

IAS 41 - AGRICULTURE: UM ESTUDO DA APLICAÇÃO DA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE ÀS EMPRESAS DE PECUÁRIA DE CORTE

Autores

ILIRIO JOSE RECH

Universidade de Brasília

CLESIA CAMILO PEREIRA

Universidade de Brasília

IVONE VIEIRA PEREIRA

Universidade de Brasília

MOISÉS FERREIRA DA CUNHA

Universidade de Brasília

Resumo

Com a edição da IAS 41 o IASC introduziu no cenário da contabilidade internacional o estabelecimento de padrões mínimos à apresentação das demonstrações financeiras das entidades que exploram atividades agrícolas. Esta é a primeira norma voltada ao setor primário da economia. Estabelece o critério de justo valor para a avaliação e reconhecimento dos ativos biológicos, as condições mínimas para caracterizar um mercado ativo, bem como a forma de apresentação das demonstrações financeiras das empresas agrícolas. Este artigo tem a finalidade de analisar a aplicação da norma internacional IAS 41 às empresas do setor de pecuária de corte, limitando-se à análise dos aspectos relacionados com o justo valor dos ativos biológicos, o reconhecimento, mensuração, e evidenciação dos mesmos e os requisitos exigidos pela norma para a utilização deste critério, excluindo quaisquer outros fatores relacionados com os demais ativos da empresa e a apresentação de suas demonstrações financeiras. O critério de justo valor é aplicável ao setor tendo em vista que o mercado pecuário de animais para abate e reposição apresenta grande volume de compradores e vendedores dispostos à comercialização a qualquer momento, os produtos comercializados por estes são homogêneos e os preços estão disponíveis ao público com vários meios de acesso.

Introdução

A *International Accounting Standards 41* (IAS 41) foi editada pelo *International Accounting Standards Committee* (IASC) em dezembro de 2000, após vários anos de discussão, pois a sua primeira versão para consulta pública foi divulgada pelo IASC em 1994. Esta norma, assim como as demais, foi adotada pelo sucessor do IASC, o *International Accounting Standards Board* (IASB), em abril de 2001 com data para vigência a partir de 01 de janeiro de 2003, é a primeira norma emitida pelo IASC direcionada especificamente para o setor primário. Tem como objetivo prescrever o tratamento contábil de apresentação e divulgação das demonstrações financeiras das entidades relacionadas com atividades agrícolas. Determina os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos biológicos durante a fase de crescimento, degeneração, produção e reprodução, estabelecendo que, se o justo valor pode ser mensurado confiavelmente, este deve ser o critério utilizado no

momento inicial e em cada data de elaboração das demonstrações financeiras, e evidenciados na demonstração de resultados os ganhos e perdas advindas das transformações ocorridas.

O presente artigo tem como objetivo analisar a aplicação da norma internacional IAS 41 no setor de pecuária de corte, limitando-se à análise dos aspectos relacionados com o justo valor dos ativos biológicos, o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos mesmos. Assim este artigo analisará os conceitos de justo valor introduzido pela norma e sua aplicação para avaliação dos ativos e dos resultados obtidos pelas entidades de pecuária de corte, os requisitos exigidos pela norma para utilização deste critério e como os ativos biológicos destas entidades devem ser evidenciados nas demonstrações financeiras.

A relevância deste artigo está em oferecer subsídios para o avanço no estudo da apresentação das demonstrações financeiras das empresas agrícolas. Justifica-se pelo número reduzido de pesquisas nesta área e a relevância deste setor no comércio internacional e na economia nacional, tanto para o abastecimento, a geração de emprego e renda como para reforço na balança comercial. Em 2003 o agronegócio era responsável por 33% do Produto Interno Bruto (PIB), 42% das exportações totais e 37% dos empregos brasileiros. O comércio relacionado ao agronegócio representa hoje o equivalente a 35% de todo volume de exportação, com grande superávit na balança comercial.

Segundo Ríó (1997), os estudos podem ser classificados em exploratórios, descritivos, preditivos, explicativos e de ações. Em função da inovação e complexidade no que tange à aplicação da IAS 41, a pesquisa será de caráter exploratória, a qual será realizada através de levantamento bibliográfico, baseado principalmente na norma IAS 41, livros e artigos científicos.

O Justo valor no modelo contábil

O termo justo valor é originado da tradução do termo em inglês *fair value* que primeiramente foi utilizado pelo *Financial Accounting Standards Board (FASB)* na SFAC 3 (1980 parágrafos 12 e 13) como consequência de introduzir o “*comprehensive income*” uma concepção de resultado no sentido amplo (Álvares, et al, 2005).

