

UnB



UFPB



UFPE



UFRN

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UNB

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE - UFRN

PROGRAMA MULTIINSTITUCIONAL E INTER-REGIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**ADERÊNCIA DAS EMPRESAS DO SETOR AGROPECUÁRIO ÀS
NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE: Uma Pesquisa
Empírica no Âmbito do Estado de Mato Grosso.**

ILIRIO JOSÉ RECH

Orientador: Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama

BRASÍLIA/DF – 2006

ILIRIO JOSÉ RECH

**ADERÊNCIA DAS EMPRESAS DO SETOR AGROPECUÁRIO
ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE: Uma
Pesquisa Empírica no Âmbito do Estado de Mato Grosso.**

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília – UNB, Universidade Federal da Paraíba – UFPB, Universidade Federal de Pernambuco – UFPE e Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN.

Orientador: Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama

BRASÍLIA/DF - 2006

FICHA CATALOGRÁFICA

Rech, Ilirio José.

Aderência das empresas do setor agropecuário às normas internacionais de contabilidade: uma pesquisa empírica no âmbito do estado de Mato Grosso. Ilirio José Rech,

Brasília: UnB, 2003.

140 páginas.

Dissertação – Mestrado

Bibliografia

1. Normas Internacionais de Contabilidade (IAS), 2. Contabilidade Rural.

ILIRIO JOSÉ RECH

**ADERÊNCIA DAS EMPRESAS DO SETOR AGROPECUÁRIO ÀS
NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE: Uma Pesquisa
Empírica no Âmbito do Estado de Mato Grosso.**

Dissertação aprovada como requisito à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB), Universidade Federal da Paraíba (UFPB), Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), pela seguinte comissão examinadora:

Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama

Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências
Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN – Orientador

Prof^a Dr^a Solange Garcia dos Reis

Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências
Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN – Examinador Interno

Prof. Dr. Nahor Plácido Lisboa

Universidade de São Paulo – USP - Examinador externo

Brasília, 30 de Outubro de 2006.

AGRADECIMENTOS

Agradecer é uma forma de se reconhecer que não se superam as dificuldades e as etapas da vida, sozinhos. Em cada fase em que nossa vida se desdobra, só é possível superá-la por que alguém nos ajudou a vencer as anteriores.

Assim, seria injusto agradecer aos que contribuíram nesta etapa sem me lembrar dos muitos que o fizeram nas etapas anteriores, as quais foram necessárias serem galgadas para que esta fosse superada.

Primeiramente, agradeço a DEUS, pelo dom da vida e todas as dádivas que com ela recebi.

Aos meus pais Antonio Rech e Dozolina Gazzoni Rech por permitirem que DEUS, por meio deles, me concedesse o dom da vida, e por todo carinho e cuidados dispensados a mim na fragilidade da vida.

Em especial, gostaria de agradecer ao esforço de meu pai que, como sábio analfabeto, lutou com todas as forças e meios, organizando a comunidade e sensibilizando as autoridades para que pudéssemos ter, lá na roça, nos idos dos anos 80, uma escola para cursar o primeiro grau ginásial na Escola Santa Terezinha, onde assim foi possível o início de minha vida acadêmica.

Aos meus professores que se deslocavam pelas estradas rurais em dias perigosos de chuva e frio para dar-nos, mais que aulas, verdadeiras lições de vida e dedicação.

Aos meus irmãos Inês, Delize, Valdir, Anersí, Balduino, Marilene e Rudinei que, direta ou indiretamente, participaram da construção desta etapa.

Aos colegas professores da UFMT e da escola La Salle que contribuíram para que fosse possível chegar a esta etapa, em especial aos Irmãos Lassalistas que fizeram parte efetiva na minha formação acadêmica.

Durante a etapa atual, gostaria de agradecer, em especial, ao meu orientador Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama que, com sabedoria e experiência, soube auscultar e sugerir o tema o qual tive imenso prazer em pesquisar, e, sob sua valiosa orientação, pude, assim, concluir este estudo.

Aos demais professores do Programa, Dr. Otávio Ribeiro de Medeiros, Dr. José Francisco Ribeiro Filho, Dr. José Matias Pereira, Dr. José Dionísio G. da Silva, Dr. Paulo Roberto Barbosa Lustosa, Dr. César Augusto Tibúrcio Silva, Dr. Edwin Pinto de La Sota

Silva, pela partilha do conhecimento. Aos professores Dr. Raimundo Nonato Rodrigues e Dr^a. Solange Garcia dos Reis, revisores e avaliadores do projeto embrionário.

Aos colegas do curso, em especial à mestranda Ivone Vieira Pereira, com a qual tive a oportunidade de compartilhar a maioria dos trabalhos em grupo, aos mestrandos Paulo Chagas, Moises Ferreira e Rubens Peres com os quais tive oportunidade de partilhar angústias, alegrias e profundas discussões temáticas que muito contribuíram para meu aprendizado. Aos demais colegas, Clésia Camilo, Maria Elizete, Maria José, Maria Celeste, Márcia Athaide, Carlos Leonardo e Leonardo Vieira, pela tolerância, acolhimento e companheirismo com o que sempre pude contar, e os quais foram tão importantes quanto os outros fatores que contribuíram nesta etapa.

Às demais pessoas, amigos e professores, especialmente, aos que comigo conviveram nas Faculdade Integradas de Rondonópolis – UNIR/FAIR, nas Faculdades INESC - Unaí-MG e nas Faculdades Integradas do Planalto Central – FIPLAC, contribuindo nesta etapa que, em nome dos professores Julio Cezar Martins e Leidimar Cândida dos Santos, gostaria de agradecer a todos.

Aos Contadores e produtores rurais do Estado de Mato Grosso que contribuíram com a pesquisa, meus agradecimentos, esperando que o trabalho contribua para melhorar os processos contábeis nessas entidades.

Por fim, porém com especial carinho, à minha amada e dedicada companheira Denize Gonçalves Rech e às minhas filhas Bárbara e Ilana, pelo amor, dedicação, tolerância e por terem suportado a ausência durante esta etapa e, principalmente, serem as motivadoras de muitas alegrias e satisfação.

RESUMO

A presente pesquisa tem o objetivo de analisar a aderência das entidades do setor agropecuário às normas internacionais de contabilidade (*International Accounting Standards - IAS*) no âmbito do Estado do Mato Grosso. Com a edição da IAS 41 - *Agriculture*, o *International Accounting Standards Board* (IASB) estabeleceu, no ambiente contábil do setor primário da economia, exigências mínimas para elaboração e apresentação das demonstrações financeiras das entidades rurais. Esta pesquisa faz uma revisão conceitual sobre o processo de harmonização das normas internacionais de contabilidade e as principais inovações introduzidas por estas em relação às entidades agropecuárias. Caracteriza a atividade rural e a contabilidade rural e a importância desta para as entidades rurais. Analisa as inovações introduzidas pela IAS 41 e os itens de ativos e passivos que apresentam divergências em nível internacional quanto à sua mensuração e reconhecimento. O método de pesquisa utilizado é o exploratório bibliográfico com levantamento da aderência às normas internacionais de contabilidade por meio de questionário com perguntas fechadas. O critério para seleção das entidades foi com base na extensão da área. Assim foram identificadas as 200 maiores propriedades rurais constantes na base de dados do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) do Mato Grosso, sendo que o limite inferior da extensão da área foi de 9.262, hectares. Foram enviados 150 questionários dos quais foram obtidas 52 respostas de entidades que exploram as atividades de sojicultura, cotonicultura, milhocultura, bovinocultura e suinocultura. Das respostas obtidas foram eliminadas 13, que informaram possuir as demonstrações contábeis apenas para atender o fisco, restando 39 respostas válidas para a pesquisa. O resultado da pesquisa revela que, 15,4% (ou seja, 6 entidades) das 39 entidades agropecuárias com respostas válidas para a pesquisa, indicaram utilizar às normas internacionais de contabilidade para elaborar as demonstrações financeiras.

Palavras chave: Normas Internacionais de Contabilidade (IAS), Contabilidade Rural.

ABSTRACT

This research aims to analyze the agricultural industry entities adherence to the International Accounting Standards (IAS) in Mato Grosso state. The International Accounting Standards Board (IASB) has established with the release of IAS 41 - Agriculture - minimum requirements for the preparation and the presentation of rural entities financial statements within the accounting framework of the primary sector of the economy. This research makes a conceptual revision of the harmonization process of the IAS and the main innovations introduced by them in relation to the agricultural entities. It characterizes the rural activity and the rural accounting and the importance of the latter for the rural entities. Besides, the study analyzes the innovations introduced by the IAS 41 and the items of assets and liabilities that diverge from the national to the international level as regarding to measurement and to recognition. The research method used was the bibliographical exploration, in order to evaluate the International Accounting Standards adherence through the application of a questionnaire with closed questions. The criterion for selection of the entities was with basis in the extension of the area. They were like this identified the 200 larger rural properties constant in the database of the National Institute of Colonization and Agrarian Reform (INCRA) of Mato Grosso, and the inferior limit of the extension of the area was of 9.262, hectares. They were sent 150 questionnaires of the which were obtained 52 answers of entities that explore the activities of soy, cotton and maize production, as well as breeding of cattle and swine. Of the obtained answers 13 were eliminated, that they informed to possess the accounting demonstrations just to assist the state treasury, remaining 39 valid answers for the research. The research's results reveals that the Mato Grosso state agricultural entities are adhering to the IAS, and that 15,4% (in other words, 6 entities) of the 39 agricultural entities with valid answers for the research, they indicated to use to the accounting international standards to elaborate the financial demonstrations.

Words key: International Accounting Standards (IAS), Agriculture Accounting.

