

Mensuração e reconhecimento contabilístico dos ativos biológicos: um estudo de caso

Measurement and accounting recognition of biological assets: a case study

Medición y reconocimiento contable de activos biológicos: un estudio de caso

Maria Teresa Venâncio Dores Alves

Doutora em Gestão, Especialidade Contabilidade no Instituto Superior de Ciências do Trabalho e das Empresas
Professora Coordenadora da Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal
Endereço: Campus do IPS - Estefanilha
CEP: 2914 - 503 - Setúbal - Portugal
E-mail: teresa.alves@esce.ips.pt
Telefone: 351 265 709 300

Maria Olímpia Alvarez de Sousa Fernandes Pascoal

Mestra em Contabilidade e Finanças pelo Instituto Politécnico de Setúbal
Técnica de Contabilidade na Empresa AGRIF - Sociedade Agrícola Unipessoal, Lda
Endereço: Rua Joaquim Serra Lote C-9 1ºEsq.
CEP: 2870-345 – Montijo – Portugal
E-mail: olimpia.pascoal@gmail.com
Telefone: 351 961 320 039

Artigo recebido em 21/05/2015. Revisado por pares em 11/01/2016. Reformulado em 12/01/2017. Recomendado para publicação em 15/01/2017 por Carlos Eduardo Facin Lavarda (Editor-Chefe). Publicado em 30/04/2017.

RESUMO

O setor agrícola continua a desempenhar um papel fulcral na economia e na sociedade portuguesa. É, também, um setor com especificidades que representam grandes desafios para a contabilidade, de que são exemplo os ciclos de produção, a atribuição de custos entre diferentes períodos, o tratamento de informação sobre animais vivos e plantas. A *International Accounting Standard* (IAS) 41 Agricultura encontra-se em vigor desde 1 de janeiro de 2003. Mais tarde, o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) veio a integrar a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 17 Agricultura (2009, 2015) que se baseia na IAS 41. Estas normas constituem um importante contributo para a harmonização contábilística e consequente comparabilidade da informação em um nível não antes possível. O objetivo do presente estudo é analisar a conformidade com a NCRF 17 da informação produzida por uma empresa do setor agropecuário. Nesse sentido, desenvolveu-se um estudo de caso exploratório e descritivo e recorreu-se à pesquisa bibliográfica e documental e à técnica da entrevista. A análise dos dados extraídos dos balancetes, do balanço, da demonstração dos resultados e do conteúdo da entrevista permitiu verificar que a empresa utilizava o justo valor, como requerido pela NCRF 17, com base nas cotações do mercado (existia mercado ativo), para a mensuração dos ativos biológicos. Porém, os registos relacionados com o apuramento do ganho ou perda de justo valor destes ativos eram efetuados, apenas no final do ano, pela diferença entre os animais adquiridos, nascidos e vendidos ou abatidos.

Palavras-chave: Ativos biológicos; Justo valor; NCRF 17

Abstract

The agricultural sector continues to play a key role in the Portuguese economy and society. It is also a sector with specificity that represent big challenges for accounting that are examples of cycle productions, the cost allocations between different periods, the information processing about live animals and plants. The IAS 41 Agriculture is effective since Jun 1st, 2003. Later, SNC has integrated NCRF 17 Agriculture (2009, 2015) based on IAS 41. These standards are an important contribution to accounting harmonization and consequent information comparability in a level never been achieved before. The present study aims to analyse the conformity with NCRF 17 of the information produced by a company from the agricultural sector. In that sense, we have developed an exploratory and descriptive case study and it has been followed a bibliographic and documental research and the interview technique. The data analysis extracted from the balance sheets, the balance reports, the income statement and the interview content allowed verifying that the company used fair value, as requested by NCRF 17, based on market prices (there was an active market) for their biological asset measurements. However, records related to the gain or loss discharge of the fair value of these assets were held only, at the end of the year, by the difference between the animals acquired, born and sold or slaughtered.

Keywords: Biological assets; Fair value; NCRF 17

Resumen

El sector agrícola continúa a desempeñar un papel clave en la economía y la sociedad portuguesa. También es un sector con características específicas que representan grandes retos para la contabilidad, tales como los ciclos de producción, la asignación de costos entre distintos períodos, el procesamiento de la información sobre plantas y animales vivos. La IAS 41 Agricultura está en vigor desde 01 de enero de 2003. Más tarde, el SNC

vino a integrar la NCRF 17 Agricultura (2009, 2015) que se basa en la IAS 41. Estas normas son una importante contribución a la armonización de la contabilidad y la comparabilidad de la información a un nivel no antes posible. El objetivo del presente estudio es evaluar el cumplimiento de la NCRF 17 de la información producida por una empresa en el sector agrícola. En este sentido, se ha desarrollado un estudio de caso exploratorio y descriptivo y si recurrió a la investigación bibliográfica y documental y a la técnica de la entrevista. El análisis de los datos extraídos del balancete, del balance, de la cuenta de resultados y del contenido de la entrevista, ha demostrado que la empresa utiliza el valor razonable, como requiere el NCRF 17, sobre la base de las cotizaciones del mercado (existió mercado activo), para la medición de activos biológicos. Sin embargo, los registros relativos a apuramiento de las ganancias o de las pérdidas del valor razonable de estos activos se llevaron a cabo, solamente, en el final del año, por la diferencia entre los animales adquiridos, nacidos y vendidos o sacrificados.

Palabras clave: Activos biológicos; Valor razonable; NCRF 17

1 Introdução

Sem uma adequada mensuração, reconhecimento e divulgação da informação que reflita a situação económica da empresa, a contabilidade não poderá ser útil para a tomada de decisão. A mutação constante que caracteriza a atividade empresarial exige que a contabilidade evolua e se adapte a essa realidade.

Neste contexto, as normas contabilísticas desempenham um papel fulcral. Em Portugal, o normativo contabilístico relacionado com o setor agrícola sofreu alterações com a passagem do Plano Oficial de Contabilidade (POC) para o SNC. Foram introduzidos novos conceitos e uma nova forma de reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos.

O setor agrícola, tal como qualquer outro setor de atividade, enfrenta riscos. Porém, envolve aspectos específicos, como o reflexo das condições climáticas ou das transformações biológicas (crescimento, produção, procriação etc.) que alteram a substância do ativo biológico afetando a pertinência da aplicação do princípio do custo histórico. O *International Accounting Standards Board* (IASB), reconhecendo estas vicissitudes, publicou a IAS 41 (2000), a primeira norma dirigida ao setor agrícola emitida pelo IASB, que veio a determinar a mensuração e o reconhecimento dos ativos biológicos ao justo valor. Desta forma, passou a proporcionar às organizações informação fidedigna que lhes permite uma melhoria na qualidade da tomada de decisão e da informação divulgada. Posteriormente, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) criou o SNC que integra a NCRF 17, norma que se baseia na IAS 41 e, por isso, apresenta idênticos requisitos. A NCRF 17 original, publicada através do Aviso nº 15655/2009, em vigor à data da informação contabilística analisada no contexto do presente estudo, foi substituída mais recentemente através do Aviso nº 8256/2015.

O objetivo do presente estudo é analisar a conformidade com a NCRF 17 da informação produzida por uma empresa integrada no setor agropecuário, nomeadamente quanto à mensuração e ao reconhecimento ao justo valor; e à divulgação dos ativos biológicos e, também, ao reconhecimento de ganhos e perdas provenientes de alterações no justo valor. Nesse sentido, desenvolve-se um estudo de caso exploratório e descritivo e recorre-se à pesquisa bibliográfica e documental e à técnica da entrevista. Espera-se que a empresa que constitui a unidade de análise do caso em apreço utilize o justo valor na mensuração dos ativos biológicos.