Segundo Nobes (1998, p.181) justo valor significa a quantia que compradores e vendedores estariam dispostos a trocar seus ativos em uma operação com base puramente comercial. O FASB define justo valor como o montante pelo qual um ativo poderia ser alienado, ou um passivo cancelado, em uma transação entre partes independentes dispostas a realizar a operação em situação diferente de uma liquidação ou de uma venda forçada (SFAS 107, 1991). Com definição semelhante ao FASB a IAS 41 (parágrafo 8) define justo valor como a quantia pela qual um ativo pode ser trocado, ou liquidado um passivo, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que nenhum relacionamento exista entre elas.

Este critério foi amplamente utilizado para avaliar ativos financeiros, ou para suportar o critério de avaliação dos estoques de “custo ou mercado dos dois o menor”, assim os estoques somente eram avaliados a valor de mercado caso este fosse menor que o custo histórico.

Com a aprovação da IAS 41 o IASC introduz no modelo contábil o critério de justo valor para a avaliação e reconhecimento de ativos biológicos, criando assim para as empresas agrícolas dois tipos de inventários; inventários que são avaliados a custo histórico, exceto se este for maior que o valor de mercado, onde estão inclusos produtos agrícolas após a colheita, insumos e outros bens para consumo nas atividades agrícolas; e inventários avaliados pelo critério de valor de mercado, mesmo que este seja menor que o custo histórico, que estão

incluídos ativos biológicos em estágios anteriores a fase de colheita como animais vivos e plantas.

O critério de justo valor recomendado pela IAS 41 para avaliação dos ativos biológicos e produtos agrícolas apresenta algumas divergências quanto a sua aplicação conforme podemos ver no editorial do jornal australiano *Abacus* (Dean e Clarke, 2005) indicando que Chambers em 1998 já havia identificado confusão nos sinônimos dentro da literatura contábil e que haveria a necessidade do IASB elucidar a utilização deste critério de mensuração.

Um dos fatores destacados por Dean e Clarke (2005, p v) é que conceitualmente justo valor é uma medida baseada a mercado. Porém, pode haver preços de mercado diferentes, disponíveis para diferentes empreendimentos, e correspondentemente, medidas diferentes de justo valor.

Para tentar superar estas divergências, a IAS 41 propõe que se a empresa tiver acesso a vários mercados ativos, esta deverá utilizar o mais relevante. Porém o mais relevante para um empreendimento pode não ser para o outro, continuando as possíveis divergências de valores quando comparamos um empreendimento com o outro, tendo em vista os diversos mercados que as empresas podem se relacionar e a peculiaridade de cada um desses mercados.

Um exemplo que podemos citar, no caso da pecuária de corte no Estado de Mato Grosso, onde as empresas podem vender seus ativos biológicos (bois e vacas gordas) para frigoríficos que comercializam seus produtos no mercado europeu, e ou, para o mercado asiático, com exigências de qualidade, tipos de manejo e preços variados. Assim os frigoríficos podem oferecer preços diferentes no mesmo mercado em que a empresa pode comercializar os seus produtos. Se a empresa “A” comercializa seus produtos para frigoríficos que vendem para o mercado europeu, não terá o mesmo justo valor que a empresa “B” que comercializa seus produtos com frigoríficos que vendem seus produtos no mercado asiático. Isso quando ambos estejam localizados na mesma praça.

O critério do justo valor conforme Álvares, et al, (2005 , p.1) pode ser considerado mais adequado que o custo histórico para avaliação de ativos que apresentem um mercado regular no qual o principal indicador de justo valor é o valor praticado nas transações neste mercado.

Viana e Rodrigues (2004) em pesquisa realizada nas empresas produtoras de vinhos do porto, afirmam que a maioria das empresas pesquisadas preferem ter seus ativos biológicos avaliados a valor de mercado, apresentando assim a preferência pelo critério adotado na IAS.

Em outra pesquisa realizada com companhias de produtos florestais na Suécia feita por Burnside (2005) conclui que estas empresas apresentam grandes dificuldades para se adaptar ao critério de justo valor representando para estas, trabalho extra e grandes dificuldades para apresentar justo valor de seus ativos, pois seus produtos apresentam períodos de maturação de até 100 anos, e assim, para obter o justo valor, estas devem aplicar o critério de fluxo de caixa descontado esperado dos ativos, pois não tem um mercado regular para seus produtos nas diversas fases de maturação, justificando as dificuldades.

A dificuldade de utilizar justo valor em ambientes naturais já havia sido destacada pela *Deloitte Touche Tohmatsu International*¹ em 1997 ao fazer comentários sobre o *Draft* das IAS 41, segundo a qual, apesar do critério de justo valor possuir maior relevância, o custo histórico apresenta maior simplicidade para se aplicar a estas atividades.

¹ Uma das Big Five do setor de auditoria em comentários sobre o IASC Draft Statement of Principles.