LISTA DE GRÁFICOS

| | |
|---|-----|
| Gráfico 1 – Atividades desenvolvidas pelas entidades: | 103 |
| Gráfico 2 - Tipo de atividade desenvolvida individualmente pelas entidades: | 103 |
| Gráfico 3 – Destino da produção das entidades: | 104 |
| Gráfico 4 – Fontes dos recursos financeiros para financiamento da produção: | 106 |
| Gráfico 5 - Fontes dos recursos financeiros para financiamento da expansão e aquisição de máquinas e implementos agrícolas: | 108 |
| Gráfico 6 – Fontes de recursos de financiamento para a expansão das entidades que apresentam as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade: | 109 |
| Gráfico 7 – Fontes de recursos de financiamento para a produção das entidades que apresentam as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade | 110 |
| Gráfico 8 – Normas utilizadas para apresentar as demonstrações financeiras: | 111 |
| Gráfico 9 – Tipos de organismos solicitantes das demonstrações financeiras de acordo com as normas internacionais de contabilidade: | 111 |
| Gráfico 10 – Tipos de organismos solicitantes das demonstrações financeiras indicados pelas entidades que elaboram as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais: | 112 |

LISTA DE TABELAS

| | |
|---|-----|
| Tabela 1 – Distribuição das propriedades rurais com base na extensão da área em hectares.. | 24 |
| Tabela 2 – Demonstração do cálculo das alterações nos preços de mercado e alterações físicas | 60 |
| Tabela 3 – Diferenças no balanço patrimonial e na demonstração de resultados entre o método do custo histórico e o método do valor justo | 61 |
| Tabela 4 – Forma de constituição das entidades pesquisadas | 99 |
| Tabela 5 – Forma de constituição das entidades que elaboram as demonstrações financeiras de acordo com as normas internacionais de contabilidade | 99 |
| Tabela 6 – Distribuição das entidades pelo volume de receitas do último período contábil: | 101 |
| Tabela 7 – Distribuição das entidades pelo volume de receitas do último período contábil que elaboram as demonstrações financeiras de acordo com as normas internacionais de contabilidade:..... | 101 |
| Tabela 8 – Relação entre a forma de constituição das entidades e a receita do último período contábil. | 102 |
| Tabela 9 – Relação entre a forma de constituição e a receita do último período contábil das entidades que indicaram elaborar as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais | 102 |
| Tabela 10 – Utilização de processo de auditoria | 113 |
| Tabela 11 – Utilização de processo de auditoria pelas entidades que elaboram as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade | 113 |
| Tabela 12 – Apresentação das subvenções governamentais nas demonstrações financeiras | 117 |
| Tabela 13 – Tratamento dispensado às subvenções governamentais pelas entidades que elaboram as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade..... | 117 |
| Tabela 14 – Apresentação dos ativos intangíveis nas demonstrações financeiras | 118 |
| Tabela 15 – Apresentação nas demonstrações financeiras dos ativos intangíveis pelas entidades que elaboram as demonstrações financeiras com base nos padrões internacionais | 118 |
| Tabela 16 – Apresentação dos impostos diferidos nas demonstrações financeiras..... | 120 |
| Tabela 17 – Apresentação nas demonstrações financeiras dos impostos diferidos pelas entidades que elaboram as demonstrações financeiras com base nos padrões internacionais | 120 |
| Tabela 18 – Apresentação das operações de leasing nas demonstrações financeiras..... | 121 |
| Tabela 19 – Média e desvio padrão em ordem crescente das alternativas que representam a maior dificuldade para elaboração das demonstrações financeiras com base nas normas internacionais | 122 |
| Tabela 20 – Média e desvio padrão, em ordem crescente, das alternativas que representam a maior dificuldade para elaboração das demonstrações financeiras, com base nas normas internacionais para as entidades que elaboram as demonstrações financeiras. | 123 |

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| AGRADECIMENTOS..... | 6 |
| RESUMO | 7 |
| ABSTRACT | 8 |
| LISTA DE GRÁFICOS | 9 |
| LISTA DE TABELAS | 10 |
| SUMÁRIO..... | 11 |
| 1 INTRODUÇÃO..... | 14 |
| 1.1 O problema | 14 |
| 1.2 Objetivo geral..... | 18 |
| 1.3 Objetivos específicos..... | 18 |
| 1.4 Delimitações do trabalho | 18 |
| 1.5 Estrutura do trabalho | 19 |
| 1.6 Metodologia..... | 20 |
| 1.6.1 Tipologia quanto aos objetivos | 21 |
| 1.6.2 Tipologia quanto aos procedimentos..... | 22 |
| 1.6.2.1 Pesquisa bibliográfica | 22 |
| 1.6.2.2 Levantamento | 22 |
| 1.6.3 Quanto à abordagem do problema..... | 23 |
| 1.6.4 População e amostra | 23 |
| 1.6.4.1 Base para seleção da amostra | 24 |
| 1.6.5 Elaboração e teste do questionário | 25 |
| 2 CONTEXTUALIZAÇÃO DA HARMONIZAÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS E DA CONTABILIDADE NAS ENTIDADES AGROPECUÁRIAS | 26 |
| 2.1 Breve histórico da harmonização das normas contábeis | 26 |
| 2.2 Definição de harmonização | 29 |
| 2.3 Importância da harmonização contábil..... | 30 |
| 2.4 A harmonização como forma de assegurar a comparabilidade das demonstrações financeiras..... | 32 |
| 2.5 Comparabilidade das informações financeiras e a alteração das políticas contábeis | 34 |
| 2.6 Definição e caracterização de agricultura e empresa agropecuária | 35 |
| 2.6.1 Definição e caracterização de agricultura..... | 35 |
| 2.6.2 Multifuncionalidade da agricultura | 36 |
| 2.6.3 Entidade agropecuária | 37 |
| 2.6.4 Características da atividade agropecuária..... | 38 |
| 2.7 Contabilidade rural e a sua importância | 39 |
| 2.7.1 Conceito de contabilidade..... | 39 |
| 2.7.2 Conceito de contabilidade rural..... | 40 |
| 2.7.3 Importância da contabilidade rural..... | 40 |
| 3 ESTUDO DAS NORMAS INTERNACIONAIS APLICADAS ÀS ENTIDADES RURAIS | 43 |
| 3.1 Inovações introduzidas pela IAS 41 na contabilidade rural | 43 |
| 3.1.1 Histórico e objetivo da IAS 41 | 45 |
| 3.1.2 Introdução do valor justo como critério de mensuração..... | 45 |
| 3.1.3 Principais aspectos e definições utilizados na IAS 41..... | 49 |
| 3.1.4 Reconhecimento contábil dos ativos biológicos e produtos agrícolas | 49 |

| | | |
|---------|---|-----|
| 3.1.4.1 | Controle do ativo como consequência de acontecimentos passados..... | 51 |
| 3.1.4.2 | Probabilidade de associação dos benefícios econômicos ao ativo | 52 |
| 3.1.4.3 | Mensuração confiável do valor justo..... | 53 |
| 3.1.5 | Ativos biológicos no balanço patrimonial e na demonstração de resultado | 55 |
| 3.1.5.1 | Apresentação no balanço patrimonial..... | 55 |
| 3.1.5.2 | Apresentação na demonstração de resultados | 57 |
| 3.1.5.3 | Exemplo de cálculos das variações que devem ser reconhecidas no resultado..... | 59 |
| 3.2 | Reconhecimento e mensuração de outros ativos nas entidades rurais | 62 |
| 3.2.1 | Ativo fixo tangível – imobilizado | 62 |
| 3.2.1.1 | Definição de ativo permanente..... | 63 |
| 3.2.1.2 | Definição e principais características de imobilizado..... | 63 |
| 3.2.1.3 | Ativos fixos tangíveis nas atividades agropecuárias | 64 |
| 3.2.1.4 | Reconhecimento dos ativos fixos na atividade agropecuária..... | 66 |
| 3.2.1.5 | Mensuração dos ativos fixos na atividade agropecuária..... | 67 |
| 3.2.2 | Subsídios governamentais..... | 69 |
| 3.2.2.1 | Definição de subsídios governamentais..... | 70 |
| 3.2.2.2 | Reconhecimento dos subsídios governamentais | 71 |
| 3.2.2.3 | Reconhecimento dos subsídios governamentais relacionados aos ativos biológicos..... | 73 |
| 3.2.3 | Ativos intangíveis..... | 73 |
| 3.2.3.1 | Definição de ativos intangíveis | 74 |
| 3.2.3.2 | Reconhecimento de ativos intangíveis..... | 75 |
| 3.2.3.3 | Mensuração de ativos intangíveis..... | 76 |
| 3.2.4 | Encargos com planos de benefícios futuros e aposentadoria dos empregados | 79 |
| 3.2.4.1 | Classificação dos planos de benefícios aos empregados | 80 |
| 3.2.4.2 | Mensuração e reconhecimentos dos planos de benefícios | 82 |
| 3.2.5 | Impostos diferidos sobre os rendimentos..... | 83 |
| 3.2.5.1 | Classificação das diferenças entre o lucro tributável e o lucro contábil..... | 84 |
| 3.2.5.2 | Ativos e passivos por impostos diferidos..... | 85 |
| 3.2.5.3 | Exemplos de impostos diferidos na atividade rural..... | 86 |
| 3.2.5.4 | Reconhecimento e mensuração dos impostos diferidos..... | 87 |
| 3.2.6 | Operação de arrendamento mercantil – <i>leasing</i> | 89 |
| 3.2.6.1 | Definição e classificação das operações de <i>leasing</i> | 89 |
| 3.2.6.2 | Classificação das operações de <i>leasing</i> em operacional e financeiro..... | 90 |
| 3.2.6.3 | - Reconhecimento das operações de <i>leasing</i> | 92 |
| 3.2.6.4 | Mensuração das operações de <i>leasing</i> | 94 |
| 4 | DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA E ANÁLISE DOS DADOS | 96 |
| 4.1 | Desenvolvimento da pesquisa..... | 96 |
| 4.2 | Análise do perfil das entidades | 96 |
| 4.2.1 | Forma de constituição..... | 98 |
| 4.2.2 | Origem do capital próprio..... | 100 |
| 4.2.3 | Volume de receita..... | 100 |
| 4.2.4 | Ramo de atividade | 102 |
| 4.2.5 | Mercado de destino da produção..... | 104 |
| 4.2.6 | Forma de financiamento da produção e dos investimentos em permanente..... | 105 |
| 4.2.7 | Padrão de contabilidade utilizado e organismos solicitantes..... | 110 |
| 4.2.8 | Utilização do processo de auditoria..... | 112 |
| 4.3 | Aplicação das normas internacionais de contabilidade..... | 113 |
| 4.3.1 | Reconhecimento e mensuração dos estoques..... | 114 |
| 4.3.2 | Reconhecimento das receitas e despesas | 114 |

| | |
|--|-----|
| 4.3.3 Reconhecimento e mensuração dos ativos fixos | 115 |
| 4.3.4 Estrutura do balanço patrimonial | 115 |
| 4.4 Reconhecimento e mensuração de outros ativos | 115 |
| 4.4.1 Subvenções governamentais | 116 |
| 4.4.2 Ativos intangíveis..... | 117 |
| 4.4.3 Encargos de planos de benefícios futuros e aposentadoria aos empregados | 118 |
| 4.4.4 Impostos diferidos | 119 |
| 4.4.5 Arrendamento mercantil financeiro – <i>leasing</i> | 120 |
| 4.5 Dificuldades encontradas para as entidades elaborarem as demonstrações financeiras com base nos padrões internacionais | 121 |
| 4.6 Conclusões e sugestão de novas pesquisas..... | 123 |
| 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS | 127 |
| 6 BIBLIOGRAFIA | 129 |
| APENDICE | 136 |
| Carta de apresentação da pesquisa..... | 136 |
| Questionário..... | 137 |
| Perguntas gerais | 137 |
| Perguntas relacionadas à aplicação das normas internacionais | 139 |

