

## NCRF 17 – Agricultura

### Ativos biológicos de Produção – Apontamentos Fiscais



Resumindo, este tipo de ativos tem um regime fiscal semelhante ao dos ativos fixos tangíveis (NCRF 7) quanto a imparidades, mais e menos-valias, reinvestimento e depreciações.



## **V – NCRF 17 – Tratamento Contabilístico**

### **Os Ativos Biológicos Consumíveis**

- Apresentação das quantias escrituradas dos ativos biológicos em separado , no Balanço.

## Reconhecimento ( NCRF 17)

### 37 Ativos biológicos

#### 371 Consumíveis

3711 Animais

3712 Plantas

#### 372 De produção

3721 Animais

3722 Plantas

Detidos com a finalidade de produção ou fornecimento de bens ou serviços (gado do qual pode ser obtido leite)

| RUBRICAS            | NOTAS | DATAS    |            |
|---------------------|-------|----------|------------|
|                     |       | 31 XXX N | 31 XXX N-1 |
| ACTIVO              |       |          |            |
| Activo não corrente |       |          |            |
| Activos biológicos  |       |          |            |
|                     |       |          |            |
| Activo corrente     |       |          |            |
| Inventários         |       |          |            |
| Activos biológicos  |       |          |            |

Detidos para ser colhidos como produto agrícola ou vendidos como ativos biológicos (gado destinado à produção de carne, gado disponível para venda, peixe em aquacultura)

**P.e. uma macieira será um ativo biológico de produção as maçãs já serão ativos biológicos consumíveis.**

# NCRF 17 – Agricultura

## Ativos biológicos Consumíveis

### Ativos biológicos Consumíveis



Os ativos biológicos consumíveis são os animais ou plantas vivas que **estão para ser colhidos como produtos agrícolas ou vendidos como ativos biológicos**. (p.e. gado detido para venda, frutas nas árvores, árvores em desenvolvimento para produção de madeira, etc)

Na mensuração dos ativos biológicos Consumíveis privilegia-se a aplicação do **justo valor**.

#### Exceção:

A aplicação do justo valor é a melhor medida de mensuração sempre que o mesmo **possa ser fiavelmente determinado** conforme refere o § 31 da NCRF 17, pelo que existe um pressuposto de que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade para um ativo biológico. No entanto em alguns casos o JV não poderá ser fiavelmente determinado e portanto esses ativos são **mensurados ao custo**.

# NCRF 17 – Agricultura

## Ativos biológicos Consumíveis

**Ativos  
biológicos  
Consumíveis**



### Mensuração Inicial

- **Justo Valor menos custos no ponto de venda**, sendo os eventuais ganhos ou perdas reconhecidos diretamente em resultados ( § 13 NCRF 17 + § 29 da NCRF 17)

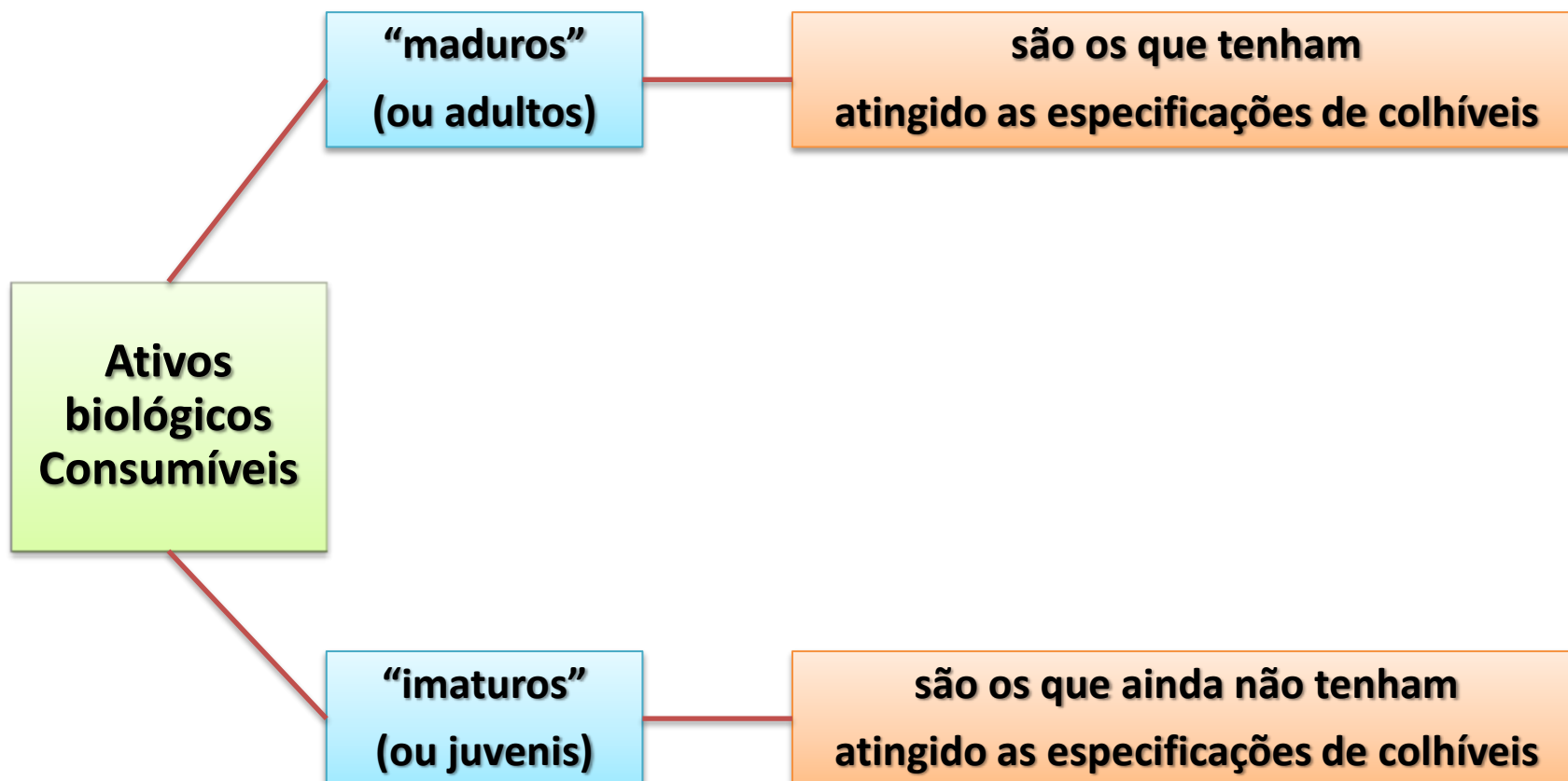
### Mensuração Subsequente (a cada data de relato)

- **Justo Valor menos custos no ponto de venda**, sendo os eventuais ganhos ou perdas reconhecidos diretamente em resultados ( § 13 NCRF 17 + § 27 da NCRF 17)

As posteriores alterações do justo valor (menos os custos estimados no ponto de venda) dos ativos biológicos consumíveis, pela venda ou abate de animais, deverão também ser reconhecidas nos resultados (perdas ou ganhos) do período em que ocorram.

# NCRF 17 – Agricultura

## Ativos biológicos consumíveis



# NCRF 17 – Agricultura

## Ativos biológicos Consumíveis – Aspectos Práticos



Sugestões e comentários sobre registos contabilísticos relacionados com ativos biológicos consumíveis e com a sua mensuração.

**Nota:** Os procedimentos contabilísticos apresentados não contemplam o tratamento das operações em sede de IVA e de impostos diferidos, mesmo quando aplicáveis.

# NCRF 17 – Agricultura

## Ativos biológicos Consumíveis – Aspetos Práticos

### Reconhecimento inicial - Adiantamentos

As entidades por vezes adiantam valores monetários para a compra de ativos biológicos consumíveis, nestas situações à que distinguir entre adiantamento com preço previamente fixado e adiantamento sem preço previamente fixado pois os registos contabilísticos são diferentes.

Pelo adiantamento para aquisição de ativos biológicos consumíveis **com preço fixado**

| Conta a débito                                                            | Conta a crédito                      | Valor (u.m.) | Valor                                             |
|---------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|--------------|---------------------------------------------------|
| 3972-<br>Adiantamentos<br>por conta de<br>compras de ativos<br>biológicos | 1 - Meios<br>Financeiros<br>Liquidos | x            | Pelo valor do<br>adiantamento com preço<br>fixado |

# NCRF 17 – Agricultura

## Ativos biológicos Consumíveis – Aspetos Práticos

Pelo adiantamento para aquisição de ativos biológicos consumíveis sem preço fixado

| Conta a débito                                           | Conta a crédito                | Valor (u.m.) | Valor                                       |
|----------------------------------------------------------|--------------------------------|--------------|---------------------------------------------|
| 2714 - Adiantamento a fornecedores de activos biológicos | 1 - Meios Financeiros Líquidos | x            | Pelo valor do adiantamento sem preço fixado |

# NCRF 17 – Agricultura

## Ativos biológicos Consumíveis – Aspetos Práticos

### Pela aquisição de um ativo biológico consumível

| Conta a débito                                                                        | Conta a crédito                                                    | Valor                                                               |
|---------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|
| 313 - Compra de ativos biológicos                                                     | 22x - Fornecedores- contas gerais ou 1- Meios financeiros Líquidos | Pelo valor de aquisição do bem                                      |
| 613 - Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas de activos biológico * | 313 - Compra de ativos biológicos                                  | Pelo reconhecimento do custo das compras                            |
| 371 - Activos biológico consumíveis                                                   | 774 – Ganhos por aumentos de justo valor                           | Pelo reconhecimento em ativos biológicos de produção ao justo valor |

\*Pelo reconhecimento do custo de compras em resultados (pelo custo de aquisição) (cf. notas de enquadramento da conta 613); efetuado na data da compra se usado o inventario permanente ou no final do ano se usado o sistema de inventario intermitente.

# NCRF 17 – Agricultura

## Ativos biológicos Consumíveis – Aspetos Práticos



### Ativos biológicos consumíveis nascidos na exploração

Reconhecimento de **ativos biológicos nascidos na exploração** (animais ou plantas). Quando os animais ou plantas vivas nascem nas explorações agrícolas e está identificado o seu destino como ativos biológicos consumíveis, o registo contabilístico deverá ser o seguinte:

| Conta a débito                      | Conta a crédito                          | Valor                                                               |
|-------------------------------------|------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|
| 371 - Ativos biológicos Consumíveis | 774 – Ganhos por aumentos de justo valor | Pelo reconhecimento em ativos biológicos consumíveis ao justo valor |

# NCRF 17 – Agricultura

## Ativos biológicos Consumíveis – Aspetos Práticos

### Ajustamento da mensuração a cada data do balanço.

Os ativos biológicos consumíveis são mensurados ao justo valor no reconhecimento inicial e em **cada data do balanço**. O que significa que no final de cada período (ou quando se elaboram balanços intercalares) o justo valor dos ativos biológicos consumíveis deve ser ajustado se existirem variações ao valor registado.

Se o justo valor do ativo biológico consumível aumentou

| Conta a débito                       | Conta a crédito                          | Valor                                    |
|--------------------------------------|------------------------------------------|------------------------------------------|
| 371 - Activos biológicos consumíveis | 774 – Ganhos por aumentos de justo valor | Pelo ajustamento em cada data do balanço |

# NCRF 17 – Agricultura

## Ativos biológicos Consumíveis – Aspetos Práticos

**Se o justo valor do ativo biológico consumível diminuiu**

| Conta a débito                          | Conta a crédito                     | Valor                                    |
|-----------------------------------------|-------------------------------------|------------------------------------------|
| 664 - Perdas por redução do justo valor | 371 - Ativos biológicos consumíveis | Pelo ajustamento em cada data do balanço |

# NCRF 17 – Agricultura

## Ativos biológicos Consumíveis – Aspetos Práticos

### Alienação de ativos biológicos consumíveis vivos

| Conta a débito                                             | Conta a crédito                     | Valor (u.m.) | Valor                                 |
|------------------------------------------------------------|-------------------------------------|--------------|---------------------------------------|
| 21 - Clientes ou 1 Meios Financeiros líquidos              | 71 - Vendas                         | x            | Pelo valor da venda                   |
| 664 - Perdas por redução do Justo valor Activos biológicos | 371 - Ativos biológicos consumíveis | y            | Pelo reconhecimento do custo da venda |

#### **Nota:**

O segundo movimento – registo do “gasto” com os ativos vendidos pode ser feito em termos globais no final do período, pela diferença entre os ativos comprados (e/ou nascidos) e os vendidos ou abatidos

# NCRF 17 – Agricultura

## Ativos biológicos Consumíveis – Aspetos Práticos

### Abate de ativos biológicos consumíveis mensurados ao justo valor

| Conta a débito                                             | Conta a crédito                      | Valor (u.m.) | Valor      |
|------------------------------------------------------------|--------------------------------------|--------------|------------|
| 664 - Perdas por redução do Justo valor Activos biológicos | 371 - Activos biológicos consumíveis | y            | Pelo abate |

#### **Nota:**

Este movimento – registo do “gasto” com os ativos abatidos pode ser feito em termos globais no final do período, pela diferença entre os ativos comprados (e/ou nascidos) e os vendidos ou abatidos

### Apontamentos fiscais

Com a introdução das novas regras contabilísticas foi necessário conciliá-las com o respetivo tratamento fiscal, assim:

Nos ativos biológicos consumíveis, **está previsto que os ganhos e perdas resultantes da aplicação do justo valor concorram para a formação do lucro tributável.**

Com efeito, para a determinação do lucro tributável, os inventários são mensurados ao preço de venda dos produtos colhidos de ativos biológicos no momento da colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, excluindo os de transporte e outros necessários para colocar os produtos no mercado.

# NCRF 17 – Agricultura

## Ativos biológicos Consumíveis – Apontamentos fiscais



Foram, porém, excecionadas as **explorações silvícolas plurianuais**,  
mantendo-se o tratamento fiscal anterior (artigo 18.º n.º 7 do CIRC).

Para efeito de determinação do lucro tributável em IRC o justo valor dos  
ativos **biológicos consumíveis de atividades silvícolas plurianuais não**  
**são aceites fiscalmente.**

# NCRF 17 – Agricultura

## Ativos biológicos Consumíveis – Apontamentos fiscais



De acordo com o art.º 18 do CIRC, os gastos das explorações silvícolas plurianuais podem ser imputados ao lucro tributável tendo em **consideração o ciclo de produção**, caso em que a quota parte desses gastos, equivalente à percentagem que a extração efetuada no período de tributação represente na produção total do mesmo produto, e ainda não considerada em período de tributação anterior, podendo ainda ser atualizada de acordo com a aplicação dos coeficientes de correção monetária.

**Na prática, os Gastos e os Ganhos das atividades silvícolas para efeitos fiscais só serão reconhecidos no ano da venda.** Refira-se ainda que aos gastos será aplicado o coeficiente de correção monetária.

# NCRF 17 – Agricultura

## Produção agrícola



## Reconhecimento e mensuração

De acordo com o § 2 da NCRF 17, esta norma deve ser aplicada na contabilização do que se segue quando se relacione com a atividade agrícola:

- a) ativos biológicos;
- b) produto agrícola no ponto da colheita; e
- c) subsídios governamentais

Assim, a NCRF 17 também é aplicada ao produto agrícola colhido dos ativos biológicos da entidade **no momento da colheita**.

**Após este momento, é aplicada a NCRF 18 - Inventários, ou uma outra Norma Contabilística e de Relato Financeiro aplicável, conforme referido no § 4 da NCRF 17.**



## **VI – NCRF 17 – Tratamento Contabilístico**

### **Os Produtos agrícolas**

# NCRF 17 – Agricultura

## Os Produtos agrícolas – Reconhecimento e mensuração



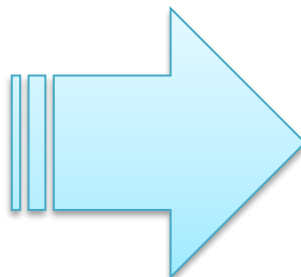
Entende-se por **colheita** quer a separação de um produto de um ativo biológico (por exemplo a colheita de fruta) quer a cessação dos processos de vida de um ativo biológico (vitelas abatidas para produção de carne).

Isto é, a **NCRF 17 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 atividade agrícola e os acontecimentos que tenham tido lugar possam ter alguma similitude com a transformação biológica, **esse processamento não é incluído na definição de atividade agrícola da NCRF 17.**

# NCRF 17 – Agricultura

## Os Produtos agrícolas – Reconhecimento e mensuração

O produto agrícola colhido dos ativos biológicos de uma entidade deve **ser mensurado pelo seu justo valor menos os 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.

# NCRF 17 – Agricultura

## Os Produtos agrícolas – Reconhecimento e mensuração



**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 ativos para o mercado.**

# NCRF 17 – Agricultura

## Os Produtos agrícolas – Aspetos Práticos



Sugestões e comentários sobre registos contabilísticos  
relacionados com o produto agrícola e com a sua  
mensuração.

**Nota:** Os procedimentos contabilísticos apresentados não contemplam o  
tratamento das operações em sede de IVA e de impostos diferidos,  
mesmo quando aplicáveis.

# NCRF 17 – Agricultura

## Os Produtos agrícolas – Aspetos Práticos

### Reconhecimento inicial

Para produtos agrícolas colhidos em resultado da separação de um ativo biológico (por exemplo leite, uvas ou laranjas).