È de salientar que a atividade agrícola, por sua natureza, cria incertezas e conflitos ao aplicar conceitos e métodos da contabilidade tradicional, principalmente para o reconhecimento de suas particularidades a respeito da criação, produção e reprodução associados à transformação biológica que altera a substância dos ativos, principalmente os de longa maturação, provocando grandes distorções nas informações apresentadas com base no custo histórico e no princípio de realização (BURNSIDE, 2005, Álvares et al, 2005).

Apesar das controvérsias, críticas e ceticismo sobre a utilização de justo valor, por apresentar certo grau de subjetividade em sua utilização, a edição da IAS 41 vem suprir uma lacuna deixada pela IAS 2, pois esta exclui os ativos biológicos de seu âmbito de atuação (IAS 2, 1993, parágr 1). A edição da IAS 41 internacionaliza um padrão de contabilização permitindo maior comparabilidade entre as entidades, aumentando a utilidade das demonstrações financeiras destas entidades.

Principais aspectos e definições utilizados na IAS

A IAS 41 tem seu campo de aplicação definido em seu parágrafo 1º limitado aos ativos biológicos, produto agrícola no momento de colheita e aos subsídios governamentais explicitamente definidos na norma. Excluem-se do alcance desta, os terrenos utilizados na atividade agrícola, indicando que a estes devem ser aplicadas as IAS 16 e IAS 40, e os ativos intangíveis, aos quais aplica-se a IAS 38. Exclui também os ativos biológicos utilizados nas atividades não produtivas, como atividades recreativas, reservas naturais ou proteção ambiental quando a empresa estiver impedida legalmente à sua utilização para fins comerciais.

A IAS 41 define Ativo biológico como “um animal ou planta vivos”, e produto agrícola é o produto colhido originado dos ativos biológicos no momento da colheita. Como exemplo para a pecuária de corte, os animais vivos (bezerro, garrote, novilha etc) são considerados ativos biológicos e a carcaça após o abate como produto agrícola.

Colheita é definida como o esforço realizado por uma empresa agrícola para a separação de um produto de um ativo biológico ou a cessação (provocada ou não) dos processos de vida de uma planta ou animal.

Empresa agrícola é aquela cuja atividade consiste na gestão da produção de bens de valor econômico através da combinação do esforço humano, recursos financeiros, recursos materiais e fatores da natureza, com o objetivo de desenvolver de forma mais eficiente possível a transformação biológica de plantas e animais, transformando-os em ativos biológicos ou produtos agrícolas. A IAS 41 em seu parágrafo 5 define atividade agrícola como “a gestão por uma empresa da transformação biológica de ativos biológicos para venda, em produtos agrícolas, ou em ativos biológicos adicionais”.

Por estas definições verifica-se as características peculiares da empresa agrícola que a distingue das demais entidades, com efeitos sobre a mensuração, reconhecimento e evidenciação de ativos e passivos específicos, pois a combinação de recursos naturais, capital e esforço humano sobre organismos vivos, provoca resultados que nem sempre podem ser previsíveis (Díaz et al. 2000).

A principal alteração no processo contábil introduzido pela IAS 41 diz respeito a mensuração pelo justo valor dos ativos biológicos e dos produtos agrícolas no momento da colheita, deduzidos os custos estimados para a venda. Observa-se que a norma recomenda que os ativos biológicos sejam mensurados pelo justo valor em todo o processo de transformação biológica, e o produto agrícola somente no momento de colheita, que servirá por base como custo dos inventários conforme determina a IAS 2.

...os inventários que compreendam produtos agrícola que uma empresa tenha colhido proveniente dos seus ativos biológicos são mensurados no reconhecimento inicial pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda no momento da colheita. Este é o custo dos inventários a data para a aplicação desta norma (IAS 2, Parágr 16 A).

O justo valor de um ativo biológico ou produto agrícola se baseia em sua localização e condição atual. Assim o justo valor de um bezerro em uma fazenda localizada no pantanal Mato-Grossense, será o valor deste no mercado mais relevante para a empresa deduzido dos custos de transporte, impostos, comissão de vendas e etc., considerando ainda, o risco de perda ou morte e o desgaste que sofrem os animais para chegarem ao ponto de venda, devido as condições de transporte ou deslocamento terrestre em áreas alagadiças, íngremes e arenosas.

A IAS 41 em seu parágrafo 22 veda a possibilidade de uma empresa incluir quaisquer fluxos de caixa para financiar os ativos, impostos, ou repor os ativos biológicos após colheita.

Reconhecimento contábil dos ativos biológicos e produtos agrícolas

A estrutura conceitual básica para a apresentação e elaboração das demonstrações contábeis adotada pelo IASC define em se parágrafo 82 que “reconhecimento é o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento”.

Os critérios para reconhecimento podem ser assim resumidos do parágrafo 83: a) for provável que qualquer benefício econômico fluirá para a empresa; b) o item tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com confiabilidade (IASC 1989, parág 83). O mesmo parágrafo 82, recomenda ainda, a descrição do item por palavras e por uma quantia monetária com a inclusão dessa quantia nos totais do balanço ou da demonstração de resultados.

