



Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337
FURB, v. 6, n.4, p. 104-118, out./dez., 2010

doi:10.4270/ruc.2010434

Disponível em www.furb.br/universocontabil



CONHECEM OS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS A MENSURAÇÃO DOS ACTIVOS BIOLÓGICOS AO JUSTO VALOR? ANÁLISE DA REGIÃO CENTRO DE PORTUGAL*

DO THE CERTIFIED ACCOUNTANTS KNOW THE MENSURATION OF BIOLOGICAL ASSETS AT FAIR VALUE? AN ANALYSIS OF THE CENTRAL REGION OF PORTUGAL

Gilberto Carvalho Fernandes

Doutorando em Contabilidade na Universidade de Aveiro
Professor do Instituto Superior de Contabilidade e Administração
da Universidade de Aveiro

Endereço: Rua Associação Humanotária dos Bombeiros de Aveiro - Apto 58
CEP: 3811-902 – Aveiro – Portugal
E-mail: gilberto-fernandes@mail.telepac.pt
Telefone: (0034) 234 380 110

Graça Maria do Carmo Azevedo

Doutora em Gestão, Especialização em Contabilidade, pela Universidade de Aveiro
Professora do Instituto Superior de Contabilidade e Administração
da Universidade de Aveiro

Endereço: Rua Associação Humanotária dos Bombeiros de Aveiro - Apto 58
CEP: 3811-902 – Aveiro – Portugal
E-mail: graca.azevedo@ua.pt
Telefone: (0034) 234-380110

RESUMO

A normalização contabilística tem evoluído de forma significativa no que diz respeito à actividade agrícola. A relevância do justo valor como forma de mensuração, em detrimento do custo histórico, levou ao aparecimento de normas contabilísticas específicas para o sector, com mensuração ao justo valor dos activos biológicos e produtos agrícolas. A União Europeia adoptou as Normas Internacionais de Contabilidade (Regulamento n.º 1606/2002, de 19 de julho de 2002), conduzindo a que em Portugal se arquitectasse um novo Sistema de Normalização Contabilístico (SNC). Este novo paradigma acolhe, sobremaneira, a mensuração a justo valor, não suprimindo, contudo, o custo histórico. Neste *paper* analisa-se em que medida os Técnicos Oficiais de Contas, activos na Região Centro de Portugal, conhecem o SNC, mais especificamente a Norma

* Artigo recebido em 08.08.2009. Revisado por pares em 06.11.2009. Reformulado em 13.01.2010. Recomendado para publicação em 25.01.2010 por Ilse Maria Beuren (Editora). Publicado em 30.11.2010. Organização responsável pelo periódico: FURB.

Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 17, e se esta norma permite uma imagem mais verdadeira e apropriada, face à utilização do custo histórico. Analisa-se também a (in)adequação do custo histórico ao sector agrícola e alguns aspectos específicos da NCRF 17. Por fim, analisa-se se o valor de mercado/justo valor, comparado com o custo histórico, assume maior ou menor complexidade de operacionalização/implementação. Do estudo realizado, através de análise descritiva, tendo por base o inquérito efectuado, conclui-se que o conhecimento e preparação dos TOC é razoável ao nível do SNC, em geral, e, insuficiente no que se refere mais especificamente à NCRF 17.

Palavras-chave: Justo valor. NCRF 17. SNC. Agricultura. Activos biológicos.

ABSTRACT

Accounting regulation has evolved considerably concerning agricultural activity. Fair value relevance, as a basis for accounting measurement, instead of historical cost, led to the emergence of more specific standards in this sector, measuring the fair value of biological assets and agricultural products. The European Union has adopted the International Accounting Standards (Regulation 1606/2002 of 19 July 2002), providing the necessary ground for a new accounting standards system in Portugal (Sistema de Normalização Contabilística - SNC). This new paradigm hosts, particularly, fair value measurement, without historical cost suppression. In this paper will be analysed to what level the Certified Accountants in Portugal (Centre Region) are familiar with SNC specially NCFR 17, and if it provides a more accurate and proper view, comparatively to historical cost. We will also analyze the (in)adequacy of historical cost in agricultural activity and some specific aspects of NCRF 17. At last, it will be analysed market/fair value, compared to historical cost, presents greater or lower operationalization/implementation complexity. From the study performed, done through descriptive analysis of an inquiry, it is concluded that the Certified Accountants (Centre Region) SNC's knowledge and training is satisfactory but is insufficient to what NCRF 17 is concerned.

Keywords: Fair value. NCRF 17. SNC. Agriculture. Biological assets.

1 INTRODUÇÃO

De uma forma muito simplista pode-se dividir a normalização contabilística portuguesa em quatro paradigmas: i) inexistência de normalização formalizada (até 31 de dezembro de 1976); ii) vigência do Plano Oficial de Contabilidade (POC) 77 (publicado pelo Decreto-Lei (DL) nº 47/77, de 07 de fevereiro de 1977); iii) vigência do POC 89 (publicado através do DL nº. 410/89, de 21 de novembro de 1989; e, mais recentemente, iv) a fase do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), publicado, enquanto núcleo central do paradigma, através do DL nº. 158/2009, de 13 de julho de 2009, com entrada em vigor em 01 de janeiro de 2010. A afirmação dos dois últimos paradigmas está intimamente ligada aos anseios e necessidades, por parte da União Europeia (UE), de uma normalização contabilística a vigorar em todos os estados-membros.

Apesar da importância da agricultura na economia portuguesa, esta nunca mereceu, nos três primeiros paradigmas, um tratamento ajustado ou suficientemente desenvolvido para tratar as suas especificidades. Os critérios valorimétricos, mesmo os definidos no POC 89, em vigor até 31 de dezembro de 2009, alicerçados, portanto, predominantemente no custo histórico, mostram-se insuficientes para, sem subterfúgios, evidenciar as alterações qualitativas e quantitativas dos activos biológicos.