1 INTRODUÇÃO

1.1 O problema

A produção agropecuária brasileira tem alcançado sucesso e destaque internacional devido à quantidade e qualidade dos produtos produzidos e comercializados. O setor agropecuário brasileiro encontra-se envolto em altas tecnologias, tanto no aspecto da genética produtiva quanto nos tratamentos culturais e nas técnicas cultivares.

O avanço tecnológico posicionou o Brasil como um dos poucos países que apresentaram elevado crescimento no faturamento com o agronegócio, superando mais de 100% nos últimos 10 anos, permitindo à Conferência das Nações Unidas para o Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD) prever que será, ainda nesta década, o maior produtor mundial de alimentos¹.

Os dados relacionados com o agronegócio brasileiro, além de serem expressivos no comércio internacional, são de grande importância também para a economia nacional, tanto para o abastecimento, a geração de emprego e renda como para reforço na balança comercial. O Produto Interno Bruto (PIB) do setor rural brasileiro estimado para o ano de 2005 pelo Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada da Universidade de São Paulo (CEPEA-USP) e pela Confederação da Agricultura e da Pecuária do Brasil (CNA)² foi de 27,87% do PIB do Brasil, algo em torno de R\$ 537,63 bilhões. A renda "da porteira para dentro" da atividade rural foi estimada em R\$ 153,04 bilhões em 2005. O setor é responsável por 42% das exportações totais e 37% dos empregos brasileiros. Entre 1998 e 2003, a taxa de crescimento do PIB agropecuário foi de 4,67% ao ano. Dados disponibilizados pela CEPEA-USP/CNA revelam que no ano de 2003, as vendas externas de produtos agropecuários renderam ao Brasil o equivalente a US\$ 36 bilhões, com superávit de US\$ 25,8 bilhões.

As altas cifras movimentadas nesse setor estão despertando o interesse dos investidores que atuam nos mercados de capitais. Algumas entidades agropecuárias já abriram seu capital, emitindo ações para oferta pública no mercado acionário; outras estão no processo de adaptação e reorganização³.

A oferta pública inicial de ações pela Cosan S/A, realizada em novembro de 2005, reflete esse interesse, tendo em vista que suas ações se valorizaram quase 150% após a

¹ <http://www.agricultura.gov.br> Acesso em 10/10/2005.

² <http://www.cepea.esalq.usp.br/pib/> acesso em 03/11/2006

³ Até 15/04/2006, duas empresas do setor agropecuário estavam listadas na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) Renar Maçãs e Cosan, – Fonte www.cvm.gov.br – acesso em 15/04/06.

entrada de investidores estrangeiros conforme se pode verificar em matéria publicada pelo jornal O Globo:

O verde da cana faz brilhar os olhos de quem há até bem pouco tempo só pensava em computadores. Bill Gates, o dono da Microsoft, anda investindo em álcool e, recentemente, uma de suas empresas deu sinais de que está disposta a investir alguns milhões de dólares para produzir o combustível no Brasil.[...] Sergei Brin e Larry Page, os donos do Google, vieram fazer negócios por aqui e decidiram dar uma passadinha numa usina de álcool. Mera curiosidade científica? Pouco depois, a Cosan, a única usina brasileira com papéis na bolsa de valores, viu disparar o preço de suas ações. Uma valorização de quase 150%, impulsionada pelos estrangeiros. (Jornal O Globo – 21/02/2006).

De olho nestas oportunidades e para estimular a participação desse setor e captar recursos a juros mais baixos e montantes maiores, em 2004, o governo brasileiro lançou no mercado, por meio da Lei nº 11.076 de 30 de dezembro de 2004, novos instrumentos para captação de crédito. O objetivo é suprir as necessidades de financiamento das atividades rurais e facilitar a abertura do mercado para o capital internacional, buscando investimento no setor da produção agropecuária. Os títulos criados foram o Certificado de Direitos Creditórios do Agronegócio (CDCA), Letra de Crédito do Agronegócio (LCA), Certificado de Recebíveis do Agronegócio (CRA), Certificado de Depósito Agropecuário (CDA), Warrant Agropecuário (WA) e a Nota Comercial do Agronegócio (Agrinote). Esta última, com características especiais, pois pode ser lançada e liquidada em moeda estrangeira, permitindo a negociação em mercados financeiros e de capitais internacionais.

Se o produtor rural já tinha urgência em estar organizado, a entrada desses novos instrumentos no mercado agropecuário e a abertura para o mercado financeiro internacional, através do lançamento dos novos títulos, vêm fortalecer ainda mais a necessidade de manter uma estrutura organizacional, administrativa e contábil adequada para responder aos questionamentos do mercado de capitais, disponibilizando informações tempestivas, confiáveis e que permitam a este tomar suas decisões.

Com a abertura para aportar recursos financeiros internacionais no setor agropecuário brasileiro, este deverá estar preparado para competir tanto pelo mercado consumidor internacional, como mais diretamente também pelos recursos financeiros internacionais. A utilização das mais variadas técnicas de gestão e controle deve ser o guia para disputar nesse mercado globalizado de alta concorrência; do contrário, estará fadado a se conformar com os recursos limitados do mercado nacional.

Os recursos disponíveis no mercado brasileiro, através do Sistema Nacional de Crédito Rural (SNCR), são insuficientes para atender à demanda do setor. Mesmo o governo brasileiro disponibilizando, por meio do Plano Safra 2005/2006, a quantia de R\$ 53,5 bilhões,

ainda assim são insuficientes para suprir as carências de financiamentos do setor, tendo em vista as altas somas necessárias para viabilizar o processo de produção, armazenagem e escoamento da produção rural. Conforme afirma Vian (2005, p. 21): “o SNCR atende a pouco mais de 30% das necessidades de crédito do setor agropecuário, o que tem obrigado os produtores rurais a buscar mecanismos alternativos de financiamento de sua produção fora do sistema financeiro”. Normalmente, estas outras opções consistem em se financiar com recursos obtidos junto aos fornecedores de insumos e equipamentos.

Se, por um lado, os avanços tecnológicos incluíram o Brasil na pauta do comércio mundial de produtos agrícolas, tornando-o um dos maiores exportadores de grãos e carnes, demonstrando o sucesso dos investimentos nesse setor, por outro lado, o mercado de capitais brasileiro também procura dar respostas a esta internacionalização, apresentando significativos avanços nessa direção. Assim, é necessário que o setor agropecuário se adapte às novas exigências, seja reconhecido e esteja capacitado para atender à demanda internacional.

Um dos processos para a inserção no mercado de capitais internacional diz respeito à convergência das normas brasileiras de *Financial Reporting* aos padrões internacionais. Isso se pode verificar do comunicado da CVM em seu OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP Nº 01/2005 o esforço para esta adaptação⁴:

O sentido principal da evolução regulatória no Brasil está na convergência com os pronunciamentos internacionais e, para isso, o IBRACON e a CVM vêm se empenhando na adaptação das regras emitidas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB), os *International Financial Reporting Standards – (IFRS)*, para o ambiente contábil brasileiro. Essas ações, entretanto, implicam ultrapassar algumas barreiras para a integração dos mercados de capitais e a conseqüente necessidade de harmonização contábil

Tais decisões de convergência das exigências aos padrões internacionais de relatórios financeiros terão impacto no mercado agropecuário brasileiro, tendo em vista que a maioria dos fornecedores de insumos para esse setor são empresas multinacionais com sede em países integrantes da União Européia ou Estados Unidos, além de serem também os maiores mercados fornecedores de capital.

Por outro lado, para a captação de recursos em maior volume e a custo menor no mercado financeiro internacional, as empresas agropecuárias brasileiras necessitam estar adaptadas às exigências desses mercados em linguagem compatível para a comunidade internacional, principalmente no que diz respeito aos relatórios financeiros. Para isso, as

⁴ (www.cvm.gov.br) Acesso em 16/08/2005.

empresas devem apresentá-los de acordo com um padrão reconhecido em nível internacional⁵ que seja de fácil compreensão pelo investidor em qualquer parte do mundo.

Para alinhar-se ao mercado internacional, mantendo a mesma competitividade alcançada na última década, através da utilização de novas tecnologias de produção, as entidades agropecuárias precisam incorporar novos mecanismos de controle, gerenciamento e avaliação, para monitorar suas atividades, bem como garantir sua permanência no mercado, pois o diferencial tecnológico tem demonstrado que por si só não assegura a longevidade da empresa.

Para as entidades agropecuárias mato-grossenses estarem alinhadas às exigências internacionais, tanto no aspecto contábil quanto no aspecto financeiro, estas devem apresentar proximidade com as normas internacionais de contabilidade.