Observa-se que a IAS 41 adotou tais critérios em seu parágrafo 10, onde destaca que a empresa deve reconhecer um ativo biológico quando:

- a) A empresa controle o ativo em consequência de acontecimentos passados;
- b) Seja provável que benefícios econômicos associados aos ativos fluirão para a empresa;
- c) O justo valor ou custo do ativo possa ser confiavelmente mensurado (IAS 41, parág 10).

Para que seja possível atender o último critério, quiçá o mais importante, pressupõe-se a existência de um mercado ativo para o ativo biológico ou produto agrícola. Para definir o que se considera um mercado ativo, a norma destaca que este deve possuir as seguintes condições: a) Os itens negociados dentro do mercado são homogêneos; b) pode ser encontrado a qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e vender; c) os preços estão disponíveis ao público. (IAS 41 parág 8).

No esforço para que os valores dos produtos agrícolas e os ativos biológicos das empresas agrícolas representem o mais próximo possível a capacidade de geração de benefícios futuros, a norma estabelece que mesmo na ausência de um mercado ativo, ainda é possível determinar o justo valor dos ativos, utilizando um ou mais critérios dos parágrafos 18 a 21 os quais são assim definidos:

- a) O preço mais recente de transações no mercado, observando que não deve ter havido alterações significativas no ambiente econômico entre a data da avaliação e a data da transação de referencia;

- b) O preço de mercado de ativos semelhantes, com os devidos ajustes para refletir as diferenças;
- c) Com base na comercialização de partes dos ativos sob avaliação, que no caso da pecuária de corte pode ser o valor de um quilo de carne, e por último;
- d) Os fluxos de caixa líquidos de um ativo descontados a uma taxa apropriada para o mercado.

Com a ausência de um mercado ativo e na utilização destes critérios, tendo em vista a subjetividade que alguns critérios apresentam, podem surgir diferentes conclusões de justo valor. A recomendação da IAS é de que a empresa deve aplicar sempre o que apresentar estimativa mais confiável dentre estes.

O parágrafo 47 da IAS 41 determina que uma empresa deve descrever os métodos e pressupostos significativos aplicados na determinação de justo valor de cada um dos grupos de ativos biológicos.

Para os produtos agrícolas a norma define que o justo valor sempre será possível de ser mensurado confiavelmente. Já para os ativos biológicos há a presunção de que o justo valor pode ser confiavelmente mensurado. (IAS 41 parág. 32).

Esta presunção somente pode ser refutada no reconhecimento inicial quando preços ou valores, determinados a mercado, não estejam disponíveis ou para o qual as estimativas de justo valor possam não ser claras e confiáveis. Neste caso os ativos biológicos devem ser mensurados pelo seu custo histórico menos qualquer depreciação acumulada ou perdas de imparidade acumulada. Mas tão logo o valor possa ser estimado com confiabilidade ou o mercado se torne ativo a empresa deve mensura-lo pelo justo valor. Se a empresa estimou o valor de um ativo biológico em seu reconhecimento inicial pelo justo valor este critério deve ser utilizado até a sua alienação.

O principal efeito da utilização do critério de justo valor diz respeito ao reconhecimento das variações destes ativos na demonstração de resultado do exercício em que elas ocorrerem, conforme determinam os parágrafos 26 a 29. Diferentemente do critério de custo histórico e da realização da receita em que a variação dos ativos só é reconhecida no período em que ocorre a venda ou consumo efetivo dos ativos.

Em geral, pelo critério de justo valor, se reconhece um ganho ou uma perda no momento inicial de incorporação de um ativo na empresa, ou a cada período em que as demonstrações financeiras forem apresentadas, ocorrendo neste momento, a avaliação deste ativo pelo justo valor e comparando com seu valor inicial. Este procedimento é realizado tanto para o caso de ativos biológicos como para produtos agrícola.

Para o caso dos ativos biológicos reconhece-se ganhos e perdas, tanto ocorridos pelas transformações biológicas por fatores naturais, que estes sofrem com o decorrer do tempo, quanto pela variação de seu preço no mercado. Assim a IAS 41 determina em seu parágrafo 51 que os ganhos e perdas ocorridos nestes ativos sejam evidenciados e avaliados separadamente, quanto a alterações físicas e a alterações nos preços, principalmente quando estes possuem ciclo de produção maior que um ano.

Apresentação e divulgação dos ativos biológicos no balanço

A primeira exigência da IAS 41 em relação apresentação e divulgação dos ativos biológicos no balanço, feita a partir do parágrafo 40, é que as empresas devem apresentar em suas demonstrações financeiras, as quantias escrituradas de forma separada com descrição,

ainda que narrativa, de cada grupo de ativos biológicos, o montante acumulado e o montante de cada grupo de ativos biológicos.