Se não incorporarem um processo produtivo por exemplo: para a venda em bruto das uvas:

| Conta a débito                                             | Conta a crédito                          | Valor | Valor                                                                                           |
|------------------------------------------------------------|------------------------------------------|-------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 345 - Produtos acabados e intermédios - produtos agrícolas | 774 – Ganhos por aumentos de justo valor | x     | Pelo reconhecimento do produto agrícola ao justo valor menos custos estimados no ponto de venda |

# NCRF 17 – Agricultura

## Os Produtos agrícolas – Aspetos Práticos

### Reconhecimento inicial

Para produtos agrícolas colhidos em resultado da separação de um ativo biológico (por exemplo leite, uvas ou laranjas).

Se forem para **incorporar num processo produtivo por exemplo:**  
elaboração de vinho pelo produtor:

| Conta a débito                              | Conta a crédito                          | Valor | Valor                                                                                           |
|---------------------------------------------|------------------------------------------|-------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 3314 - Matérias-primas - produtos agrícolas | 774 – Ganhos por aumentos de justo valor | x     | Pelo reconhecimento do produto agrícola ao justo valor menos custos estimados no ponto de venda |

# NCRF 17 – Agricultura

## Os Produtos agrícolas – Aspetos Práticos

Para produtos agrícolas que resultam da cessação do processo de vida de um ativo biológico (consumível ou de produção por exemplo vacas produtores abatidas para carne ou vitelas nascidas com o objetivo da venda) **que já se encontravam registados em ativos biológicos.**

**Se não incorporarem um processo produtivo, por exemplo, se o objetivo for (p.e.) para venda das carcaças em bruto:**

| Conta a débito                                             | Conta a crédito                                            | Valor | Valor                                                                                                         |
|------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 345 - Produtos acabados e intermédios - produtos agrícolas | 387 - Reclassificação e regularização de ativos biológicos | x     | Pela passagem de ativo biológico para produto agrícola ao justo valor menos custos estimado no ponto de venda |

\* O registo na conta da 387 vai influenciar o justo valor apurado no final do período em relação aos ativos biológicos consumíveis, aquando da contagem física dos bens.

# NCRF 17 – Agricultura

## Os Produtos agrícolas – Aspetos Práticos

**Se forem para incorporar num processo produtivo por exemplo: elaboração de enchidos pelo produtor:**

| Conta a débito                                 | Conta a crédito                                                     | Valor | Valor                                                                                                    |
|------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|-------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 3314 - Matérias-primas<br>- produtos agrícolas | 387 -<br>Reclassificação e<br>regularização de<br>ativos biológicos | x     | Pelo reconhecimento do<br>produto agrícola ao justo<br>valor menos custos estimados<br>no ponto de venda |

\* O registo na conta da 387 vai influenciar o justo valor apurado no final do período em relação aos ativos biológicos consumíveis, aquando da contagem física dos bens.

# NCRF 17 – Agricultura

## Os Produtos agrícolas – Aspetos Práticos



**Nota importante:** A opção dos registos referidos atendeu ao disposto nas NCRF.

Outra opção **não iria ao encontro do preconizado nas NCRF**, o que acontece, por exemplo, quando procedemos **ao registo dos ativos biológicos por contrapartida da conta 73 – Variação dos inventários de Produção** (situação que é utilizada em vários manuais publicados e em pareceres sobre a matéria).

Para sustentar esta opção refira-se que o procedimento contabilístico relativo ao registo da variação dos inventários de produção não se encontra expresso em nenhuma NCRF (não se encontra na NCRF 17 nem na NCRF 18 nem na NCRF 20). A necessidade da utilização dessa conta, como uma conta de balanceamento resulta do § 93 da Estrutura Conceptual onde se refere a necessidade de balanceamento entre os gastos e os rendimentos.

# NCRF 17 – Agricultura

## Os Produtos agrícolas – Aspetos Práticos



Assim, tendo em conta que o reconhecimento dos **Ativos biológicos está a ser feito pela aplicação do justo valor** e não pelo balanceamento de gastos já registados, entendemos que o que está em causa é um aumento do justo valor pelo que a aplicação da conta 774 – Ganhos por aumento do justo valor e consequentemente a apresentação na Demonstração de Resultados na rubrica de aumentos/reduções do justo valor enquadra do ponto de vista conceptual a operação corretamente.

Após o reconhecimento em inventários, o processamento dos registos relacionados com os produtos agrícolas segue os procedimentos preconizados na NCRF 18 – Inventários.

# NCRF 17 – Agricultura

## Os Produtos agrícolas – Aspetos Práticos

No que respeita ao tratamento das entradas e saídas de inventários, as entidades podem aplicar **inventário permanente ou beneficiar da dispensa da sua aplicação, optando por utilizar o sistema de inventário “intermitente”**.

DL 158/2009 – Artigo 12º  
Inventario permanente  
(...)

**4 — Ficam também dispensadas do estabelecido no n.º 1 as entidades nele referidas relativamente às seguintes atividades:**

- a) **Agricultura, produção animal, apicultura e caça;**
- b) **Silvicultura e exploração florestal;**
- c) **Indústria piscatória e aquicultura;**
- (...)

# NCRF 17 – Agricultura

## Os Produtos agrícolas – Aspectos Práticos



Sistema de inventário intermitente

Em sistema de inventário intermitente, no que respeita à mensuração, as existências finais são apuradas no final do exercício com base na contagem física dos bens, utilizando-se a fórmula de apuramento do Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas.

$$\text{CMVMC} = \text{Existências iniciais} + \text{Compras} +/- \text{Regularizações} - \text{Existências Finais}$$

As Existências Finais resultam da contagem física no final do ano mensuradas de acordo com as fórmulas de custeio.

# NCRF 17 – Agricultura

## Os Produtos agrícolas – Aspetos Práticos

Vejamos então os registos contabilísticos relacionados com os produtos agrícolas que se destinam à venda em bruto ou dos produtos acabados após transformação:

Pela Venda:

| Conta a débito | Conta a crédito | Valor | Valor                                   |
|----------------|-----------------|-------|-----------------------------------------|
| 21 - Clientes  | 71 - Vendas     | x     | Pelo valor da venda do produto agrícola |

# Produto agrícola

E no final do período:

Saídas de produtos acabados no final do período pelo apuramento do custo das vendas

| Conta a débito                             | Conta a crédito                                            | Valor | Valor                                                 |
|--------------------------------------------|------------------------------------------------------------|-------|-------------------------------------------------------|
| 731 - Variação nos inventários de produção | 345 - Produtos acabados e intermédios - produtos agrícolas | x     | Pelo apuramento do custo da venda do produto agrícola |

# Produto agrícola

Registos contabilísticos relacionados com os produtos agrícolas que vão incorporar um processo produtivo por exemplo: elaboração de enchidos pelo produtor

No final do período

Pelo apuramento do custo das matérias-primas (produtos agrícolas) incorporadas

| Conta a débito                      | Conta a crédito                             | Valor | Valor                                                                           |
|-------------------------------------|---------------------------------------------|-------|---------------------------------------------------------------------------------|
| 612 - Custo das matérias consumidas | 3314 - Matérias-primas - produtos agrícolas | x     | Pelo apuramento do custo no final do período pelas matérias-primas incorporadas |

# Produto agrícola

## Reconhecimento dos produtos em curso no final do período<sup>21</sup>

| Conta a débito                    | Conta a crédito                            | Valor | Valor                                                                                                                                                                                                                       |
|-----------------------------------|--------------------------------------------|-------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 36- Produtos e trabalhos em curso | 73 - Variações nos inventários de produção | x     | Mensurado ao custo de Produção acumulado até essa fase de produção apurado extra contabilisticamente através de contabilidade de custos (analítica)- Neste custo também estão refletidos os produtos agrícolas incorporados |

# NCRF 17 – Agricultura

## Os Produtos agrícolas – Aspetos Práticos

### Entradas por produção – registo dos produtos acabados no final do exercício

| Conta a débito         | Conta a crédito                            | Valor | Valor                                                                                                                                                                                                                                    |
|------------------------|--------------------------------------------|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 34 - Produtos acabados | 73 - Variações nos inventários de produção | x     | Mensurado ao custo de Produção (Custo de conversão mais as matérias consumidas) apurado extra contabilisticamente através de contabilidade de custos (analítica)- Neste custo também estão refletidos os produtos agrícolas incorporados |

# Produto agrícola

## Apontamentos fiscais

Com a introdução das novas regras contabilísticas foi necessário conciliá-las com o respetivo tratamento fiscal, assim:

**Nos produtos biológicos colhidos, está previsto que os ganhos e perdas resultantes da aplicação do justo valor concorram para a formação do lucro tributável.**

# Produto agrícola

## Apontamentos fiscais

Com efeito, para a determinação do lucro tributável, os inventários são mensurados a **preços de venda dos produtos colhidos de ativos biológicos no momento da colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda**, excluindo os de transporte e outros necessários para colocar os produtos no mercado.

Foram, porém, excecionadas as explorações silvícolas plurianuais, mantendo-se o tratamento fiscal anterior (artigo 18.º n.º 7 do CIRC).



## **VII – Os equipamentos biológicos**

**A NCRF 07 vs a NCRF 17**

# Os equipamentos biológicos – NCRF 17 versus NCRF 7



São reconhecidos como equipamentos biológicos os animais e plantas vivas que reúnam os requisitos de reconhecimento como investimento e que não se enquadrem na NCRF 17 – Agricultura, isto é que **não se destinem a atividades agrícolas.**

Entende-se como atividade agrícola, a gestão efetuada por uma entidade na transformação biológica de ativos biológicos, em produto agrícola ou em ativos biológicos para venda.

# Os equipamentos biológicos – NCRF 17 versus NCRF 7



**Como exemplos de equipamentos biológicos temos:**

- Cavalos em escolas de equitação;
- Touros bravos para lides;
- Animais em jardins zoológicos;
- Cão guarda;
- Árvores para jardins.

**Estes ativos são reconhecidos como ativos fixos tangíveis e seguem a aplicação da NCRF 7.**

# Os equipamentos biológicos – NCRF 17 versus NCRF 7



## Mensuração subsequente

A NCRF 07 refere que na mensuração subsequente uma entidade pode optar pelo método do custo ou pelo método da revalorização como sua política contabilística e deve aplicar essa política a uma classe inteira de ativos fixos tangíveis.

|                        |                                                                                                                                                                                                                                  |
|------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Reconhecimento inicial | Custo = preço de compra+ direitos de importação+ impostos de compra não reembolsáveis+ custos necessários para o colocar em funcionamento+ custos de desmantelamento e remoção relacionados com o bem - descontos e abatimentos; |
| Mensuração subsequente | Método do custo<br>ou<br>Método da revalorização                                                                                                                                                                                 |

# Os equipamentos biológicos – NCRF 17 versus NCRF 7



**Nota:** Os procedimentos contabilísticos apresentados não contemplam o tratamento das operações em sede de IVA e de impostos diferidos, mesmo quando aplicáveis.

Atendendo às características específicas dos animais e plantas vivas, mesmo tratando-se de equipamentos biológicos, devemos atender a vários cenários possíveis de reconhecimento e mensuração (registos contabilísticos) inicial dos animais ou plantas atendendo à sua origem.

# Os equipamentos biológicos – NCRF 17 versus NCRF 7



## Aspetos práticos relacionados com a Norma

Os animais ou plantas podem ser:

**1 - Adquiridos**

**2 - Nascer na entidade;**

# Os equipamentos biológicos – NCRF 17 versus NCRF 7

Registos relativos a equipamentos biológicos adquiridos

**Pela aquisição de um equipamento biológico (são ativos fixos tangíveis):**

| Conta a débito                                       | Conta a crédito                                                                                   | Valor                          |
|------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| 436 - Ativo fixo tangível -<br>Equipamento Biológico | 2711 - Fornecedores<br>de investimentos -<br>contas gerais ou 12<br>meios financeiros<br>líquidos | Pelo valor de aquisição do bem |

# Os equipamentos biológicos – NCRF 17 versus NCRF 7

## Abate de equipamentos biológicos:

| Conta a débito                                                | Conta a crédito                                   | Valor (u.m.) | Valor                                                      |
|---------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|--------------|------------------------------------------------------------|
| 438-Depreciações Acumuladas                                   | 436 - Ativo fixo tangível - Equipamento Biológico | x            | Pela desreconhecimento das depreciações registadas         |
| 439-Perdas por Imparidades acumuladas                         | 436 - Ativo fixo tangível - Equipamento Biológico | y            | Pela desreconhecimento de eventuais imparidades registadas |
| 6873-Gastos e Perdas em investimentos não financeiros- Abates | 436 - Ativo fixo tangível - Equipamento Biológico | z            | Pelo desreconhecimento do ativo                            |

# Os equipamentos biológicos – NCRF 17 versus NCRF 7

## Venda de equipamentos biológicos

| Conta a débito                                                                                                                    | Conta a crédito                                                                                                                   | Valor (u.m.) | Valor                                                      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------------------------------------------------------|
| 438-Depreciações Acumuladas                                                                                                       | 436 - Ativo fixo tangível - Equipamento Biológico                                                                                 | x            | Pela desreconhecimento das depreciações registadas         |
| 439-Perdas por Imparidades acumuladas                                                                                             | 436 - Ativo fixo tangível - Equipamento Biológico                                                                                 | y            | Pela desreconhecimento de eventuais imparidades registadas |
| 7871- Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros - Alienações ou 6871-Gastos e Perdas em investimentos não financeiros | 436 - Ativo fixo tangível - Equipamento Biológico                                                                                 | z            | Pelo desreconhecimento do ativo                            |
| 278-Outros devedores e credores ou 12 Depósitos à ordem                                                                           | 7871- Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros - Alienações ou 6871-Gastos e Perdas em investimentos não financeiros | W            | Pelo Valor da venda                                        |

**Nota:** Apenas devem ser reconhecidas as depreciações até ao período anterior ao abate ou à venda

# Os equipamentos biológicos – NCRF 17 versus NCRF 7



- **Aspetos práticos relacionados com a Norma**

**Registos relacionados com equipamentos biológicos nascidos na  
entidade**

O reconhecimento dos ativos fixos tangíveis apenas deverá acontecer no  
momento em que os ativos estejam prontos e disponíveis para serem  
utilizados na atividade da entidade.

# Os equipamentos biológicos – NCRF 17 versus NCRF 7



Quando os animais ou plantas nascem na entidade pode decorrer um período em que se **encontram a crescer para poderem vir a ser reconhecidos como equipamentos biológicos**.

Neste caso, todas as despesas diretamente incorridas no nascimento e criação do animal ou da planta deverão ser adicionadas ao custo inicial do ativo, **devendo ser registadas numa conta de investimentos em curso** (conta 45), durante o período em que esse ativo (animal ou planta) esteja a ser criado e preparado para ser utilizado na atividade.

| Conta a débito                                        | Conta a crédito                                                | Valor                                                                                                                           |
|-------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 453 - Investimento em curso - Equipamentos biológicos | 741-Trabalhos para a própria empresa - Equipamentos biológicos | o somatório de todos os custos necessários para o seu nascimento ou crescimento e que já foram registados em contas da classe 6 |

# Os equipamentos biológicos – NCRF 17 versus NCRF 7

## Aspetos práticos relacionados com a Norma

Após a conclusão do processo de nascimento e criação do animal, logo que este esteja em condições de ser utilizado, deverá ser reconhecido o ativo, valorizado com o total dos custos associados ao nascimento e criação.

| Conta a débito                                    | Conta a crédito                                       | Valor                                                |
|---------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|
| 436 - Ativo fixo tangível - Equipamento Biológico | 453 - Investimento em curso - Equipamentos biológicos | Pela transferência do Investimento em curso para AFT |

# Os equipamentos biológicos – NCRF 17 versus NCRF 7



- **Aspetos práticos relacionados com a Norma**

Esses gastos do ativo poderão incluir, conforme o estabelecido no parágrafo 18 e 23 da NCRF 7 – Ativos Fixos Tangíveis:

- **Todos os materiais** a integrarem diretamente no nascimento e criação do animal ou das plantas, como por exemplo: medicamentos, vacinas, alimentação, rações;
- **A mão-de-obra associada**, como por exemplo, horas de trabalho de veterinários e tratadores especializados ou tratamento do terreno;
- E, ainda todos os **gastos gerais diretamente suportados para a criação**, tais como, custos de preparação das instalações e honorários de outros trabalhos especializados.

# Os equipamentos biológicos – NCRF 17 versus NCRF 7



## Aspetos práticos relacionados com a Norma

De referir, que o parágrafo 11 da NCRF 7 permite que se considerem por uma quantia e quantidade fixa, os animais que, no seu conjunto, satisfaçam as seguintes condições:

- Sejam renovados frequentemente;
- Representem, bem a bem, uma quantia imaterial para a entidade;
- Tenham uma vida útil não superior a três anos.

Este poderá ser o caso, por exemplo, de aquários em lojas em que se verifica o nascimento de pequenos animais, em grandes quantidades, como por exemplo: pequenos peixes ou pequenas rãs, que poderão ser registados por um única quantia e uma única quantidade, com base num valor padrão, tendo em atenção o histórico da criação desses animais.

# Os equipamentos biológicos – NCRF 17 versus NCRF 7



## Apontamentos fiscais

Os equipamentos biológicos são reconhecidos como ativos fixos tangíveis quer para efeitos contabilísticos quer para efeitos fiscais.