Este estudo justifica-se por o tema ser contemporâneo e pouco abordado na literatura portuguesa e também pela grande expectativa quanto à sua aplicabilidade no setor agrícola, mais propriamente na pecuária, em função das alterações introduzidas pela IAS 41 e, consequentemente, pela NCRF 17 (2009) relativamente à mensuração, ao reconhecimento, e à divulgação da informação. A NCRF 17, publicada em 2015, desconsidera os requisitos de divulgação.

Após esta introdução, o artigo está estruturado da seguinte forma: no ponto 2 apresenta-se a revisão da literatura teórica e empírica em que se trata o tema da mensuração, reconhecimento e divulgação dos ativos biológicos no contexto do normativo e da literatura e se referem alguns estudos empíricos relacionados. No ponto 3 descreve-se a metodologia adotada e, no ponto 4, desenvolve-se o estudo de caso. Por fim, apresentam-se algumas conclusões, limitações do estudo e linhas de investigação futuras.

2 Revisão da Literatura

A contabilidade, na sequência da recolha e entrada de dados no seu sistema, posterior processamento e transformação desses dados em informação vertida em diversos documentos, com particular destaque para os relatórios e contas, procura cumprir o seu objetivo último de ser útil para a tomada de decisões económicas. A contabilidade da agricultura visa idêntico propósito. Porém, segundo Rodrigues (2010, p.598), a atividade agrícola contém especificidades que representam um desafio para a contabilidade, tais como: os ciclos de produção, a atribuição de custos entre diferentes períodos, o tratamento de informação sobre animais vivos e plantas.

2.1 Atividade Agrícola

A atividade agrícola é, como defende Azevedo (2004), uma atividade muito lata com uma grande diversidade de atividades e produtos. A IAS 41 (§5) define esta atividade como “a gestão, através de uma empresa, da transformação biológica de ativos biológicos para venda, em produtos agrícolas ou para ativos biológicos adicionais”.

A agricultura e a produção de alimentos são essenciais na economia e na sociedade portuguesa. Os vinte e sete Estados membros da União Europeia (UE) têm 14 milhões de agricultores e mais de 4 milhões de pessoas que trabalham no setor alimentar. Em conjunto, os setores agrícolas e alimentares fornecem 7% do emprego e geram 6% do Produto Interno Bruto (INE, 2013).

Segundo dados do Instituto Nacional de Estatística (INE), publicados no “Recenseamento Agrícola 2009” (último recenseamento disponível), foram recenseadas 305 mil explorações agrícolas em 2009, o que representa metade da área geográfica do país (cerca de 4,6 milhões de hectares). As explorações localizam-se maioritariamente em Trás-os-Montes (20%), em Entre o Douro e Minho (16%) e na Beira Litoral (16%). O INE (2011) refere ainda que, quanto à natureza jurídica, os produtores eram, maioritariamente, singulares (97%). No entanto, em relação à Superfície Agrícola Utilizada (SAU), as unidades produtivas exploradas pelos produtores singulares representavam 8,4 hectares de SAU, enquanto a dimensão média das sociedades era de 146 hectares de SAU, o que faz com que tenham uma maior representatividade na produção agrícola nacional. De acordo com o INE (2011, p.63):

em 2009, 16% das explorações recenseadas, cerca de 50 mil explorações, tinham bovinos, totalizando o efetivo 1430 mil cabeças. A produção bovina tem

maior expressão no Alentejo, que conta com 39% do efetivo nacional, quase exclusivamente dirigido para a produção de carne.

Entre 1999 e 2009 o Alentejo registou um aumento de 42% do efetivo bovino. Esta região apresenta condições propícias para a criação extensiva de bovinos e a opção pelos bovinos de carne deve-se a uma maior facilidade no seu manejo e ao facto de carecer de menos mão-de-obra e menos especializada (INE, 2011).

A pecuária consiste na domesticação de animais realizada por meio da aplicação de técnicas e que tem como finalidade a comercialização. A pecuária inclui a produção bovina e também a suinicultura, a equinocultura, a avicultura, a cunicultura, a apicultura, a piscicultura, entre outras atividades. Esta atividade é responsável pela produção de matéria-prima para a indústria têxtil (fabrico de couros, ossos, chifres, entre outros) e de alimentos (carne, leite, ovos etc.). Basicamente pode ser desenvolvida de forma intensiva ou extensiva. A diferença entre estas formas reside no nível de tecnologia empregado na produção. Na pecuária intensiva os animais recebem cuidados de saúde, além de alimentação controlada e demais cuidados, o que favorece um aumento significativo da produtividade. Já na pecuária extensiva os animais são criados soltos em grandes extensões de terra sem receber grandes cuidados, fatores que conduzem a uma menor produtividade.

Em Portugal, para implementar uma exploração pecuária é necessário proceder ao seu licenciamento junto da Direção Regional da Agricultura e Pescas (DRAP). Este processo de licenciamento, designado por Regime de Exercício da Atividade Pecuária (REAP), consiste no cumprimento da legislação em vigor assim como das regras para a espécie animal (DGV, 2013). Antes do início da atividade as explorações agrícolas devem, junto do Sistema Nacional de Informação e Registo Animal (SNIRA, criado através do Decreto-Lei n.º 142/2006 de 27 de julho de 2006), proceder ao seu registo, que consiste na atribuição de um número de identificação aos animais. Devem, também, proceder ao registo e circulação dos animais das espécies bovina, ovina, caprina e suína, e toda e qualquer alteração de algum dos elementos constantes do registo inicial (ex: morte). Toda a documentação, como registo de nascimento de animais, guias de deslocação ou guias de venda e declarações de morte, terá de ser guardada por um período de três anos e encontrar-se atualizada para eventuais serviços de fiscalização ou simples controlo por parte do SNIRA.

As cotações de mercado oficiais são disponibilizadas através do Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (SIMA), um sistema desenvolvido pelo Ministério da Agricultura que disponibiliza semanalmente no seu *site* as cotações dos produtos agrícolas vegetais e animais. Este Sistema tem como principal objetivo o acompanhamento dos mercados agrícolas, recolhendo para o efeito as cotações/preços dos produtos e a informação qualitativa ou quantitativa necessária à caracterização das condições de escoamento dos produtos. As informações do Sistema são difundidas através das cotações dos produtos agrícolas vegetais e animais, e nos mercados abastecedores até ao dia anterior e através de *Newsletters* setoriais de periodicidade semanal, com análises de conjuntura e outras consideradas relevantes. Contudo, há produtores que têm como referência as cotações praticadas nos leilões de agrupamento de produtores, situação que pode afetar a comparabilidade da informação.

Com o objetivo de aumentar a produtividade da agricultura, assegurar um nível de vida equitativo à população agrícola, estabilizar os mercados, garantir a segurança dos abastecimentos e assegurar os preços razoáveis aos consumidores, foi criada a Política Agrícola Comum (PAC). Existe, ainda, uma Rede de Informação de Contabilidades

Agrícolas (RICA) que recolhe dados em explorações agrícolas, com participação voluntária dos agricultores, no âmbito da União Europeia (UE), e que tem como principais objetivos determinar anualmente os níveis de rendimento dos principais tipos de explorações agrícolas de entre as explorações vocacionadas para o mercado, além de disponibilizar a informação necessária para a preparação e acompanhamento de medidas de política agrícola relacionadas com as estruturas produtivas e com os mercados.

Porém, convém salientar que, tal como defende Wanadoo (2004, p.1 apud ALVES e TEIXEIRA, 2005, p.7)

a atividade pecuária apresenta algumas características que potenciam um conjunto de dificuldades específicas nas aplicações dos princípios contabilísticos como por exemplo:

- O crescimento normal dos animais o que implica alterações de valor, além de que deve considerar-se o destino previsto para os mesmos;
- Dificuldade para distinguir os custos e proveitos familiares dos custos e proveitos afetos à empresa;
- A atividade depende de certos fatores de difícil controlo pelo homem, entre eles, os climáticos;
- A valorização do custo de produção das culturas na terra ou em processos depende da etapa do desenvolvimento das mesmas;
- O consumo direto do produto e a não remuneração monetária do trabalho diário;
- A combinação da agricultura e da pecuária que dificulta a determinação do custo das atividades;
- Existência de mão-de-obra familiar.