A IAS 1, Apresentação das Demonstrações Financeiras, permite que uma empresa escolha com base na natureza das suas operações, se apresenta os seus ativos e passivos com classificações separadas em correntes e não correntes. Caso a distinção não seja feita a empresa deve apresentar os ativos e passivos por ordem de liquidez.

Independente do método que a empresa adotar, deve divulgar as quantias que espera sejam recuperados ou liquidados antes e após doze meses, a partir da data de apresentação das demonstrações financeiras.

A norma utiliza o termo corrente para definir ativos que se espera sejam realizados no decurso normal do ciclo operacional da empresa, ou nos próximos doze meses após a apresentação das demonstrações financeiras.

No caso da pecuária de corte, com predominância de produção no sistema extensivo, o ciclo operacional dependerá da atividade predominante da empresa.

Segundo Marion (2002, 2004), Anceles (2002), Conselho Federal de Contabilidade (CFC 2002), Crepaldi (1998), as atividades das empresas de pecuária, podem ser divididas em atividade de cria, recria e engorda. Suas atividades podem ser assim resumidas de acordo com as finalidades de cada atividade: a) atividade de cria - a atividade básica é a produção e venda de bezerros(as); b) atividade de recria - a atividade básica é a partir da aquisição do bezerro(a) a produção e venda de novilhos(as) magros(as) para engorda/reprodução; c) engorda - a atividade básica é a partir do novilho(a) magro(a) adquirido(a), a produção e venda do boi/vaca gordo(a).

Uma empresa pode ter apenas uma atividade ou a combinação de duas ou três atividades, ou seja, ela produz bezerros(as) e mantém para venda de garrotes/novilhas magras (cria, recria); produz bezerros(as) e mantém para venda de bois/vacas gordas (cria, recria e engorda); compra o bezerro(bezerra) e mantém para venda de bois/vacas gordas (recria e engorda).

Dependendo da atividade a que empresa se dedica, o ciclo operacional pode variar de 12 até 48 meses. Neste caso os animais detidos para a venda de acordo com o ciclo operacional devem ser classificados como ativo corrente, conforme estabelece o parágrafo 59 da IAS 1 em que define que “os ativos correntes incluem inventários [...] que sejam vendidos, consumidos e realizados como parte do ciclo operacional normal mesmo quando não se espere que sejam realizados dentro de doze meses a partir da data do balanço”.

Destaca-se que o Parágrafo 51 da IAS 1 define que as demonstrações financeiras devem ser apresentadas pelo menos anualmente. Só permitindo excepcionalmente, que estas sejam apresentadas com períodos menores ou maiores. Nos casos destacados na IAS 1 como excepcionalidade, não inclui como motivo a duração do ciclo operacional.

O período anual como referencia para apresentação das demonstrações financeiras, também é recomendado no âmbito do setor agrícola no *Economic Accounts for Agriculture/Economic Accounts for Forestry (EAA/EAF)*² e pela *Food and Agriculture Organization (FAO)*³.

Para não reduzir a confiabilidade e relevância para os usuários das demonstrações financeiras destas entidades, tendo em vista que como ativo corrente podem estar

² Manual on the Economic accounts For agriculture And forestry EAA/EAF 1997 (rev. 1.1) com aplicação na União Européia

³ Manual for environmental and economic accounts for forestry – FAO – Forestry Department. 2004

classificados ativos biológicos em diferentes fases de maturação, ou com diferentes finalidades, a IAS 41 em seu parágrafo 43 encoraja as empresas a apresentar uma descrição quantificada de cada grupo de ativos biológicos, distinguindo entre ativos biológicos consumíveis e de produção, ou ainda, entre ativos biológicos maduros ou adultos e imaturos ou juvenis.

Assim os ativos biológicos podem ser apresentados em 2 grupos; consumíveis e de produção, e 4 subgrupos com as seguintes características:

- a) Ativos biológicos consumíveis imaturos ou juvenis, onde estariam classificados os animais que não estejam prontos para o abate ou venda até o final do próximo exercício;
- b) Ativos biológicos consumíveis maduros ou adultos, onde estariam classificados os animais que estejam prontos para o abate ou venda até o final do próximo exercício;
- c) Ativos biológicos de produção imaturos ou juvenis, onde estariam classificados os animais que ainda não estão aptos a reprodução, ou animais de trabalho destinados ao uso na atividade pecuária, como sela e transporte, ainda inaptos;
- d) Ativos biológicos de produção maduros ou adultos, onde estariam classificados os animais aptos a reprodução, ou animais de trabalho destinados ao uso na atividade pecuária, como sela e transporte.

Ao considerar ativos biológicos e sua conversibilidade pode ocorrer que dentro de qualquer grupo pode haver animais, individuais ou subgrupos, em condições de ser convertidos em caixa ou capazes a reprodução. A distinção entre animais maduros ou imaturos é importante para destacar os ativos biológicos que contribuirão para o fluxo de benefícios no próximo período, dos que somente proporcionarão benefícios em períodos futuros.