# VIII – Casos Práticos



## Caso Prático 1

### Bovinos Reprodutores e para abate Bovinos – Mirandesas



# Caso I – Bovinos Reprodutores e para abate

- A Sociedade Portugal, Lda, cuja atividade consiste na produção de vitelas para abate, adquiriu em Janeiro de n, 500 vacas reprodutoras Mirandesas por 400.000,00 €. De acordo com a consulta das cotações no sistema SIMA o valor mais frequente de cada vaca reprodutora era de 925,00€.
- Em Dezembro de N nasceram 450 vitelos para abate, cujo justo valor a essa data é de 450,00 . O justo valor das vacas reprodutoras mantêm-se
- Face ao SNC o que deve ter em conta para o tratamento do reconhecimento/registo contabilístico e que consequências é que estas operações tem nas Demonstrações Financeiras da sociedade?

# Caso I – Bovinos Reprodutores e para abate

Dados importantes a reter em relação às vacas reprodutoras:

Aquisição das vacas reprodutoras Mirandesas - 400.000,00 €

Justo valor das vacas reprodutoras Mirandesas na data da compra - 465.000,00 €



**Ativos  
biológicos de  
Produção**



## Mensuração Inicial

- Justo Valor menos custos no ponto de venda, sendo os eventuais ganhos ou perdas reconhecidos diretamente em resultados ( § 13 NCRF 17 + § 29 da NCRF 17)

## Mensuração Subsequente (a cada data de relato)

- Justo Valor menos custos no ponto de venda, sendo os eventuais ganhos ou perdas reconhecidos diretamente em resultados ( § 13 NCRF 17 + § 27 da NCRF 17)

# Caso I – Bovinos Reprodutores e para abate

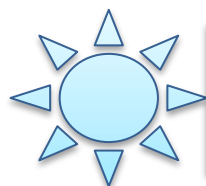
Dados importantes a reter em relação às vacas reprodutoras:

Aquisição das vacas reprodutoras Mirandesas - 400.000,00 €

Justo valor das vacas reprodutoras Mirandesas na data da compra - 465.000,00 €

**Contabilisticamente:**

| conta                                                     | Debito   | crédito  |
|-----------------------------------------------------------|----------|----------|
| 372X – At. Biológicos Produção – ad. N – Vacas Mirandesas | 465,000€ |          |
| 12X ou 271XXX                                             |          | 400,000€ |
| 774X – Ganhos de JV em ativos Biológicos de Produção      |          | 65,000€  |



Fiscalmente este ganho de JV, não é considerado, pelo que será necessário deduzir os 65.000€ no campo 759 do modelo 22

# Caso I – Bovinos Reprodutores e para abate

**Vitelos para abate:**

Justo valor dos vitelos recém-nascidos – 202.500,00 €



**Ativos biológicos  
Consumíveis**



## **Mensuração Inicial**

- **Justo Valor menos custos no ponto de venda**, sendo os eventuais ganhos ou perdas reconhecidos diretamente em resultados ( § 13 NCRF 17 + § 29 da NCRF 17)

## **Mensuração Subsequente (a cada data de relato)**

- **Justo Valor menos custos no ponto de venda**, sendo os eventuais ganhos ou perdas reconhecidos diretamente em resultados ( § 13 NCRF 17 + § 27 da NCRF 17)

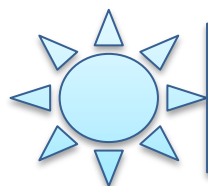
# Caso I – Bovinos Reprodutores e para abate

**Vitelos para abate:**

Justo valor dos vitelos recém-nascidos – 202.500,00 €

**Contabilisticamente:**

| conta                                                 | Debito   | crédito |
|-------------------------------------------------------|----------|---------|
| 371X – At. Biológicos Consumíveis, vitelos para abate | 202,500€ |         |
| 774Y – Ganhos de JV em ativos Biológicos consumíveis  |          | 202.500 |



Fiscalmente este ganho de JV, é considerado, pelo que não será necessário efetuar qualquer correção no modelo 22

# Caso I – Bovinos Reprodutores e para abate

## Comparativo entre a aplicação do justo valor e a não aplicação nas DF

Sociedade Portugal, LDA.

BALANÇO INDIVIDUAL EM 31 DE Dezembro DE 2010

| RUBRICAS                                     | NOTAS | DATAS       |             |
|----------------------------------------------|-------|-------------|-------------|
|                                              |       | 31 Dez 2010 | 31 Dez 2009 |
| <b>ACTIVO</b>                                |       |             |             |
| <b>Activo não corrente</b>                   |       |             |             |
| Activos fixos tangíveis                      |       | 50.000,00   |             |
| Activos biológicos                           |       | 465.000,00  |             |
| <b>Activo corrente</b>                       |       |             |             |
| Inventários                                  |       |             |             |
| Activos biológicos                           |       | 202.500,00  |             |
| Clientes                                     |       |             |             |
| Caixa e depósitos bancários                  |       | 50.000,00   |             |
| <b>Total do Activo</b>                       |       | 767.500,00  |             |
| <b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b>             |       |             |             |
| <b>Capital Próprio</b>                       |       |             |             |
| Capital realizado                            |       | 50.000,00   |             |
| Resultados Transitados                       |       |             |             |
| Resultado Líquido do Período                 |       | 267.500,00  |             |
| <b>Total do Capital Próprio</b>              |       | 317.500,00  |             |
| <b>Passivo</b>                               |       |             |             |
| <b>Passivo não corrente</b>                  |       |             |             |
| Financiamentos obtidos                       |       | 400.000,00  |             |
| Outras contas a pagar                        |       |             |             |
| <b>Passivo corrente</b>                      |       |             |             |
| Fornecedores                                 |       | 50.000,00   |             |
| Adiantamentos de clientes                    |       |             |             |
| Estado e outros entes públicos               |       |             |             |
| <b>Total do passivo</b>                      |       | 450.000,00  |             |
| <b>Total do capital próprio e do passivo</b> |       | 767.500,00  |             |

Sociedade Portugal, LDA.

BALANÇO INDIVIDUAL EM 31 DE Dezembro DE 2010

| RUBRICAS                                     | NOTAS | DATAS      |            |
|----------------------------------------------|-------|------------|------------|
|                                              |       | 31 Dez 20  | 31 Dez 200 |
| <b>ACTIVO</b>                                |       |            |            |
| <b>Activo não corrente</b>                   |       |            |            |
| Activos fixos tangíveis                      |       | 50.000,00  |            |
| Activos biológicos                           |       | 400.000,00 |            |
| <b>Activo corrente</b>                       |       |            |            |
| Inventários                                  |       |            |            |
| Activos biológicos                           |       | 0,00       |            |
| Clientes                                     |       |            |            |
| Caixa e depósitos bancários                  |       | 50.000,00  |            |
| <b>Total do Activo</b>                       |       | 500.000,00 |            |
| <b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b>             |       |            |            |
| <b>Capital Próprio</b>                       |       |            |            |
| Capital realizado                            |       | 50.000,00  |            |
| Resultados Transitados                       |       |            |            |
| Resultado Líquido do Período                 |       | 0,00       |            |
| <b>Total do Capital Próprio</b>              |       | 50.000,00  |            |
| <b>Passivo</b>                               |       |            |            |
| <b>Passivo não corrente</b>                  |       |            |            |
| Financiamentos obtidos                       |       | 400.000,00 |            |
| Outras contas a pagar                        |       |            |            |
| <b>Passivo corrente</b>                      |       |            |            |
| Fornecedores                                 |       | 50.000,00  |            |
| Adiantamentos de clientes                    |       |            |            |
| Estado e outros entes públicos               |       |            |            |
| <b>Total do passivo</b>                      |       | 450.000,00 |            |
| <b>Total do capital próprio e do passivo</b> |       | 500.000,00 |            |

## Caso Prático 2

### Suinicultura



## Caso II – Suinicultura para reprodução e abate

A Sociedade Alentejana, Lda, cuja atividade consiste na exploração de suínos para abate adquiriu em Janeiro de 2010, 300 porcas de raça alentejana reprodutoras por 40.000,00 €. De acordo com a consulta das cotações no sistema SIMA o valor mais frequente de cada porca reprodutora daquela raça é de 130,00€.

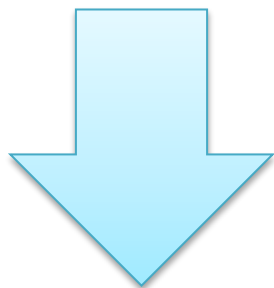
Em Dezembro de 2010, nasceram 1550 leitões para abate cujo justo valor a essa data é de 40,00 €. O justo valor das porcas reprodutoras é à data de 31 de Dezembro 140,00€.

Face ao SNC o que deve ter em conta para o tratamento do reconhecimento/registo contabilístico e que consequências é que estas operações tem nas Demonstrações Financeiras da sociedade?

## Caso II – Suinicultura para reprodução e abate

### Dados importantes a reter em relação às porcas reprodutoras:

- Aquisição das porcas reprodutoras Alentejanas - 40.000,00 €
- Justo valor das porcas reprodutoras na data da compra - 39.000,00 €
- Justo valor das porcas reprodutoras em 31/dez de 2010 – 42.000,00€



**Ativos  
biológicos de  
Produção**



### Mensuração Inicial

- Justo Valor menos custos no ponto de venda, sendo os eventuais ganhos ou perdas reconhecidos diretamente em resultados ( § 13 NCRF 17 + § 29 da NCRF 17)

### Mensuração Subsequente (a cada data de relato)

- Justo Valor menos custos no ponto de venda, sendo os eventuais ganhos ou perdas reconhecidos diretamente em resultados ( § 13 NCRF 17 + § 27 da NCRF 17)

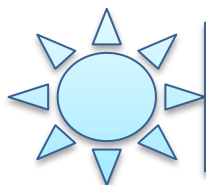
## Caso II – Suinicultura para reprodução e abate

### Dados importantes a reter em relação às porcas reprodutoras:

- Aquisição das porcas reprodutoras Alentejanas - 40.000,00 €
- Justo valor das porcas reprodutoras na data da compra - 39.000,00 €
- Justo valor das porcas reprodutoras em 31/dez de 2010 – 42.000,00€

### Contabilisticamente:

| conta                                                        | Debito  | crédito |
|--------------------------------------------------------------|---------|---------|
| 372X – At. Biológicos Produção – ad. N – porcas reprodutoras | 39.000€ |         |
| 12X ou 271XXX                                                |         | 40.000€ |
| 664X – Perdas de JV em ativos Biológicos de Produção         | 1.000€  |         |

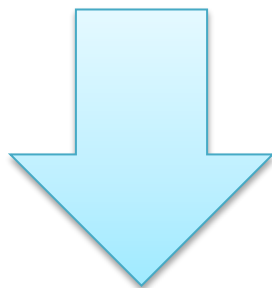


Fiscalmente esta perda de JV, não é considerado, pelo que será necessário acrescer os 1.000€ no campo 713 do modelo 22

## Caso II – Suinicultura para reprodução e abate

### Leitões para abate:

Justo valor dos 1550 leitões com menos de 12 Kg – 62.000,00 €



Ativos biológicos  
Consumíveis



### Mensuração Inicial

- **Justo Valor menos custos no ponto de venda**, sendo os eventuais ganhos ou perdas reconhecidos diretamente em resultados ( § 13 NCRF 17 + § 29 da NCRF 17)

### Mensuração Subsequente (a cada data de relato)

- **Justo Valor menos custos no ponto de venda**, sendo os eventuais ganhos ou perdas reconhecidos diretamente em resultados ( § 13 NCRF 17 + § 27 da NCRF 17)

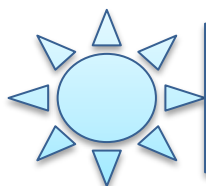
## Caso II – Suinicultura para reprodução e abate

### Leitões para abate:

Justo valor dos 1550 leitões com menos de 12 Kg – 62.000,00 €

### Contabilisticamente:

| conta                                                 | Debito  | crédito |
|-------------------------------------------------------|---------|---------|
| 371X – At. Biológicos Consumíveis, leitões para abate | 62.000€ |         |
| 774Y – Ganhos de JV em ativos Biológicos consumíveis  |         | 62.000€ |



Fiscalmente este ganho de JV, é considerado, pelo que não será necessário efetuar qualquer correção no modelo 22

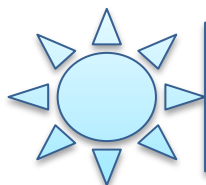
## Caso II – Suinicultura para reprodução e abate

### Dados importantes a reter em relação às porcas reprodutoras:

- Aquisição das porcas reprodutoras Alentejanas - 40.000,00 €
- Justo valor das porcas reprodutoras na data da compra - 39.000,00 €
- Justo valor das porcas reprodutoras em 31/dez de 2010 – 42.000,00€

### Contabilisticamente em 31/12/2010:

| conta                                                        | Debito | crédito |
|--------------------------------------------------------------|--------|---------|
| 372X – At. Biológicos Produção – ad. N – porcas reprodutoras | 3.000€ |         |
| 774X – Ganhos de JV em ativos Biológicos de Produção         |        | 3.000   |



Fiscalmente este ganho de JV, não é considerado, pelo que será necessário deduzir os 3.000€ no campo 759 do modelo 22



## Caso Prático III

### Fruticultura - Citrinos



## Caso III - Fruticultura

A Sociedade Portugal, Lda, cuja atividade consiste na venda de laranja e limões.

A sociedade tinha adquirido o pomar em 2005 por 100.000,00 € e o seu justo valor atual é de 95.000,00.

**Os produtos colhidos em 31 de Dezembro somam em laranjas 1450Kg e em limões 970 Kg.**

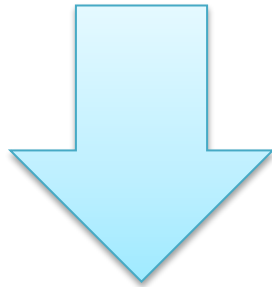
De acordo com a consulta das cotações no sistema SIMA o valor por Kg de laranja tem uma cotação de 0,35 € e para o limão 0,55 €.

Face ao SNC o que deve ter em conta para o tratamento do reconhecimento/registo contabilístico e que consequências é que estas operações tem nas Demonstrações Financeiras da sociedade?

## Caso III - Fruticultura

### Dados importantes a reter em relação à produção frutícola:

- Valor de Aquisição do Laranjal - 10.000,00 €
- Justo valor do Laranjal em 31/Dez - 9.800,00 €



**Ativos  
biológicos de  
Produção**



### Mensuração Inicial

- Justo Valor menos custos no ponto de venda, sendo os eventuais ganhos ou perdas reconhecidos diretamente em resultados ( § 13 NCRF 17 + § 29 da NCRF 17)

### Mensuração Subsequente (a cada data de relato)

- Justo Valor menos custos no ponto de venda, sendo os eventuais ganhos ou perdas reconhecidos diretamente em resultados ( § 13 NCRF 17 + § 27 da NCRF 17)

## Caso III - Fruticultura

### Dados importantes a reter em relação à produção frutícola:

- Valor de Aquisição do Laranjal - 10.000,00 €
- Justo valor do Laranjal em 31/Dez - 9.800,00 €

### Contabilisticamente:

| conta                                                        | Debito  | crédito |
|--------------------------------------------------------------|---------|---------|
| 372X – At. Biológicos Produção – ad. N – porcas reprodutoras | 10.000€ |         |
| 12 ou 2711                                                   |         | 10.000€ |

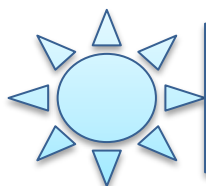
## Caso III - Fruticultura

### Dados importantes a reter em relação à produção frutícola:

- Valor de Aquisição do Laranjal - 10.000,00 €
- Justo valor do Laranjal em 31/Dez - 9.800,00 €

### Contabilisticamente:

| conta                                                        | Debito | crédito |
|--------------------------------------------------------------|--------|---------|
| 372X – At. Biológicos Produção – ad. N – porcas reprodutoras |        | 200€    |
| 664X – Perdas de JV em ativos Biológicos de Produção         | 200€   |         |

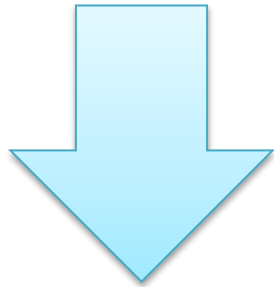


Fiscalmente esta perda de JV, não é considerado, pelo que será necessário acrescer os 200€ no campo 713 do modelo 22

## Caso III - Fruticultura

### Justo valor dos produtos colhidos em 31/Dez

- Justo valor das Laranjas – 360,00 €
- Justo valor das Limões - 243,00 €



**Ativos biológicos  
Consumíveis**



### Mensuração Inicial

- **Justo Valor menos custos no ponto de venda**, sendo os eventuais ganhos ou perdas reconhecidos diretamente em resultados ( § 13 NCRF 17 + § 29 da NCRF 17)

### Mensuração Subsequente (a cada data de relato)

- **Justo Valor menos custos no ponto de venda**, sendo os eventuais ganhos ou perdas reconhecidos diretamente em resultados ( § 13 NCRF 17 + § 27 da NCRF 17)

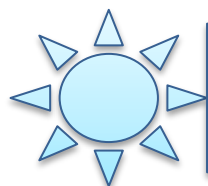
## Caso III - Fruticultura

### Justo valor dos produtos colhidos em 31/Dez

- Justo valor das Laranjas – 360,00 €
- Justo valor das Limões - 243,00 €

### Contabilisticamente:

| conta                                                       | Debito    | crédito     |
|-------------------------------------------------------------|-----------|-------------|
| 345x – Produtos acabados e intermédios – produtos agrícolas | 360€+243€ |             |
| 774Y – Ganhos de JV em ativos Biológicos consumíveis        |           | 360€ + 243€ |



Fiscalmente este ganho de JV, é considerado, pelo que não será necessário efetuar qualquer correção no modelo 22

# Caso III - Fruticultura

Comparativo entre a aplicação do justo valor e a não aplicação nas DF

Sociedade Portugal, LDA.