2.2 Enquadramento Normativo

Ao nível internacional, a IAS 41 - emitida em dezembro de 2000 - tornou-se de aplicação obrigatória, para as entidades que adotassem este normativo, em janeiro de 2003. Tratou-se de uma norma inovadora, pois o IASB, pela primeira vez, visou a harmonização da informação financeira nas entidades relacionadas com atividades agrícolas. Esta norma determina os critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação dos ativos biológicos em qualquer das fases do seu ciclo de vida, estabelecendo que, caso o justo valor possa ser mensurado com fiabilidade, este deve ser o critério utilizado no momento inicial e em cada data de elaboração das demonstrações financeiras, bem como os ganhos e perdas advindas das transformações ocorridas.

Na União Europeia (UE), de acordo com Argilés e Slof (2001), a estrutura conceptual da IAS 41 já vinha a ser amplamente implementada com sucesso através da *Farm Accountancy Data Network* (FADN).

Em Portugal, o SNC - aprovado através do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho de 2009-, entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 2010, tendo como objetivo contribuir para o processo de harmonização contabilística na UE. As normas do SNC foram elaboradas com base nas IAS/IFRS do IASB como adotadas pela UE.

Embora o POC anteriormente vigente integrasse alterações resultantes das Diretivas Europeias que permitiam uma aproximação às normas do IASB, subsistiam algumas lacunas. Daí que entre as 28 NCRF do SNC esteja contemplada a NCRF 17, uma norma específica para o enquadramento da agricultura que até então não tinha qualquer normativo específico.

A NCRF 17 tem por base a IAS 41 adotada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de novembro do mesmo ano. O objetivo desta norma é

idêntico ao da IAS 41, ou seja, visa “prescrever o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e as divulgações relativas à atividade agrícola” (NCRF 17, 2009, §1). Na NCRF 17 (§2) é referida a sua aplicabilidade na contabilização respeitante à atividade agrícola a “... a) ativos biológicos; b) produtos agrícolas no ponto de colheita; e ...”. Atualmente, a NCRF 17 de 2015, que substitui a NCRF 17 de 2009 e é aplicada desde janeiro de 2016, não inclui requisitos de divulgação da informação, o que se considera um retrocesso e diminui a utilidade da informação.

A NCRF 17 (§6), tal como a IAS 41 (§6), define ativo biológico como “um animal ou planta vivos” e produto agrícola como “o produto colhido dos ativos biológicos da entidade”. No caso, por exemplo, da pecuária de corte, os animais vivos (bezerro, garrote, novilha etc.) são considerados ativos biológicos, enquanto a carcaça, após o abate, é considerada como produto agrícola.

Deste modo, torna-se pertinente a análise do reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos. Quanto ao reconhecimento, a NCRF 17 (§11) dispõe que:

uma entidade deve reconhecer um ativo biológico ou um produto agrícola quando e somente quando: a) A entidade controle o ativo como consequência de acontecimentos passados; b) Seja provável que benefícios económicos associados ao ativo fluirão para a entidade; e c) O justo valor ou custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado.

Estas disposições são idênticas às previstas para qualquer ativo de acordo com a Estrutura Conceptual do SNC (§ 49), que define um ativo como um “recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros.” Acresce, no entanto, o imperativo da fiabilidade na mensuração do “justo valor ou custo do ativo”.

De acordo com a NCRF 17 (§12):

na atividade agrícola, o controlo pode ser evidenciado, por exemplo, pela posse legal do gado e pela marcação a quente ou de outro modo, quando da aquisição, nascimento ou desmama. Os benefícios económicos futuros são normalmente estimados pela mensuração dos atributos físicos significativos.

A NCRF 17 (§13) determina que um “ativo biológico deve ser mensurado no reconhecimento inicial e em cada data do balanço, pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda (na redação da NCRF 17, 2015 – custos de alienação), exceto no caso descrito no parágrafo 31 (NCRF 17, 2015, §30) em que o justo valor não pode ser fiavelmente mensurado”. Sendo que, para o efeito, a norma (§9) define o conceito de justo valor que introduz para a mensuração dos ativos biológicos: “quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas”. Acrescenta (§10), ainda, que o “justo valor de um ativo é baseado na sua localização e condição presentes. Consequentemente, por exemplo, o justo valor do gado numa fazenda é o preço do gado no mercado relevante menos o custo de transporte e outros, para levar o gado para o mercado”.

Lima e Pereira (2011, p.6) defendem que a maior vantagem da utilização do justo valor na mensuração de um ativo é a sua relevância para a tomada de decisões pelos utilizadores, pois “este critério está bem próximo ao valor económico de realização do ativo, uma vez que pressupõe em seu cálculo o desconto na receita de todos os gastos evidentes e inevitáveis para que a transação comercial seja concluída.” Por outro lado,

consideram que a sua maior desvantagem é a subjetividade devido às diferentes premissas que envolvem o cálculo do justo valor.

A base mais adequada para a determinação do justo valor é a cotação de mercado, o que implica a existência de um mercado ativo. Trata-se de um mercado em que se verificam, “cumulativamente, as condições seguintes: a) Os itens negociados no mercado são homogêneos; b) Podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e a vender, e; c) Os preços estão disponíveis ao público” (NCRF 17, §9). Quando este existe a determinação do justo valor permite maior relevância, fiabilidade, comparabilidade e compreensibilidade da informação financeira.

Para a obtenção do justo valor dos ativos biológicos os agricultores podem recorrer ao SIMA e podem, também, recorrer aos preços de transações recentes para ativos relativamente aos quais não existe mercado ativo e, ainda, a *benchmarks*.

Para a grande maioria dos ativos biológicos a determinação do seu preço é fácil. É o caso dos ovinos, bovinos e leitões, para os quais existe um mercado ativo. No entanto, a norma prevê que no caso de não ser possível determinar facilmente os preços ou os valores de mercado por não estarem disponíveis na condição atual do ativo biológico, a entidade usará, para a determinação do justo valor, “o valor presente dos fluxos de caixa líquidos de um ativo, descontados a uma taxa pré-imposto determinada no mercado corrente” (NCRF 17, 2009, §21; NCRF 17, 2015, §20).

A NCRF 17 (2009, §31) presume que o justo valor de um ativo biológico pode ser mensurado com fiabilidade. No entanto, esta presunção pode ser refutada,

apenas no reconhecimento inicial de um ativo biológico relativamente ao qual os preços ou valores determinados pelo mercado não estejam disponíveis e relativamente ao qual as estimativas alternativas do justo valor estão determinadas como sendo claramente pouco fiáveis. Nesse caso, esse ativo biológico deve ser mensurado pelo custo, menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada.

Na atual redação a norma refere (NCRF 17, 2015, §30) “preços cotados de mercado”, em vez de “valores determinados pelo mercado”, e “mensurações alternativas”, em vez de “estimativas alternativas”.

A norma refere, ainda, que, caso o justo valor desses ativos biológicos venha a ser mensurável com fiabilidade, a entidade deve passar a “mensurá-lo ao seu justo valor, menos os custos estimados no ponto de venda”. Se surgir um ganho (por exemplo, o nascimento de um bezerro) ou uma perda no reconhecimento inicial do ativo biológico e do produto agrícola pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda (de alienação, na redação de 2015, §27 e 28), tal ganho ou tal perda deve ser incluído no resultado líquido do período em que surja” (NCRF 17, 2009, §28 e 29).