No processo de normalização conduzido pela UE, assumem especial destaque, entre outros, dois documentos fulcrais. Em primeiro lugar, o Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho, que, em poucas palavras, veio estabelecer a adoção e utilização, na UE, das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), originariamente emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). Quanto ao segundo, trata-se do Regulamento (CE) n.º 1126/2008, da Comissão, de 03 de novembro de 2008, que, em linhas gerais, procede à consolidação das normas internacionais de contabilidade adoptadas pela UE.

Uma das NIC adoptadas foi a NIC 41 – Agricultura. Esta situação veio a proporcionar que o SNC incorporasse a NCRF 17, também designada “Agricultura”, muito semelhante à NIC 41, quanto a critérios de reconhecimento, mensuração e divulgações. A utilização do justo valor, como base de mensuração preferencial dos activos biológicos e dos produtos agrícolas (no momento da colheita), que a NCRF 17 preconiza, constitui uma diferença considerável entre o actual tratamento contabilístico e o que vigorará a partir de janeiro de 2010.

É neste contexto que consideramos oportuno a concretização do presente estudo. Sendo o objectivo principal do mesmo: analisar se os Técnicos Oficiais de Contas (TOC), da Região Centro de Portugal, se encontram preparados para compreender, adoptar e utilizar o SNC, em geral, e, mais especificamente, em que medida o justo valor se mostrará mais adequado à mensuração dos activos biológicos e dos produtos agrícolas nas empresas agrícolas.

No intuito de obter uma melhor sistematização subdividiu-se o objectivo geral em quatro sub-objectivos específicos, que são: i) avaliar o nível de conhecimento que os TOC têm do SNC e mais concretamente da NCRF 17 – Agricultura; ii) analisar se os TOC consideram ou não adequado o paradigma do actual custo histórico como resposta às especificidades do sector agrícola; iii) avaliar se o justo valor preconizado na NCRF 17 permite uma melhor imagem verdadeira e apropriada da empresa agrícola do que a utilização do custo histórico; e iv) avaliar se a utilização do justo valor, como regra de mensuração, proporciona, em quantidade e complexidade, mais trabalho para o TOC.

2 CONTABILIDADE AGRÍCOLA: DO POC 89 À NCRF 17

2.1 POC 89 e Directrizes Contabilísticas

Na opinião de diferentes autores (ROGRIGUES, 2005; MORAIS e LOURENÇO, 2003; SILVA, 2004; LIMA; GUERREIRO, 2004; GUIMARÃES, 2007), não existe em Portugal qualquer normativo específico para a actividade agrícola. Para perceber melhor esta temática, vamos de seguida fazer uma breve abordagem ao POC e às Directrizes Contabilísticas, e, por consequência, ao aparecimento da NCRF 17.

O POC 89 não trata especificamente a questão da agricultura. Tal normativo apenas define a seguinte orientação, concretamente no ponto 5.3.13 (critérios de valorimetria): “quando nas explorações agrícolas, pecuárias e silvícolas, a determinação do custo de produção acarretar encargos excessivos, o critério a adoptar para a valorização das existências produzidas será o do valor realizável líquido deduzido da margem normal de lucro”. Quer isto dizer que a regra é o custo histórico, sendo a excepção o valor realizável líquido deduzido da margem normal do lucro. Por valor realizável líquido entenda-se, segundo POC 89, ponto 5.3.9: “o seu esperado preço de venda deduzido dos necessários custos previsíveis de acabamento e venda”.

Por outro lado, estipula o POC 89 a aplicação do mesmo critério, na falta de outro mais adequado, aos bens adquiridos sujeitos a crescimento natural (logo, aos activos

biológicos). Mais, dispõe que “tal critério não é aplicável aos bens comprados que se mantenham no seu estado original”. Para estes está implícito a utilização do custo histórico.

O POC não apresenta quaisquer definições relacionadas com a agricultura. Quanto a critérios de reconhecimento e mensuração de activos biológicos e produtos agrícolas, o mesmo se constata. Segundo a NCRF 17, § 6, activos biológicos são animais e plantas vivos. Por sua vez, produto agrícola é o produto colhido de activos biológicos da entidade.

No que se refere ao reconhecimento inicial (e subsequente) dos activos biológicos, o POC impõe, como regra, o custo de aquisição/produção se a sua determinação não acarretar encargos excessivos, ou pelo valor realizável líquido deduzido da margem normal de lucro, em caso contrário.

Resta analisar a mensuração dos produtos agrícolas. Para estas situações, o POC 89 prevê a utilização do custo de produção, se a sua determinação não se tornar excessivamente onerosa, caso contrário aplicar-se-á o valor realizável deduzido da margem normal de lucro.

Face à inexistência de regras específicas (mais completas e detalhadas), as outras disposições do POC, sobremaneira os critérios de valorimetria, utilizar-se-ão (subsidiariamente) na medida em que forem aplicáveis. Por exemplo, recorrer-se-á aos critérios definidos para as “Imobilizações” (POC 89, ponto 5.4) para valorizar os terrenos e edificações da exploração agrícola. Por outro lado, a Directriz Contabilística (DC) nº 18 – Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites – mesmo antes da Revisão 2005 - já preconizava a utilização supletiva das NIC, neste caso concreto a NIC 41 – Agricultura.

Afigura-se oportuno tecer algumas considerações sobre a problemática dos subsídios, que, representam uma fatia considerável nos rendimentos da actividade agrícola. O POC 89 divide-os em subsídios à exploração e em subsídios ao investimento. Os primeiros são rendimento do exercício (ou exercícios seguintes), uma vez que a sua finalidade é reduzir custos ou aumentar proveitos, sobre cuja atribuição ao exercício não se oferecem dúvidas (POC 89, parte 12 – Notas Explicativas). Por seu turno, os segundos, são “subsídios associados com activos que deverão ser transferidos numa base sistemática (em função das depreciações e amortizações dos activos) para resultados (POC 89, parte 12). Consequentemente, sublinhe-se que o POC 89 preconiza um tratamento universal dos subsídios para todas e quaisquer entidades e sectores em que laborem/actuem

Parece oportuno reafirmar que, em termos teóricos e práticos, as disposições do POC se revelam manifestamente insuficientes, concretamente para reconhecer e mensurar as transformações dos activos biológicos, ou seja, as suas alterações físicas, que podem revestir uma das seguintes situações: i) crescimento; ii) degeneração (inclusive, a extinção/morte); e iii) procriação.