BALANÇO INDIVIDUAL EM 31 DE Dezembro DE 2010

| RUBRICAS                                     | NOTAS | DATAS            |             |
|----------------------------------------------|-------|------------------|-------------|
|                                              |       | 31 Dez 2010      | 31 Dez 2009 |
| <b>ACTIVO</b>                                |       |                  |             |
| <b>Activo não corrente</b>                   |       |                  |             |
| Activos fixos tangíveis                      |       | 20.000,00        |             |
| Activos biológicos                           |       | 9.800,00         |             |
| <b>Activo corrente</b>                       |       |                  |             |
| Inventários                                  |       |                  |             |
| Activos biológicos                           |       | 603,00           |             |
| Clientes                                     |       |                  |             |
| Caixa e depósitos bancários                  |       | 2.000,00         |             |
| <b>Total do Activo</b>                       |       | <b>32.403,00</b> |             |
| <b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b>             |       |                  |             |
| <b>Capital Próprio</b>                       |       |                  |             |
| Capital realizado                            |       | 5.000,00         |             |
| Resultados Transitados                       |       | 0,00             |             |
| Resultado Líquido do Período                 |       | 403,00           |             |
| <b>Total do Capital Próprio</b>              |       | <b>5.403,00</b>  |             |
| <b>Passivo</b>                               |       |                  |             |
| <b>Passivo não corrente</b>                  |       |                  |             |
| Financiamentos obtidos                       |       | 26.000,00        |             |
| Outras contas a pagar                        |       |                  |             |
| <b>Passivo corrente</b>                      |       |                  |             |
| Fornecedores                                 |       | 1.000,00         |             |
| Adiantamentos de clientes                    |       |                  |             |
| Estado e outros entes públicos               |       |                  |             |
| <b>Total do passivo</b>                      |       | <b>27.000,00</b> |             |
| <b>Total do capital próprio e do passivo</b> |       | <b>32.403,00</b> |             |

Sociedade Portugal, LDA.

BALANÇO INDIVIDUAL EM 31 DE Dezembro DE 2010

| RUBRICAS                                     | NOTAS | DATAS            |             |
|----------------------------------------------|-------|------------------|-------------|
|                                              |       | 31 Dez 20        | 31 Dez 2009 |
| <b>ACTIVO</b>                                |       |                  |             |
| <b>Activo não corrente</b>                   |       |                  |             |
| Activos fixos tangíveis                      |       | 20.000,00        |             |
| Activos biológicos                           |       | 10.000,00        |             |
| <b>Activo corrente</b>                       |       |                  |             |
| Inventários                                  |       |                  |             |
| Activos biológicos                           |       | 0,00             |             |
| Clientes                                     |       |                  |             |
| Caixa e depósitos bancários                  |       | 2.000,00         |             |
| <b>Total do Activo</b>                       |       | <b>32.000,00</b> |             |
| <b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b>             |       |                  |             |
| <b>Capital Próprio</b>                       |       |                  |             |
| Capital realizado                            |       | 5.000,00         |             |
| Resultados Transitados                       |       | 0,00             |             |
| Resultado Líquido do Período                 |       | 0,00             |             |
| <b>Total do Capital Próprio</b>              |       | <b>5.000,00</b>  |             |
| <b>Passivo</b>                               |       |                  |             |
| <b>Passivo não corrente</b>                  |       |                  |             |
| Financiamentos obtidos                       |       | 26.000,00        |             |
| Outras contas a pagar                        |       |                  |             |
| <b>Passivo corrente</b>                      |       |                  |             |
| Fornecedores                                 |       | 1.000,00         |             |
| Adiantamentos de clientes                    |       |                  |             |
| Estado e outros entes públicos               |       |                  |             |
| <b>Total do passivo</b>                      |       | <b>27.000,00</b> |             |
| <b>Total do capital próprio e do passivo</b> |       | <b>32.000,00</b> |             |

## Caso Prático IV – Silvicultura



# Caso Prático IV – Silvicultura



- A Sociedade Portugal, Lda, cuja atividade é a silvicultura tem uma extensão de terreno com 100 hectares com sobreiros no Alentejo e 15 hectares em Trás-os-Montes donde extrai cortiça, o custo de **aquisição dos terrenos e dos sobreiros foi respetivamente 200.000,00 € e 500.000,00, sendo que o justo valor dos sobreiros é de 500.000,00 €.**
- A cortiça é extraída de 9 em 9 anos. O ultimo ano em que se extraiu cortiça foi em 2009 , pelo que a próxima extração se prevê para o ano 2018.
- A estimativa de colheita é de 36000 arrobas de cortiça para o Alentejo e 7000 arrobas para Trás-os-Montes. De acordo com a consulta das cotações no sistema SIMA o valor por Arroba de cortiça no Alentejo é de 22,00 € e em Trás-os-Montes 12,50€.
- Pelo que o valor dos ganhos estimados de venda menos os custos de vender são respetivamente de 792.000,00 e 87.500,00.
- Face ao SNC o que deve ter em conta para o tratamento do reconhecimento/registo contabilístico e que consequências é que estas operações tem nas Demonstrações Financeiras da sociedade ao longo dos vários anos?

# Caso Prático IV – Silvicultura

**Os gastos estimados para a manutenção e colheita da cortiça ao longo do período são os seguintes:**

|       |      | Gastos do exercício * |
|-------|------|-----------------------|
| 1ano  | 2010 | 10.000,00             |
| 2ano  | 2011 | 12.500,00             |
| 3ano  | 2012 | 12.500,00             |
| 4ano  | 2013 | 12.000,00             |
| 5ano  | 2014 | 13.000,00             |
| 6ano  | 2015 | 12.000,00             |
| 7ano  | 2016 | 14.000,00             |
| 8ano  | 2017 | 12.000,00             |
| venda | 2018 | 30.000,00             |

Total 128.000,00



Qual o ativo que precisamos de determinar  
o JV?

O Sobreiro ou a Cortiça?

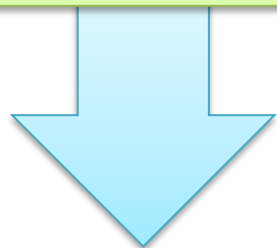
11 - Uma entidade **deve reconhecer um ativo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando:**

- (a) A entidade controle o ativo **como consequência de acontecimentos passados;**
- (b) Seja provável que benefícios económicos associados ao ativo fluirão para a entidade; e
- (c) O justo valor ou custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado.

Desta forma a cada data de relato devemos determinar o JV dos Sobreiros.

## Caso III - Fruticultura

### Em relação aos Sobreiros



Ativos biológicos  
de Produção



#### Mensuração Inicial

- **Justo Valor menos custos no ponto de venda**, sendo os eventuais ganhos ou perdas reconhecidos diretamente em resultados ( § 13 NCRF 17 + § 29 da NCRF 17)

#### Mensuração Subsequente (a cada data de relato)

- **Justo Valor menos custos no ponto de venda**, sendo os eventuais ganhos ou perdas reconhecidos diretamente em resultados ( § 13 NCRF 17 + § 27 da NCRF 17)

Como não existe um mercado ativo que nos permita determinar o JV dos sobreiros temos que nos socorrer da determinação do **valor presente dos fluxos de caixa estimados**.

- Como o valor apurado **tem a ver com uma projeção futura, dever-se-á recorrer ao valor presente dos fluxos de caixa líquidos do ativo, descontados a uma taxa pré-imposto determinada no mercado corrente** (de acordo com o § 21 da NCRF 17).
- O objetivo do cálculo do valor presente de fluxos de caixa líquidos esperados é o de **determinar o justo valor de um ativo biológico no seu local e condição atuais**. Uma entidade considerará isto na determinação de **uma taxa de desconto apropriada a ser usada e ao estimar os fluxos de caixa líquidos esperados**.

## Caso III - Fruticultura

### Em relação ao sobreiros

- Como o valor apurado **tem a ver com uma projeção futura, dever-se-á recorrer ao valor presente dos fluxos de caixa líquidos do ativo, descontados a uma taxa pré-imposto determinada no mercado corrente** (de acordo com o § 21 da NCRF 17).
- O objetivo do cálculo do valor presente de fluxos de caixa líquidos esperados é o de **determinar o justo valor de um ativo biológico no seu local e condição atuais**. Uma entidade considerará isto na determinação de **uma taxa de desconto apropriada a ser usada e ao estimar os fluxos de caixa líquidos esperados**.

Como não existe um mercado ativo que nos permita determinar o JV dos sobreiros temos que nos socorrer da determinação do valor presente dos fluxos de caixa estimados.

Valor presente da cortiça = ((preço de venda total espectável - gastos necessários para acompanhar o crescimento da cortiça) / (1+ taxa de atualização) <sup>n</sup>

**Considerando que a taxa de atualização é de 6%**

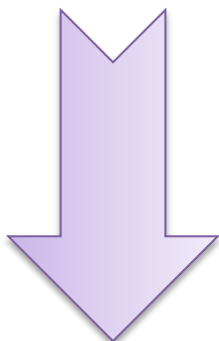
E

n = 9 anos

VP 2010 = ((792.000+87.500)-128.000)/ (1+ 6%)<sup>9</sup>

**VP 2010 = 444.515,75**

## Caso III - Fruticultura



### Fluxos de caixa gerados pelos Sobreiros:

- Cortiça a cada 9 anos
- Madeira no final do ciclo de vida
- Gastos de “manutenção” anuais



- *Determinar ciclo de Vida (estimar nº de produções de cortiça)*
- *Estimar produção de cortiça*
- *Estimar valor de venda da cortiça*
- *Estimar valor de venda da madeira*
- *Estimar gastos de manutenção*



**Determinar uma taxa de desconto e atualizar os fluxos anuais líquidos para o presente**

## Caso III - Fruticultura

### Reconhecimento Inicial:

| Conta a débito | Conta a crédito  | Valor (u.m.) | Valor                            |
|----------------|------------------|--------------|----------------------------------|
| 372x           | 11 ou 12 ou 2711 | 500.000,00   | Custo de aquisição dos sobreiros |
| 431x           | 11 ou 12 ou 2711 | 200.000,00   | Custo de aquisição do terreno    |

**Nota: em relação aos sobreiros pressupõe-se que os 500.000€ são o seu justo valor, caso contrario teríamos que reconhecer a perda ou o ganho de JV**

## Caso III - Fruticultura

### Determinação do JV dos Sobreiros – Resolução do manual - 2010

Valor presente da cortiça = ((preço de venda total espectável - gastos necessários para acompanhar o crescimento da cortiça) / (1+ taxa de atualização) <sup>n</sup>

Considerando que a taxa de atualização é de 6%

E

n = 9 anos

VP 2010 = ((792.000+87.500)-128.000)/ (1+ 6%)<sup>9</sup> + 500.000€

**VP 2010 = 444.515,75 + 500.000€ = 944.515,75€**

**Contabilisticamente em 31/12/2010:**

| conta                                                | Debito      | crédito     |
|------------------------------------------------------|-------------|-------------|
| 372X – At. Biológicos de Produção – Sobreiros        | 444.515,75€ |             |
| 774X – Ganhos de JV em ativos Biológicos de Produção |             | 444.515,75€ |

[EXCEL](#)

## Caso III - Fruticultura

### Determinação do JV dos Sobreiros – Resolução do manual - 2011

Valor presente da cortiça = ((preço de venda total espectável - gastos necessários para acompanhar o crescimento da cortiça) / (1+ taxa de atualização) <sup>n</sup>

Considerando que a taxa de atualização é de 6%

E

n = 8 anos

VP 2011 = ((792.000+87.500)-118,000)/ (1+ 6%)<sup>8</sup> + 500.000€

**VP 2011 = 477.460,81€ + 500.000€ = 977.460,81€**

#### Contabilisticamente em 31/12/2011:

O ativo já estava mensurado a 944,515,75€ logo é necessário reconhecer um ganho de **32.945,07€**

| conta                                                | Debito     | crédito    |
|------------------------------------------------------|------------|------------|
| 372X – At. Biológicos de Produção – Sobreiros        | 32.945,07€ |            |
| 774X – Ganhos de JV em ativos Biológicos de Produção |            | 32.945,07€ |

[EXCEL](#)

## Caso III - Fruticultura

### Determinação do JV dos Sobreiros – Resolução do manual - 2012

Valor presente da cortiça = ((preço de venda total espectável - gastos necessários para acompanhar o crescimento da cortiça) / (1+ taxa de atualização) <sup>n</sup>

Considerando que a taxa de atualização é de 6%

E

n = 7 anos

VP 2012 = ((792.000+87.500)-105,500)/ (1+ 6%)<sup>7</sup> + 500.000€

**VP 2012 = 514.421,68€ + 500.000€ = 1014.421,68€**

#### Contabilisticamente em 31/12/2012:

O ativo já estava mensurado a 947.460,81€ logo é necessário reconhecer um ganho de **36.960,86€**

| conta                                                | Debito     | crédito    |
|------------------------------------------------------|------------|------------|
| 372X – At. Biológicos de Produção – Sobreiros        | 36.960,86€ |            |
| 774X – Ganhos de JV em ativos Biológicos de Produção |            | 36.960,86€ |

[EXCEL](#)

## Caso III - Fruticultura

### Determinação do JV dos Sobreiros – Resolução do manual - 2013

Valor presente da cortiça = ((preço de venda total espectável - gastos necessários para acompanhar o crescimento da cortiça) / (1+ taxa de atualização) <sup>n</sup>

Considerando que a taxa de atualização é de 6%

E

n = 6 anos

VP 2013 = ((792.000+87.500)-93,000)/ (1+ 6%)<sup>6</sup> + 500.000€

**VP 2013 = 554.098,98€ + 500.000€ = 1.054.098,98€**

#### Contabilisticamente em 31/12/2013:

O ativo já estava mensurado a 1.014.421,68€ logo é necessário reconhecer um ganho de **39.677,31€**

| conta                                                | Debito     | crédito    |
|------------------------------------------------------|------------|------------|
| 372X – At. Biológicos de Produção – Sobreiros        | 39.677,31€ |            |
| 774X – Ganhos de JV em ativos Biológicos de Produção |            | 39.677,31€ |

[EXCEL](#)

## Caso III - Fruticultura

### Determinação do JV dos Sobreiros – Resolução do manual - 2014

Valor presente da cortiça = ((preço de venda total espectável - gastos necessários para acompanhar o crescimento da cortiça) / (1+ taxa de atualização) <sup>n</sup>

Considerando que a taxa de atualização é de 6%

E

n = 5 anos

VP 2014 = ((792.000+87.500)-81,000)/ (1+ 6%)<sup>5</sup> + 500.000€

**VP 2014 = 596.312,02€ + 500.000€ = 1.096.312,02€**

#### Contabilisticamente em 31/12/2014:

O ativo já estava mensurado a 1.054.098,98€ logo é necessário reconhecer um ganho de **42.213,04€**

| conta                                                | Debito     | crédito    |
|------------------------------------------------------|------------|------------|
| 372X – At. Biológicos de Produção – Sobreiros        | 42.213,04€ |            |
| 774X – Ganhos de JV em ativos Biológicos de Produção |            | 42.213,04€ |

[EXCEL](#)

## Caso III - Fruticultura

### Determinação do JV dos Sobreiros – Resolução do manual - 2015

Valor presente da cortiça = ((preço de venda total espectável - gastos necessários para acompanhar o crescimento da cortiça) / (1+ taxa de atualização) <sup>n</sup>

Considerando que a taxa de atualização é de 6%

E

n = 4 anos

VP 2015 = ((792.000+87.500)-68,000)/ (1+ 6%)<sup>4</sup> + 500.000€

**VP 2015 = 642.387,96€ + 500.000€ = 1.142.387,96€**

#### Contabilisticamente em 31/12/2015:

O ativo já estava mensurado a 1.096.312,02€ logo é necessário reconhecer um ganho de **46.075,94€**

| conta                                                | Debito     | crédito    |
|------------------------------------------------------|------------|------------|
| 372X – At. Biológicos de Produção – Sobreiros        | 46.075,94€ |            |
| 774X – Ganhos de JV em ativos Biológicos de Produção |            | 46.075,94€ |

[EXCEL](#)

## Caso III - Fruticultura

### Determinação do JV dos Sobreiros – Resolução do manual - 2016

Valor presente da cortiça = ((preço de venda total espectável - gastos necessários para acompanhar o crescimento da cortiça) / (1+ taxa de atualização) <sup>n</sup>

Considerando que a taxa de atualização é de 6%

E

n = 3 anos

VP 2016 = ((792.000+87.500)-56.000)/ (1+ 6%)<sup>3</sup> + 500.000€

**VP 2016 = 691.006,67€ + 500.000€ = 1.191.006,76€**

#### Contabilisticamente em 31/12/2016:

O ativo já estava mensurado a 1.142.387,96€ logo é necessário reconhecer um ganho de **48.618,71€**

| conta                                                | Debito     | crédito    |
|------------------------------------------------------|------------|------------|
| 372X – At. Biológicos de Produção – Sobreiros        | 48.618,71€ |            |
| 774X – Ganhos de JV em ativos Biológicos de Produção |            | 48.616,71€ |

[EXCEL](#)

## Caso III - Fruticultura

### Determinação do JV dos Sobreiros – Resolução do manual - 2017

Valor presente da cortiça = ((preço de venda total espectável - gastos necessários para acompanhar o crescimento da cortiça) / (1+ taxa de atualização) <sup>n</sup>

Considerando que a taxa de atualização é de 6%

E

n = 2 anos

VP 2017 = ((792.000+87.500)-42.000)/ (1+ 6%)<sup>2</sup> + 500.000€

**VP 2017 = 744.927,02€ + 500.000€ = 1.244.927,02€**

#### Contabilisticamente em 31/12/2017:

O ativo já estava mensurado a 1.191.006,67€ logo é necessário reconhecer um ganho de **53.920,35€**

| conta                                                | Debito     | crédito    |
|------------------------------------------------------|------------|------------|
| 372X – At. Biológicos de Produção – Sobreiros        | 53.920,35€ |            |
| 774X – Ganhos de JV em ativos Biológicos de Produção |            | 53.920,35€ |

[EXCEL](#)

## Caso III - Fruticultura

### Determinação do JV dos Sobreiros – Resolução do manual - 2018

Tendo em conta que a cortiça foi efetivamente vendida em 2018 pelo valor de **730.000,00€**, que implicações contabilísticas fiscais tem a operação no ano 2018?