A NCRF 17 classifica os ativos biológicos em consumíveis e de produção, e maduros e imaturos. A norma (NCRF 17, 2009, §40; 2015, §37) define os ativos biológicos consumíveis como os “que estejam para ser colhidos como produto ou vendidos como ativos biológicos” e apresenta, entre outros, os seguintes exemplos: “gado destinado à produção de carne, gado detido para venda ...”. Considera os ativos biológicos de produção como ativos “de regeneração própria”, ou seja, enquanto os ativos biológicos consumíveis têm a característica de se extinguirem em cada colheita, os ativos biológicos de produção permitem várias colheitas e várias reproduções no caso dos animais. Entre os ativos biológicos de produção está o gado a partir do qual possa ser obtido leite.

A norma dispõe, ainda, sobre a forma de mensuração e reconhecimento na

contabilidade. Assim, os ativos biológicos de produção (os que não são consumíveis) são mensurados ao justo valor no reconhecimento inicial e à data do balanço. O método de mensuração e o processo de contabilização no caso da compra de ativos biológicos de produção e de ativos biológicos consumíveis e, respectivos ajustamentos, quando necessários, é evidenciado no quadro 1.

Quadro 1: Método de mensuração e processo de contabilização de compra de ativos biológicos

Mensuração		Conta a debitar	Conta a creditar
De produção			
Ao custo de aquisição – se o custo de aquisição corresponder ao justo valor no momento da compra		372 Ativos biológicos de produção	22 Fornecedores de contas gerais
Se o custo de aquisição não corresponder ao justo valor no momento da compra	Ajustamento pela diferença positiva (ganho)	372 Ativos biológicos de produção	774 - Ganho por aumento de justo valor
	Ajustamento pela diferença negativa (perda)	664 - Perdas por redução de justo valor	372 Ativos biológicos de produção
Consumíveis			
Ao custo de aquisição		313 - Compra de ativos biológicos	22 Fornecedores de contas gerais
Pelo custo das compras		613 - Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas de ativos biológicos	313 - Compra de ativos biológicos
Ao justo valor		371 – Ativos biológicos consumíveis	774 – Ganhos por aumentos de justo valor
Ajustamento em cada data do balanço para o justo valor, pela diferença positiva (ganho)		371 Ativos biológicos consumíveis	774 - Ganho por aumento de justo valor
Ajustamento em cada data do balanço para o justo valor, pela diferença negativa (perda)		664 - Perdas por redução do justo valor	371 - Ativos biológicos consumíveis

Fonte: Elaboração própria

Porém, tanto os ativos biológicos de produção quanto os ativos biológicos consumíveis podem nascer na exploração. Então serão igualmente mensurados ao justo valor no reconhecimento inicial e à data do balanço. O método de mensuração e o processo de contabilização é evidenciado no quadro 2.

Quadro 2: Método de mensuração e processo de contabilização de ativos biológicos nascidos na exploração

Mensuração	Conta a debitar	Conta a creditar
De produção		
Ao justo valor	372 Ativos biológicos de produção	774 - Ganho por aumento de justo valor
Consumíveis		
Ao justo valor	371 Ativos biológicos consumíveis	774 - Ganho por aumento de justo valor

Fonte: Elaboração própria

Quando da alienação de ativos biológicos, o método de mensuração e o processo de contabilização deverá ser efetuado tal como previsto na norma e evidenciado no quadro 3.

Quadro 3: Método de mensuração e processo de contabilização de venda de ativos biológicos vivos

Mensuração	Conta a debitar	Conta a creditar
De produção		
Desreconhecimento de ativo biológico de produção	7871 - Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros por alienação de ativos biológicos de produção	372 Ativos biológicos de produção
Valor da venda	21 - Clientes	7871 - Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros por alienação de ativos biológicos de produção
Consumíveis		
Valor da venda	21 - Clientes	71 - Vendas
Pelo custo da venda	664 - Perdas por redução do justo valor de ativos biológicos	371 - Ativos biológicos consumíveis

Fonte: Elaboração própria

Caso os ativos biológicos sejam abatidos dever-se-á proceder ao respetivo reconhecimento na contabilidade, tal como espelhado no quadro 4.

Quadro 4: Método de mensuração e processo de contabilização de abate e ativos biológicos

Mensuração	Conta a debitar	Conta a creditar
De produção		
Pelo desreconhecimento do ativo biológico de produção por abate	6874 - Gastos e perdas em investimentos não financeiros por abate de ativos biológicos	372 Ativos biológicos de produção
Consumíveis		
Pelo justo valor	664 - Perdas por redução do justo valor de ativos biológicos	371 - Ativos biológicos consumíveis

Fonte: Elaboração própria

Relativamente aos ativos biológicos maduros e imaturos, a NCRF 17 (§38) dispõe que os primeiros são os que estão aptos a ser colhidos, no caso dos ativos biológicos consumíveis, ou que sejam capazes de sustentar colheitas regulares, no caso dos ativos biológicos de produção. Quando estas condições não estiverem reunidas os ativos biológicos serão considerados como imaturos.

Finalmente, quanto à divulgação de informação, Pitulice e Gorgan (2013) defendem a sua necessidade por parte das entidades agrícolas e a identificação de formas de melhorar a qualidade da informação financeira divulgada. Propõem um conjunto de apêndices que consideram dever ser incluídos nas notas às demonstrações financeiras em conjunto com a informação requerida pela *Farm Accountancy Data Network* (FADN).

A NCRF 17 de 2009 (§44 a 47), tal como a IAS 41 (§40 a 57), apresenta vários requisitos de divulgação de informação sobre os ativos biológicos. Assim, dispõe que uma entidade deve:

- Divulgar: a) Uma descrição de cada grupo de ativos biológicos; e b) As medidas ou estimativas não financeiras usadas na qualificação física de cada um dos grupos de ativos biológicos no fim do período... (§ 44);
- ... descrever os métodos e os pressupostos significativos aplicados na determinação do justo valor de cada um dos grupos do produto agrícola no ponto de colheita e de cada um dos grupos de ativos biológicos (§ 45);
- ... divulgar o justo valor menos os custos estimados no ponto de venda do produto agrícola colhido durante o período, determinado no momento da colheita (§46);
- Divulgar: a) A existência e quantia escrituradas de ativos biológicos cuja

posse seja restrita e as quantias escrituradas de ativos biológicos penhorados como garantia de passivos; e b) A quantia de compromissos relativos ao desenvolvimento ou à aquisição de ativos biológicos; e c) As estratégias de gestão de riscos financeiros relacionados com a atividade agrícola (§47).

Não existindo mercado ativo, a norma exigia uma descrição dos ativos biológicos que se encontrassem nessas condições, assim como a descrição do motivo que impedia a mensuração com fiabilidade. No caso de esses ativos serem mensurados ao custo, era necessário efetuar uma descrição do método de depreciação usado, a vida útil e taxas aplicadas, assim como a quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada no início e no final do período. As divulgações adicionais de ativos biológicos em que o justo valor não pudesse ser mensurado fiavelmente estavam previstas nos parágrafos 48 e 49 da norma.

A NCRF 17, de 2015, não apresenta estes requisitos: apenas encoraja a divulgação, “por grupo ou de qualquer outra maneira, *da* quantia de alterações no justo valor menos custos de alienação incluída nos resultados líquidos devida a alterações físicas e a alterações de preços”. No entanto, refere que esta divulgação tem menor utilidade nos casos em que o ciclo produtivo tenha uma duração inferior ao ano (NCRF 17, 2015, §39). Considera-se que esta minimização no relevo dado à divulgação de informação sobre os ativos biológicos contribui para a redução da utilidade da informação para a tomada de decisão.

2.3 Estudos Empíricos

A publicação e entrada em vigor da IAS 41 originou o desenvolvimento e a publicação de diversos estudos tendo como referência esta norma, ou normas nela inspiradas, em vigor em diversos países.

Rech et al. (2006) analisaram a possibilidade de aplicação da IAS 41 por empresas de pecuária de corte no que concerne ao justo valor dos ativos biológicos, seu reconhecimento, mensuração e requisitos de divulgação. Verificaram que é possível a conformidade com a IAS 41, pois no Brasil existe um mercado ativo para estes ativos, facilitando a determinação do justo valor e seu posterior reconhecimento e divulgação de informação.

