

CONTABILIDADE INTERNACIONAL APLICADA ÀS EMPRESAS DE PECUÁRIA DE CORTE – CPC 29

Leônidas Silva de Faria¹

Héverton Alves da Silva²

Silvana Duarte³

RESUMO

A globalização econômica e a expansão dos mercados impõem às organizações empresariais a necessidade de elaborar demonstrações contábeis baseadas em normas e critérios uniformes e homogêneos. Como resposta a essa demanda, a *International Accounting Standards Board* – IASB - emitiu um conjunto de normas contábeis, denominado *International Financial Reporting Standards* – IFRS. Por esse motivo, no Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução 1.055/05 constituiu o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - o CPC, que tem como objetivo "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade visando à uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais". O CPC-29 correlacionado às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 41, introduziu na contabilidade brasileira o tratamento contábil pertinente às demonstrações financeiras das entidades que exploram atividades agropecuárias internacionalmente aceitas. Esta é a primeira norma voltada ao setor primário da economia. O presente trabalho tem como objetivo analisar a aplicação da norma internacional à luz do pronunciamento nº 29 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, no setor de pecuária de corte, analisando, reconhecendo, mensurando e evidenciando o valor justo dos ativos biológicos. Com a elaboração das demonstrações financeiras reconhecendo os

¹ Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Campus do Pantanal – UFMS/CPAN

² Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Campus do Pantanal – UFMS/CPAN

³ Professora Orientadora do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Campus do Pantanal – UFMS/CPAN

ativos biológicos pelo valor justo, é possível demonstrar de maneira justa e verdadeira a variação patrimonial ocorrida durante determinado período, ainda que não ocorra a realização financeira. Desta forma, a contabilidade torna-se mais útil ao tomador de decisões que pode pautar-se em valores e dados atuais, podendo realizar projeções, análises e comparações entre períodos e com outras entidades.

INTRODUÇÃO

Devido à globalização e o aumento das relações comerciais entre diversos países, as entidades tiveram a necessidade de elaborar demonstrativos baseados em critérios mais homogêneos e uniformes, para que os proprietários, gestores e investidores de todo o mundo pudessem utilizar informações transparentes e confiáveis em suas tomadas de decisões. Em resposta a essa demanda global, a *International Accounting Standards Board* – IASB - emitiu um conjunto de normas contábeis denominado *International Financial Reporting Standards* – IFRS. A utilização de normas internacionais de contabilidade pelas entidades está associada à atração de maior volume de investimentos, uma vez que o processo de globalização aumentou a necessidade de informações contábeis comparáveis para atender a variedade de transações e operações deste mercado (Antunes, 2007).

Por esse motivo, no Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução 1.055/05 constituiu o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - o CPC, que tem como objetivo "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais".

Com a edição da IAS 41, a IASB introduziu no cenário da contabilidade internacional os padrões mínimos à apresentação das demonstrações financeiras das entidades que exploram atividades agropecuárias. Esta é a primeira norma voltada ao setor primário da economia. O CPC por sua vez, emitiu o pronunciamento nº 29 cujo objetivo é estabelecer o tratamento contábil e as respectivas divulgações, relacionados aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas.

O presente trabalho tem como objetivo analisar a aplicação da norma internacional à luz do pronunciamento nº 29 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, no setor de pecuária de corte, analisando, reconhecendo, mensurando e

evidenciando o valor justo dos ativos biológicos. O artigo analisará o conceito de valor justo introduzido pela norma e sua aplicação na avaliação dos ativos e dos resultados obtidos pelas empresas de pecuária de corte, os requisitos exigidos pela norma para emprego deste critério e como os ativos biológicos destas empresas devem ser mostrados nas demonstrações financeiras.