2.2 Desenvolvimentos recentes da União Europeia ao nível contabilístico

A União Europeia, no intuito de acompanhar e, ou, liderar o processo de normalização contabilística à escala europeia, com repercussões mundiais, tem tomado algumas decisões irreversíveis. Em 2002, através do Regulamento (CE) nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, foram estabelecidas, definitivamente, as bases para a normalização contabilística europeia, que tem vindo a concretizar-se através de outros Regulamentos.

De realçar que até esta data já foram emanados, além do Regulamento 1606/2002, mais cerca de trinta outros Regulamentos, tendentes à introdução/adopção ou de correcções, melhorias ou inserções NIC e nas Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF).

Em Portugal o efeito fez-se sentir, mais visivelmente, através do Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de fevereiro de 2005, que, grosso modo, transpõe para a ordem jurídica interna a Directiva nº 2003/51/CE, usualmente designada de “Directiva da Modernização

Contabilística”, toda ela centrada e orientada na estratégia traçada pelo mencionado Regulamento.

Recorde-se um pouco de história para que melhor se compreenda o alcance da actual NCRF 17 do SNC e as insignificantes diferenças entre esta norma e a NIC 41. Na sequência do Regulamento n.º 1606/2002, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) iniciou, em 2003, os trabalhos preparatórios de adaptação das NIC e das respectivas Interpretações do IASB, traduzindo o seu labor no documento intitulado: “Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística”.

Nesta sequência, referenciado com data de 11 de fevereiro de 2004, a CNC concebeu um outro documento, intitulado “Desenvolvimento do Novo Modelo de Normalização Contabilística – Plano de Acção da CNC”. E, numa etapa posterior, sujeito a um trabalho minucioso de aperfeiçoamento, surge o projecto do Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Em traços gerais este instrumento prevê a revogação do POC e legislação complementar (avulsa), entre outros, as Directrizes Contabilísticas (DC) e respectivas Interpretações Técnicas. O SNC consiste num paradigma em que o justo valor assume uma importância acrescida, obviamente em desprimor do custo histórico. Mais, apela para a compreensão da contabilidade e não para a “mecanização” de lançamentos. Melhor ainda, dá primazia ao relato em detrimento do registo.

Segundo Cravo (2005, p. 15), a questão da normalização contabilística europeia “não é já uma questão de natureza técnica, mas sim de índice político”, e, portanto, a adopção das NIC, por parte da UE, constitui uma importante perda de controlo para os estados-membros no que respeita à emissão de normas contabilísticas.

2.3 NCRF 17 – Agricultura

Vimos no ponto anterior que as disposições do POC 89 e das DC afiguram-se insuficientes e incipientes para o tratamento das especificidades da agricultura, sobremaneira para no que se refere à mensuração do crescimento natural a que os activos biológicos estão sujeitos. Por conseguinte, as entidades que considerem manifestamente insuficientes as disposições do custo histórico podem, a coberto da DC 18, recorrer à NIC 41 – Agricultura para que as demonstrações financeiras apresentem uma melhor imagem verdadeira e apropriada.

Baseada na NIC 41, surge a NCRF 17 – Agricultura, enquadrada no SNC a entrar em vigor em Portugal a partir de janeiro de 2010. Recorde-se que a NCRF 17 surgiu como tentativa de resposta às especificidades da actividade agrícola, como sejam, entre outros, longos ciclos de produção, dificuldades de mensuração, o tratamento de informação sobre activos biológicos. O principal objectivo desta norma é o de estabelecer o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras relativas à actividade agrícola.

Uma vez que a actividade agrícola, directa ou indirectamente, pode abarcar um número significativo de realidades diferenciadas, a norma delimita o âmbito: i) ao tratamento dos activos biológicos usados na actividade agrícola; ii) à mensuração inicial (no momento da colheita) da produção agrícola; e iii) à contabilização de subsídios governamentais relacionados com activos biológicos, não tratados, portanto, noutras normas, como na NIC 20 – Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo. Atente-se que esta norma, na alínea d) do § 2, estipula taxativamente que não trata dos subsídios do governo cobertos pela NIC 41.

É de salientar que a NCRF 17 só trata os produtos agrícolas até ao momento da colheita. Após esse momento é aplicada a NCRF 18 – Inventários, ou outra se aplicável. Melhor dizendo, a norma não trata o processamento do produto agrícola após a colheita, por exemplo, a transformação de uvas em vinho por um vitivicultor.

Convém não esquecer que o reconhecimento de activos biológicos e produtos agrícolas (NCRF 17, § 11-34) deve obedecer, com as necessárias adaptações, ao conceito de activo da Estrutura Conceptual (EC).

Os activos biológicos devem ser mensurados no reconhecimento inicial e em cada data do Balanço pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda, excepto se os preços ou valores determinados pelo mercado não estiverem disponíveis e relativamente aos quais as estimativas alternativas do justo valor sejam claramente pouco fiáveis (ou não disponíveis). Nestes casos, permite-se a mensuração pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda de imparidade. Contudo, logo que o justo valor desses activos possa ser fiavelmente mensurável deve vigorar, desde esse momento, a mensuração ao justo valor. Em suma, a excepção, na NCRF 17, é a utilização do custo histórico.

Por seu turno, o produto agrícola colhido dos activos biológicos deve ser mensurado pelo justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda no momento da colheita (NCRF 17, § 14). A partir da colheita o produto agrícola será mensurado nos termos da NCRF 18 – Inventários.

Esclarece o § 15 da NCRF 17 que os custos estimados no ponto-de-venda incluem, por um lado, comissões de correctores e negociadores, taxas de agência reguladoras e de bolsas de mercadorias e taxas de transferência de direitos. Ao invés, são excluídos os custos de transporte, bem como outros necessários para colocar aqueles activos no mercado.