Os ativos biológicos de produção são detidos pela empresa com a finalidade de produção ou fornecimento de bens e serviços, assim poderiam ser considerados como ativos fixos tangíveis contabilizados sob os preceitos da IAS 16, porém esta, em seu parágrafo 1 inciso (a) exclui expressamente de seu âmbito de aplicação estes ativos.

Desta forma, seguindo o exemplo ilustrativo do apêndice à IAS 41 os ativos biológicos de produção devem ser classificados como não correntes e os ativos biológicos consumíveis como inventários.

Esta distinção é indicada apenas como sugestão pela norma sendo de aplicação opcional, porém as demonstrações financeiras assim elaboradas cumprem melhor o seu papel de bem informar o usuário para a tomada de decisão, pois pode-se interpretar de maneira diferente o consumo de ativos biológicos de produção e consumo de ativos consumíveis.

Apresentação na demonstração de resultados e notas explicativas

O consumo ou alienação dos ativos deve ser evidenciado na demonstração de resultados, seguindo o mesmo ordenamento utilizado no balanço, ou seja, deve ser evidenciados o resultado com ativos biológicos consumíveis e com ativos biológicos de produção.

A empresa deve apresentar o valor da variação do valor justo de todos os seus ativos biológicos mantidos durante o período atual na demonstração de resultados, ou de forma destacada em notas explicativas, revelando o montante acumulado e por grupo de ativos biológicos.

As alterações no justo valor dos ativos biológicos podem ser provocadas por variações de preços no mercado ou por variações de natureza física. A IAS 41 no parágrafo 51, recomenda a divulgação separada das alterações físicas e das alterações nos preços dos ativos biológicos, afirmando que esta informação é útil para a avaliação de desempenho do período corrente e das perspectivas futuras.

Para calcular o valor que deve ser apresentado como alteração do justo valor atribuído as alterações físicas, devemos obter o valor atribuído ao ativo biológico no final do período, menos o valor do mesmo ativo biológico, com as mesmas características que possuía este no início do período, avaliado no final do período. Para a pecuária de corte seria a diferença entre o preço de um garrote no final do período e o preço de um bezerro avaliado no final do período.

Para calcular o valor que deve ser apresentado como alteração do justo valor atribuído as alterações de preços de mercado, devemos obter o valor atribuído a um ativo biológico equivalente, no final do período, com as mesmas características que possuía o ativo objeto de avaliação no início do período, menos o valor que possuía o ativo biológico no início do período. O que equivaleria na pecuária de corte apresentar a alteração de preços de um garrote que permaneceu na empresa por um ano, isto é no início do período este era um bezerro de 12 meses. Então o valor da alteração de preços seria a diferença entre o preço de um bezerro no início do período e o preço de um bezerro, com as mesmas características, no final do período.

É demonstrado a seguir com maiores detalhes para melhor entendimento do cálculo do montante de variação dos ativos biológicos atribuídos a alterações físicas e de preços de mercado, seguindo as demonstrações dos apêndices a IAS 41 (IASB), da HKAS 41 (HKASB)⁴ e da AASB 141 (AASB)⁵. As duas primeiras são aplicações a pecuária leiteira, e a última aplicada a empresas de produção de nozes.

A base de dados histórica utilizada para cotação de preços de mercado de bezerros e garrotes é da FNP Consultoria. O volume do lote de animais de 100 cabeças serve apenas como ilustração, não tendo referencia como lote mínimo ou máximo para comercialização, tendo em vista que o mercado não exige número mínimo ou máximo de animais em um lote.

Uma empresa de pecuária de corte, cuja atividade predominante é produção de animais para engorda, possuía em 31/12/20X4 um lote de 100 cabeças de bezerros da raça nelore de 12 meses lançados em seu balanço pelo justo valor.

Para determinar o justo valor destes animais a empresa pode utilizar a cotação apresentada diariamente no site da FNP Consultoria, ou da Bolsa de Mercadorias e Futuros (BM&F)⁶. A segunda apresenta a cotação dos animais com base e para o mercado de futuros, já a primeira apresenta a cotação diária dos últimos 4 meses e mensal dos últimos 12 meses, com finalidade de fornecer preços de reposição, sendo que os animais são divididos por faixa etária e por praça de comercialização atendendo as características de mercado ativo conforme determinado pela IAS 41. A FNP Consultoria apresenta cotação de várias localidades em todo o Brasil, em nosso caso utilizaremos as cotações dos preços médios praticados no estado de Mato Grosso. Conforme a cotação o justo valor dos animais em 01/01/2005 era de \$ 350,00 por animal.