Justifica-se pela importância deste setor, pois como afirma Marion (2010) “Considerando que o setor de agronegócios no Brasil é o maior do mundo, tem sido grande o impacto na nossa economia em função dessa nova modalidade do processo contábil.” Com isso é notável o destaque do setor, pois as vendas externas do setor passaram de 37,6% em junho de 2011 para 41,7% em junho de 2012 (MINISTÉRIO DA AGRICULTURA).

No presente estudo foi utilizada a metodologia de pesquisa bibliográfica que é feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites. Todo trabalho científico tem como ponto de partida a pesquisa bibliográfica, permitindo ao pesquisador verificar o que já foi estudado sobre o tema escolhido, sendo possível a realização de pesquisas científicas fundamentadas exclusivamente na pesquisa bibliográfica (FONSECA, 2002).

2 CONCEITOS E CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE RURAL E CONTABILIDADE DO AGRONEGÓCIO

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – nº 29 “atividade agrícola é o gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para venda ou para conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais, pela entidade”.

Ativo biológico é o nome dado ao animal ou planta que sofre mudanças biológicas para se formar o produto agrícola. Para Marion (2010) ativo biológico “abrange tudo aquilo que nasce, cresce e morre, desde as culturas temporárias e permanentes até os animais, rebanhos de reprodução e corte.” A transformação biológica engloba os processos de desenvolvimento, degeneração, produção e procriação que causam mudanças quantitativas e qualitativas no ativo biológico. A colheita é a extração do produto ou a cessação da vida do ativo biológico (CPC, 2009).

Para o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – nº 29:

O gerenciamento facilita a transformação biológica, promovendo, ou pelo menos estabilizando, as condições necessárias para que o processo ocorra (por exemplo, nível de nutrientes, umidade, temperatura, fertilidade, luz). Tal gerenciamento é que distingue as atividades agrícolas de outras atividades. Por exemplo, colher de fontes não gerenciadas, tais como pesca no oceano ou desflorestamento, não é atividade agrícola.

A oferta de produtos agroindustriais apresenta instabilidades, que resultam de dois aspectos: natureza biológica da produção agrícola e sazonalidade (AZEVEDO, 2007). Quanto à natureza biológica, têm-se as condições climáticas e o tempo para composição dos resultados do processo produtivo que são determinantes na definição dos produtos. Para as condições climáticas não há certeza de estabilidade; para a maturação dos resultados de recursos aplicados na produção, depende-se da ação natural de crescimento. Quanto à sazonalidade, as condições naturais definem o período do ano para safra ou período de procriação. Toda tentativa de adaptar essa situação aos interesses empresariais (produção fora do tempo) tem seus custos, por isso a importância do gerenciamento (CREPALDI, 2006).

A contabilidade de agronegócio é um ramo da contabilidade aplicada que segue os moldes da contabilidade geral ou financeira. Esse ramo busca mensurar o patrimônio e o resultado das atividades agropecuárias, que requerem controle financeiro e acompanhamento específico como qualquer outro ramo da contabilidade (MARION, 2010). Para Nepomuceno (2004, p. 15) “não basta saber que, em determinado ano, o empreendimento foi bem-sucedido, sem conhecer, especificamente, o nível de lucratividade ou de déficit de cada produção explorada”.

O papel da contabilidade de fornecer informações para a decisão de gestores e empreendedores também tem sua utilidade no agronegócio, em que as peculiaridades do fluxo contábil são constantes e as investigações são raras (MARION, 2010).

A Contabilidade do agronegócio tem grande importância para que se possa administrá-lo de maneira eficiente. Mas, não é utilizada como técnica pelos empreendedores, devido à complexidade em sua execução. Além de ser apenas adotada para atender as finalidades fiscais, os produtores não se interessam pela aplicação gerencial, delegando esse papel aos profissionais da área contábil (CREPALDI, 2006).

Segundo Crepaldi (2006), entre os fatores que contribuem para essa aplicação, encontram-se:

A adaptação de sistemas estrangeiros e de Contabilidade Comercial e Industrial, inadequados para retratar as características da agropecuária brasileira; a falta de profissionais capacitados na transmissão de tecnologias administrativas aos fazendeiros; a não-inclusão da Contabilidade Rural como instrumento de políticas governamentais agrícolas ou fiscais.