- O justo valor dos sobreiros é à data de 31/Dez de 2018 de 450.000,00€.
- O valor contabilístico dos sobreiros à data é de 1.244.927,03€

Dados importantes a reter em relação à venda da cortiça em 2018:

- **A produção de cortiça foi a seguinte**
  - Alentejo – 30.000 arrobas
  - Trás-os-Montes – 6.500 arrobas
- **Preço de mercado à data da colheita**
  - Alentejo – 30.000 arrobas a 22€/arroba – 660.000€
  - Trás-os-Montes – 6.500 arrobas a 11/arroba – 71.500€

**Passamos a deter 2 ativos (ambos valorizados ao JV)**

- Sobreiros
- Cortiça

## Caso III - Fruticultura

### Determinação do JV dos Sobreiros – Resolução do manual aquando da “colheita da cortiça”

**Passamos a deter 2 ativos (ambos valorizados ao JV)**

- Sobreiros
- Cortiça

#### Cortiça - Produção

- A produção de cortiça foi a seguinte
  - Alentejo – 30.000 arrobas
  - Trás-os-Montes – 6.500 arrobas
- Preço de mercado à data da colheita
  - Alentejo – 30.000 arrobas a 22€/arroba – 660.000€
  - Trás-os-Montes – 6.500 arrobas a 11/arroba – 71.500€

Pelo reconhecimento da produção da cortiça

| Conta a débito                                             | Conta a crédito                          | Valor      | Valor                                                                                           |
|------------------------------------------------------------|------------------------------------------|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 345 - Produtos acabados e intermédios - produtos agrícolas | 774 – Ganhos por aumentos de justo valor | 731.500,00 | Pelo reconhecimento do produto agrícola ao justo valor menos custos estimados no ponto de venda |

## Caso III - Fruticultura

### Determinação do JV dos Sobreiros – Resolução do manual aquando da “colheita da cortiça”

**Passamos a deter 2 ativos (ambos valorizados ao JV)**

- Sobreiros
- Cortiça

#### **Sobreiros**

- Estão mensurados a 1.244,927,03€ e o seu JV nesta data é de 450.000€, portanto devemos reconhecer uma perda de JV **no montante de 794.927,03€**

#### **Contabilisticamente**

| Conta a débito                          | Conta a crédito                    | Valor      | Valor                          |
|-----------------------------------------|------------------------------------|------------|--------------------------------|
| 664 - Perdas por redução do justo valor | 372 - Ativos biológico de Produção | 794.927,03 | Pelo ajustamento dos sobreiros |

## Caso III - Fruticultura

### Determinação do JV dos Sobreiros – Resolução do manual aquando da “colheita da cortiça”

**Passamos a deter 2 ativos (ambos valorizados ao JV)**

- Sobreiros
- Cortiça

#### **Cortiça - Venda**

- A cortiça foi vendida pelo montante de 730.000€

#### **Contabilisticamente**

| Conta a débito                             | Conta a crédito                                            | Valor      | Valor            |
|--------------------------------------------|------------------------------------------------------------|------------|------------------|
| 11 ou 12 ou 211x                           | 71x - Vendas                                               | 730.000,00 | valor da venda   |
| 73 - Variações nos inventários de produção | 345 - Produtos acabados e intermédios - produtos agrícolas | 731.500,00 | Custo das vendas |

## Caso III - Fruticultura

### Implicações fiscais da aplicação do justo valor em Ativos biológicos e da aplicação da NCRF 17 e do art.º. 18 do CIRC

Para efeito de determinação do lucro tributável em IRC o justo valor dos ativos **biológicos consumíveis de atividades silvícolas não são aceites fiscalmente.**

Refere o art.º. 18 do CIRC que **os gastos das explorações silvícolas plurianuais podem ser imputados ao lucro tributável tendo em consideração o ciclo de produção**, caso em que a quota parte desses gastos, equivalente à percentagem que a extração efetuada no período de tributação represente na produção total do mesmo produto, e ainda não considerada em período de tributação anterior, podendo ainda ser **atualizada de acordo com a aplicação dos coeficientes de correção monetária.**

## Caso III - Fruticultura

Refere o art.º 18 do CIRC que **os gastos das explorações silvícolas plurianuais podem ser imputados ao lucro tributável tendo em consideração o ciclo de produção**, caso em que a quota parte desses gastos, equivalente à percentagem que a extração efetuada no período de tributação represente na produção total do mesmo produto, e ainda não considerada em período de tributação anterior, **podendo ainda ser atualizada de acordo com a aplicação dos coeficientes de correção monetária**.

|       |      | Gastos do exercício * | coeficiente de correcção monetária | Gastos do exercício acumulado corrigido pelo Coef. |
|-------|------|-----------------------|------------------------------------|----------------------------------------------------|
| 1ano  | 2010 | 10.000,00             | 1,2                                | 12.000,00                                          |
| 2ano  | 2011 | 12.500,00             | 1,16                               | 14.500,00                                          |
| 3ano  | 2012 | 12.500,00             | 1,12                               | 14.000,00                                          |
| 4ano  | 2013 | 12.000,00             | 1,1                                | 13.200,00                                          |
| 5ano  | 2014 | 13.000,00             | 1,08                               | 14.040,00                                          |
| 6ano  | 2015 | 12.000,00             | 1,05                               | 12.600,00                                          |
| 7ano  | 2016 | 14.000,00             | 1,03                               | 14.420,00                                          |
| 8ano  | 2017 | 12.000,00             | 1                                  | 12.000,00                                          |
| venda | 2018 | 30.000,00             | 1,00                               | 30.000,00                                          |
|       |      | 128.000,00            |                                    | 136.760,00                                         |

# Caso III – Fruticultura

## Resumo impacto Fiscal

| Item         |                             | Contabilisticamente | Fiscalmente  | Modelo 22          |
|--------------|-----------------------------|---------------------|--------------|--------------------|
| 2010         | Gastos reconhecidos         | 10.000,00 €         | 0            | Acresce modelo 22  |
|              | Rendimentos Reconhecidos    | 444.515,75 €        | 0            | Deduz modelo 22    |
| 2011         | Gastos reconhecidos         | 12.500,00 €         | 0            | Acresce modelo 22  |
|              | Rendimentos Reconhecidos    | 32.945,07 €         | 0            | Deduz modelo 22    |
| 2012         | Gastos reconhecidos         | 12.500,00 €         | 0            | Acresce modelo 22  |
|              | Rendimentos Reconhecidos    | 360.960,86 €        | 0            | Deduz modelo 22    |
| 2013         | Gastos reconhecidos         | 12.000,00 €         | 0            | Acresce modelo 22  |
|              | Rendimentos Reconhecidos    | 39.677,31 €         | 0            | Deduz modelo 22    |
| 2014         | Gastos reconhecidos         | 13.000,00 €         | 0            | Acresce modelo 22  |
|              | Rendimentos Reconhecidos    | 42.213,04 €         | 0            | Deduz modelo 22    |
| 2015         | Gastos reconhecidos         | 12.000,00 €         | 0            | Acresce modelo 22  |
|              | Rendimentos Reconhecidos    | 46.075,94 €         | 0            | Deduz modelo 22    |
| 2016         | Gastos reconhecidos         | 14.000,00 €         | 0            | Acresce modelo 22  |
|              | Rendimentos Reconhecidos    | 48.618,71 €         | 0            | Deduz modelo 22    |
| 2017         | Gastos reconhecidos         | 12.000,00 €         | 0            | Acresce modelo 22  |
|              | Rendimentos Reconhecidos    | 53.920,35 €         | 0            | Deduz modelo 22    |
| 2018 - Venda | Gastos reconhecidos         | 30.000,00 €         | 0            | Acresce modelo 22  |
|              | Produção da cortiça         | 731.500,00 €        | 0            | Deduz modelo 22    |
|              | Diminuição JV dos sobreiros | 794.927,03 €        | 0            | Acresce modelo 22  |
|              | Valor da venda da cortiça   | 730.000,00 €        | 730.000,00 € | Deduz modelo 22    |
|              | Custo das vendas da cortiça | 731.500,00 €        | 0            | Acresce modelo 22  |
|              | Valor atualizado dos Custos | 0                   | 136.760,00 € | Deduz no modelo 22 |



## **IX - Subsídios relacionados com a agricultura**

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17

## Reconhecimento e mensuração

A NCRF 17 **também trata do reconhecimento e mensuração dos subsídios relacionados com ativos biológicos mensurados ao justo valor** (menos custo estimados no ponto-de-venda), § 35 a 39 da norma. Enquadram-se aqui os subsídios ao investimento relacionados com ativos biológicos de produção mensurados ao justo valor.

Se um subsídio do Governo se relacionar com um **ativo biológico mensurado pelo seu custo** menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, **será aplicada a NCRF 22 - Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.**

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17

## Reconhecimento e mensuração

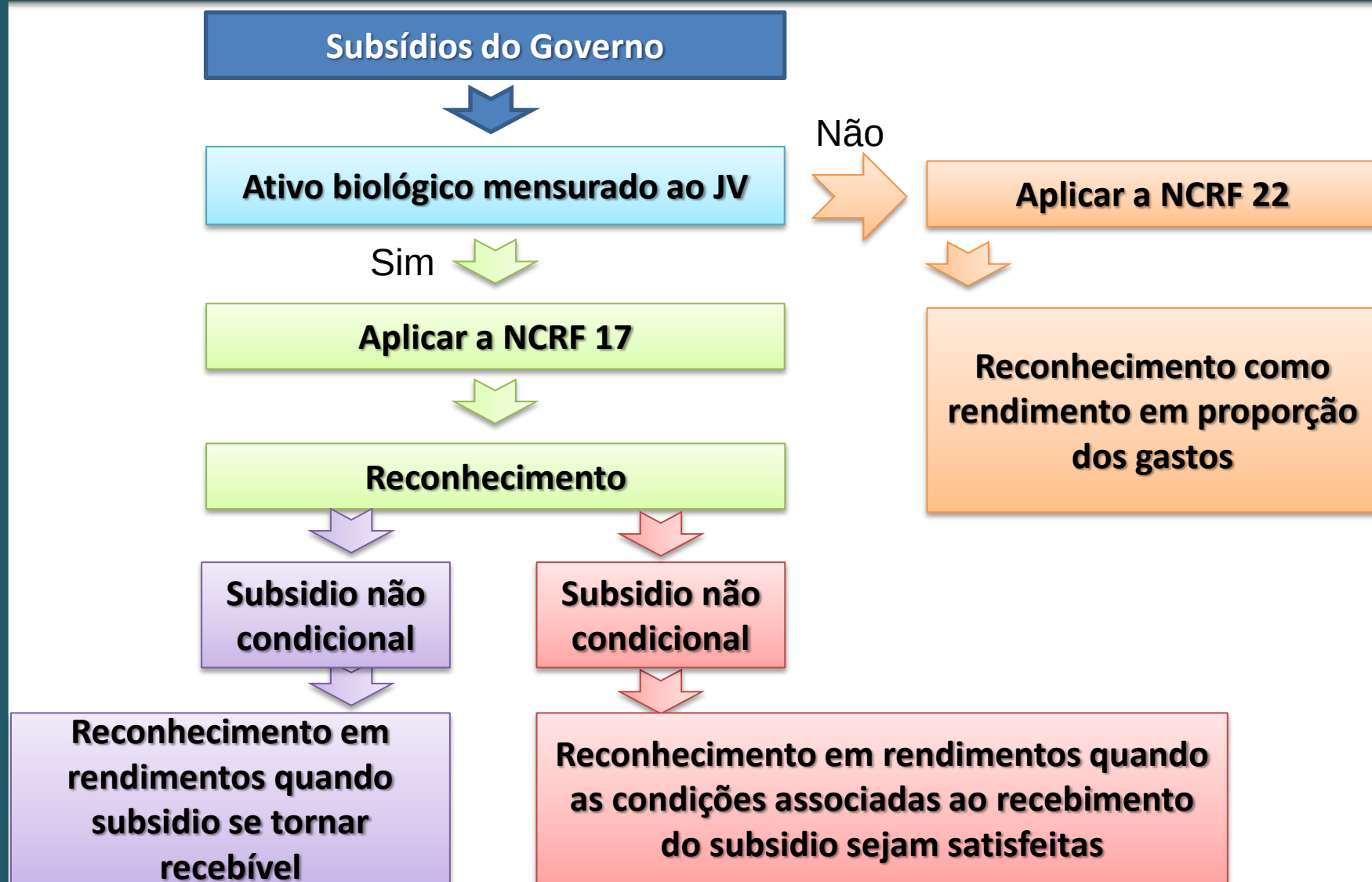
A Norma faz a distinção entre subsídios não condicionais e subsídios condicionais, cada um dos quais com especificidade no que respeita ao seu reconhecimento, assim:

- **Os subsídios não condicionais:**

devem ser reconhecidos como rendimento quando, e somente quando, o subsídio se torne recebível (§ 35);

- **Os subsídios condicionais:** devem ser reconhecidos como rendimento quando, e somente quando, **sejam satisfeitas as condições ligadas ao subsídio** (§ 36).

## Reconhecimento e mensuração



# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17

- **Aspetos práticos relacionados com a Norma 17 e 22**

**Nota:** Os procedimentos contabilísticos apresentados não contemplam o tratamento das operações em sede de IVA e de impostos diferidos, mesmo quando aplicáveis.

Atendendo aos princípios referidos, as entidades apenas reconhecerão os subsídios quando tiverem a segurança de cumprir com as condições definidas, independentemente de existir já um contrato assinado de atribuição do subsídio, quer estejamos a aplicar a NCRF 17 quer a 22.

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17

- Aspectos práticos relacionados com a Norma 17 e 22

A assinatura do contrato de atribuição do subsídio não **será o facto**

**relevante a ter em conta para se poder, ou não, reconhecer o**

**subsídio**, apesar de poder ser um facto que possa levar à indicação da verificação da existência de segurança, se não existirem outros factos.

O recebimento de uma tranche do subsídio também não garante a segurança do cumprimento das condições.