Brito (2010, p. 1) realizou “um estudo sobre a subjetividade na mensuração do valor justo na atividade da pecuária bovina”. Deste destaca-se a avaliação dos ativos biológicos nas várias fases de vida. O estudo utilizou dados recolhidos por entrevista local, contactos telefónicos e pesquisa documental. Verificou que a empresa objeto do seu estudo utilizava valores de mercado para avaliar os seus ativos biológicos, tendo como base as cotações disponíveis no *Beef point*. Estas cotações eram utilizadas em todas as atividades desenvolvidas: cria, recria e engorda. A cotação era atribuída de acordo com a localização física dos animais e o mercado onde ocorria a negociação efetiva. No caso de não existência de cotação para o ativo nas condições em que se encontrava, a empresa utilizava a referência do setor. O autor defende que é possível aplicar as técnicas de determinação do justo valor para avaliar os bovinos nas suas diferentes fases do ciclo produtivo, em virtude de o mercado oferecer cotação para vários intervalos de idade do animal, bastando medir os atributos quantitativos e qualitativos e alocar o valor de mercado.

Al-Saidat (2014) procurou identificar os sistemas contabilísticos aplicados no setor agrícola na Jordânia no sentido de avaliar e indicar a possibilidade de aplicar a IAS 41 no setor, bem como a extensão da diferença entre os sistemas contabilísticos usados no setor agrícola. Foi utilizado um questionário, apresentado a 50 empregados da área financeira no

setor agrícola, e verificada a existência de fraqueza nos sistemas contabilísticos usados nas empresas da amostra, bem como diferenças entre as políticas contabilísticas adotadas no setor agrícola e as políticas e elementos da IAS 41. Eram usados sistemas contabilísticos tradicionais e o relato financeiro limitava-se ao balanço e à demonstração dos resultados.

Brito et al. (2014) investigaram as particularidades da aplicação do justo valor aos ativos biológicos na pecuária no Brasil. Recorreram ao estudo de caso para mostrar os sistemas de valorização em uso, comparativamente com os requisitos do justo valor patentes na norma. Verificaram que a aplicação do justo valor na agricultura e na pecuária, no Brasil, devia ser feita por fases do ciclo produtivo. A empresa, em geral, cumpria a maioria dos requisitos.

Gonçalves e Lopes (2015) examinaram as práticas de mensuração dos ativos biológicos e seus *drivers* à luz da teoria das escolhas contabilísticas. Usaram uma amostra de 321 empresas e recorreram aos métodos descritivo e quantitativo. Constataram que a adoção do justo valor para os ativos biológicos era positivamente influenciada pela intensidade dos ativos biológicos (ativos biológicos/ativos totais x 100), dimensão da empresa, estatuto de cotada, regulação e setor.

Visberg e Parts (2016), num estudo com uma amostra de 72 empresas do setor leiteiro na Estónia, analisaram o reconhecimento do efetivo leiteiro como ativos biológicos nos seus relatórios e contas. Entre outros aspetos, observaram a conformidade das práticas contabilísticas das referidas entidades com o normativo vigente nesse país. Divulgavam o reconhecimento destes ativos ao justo valor, porém, em cerca de 44% dos casos não evidenciavam os requisitos para a sua determinação. O quadro 5 apresenta alguns exemplos de estudos realizados no Brasil que analisam a conformidade com a norma brasileira CPC 29, baseada na IAS 41.

Quadro 5: Exemplos de estudos de análise de conformidade com a CPC 29 (IAS 41)

Autores	Amostra	Método de pesquisa	Resultados
Sherch et al. (2012)	24 empresas	Descritivo. Quantitativo. Documental.	Quanto maior a representatividade dos ativos biológicos, maior a conformidade. Maioria apresenta cerca de 60% de conformidade.
Silva et al. (2012)	25 empresas	Exploratório Qualitativo	A maioria usava o justo valor como base de mensuração, mas não divulgava os pressupostos considerados.
Carvalho et al. (2013)	8 empresas	Descritivo. Quantitativo. Documental.	Maioria cumpria os requisitos.
Theiss et al. (2014)	21 empresas	Descritivo. Quantitativo. Documental.	Maioria cumpria os requisitos.
Macedo, Campagnoni e Rover (2015)	19 empresas	Descritivo. Quantitativo. Documental.	Existência de uma relação estatisticamente significativa entre a dimensão da empresa e o nível de conformidade. Média de conformidade: 74,7%.
Manoel e Lorandi (2015)	4 empresas	Descritivo. Qualitativo. Documental.	Nível de cumprimento entre 71% e 85%.
Andrade e Rodrigues (2016)	38 empresas	Descritivo. Quantitativo. Documental.	Existência de uma relação estatisticamente significativa entre a intensidade dos ativos biológicos, a concentração da propriedade e o tipo de propriedade com o índice de conformidade. Média de conformidade: 46,4%.

Fonte: Elaboração própria.

Constata-se que a maioria destes estudos, embora incluindo diferente número de empresas nas respectivas amostras, seguem os métodos descritivo, quantitativo e documental, e verificaram que existia, na maioria dos casos, elevada conformidade com os requisitos da CPC 29, o que se considera serem boas notícias.

3 Metodologia

No presente estudo, para a revisão da literatura, foram adotados os métodos bibliográfico e documental no sentido de Gil (2010). Efetuou-se a análise de artigos científicos publicados sobre o tema da mensuração, reconhecimento e divulgação dos ativos biológicos e da NCRF 17, versão de 2009 e versão de 2015. Assim, sempre que não existia qualquer diferença entre as duas versões da norma, referia-se apenas à “NCRF 17”. Nas outras situações, referia-se como base a versão de 2009 (por ser a versão em vigor à data do estudo) e mencionavam-se as diferenças na versão de 2015.

Foram adotados, também, os métodos exploratório e descritivo como definidos por Gil (2010). Daí que se tenha efetuado o levantamento dos requisitos impostos pela NCRF 17 e se tenha observado, analisado e relacionado os mesmos com a prática desenvolvida pela entidade em estudo, respeitando as especificidades do setor agrícola.

Tal como Brito et al. (2014), optou-se pelo método do estudo de caso (no sentido de Yin, 2003). Analisou-se a aplicação do justo valor na mensuração dos ativos biológicos numa entidade que desenvolve atividade pecuária e que constitui a única unidade de análise do presente estudo. A seleção desta entidade deve-se à facilidade de obtenção de dados para o estudo e por se tratar de uma empresa pequena, mas com alguma relevância no mercado. O setor é constituído por uma grande percentagem de pequenas empresas e empresas familiares.

Como instrumentos para a recolha de dados recorreu-se à pesquisa documental e à técnica da entrevista. Assim, analisaram-se os documentos contabilísticos (balancetes, balanço e demonstração dos resultados) da entidade relativos a 2012 e entrevistou-se o gerente da mesma. Através desta entrevista aberta, efetuada localmente, procurou-se conhecer o método de valorização e o processo de reconhecimento dos ativos biológicos aplicados pela entidade.

4 Estudo De Caso

É objetivo do presente estudo proceder à análise da aplicação do justo valor na mensuração dos ativos biológicos e sua contabilização, visando verificar a eventual conformidade da informação produzida pela empresa com a NCRF 17.

O estudo de caso foi realizado numa exploração agrícola pertencente à empresa AGRPECUAR, Lda. (designação fictícia por razões de garantia de confidencialidade), destinada à atividade da pecuária bovina. Observa-se, analisa-se e relaciona-se o conteúdo da NCRF 17 com a prática desenvolvida pela entidade em estudo.