Para a Contabilidade Rural, classifica-se como Ativo Circulante – Estoque os animais (gado, aves, suínos, ovinos, caprinos, coelhos, peixes etc.) que serão comercializados pela empresa. No Brasil há dois tipos de avaliação do estoque vivo, que são o valor de custo e valor de mercado (MARION, 2010).

O valor de custo é semelhante ao de uma empresa industrial, pois todo o custo da formação do rebanho é acumulado ao animal e destacado no “Estoque”. Assim que for vendido, faz-se a baixa no Estoque, debitando-se o “Custo do Gado Vendido”. Apurando o lucro no momento da venda. O valor de mercado considera o preço de mercado do plantel, adotando-se um ganho econômico periodicamente, em virtude do crescimento do rebanho. O gado fica destacado na conta “Estoque” pelo seu valor justo menos despesa de venda e no resultado é reconhecido o ganho econômico do período, isto é, a diferença maior do valor justo do mercado atual sobre o valor no período anterior – sendo um ganho econômico, e não financeiro (MARION, 2010 p. 104).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 29 preceitua no item 18 que, se não existir mercado ativo, a entidade deve utilizar como alternativas para determinação do valor justo:

- a) o preço de mercado da transação mais recente, considerando que não tenha havido nenhuma mudança significativa nas circunstâncias econômicas entre a data da transação e a de encerramento das demonstrações contábeis;
- b) os preços de mercado de ativos similares com ajustes para refletir diferenças; e
- c) padrões do setor, tais como o valor de pomar expresso pelo valor de embalagem padrão de exportação, alqueires ou hectares, e o valor de gado expresso por quilograma ou arroba de carne.

Conforme o CPC 29, o ativo biológico deve ser mensurado pelo valor de mercado menos as despesas de venda no momento do reconhecimento inicial e final de cada período de competência. Há casos em que não se consegue

determinar o valor justo do ativo biológico, ou as estimativas para avaliar esse valor não são confiáveis. Contudo, preceitua que em todos os casos, a entidade deve mensurar o produto agrícola no momento da colheita ao seu valor justo menos a despesa de venda (RECH, 2006).

3 PRINCIPAIS ASPECTOS E DEFINIÇÕES DO CPC 29

O CPC – 29 têm seu campo de aplicação limitado à contabilização dos ativos biológicos, produção agrícola no ponto de colheita e subvenções governamentais definidos na norma. Não é aplicável em terras relacionadas com atividade agrícola e ativos intangíveis relacionados com atividade agrícola.

Esse Pronunciamento deve ser aplicado para a produção agrícola, assim considerada aquela obtida no momento e no ponto de colheita dos produtos advindos dos ativos biológicos da entidade. Portanto, não trata do processamento dos produtos agrícolas após a colheita. Esses itens são excluídos do Pronunciamento, mesmo que seu processamento, após a colheita, possa ser extensão lógica e natural da atividade agrícola, e os eventos possam ter semelhança (CPC - 29).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 29 define Ativo biológico como “um animal e/ou planta vivos” e colheita como “a extração do produto de ativo biológico ou a cessação da vida desse ativo biológico”.

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 (RECH et al. 2006).

O CPC 29 em seu item 6 define atividade agrícola como “uma série de atividades, por exemplo, aumento de rebanhos, silvicultura, colheita anual ou constante, cultivo de pomares e de plantações, floricultura e cultura aquática (incluindo criação de peixes).” Para Oliveira, Saraiva e Barboza (2009), atividade agrícola se caracteriza “pelo cultivo da terra com um objetivo claro de produzir alimentos e matérias primas, destinando e classificando os gêneros em consumo, industrialização, vendas; e mistas.”