A NCRF 17 estipula que ganhos ou as perdas resultantes do reconhecimento inicial dos activos biológicos pelo justo valor menos os custos estimados no ponto-de-venda e de uma alteração no justo valor menos os custos estimados no ponto-de-venda, devem ser incluídos no resultado líquido do período em que ocorre. De forma análoga, no que se refere aos produtos agrícolas, os ganhos ou perdas resultantes do reconhecimento inicial de um produto agrícola pelo justo valor deduzido dos encargos estimados de comercialização deverá ser incluído nos resultados do período em que ocorre.

Contudo, para que o justo valor se afirme sem grandes controvérsias torna-se necessário que exista um mercado activo para aqueles bens. Para resolver esta questão o SNC definiu, *a priori*, concretamente na NCRF 17, § 18, que as cotações oficiais serão as constantes do Sistema de Informação dos Mercados Agrícolas. Sublinhe-se que este sistema de informação já existia antes da aprovação do SNC. As suas funções eram predominantemente para fins estatísticos (www.gpp.pt/sima.html ou em www.gppaa.min-financas.pt/sima.html).

Outra questão essencial relacionada com a empresa agrícola prende-se com os subsídios. A NCRF 17 começa por referenciar que os subsídios que trata são aqueles que são definidos (em termos gerais) na NCRF 22 – Contabilização de Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo. Contudo, nos § 35 a 39, divide-os, quando relacionados com activos biológicos, em não condicionais e condicionais. Relativamente aos primeiros estipula que devem ser reconhecidos quando, e somente quando, se tornarem recebíveis. Por seu turno, se o subsídio se qualifica de condicional, “uma entidade deve reconhecer o subsídio do Governo como rendimento quando, e somente quando, sejam satisfeitas as condições ligadas ao subsídio do Governo” (NCRF 17, § 16).

A título de reflexão final, pergunta-se: será que a NCRF 17 veio, ou não, colmatar as insuficiências identificadas no paradigma do POC? Atente-se que Azevedo (2005) aponta algumas pistas para investigações futuras, tais como: i) a questão da aplicação da NCRF 17 aos produtos agrícolas apenas até ao ponto de colheita; ii) o tratamento diferenciado dos subsídios governamentais, face à regra geral (NCRF 22); iii) a complexidade (prática) da regularização das depreciações acumuladas e eventuais perdas de imparidade acumuladas para a mensuração do justo valor; e iv) a problemática dos resultados não realizados.

3 ESTUDO EMPÍRICO

3.1 Descrição da população em estudo e identificação da amostra

Este trabalho foi baseado num inquérito por questionário, que considera-se reunir as condições adequadas para atingir os objectivos pretendidos. Nesse sentido, Ghiglione e Matalon (2001) defendem que o questionário representa o único meio de obtenção de informações pretendidas quando se procura ter conhecimento sobre muitos comportamentos de uma mesma entidade. Assim, ao considerar cada TOC como uma entidade, que responderá, ou não, acerca de um vasto conjunto de situações, este método afigura-se como adequado aos intentos do estudo.

Todavia, não se pode descurar que um dos aspectos primordiais na concepção do questionário tem a ver com o processo comunicacional, assumindo importância capital que os inquiridos e o investigador conheçam e utilizem a mesma linguagem (ou código). Ainda na esteira dos autores, a questão semântica é primordial se queremos evitar possibilidades de leitura múltipla, que, certamente, podem causar respostas enviesadas. Neste sentido, também Hill e Hill (2008) analisam as distorções e dificuldades que as palavras polissémicas, isto é, com vários significados e, ou, sentidos, podem causar nos resultados do inquérito. Neste sentido, o inquérito foi pré-testado antes da sua aplicação.

A amostra incidiu sobre os TOC da Região Centro de Portugal. Como a entidade que supervisiona os TOC é a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC), foi-lhe solicitado um conjunto de informações, concretamente: número de TOC activos em Portugal e na Região Centro (NUT II).

As NUTS (Nomenclaturas de Unidades Territoriais - para fins Estatísticos) designam as sub-regiões estatísticas em que se divide o território dos países da União Europeia, incluindo o território português. De acordo com o Regulamento (CE) n.º 1059/2003 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de maio de 2003, relativo à instituição de uma Nomenclatura Comum das Unidades Territoriais Estatísticas (NUTS), estas estão subdivididas em três níveis: NUTS I, NUTS II e NUTS III.

De realçar que a NUT I de Portugal se subdivide em três regiões, ou seja, Portugal Continental, Região Autónoma dos Açores e Região Autónoma da Madeira. Ao nível da NUT II, Portugal Continental subdivide-se em cinco sub-regiões, ou seja, Região Norte, Centro, Lisboa, Alentejo e Algarve.

A Região Centro compreende, integralmente, os distritos de Coimbra, Castelo Branco, Leiria e Viseu, a maior parte dos distritos de Aveiro e Guarda, e cerca de um terço do Distrito de Santarém. Limita a norte com a Região Norte, a leste com a Espanha, a sul com a Região Alentejo, a sudoeste a Região Lisboa e a oeste com o Oceano Atlântico.

Nem sempre existiu coincidência entre as NUT II e o âmbito geográfico das Direcções Regionais de Agricultura (DRA). Contudo, por força do disposto no Decreto Regulamentar n.º 12/2007, de 27 de fevereiro de 2007, passou a registar-se uma coincidência plena, uma vez que passaram, ao nível do continente, a existir apenas cinco (em vez das sete anteriores) Direcções Regionais de Agricultura e Pescas (DRAP), que são: DRAP do Norte; DRAP do Centro; DRAP de Lisboa e Vale do Tejo; DRAP do Alentejo e DRAP do Algarve.

Muito sucintamente, pode-se sistematizar em três categorias as razões que nos conduziram a optar pela Região Centro para lançamento do inquérito: i) uma pessoal e, ou, profissional; ii) outra relacionada com o número de TOC e sua assiduidade nas acções de formação da CTOC; e, por último, iii) uma outra relacionada com a importância das explorações agrícolas existentes na região, com especial destaque para a mão-de-obra adstrita.