Todo processo de mudanças e de introdução de novas tecnologias apresenta alguns problemas de adaptação ou até mesmo de decisão de aderir às novas tecnologias e práticas. Neste sentido, é interessante verificar se as entidades agropecuárias mato-grossenses estão aderindo aos novos padrões internacionais de contabilidade. As práticas internacionais de contabilidade estão sendo assimiladas por esse setor econômico, ou as entidades continuam a se organizar e estruturar como se o mercado internacional existisse apenas para a comercialização de seus produtos continuando alheias ao mercado financeiro?

A introdução de novas formas de mensuração e reconhecimento de ativos nos procedimentos contábeis podem apresentar dificuldades para a sua utilização. A fim de que essas dificuldades sejam superadas, é necessário identificá-las. Assim, por meio de uma pesquisa, podem-se verificar quais são, para que, em momento posterior, possam-se indicar formas de superá-las.

Ainda pouco reconhecido como novo padrão contábil na área agropecuária, a publicação da IAS 41 – *Agriculture*, em 2001, pode suscitar dúvidas quanto a sua adoção e implantação. Dada a importância e necessidade de homogeneização das práticas contábeis nesse setor é necessária a adaptação dessas normas ao ambiente agropecuário brasileiro.

Como a compreensão das regras introduzidas por essa norma é fundamental para a contabilidade das entidades rurais, tendo em vista que novos métodos de reconhecimento e mensuração de ativos são implementados, a verificação das análises existentes feitas por autores nacionais e internacionais torna-se relevante para ampliar o entendimento deste novo padrão contábil.

⁵ Levando em conta o grande número de organismos internacionais como IOSCO, IFAC, UNCTAD, UE, e outros que reconhecem as normas editadas pelo IASB, estas foram assimiladas como padrão internacional.

No ambiente contábil, alguns critérios utilizados para a elaboração e apresentação das demonstrações financeiras apresentam divergências de interpretação em seu reconhecimento, mensuração e evidenciação. Porém cada região possui formas diferenciadas de relacionamento, seja com seus empregados ou com seus parceiros empresariais. Assim, verificar qual é o tratamento dispensado a itens como operações de *leasing*, imobilizado tangível e intangível, impostos diferidos, encargos por planos de benefícios de pensão e aposentadoria dos empregados e subsídios governamentais, pode contribuir para o aperfeiçoamento do tratamento destinado às operações que envolvem esses ativos e passivos.

1.2 Objetivo geral

O estudo tem como objetivo analisar a aderência às normas internacionais de contabilidade em relação aos critérios de reconhecimento e mensuração nas entidades agropecuárias do Estado de Mato Grosso.

1.3 Objetivos específicos

- a) Analisar a aplicação da Norma Internacional de Contabilidade - IAS 41 às entidades agropecuárias do Estado de Mato Grosso.
- b) Verificar se as entidades agropecuárias que elaboram as demonstrações financeiras em consonância com as normas internacionais de contabilidade apresentam um perfil predominante.
- c) Verificar se as entidades agropecuárias possuem e divulgam, em suas demonstrações financeiras, itens de ativos que apresentam divergências em nível internacional quanto a sua mensuração e reconhecimento.
- d) Identificar quais as principais dificuldades encontradas pelas entidades agropecuárias do Estado de Mato Grosso para a apresentação das demonstrações financeiras de acordo com as normas internacionais de contabilidade.

1.4 Delimitações do trabalho

O presente trabalho foi direcionado para as entidades que exploram a produção de produtos agropecuários envolvendo a produção de soja, algodão, milho e a criação de gado de corte e de suínos, não se incluindo no âmbito desta pesquisa as agroindústrias e comercializadoras de produtos agropecuários.

As entidades pesquisadas estão limitadas às que produzem produtos agropecuários no Estado de Mato Grosso, não sendo divididas por tipo de produto ou atividade, tendo em vista serem em números díspares em relação à atividade (suinocultura, bovinocultura ou agricultura) ou tipo de cultura explorada (soja, algodão, milho).

A população alvo desta pesquisa são as entidades que exploram atividades de produção de produtos agropecuários independente da forma de organização, incluído pessoa física e pessoa jurídica, nacionais ou multinacionais, sem restringir a uma forma de organização. Esta limitação pode influenciar os resultados, tendo em vista o volume de entidades que ainda são constituídas como entidades individuais. Tal peculiaridade pode indicar menor preocupação com a aderência às normas internacionais de contabilidade, e menor predisposição para ingresso no mercado financeiro.

As normas internacionais analisadas estão restritas às publicadas pelo IASB as quais dizem respeito ao reconhecimento e mensuração nas entidades agropecuárias de ativos que apresentam características peculiares em relação às entidades de outros segmentos econômicos.

1.5 Estrutura do trabalho

O trabalho será dividido em cinco capítulos estruturados da seguinte forma e abordando os seguintes aspectos:

- a) O primeiro capítulo introduz o tema e apresenta o problema a ser estudado, os objetivos a serem atingidos pelo trabalho, a estrutura do mesmo e a metodologia utilizada.
- b) O segundo capítulo faz uma revisão da literatura sobre a harmonização das normas internacionais de contabilidade e as principais inovações introduzidas por estas em relação às entidades agropecuárias e também caracteriza a atividade rural e a contabilidade rural.
- c) O terceiro capítulo apresenta a análise da IAS 41 e a análise de itens de ativos e passivos que apresentam divergências em nível internacional quanto a sua mensuração e reconhecimento.
- d) O quarto capítulo faz uma análise dos dados coletados e dos resultados com base nos objetivos.
- e) O quinto capítulo apresenta as considerações finais.

1.6 Metodologia

A conversão das idéias e soluções dos problemas em signos que possam ser decodificados pela grande maioria dos interessados é o objeto principal de uma pesquisa científica. Gil (2002, p. 17) define pesquisa como “o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”.

Ao conjunto de procedimentos sistematizados racionalmente de acordo com o pesquisador denomina-se metodologia, que pode ser as ferramentas, os passos ou os caminhos que permeiam a realização de uma pesquisa. Ou ainda, são os procedimentos utilizados para que o objeto da pesquisa e as idéias possam ser expressas de maneira que o interlocutor destas as decodifique e se necessário que as replique, seguindo os passos do pesquisador. Conforme Charles (2001, apud BURNSIDE, 2005) com a metodologia clara e objetiva o pesquisador poderia ser substituído sem realizar a pesquisa e ainda assim esta poder continuar.

Para Silva (2004, p. 23) pode-se definir por metodologia “o estudo do método na busca de determinado conhecimento”. Conforme verificamos em Ríó (1997, p. 16):

Por metodologia deve-se entender o estudo dos métodos sua descrição, explicação e justificação e não os métodos em si mesmo [...] a finalidade da metodologia é ajudar-nos a compreender em termos mais amplos possíveis, não os produtos da investigação científica, mas o processo em si mesmo.

Para Holme (2001, apud BURNSIDE, 2005) o método é a ferramenta usada para resolver um problema e produzir conhecimento novo e o problema é o que será resolvido com a pesquisa.

Destas definições verificamos que a metodologia é uma análise de qual é o melhor método para se obter a conversão das idéias e soluções dos problemas em signos inteligíveis. Se a metodologia é o estudo dos métodos e sua descrição, então é necessário que se tenha claro também o que é método. Marconi e Lakatos (1983, p. 40) definem método como “o caminho pelo qual se chega a determinado resultado”.

Para Ríó (1997, p. 14)

o método científico é um modo de resolver problemas seguindo uma forma de atuação que consiste, essencialmente, em observar, classificar, demonstrar e interpretar fenômenos de maneira que seja possível a predição e a explicação de questões significativas”(Tradução livre).

Assim, se para a pesquisa científica o método serve como guia para chegar ao objetivo pré-definido, denota-se a importância deste, pois articula planos e estruturas para responder os problemas a serem pesquisados. Os planos e estruturas aplicadas na pesquisa auxiliam na busca de conhecimento para desvendar com maior profundidade um assunto

ainda pouco explorado, norteando o pesquisador a encontrar as respostas para a solução do problema pesquisado.

Para Beuren (2003, p. 79) diversos autores caracterizam de maneiras diferentes as tipologias de pesquisa:

As pesquisas em contabilidade podem ser agrupadas em três categorias de tipologias: pesquisa quanto aos objetivos, que contempla a pesquisa exploratória, descritiva e explicativa; pesquisa quanto aos procedimentos, que aborda o estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental; e a pesquisa quanto à abordagem do problema, que compreende a pesquisa qualitativa e a quantitativa.

Como uma pesquisa pode se enquadrar em mais de uma tipologia, esta pesquisa quanto ao seu objetivo apresenta características da tipologia exploratória. Quanto aos procedimentos enquadra-se como pesquisa bibliográfica e de levantamento. Quanto à abordagem do problema esta pesquisa apresenta análise predominante de pesquisa qualitativa.

1.6.1 Tipologia quanto aos objetivos

O estudo de aspectos contábeis voltados à atividade agropecuária ainda é pouco explorado no Brasil (Marion 1999, Batalha 2001). Porém esse não é um fator exclusivo do Brasil conforme podemos ver em Bosch (2003, p. 1), comentando as pesquisas em contabilidade de custos na atividade agropecuária na Espanha, afirma que a agricultura tem sido esquecida nos estudos e investigações contábeis. O mesmo autor destaca que somente em 2000 é que o IASC emitiu a IAS 41 e que além do plano contábil francês não se encontram normas específicas sobre este setor, apenas algumas recomendações do *American Institute of Certified Public Accountants* de 1996 e do *Canadian Institute of Chartered Accountants* de 1986.

Face a ausência de estudos que analisam a aplicação das normas internacionais de contabilidade ao setor primário da economia, esta pesquisa, quanto ao seu objetivo, possui uma tipologia de caráter exploratório tendo em vista a sua finalidade, pois segundo Beuren (2003, p. 80) “a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato”.

Destaca-se ainda, como característica desta pesquisa para enquadramento como pesquisa exploratória, seu objetivo de aprofundar alguns conceitos preliminares sobre o estudo da aplicação das normas internacionais de contabilidade e do valor justo ao setor agropecuário.

Com a introdução no ambiente contábil do reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos com base no valor justo, poucos estudos foram apresentados no sentido de

ampliar os conhecimentos na aplicação deste conceito na atividade rural. Além de que há uma grande carência de estudos contábeis no setor primário da economia.