Por estas definições verificam-se as características típicas das empresas agrícolas que as diferenciam 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, provocam resultados que nem sempre podem ser previsíveis (Díaz et al. 2005).

A principal alteração no processo contábil introduzida pelo CPC – 29, diz respeito à mensuração pelo valor justo 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 valor justo em todo o processo de transformação biológica, e o produto agrícola somente no momento de colheita, que servirá por base como custo dos inventários (IAS 2).

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 Sul 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 às condições de transporte ou deslocamento terrestre em áreas alagadiças, íngremes e arenosas (RECH et al. 2006).

3.1 RECONHECIMENTO CONTÁBIL DOS ATIVOS BIOLÓGICOS E PRODUTOS AGRÍCOLAS

A estrutura conceitual básica para a apresentação e elaboração das demonstrações contábeis adotadas pela IASB define 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 são definidos no item 10 do CPC - 29:

A entidade deve reconhecer um ativo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando:

- (a) controla o ativo como resultado de eventos passados;
- (b) for provável que benefícios econômicos futuros associados com o ativo fluirão para a entidade; e
- (c) o valor justo ou o custo do ativo puder ser mensurado confiavelmente.

Para que seja possível atender o último critério, presume-se a existência de um mercado ativo para o ativo biológico ou produto agrícola. Para definir mercado ativo, o pronunciamento destaca que este deve possuir as seguintes condições: a) Os itens negociados dentro do mercado devem ser homogêneos; b) pode ser encontrado a qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e vender; c) os preços devem estar disponíveis ao público (CPC – 29, item 8).

No empenho para que os valores dos ativos biológicos das entidades agrícolas representem a capacidade de geração de benefícios futuros o mais próximo possível da realidade, o pronunciamento determina que mesmo na ausência de um mercado ativo, é possível determinar o valor de mercado dos ativos, utilizando um ou mais critérios dos itens 18 a 21, os quais são:

- 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 referência;
- 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 ou arroba de carne.

Na ausência de um mercado ativo e na utilização destes critérios, podem surgir muitas conclusões a respeito de valor justo do ativo biológico devido à subjetividade que alguns critérios possam apresentar. Nesse caso, recomenda-se que a empresa aplique sempre o critério mais confiável dentre os demais.

O item 47 do CPC - 29 determina que uma empresa deve apresentar os métodos e pressupostos significativos aplicados na determinação de valor justo de cada um dos grupos de ativos biológicos.

O Pronunciamento adota que o valor de mercado do produto agrícola pode ser sempre mensurável de forma confiável, já para os ativos biológicos há a presunção de que o valor justo pode ser confiavelmente mensurado (CPC 29, item 32). Esta presunção pode ser rejeitada quando o ativo biológico, que deveria ser mensurado pelo valor de mercado, não tiver alternativas, claramente confiáveis, para estimar o seu valor justo. Nesse caso os ativos biológicos devem ser mensurados pelo seu custo histórico menos qualquer depreciação acumulada ou perdas de irreversibilidade acumuladas. Mas logo que o valor puder ser estimado com confiabilidade ou o mercado se torne ativo, a empresa deve mensurá-lo pelo valor justo (CPC 29, item 30).

Se a empresa mensurou o valor de um ativo biológico em seu reconhecimento inicial pelo valor justo, este critério deve ser utilizado até a sua venda (CPC 29, item 31).

O principal efeito da utilização do critério de valor justo diz respeito ao reconhecimento das variações destes ativos na demonstração de resultado do exercício em que elas ocorrerem. 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 valor justo, se reconhece um ganho ou uma perda no primeiro momento da incorporação de um ativo na empresa, ou a cada período em que as demonstrações financeiras forem apresentadas, ocorrendo neste momento, à avaliação deste ativo pelo valor de mercado e comparando com seu valor inicial. Este procedimento é utilizado tanto no caso de ativos biológicos como para produtos agrícolas (RECH et al. 2006).