No fechamento das demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 20X5, devido às características naturais, os mesmos animais encontram-se na fase de novilhos de 24 meses. Conforme a cotação o justo valor de um bezerro em 31/12/20X5 é de \$ 330,00 a cabeça e o

⁴ Hong Kong Accounting Standard 41 Agriculture. editada pelo Hong Kong Accounting Standard Board em dezembro de 2004

⁵ AASB 141 Agriculture editada pelo Australian Accounting Standards Board em dezembro de 2004.

⁶ Disponível em www.bmf.com.br e FNP Consultoria www.fnp.com.br, acessado em 07/02/06.

justo valor de um novilho de 24 meses na mesma praça e data é de \$ 500. A tabela a seguir apresenta a os cálculos dos valores que deveriam ser apresentados de acordo com a sugestão da IAS 41.

Tabela 1 – Demonstração do cálculo das alterações nos preços de mercado e alterações físicas

Exemplo para calcular a variação de justo valor provocado por alterações físicas e alterações nos preços de mercado, considerando um bezerro de 12 meses mantido durante o período.		
Descrição	Valor	Soma
(A) Valor do lote de bezerros de 12 meses em 01/01/20X5 = (100 X 350)	\$ 35.000	
(B) Valor do lote de novilhos de 24 meses em 31/12/20X5 = (100 X 500)	\$ 50.000	
(C) Valor de um lote de bezerros de 12 meses em 31/12/20X5 = (100 X 330)	\$ 33.000	
(D) Valor atribuído a alterações físicas (B – C) = [100 X (500 – 330)]		\$ 17.000
(E) Valor atribuído a alterações nos preços de mercado (C – A) = [100 X (330 – 350)]		\$ -2.000
Montante da variação no período (D + E) = [100 X (170 - 20) ou (A – B) = 50.000 – 35.000		<u>\$ 15.000</u>

Fonte: Elaboração própria

Destaca-se que caso ocorra compras ou vendas no decorrer do período devem ser evidenciadas estas variações utilizando o mesmo critério. No caso de compra o valor inicial será o valor pago pelo ativo biológico naquele momento, e o valor final, será o valor do ativo na data de elaboração das demonstrações contábeis. No caso de venda o valor final será o valor apurado no ato da venda.

Para o caso de nascimentos de bezerros(as) é muito mais fácil determinar o justo valor, tendo em vista que o mesmo não existia no início do período e com o seu surgimento o valor atribuído no final do período é todo atribuído a alterações físicas.

Dos dados da tabela acima destaca-se que o valor de \$ 17.000, deve ser apresentado na demonstração de resultado do exercício como um ganho por alterações físicas e \$ 2.000 como perda por alterações nos preços de mercado.

No balanço patrimonial o ativo corrente deve ser apresentado como ativos biológicos consumíveis imaturos com o valor inicial de \$ 35.000,00 e com valor final de \$ 50.000.

Como se percebe do exemplo, ambos os tipos de variações afetam o valor econômico e são componentes importantes nas atividades produtoras, representando ganhos ou perdas de uma empresa pecuária, provocados por fenômenos claramente distintos. Sua apresentação de forma separada é relevante para avaliar a evolução patrimonial do período e projeções futuras. A variação do valor justo provocado pelas alterações físicas é útil para avaliar a performance da administração em relação a produção, manutenção e renovação dos ativos biológicos. A variação do justo valor provocada pela alteração nos preços de mercado, serve para avaliar os ganhos e perdas provocados pelo mercado, comparados aos ganhos e perdas atribuídos a produção.

Conclusão

Com a aprovação da IAS 41 e a elaboração das demonstrações financeiras reconhecendo os ativos biológicos pelo justo valor, é possível demonstrar de maneira justa e verdadeira a variação patrimonial ocorrido durante determinado período, ainda que não ocorra a realização financeira. No caso da pecuária de corte o resultado que seria apresentado somente no final do ciclo operacional, normalmente de 3 a 4 anos, agora pode ser obtido anualmente. Desta forma a contabilidade torna-se mais útil ao tomador de decisões que pode pautar-se em valores e dados atuais, podendo realizar projeções, análise e comparações entre períodos e com outras entidades.

A apresentação no balanço e na demonstração de resultados dos ativos biológicos separados por grupos de ativos e por fator provocador da variação patrimonial, no caso, ativos biológicos detidos para produção e consumíveis, e variações provocadas por alterações físicas e alterações de preços no mercado com base no justo valor, leva ao usuário tomador de decisão maior confiabilidade nas demonstrações financeiras, evidenciando a performance dos administradores em relação ao esforço produtivo e ao comportamento do mercado no período.

Com relação a aplicação da IAS 41 pelas empresas de pecuária de corte, verifica-se que estas podem comercializar os seus ativos biológicos em um mercado que apresenta as características determinadas pela norma, sendo possível utilizar os preços determinados por este como justo valor de seus ativos biológicos, tendo em vista que o mesmo apresenta compradores e vendedores dispostos a negociação, comercialização de produtos homogêneos e preços disponíveis ao público.