Neste sentido, buscou-se pesquisar em periódicos nacionais e internacionais de autores que abordassem aspectos contábeis relacionados com a atividade rural, para identificar bibliografias que pudessem contribuir com esta pesquisa.

1.6.2 Tipologia quanto aos procedimentos

1.6.2.1 Pesquisa bibliográfica

Quanto ao aspecto da tipologia procedimentos, esta pesquisa possui características da pesquisa bibliográfica e de levantamento. Conforme podemos ver em Beuren (2003, p. 86) “a pesquisa bibliográfica está sempre presente, seja como parte integrante de outro tipo de pesquisa, ou exclusivamente como delineamento”.

Para ampliar os conhecimentos sobre o assunto como forma de sedimentar os conceitos sobre o tema, contribuindo para a análise dos aspectos envolvidos no reconhecimento e mensuração do patrimônio das entidades agropecuárias, a pesquisa bibliográfica foi realizada em livros, periódicos, teses e dissertações existentes que versam sobre o assunto tanto no contexto nacional como internacional.

Uma das limitações encontradas no curso deste trabalho, quanto ao aspecto da pesquisa bibliográfica, foi a ausência de estudos que envolvam a aplicação da contabilidade, no que tange ao tratamento das operações específicas da atividade rural, com base nas normas internacionais de contabilidade.

Detectou-se também, a baixa produção científica nos principais congressos científicos da área contábil quanto ao tratamento no aspecto da teoria da contabilidade aplicado a este setor. Como exemplo, podemos citar que o congresso USP 2005 e o congresso ENANPAD 2005, nos quais apenas dois trabalhos foram apresentados direcionados para este setor.

1.6.2.2 Levantamento

Quanto à tipologia de levantamento, de acordo com Gil (1999, p. 70) “se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer”, assim, nesta pesquisa, como ferramenta da pesquisa de tipologia levantamento, foi utilizado um questionário elaborado com perguntas fechadas e enviado por correspondência, através de

correio postal e correio eletrônico para os respondentes. No total foram enviadas 150 correspondências, sendo 100 por via postal e 50 por *e mail*. O objetivo foi de levantar a realidade das entidades pesquisadas, conhecer as características que pudessem identificá-las como participantes da amostra, suas principais dificuldades para a elaboração das demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade e a aderência às normas internacionais de contabilidade.

1.6.3 Quanto à abordagem do problema

Quanto à tipologia abordagem do problema, a pesquisa apresenta características de tipologia quantitativa, que, segundo Beuren (2003, p. 92) “caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados” sendo destacada a sua utilização em estudos de levantamento. Nesta tipologia de pesquisa, por meio de uma amostra da população tenta-se entender o comportamento de toda a população alvo da pesquisa.

Segundo Burnside (2005) quando usamos o método quantitativo é importante que os dados recebidos sejam possíveis de ser quantificados, deste modo a caracterização do problema terá uma estrutura lógica que deverá ser refletido no estudo. Como forma de análise dos resultados quantitativos decorrentes da pesquisa para torna-los decifráveis foi utilizada a estatística descritiva para facilitar o entendimento dos resultados encontrados.

1.6.4 População e amostra

A escolha das entidades agropecuárias do estado de Mato Grosso, como população alvo da pesquisa, justifica-se tendo em vista que, como parte do cerrado brasileiro, o estado destacou-se por apresentar na última década um dos maiores crescimentos na produção agropecuária. Segundo dados do IBGE de 2005, na pecuária, o estado possui o maior rebanho comercial do Brasil com mais de 26 milhões de cabeças. Em termos de produção de grãos, foi o estado que mais produziu na safra 2004/2005 chegando a mais de 24,4 milhões de toneladas.

Nantes e Scarpelli (2001, p. 558) afirmam que o setor mais tecnificado da agropecuária representa em torno de 10 a 12% das propriedades rurais e estas produzem mais de 80% da produção nacional, e, na maioria das vezes, essa tecnificação está mais presente nas grandes propriedades. Assim partiu-se da premissa que se não for detectada a aderência as normas internacionais entre as maiores propriedades rurais, o que poderia denotar maior

tecnificação e organização contábil/financeiro, esta não dar-se-ia com as pequenas e médias entidades rurais.

Assim, a população alvo da pesquisa é composta pelas 200 maiores propriedades rurais do Estado de Mato Grosso, com base na extensão da área, identificados de acordo com os dados obtidos junto ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) da Superintendência Regional do Mato Grosso, no ano de 2005.

De acordo com os dados obtidos, a distribuição das propriedades pela extensão da área é composta conforme a Tabela 1 apresentada a seguir. Destaca-se que a propriedade de maior extensão de área, presente na população da pesquisa, possui 470.017 hectares e o tamanho médio das propriedades é de 36.561 hectares.

| Área (em hectares) | | Freq | % | % Acum. |
|--------------------|-----------|------|--------|---------|
| 9.262,00 | 19.261,00 | 99 | 49,5% | 49,5% |
| 19.262,00 | 29.261,00 | 37 | 18,5% | 68,0% |
| 29.262,00 | 39.261,00 | 25 | 12,5% | 80,5% |
| 39.262,00 | 49.261,00 | 8 | 4,0% | 84,5% |
| 49.262,00 | 59.261,00 | 10 | 5,0% | 89,5% |
| 59.262,00 | 69.261,00 | 5 | 2,5% | 92,0% |
| 69.262,00 | 79.261,00 | 7 | 3,5% | 95,5% |
| Mais de 79.262,00 | | 9 | 4,5% | 100,0% |
| Total | | 200 | 100,0% | |

Tabela 1 – Distribuição das propriedades rurais com base na extensão da área em hectares

1.6.4.1 Base para seleção da amostra

Para definir a amostra no universo da população objeto da pesquisa procurou-se uma característica que pudesse representar um fator em comum para toda a população. De acordo com Bosch (2003, p. 12)

existem diferentes medidas de tamanho para as explorações agrícolas. A área utilizada, expressada em número de hectares, pode ser uma medida adequada para as explorações que cultivam o mesmo tipo de produto, o número de cabeças de gado, melhor ainda, o número de unidades animais, é uma boa medida para as explorações pecuárias. Porém nenhuma das mencionadas é uma medida adequada para comparar explorações de diferentes atividades.

Como o objetivo da pesquisa foi de verificar a utilização de um conjunto de normas, sem a necessidade de comparar se esta ou aquela atividade rural apresenta melhor performance, como base para a amostra da pesquisa, as entidades foram selecionadas com base na extensão da área indicada pelo INCRA – MT.

Assim, a amostra é composta por 150 entidades, o que representa 75% da população. As principais atividades rurais desenvolvidas no estado de Mato Grosso é a produção de soja, algodão, milho e pecuária de corte. Assim essas podem ser as atividades rurais que as entidades da amostra podem estar envolvidas. Com a finalidade de procurar obter maior abrangência, foram incluídas na pesquisa, fora do critério extensão da área e da base de dados do INCRA-MT, as entidades que exploram a suinocultura⁶.

As outras propriedades da população não apresentaram dados cadastrais suficientes para contato ou envio do questionário de pesquisa.

1.6.5 Elaboração e teste do questionário

Para obter os dados que responderam a questão de pesquisa foi aplicado um questionário organizado com perguntas fechadas. O objetivo deste foi de servir de ferramenta para caracterizar as entidades respondentes, pelo volume de receitas, tipo de organização, tipo da cultura explorada predominante, formas de vendas da safra, formas de obtenção de financiamentos. O questionário serviu também, para identificar as principais dificuldades encontradas pelas entidades para elaborar as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade e a aderência às normas internacionais de contabilidade quanto ao reconhecimento e mensuração dos ativos.

Para verificar se o questionário estava adequado ao objetivo da pesquisa e não apresentava dificuldades que pudessem desestimular as respostas e indicar interpretação dúbia, foi realizado um teste aplicando o questionário a um grupo de alunos do 5º período do curso de ciências contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso – Campus de Rondonópolis que já haviam cursado a disciplina de contabilidade rural.

⁶ Essa atividade não depende de extensão de área para ser desenvolvida.

2 CONTEXTUALIZAÇÃO DA HARMONIZAÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS E DA CONTABILIDADE NAS ENTIDADES AGROPECUÁRIAS

2.1 Breve histórico da harmonização das normas contábeis

O desenvolvimento do setor agropecuário, como um setor da economia que sofreu grandes transformações, tanto nos aspectos tecnológicos como nos aspectos de gestão, evoluiu para a organização de um mercado internacional. Em consequência da internacionalização do comércio de produtos agropecuários, surgiu a necessidade de um padrão mais homogêneo para informar os resultados econômicos auferidos por este setor que possibilitasse a comparabilidade entre as empresas.

A realização de negócios entre empresas de diversos países e a internacionalização de algumas empresas não são fenômenos recentes. A necessidade de informações financeiras para compreender a situação patrimonial das empresas a fim de facilitar a realização de transações comerciais também não surgiu nos dias atuais.

Mas a formação do primeiro bloco econômico em 1951, quando o tratado de Paris criou a *European Coal and Steel Community* (ECSC), que em 1967 se transforma no maior mercado comum, a União Européia, coloca em maior evidência a necessidade de um conjunto de informações financeiras que pudessem ser utilizadas e entendidas sem viés de interpretação pelos membros do mercado. Assim, a superação do desafio, para a contabilidade, de “efetuar” comunicação através das fronteiras nacionais, reduzindo as incertezas inerentes à interpretação e comparação das demonstrações financeiras produzidas, torna-se imprescindível para o sucesso destes mercados.

A princípio, como resposta a este desafio, iniciou-se uma proposta de padronização, na tentativa de aplicar exatamente as mesmas normas na ocorrência dos fatos em todos os países e empresas. Porém, fatores como nacionalismo, soberania, cultura, entre outros, interferiram nesta concepção. Como avanço na busca de algo possível de ser alcançado, surge então o objetivo de harmonizar as normas contábeis entre os diversos mercados e blocos econômicos.