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17

Pelo recebimento de tranches de subsídios **quando não exista segurança de que as condições vão ser cumpridas**, i.e. neste momento estamos perante um **subsídio condicional** o subsídio ainda não será reconhecido

| Conta a débito                 | Conta a crédito                                                          | Valor (u.m.) | Valor                                    |
|--------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|--------------|------------------------------------------|
| 1 - Meios Financeiros Líquidos | 278 - “Outras contas a receber e a pagar - Devedores e credores diversos | x            | Pelo recebimento de tranches do subsídio |

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17

## Aspetos práticos relacionados com a Norma 17 e 22

Reconhecimento de um subsídio relacionado **com ativos biológicos de produção mensurados ao justo valor** (menos custo estimados no ponto-de-venda). Ex. subsídio para plantação de um pomar

| Conta a débito                                                          | Conta a crédito                                     | Valor (u.m.) | Valor                           |
|-------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|--------------|---------------------------------|
| 278 - Outras contas a receber e a pagar - Devedores e credores diversos | 7886 - Subsídios relacionados com ativos biológicos | x            | Pelo reconhecimento do subsídio |

**Movimento a efetuar no momento em que são cumpridas as condições do subsídio e o mesmo deixa de ser condicional**

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17

## Aspetos práticos relacionados com a Norma 17 e 22

Reconhecimento de um subsídio relacionado com ativos biológicos consumíveis mensurados ao justo valor (menos custo estimados no ponto-de-venda). Ex. subsídios relacionados com compensação de preços

| Conta a débito                                                          | Conta a crédito              | Valor (u.m.) | Valor                           |
|-------------------------------------------------------------------------|------------------------------|--------------|---------------------------------|
| 278 - Outras contas a receber e a pagar - Devedores e credores diversos | 751 - Subsídios à exploração | x            | Pelo reconhecimento do subsídio |

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17

## Aspetos práticos relacionados com a Norma 17 e 22

Reconhecimento de um subsídio relacionado com **ativos biológicos de produção mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas**. (Ex: subsídio relacionado com a plantação de uma vinha à qual não se consegue aplicar o justo valor)

| Conta a débito                                                          | Conta a crédito                                       | Valor (u.m.) | Valor                           |
|-------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|--------------|---------------------------------|
| 278 - Outras contas a receber e a pagar - Devedores e credores diversos | 593 - Outras variações no capital próprio – Subsídios | x            | Pelo reconhecimento do subsídio |

Neste caso em virtude de o item associado ser mensurado ao Custo aplicamos a **NCRF 22**

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17

## Aspetos práticos relacionados com a Norma 17 e 22

Pela imputação dos subsídios relacionado com o **ativo biológico de produção mensurado ao custo a rendimentos à medida da amortização/depreciação dos bens ou direitos relacionados com o investimento**

| Conta a débito  | Conta a crédito                                 | Valor (u.m.) | Valor                                                        |
|-----------------|-------------------------------------------------|--------------|--------------------------------------------------------------|
| 593 - Subsídios | 7883 - Imputação do subsídios para investimento | x            | Pela imputação anual do subsídio a reconhecer em rendimentos |

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17

## Aspetos práticos relacionados com a Norma 17 e 22

Reconhecimento de um subsídio **relacionado com ativos biológicos consumíveis mensurado pelo seu custo**

| Conta a débito                                                          | Conta a crédito                                                 | Valor (u.m.) | Valor                           |
|-------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|--------------|---------------------------------|
| 278 - Outras contas a receber e a pagar - Devedores e credores diversos | 751 - Subsídios à exploração do estado e outros entes públicos* | x            | Pelo reconhecimento do subsídio |

\* Estes subsídios **podem ser diferidos se se destinarem a financiar deficits de exploração de exercícios futuros**. Nesse caso a conta a creditar seria a 282 - Rendimentos a reconhecer (na totalidade ou em proporção da parte correspondente ao exercício futuro)

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17

## Aspetos práticos relacionados com a Norma 17 e 22

Reconhecimento de subsídios **relacionados com ativos fixos tangíveis**  
(Ex: subsídios para construção de um armazém)

| Conta a débito                                                          | Conta a crédito                                       | Valor (u.m.) | Valor                           |
|-------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|--------------|---------------------------------|
| 278 - Outras contas a receber e a pagar - Devedores e credores diversos | 593 - Outras variações no capital próprio – Subsídios | x            | Pelo reconhecimento do subsídio |

Neste caso aplicamos a **NCRF 22**

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17

## Aspetos práticos relacionados com a Norma 17 e 22

**Pela imputação dos subsídios relacionados com os ativos fixos tangíveis a rendimentos à medida da amortização/depreciação dos bens ou direitos relacionados com o investimento**

| Conta a débito  | Conta a crédito                                          | Valor (u.m.) | Valor                                                              |
|-----------------|----------------------------------------------------------|--------------|--------------------------------------------------------------------|
| 593 - Subsídios | 7883 -<br>Imputação do<br>subsídios para<br>investimento | x            | Pela imputação anual do<br>subsídio a reconhecer<br>em rendimentos |

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17

## Aspetos práticos relacionados com a Norma 17 e 22

Reconhecimento de subsídios à exploração (ex: formação)

| Conta a débito                                                          | Conta a crédito                                                 | Valor (u.m.) | Valor                           |
|-------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|--------------|---------------------------------|
| 278 - Outras contas a receber e a pagar - Devedores e credores diversos | 751 - Subsídios à exploração do estado e outros entes públicos* | x            | Pelo reconhecimento do subsídio |

\* Estes subsídios podem ser diferidos **se se destinarem a financiar deficits de exploração de exercícios futuros**. Nesse caso a conta a creditar seria a 282 - Rendimentos a reconhecer (na totalidade ou em proporção da parte correspondente ao exercício futuro)

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17

- Aspectos práticos relacionados com a Norma 17 e 22

Registo de subsídios reembolsáveis

Os subsídios reembolsáveis **são contabilizados como**

**passivos** porque, tratam-se, na prática, de empréstimos

efetuados pelo governo com base numa medida de apoio

e atendendo a condições específicas.

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17

## Aspetos práticos relacionados com a Norma 17 e 22

Se os subsídios **se transformarem em não reembolsáveis** devem passar a ser reconhecidos como subsídios de acordo com a finalidade do mesmo (capitais próprios se respeitar a subsídios aos investimento de AFT ou reconhecer em resultados se estiverem relacionados com subsídios à exploração ou com ativos biológicos mensurados ao JV).

| Conta a débito                    | Conta a crédito                                                        | Valor (u.m.) | Valor                                         |
|-----------------------------------|------------------------------------------------------------------------|--------------|-----------------------------------------------|
| 1 - Meios Financeiros<br>Líquidos | 2581- Financiamentos<br>obtidos - Estado<br>subsídios<br>reembolsáveis | x            | Pelo recebimento do subsídios<br>reembolsável |

**Nota:** Uma vez que muitas vezes estes montantes apesar de serem empréstimos, ou não vencerem juros, ou vencendo os mesmos são substancialmente mais baixos que os juros de mercado, este passivo deve (em principio) ser mensurado ao custo amortizado.

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17

## Aspetos práticos relacionados com a Norma 17 e 22

Reembolso de um subsídio que já tinha sido reconhecido em resultados

Reembolso/alteração do registo de um subsídio relacionado com ativos

biológicos de produção ou consumíveis mensurados ao justo valor (menos

custos estimados no ponto-de-venda) **que tinha sido reconhecido/registado**

**em resultados na conta 7886 - Subsídios relacionados com ativos biológicos:**

| Conta a débito                                                          | Conta a crédito                | Valor (u.m.) | Valor                      |
|-------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|--------------|----------------------------|
| 6887 - Outras perdas relacionadas com devolução de subsídios do governo | 1 - Meios Financeiros Líquidos | x            | Pela devolução do subsídio |

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17

## Aspetos práticos relacionados com a Norma 17 e 22

Reembolso/alteração do registo de um **subsídio relacionado com ativos biológicos de produção mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas**. (ex: subsídio relacionado com a plantação de uma vinha à qual não se consegue aplicar o justo valor)

### Na parte ainda não reconhecida em rendimentos

| Conta a débito                                        | Conta a crédito                | Valor (u.m.) | Valor                      |
|-------------------------------------------------------|--------------------------------|--------------|----------------------------|
| 593 - Outras variações no capital próprio – Subsídios | 1 - Meios Financeiros Líquidos | x            | Pela devolução do subsídio |

### Na parte já reconhecida em rendimentos

| Conta a débito                                                          | Conta a crédito               | Valor (u.m.) | Valor                      |
|-------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|--------------|----------------------------|
| 6887 - Outras perdas relacionadas com devolução de subsídios do governo | 1 - Meios Financeiros Líquido | x            | Pela devolução do subsídio |

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17

- Aspetos práticos relacionados com a Norma 17 e 22**

Reembolso/alteração do registo de um subsídio relacionado com ativos biológicos consumíveis mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas

| Conta a débito                                                          | Conta a crédito                | Valor (u.m.) | Valor                      |
|-------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|--------------|----------------------------|
| 6887 - Outras perdas relacionadas com devolução de subsídios do governo | 1 - Meios Financeiros Líquidos | x            | Pela devolução do subsídio |

**Caso este subsídios estivesse ainda por reconhecer como rendimento:**

| Conta a débito                 | Conta a crédito                | Valor (u.m.) | Valor                      |
|--------------------------------|--------------------------------|--------------|----------------------------|
| 282 - Rendimentos a reconhecer | 1 - Meios Financeiros Líquidos | x            | Pela devolução do subsídio |

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17

## Aspetos práticos relacionados com a Norma 17 e 22

Reembolso/alteração do registo de um **subsídio relacionado com ativos fixos tangíveis** (Ex: devolução de um subsídio atribuído para construção de um armazém)

| Conta a débito                                        | Conta a crédito                | Valor (u.m.) | Valor                      |
|-------------------------------------------------------|--------------------------------|--------------|----------------------------|
| 593 - Outras variações no capital próprio – Subsídios | 1 - Meios Financeiros Líquidos | x            | Pela devolução do subsídio |

Na parte já reconhecida como rendimento:

| Conta a débito                                                          | Conta a crédito                | Valor (u.m.) | Valor                      |
|-------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|--------------|----------------------------|
| 6887 - Outras perdas relacionadas com devolução de subsídios do governo | 1 - Meios Financeiros Líquidos | x            | Pela devolução do subsídio |

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17

## Aspetos práticos relacionados com a Norma 17 e 22

**Reembolso/alteração do registo de um subsídio relacionado com a exploração**  
(por exemplo subsídios relacionados com formação):

| Conta a débito                                                          | Conta a crédito                | Valor (u.m.) | Valor                      |
|-------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|--------------|----------------------------|
| 6887 - Outras perdas relacionadas com devolução de subsídios do governo | 1 - Meios Financeiros Líquidos | x            | Pela devolução do subsídio |

Caso estes subsídios estivessem ainda por reconhecer como rendimento:

| Conta a débito                 | Conta a crédito                | Valor (u.m.) | Valor                      |
|--------------------------------|--------------------------------|--------------|----------------------------|
| 282 - Rendimentos a reconhecer | 1 - Meios Financeiros Líquidos | x            | Pela devolução do subsídio |

## Caso Prático relacionado com Subsídios

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17 – Caso Prático

A sociedade ABC, lda, candidatou-se a um apoio do PRODER, tendo o mesmo sido aprovado nos seguintes moldes:

- **Pedido de Apoio nº 99 á medida 113** com vista ao recebimento do prémio de primeira instalação, visto que esta empresa reunia as condições de elegibilidade definidas na Portaria nº 357-A/2008; Montante financiado 40.000€
  - Recebimento de 80% do montante – pedido a efetuar 10 dias após assinatura do contrato
  - Recebimento dos 20% restantes - 36 meses após a assinatura do contrato desde que cumpridas determinadas metas.

De notar que a globalidade do subsidio fica condicionada ao cumprimento de determinadas metas e condições até 5 anos após a assinatura do contrato.

Em caso de incumprimento entre o projetado e o efetivamente realizado (desde que superior a 5%) o apoio deve ser devolvido na parte proporcional à não realização.

Nota: este subsidio é considerado um subsidio de arranque. Logo não é relacionado com ativos biológicos mensurados ao justo valor e portanto é tratado de acordo com a NCRF 22

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17 – Caso Prático

Os atrasos na aprovação do projeto adiaram o início da execução do plano empresarial, este iniciou-se em N+2 e no final do ano N+2, a empresa recebeu a primeira parte do prémio, 32.000€. Tendo no entanto o contrato do mesmo sido assinado em n+1.

**Assim temos 2 hipóteses:**

- 1. Considerar que na data de assinatura do contrato se encontram reunidas as condições de reconhecimento.**
- 2. Considerar que só no final de todo o processo, quando estiverem efetivamente garantidas as condições, existirão condições para o reconhecimento do subsídio.**

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17 – Caso Prático

1. Considerar que na data de assinatura do contrato se encontram reunidas as condições de reconhecimento.

## Resolução:

| Conta a débito                                                          | Conta a crédito                | Valor (u.m.) | Valor                                  |
|-------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|--------------|----------------------------------------|
| 278 - Outras contas a receber e a pagar - Devedores e credores diversos | 282 - Rendimentos a reconhecer | 40.000,00    | <b>Pelo reconhecimento do subsídio</b> |

Movimento efetuado aquando da assinatura do contato, ou seja em n+1

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17 – Caso Prático

1. Considerar que na data de assinatura do contrato se encontram reunidas as condições de reconhecimento.

## Resolução:

| Conta a débito                 | Conta a crédito                                                         | Valor (u.m.) | Valor                                                                    |
|--------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|--------------|--------------------------------------------------------------------------|
| 1- Meios Financeiros Líquidos  | 278 - Outras contas a receber e a pagar - Devedores e credores diversos | 32.000,00    | <b>Pelo recebimento de 80% do valor do subsídio</b>                      |
| 282 - Rendimentos a reconhecer | 751 - Subsídios à exploração do estado e outros entes públicos          | 8.000,00     | <b>Pela imputação a rendimento da parte respeitante a 1/5 no ano N+2</b> |

Movimentos efetuados em n+2.

Nota: Presume-se que o subsidio é imputado em 5 anos que é o período em que a empresa tem de cumprir determinadas obrigações.

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17 – Caso Prático

1. Considerar que na data de assinatura do contrato se encontram reunidas as condições de reconhecimento.

**Resolução:**

**Imputação da Parcela do subsidio referente a n+3**

| Conta a débito                 | Conta a crédito                                                | Valor (u.m.) | Valor                                                                    |
|--------------------------------|----------------------------------------------------------------|--------------|--------------------------------------------------------------------------|
| 282 - Rendimentos a reconhecer | 751 - Subsídios à exploração do estado e outros entes públicos | 8.000,00     | <b>Pela imputação a rendimento da parte respeitante a 1/5 no ano N+3</b> |

**Imputação da Parcela do subsidio referente a n+4**

| Conta a débito                 | Conta a crédito                                                | Valor (u.m.) | Valor                                                                    |
|--------------------------------|----------------------------------------------------------------|--------------|--------------------------------------------------------------------------|
| 282 - Rendimentos a reconhecer | 751 - Subsídios à exploração do estado e outros entes públicos | 8.000,00     | <b>Pela imputação a rendimento da parte respeitante a 1/5 no ano N+4</b> |

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17 – Caso Prático

1. Considerar que na data de assinatura do contrato se encontram reunidas as condições de reconhecimento.

## Resolução (N+5)

| Conta a débito                 | Conta a crédito                                                         | Valor (u.m.) | Valor                                                                    |
|--------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|--------------|--------------------------------------------------------------------------|
| 282 - Rendimentos a reconhecer | 751 - Subsídios à exploração do estado e outros entes públicos          | 8.000,00     | <b>Pela imputação a rendimento da parte respeitante a 1/5 no ano N+5</b> |
| 1- Meios Financeiros Líquidos  | 278 - Outras contas a receber e a pagar - Devedores e credores diversos | 8.000,00     | <b>Pelo recebimento de 20% do valor do subsídio</b>                      |

**Nota: Pressupondo que todos os requisitos associados ao subsidio foram cumpridos**

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17 – Caso Prático

1. Considerar que na data de assinatura do contrato se encontram reunidas as condições de reconhecimento.

**Resolução:**

**Imputação da Parcela do subsidio referente a n+6**

| Conta a débito                 | Conta a crédito                                                | Valor (u.m.) | Valor                                                                    |
|--------------------------------|----------------------------------------------------------------|--------------|--------------------------------------------------------------------------|
| 282 - Rendimentos a reconhecer | 751 - Subsídios à exploração do estado e outros entes públicos | 8.000,00     | <b>Pela imputação a rendimento da parte respeitante a 1/5 no ano N+6</b> |

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17 – Caso Prático

2. Considerar que só no final de todo o processo, quando estiverem efetivamente garantidas as condições, existirão condições para o reconhecimento do subsídio.

## Resolução:

**Ano n+1** – Como não existe segurança no cumprimento das condições e no recebimento do subsídio, na assinatura do contrato não se reconhece o subsídio.

## Ano N+2

| Conta a débito                | Conta a crédito                                                         | Valor (u.m.) | Valor                                               |
|-------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|--------------|-----------------------------------------------------|
| 1- Meios Financeiros Líquidos | 278 - Outras contas a receber e a pagar - Devedores e credores diversos | 32.000,00    | <b>Pelo recebimento de 80% do valor do subsídio</b> |

**De notar que fiscalmente e mesmo não tendo sido reconhecido, este subsidio deve ser tributado nos 5 anos seguintes à assinatura do contrato, pelo que devem ser acrescidos 8,000 no quadro 07 da modelo 22**

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17 – Caso Prático

2. Considerar que só no final de todo o processo, quando estiverem efetivamente garantidas as condições, existirão condições para o reconhecimento do subsídio.

## Resolução:

**Ano  $n+3$  e  $n+4$**  – Como ainda não existe segurança no cumprimento das condições e no recebimento do subsídio, não se efetua qualquer movimento contabilístico.

**De notar que fiscalmente e mesmo não tendo sido reconhecido, este subsidio deve ser tributado nos 5 anos seguintes à assinatura do contrato, pelo que devem ser acrescidos 8,000 no quadro 07 da modelo 22**

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17 – Caso Prático

2. Considerar que só no final de todo o processo, quando estiverem efetivamente garantidas as condições, existirão condições para o reconhecimento do subsídio.

## Resolução:

Ano n+5

| Conta a débito                | Conta a crédito                                                         | Valor (u.m.) | Valor                                               |
|-------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|--------------|-----------------------------------------------------|
| 1- Meios Financeiros Líquidos | 278 - Outras contas a receber e a pagar - Devedores e credores diversos | 8.000,00     | <b>Pelo recebimento de 20% do valor do subsídio</b> |

De notar que fiscalmente e mesmo não tendo sido reconhecido, este subsidio deve ser tributado nos 5 anos seguintes à assinatura do contrato, pelo que devem ser acrescidos 8,000 no quadro 07 da modelo 22

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17 – Caso Prático

2. Considerar que só no final de todo o processo, quando estiverem efetivamente garantidas as condições, existirão condições para o reconhecimento do subsídio.