Em 1980 a AGRPECUAR, Lda. adquiriu a primeira exploração pecuária, destinada à produção de bovinos, numa herdade situada no concelho de Montemor-o-Novo, cidade do distrito de Évora, região do Alentejo e sub-região Alentejo Central. A produção de carne desempenha um papel extremamente importante na economia da região e do país. Esta Região apresenta grandes potencialidades para a produção pecuária. Neste contexto a AGRPECUAR é, atualmente, uma das principais intervenientes no mercado nacional de

produção animal. É uma entidade dinâmica e competitiva.

Para um melhor enquadramento do caso entrevistou-se o gerente da empresa no intuito de compreender quais as políticas contábilísticas adotadas no que concerne ao método de mensuração, ao processo de contabilização e à divulgação dos ativos biológicos. Do conteúdo da entrevista aberta e da análise dos documentos contábilísticos foi possível extrair as informações seguintes.

De acordo com o gerente, a empresa utilizava valores de mercado para mensurar os ativos biológicos em todas as fases do ciclo de vida dos animais, política que está em linha com Brito et al. (2010), entre outros, e com a IAS 41, mas não exigida pela NCRF 17. As cotações utilizadas eram as disponibilizadas por uma associação de produtores de bovinos, ovinos e caprinos da Região de Montemor-o-Novo, designada APORMOR.

O gerente afirmou não sentir dificuldade em mensurar os seus animais nas várias fases do ciclo de vida em virtude da existência de um mercado ativo para todas elas. No caso da vaca com vitelo ou do vitelo antes de desmamado em que não existia mercado ativo, a mensuração era feita pelo valor de mercado da vaca mais um acréscimo pelo vitelo. Este, por sua vez, era avaliado em relação ao seu estado corporal e sua genética. O vitelo não desmamado não pode ser vendido em separado da mãe uma vez que não resistiria ou não teria um desenvolvimento adequado. O rebanho era mensurado periodicamente com a finalidade de saber o estado corporal das vacas em virtude da sua fecundidade depender do mesmo. Vacas magras em mau estado corporal dificilmente se “cobrem” e terão de ser substituídas por fêmeas, novilhas para renovação/reposição do efetivo. Esta mensuração era feita ou pelo peso efetivo dos animais ou por observação, devido à grande experiência do gerente. As vacas magras ou velhas que já não serviam para reprodução eram as chamadas vacas de refugio, existindo também mercado ativo para esta fase de vida destes animais.

Todos os meses ocorrem nascimentos de vitelos, embora o predomínio ocorra no inverno e na primavera. Por volta do quarto mês de idade, os vitelos são desmamados e avaliados com objetivo de determinar o seu destino. Esta avaliação era efetuada por observação e mais uma vez os requisitos eram o estado corporal e a genética. A partir daqui os animais podiam seguir três destinos:

- Vitelos desmamados dos 4 aos 8 meses: destinavam-se ao abate e a sua avaliação era feita pela pesagem real, sendo vendidos em lote. O preço era acordado entre o vendedor e o comprador tendo por base a referência do mercado e considerando a raça, o peso vivo e o sexo, pois existe preço diferente para machos e fêmeas, tendo as fêmeas uma maior valorização.
- Vitelos fêmeas desmamadas com destino à renovação/reposição do efetivo das vacas reprodutoras: eram escolhidas pela observação do seu estado corporal e sua genética com a finalidade de vir a tornar-se boas vacas de reprodução.
- Vitelos machos desmamados que seguiam para engorda passando a novilhas com 8 a 16 meses e com o único destino de abate: a sua avaliação era feita pela pesagem real e eram vendidos em lote. O preço era acordado entre vendedor e comprador tendo por base a referência do mercado.

A empresa comprava animais com a finalidade de aumentar a quota de mercado, e essas compras eram feitas em leilões (o preço do leilão estava em conformidade com o valor de mercado) ou em propriedades de agricultores conhecidos, pois o gerente conhecia o manuseamento dos animais e a sua alimentação. Em suma, as características dos animais eram semelhantes aos animais já existentes na exploração em estudo. Geralmente os animais eram pesados e o seu valor era atribuído, à data da negociação, pela multiplicação

do peso pelo valor de mercado. Quando a avaliação era efetuada por observação de um profissional especializado (geralmente o gerente), a negociação era fechada por lote, a um preço unitário médio (preço de mercado), com base nas características médias de todos os animais.

Todos os movimentos dos animais eram registados num programa informático designado “Produção de Animais e Gestão de Efetivo” (PGE). Cada animal tinha uma ficha com a sua identificação (ex: marca auricular, data de nascimento, sexo etc.). No PGE era, também, registada toda a movimentação relacionada com entradas, saídas e morte dos animais. Assim a empresa conseguia ter em tempo real conhecimento de todo o efetivo existente na exploração. Diferentemente de Al Saidat (2014), neste caso o gerente mostrava-se confortável com o programa e o sistema existente.

A escolha da raça também era importante. A empresa detinha um efetivo de vacas reprodutoras de raça *Limusine* que serviam, exclusivamente, como o nome indica, para a reprodução. O gerente escolheu trabalhar com esta raça de animais devido aos melhores índices de rendimento, aos ganhos médios diários e ao facto da qualidade da carne ser muito boa e ter uma maior aceitação no mercado.

Os animais (ativos biológicos) têm de ser mensurados e registados na contabilidade da empresa. Assim, no quadro 6 apresenta-se a comparação efetuada entre os requisitos de aplicação do justo valor e o sistema utilizado pela empresa.

Quadro 6: Aplicação dos requisitos do justo valor

Requisitos do justo valor	Vaca c/ vitelo	Vitelos 4 a 8 meses	Vitelos 8 a 16 meses
Existência de partes interessadas na negociação?	Sim	Sim	Sim
As partes interessadas são conhecedoras das condições do negócio?	Sim	Sim	Sim
As partes interessadas devem ser independentes entre si?	Sim	Sim	Sim
A transação ocorre sem favorecimento?	Sim	Sim	Sim
O justo valor de um ativo biológico deve ser atribuído considerando o ativo no seu local e condição em que se encontra no momento da avaliação?	Sim	Sim	Sim
Reconhecimento da receita à medida do crescimento natural?	Sim	Sim	Sim
Os ganhos ou perdas provenientes do reconhecimento inicial dos ativos biológicos e dos produtos agrícolas pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda e de uma alteração de justo valor menos os custos estimados no ponto de venda de um ativo biológico são incluídos no resultado líquido do período em que surgem?	Não	Não	Não
Determinação do valor financeiro por cotação de mercado ou outra alternativa permitida pelo justo valor?	Sim	Sim	Sim

Fonte: Conteúdo da entrevista (adaptado de BRITO, 2010, p. 75)

Verifica-se, tal como Brito et al. (2014) e diferentemente de Visberg e Parts (2016), que a empresa aplicava os requisitos do justo valor para mensurar os ativos biológicos, mas nem sempre reconhecia os ganhos e perdas no resultado do período em que ocorriam (NCRF 17, 2009, § 27 e 28). Considera-se que as práticas utilizadas pela empresa objeto do presente estudo para a mensuração dos ativos biológicos evidenciavam a aplicação do conceito de justo valor (NCRF 17, § 9). Para a mensuração ao justo valor usava o preço cotado no mercado, pois existia um mercado ativo.

Efetuiu-se o levantamento dos métodos seguidos pela empresa em estudo com o objetivo de verificar a conformidade com a NCRF 17 (2009), cuja análise e exemplificação dos métodos de mensuração e processo de contabilização foram

evidenciados anteriormente.

No caso dos ativos biológicos consumíveis (NCRF 17, 2009, § 40) nascidos na exploração, a empresa não efetuava qualquer registo contábilístico à data do nascimento dos animais. Dado que quase todos os dias nasciam vitelos na exploração tornava-se, de acordo com o gerente, impraticável a sua contabilização na data de nascimento. Como referido, de acordo com a NCRF 17 (2009, § 27 e 28), o ganho ou perda que daí derivasse teria de integrar o resultado líquido desse período.