Para reconhecimento das perdas devemos saber que as perdas normais, para Maher (2001, p. 206) são “Unidades perdidas durante as operações regulares do processo de produção [...]” Para Martins, (2003, p. 122), “As perdas normais são inerentes ao próprio processo de produção; são previsíveis e já fazem parte da expectativa da empresa, constituindo-se num sacrifício que ela sabe que precisa suportar para obter o produto”.

As perdas anormais, conforme Maher (2001, p. 206) são devidas a razões não usuais. Para Martins (2003, p. 122), “As perdas anormais ocorrem de forma involuntária e não representam sacrifício premeditado, como é o caso de danificações extraordinárias de materiais por obsolescência, degeneração, incêndio, desabamento etc.”

O tratamento contábil varia conforme o tipo de perda. As perdas normais fazem parte do custo dos produtos fabricados ou serviços prestados (MARTINS, 2003, p. 122). As perdas anormais, diferentemente, são tratadas como despesas do período, e como tal, aparece na demonstração do resultado (MAHER, 2001, p. 207). Em relação às perdas anormais, Maher (2001, p. 207) diz que os administradores as acompanha de perto, para identificar suas causas e evitar que se repitam no futuro. Na pecuária o que define a classificação da perda em normal e anormal é a relevância da perda. Por exemplo, 2 cabeças em um rebanho de 10 cabeças

representam 20 % do rebanho, portanto perda anormal. Se o rebanho for de 100 cabeças 2% seria uma perda normal.

3.2 APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO DOS ATIVOS BIOLÓGICOS NO BALANÇO

A primeira exigência do Pronunciamento nº 29 em relação a apresentação e divulgação dos ativos biológicos no balanço diz que “A entidade deve divulgar o ganho ou a perda do período corrente em relação ao valor inicial do ativo biológico e do produto agrícola e, também, os decorrentes da mudança no valor justo, menos a despesa de venda dos ativos biológicos.” Isso evidência o ganho de mudança física e o ganho de mudança de preço.

Para não reduzir a confiabilidade e relevância para os usuários das demonstrações financeiras destas entidades, tendo em vista que como ativos circulantes podem estar classificados ativos biológicos em diferentes fases de maturação, ou com diferentes finalidades, a entidade deve apresentar uma descrição da quantidade de cada grupo de ativos biológicos, de forma dissertativa ou quantitativa distinguindo entre consumíveis e de produção ou entre maduros e imaturos, conforme apropriado. A entidade pode, além disso, dividir aquele total entre ativos maduros e imaturos. Essas distinções podem ser úteis na determinação da influência do tempo no fluxo de caixa futuro. A entidade deve divulgar a base para realizar tais distinções (CPC 29- itens 41-43).

Assim, os ativos biológicos podem ser apresentados em 2 grupos: consumíveis e de produção, e 4 subgrupos, conforme cita RECH(2006) atendendo também a alínea (a) do item 46 que se refere ao dever de divulgar, caso isso não tenha sido feito de outra forma, a natureza das atividades envolvendo cada grupo de ativos biológicos; como a seguir:

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. (RECH et al. 2006).

A IAS 1, da IFRS, Apresentação das Demonstrações Financeiras, permite que uma entidade decida com base na natureza das suas atividades, 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 receber ou pagar antes e após doze meses, a partir da data de apresentação das demonstrações financeiras. A norma utiliza o termo corrente para definir ativos que serão realizados no transcurso normal do ciclo operacional da empresa, ou nos próximos doze meses após a apresentação das demonstrações financeiras.

Segundo Marion (2002, 2004), Anceles (2002), Conselho Federal de Contabilidade (CFC 2002), 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).

Como defende Marion (2010), o que define o ciclo operacional na contabilidade do agronegócio é a espécie/cultura predominante em termos de receita. Dependendo da atividade que a empresa se dedica, o ciclo operacional pode variar de 12 até 48 meses. Destaca-se que o item 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 eventos destacados na IAS 1 como excepcionalidade, não inclui como motivo a duração do ciclo operacional.