Quanto à primeira ordem de razões, a pessoal e, ou, profissional, compete informar que nos últimos dez anos, enquanto Consultor-Formador, um dos autores teve a possibilidade

de apoiar mais de 250 empresas, incluindo Gabinetes de Contabilidade, em toda a Região Centro.

No que se refere à segunda categoria de razões, não esqueçamos que a Região Centro concentra cerca de 19 % dos TOC activos. Não é alheio a esse facto o número de acções de formação eventual que a CTOC realiza na Região Centro. Normalmente, em número superior às de qualquer outra região, incluindo Açores e Madeira.

Por último, a terceira ordem de razões prende-se com a importância (relativa) da própria Região Centro. No intuito de corroborar essa ideia, apresenta-se, seguidamente, na Tabela 1, alguns indicadores e informações sobre a actividade agrícola da Região centro.

Tabela 1 – Indicadores Região Centro – Agricultura em 2005

Indicador/Agregado	Região Centro	%	Portugal
- Nº de Explorações	94.572	29,2%	323.920
- Mão-de-Obra Agrícola	149.024	37,3%	400.021
- Contabilidade Agrícola:			
- Contabilidade Organizada	4.685	5,0%	24.107
- Registo Despesas e Receitas	4.387	4,6%	24.645
- Sem Registo Sistemático	85.500	90,4%	275.168

Fonte: daptado de INE (2006a) e INE (2006b).

Segundo Hill e Hill (2008), o número de respostas obtidas raramente coincide com o número de casos da amostra. Há, portanto, por regra, um conjunto significativo de pessoas e, ou, entidades que não respondem. Neste contexto, os autores distinguem amostra reduzida de amostra alvo. A primeira corresponderá apenas a uma parte da amostra alvo. De realçar que o processo que se utilizou para lançar o questionário proporcionou resultados em que a amostra reduzida ascende a 56 % da amostra alvo (ver Tabela 2).

Ora, como a nossa investigação passava por solicitar a opinião dos TOC da Região Centro, antes de mais, efectuámos à CTOC dois pedidos: i) informação sobre os TOC activos em termos nacionais e para a situação concreta da Região Centro (delimitada pela definição de NUT II- Região Centro); e ii) autorização para lançar o questionário nas várias acções de formação e Reuniões Livres.

No que se refere ao primeiro pedido, a CTOC forneceu-nos os seguintes elementos: a) TOC activos a nível Nacional = 74.568; b) TOC da Região Centro = 14.002. Esta informação permite afirmar que na Região Centro encontram-se domiciliados cerca de 19 % da totalidade dos TOC.

No que diz respeito ao segundo pedido, sublinhe-se, desde já, que a CTOC proporcionou e incentivou este trabalho de investigação. Como a recolha de dados decorreu entre 14 de maio e 03 de julho de 2008, tivemos como limitação o número reduzido de acções de formação (presenciais), mais especificamente as designadas “Eventuais”, de oito horas de duração. Ora, face a este constrangimento, decidimos avançar para o lançamento do questionário nas Reuniões Livres (reuniões que a CTOC organiza todas as semanas nas capitais de distrito).

Em termos práticos, a amostra alvo distribuiu-se pelos distritos que compõem a Região Centro: Aveiro, Castelo Branco, Coimbra, Guarda, Leiria e Viseu. Contudo, no intuito de recolher algumas informações adicionais, sobretudo de cariz prático quanto à contabilização de diversas operações relacionadas com a transformação de activos biológicos, decidiu-se lançar o inquérito também em Santarém. Isto porque Santarém tem como distritos limítrofes, entre outros, Leiria e Castelo Branco. A Tabela 2 indica os locais, os participantes, a amostra alvo e a amostra reduzida, bem como o tipo de acção onde foi lançado o questionário. O “FE” refere-se a “Formação Eventual” e o “RL” designa Reuniões Livres:

Tabela 2 - Análise da amostra

Questionários					
Locais Questionário	Tipo Ação	TOC Participantes	Amostra Alvo	Amostra Reduzida	%
Aveiro	RL	75	75	51	0,68
Coimbra	RL	50	50	39	0,78
Covilhã	RL	56	56	42	0,75
Fátima	FE	380	325	141	0,43
Guarda/C. Branco	RL	40	40	37	0,93
Leiria	RL	170	150	80	0,53
Santarém	FE	225	170	74	0,44
Totais		1014	959	532	0,56

Fonte: dados da pesquisa.

Da análise da Tabela 2, verifica-se que nas acções das Reuniões Livres, excluindo Leiria, o valor mínimo de resposta face à amostra alvo foi superior a 68 %, tendo, inclusive, atingido um valor de 93 % na Guarda/Castelo Branco.

Como as respostas foram significativas relativamente ao total de participantes, considerou-se que a nossa amostra reduzida é representativa da população.

Atente-se que dos 14.002 TOC da Região Centro sujeitámos ao questionário 1.014, ou seja, cerca de 6,8%. Obtivemos resposta de 3,8% do total dos TOC da Região Centro, que corresponde a 55,5% dos questionários entregues. Em suma, obtivemos um bom índice de respostas validadas.

A título de curiosidade considera-se oportuno dar a conhecer algumas das informações obtidas:

- dos respondentes, 59,4% são homens, sendo 40,6% mulheres;
- os TOC com mais de 50 anos ascendem a 35%;
- 16,5% dos respondentes executam contabilidades agrícolas, o que, cremos, valida ainda mais os nossos intentos;
- questionados sobre: “Com o nascimento de animais, na exploração, efectua algum(ns) registo(s) contabilístico(s), de imediato, ou no fim do exercício?” 24,1% respondeu que sim, sendo 71,4% das respostas obtidas nos grupos de Fátima e Santarém, onde efectivamente existem mais explorações agrícolas recenseadas para efeitos contabilísticos.

3.2 Objectivos e metodologia

Na análise descritiva, e tendo por base as medidas de tendência ou localização central (média, moda e mediana), construímos a topologia das características mais frequentes apontadas como determinantes para os nossos objectivos. Esta análise centra-se no estudo de características não uniformes das unidades observadas ou experimentais, descrevendo os dados através de indicadores chamados estatísticos, como é o caso da média, moda e desvio padrão (PESTANA; GAGEIRO, 2003).