Quando da aquisição de um ativo biológico de produção (NCRF 17, 2009, § 40), a empresa adotava o procedimento, que se evidencia na figura 1, tendo como base o seguinte exemplo:

A AGRPECUAR Lda. adquiriu 12 novilhos por um preço unitário de €625. Tendo em conta que o custo de aquisição à data da operação correspondia ao justo valor, efetuou-se o respetivo registo contábilístico (Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA - dedutível à taxa de 6%).

Então, dado que $12 \text{ novilhos} \times €625 = €7.500$, vem:

Figura 1: Exemplo de contabilização de aquisição de ativos biológicos

		371 Ativos biológicos consumíveis
		37111003 - Novilhos
221 Fornecedores c/c		€7.500
221110128 – Fornecedor X		
	€7.950	243 Imposto sobre o valor acrescentado
		2432211 - IVA
		€450

Fonte: Dados da pesquisa

Ou seja, debita-se uma conta de ativos biológicos (37111003 – Novilhos) pelo justo valor da compra e uma conta de IVA (2432211 – IVA) pelo respetivo imposto dedutível, e credita-se uma conta de fornecedores (221110128 – Fornecedor X) pelo montante a pagar.

Quando da alienação de ativos biológicos consumíveis vivos a empresa seguia o procedimento espelhado na figura 2, que se apresenta através do seguinte exemplo: A AGRPECUAR Lda. vendeu os lotes de vitelos machos e fêmeas nas quantidades e aos preços constantes na tabela 1. Efetuou-se o respetivo registo contábilístico (IVA à taxa de 6%).

Ou seja, debita-se uma conta de clientes (211110009 – Cliente X) pelo montante a receber do cliente; credita-se uma conta de vendas (711101 – Novilhos) pelo rendimento das vendas, e credita-se uma conta de IVA (2432211 – IVA) pelo respetivo imposto liquidado. Verifica-se, assim, que a empresa reconhecia vitelos machos e fêmeas na mesma conta da contabilidade reduzindo, desta forma, o potencial de utilidade da informação.

No final de cada exercício económico a empresa obtinha uma listagem das existências dos animais no programa PGE por categorias (vacas, vitelos machos, vitelos fêmeas). Depois, valorizava-os ao preço de mercado. A diferença entre o valor no início do ano e o valor no final do ano constituía o ganho ou a perda. Os registos relacionados com o apuramento do ganho ou perda de justo valor dos ativos biológicos eram efetuados apenas no final do ano, pela diferença entre os animais adquiridos, nascidos e vendidos ou abatidos.

Tabela 1: Exemplo de cálculos na venda por lotes

Lote de animais	Quant./Kg	Preço/un. (em €)	Total (em €)
Vitelo fêmea	328	2,78	911,84
Vitelo macho	542	3,40	1842,80
Vitelo macho	1074	3,21	3447,54
Total			6202,18

Fonte: Dados da pesquisa

Figura 2: Contabilização de venda de ativos biológicos de produção

		211 Clientes c/c	
		211110009 – Cliente X	
711 Vendas - Mercadorias		€6.574,31	
	711101 - Novilhos		
	€6.202,18	243 Imposto sobre o valor acrescentado	
		2432211 - IVA	
			€372,13

Fonte: Dados da pesquisa

Desta forma, constata-se que o gerente avaliava os seus ativos biológicos ao justo valor, tendo como referência os preços de mercado, considerando o ativo no seu local e condição em que se encontra no momento da avaliação. Além de que estavam preenchidos os vários requisitos do justo valor como, por exemplo, a existência de partes interessadas, conhecedoras das condições do negócio e independentes entre si. É de salientar que a adoção do justo valor não era, propriamente, uma opção do gestor, pois a norma assim o impõe. Ou seja, por analogia com Christensen e Nikolaev (2013) não se aplica a teoria das escolhas contabilísticas, pois a escolha de políticas de valorização não pode ser considerada livre quando existe um mercado ativo e a norma dispõe no sentido da mensuração ao justo valor.

No que concerne aos métodos de mensuração e ao processo de reconhecimento contabilístico, a análise foi efetuada a partir dos balancetes, do balanço e da demonstração dos resultados, e foi considerada a informação transmitida pelo gerente entrevistado. A empresa não efetuava a divulgação dos relatórios e contas. Verificou-se que o gerente fazia a avaliação dos ativos biológicos nas várias fases do ciclo de vida dos animais mas, na contabilidade, nem sempre os valores eram reconhecidos de imediato. Pelo que foi possível observar, as compras e vendas de animais eram reconhecidas e mensuradas ao justo valor, sendo os ganhos e as perdas relacionadas reconhecidas à data do balanço, pela diferença do valor entre as existências iniciais e as existências finais.

5 Conclusões

O setor agrícola continua a desempenhar um papel fulcral na economia e na sociedade portuguesa. É, também, um setor com especificidades que representam grandes desafios para a contabilidade, de que são exemplo os ciclos de produção, a atribuição de custos entre diferentes períodos, o tratamento de informação sobre animais vivos e plantas. Neste sentido, tornou-se imperativo a criação de uma norma específica destinada a este setor de atividade, a NCRF 17 Agricultura (2009, norma baseada na IAS 41 do IASB) que visa o reconhecimento, a mensuração e a divulgação dos ativos biológicos com base no justo valor.

Neste estudo, como era objetivo, procurou-se interpretar as alterações introduzidas

pela NCRF 17, tendo em vista contribuir para uma melhor compreensão dos métodos de mensuração e do processo de reconhecimento dos ativos biológicos, proporcionando às organizações informação fidedigna que lhes permita uma melhor tomada de decisão. Procurou-se, também, compreender se, numa empresa agropecuária, eram cumpridos os requisitos da norma no que concerne à mensuração e ao reconhecimento ao justo valor e à divulgação de informação, bem como ao reconhecimento de ganhos e perdas provenientes de alterações ao justo valor à data do balanço.

Verificou-se que a empresa avaliava os seus ativos biológicos com base na cotação de mercado e que o seu reconhecimento e mensuração se baseavam no justo valor, com algumas limitações no que diz respeito à mensuração dos ganhos e perdas de justo valor à data do balanço. Também, noutros estudos (por exemplo, BRITO et al., 2014; VISBERG e PARTS, 2016) foram verificadas lacunas no processo de mensuração e reconhecimento ao justo valor. Além de que a empresa usava valores de mercado (APORMOR), mas existem outros valores, igualmente fidedignos, patentes noutros mercados, o que significa, tal como verificado por Vasconcelos e Azevedo (2012, p. 10), que pode haver “grande disparidade de valorizações do efetivo”, implicando a ausência de comparabilidade entre os resultados obtidos por diferentes empresas.

Considera-se que a empresa detinha boas condições para registar e divulgar a informação de forma tempestiva, pois mantinha a todo o momento o registo num programa informático da situação e mensuração dos animais. Provavelmente, o gerente assim não o entendia, pois, tal como preconiza a teoria dos custos de propriedade (VERRECCHIA, 1983), a informação tem custos e a divulgação dessa informação pode colocar a empresa em situação de desvantagem competitiva em relação aos seus concorrentes que não divulguem.

Este trabalho revela algumas limitações, particularmente, ao nível do estudo de caso devido às próprias características do método, pois os resultados não são extrapoláveis. Ou seja, são válidos, apenas, no caso em apreço.

Como possíveis linhas de investigação futura considera-se que seria interessante efetuar novos estudos de caso tendo como base outras unidades de análise pertencentes ao mesmo setor de atividade, no sentido de verificar se a NCRF 17 está a ser implementada com as implicações que daí advêm para o valor da empresa e para a comparabilidade da informação.

Referências

AL-SAIDAT, Z. M. Evaluation of accounting systems used by companies in the agriculture sector in Jordan: A field study. **International Journal of Economics and Finance**, Canadian Center of Science and Education, Toronto, v. 6, n. 2, p. 87-97, 2014. ISSN 1916-971X E-ISSN 1916-9728. doi:10.5539/ijef.v6n2p87.