Ao considerar ativos biológicos e sua liquidez, pode ocorrer que dentro de qualquer grupo haja animais, em condições de serem transformados em caixa ou capazes de reproduzir. A distinção entre animais maduros ou imaturos é importante para separar os ativos biológicos que contribuirão para o fluxo de benefícios no próximo período, dos que somente proporcionarão benefícios em períodos futuros.

Rech (2006) cita que os ativos biológicos de produção são mantidos pela empresa com o objetivo de produção ou fornecimento de bens e serviços, assim poderiam ser considerados como ativos fixos tangíveis, porém seguindo o exemplo ilustrativo do apêndice ao CPC – 29, os ativos biológicos de produção devem ser classificados como não correntes e os ativos biológicos consumíveis como inventários. Esta separação é apenas uma sugestão da norma sendo de aplicação opcional, porém as demonstrações financeiras assim elaboradas exercem melhor a sua função de bem informar o usuário para a tomada de decisão, pois se pode interpretar de maneira diferente o consumo de ativos biológicos de produção e consumo de ativos consumíveis.

4 APRESENTAÇÃO NA DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS E NOTAS EXPLICATIVAS

Conforme Ramírez (2003, p. 5), a agropecuária tem um processo diferente de mensurar resultados. Exceto em poucas atividades rurais mais exóticas, o problema não está em vender, mas em produzir, pois, assim que o produto estiver acabado, o estado de incerteza da sua realização tornar-se-á muito reduzido. O resultado da atividade é gerado durante a transformação biológica das plantas e animais quando ocorre maior grau de incerteza, assim, os ganhos podem ser reconhecidos durante o seu processo de crescimento vegetativo e não no momento da venda, como em todas as outras atividades. Portanto o CPC define procedimentos no reconhecimento do resultado como no caso do pronunciamento 29 item 50 que afirma:

A entidade deve apresentar a conciliação das mudanças no valor contábil de ativos biológicos entre o início e o fim do período corrente. A conciliação inclui:

- (a) ganho ou perda decorrente da mudança no valor justo menos a despesa de venda;
- (b) aumentos devido às compras;
- (c) reduções atribuíveis às vendas e aos ativos biológicos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos mantidos para essa finalidade, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;
- (d) reduções devidas às colheitas;
- (e) aumento resultante de combinação de negócios;
- (f) diferenças cambiais líquidas decorrentes de conversão das demonstrações contábeis para outra moeda de apresentação e, também, de conversão de operações em moeda estrangeira para a moeda de apresentação das demonstrações da entidade; e
- (g) outras mudanças.

O consumo ou alienação dos ativos deve ser evidenciado na demonstração de resultados, seguindo o mesmo modelo utilizado no balanço, ou seja, deve ser evidenciado o resultado com ativos biológicos consumíveis e com ativos biológicos de produção. A entidade 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, divulgando o montante acumulado e por grupo de ativos biológicos. As mudanças no valor justo dos ativos biológicos podem ser provocadas por variações de preços no mercado ou por alterações de natureza física, conforme afirma o item 51 do Pronunciamento 29:

O valor justo, menos a despesa de venda de um ativo biológico pode se alterar devido a mudanças físicas e também de preços no mercado. Divulgações separadas são úteis para avaliar o desempenho do período corrente e para projeções futuras, particularmente quando há um ciclo de produção que compreende período superior a um ano. Em tais casos, a entidade é encorajada a divulgar, por grupo, ou de outra forma, o total da mudança no valor justo menos a despesa de venda, incluído no resultado, referente às mudanças físicas e de preços no mercado. Geralmente, essa informação não é tão útil quando o ciclo de produção é menor que um ano (por exemplo, quando se criam frangos ou se cultivam cereais) (CPC-29 item 51).

Para calcular o valor que deve ser apresentado como alteração do valor justo atribuído às 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 (RECH, 2006).