O estudo de localização permite indicar o valor em torno do qual se concentram as variáveis. Assim, a medida de localização mais utilizada é a média aritmética. Já a moda corresponde ao valor com maior frequência ou maior valor frequente (casos ou valores mais usuais). Por sua vez, a mediana é definida pela sua posição na sucessão das observações ou na distribuição de frequências, correspondendo à observação central.

Sendo o objectivo principal do nosso estudo analisar se os TOC da Região Centro de Portugal, se encontram preparados para compreender, adoptar e utilizar o SNC, em geral, e, mais especificamente, em que medida o justo valor se mostra mais adequado à mensuração dos activos biológicos e dos produtos agrícolas, subdividimos a nossa análise nos seguintes sub-objectivos:

- a) sub-objectivo i - avaliar o nível de conhecimento que os Técnicos Oficiais de Contas (TOC) têm do SNC, concretamente da NCRF 17 - Agricultura;
- b) sub-objectivo ii - analisar se os TOC consideram ou não adequado o paradigma do custo histórico (actual) como resposta às especificidades do sector agrícola;
- c) sub-objectivo iii - avaliar se o justo valor preconizado na NCRF 17 permite uma imagem mais verdadeira e apropriada da empresa agrícola do que a utilização do custo histórico; e
- d) sub-objectivo iv - avaliar se a utilização do justo valor, como regra de mensuração, proporciona maior quantidade e complexidade de trabalho para o TOC.

Para uma melhor percepção do nosso estudo, vamos de seguida proceder ao tratamento dos dados para cada um dos sub-objectivos definidos.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Na análise dos dados optámos pelas estatísticas descritivas, uma vez que se afiguram mais adequadas aos objectivos formulados. Segundo Hill e Hill (2008), a estatística descritiva evidencia, de forma sumária, alguma característica de uma ou mais variáveis fornecidas por uma amostra de dados. As estatísticas descritivas mais vulgares são as medidas de tendência central: a média, a mediana e a moda. Por outro lado, também o desvio padrão e a variância assumem neste tipo de estatística um papel importante (como medidas de dispersão).

Recorde-se que o estudo de localização permite indicar o valor em torno do qual se concentram as variáveis, assumindo a média especial destaque. No que se refere à dispersão analisa-se em que medida as variáveis se dispersam relativamente ao ponto de localização. Nesta perspectiva assume especial relevância o desvio-padrão.

Começamos, então, por analisar seguidamente, caso a caso, cada um dos sub-objectivos que nos propusemos atingir. Com o intuito de dissecar o primeiro sub-objectivo, vamos avaliar o nível de conhecimento que os TOC têm do SNC mais especificamente da NCRF 17.

A verificação baseia-se, essencialmente, na análise das respostas a uma questão sobre o conhecimento (e implicações para a agricultura) do SNC, em que os inqueridos respondiam dentro de uma escala de 1 (pouco) a 5 (muito). Na Tabela 3 destacam-se os resultados obtidos.

Tabela 3 – Conhecimento do SNC

	Conhece o SNC?	Implicações para Agricultura?	Conhece a NCRF 17?
Validadas	439	430	393
NS/NR	93	102	139
Média	2,77	2,08	1,87
Mediana	3,00	2,00	1,08
Moda	4,00	1,00	1,00
Desvio Padrão	1,213	1,081	1,036

Fonte: dados da pesquisa.

Da análise da Tabela 3, e tendo em atenção o intervalo das respostas, obtemos a média de 2,77 o que quer dizer que os TOC conhecem razoavelmente o SNC; menos bem as suas implicações para a agricultura (média 2,08); e de uma forma deficitária (média 1,87 e moda 1,0) a NCRF 17.

Para uma melhor análise, observemos mais detalhadamente o conhecimento ao nível do SNC, recorrendo às frequências acumuladas, conforme Tabela 4.

Tabela 4 – Frequências SNC

	Conhece o SNC?		Conhece a NCRF 17?	
	%	Validada	%	Validada
1 Muito Pouco	15,7	19,1	37,1	50,1
2 Pouco	19,5	23,7	16,5	22,4
3 Satisfatoriamente	20,7	25,1	13,9	18,8
4 Bem	21,1	25,5	5,6	7,6
5 Muito Bem	5,5	6,6	0,8	1,1
9 NS/NR	17,5		26,1	
Total	100,0	100,0	100,0	100,0

Fonte: dados da pesquisa.

Da análise da Tabela 4, infere-se que 57,2% dos TOC conhece o SNC. Já no que se refere à NCRF 17, apenas 27,5% conhece razoavelmente, bem e muito bem. Não esqueçamos que a percentagem dos “não respondeu” ou “não sabe” ascende a 17,5% e 26,1%, respectivamente, quanto ao conhecimento do SNC e da NCRF 17. Sendo assim, analisando só a percentagem de resposta, apenas 47,7% dos inquiridos diz conhecer satisfatoriamente ou melhor o SNC. No que se refere à NCRF 17, com base neste critério, o valor desce para 20,3% dos inquiridos.

Como forma de conclusão, afirmamos que os TOC conhecem quase razoavelmente o SNC mas, indubitavelmente, muito pouco a NCRF 17.

Para analisarmos o segundo sub-objectivo, vamos averiguar se os TOC consideram ou não adequado o paradigma do actual custo histórico como resposta às especificidades do sector agrícola. Para tal, fizemos incidir a nossa análise sobre uma questão do inquérito relativamente a aspectos específicos, tais como: valorização da produção, crescimento natural dos activos, reintegrações e amortizações e subsídios à exploração, conforme Tabela 5. Para as respostas a escala definida compreende o intervalo de 1 (pouco adequado) a 5 (muito adequado).