## **Resolução:** Ano n+6

Apenas nesta data é considerado que estão cumpridos os requisitos que garantem o não reembolso do subsidio e portanto devemos imputar o mesmo a resultados.

| Conta a débito                                                          | Conta a crédito                                                | Valor (u.m.) | Valor                                          |
|-------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|--------------|------------------------------------------------|
| 278 - Outras contas a receber e a pagar - Devedores e credores diversos | 751 - Subsídios à exploração do estado e outros entes públicos | 40.000,00    | <b>Pelo imputação a resultados do subsidio</b> |

De notar que fiscalmente como já foram tributados 32,000€ em períodos anteriores, apenas deve ser tributado no período 8,000€, pelo que devemos deduzir 32.000€ no quadro 07 da modelo 22

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17 – Caso Prático

A sociedade ABC, lda, candidatou-se a um apoio do PRODER, tendo o mesmo sido aprovado nos seguintes moldes:

- Pedido de Apoio nº 100 á medida Inovação e Desenvolvimento Empresarial, ação 111 – Modernização e Capacitação das Empresas, definidas na Portaria nº 289-A/2008 com vista ao reembolso do apoio aos investimentos realizados em N-1, conforme se descreve no quadro abaixo:

| Investimento          | Vida Útil | Valor proposto | Valor Elegível | Nível de Apoio |
|-----------------------|-----------|----------------|----------------|----------------|
| Pomar de Macieiras #  | 10        | 150.000        | 150.000        | 40%            |
| Equipamento de Rega   | 10        | 100.000        | 100.000        | 40%            |
| Equipamento Suinícola | 15        | 200.000        | 150.000        | 40%            |
| Porcas Reprodutoras   | 3         | 100.000        | 0              | 0              |
| Estudo económico      |           | 5.000          | 5.000          | 35%            |

- Ou seja estamos perante subsídios relacionados com AFT e com ativos biológicos mensuráveis ao JV.

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17 – Caso Prático

A sociedade ABC, lda, candidatou-se a um apoio do PRODER, tendo o mesmo sido aprovado nos seguintes moldes:

- Pedido de Apoio nº 100 á medida Inovação e Desenvolvimento Empresarial, ação 111 – Modernização e Capacitação das Empresas, definidas na Portaria nº 289-A/2008 com vista ao reembolso do apoio aos investimentos realizados em N-1, conforme se descreve no quadro abaixo:

| Investimento          | Vida Útil | Valor proposto | Valor Elegível | Nível de Apoio |
|-----------------------|-----------|----------------|----------------|----------------|
| Pomar de Macieiras #  | 10        | 150.000        | 150.000        | 40%            |
| Equipamento de Rega   | 10        | 100.000        | 100.000        | 40%            |
| Equipamento Suinícola | 15        | 200.000        | 150.000        | 40%            |
| Porcas Reprodutoras   | 3         | 100.000        | 0              | 0              |
| Estudo económico      |           | 5.000          | 5.000          | 35%            |

- Ou seja estamos perante subsídios relacionados com AFT e com ativos biológicos mensuráveis ao JV.

Nota: Este pedido foi aprovado e contratualizado em N, o pedido de reembolso efetiva-se em N+1 e a empresa em N+2 recebeu todos os apoios aprovados.

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17 – Caso Prático

## Continuação

- Os bens foram adquiridos em N-1, excecionalmente, porque a medida considerava os bens adquiridos em N -1 ilegíveis.
- O empresário entende que se encontram reunidas as condições de reconhecimento no momento em que solicita o pedido de reembolso em N+1:

Os valores do apoio foram os incluídos no quadro abaixo:

| Investimento          | Vida Útil | Valor proposto | Valor Elegível | Nível de Apoio | Montante do apoio |
|-----------------------|-----------|----------------|----------------|----------------|-------------------|
| Pomar de Macieiras #  | 10        | 150.000        | 150.000        | 40%            | 60.000            |
| Equipamento de Rega   | 10        | 100.000        | 100.000        | 40%            | 40.000            |
| Equipamento Suinícola | 15        | 200.000        | 150.000        | 40%            | 60.000            |
| Porcas Reprodutoras   | 3         | 100.000        | 0              | 0              | 0                 |
| Estudo económico      |           | 5.000          | 5.000          | 35%            | 1.750             |
| Total                 |           | 555.000        | 405.000        |                | 161.750           |

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17 – Caso Prático

## Resolução n+1

Reconhecimento dos subsídios atendendo a que, no momento do pedido de reembolso, entende-se que estão cumpridas as condições e existe segurança para o reconhecimento do subsídio.

| Conta a débito                                                          | Conta a crédito                                                 | Valor (u.m.) | Valor                                                                                                   |
|-------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|--------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 278 - Outras contas a receber e a pagar - Devedores e credores diversos | 7886 - Subsídios relacionados com ativos biológicos             | 60.000,00    | Pelo reconhecimento do subsídio relacionado com os ativos biológicos de produção (macieiras)            |
|                                                                         | 593 - Outras variações no capital próprio – Subsídios           | 100.000,00   | Pelo reconhecimento do subsídio relacionado com os activos fixos tangíveis (equip. de rega e suínicola) |
|                                                                         | 751 - Subsídios à exploração do estado e outros entes públicos* | 1.750,00     | Pelo reconhecimento do subsídio relacionado com o estudo económico                                      |
| 593 - Outras variações no capital próprio – Subsídios                   | 7883 - Imputação de subsídios para investimento                 | 24.000,00    | Pela imputação do subsídio para investimento relativo ao ano N-1, N e N+1                               |

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17 – Caso Prático

## Resolução n+1 – Fiscalmente

- O subsídio relacionado com a plantação das macieiras, uma vez que as mesmas não são amortizáveis, será repartido por 10 anos (imputação anual de 6.000,00), nos termos da alínea b) do nº1º do artigo 22º do CIRC
  - Logo como o valor deste subsídio foi reconhecido em ganhos na totalidade deverá ser deduzido ao quadro 07 da declaração modelo 22 no valor de **54.000€**.
- Os subsídios relacionados com os equipamentos serão reconhecidos à medida da depreciação do bem, logo será, para o equipamento de rega repartido por 10 anos (imputação anual de 4.000,00) e para o equipamento Suinícola repartido por 15 anos de acordo com a sua depreciação (imputação anual de 4.000,00), pelo que os tratamentos contabilísticos e fiscais são iguais logo não é necessário efetuar qualquer ajustamento no modelo 22
- O subsídio relacionado com o estudo económico é reconhecido num só exercício, pelo que os tratamentos contabilísticos e fiscais são iguais logo não é necessário efetuar qualquer ajustamento no modelo 22

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17 – Caso Prático

## Resolução n+2

| Conta a débito                                              | Conta a crédito                                                                  | Valor (u.m.) | Valor                                                               |
|-------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|--------------|---------------------------------------------------------------------|
| 1 - Meios Financeiros<br>Líquidos                           | 278 - Outras contas a<br>receber e a pagar -<br>Devedores e credores<br>diversos | 161.750,00   | Pelo valor recebido                                                 |
| 593 - Outras variações<br>no capital próprio –<br>Subsídios | 7883 - Imputação de<br>subsídios para<br>investimento                            | 8.000,00     | Pela imputação do subsídio para<br>investimento relativo ao ano N+2 |

Fiscalmente – acresce ao quadro 07 o valor de 6.000,00 (relativa a 1/10 do valor do subsídio relacionado com o ativo biológico de produção).

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17 – Caso Prático

## Resolução n+3, n+4, n+5, n+6, n+7 e n+8

| Conta a débito                                        | Conta a crédito                                 | Valor (u.m.) | Valor                                                            |
|-------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|--------------|------------------------------------------------------------------|
| 593 - Outras variações no capital próprio – Subsídios | 7883 - Imputação de subsídios para investimento | 8.000,00     | Pela imputação do subsídio para investimento relativo ao ano N+X |

Fiscalmente – acresce ao quadro 07 o valor de 6.000,00 (relativa a 1/10 do valor do subsídio relacionado com o ativo biológico de produção).

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17 – Caso Prático

## Resolução n+9, n+10

O equipamento de rega já está 100% amortizado e o seu subsidio 100% imputado pelo que apenas continua a ser imputado o subsidio referente ao equipamento de suinicultura.

| Conta a débito                                        | Conta a crédito                                 | Valor (u.m.) | Valor                                                            |
|-------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|--------------|------------------------------------------------------------------|
| 593 - Outras variações no capital próprio – Subsídios | 7883 - Imputação de subsídios para investimento | 4.000,00     | Pela imputação do subsídio para investimento relativo ao ano N+X |

Fiscalmente – acresce ao quadro 07 o valor de 6.000,00 (relativa a 1/10 do valor do subsídio relacionado com o ativo biológico de produção).

# Subsídios relacionados com a agricultura – NCRF 17 – Caso Prático

## Resolução n+11, n+12 e n+13

O equipamento de rega já está 100% amortizado e o seu subsídio 100% imputado pelo que apenas continua a ser imputado o subsídio referente ao equipamento de suinicultura.

| Conta a débito                                        | Conta a crédito                                 | Valor (u.m.) | Valor                                                            |
|-------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|--------------|------------------------------------------------------------------|
| 593 - Outras variações no capital próprio – Subsídios | 7883 - Imputação de subsídios para investimento | 4.000,00     | Pela imputação do subsídio para investimento relativo ao ano N+X |

Fiscalmente – Como a imputação do subsídio relacionado com as macieiras terminou a sua imputação fiscal em n+10, não existe qualquer correção no modelo 22.



## **X – A NCRF-PE**

-

# **As pequenas entidades**

# A NCRF - PE

- **Reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos**

Na introdução do novo Sistema de Normalização Contabilístico (SNC), Portugal optou por criar uma **norma simplificada para as pequenas entidades a NCRF-PE**.

Esta norma PE será sempre uma opção e só poderão optar pela sua aplicação as entidades que não estejam sujeitas a certificação legal de contas nem integrem um grupo de consolidação e desde que não ultrapassem dois dos seguintes limites:

- Total de balanço: € 1.500.000;
- Total de rendimentos: € 3.000.000;
- Nº trabalhadores: 50.

# A NCRF - PE

- **Reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos**

Assim, no que respeita aos ativos biológicos, no caso da entidade optar pela aplicação da NCRF–PE (Norma Contabilística e de Relato Financeiro – Pequenas Entidades), **não terá de aplicar o modelo do Justo Valor, ainda que seja possível estimar com fiabilidade o justo valor dos seus ativos biológicos.**

No entanto podemo-nos questionar se a NCRF-PE responde às necessidades das atividades agrícolas, nomeadamente em relação à mensuração do ativos biológicos de produção ou consumíveis nascidos nas explorações.

# A NCRF - PE

- **Reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos**

Atendendo a esta problemática e **sempre que uma entidade necessite de contabilizar operações que não estejam previstas na NCRF-PE** poderá socorrer-se das NCRF gerais.

Pelo que, na falta de enquadramento na NCRF-PE para tratar algumas operações e **tendo em conta a materialidade dessas operações as pequenas entidades poderão ter necessidade de se socorrer supletivamente da NCRF 17** para o reconhecimento e mensuração de algumas operações.

# A NCRF - PE

- **Aspetos práticos relacionados com a Norma**

Sugestões e comentários sobre registos contabilísticos relacionados com atividades agrícolas que estejam a aplicar a NCRF- PE.

**Nota:** Os procedimentos contabilísticos apresentados não contemplam o tratamento das operações em sede de IVA.

**Se por aplicação supletiva a entidade socorrer à aplicação da NCRF 17 os registos de reconhecimento e mensuração são os anteriormente, na aplicação da NCRF 17.**

# A NCRF - PE

- **Aspetos práticos relacionados com a Norma**

Caso a entidade **não tenha** que se socorrer da NCRF 17, por exemplo por

a materialidade não o justificar, **a mensuração dos ativos biológicos**

**será feita pelo custo**, exceto para a mensuração dos produtos

agrícolas colhidos, que de acordo com o ponto 11.12 da NCRF-PE, ser-

lhe-á aplicado o justo valor.

# A NCRF - PE

- **Aspetos práticos relacionados com a Norma**

**Os registos sugeridos são os seguintes:**

**A mensuração dos ativos biológicos pelo custo**, sujeitos a depreciações e imparidades no que respeita aos ativos biológicos de produção conforme previsto para os ativos fixos tangíveis (ponto 7 da NCRF-PE) e no que respeita aos **ativos biológicos consumíveis será determinado em função dos critérios previstos para a mensuração inicial dos inventários, conforme estabelecido no ponto 11 da NCRF-PE.**

Os custos dos ativos biológicos, serão o somatório de todos os custos necessários à sua aquisição e colocação em condições e no local pronto a ser usado.

- **Aspetos práticos relacionados com a Norma**

Pela aquisição de um **ativo biológico de produção ou consumível por aplicação da NCRF-PE** (método do custo)

| Conta a débito                                                            | Conta a crédito                                                                        | Valor | Valor                                                                                                                                                                                                                      |
|---------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------|-------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 371- Ativos biológicos consumíveis ou 372 - Ativos biológicos de Produção | 22 - Fornecedores e/ou 734 - Variação nos inventários de produção - Activos biológicos | x     | Aquisição dos ativos biológicos de produção, mais, se for relevante, o somatório de todos os custos necessários à sua aquisição e colocação em condições e no local pronto a ser usado já registados em contas da classe 6 |

Na prática, o custo de produção do ativo biológico será determinado de acordo com as regras da contabilidade analítica, tal como previsto no ponto 11.2 e seguintes da NCRF-PE.

## Aspetos práticos relacionados com a Norma

Ativos biológicos nascidos na exploração

Reconhecimento de ativos biológicos de produção nascidos na exploração pela aplicação do método do custo.

| Conta a débito                                                             | Conta a crédito                                                | Valor                                                                                                        |
|----------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 371 - Ativos biológicos consumíveis ou 372 - Ativos biológicos de Produção | 734 - Variação nos inventários de produção - Ativos biológicos | o somatório de todos os custos necessários ao seu nascimento e que já foram registados em contas da classe 6 |

# A NCRF - PE

- **Aspetos práticos relacionados com a Norma**

Este custo de produção do ativo biológico incluirá os custos relacionados com os custos de aquisição da matéria-prima direta, os gastos com pessoal diretamente relacionados e os restantes gastos gerais diretamente relacionados.

**Os ativos biológicos de produção mensurados ao custo, ficam sujeitos a depreciações e imparidades.**

## Aspetos práticos relacionados com a Norma

A depreciação deverá ser registada em função da vida útil do bem e o registo poderá ser o seguinte:

| Conta a débito                                                                                    | Conta a crédito                                                         | Valor (u.m.) | Valor                                                                         |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|--------------|-------------------------------------------------------------------------------|
| 644 – Gastos de depreciação e de amortização – Activos Biológicos de Produção Mensurados ao Custo | 3728 – Depreciações Acumuladas – Activos Biológicos Mensurados ao Custo | x            | Pelo registo da depreciação do ativo biológico de produção mensurado ao custo |

## Aspetos práticos relacionados com a Norma

A imparidade determinada de acordo com a NCRF 12 deverá ser registada da seguinte forma:

| Conta a débito                                                                   | Conta a crédito                                                       | Valor (u.m.) | Valor                                                                        |
|----------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|--------------|------------------------------------------------------------------------------|
| 6527 – Perdas por imparidade – Ativos Biológicos de Produção Mensurados ao Custo | 3729 – Imparidades Acumuladas – Ativos Biológicos Mensurados ao Custo | x            | Pelo registo da imparidade do ativo biológico de produção mensurado ao custo |

# A NCRF - PE

## Alienação de Ativos biológicos de Produção Mensurados ao custo

| Conta a débito                                                                                                                                                                                                                                                            | Conta a crédito                                                                                                                                                                                                                                                           | Valor (u.m.) | Valor                                                      |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------------------------------------------------------|
| 3728 – Depreciações Acumuladas –<br>Activos Biológicos Mensurados ao Custo                                                                                                                                                                                                | <b>7871</b> x Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros por alienação de ativos biológicos de produção ou <b>6871</b> - Outros gastos e perdas - Gastos e Perdas por reduções em investimentos não financeiros por alienação de ativos biológicos de produção | w            | Pelo desreconhecimento das depreciações registadas         |
| 3729 – Imparidades Acumuladas – Ativos Biológicos Mensurados ao Custo                                                                                                                                                                                                     | <b>7871</b> x Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros por alienação de ativos biológicos de produção ou <b>6871</b> - Outros gastos e perdas - Gastos e Perdas por reduções em investimentos não financeiros por alienação de ativos biológicos de produção | z            | Pelo desreconhecimento de eventuais imparidades registadas |
| <b>7871</b> x Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros por alienação de ativos biológicos de produção ou <b>6871</b> - Outros gastos e perdas - Gastos e Perdas por reduções em investimentos não financeiros por alienação de ativos biológicos de produção | 372 - Ativos biológicos de Produção                                                                                                                                                                                                                                       | x            | Pelo desreconhecimento do ativo biológico de produção      |
| 21 - Clientes ou 1 Meios Financeiros Líquidos                                                                                                                                                                                                                             | <b>7871</b> x Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros por alienação de ativos biológicos de produção ou <b>6871</b> - Outros gastos e perdas - Gastos e Perdas por reduções em investimentos não financeiros por alienação de ativos biológicos de produção | y            | Pelo Valor da venda                                        |

## Abate de ativos biológicos de produção mensurados ao custo

| Conta a débito                                                                                                                                                                                      | Conta a crédito                                                                                                                                                                                     | Valor (u.m.) | Valor                                                                  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------------------------------------------------------------------|
| 3728 – Depreciações Acumuladas<br>– Ativos Biológicos Mensurados<br>ao Custo                                                                                                                        | 7871 x Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros por abate de activos biológicos de produção ou 6871 - gastos e Perdas em investimentos não financeiros por abate de activos biológicos | w            | Pelo<br>desreconhecimento<br>das depreciações<br>registadas            |
| 3729 – Imparidades Acumuladas<br>– Activos Biológicos Mensurados<br>ao Custo                                                                                                                        | 7871 x Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros por abate de activos biológicos de produção ou 6871 - gastos e Perdas em investimentos não financeiros por abate de activos biológicos |              | Pelo<br>desreconhecimento<br>de eventuais<br>imparidades<br>registadas |
| 7871 x Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros por abate de activos biológicos de produção ou 6871 - gastos e Perdas em investimentos não financeiros por abate de activos biológicos | 372 - Activos biológicos de Produção                                                                                                                                                                | x            | Pelo<br>desreconhecimento<br>do ativo biológico de<br>produção         |

# A NCRF - PE

- **Aspetos práticos relacionados com a Norma**

No que respeita aos ativos biológicos consumíveis, após o registo inicial, o seu tratamento no que respeita às entradas e saídas de inventários, **as entidades podem aplicar inventário permanente ou beneficiar da dispensa da sua aplicação optando por utilizar o sistema de inventário “intermitente”.**

- Aspetos práticos relacionados com a Norma**

Vejamos então os registos contabilísticos relacionados com os ativos biológicos consumíveis que se destinam à venda sem transformação:

Pela Venda:

| Conta a débito | Conta a crédito | Valor | Valor                                             |
|----------------|-----------------|-------|---------------------------------------------------|
| 21 - Clientes  | 71 - Vendas     | x     | Pelo valor da venda do ativo biológico consumível |

E no final do período:

Saídas de produtos acabados no final do período pelo apuramento do custo das vendas

| Conta a débito                             | Conta a crédito                                                       | Valor | Valor                                                           |
|--------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|-------|-----------------------------------------------------------------|
| 731 - Variação nos inventários de produção | 345 - Produtos acabados e intermédios - activos biológicos consumível | x     | Pelo apuramento do custo da venda do ativo biológico consumível |

# A NCRF - PE

## Aspetos práticos relacionados com a Norma

Sugestões e comentários sobre registos contabilísticos relacionados com o produto agrícola e com a sua mensuração.