ALVES, M. T; TEIXEIRA, A. B. Atividade pecuária: algumas especificidades com reflexo na contabilidade. In: JORNADAS ESPANOLUSAS DE GESTION CIENTIFICA, 15, 2005, Sevilha, Espanha. **Atas...**, 2005.

ANDRADE, E. C. B.; RODRIGUES, J. M.. (240C). Conformidade da aplicação do CPC 29 nas empresas brasileiras listadas na BM&FBOVESPA. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade. 20., 2016, Fortaleza. **Anais...** Disponível em: <<http://cbc.cfc.org.br/>>. Acesso em: 10 dez. 2016.

APORMOR. Disponível em: <www.apormor.pt>. Acesso em: 3 nov. 2013.

ARGILÉS, J.M.; SLOF, J. New opportunities for farm accounting. **European Accounting Review**, Barcelona, v. 10, n. 2, p. 361-383, 2001.
<http://dx.doi.org/10.1080/09638180126640>

AZEVEDO, G. Conhecimento da IAS 41 versus dimensão da empresa. In: Congresso de Contabilidade, 20., 2004, Lisboa, Portugal. **Anais...**, 2004.

BRITO, E. **Um estudo sobre a subjetividade na mensuração do justo valor na atividade pecuária bovina**. 2010. (Dissertação) Mestrado em Contabilidade. Programa de Pós- Graduação em Controlaria e Contabilidade. Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, São Paulo.

BRITO, E. et al. Fair Value application to biological assets and agricultural produce in livestock farming. **Custos e @gronegocio on line**, v. 10, n. 1, 2014. ISSN 1808-2882. Disponível em: <www.custoseagronegocioonline.com.br>. Acesso em: 10 dez. 2016.

CARVALHO, F.S. et al. Ativos biológicos: evidenciação das empresas participantes do Ibovespa. **Custos e @gronegocio on line**, v. 9, n. 3, 2013. ISSN 1808-2882. Disponível em: <<http://www.custoseagronegocioonline.com.br/>>. Acesso em: 10 dez. 2016.

CHRISTENSEN, H.; NIKOLAEV, V. Does fair value accounting for non-financial assets pass the market test? **Review of Accounting Studies**, Chicago. Universidade de Chicago. v. 18, n. 3, p. 734-775, 2013. doi:10.1007/s11142-013-9232-0

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (CNC). **NCRF 17 Agricultura**. 2009. Disponível em: <www.cnc.pt>. Acesso em: 5 nov. 2013.

_____. **NCRF 17 Agricultura**. 2015. Disponível em: <www.cnc.pt>. Acesso em: 12 dez. 2016.

DIREÇÃO GERAL DE VETERINÁRIA (DGV). Disponível em: <www.dgv.min-agricultura.pt/>. 2013.

GIL, A. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GONÇALVES, R.; LOPES, P. Accounting in Agriculture: Measurement Practices of Listed Firms. **FEP Working Papers**, n. 557, March 2015. ISSN: 0870-8541. Disponível em: <<http://wps.fep.up.pt/>>. Acesso em: 10 dez. 2016.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA (INE). **Recenseamento Agrícola 2009**. 2011. Disponível em: <<https://www.ine.pt/>> . Acesso em: 19 dez. 2014.

_____. **Estatísticas Agrícolas 2013**. Disponível em: <<https://www.ine.pt/>>. Acesso em: 14 fev. 2015.

LIMA, S. J.; PEREIRA, A. N. Ativos biológicos: uma análise documental e descritiva sobre a mensuração da IAS 41 e do CPC 29 numa perspetiva de teoria contábil normativa. In: Encontro Nacional sobre Gestão Empresarial e Meio-Ambiente, 18., 2011, São Paulo. **Anais....** Disponível em: <<http://www.engema.org.br/>>. Acesso em: 10 jan. 2013.

MACEDO, V. M.; CAMPAGNONI, M.; ROVER, S. Ativos biológicos nas companhias abertas no Brasil: Conformidade com o CPC 29 e associação com características empresariais. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**. Rio de Janeiro, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro . v. 10, n. 3, p. 1-18, 2015. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/>>. Acesso em: 10 dez. 2016.

MANOEL, M. S.; LORANDI, J. A. Análise da aplicação do CPC 29 referente à avaliação de ativos biológicos. **Working paper**. Florianópolis. Universidade Federal de Santa Catarina. p. 1-21. 2015. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/>>. Acesso em: 10 dez. 2016.

PITULICE, I. C.; GORGAN, C. The use of statistical information for financial reporting purposes – the case of FADN. **Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica**, Universidade "1 Decembrie 1918". Alba Iulia: Faculdade de Ciência Económica. v. 15, n. 1, p. 67-80. 2013. ISSN 1454-9409.

PORTUGAL. DECRETO-LEI 142/2006, de 27 de julho. Aprova o Regulamento de Identificação, Registo e Circulação de Animais. **Diário da República**, n.º 144/2006, Série I de 2006-07-27, p. 5357-5369.

_____. DECRETO-LEI 158/2009, de 13 de julho. Aprova o Sistema de Normalização Contabilística. **Diário da República**, n.º 133/2009, Série I, de 13/07, p. 4375 – 4384.

RECH, J. et al. IAS 41 – Agricultura: Um Estudo da Aplicação da Norma Internacional de Contabilidade às Empresas de Pecuária de Corte. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 6., 2006, São Paulo. **Anais...** Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/>>. Acesso em: 10 jan. 2013.

RODRIGUES, J. **Sistema de Normalização Contabilística**. 2 ed. Porto: Porto Editora, 2010.

SCHERCH, C. P. et al. (480C) Nível de conformidade do CPC 29 nas empresas brasileiras: uma análise com as empresas de capital aberto. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, 19., 2012, Belém. **Anais...** Disponível em: <<http://www.congressocfc.org.br/>>. Acesso em: 10 dez. 2016.

SILVA, R. M.; Figueira, L.; Pereira, L.; Ribeiro, M. S.. Processo de Convergência as Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Análise dos Requisitos de Divulgação do CPC 29 /IAS 41. Fevereiro 28, 2012. 705. Acesso em: 10 jan. 2013. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2012705>

THEISS, V. M. J. S. U.; VARELA, P. S.; BEUREN, I. M. Práticas de divulgação dos

ativos biológicos pelas companhias listadas na BM&FBOVESPA. **ReCont: Registro Contábil**. Universidade Federal de Alagoas, Maceió, v. 5, n. 3, p.41-58, set/dez. 2014. Disponível em: <<http://www.seer.ufal.br/>>. Acesso em: 10 dez. 2016.

UNIÃO EUROPEIA (UE). Regulamento (CE) n. 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro de 2008. **IAS 41 – Agricultura**. Disponível em: <www.cnc.min-finanças.pt>. Acesso em: 1 out. 2014.

VASCONCELOS, S.; AZEVEDO, G. Adoção da norma contabilística de relato financeiro 17: estudo de caso do setor leiteiro. Encuentro AECA, 15., 2012, Ofir-Esposende, Portugal. **Anais...** Disponível em: <<http://www.aeca1.org/>>. Acesso em: 10 dez. 2016.

VERRECCHIA, R. Discretionary Disclosure. **Journal of Accounting and Economics**, Filadelfia: Elsevier B.V. v. 5, n. 3, p. 179-194. 1983. doi.org/10.1016/0165-101(83)90011-3

VISBERG, A.; PARTS, V. Recognition of dairy cattle as biological asset in the annual reports of Estonian dairy farmers. In: 2016 International Conference on economic science for rural development, n. 43, Jelgava, LLU ESAF, 2016, **Proceedings...**, p. 366-366. Disponível em: <<http://lufb.llu.lv/>>. Acesso em: 10 dez. 2016.

YIN, R. Case study research. Design and methods, **Applied social research methods Series**, v. 5. California: Sage Publications, Inc., 2003.