Tabela 5 – Especificidades da agricultura

	Valorização Produção		Crescimento Natural		Subsídios	
	%	% Acum.	%	% Acum.	%	% Acum.
1 Nada Adequado	12,2	12,2	11,7	11,7	7,9	7,9
2 Pouco Adequado	15,6	27,8	15,7	27,4	10,1	18,0
3 Indiferente	30,0	57,8	32,8	60,2	33,2	51,2
4 Adequado	35,4	93,2	31,9	92,1	35,7	86,9
5 Muito Adequado	6,8	100,0	7,9	100,0	13,1	100,0
Total	100,0		100,0		100,0	

Fonte: dados da pesquisa.

Consideramos que esta análise não deve esquecer os resultados obtidos no primeiro sub-objectivo, onde verificamos que apenas 47,7% dos TOC conhece razoavelmente (ou melhor) o SNC e, além disso, só 20,3% é que conhece razoavelmente (ou melhor) a NCRF 17. Ora, como conhecem pouco a NCRF 17, a resposta poderá ter-se baseado apenas na sua actual prática contabilística. Já vimos que dos 532 TOC só 16,5% executam contabilidades agrícolas e, portanto, seriam estes, nestas circunstâncias, mais habilitados a responder.

Poder-se-ia invocar alguma falha na formulação da questão deste segundo sub-objectivo devido à correspondência do valor intermédio “3” ao valor indiferente, dentro do leque possível de escolhas. Contudo, essa hipótese é derrogada pelo facto de ao “4” corresponder “Adequado” e a frequência relativa assumir respectivamente, 35,4%, 31,9% e 35,7%.

Contudo, se utilizarmos as frequências relativas, para as questões em análise e para as respostas “4” e “5” verificamos que as percentagens obtidas são: 29,3% (valorização de produções); 27,7% (para o crescimento natural); e 33,6% (para os subsídios).

A conclusão que retiramos é que os TOC, da Região Centro, consideram adequado ou muito adequado o paradigma do custo histórico para as situações específicas do sector agrícola. Contudo, consideramos que esta conclusão se baseia no desconhecimento da NCRF 17, ou seja, por manifesta falta de comparação para avaliar e ponderar a resposta.

Com o desígnio de analisar o terceiro sub-objectivo deste trabalho, ou seja, avaliar se o justo valor preconizado na NCRF 17 - Agricultura - permite uma imagem mais verdadeira e apropriada da empresa agrícola do que a utilização do custo histórico, atente-se às respostas apresentadas na Tabela 6, onde os inquiridos tinham como opção de resposta: sim, não ou não sabe/não responde.

Tabela 6 – Imagem verdadeira e apropriada

Itens sob Avaliação	Respostas	%
O justo valor permite uma imagem mais verdadeira e apropriada	268	50,4
O justo valor não permite uma imagem mais verdadeira e apropriada	121	22,7
Não Sabe/Não Respondeu	143	26,9
Total	532	100,0

Fonte: dados da pesquisa.

Da análise da Tabela 6 conclui-se que 50,4% dos inquiridos consideram que o justo valor permite, em termos gerais, uma imagem mais verdadeira e apropriada. Quase 27% não sabe ou não responde. Quanto aos 22,7% que responde taxativamente que não proporciona uma imagem mais verdadeira e apropriada, pode no fundo traduzir alguns receios, por exemplo, no que se refere a manipulação de resultados que usualmente está associada ao justo valor.

Uma vez mais a não compreensão que o justo valor, enquanto critério de mensuração, não representa por si só qualquer malefício, podendo, ao invés, a sua má utilização conduzir a resultados e performances desvirtuados, pode ter influenciado o resultado.

Com o intuito de analisar o quarto sub-objectivo, vamos avaliar se a utilização do justo valor, face ao custo histórico, como regra de mensuração, proporciona maior quantidade e complexidade de trabalho para os TOC.

Para verificar este sub-objectivo recorreremos à análise dos resultados das opiniões dos inquiridos que sintetizamos na Tabela 7, onde os respondentes tinham a escala de 1 (menos trabalho) a 5 (mais trabalho) como leque de resposta.

Tabela 7 – Aumento Trabalho (Justo Valor)

	Frequência	%	% Validada	% Acumulada
1 Munito Menos Trabalho	7	1,3	1,9	1,9
2 Menos trabalho	26	4,9	6,9	8,8
3 Indiferente/o Mesmo	119	22,4	31,7	40,5
4 Mais Trabalho	162	30,4	43,2	83,7
5 Muito Mais Trabalho	61	11,5	16,3	100,0
9 NS/NR	157	29,5		
Total	532	100,0	100,0	

Fonte: dados da pesquisa.

Da análise da Tabela 7 realçamos que apenas 8,8% das respostas validadas (ou seja, excluindo os “não responde” e, ou, “não sabe”) defendem que o justo valor acarretará menos trabalho e menor complexidade. Mesmo considerando a escala do “indiferente/o mesmo” tal

valor ascende a 40,5%. Em suma, 59,5% da amostra está convencida que o justo valor face ao custo histórico, acarretará mais trabalho e, ou, maior complexidade na sua execução/concretização.

4 CONCLUSÕES

Resta-nos apresentar algumas notas recapitulativas, e principalmente, as conclusões que o estudo empírico ora concluído nos permite retirar. É importante que os profissionais da contabilidade, não só os TOC, acompanhem o desenrolar e o fervilhar do processo de renovação da normalização contabilística. O SNC fortemente influenciado pelas NIC entrará efectivamente em vigor em 1 de janeiro de 2010, pelo que se torna importante e relevante o seu conhecimento e a sua aplicação.

No que se refere às conclusões do estudo efectuado, devemos sublinhar quatro ideias-chave:

- a) os TOC conhecem razoavelmente o SNC, mas menos bem a norma específica sobre a agricultura, ou seja, a NCRF 17 – Agricultura;
- b) os TOC consideram o paradigma do custo histórico mais adequado do que o paradigma do justo valor para responder às especificidades do sector agrícola. Contudo, é nossa convicção que esta conclusão está afectada pelo facto dos TOC conhecerem muito pouco ou insuficientemente a NCRF 17, assente no justo valor;
- c) os TOC consideraram, na sua maioria, que o justo valor permite, em termos gerais, uma imagem mais verdadeira e apropriada. Contudo, parece-nos uma contradição e incongruência com a evidente defesa de adequação do custo histórico às especificidades do sector agrícola. Uma vez mais pensamos que foi o desconhecimento da NCRF 17 que conduziu os inquiridos a estes resultados;
- d) os TOC consideram que a utilização do justo valor, face ao custo histórico, acarreta maior quantidade e complexidade de trabalho.