Para viabilizar este objetivo, diversas organizações foram envolvidas, mas o que provocou grande suporte, foi a criação em 1973 do *International Accounting Standards Committee* (IASC), uma organização de contadores públicos e auditores dos Estados Unidos,

Reino Unido, França, Alemanha, México, Canadá, Japão, Holanda e Austrália, que pouco a pouco se tornou o principal organismo com o objetivo de superar o desafio.

Em 2000, como parte do processo de evolução para se tornar um emissor de padrões contábeis, o IASC mudou sua estrutura, tornando-se uma organização não-governamental passando a ser uma fundação independente. Como parte dessa reestruturação foi criado o IASB como um órgão da fundação IASC. O IASB é composto por membros experientes na área de formulação de normas contábeis em diferentes países, os quais se tornaram responsáveis para emitir as IAS/IFRS, substituindo os IASC nesta atribuição. (WALTON e HALLER, 2003).

No âmbito do Mercado Comum Europeu, havia a dificuldade de as diretivas da EU não atenderem a todos os aspectos da elaboração das demonstrações financeiras, conforme se pode verificar no Comunicado 95/508 da União Européia na sua justificativa de uma nova estratégia para a harmonização contábil:

As diretivas não respondem, todavia, a todos os problemas com que se deparam aqueles que, nos anos 90, elaboram e utilizam as contas e fixam as normas nesta matéria. Algumas questões não são objeto de qualquer abordagem nas diretivas. Outras foram solucionadas quando das negociações que precederam a adoção das diretivas, quer pela inclusão de inúmeras opções, quer mediante fórmulas susceptíveis de diferentes interpretações. As contas elaboradas em conformidade com estas diretivas e com as regulamentações nacionais que as transpõem não preenchem as normas mais rigorosas exigidas noutros países do mundo, nomeadamente nos Estados Unidos, pela *Securities and Exchange Commission*. (COM 95/508 – EU)

Como a *Securities and Exchange Commission* (SEC), comissão de valores mobiliários americana, exigia de todas as empresas internacionais, inclusive das européias, que elaborassem as demonstrações financeiras de acordo com os padrões US GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles in the United States*), justificando a evidente preocupação da União Européia em permitir que os Estados Unidos fossem os emissores de padrões contábeis internacionais.

Esta preocupação está explícita no Comunicado 95/508, no qual o texto do comunicado e no parecer do relator do processo de análise de uma “nova estratégia relativamente à harmonização internacional” na esfera da união européia, afirma que:

A União Européia deve agir de imediato, por forma a assegurar a todos quantos utilizam e elaboram contas uma clara perspectiva da possibilidade de as empresas que procuram ser admitidas à cotação na bolsa nos Estados Unidos e noutros mercados mundiais poderem continuar integradas no enquadramento contabilístico da União Européia, e que as normas GAAP americanas, sobre as quais nem as próprias empresas, nem os respectivos governos podem exercer qualquer influência, não constituem a única opção à sua disposição.[...] Se a União Européia não chegar a acordo sobre uma posição clara susceptível de ser apresentada no âmbito do processo desenvolvido pelo IASC, existe um sério risco de que as exigências em matéria de informações financeiras a fornecer pelas empresas européias de grande

dimensão sejam decididas nos Estados Unidos, sem qualquer contribuição da União Européia.

Observa-se que, a favor de o IASB tornar-se o emissor de padrões contábeis internacionais, estava toda a potência do maior mercado comum, se não pela importância da harmonização, pelo temor de que emissores alheios a este mercado, senão concorrentes, estabelecessem as regras da linguagem dos negócios dentro do seu próprio domínio.

Para fortalecer o objetivo de criar um conjunto de normas internacionais, em 2001, o IASB passou a contar com a participação de todos os organismos profissionais de contabilidade que são membros da *International Federation of Accountants* (IFAC), composta por mais de 150 organismos profissionais, oriundos de mais de 100 países (WALTON E HALLER 2003, SCHMIDT et al 2004).

Em 2002, a União Européia declarou as IAS como padrões compulsórios para as companhias da União Européia, ativas naquele mercado, a partir de 2005. E, a partir de 2007, as que já publicavam suas demonstrações contábeis, com base nos padrões US GAAP, também serão obrigadas a utilizar os padrões IAS para a publicação de suas demonstrações financeiras. Isso evita, assim, que as companhias européias continuem a utilizar os padrões emitidos pelos Estados Unidos, tornando este país, indiretamente, o emissor de padrões contábeis internacionais, como aliás parecia ser sua intenção, tendo em vista ainda exigir das empresas operadoras em seus mercados financeiros, que utilizam normas diferentes das emitidas pelos US GAAP, alguma forma de relatório de reconciliação.

Conforme Walton e Haller (2003, p. 14), esta intenção foi afetada pelos escândalos contábeis de 2002; “muitos consideram que o colapso da *Enron* e os escândalos contábeis que o seguiram subtraíram dos US GAAP sua credibilidade como um conjunto de normas contábeis superiores”.

Com a opção pelos padrões IAS/IFRS, reduz-se o risco, para a União Européia (EU), de ter um emissor dos padrões internacionais da linguagem dos negócios além de suas fronteiras e de suas influências.

Outro fator importante para o IASB firmar-se como formulador de normas internacionais foi a assinatura, em 2002, de um acordo chamado “*Norwal Agreement*”, entre FASB (*Financial Accounting Standards Board*) e IASB em que os dois organismos se comprometem a buscar uma convergência entre os seus padrões contábeis.

Para definir o estágio atual da obtenção da harmonização internacional, Walton e Haller (2003, p.14) afirmam que:

O novo IASB tornou-se o emissor de padrões dominante no mundo e muitos países grandes precisam agora enfrentar a idéia de que a liberdade nacional para emitir regras estará, de agora em diante, restringida pela existência do IASB. Muitos países estão agora se dirigindo para aquilo que se convencionou chamar de 'convergência', isto é, alinhar os padrões domésticos com os IAS.

Todos estes fatos nos servem de evidências para indicar que o objetivo de uma harmonização internacional a respeito das informações contábeis avança a passos largos e todos os países tenderão a convergir diminuindo as diferenças que hoje existem.

2.2 Definição de harmonização

As demonstrações financeiras representam a principal forma, através das quais, as empresas comunicam aos interessados a situação financeira e patrimonial, por isso é reconhecida como linguagem dos negócios. Neste sentido, Niyama (2005, p. 15) define harmonização contábil “como a busca por critérios consentâneos [...] visando proporcionar uma compreensão dessa linguagem e sua comparabilidade”.

A harmonização contábil, que propicia a aproximação da linguagem internacional dos negócios, compatibilizando práticas contábeis e definindo o seu grau de variação, não deve ser confundida com o processo de normalização, que pressupõe a uniformização das normas, atualmente, considerada impossível de se alcançar em nível internacional, dizendo mais a respeito do mercado interno de cada país.

Niyama (2005, p. 38) distingue harmonização de padronização da seguinte forma:

Harmonização é um processo que busca preservar as particularidades inerentes a cada país, mas que permita reconciliar os sistemas contábeis com outros países de modo a melhorar a troca de informações a serem interpretadas e compreendidas, enquanto padronização é um processo de uniformização de critérios, não admitindo flexibilização.

Walton e Haller (2003, p. 9) definem harmonização como um

jargão usado em contabilidade internacional no sentido de significar a redução das diferenças na confecção de relatórios contábeis entre os países [...] é uma tentativa de estabelecer um processo de diminuição das diferenças, o que irá remover os principais obstáculos à comparabilidade internacional.

Utilizando os termos de Mcleay e Jaafar (2003, p. 5)⁷, a harmonização internacional é o processo em que as empresas, nos diversos países, diante dos fatos e eventos que apresentam as mesmas características, representam estes, em suas demonstrações financeiras, utilizando os mesmos conceitos e tratamentos. Pode-se afirmar que a

⁷ “... assuming that accounting will be fully harmonized when all firms operating in similar circumstances adopt the same accounting treatment for similar transactions...”

harmonização contábil internacional só será completa quando todos os países, em situações idênticas, utilizarem o mesmo tratamento contábil para transações semelhantes.

2.3 Importância da harmonização contábil

Com o crescimento do comércio internacional, tanto entre blocos econômicos como entre países, aumenta a necessidade de analistas e investidores compreenderem as informações financeiras relativas às empresas internacionais em que possam estar interessados. Para isso, é imprescindível que os relatórios financeiros das diferentes empresas, nos diversos países, sejam compreensíveis, exigindo que os mesmos sejam confiáveis e comparáveis, e que possibilitem a reconciliação para a abstração de todas as informações relevantes, para qualquer analista e em qualquer país que se encontre.

Outro aspecto importante que ocorre com a globalização e a abertura dos mercados ao capital internacional é a possibilidade de investimentos, em lugares e atividades, que antes seriam apenas imagináveis. Para Saudagaran e Diga (1997, p. 41):

da perspectiva de investidores sofisticados, a globalização de mercados financeiros tem sido sinônimo de rápida obtenção de acesso a oportunidades de *portfólio* de investimentos em qualquer lugar do mundo, inclusive aqueles em lugares uma vez considerados como 'exóticos' ou 'distantes'.

Os mesmos autores entendem que estas facilidades de acesso aos diversos mercados, principalmente os emergentes, também possuem riscos e custos. Além das peculiaridades e problemas inerentes aos mercados, igualmente importantes são os problemas em nível de informações, originários das dificuldades de se obter informações adequadas e confiáveis, e, ao mesmo tempo, úteis para avaliar oportunidades de investimentos nesses mercados.

A importância das demonstrações financeiras consistentes e confiáveis para os mercados 'exóticos e distantes' também é ressaltada por Walter (1993, p. 15, Apud SAUDAGARAN e DIGA 1997, p. 45):

A natureza e a extensão da produção de informação e a evidenciação é central para o desenvolvimento do mercado de capitais e habilitar para atrair fluxos de investimentos estrangeiros [...] quanto mais fortes e mais independente a infraestrutura de informações, mais atraente o mercado emergente estará para investidores estrangeiros.