Bibliografia

- ALVARES, José M^a carlos. BUENO, Maria Paz Horno. ROSA, Ana Carrasco. La contabilidad internacional en la producción de aceite de oliva. ECO 19 Universidad de Jean – Espanha.- Foro Economico y Social – 2005. Disponível em www.expoliva.com/expoliva2005/simposium/comunicaciones/ECO-19.pdf. Acessado em 12/12/2005
- ANCELES, Pedro Einstein dos Santos. Manual de tributos da atividade rural. 2^a Ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD. AASB 141 Agriculture. Melbourne Victoria. Austrália. 2005. Disponível em www.aasb.com.au acessado em 15/11/2005.
- BURNSIDE, Angélica. IAS 41 of the forest industry – A study of the forest products companies` conception of the IAS 41 today. School of Economics and Commercial Law. 2005. Disponível em <http://www.handels.gu.se/epc/archive/>. Acessado em 09/09/2006.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. Contabilidade Rural. 2^a Ed. São Paulo: Atlas, 1998
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>.
- DEAN, Graeme. CLARKE, Frank `True and fair` and `fair value`—accounting and legal will-o`-the-wisps Abacus. Editorial vol. 41, no. 2, 2005. Disponível em www.abacus.econ.usyd.edu.au Acessado em 17/09/2005.
- DELOITTE TOUCHE TOHMATSU INTERNATIONAL. IASC draft statement of principles agriculture. London, 1997. – Disponível em www.iasplus.com/dttletr/9705agri.pdf – Acessado em 19/01/2006.

DÍAZ, Ramona Teresa. MANCINI, Carina María. MARCOLINI, Silvina Beatriz. TAPIA, María Alejandrina. Algunas reflexiones sobre la contabilidad de empresas agropecuarias. Quintas Jornadas *Investigaciones en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística*, Universidad Nacional de Rosario. AR. noviembre de 2000. Disponível em <http://www.fcecon.unr.edu.ar/investigacion/jornadas/archivos>. Acessado em 10/01/2006.

ESCOBAR, Daniel. Vaca comercializada por R\$ 1,2 milhão é filha do Panagpur, de Rondonópolis. Jornal 1ª hora. Disponível em www.primeirahora.com.br Acessado em 08/02/2006.

EUROSTAT. Manual on the economic accounts for agriculture and forestry EAA/EAF 97 (rev. 1.1). Luxembourg, 1997. Disponível em <http://europa.eu.int/estatref/info/sdds/en/cosa>. Acessado em 13/10/2005.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - SFAC 3. Disponível em www.fasb.org. - acessado em 15/09/2005.

_____, SFAS 107 Disponível em www.fasb.org. - acessado em 15/09/2005

FOOD AND AGRICULTURE ORGANIZATION (FAO) - FORESTRY DEPARTMENT. Manual for environmental and economic accounts for forestry —. Roma. 2004. Disponível em <ftp://ftp.fao.org/docrep/fao/007/j1972e/j1972e00.pdf>. Acessado em 19/09/2005

HONG KONG ACCOUNTING STANDARD BOARD. HKAS 41 Agriculture. Hong Kong. 2004. Disponível em <http://www.hkicpa.org.hk/>. Acessado em 10/10/2005.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE. Estrutura conceitual para a apresentação e preparação das demonstrações financeiras – 1989 Disponível em www.iasb.org - Acessado em 15/09/2005.

_____, International accounting standards nº 1 – Apresentação das Demonstrações financeiras. Disponível em www.iasb.org - acessado em 15/09/2005.

_____, International accounting Standards nº 2 – Inventários. Disponível em www.iasb.org - acessado em 15/09/2005.

_____, International accounting standards nº 16 – Ativos Fixos Tangíveis; Disponível em www.iasb.org - acessado em 15/09/2005.

_____, International accounting standards nº 40 – propriedades de investimento. Disponível em www.iasb.org - Acessado em 15/09/2005.

_____, International Accounting Standards nº 41 – Agricultura. Disponível em www.iasb.org - acessado em 15/09/2005.

MARION. José Carlos. Contabilidade Rural. 7ª Ed. São Paulo: Atlas. 2002

NOBES, Christopher. PARKER, Robert. Comparative international accounting. 7 ed. New Jersey: Pearson, 2002.

RÍO, Maria José González. **Metodología de La Investigación Social**. Enero: Agua Clara. 1997.

VIANA, Rui Couto, RODRIGUES Lúcia Lima. A special accounting treatment for special industries. Evidence from Port Wine Industry accounting practices. University of Porto Faculty of Economics e School of Management and Economics, February 2004. Disponível em <http://www.econ.upf.edu/docs/seminars/couto.pdf>. Acessado em 10/01/2006.