A título de conclusão geral, verifica-se que os TOC da Região Centro de Portugal, se encontram suficientemente preparados para compreender, adoptar e utilizar o SNC, em geral, e, pouco preparados para adoptar mais especificamente a NCRF 17, com a adopção obrigatória do justo valor para a mensuração dos activos biológicos e dos produtos agrícolas no momento da colheita.

Atendendo à data em que o estudo foi realizado, estamos convictos que, até à entrada em vigor do SNC, a maioria dos TOC activos na Região Centro e em Portugal se preparará mais adequadamente, até porque a CTOC assume, a este nível, um papel muito importante enquanto entidade formadora e reguladora da profissão.

REFERENCIAS

AZEVEDO, Graça Maria do Carmo. **O impacte da Norma Internacional de Contabilidade nº. 41 “Agricultura” no Normativo Contabilístico Português – Sector Vitivinícola**. Tese (Doutoramento) - Escola de Gestão ISCTE. Lisboa, 2005.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (CNC). **Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) 17 “Agricultura”**. Aviso 15655/2009, Diário da República nº 173, Série II de 7 de Setembro. 2009a.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (CNC). **Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) 22 “Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo”**. Aviso 15655/2009, Diário da República nº 173, Série II de 7 de Setembro. 2009b.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (CNC). **Projectos de Demonstrações Financeiras**. Disponível em: <<http://www.cnc.min-financas.pt>>. Acesso em: 4 jun. 2008.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (CNC). **Directriz Contabilística n.º 18 - Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites**. Normas Contabilísticas Aplicáveis em Portugal. 1997. Dez. 1996.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (CNC). **Projecto de Novo Modelo Contabilístico**. Jan. de 2003.

COMISSÃO EUROPEIA. **Regulamento (CE) 1126/2008**, da Comissão, de 03 de novembro de 2008. Procede à correcção e consolidação das NIC adoptadas pela UE. 2008.

COMISSÃO EUROPEIA. **Regulamento (CE) 1059/2003**, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de Maio. Relativo à instituição de uma Nomenclatura Comum das Unidades Territoriais Estatísticas (NUTS). 2003.

COMISSÃO EUROPEIA. **Regulamento (CE) 1606/2002**, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002. Relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade. 2002.

CONSELHO DA COMUNIDADE ECONÓMICA EUROPEIA (CCEE). **Directiva 2003/53/CE – Directiva de Modernização Contabilística**. Aprovada em 18 de junho 2003. Bruxelas.

CRAVO, Domingos José da Silva. O novo modelo de Normalização Contabilística para empresas não sujeitas à supervisão do Banco de Portugal nem do Instituto de Seguros de Portugal. **Dossier de Formação Segmentada**, CTOC. 2005.

GHIGLIONE, Rodolphe; MATALON, Benjamim. **O inquérito: teoria e prática**. Oeiras: Celta, 2001.

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha. O novo “Sistema de Normalização Contabilística” em 2007. **Jornal AIMinho**. Janeiro de 2007.

HILL, Manuela; HILL, Andrew. **Investigação por questionário**. Lisboa: Edições Sílabo, 2008.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC). **NIC 20 – “Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoio do Governo”**, Norma Internacional de Contabilidade Adoptada pela União Europeia, através do Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 03 de novembro. 1994.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC). **NIC 41 – “Agricultura”**, Norma Internacional de Contabilidade Adoptada pela União Europeia, através do Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 03 de novembro. 2001.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA (INE). **Inquérito à estrutura das explorações agrícolas 2005**. Lisboa, 2006a.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA (INE). **Anuário Estatístico de Portugal - 2005**, Volume II, Lisboa, 2006b.

LIMA, Lúcia; GUERREIRO, Marta. **A convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade**. Lisboa: Publisher Team, 2004.

MORAIS, Ana; LOURENÇO, Isabel. **Aplicação das Normas do IASB em Portugal**. Lisboa: Publisher Team, 2003.

PESTANA, M. H.; GAGEIRO, J. N. **Análise de dados para ciências sociais: a complementaridade do SPSS**. 3. ed. Lisboa: Edições Sílabo, 2003.

PORTUGAL. **Decreto-Lei (DL) n.º 158/2009**, de 13 de julho de 2009. Aprova o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

PORTUGAL. **Decreto-Lei n.º 35/2005**, de 17 de fevereiro de 2005. “Transpõe para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de junho, que altera as Directivas n.ºs 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE e 91/674/CEE, do Conselho, relativas às contas individuais e às contas consolidadas de certas formas de sociedade, bancos e outras instituições financeiras e empresas de seguros, prevendo a possibilidade de as entidades às quais não se apliquem as NIC optarem pela sua aplicação nos termos do regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho”, 2005.

PORTUGAL. **Decreto-Lei (DL) n.º 410/89**, de 21 de novembro de 1989. Revoga o POC 77 e Aprova o Plano Oficial de Contabilidade (POC 89).

PORTUGAL. **Decreto-Lei (DL) n.º 47/77**, de 07 de fevereiro 1977. Aprova o Plano Oficial de Contabilidade (POC 77).

PORTUGAL. **Decreto Regulamentar n.º 12/2007**, de 27 de fevereiro de 2007. Aprova a Orgânica das Direcções Regionais de Agricultura e Pesca. 2007.

RODRIGUES, João. **Adopção em Portugal das Normas Internacionais de Relato Financeiro**. 2. ed. Lisboa: Áreas Editora. 2005.

SILVA, Eduardo. **Normas Internacionais de Contabilidade: da teoria à prática**. Porto: Vida Económica, 2004.