### Reconhecimento inicial

O produto agrícola aqui considerado **é aquele que resulta da colheita dos ativos biológicos de uma entidade**, não é adquirido, ou seja, resulta da própria atividade da exploração.

Conforme referido no ponto 11.12 da NCRF-PE, os inventários que compreendam o produto agrícola que uma entidade tenha colhido proveniente dos seus ativos biológicos são mensurados, no reconhecimento inicial, **pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda na altura da colheita**. Este é o custo dos inventários à data para aplicação desta Norma.

Considera-se uma aproximação razoável do justo valor as cotações oficiais de mercado, designadamente **as disponibilizadas pelo Sistema de Informação de Mercados Agrícolas**.

# A NCRF - PE

## Aspetos práticos relacionados com a Norma

Assim, tendo em conta o referido no momento da colheita o registo deverá ser o seguinte:

Se não incorporarem um processo produtivo por exemplo: para a venda em bruto das uvas:

| Conta a débito                                             | Conta a crédito                          | Valor | Valor                                                                                          |
|------------------------------------------------------------|------------------------------------------|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 345 - Produtos acabados e intermédios - produtos agrícolas | 774 – Ganhos por aumentos de justo valor | x     | Pelo reconhecimento do produto agrícola ao justo valor menos custos estimado no ponto de venda |

Os inventários que compreendam o produto agrícola que uma entidade tenha colhido proveniente dos seus ativos biológicos são mensurados, no reconhecimento inicial, **pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda na altura da colheita**. **Este é o custo dos inventários à data para aplicação desta Norma**. Considera-se uma aproximação razoável do justo valor as cotações oficiais de mercado, designadamente as disponibilizadas pelo Sistema de Informação de Mercados Agrícolas. (NCRF-PE § 11.12)

## Aspetos práticos relacionados com a Norma

Se forem para incorporar num processo produtivo por exemplo: elaboração de vinho pelo produtor:

| Conta a débito                              | Conta a crédito                          | Valor | Valor                                                                                          |
|---------------------------------------------|------------------------------------------|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 3314 - Matérias-primas - produtos agrícolas | 774 – Ganhos por aumentos de justo valor | x     | Pelo reconhecimento do produto agrícola ao justo valor menos custos estimado no ponto de venda |

## Aspetos práticos relacionados com a Norma

Para produtos agrícolas que resultam **da cessação do processo de vida de um ativo biológico** (consumível ou de produção por exemplo vacas produtoras abatidas para carne ou vitelas nascidas com o objetivo da venda) que já se encontravam registados em ativos biológicos.

Se não incorporarem um processo produtivo por exemplo: se o objetivo for para venda das carcaças em bruto:

| Conta a débito                                             | Conta a crédito                                             | Valor | Valor                                                                                                         |
|------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 345 - Produtos acabados e intermédios - produtos agrícolas | 387 - Reclassificação e regularização de activos biológicos | x     | Pela passagem de ativo biológico para produto agrícola ao justo valor menos custos estimado no ponto de venda |

# A NCRF - PE

## Aspetos práticos relacionados com a Norma

Se forem para incorporar num processo produtivo por exemplo:  
elaboração de enchidos pelo produtor:

| Conta a débito                              | Conta a crédito                                            | Valor | Valor                                                                                          |
|---------------------------------------------|------------------------------------------------------------|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 3314 - Matérias-primas - produtos agrícolas | 387 - Reclassificação e regularização de ativos biológicos | x     | Pelo reconhecimento do produto agrícola ao justo valor menos custos estimado no ponto de venda |

**Nota:** Os registos relacionados com a transferência de ativos biológicos para inventários poderão ser efetuados apenas no final do ano, pela diferença entre as animais ou plantas adquiridas, nascidas, vendidas e abatidas.

## Aspetos práticos relacionados com a Norma

Pela Venda:

| Conta a débito | Conta a crédito | Valor | Valor                                   |
|----------------|-----------------|-------|-----------------------------------------|
| 21 - Clientes  | 71 - Vendas     | x     | Pelo valor da venda do produto agrícola |

E no final do período:

Saídas de produtos acabados no final do período pelo apuramento do custo das vendas

| Conta a débito                             | Conta a crédito                                            | Valor | Valor                                                 |
|--------------------------------------------|------------------------------------------------------------|-------|-------------------------------------------------------|
| 731 - Variação nos inventários de produção | 345 - Produtos acabados e intermédios - produtos agrícolas | x     | Pelo apuramento do custo da venda do produto agrícola |



## **XI – A NCRF-ME**

-

## **As Microentidades**

## Reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos

Às microentidades não se aplica o SNC.

# O Regime das Microentidades - NCRF-ME

Sem CLC

## NC-ME

Para quem não ultrapasse 2 dos 3 limites seguintes:

- 500.000 euros Vol. de Negócios Liq.
- 500.000 euros total de balanço
- 5 empregados

Lei n.º 35/2010

As entidades que ultrapassem 2 dos 3 limites em dois anos consecutivos, deixam de poder optar pela NC-ME.

# O Regime das Microentidades - NCRF-ME



## Reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos

O regime das microentidades **é ainda mais simples e menos exigente que o regime das pequenas entidades**. Em termos genéricos, este regime não permite a aplicação do justo valor remetendo, em consequência, para o custo histórico.

Vejamos então algumas diferenças significativas entre as Microentidades e o SNC:

- Os **ativos biológicos consumíveis e os produtos agrícolas são reconhecidos como inventários** e tratados como tal, pelo que não se aplica o justo valor.
- **Os ativos biológicos de produção são tratados como ativos fixos tangíveis.**

# O Regime das Microentidades - NCRF-ME



## Reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos

### Ativo Biológico De Produção



Assim, no que respeita às atividades agrícolas a NCRF-ME 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 enquadram na atividade agrícola integram a subcategoria de equipamentos biológicos.

A mensuração dos ativos **biológicos pelo custo, sujeitos a depreciações no que respeita aos ativos biológicos de produção conforme previsto para os ativos fixos tangíveis (ponto 7 da NCRF-ME)**

### Ativos Biológico Consumíveis



A mensuração dos ativos biológicos consumíveis será determinado em função dos critérios previstos para a mensuração inicial dos inventários, conforme estabelecido no ponto 11 da NCRF-ME.

O custo dos ativos biológicos, corresponderá ao somatório de todos os custos necessários à sua aquisição e colocação em condições e no local pronto a ser usado.

## Reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos

### Ativos Biológico Consumíveis e Produtos agrícolas

- Os ativos biológicos consumíveis e os produtos agrícolas são reconhecidos como inventários e deverão obedecer ao estabelecido no ponto 11 da NCRF-ME, pelo que **na sua mensuração aplica-se o custo ou o valor realizável líquido entre os dois o mais baixo.**
- O custo dos inventários deve **incluir todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição atual.**
- Os custos de compra de inventários incluem o preço de compra, direitos de importação e outros impostos (que não sejam os subsequentemente recuperáveis das entidades fiscais pela entidade) e custos de transporte, manuseamento e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, materiais e de serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes deduzem-se na determinação dos custos de compra.

# O Regime das Microentidades - NCRF-ME



## Aspetos práticos relacionados com a Norma

**Nota:** Os procedimentos contabilísticos apresentados não contemplam o tratamento das operações em sede de IVA.

Os registos sugeridos são os seguintes:

Pelo **reconhecimento de um ativo fixo tangível ou de um ativo biológico consumível por aplicação da NCRF-ME** (método do custo)

| Conta a débito                                                 | Conta a crédito  | Valor | Valor                   |
|----------------------------------------------------------------|------------------|-------|-------------------------|
| 31 - Compras ou 433 - Ativo fixo tangível - Equipamento básico | 22 - Fornecedore | x     | Pelo valor de aquisição |

# O Regime das Microentidades - NCRF-ME

## Aspetos práticos relacionados com a Norma

Ativos biológicos nascidos na exploração

Reconhecimento de ativos **biológicos de produção** nascidos na exploração pela **aplicação do método do custo.**

| Conta a débito                                                                 | Conta a crédito                                                                                                     | Valor                                                                                                              |
|--------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 34 - produtos acabados ou 433<br>- Ativo fixo tangível -<br>Equipamento básico | 734 - Variação nos<br>inventários de produção -<br>Ativos biológicos ou 74 -<br>Trabalhos para a própria<br>empresa | o somatório de todos os custos<br>necessários ao seu nascimento e que já<br>foram registados em contas da classe 6 |

## Aspetos práticos relacionados com a Norma

Os ativos fixos tangíveis mensurados ao custo, ficam sujeitos a depreciações.

A depreciação deverá ser registada em função da vida útil do bem e o registo poderá ser o seguinte:

| Conta a débito                                                            | Conta a crédito                  | Valor (u.m.) | Valor                                                                 |
|---------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|--------------|-----------------------------------------------------------------------|
| 644 – Gastos de depreciação e de amortização -<br>Activos fixos tangíveis | 438 –<br>Depreciações Acumuladas | x            | Pelo registo da depreciação do ativo fixo tangível mensurado ao custo |

# O Regime das Microentidades - NCRF-ME

## Alienação de ativos biológicos de produção mensurados ao custo

| Conta a débito                                                                                                                                                                                                                                                | Conta a crédito                                                                                                                                                                                                                                               | Valor (u.m.) | Valor                                                  |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|--------------------------------------------------------|
| 438 – Depreciações Acumuladas – Activos fixos tangíveis                                                                                                                                                                                                       | 7871 x Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros por alienação de activos biológicos de produção ou 6871 - Outros gastos e perdas - Gastos e Perdas por reduções em investimentos não financeiros por alienação de activos biológicos de produção | w            | Pelo desreconhecimento das depreciações registadas     |
| 7871 x Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros por alienação de activos biológicos de produção ou 6871 - Outros gastos e perdas - Gastos e Perdas por reduções em investimentos não financeiros por alienação de activos biológicos de produção | 433 - Activos fixos tangíveis                                                                                                                                                                                                                                 | x            | Pelo desreconhecimento do activo biológico de produção |
| 21 - Clientes ou 1 Meios Financeiros Líquidos                                                                                                                                                                                                                 | 7871 x Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros por alienação de activos biológicos de produção ou 6871 - Outros gastos e perdas - Gastos e Perdas por reduções em investimentos não financeiros por alienação de activos biológicos de produção | y            | Pelo Valor da venda                                    |

# O Regime das Microentidades - NCRF-ME

## Aspetos práticos relacionados com a Norma

### Abate de ativos de ativos biológicos de produção mensurados ao custo

| Conta a débito                                                                                                                                                                                      | Conta a crédito                                                                                                                                                                                   | Valor (u.m.) | Valor                                                 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|-------------------------------------------------------|
| 438 – Depreciações Acumuladas – Activos fixos tangíveis                                                                                                                                             | 7871 x Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros por abate de ativos biológicos de produção ou 6871 - gastos e Perdas em investimentos não financeiros por abate de ativos biológicos | w            | Pelo desreconhecimento das depreciações registadas    |
| 7871 x Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros por abate de activos biológicos de produção ou 6871 - gastos e Perdas em investimentos não financeiros por abate de activos biológicos | 433 - Activos fixos tangíveis                                                                                                                                                                     | x            | Pelo desreconhecimento do ativo biológico de produção |

## Aspetos práticos relacionados com a Norma

No que respeita aos ativos biológicos consumíveis, após o registo inicial o seu tratamento no que respeita às entradas e saídas de inventários, as entidades podem aplicar inventário permanente ou beneficiar da dispensa da sua aplicação optando por utilizar o sistema de inventário “intermitente”.

# O Regime das Microentidades - NCRF-ME

## Aspetos práticos relacionados com a Norma

Pela Venda:

| Conta a débito | Conta a crédito | Valor | Valor                                             |
|----------------|-----------------|-------|---------------------------------------------------|
| 21 - Clientes  | 71 - Vendas     | x     | Pelo valor da venda do ativo biológico consumível |

E no final do período:

Saídas de produtos acabados no final do período pelo apuramento do custo das vendas

| Conta a débito                             | Conta a crédito                                            | Valor | Valor                                                           |
|--------------------------------------------|------------------------------------------------------------|-------|-----------------------------------------------------------------|
| 731 - Variação nos inventários de produção | 345 - Produtos acabados e intermédios - produtos agrícolas | x     | Pelo apuramento do custo da venda do ativo biológico consumível |

## Aspetos práticos relacionados com a Norma

Sugestões e comentários sobre registos contabilísticos relacionados com o produto agrícola e com a sua mensuração.

### Reconhecimento inicial

**O produto agrícola aqui considerado é aquele que resulta da colheita dos ativos biológicos de uma entidade, pelo que não é adquirido, resulta da própria atividade da exploração.**

**Os produtos agrícolas também são reconhecidos como inventários e não se aplica o justo valor, conforme referido no ponto 11.2 da NCRF-ME.**

# O Regime das Microentidades - NCRF-ME

**Se não for para incorporar num processo produtivo por exemplo: para a venda em bruto das uvas:**

| Conta a débito         | Conta a crédito                                                | Valor                                                                                                           |
|------------------------|----------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 34 - produtos acabados | 734 - Variação nos inventários de produção - Ativos biológicos | Pelo somatório de todos os custos necessários ao seu nascimento e que já foram registados em contas da classe 6 |

**Se for para incorporar num processo produtivo por exemplo: elaboração de vinho pelo produtor:**

| Conta a débito                              | Conta a crédito                            | Valor | Valor                                                                                                           |
|---------------------------------------------|--------------------------------------------|-------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 3314 - Matérias-primas - produtos agrícolas | 734 - Variação nos inventários de produção | x     | Pelo somatório de todos os custos necessários ao seu nascimento e que já foram registados em contas da classe 6 |

# O Regime das Microentidades - NCRF-ME

Pela Venda:

| Conta a débito | Conta a crédito | Valor | Valor                                   |
|----------------|-----------------|-------|-----------------------------------------|
| 21 - Clientes  | 71 - Vendas     | x     | Pelo valor da venda do produto agrícola |

**E no final do período:**

Saídas de produtos acabados no final do período pelo apuramento do custo das vendas:

| Conta a débito                             | Conta a crédito                                            | Valor | Valor                                                 |
|--------------------------------------------|------------------------------------------------------------|-------|-------------------------------------------------------|
| 731 - Variação nos inventários de produção | 345 - Produtos acabados e intermédios - produtos agrícolas | x     | Pelo apuramento do custo da venda do produto agrícola |

## Apontamentos fiscais

No que respeita ao tratamento fiscal dos ativos fixos tangíveis onde se inserem as plantas e os animais vivos utilizados no exercício da atividade (como por exemplo as árvores de fruto ou o gado leiteiro), **a sua mensuração é ao custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada.**

Neste caso a depreciação será aceite do ponto de vista fiscal, pois de acordo com o art.º 29.º do CIRC são aceites como gastos as depreciações e amortizações dos ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis e das propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico. Pelo que se encontram aqui incluídos os animais e plantas vivas que sejam utilizados na produção.

## Apontamentos fiscais

Quanto aos animais e plantas vivas que se enquadram como inventários, isto é, cujo destino é a venda ou a incorporação no processo produtivo, são tratados como inventários, **pelo que no tratamento fiscal são relevantes os artigos art.º 26.º a 28.º do CIRC.**

Do ponto de vista fiscal, **o tratamento dos inventários é muito semelhante ao previsto para efeitos contabilísticos**, pelo que normalmente não implica correções a fazer no quadro 07 da declaração modelo 22.

**Os ajustamentos para o valor realizável líquido, quando este for inferior ao valor escriturado é aceite fiscalmente desde que devidamente comprovados.**