Embora também possa haver investidores menos avessos a risco e ávidos pelos altos retornos que os mercados 'exóticos e distantes' lhes proporcionem, o principal é a oportunidade de altos retornos, pois as diversidades contábeis podem ser adaptadas, como se pode deduzir da afirmação de Saudagaran e Diga (1997, p. 52) que os

recentes estudos indicam que as diferenças na contabilidade internacional são vistas como importantes para os investidores, porém elas não são percebidas como uma barreira para a diversificação internacional. Estes estudos revelam adicionalmente, que os usuários estão aptos a lidar com diversidade contábil com discernimento sobre a natureza e o impacto das práticas contábeis em diferentes países.

Por outro lado, é sabido que investidores, de maneira geral, são mais atraídos por mercados que conhecem e nos quais confiam ou possam confiar. Demonstrações financeiras consistentes podem ser muito importantes para a confiança dos investidores, e o estabelecimento de um mercado regular e ativo para títulos e valores mobiliários. Isso proporciona, inclusive, a participação do mercado de capitais no processo de desenvolvimento de países subdesenvolvidos, aumentando o fluxo de capitais e o desenvolvimento de mercados de capitais domésticos.

Em relação à importância da informação contábil para o mercado de capitais, Saudagaran e Diga (1997, p. 45) afirmam que “A proeminência dos EUA e UK tem sido associada, em parte, com a natureza seqüencial de relatórios financeiros nestes países, que por sua vez, é resultado da crescente disponibilidade de informações para propósito de tomada de decisão”.

Outro fator preponderante para a harmonização contábil é o efeito na redução do risco para os investidores e do custo para os tomadores de capitais e empresas que operam em diversos países. Niyama (2005, p. 39), comentando as vantagens da harmonização contábil internacional, afirma que

para as empresas multinacionais uma nítida vantagem proporcionada pela harmonização contábil internacional é a redução de custos para gerenciar sistemas contábeis diferenciados em diferentes países. Também é facilitada a tarefa de elaboração de demonstrações contábeis consolidadas da matriz e de todas as suas subsidiárias no exterior, que atualmente requerem ajustes por divergências de critérios contábeis.

Direcionando o olhar para o mercado agropecuário, a harmonização das normas contábeis pode significar a internacionalização não só da comercialização de seus produtos, mas a possibilidade de os investidores internacionais aportarem nesse segmento, os recursos necessários para aumentar a produção de alimentos. Isso aumentaria a diversificação dos investimentos por parte dos investidores internacionais que por ora são direcionados apenas para entidades que exploram atividades industriais, deixando o mercado agropecuário distante de seu potencial de rendimentos.

2.4 A harmonização como forma de assegurar a comparabilidade das demonstrações financeiras

Diversos autores como Niyama (2005), Schmidt, et al (2004), McLeay e Jaafar (2003), Walton e Haller (2003), Castro Neto (1998) Saudagaram e Diga (1997) destacam que uma das principais vantagens da harmonização internacional das normas contábeis é que a mesma pode possibilitar a comparação das demonstrações financeiras entre as empresas dos diversos países que se deseje analisar.

A IAS 1 define como um de seus objetivos, ao afirmar, em seu parágrafo 2, que a mesma

está concebida para melhorar a qualidade das demonstrações financeiras apresentadas conforme as normas internacionais de contabilidade ao:

.....

(d) Estabelecer (com base na estrutura conceitual) requisitos práticos em assuntos tais como materialidade, continuidade, a escolha de políticas contábeis quando nenhuma norma exista, consistência e a apresentação da informação **comparativa** (grifo nosso) (IASB 1986).

A mesma preocupação com a comparabilidade pode ser encontrada na IAS 7 que destaca como benefício da informação do fluxo de caixa a facilidade de os usuários avaliar as alterações nos ativos líquidos de uma empresa e sua estrutura financeira e “aumentar a comparabilidade do relato de desempenho operacional por diferentes empresas” (IASB, 2003).

Da mesma forma, a IAS 8 também destaca como um de seus objetivos:

prescrever a classificação, divulgação e tratamento contábil de certos itens nas demonstrações dos resultados a fim de que todas as empresas preparem e apresentem uma demonstração de resultado numa base consistente. Isto melhora a **comparabilidade** (grifo nosso) com as demonstrações financeiras da empresa em períodos anteriores e com as demonstrações financeiras de outras empresas (IASB 2003).

Verifica-se que as normas a descreverem os padrões de elaboração e apresentação dos principais relatórios financeiros, destacam de maneira clara que os relatórios financeiros devem assegurar a **comparabilidade** tanto entre períodos contábeis como entre empresas, a fim de avaliar de forma relativa a sua posição financeira, seu desempenho e as alterações na posição financeira.

Garrison e Noreen (2001, p. 582) afirmam que “a comparação com outra empresa pode proporcionar valiosas indicações da saúde financeira de uma organização. Infelizmente, as diferenças dos métodos contábeis das empresas às vezes dificultam a comparação dos dados financeiros”. A falta de comparabilidade das informações prestadas pelas empresas

reduz, em muitos casos, a utilidade destas, pois carecem de atributo indispensável para a sua utilização.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 101) incluem a comparabilidade entre as características qualitativas da contabilidade. Os mesmos, para caracterizarem comparabilidade, utilizam a definição do FASB como “a qualidade da informação que permite aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos econômicos”.

A preocupação com o atributo contábil da comparabilidade também faz parte das normas brasileiras de contabilidade conforme se pode constatar na Resolução 785 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2006, p. 70) que determina os principais atributos da informação contábil em seu parágrafo 1.3.2:

A informação contábil, em especial aquela contida nas demonstrações contábeis, notadamente as previstas em legislação, deve propiciar revelação suficiente sobre a entidade, de modo a facilitar a concretização dos propósitos do usuário, revestindo-se de atributos entre os quais são indispensáveis os seguintes:

- confiabilidade;
- tempestividade;
- compreensibilidade; e
- comparabilidade.

Observa-se o alinhamento das normas brasileiras na preocupação com o processo de harmonização da contabilidade, inclusive, utilizando definições que se aproximam do preconizado pelas normas internacionais, conforme pode ser verificado nos parágrafos 1.7.1 e 1.7.2 (CFC. 2006, p.71) a seguir reproduzidos:

1.7.1 – A comparabilidade deve possibilitar ao usuário o **conhecimento da evolução** entre determinada informação ao longo do tempo, numa mesma Entidade ou em diversas Entidades, ou a situação destas num momento dado, com vista a possibilitar-se o conhecimento das suas posições relativas.

1.7.2 – A concretização da comparabilidade depende da conservação dos aspectos substantivos e formais das informações.

Parágrafo único. A manutenção da comparabilidade **não deverá constituir elemento impeditivo** da evolução qualitativa da informação contábil.(grifo nosso).

A IAS 1, em seu parágrafo 38, faz a recomendação de que a informação contábil deve ser apresentada de maneira que o usuário possa compará-la, e assim define esta exigência (IASB 2003):

A menos que uma Norma Internacional de Contabilidade permita ou de outra maneira exija, a informação comparativa deve ser divulgada com respeito ao período anterior para toda a informação numérica constante das demonstrações financeiras. A informação comparativa deve ser incluída na informação narrativa e descritiva quando seja relevante para uma compreensão das demonstrações financeiras do período corrente.

A comparabilidade, como atributo para a contabilidade, indica que os usuários, ao terem acesso a um conjunto de demonstrações financeiras, devem ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma empresa ao longo do tempo, com a finalidade de identificar tendências na sua posição financeira e no seu desempenho.

Um fator importante que garante a comparabilidade das demonstrações financeiras, diz respeito à consistência de procedimentos contábeis adotados por uma empresa de um período a outro. Um dos principais atributos da consistência é permitir que os dados sejam comparados para obter a previsão de comportamentos futuros, ou projetar tendências de uma empresa em determinado ambiente econômico.

O reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos efeitos financeiros de transações e outros acontecimentos semelhantes devem ser realizados de maneira consistente em toda a empresa, e durante o tempo nessa empresa, e de maneira consistente para diferentes empresas, a fim de permitir a comparabilidade tanto entre períodos, entre unidades e entre as empresas do mesmo setor.

2.5 Comparabilidade das informações financeiras e a alteração das políticas contábeis

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 101), “a utilidade da informação é significativamente ampliada quando apresentada de maneira que permita comparar uma entidade a outra – ou à mesma entidade em outras datas”. Para que se possa comparar as informações de um período a outro, é necessário que os procedimentos adotados na obtenção e apresentação das informações sejam uniformes.

Porém a uniformidade desejada para obter a comparabilidade não pode tornar-se um impedimento à introdução de normas e políticas contábeis que melhorem a capacidade de informação da contabilidade, não permitindo que circunstâncias relevantes sejam consideradas.

Não é conveniente que uma empresa continue a contabilizar da mesma maneira uma transação ou outro acontecimento se a política adotada não estiver de acordo com as características qualitativas de relevância e confiabilidade. Por outro lado, também não é admissível que a empresa continue com as políticas contábeis inalteradas quando existam alternativas mais relevantes e confiáveis.

Para permitir que novas alternativas de reconhecimento e mensuração possam ser aplicadas, sem contudo prejudicar o poder de comparabilidade das demonstrações financeiras, evitando a perda de relevância e confiabilidade, deve-se assegurar que, a cada período, sejam

divulgadas todas as informações necessárias e relevantes para que o usuário possa fundamentar a tomada de decisão. Uma alternativa é divulgar, nas notas explicativas, todas as mudanças ocorridas nas políticas contábeis e os efeitos de tais mudanças, tanto no que diz respeito aos aspectos inclusos nas demonstrações financeiras propriamente ditas, bem como nas informações adicionais.

2.6 Definição e caracterização de agricultura e empresa agropecuária

2.6.1 Definição e caracterização de agricultura

A palavra agricultura deriva do latim e é formada pelo radical *ager, agri*, “campo” e *cultura* - cultura, cultivo, modo de cultivar o campo com finalidades econômicas. Na definição de Dias e Carneiro (1986, p.147), “a arte de cultivar os campos e domesticar os animais, com fim puramente utilitário”.

De acordo com a Enciclopédia Britânica (2006), a agricultura é a arte ou ciência de cultivar a terra, para obter o crescimento de plantas e a criação de animais, através da utilização de técnicas e métodos de mecanização tornando-a mais produtiva.