Para calcular o valor que deve ser apresentado como alteração do justo valor atribuído às 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. (RECH, 2006)

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para Franco (2004), o ideal é que as normas sejam uniformizadas em nível mundial, especialmente no caso da contabilidade, pois esta é uma linguagem universal e que, portanto, precisa ser entendida por todos aqueles que se utiliza de seus préstimos. Nesse contexto que surgiu a IASB estabelecendo as IFRS contendo as IAS(s).

Com a inclusão da IAS 41 no cenário brasileiro, através do CPC 29: Ativo Biológico e Produto Agrícola, uma grande mudança normativa ocorreu no Brasil. A norma trouxe o conceito de valor justo para avaliação das plantas e animais vivos que gerarão o produto agrícola para o mercado. Anteriormente à norma, estes ativos biológicos permaneciam ao custo histórico até o término de seu ciclo produtivo, o que em muitos casos representam vários anos.

Reconhecendo os ativos biológicos pelo valor justo, é possível demonstrar de maneira justa e verdadeira a variação patrimonial ocorrido durante o 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 favorável ao tomador de decisões que pode basear-se em valores atuais, podendo realizar projeções e comparações entre períodos e com outras entidades.

Com a aplicação do CPC – 29 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 valor justo 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.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Antunes, Jerônimo, GUILHERME MARINOVIC BRSCAN ANTUNES, e ISIS MALUSÁ PENTEADO. "A convergência contábil brasileira e a adoção das normas internacionais de contabilidade: o IFRS 1." SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO FEA-USP 10 (2007).

AZEVEDO, P. F. D. Comercialização de produtos agroindustriais. In: (COORD.), M. O. B. (Ed.). Gestão agroindustrial. 3. São Paulo: Atlas, v.1, 2007.

FONSECA, J.J.S. Metodologia da pesquisa científica. Apostila. Fortaleza: UEC, 2002.

MARION, J. C. Contabilidade Rural - contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, Imposto de Renda (Pessoa Jurídica). 13. São Paulo: Atlas, 2010.

NEPOMUCENO, F. Contabilidade rural e seus custos de produção. São Paulo: IOB-Thomson, 2004.

RECH, Ilírio José ,Pereira, C, Pereira, I, Cunha, M. IAS 41–Agriculture: um estudo da aplicação da norma internacional de contabilidade às empresas de pecuária de corte. 2006.

MINISTERIO DA AGRICULTURA Disponível em:
<<http://www.agricultura.gov.br/internacional/noticias/2012/07/agronegocio-puxa-as-exportacoes-brasileiras-em-junho>> Acessado 20/07/2013

CREPALDI, S. A. Contabilidade Rural: uma abordagem decisorial. 4 ed. Editora Atlas, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº. 1.055/05

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. novembro de 2000. Disponível em: <<http://www.fcecon.unr.edu.ar/investigacion/jornadas/archivos>>

_____, International accounting Standards nº 2 – Inventários. Disponível em <www.iasb.org> - acessado em 25/07/2013.

OLIVEIRA, Graciela Aparecida Bueno de. SARAIVA, Antonio. BARBOZA, Reginaldo José. As características próprias da empresa agrícola e seus investimentos na agricultura. 2009. Disponível em: <<http://www.revista.inf.br/contabeis/pages/artigos/ART04-ANOVII-EDIC13-MAIO2009.pdf>> - acessado em 25/07/2013

FRANCO, H. Harmonização Internacional das Normas Contábeis: um grande desafio para o profissional contábil. In Anais do 17º Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2004.

MARTINS, E. Contabilidade de custos. São Paulo: Atlas, 2003.

IAS PLUS. Standard of IAS 41: Agriculture. Disponível em <<http://www.iasplus.com/standard/ias41.htm>> acessado em 20 de jul. de 2013.

MAHER, M. Contabilidade de custos. São Paulo: Atlas, 2001.