De acordo com a enciclopédia livre Wikipedia (2006), a agricultura é o processo de produzir produtos, alimentos, fibra e muitos outros produtos desejados através do cultivo de certas plantas e da criação de animais domesticados. A prática de agricultura também é conhecida como "cultivar", embora este termo, às vezes, só seja usado para a produção de plantas, enquanto os cientistas, inventores e outros que se dedicam a melhorar os métodos e instrumentos de agricultura também possam ser chamados de agricultura.

Segundo Santos (1996, p. 43), “agricultura é definida como a arte de cultivar a terra. Arte essa decorrente da ação do homem sobre o processo produtivo à procura da satisfação de suas necessidades básicas”. Deve-se observar que a geração de excedente de produção, embora supere a satisfação das necessidades básicas como sugerido pelo autor, ainda assim continua sendo atividade de agricultura.

Das definições acima, verifica-se que a atividade de agricultura pode ser dividida na produção de animais e na produção de plantas. A atividade que se dedica apenas à produção de animais é denominada de pecuária. Já a que se dedica à produção de plantas é denominada de agricultura.

Pecuária é um termo específico usado para indicar o uso de animais na produção de alimentos, podendo-se citar, como exemplo, a produção de carne e leite, ou, ainda, a

produção de couro como matéria prima para produção de vários itens de vestuário como calçados e roupas.

Agricultura é o termo utilizado para definir a atividade de produção de plantas ou de produtos delas derivados, tais como a cultura de soja, milho, algodão, etc.

A união dos dois termos, agropecuária, designa a atividade e a prática da agricultura e da pecuária simultaneamente (WIKIPEDIA 2006).

Essa 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.

Assim, pode-se definir agricultura como a atividade humana no processo de obtenção de recursos através do cultivo da terra e gestão dos recursos naturais, com a finalidade de satisfazer a demanda por produtos e animais para obter o atendimento das necessidades, sejam elas elementares para a sobrevivência humana, ou para a obtenção de excedente de produção, garantindo o atendimento das utilidades supérfluas.

2.6.2 Multifuncionalidade da agricultura

As definições anteriores desconsideram a multifuncionalidade da atividade rural, pois a mesma, além de produzir bens para atender às necessidades humanas, também mantém o controle do ecossistema como se pode ver em Kyed, Kaergard e Zobbe (2002, p. 3):

o setor não produz só alimentos, mas uma série de bens não materiais como a preservação do meio ambiente, garantia de alimentos, bem-estar para os animais e desenvolvimento rural. Há muitos benefícios sociais de bens não comerciáveis que a sociedade necessita e deve pagar por eles para serem produzidos em montante suficiente.

Outro exemplo de multifuncionalidade e da capacidade de geração de bens imateriais pode ser os acordos para comercialização de créditos de carbono que é a compra por países poluidores de benefícios gerados com a não emissão de gases de efeito estufa ou a sua transformação em energia renovável. As empresas de países em desenvolvimento que reduzem a emissão destes gases, vendem os créditos para empresas ou governos de países ricos, obrigados pelo Protocolo de Kyoto a se tornarem menos poluentes até 2012.

Assim, verifica-se que o conceito de agricultura pode ir além da simples produção de alimentos para atender às necessidades humanas, tendo em vista que a preservação do meio ambiente está diretamente relacionada à atividade agrícola, pois concorrem pelo mesmo meio de produção: a terra.

2.6.3 Entidade agropecuária

No Brasil, é comum denominar de agropecuarista aquele que se dedica à produção de plantas e a criação de animais. É apenas agricultor, quando a atividade principal é a produção de plantas, e só pecuarista, quando a atividade principal é a criação de animais.

Em se tratando da gestão do processo produtivo de plantas ou animais, por uma entidade abstrata, criada com a finalidade específica de gerir e explorar a atividade de agropecuarista, esta passa a ser denominada, então, de empresa agropecuária.

Marion (2002, p. 24) define empresas agropecuárias como “aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo por meio do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas”.

A Resolução 909/01 do CFC (2006, p. 201) define que entidades agropecuárias “são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo ou da água, mediante extração vegetal, o cultivo da terra ou da água (hidroponia) e a criação de animais”.

A inclusão do fator água, atende à atividade de cultivo, por exemplo, de piscicultura, cunicultura e outras atividades que podem ser realizadas com a exploração aquífera, que se encontra em franca expansão no Brasil.

O IASB na IAS 41, em seu parágrafo 5º, define o termo atividade agrícola, quando utilizado em suas normas, como “a gestão por uma empresa da transformação biológica de ativos biológicos para venda, em produto agrícola, ou em ativos biológicos adicionais”. Destaca-se o termo ativo biológico que também é definido na mesma norma como “animal ou plantas vivos” e a transformação biológica “compreende os processos de crescimento natural, degeneração, produção e procriação que causem alterações qualitativas e quantitativas num ativo biológico”.

As normas internacionais consideram ativo todo o bem ou direito com capacidade de geração de benefícios futuros para a entidade. Desta forma, pode-se caracterizar ativo biológico, como seres vivos que tenham origem na terra ou dela necessitem para sobreviver, podendo sofrer mutações com a ação da natureza e possuindo capacidade de geração de benefícios futuros para a entidade.

A gestão do conjunto de ativos biológicos acima definidos como plantas ou animais vivos é normalmente conhecida como atividade agropecuária. Assim, empresa agropecuária é aquela que gera e obtém os benefícios do processo de transformação destes organismos vivos em bens de utilidade para o atendimento das necessidades, sejam elementares ou supérfluas.

2.6.4 Características da atividade agropecuária

De acordo com a *Comissione de Actuación Profesional en Empresas Agropecuarias Argentinas*⁸, deve-se interpretar a "atividade agropecuária" como a que consiste em produzir bens econômicos a partir da combinação do esforço do homem e da natureza, para favorecer a reprodução, o melhoramento e o crescimento de plantas e animais.

Pelo fato de a atividade agropecuária combinar esforço humano e natureza, a produção agropecuária possui uma importante característica que a torna distinta das demais atividades produtivas, ou seja, sendo seus objetivos básicos a produção de plantas e animais, o caráter biológico da produção agropecuária não pode ser negligenciado. Assim, os fatores da natureza são determinantes no processo de produção.

Buainain e Souza Filho (2001, p. 327) afirmam que “uma das principais características da atividade agropecuária é sua marcada sazonalidade, decorrente da forte dependência de fatores climáticos, ambientais e do ciclo biológico das plantas e animais”. Esta característica não pode ser alterada com estratégias mercadológicas ou produtivas como ocorre nos setores da indústria e comércio, apesar dos grandes avanços tecnológicos para alterar o ciclo biológico de plantas e animais.

Além destas características, poder-se-ia acrescentar o trabalho disperso e ao ar livre que é realizado na maioria das atividades agropecuárias. Nesse setor, normalmente, não existe fluxo contínuo de produção, como na indústria, em que várias atividades podem estar sendo desenvolvidas simultaneamente em diversos locais, dispersas por toda a propriedade, inclusive, distantes um do outro.

Outro fator que se pode destacar é a dificuldade de comparar o desempenho das atividades executadas. Não há, por exemplo, relação entre o trabalho executado por uma equipe de manejo de gado leiteiro com outra de manejo de gado de corte, ou uma equipe que esteja envolvida no cultivo de algodão com outra que esteja no cultivo de soja. Esta dificuldade pode ser justificada, tendo em vista que a execução do trabalho ao ar livre expõe o executor a fatores climáticos como frio, calor, chuvas e interrupção, na maioria dos casos, do trabalho noturno⁹.

Estas características devem ser levadas em consideração pela contabilidade no momento de elaboração de um sistema de informações. O reconhecimento, mensuração e

⁸ Disponível em http://www.consejo.org.ar/comisiones/com_27/com_27.htm#objetivos Acessado em 30/04/2006.

⁹ Esta característica da atividade rural exige dos tomadores de decisões, sejam elas decisões financeiras ou operacionais, rigorosas ações de planejamento e controle.

evidenciação das transações e eventos devem refletir de maneira confiável e comparável o resultado das operações sem negligenciar estas características. O mesmo ocorre com o usuário das informações contábeis que, ao interpretar um conjunto de relatórios, deve estar ciente destas peculiaridades.

2.7 Contabilidade rural e a sua importância

2.7.1 Conceito de contabilidade

A contabilidade é uma ciência que tem por objetivo o estudo do patrimônio de uma entidade por meio da utilização de métodos, para coletar, registrar, acumular, organizar, processar, comunicar e analisar todos os fatos que afetam a situação patrimonial de uma entidade.

Independente dos objetivos ou da atividade de uma empresa, a necessidade de informação financeira é inevitável. Assim, a contabilidade passa a suprir essa carência, tornando-se um sistema de informações financeiras. Weigandt, Kieso e Kimmel (2005, p. 2) definem contabilidade como “um processo composto de três atividades: identificação, registro e comunicação dos eventos econômicos de uma organização (empresarial ou não) aos usuários da informação”. Os mesmos autores definem a identificação como a “seleção dos eventos que são considerados evidência de atividade econômica relevante para determinada organização”. O registro consiste na manutenção de modo sistemático e ordenado dos eventos identificados e mensurados. Para completar a sua função como sistema de informações, a contabilidade deve comunicar aos usuários a fim de que estes possam dispor das mesmas informações para a tomada de decisões.

Para Most (1977), a contabilidade pode ser definida como a arte de registrar, classificar e resumir, de maneira significativa e em termos de dinheiro, transações e acontecimentos que são, ao menos em parte, de caráter financeiro, e interpretar seus resultados. Porém, segundo o mesmo autor, poderia também ser a sistemática de processamento e provisão de informações para a gerência de áreas operacionais de uma entidade, com capacidade de geração de relatórios para estas áreas.

Ao se olhar para a contabilidade como sistema de suporte à tomada de decisões, sejam elas internas ou externas, pode-se adotar o conceito utilizado por Atkinson et al (2000, p. 67) pelo qual define contabilidade

como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras usadas pela administração

para planejar, avaliar e controlar dentro de uma empresa e assegurar o uso apropriado e responsável de seus recursos.

Conforme Iudicibus et al (2000, p. 23) “o objetivo básico da contabilidade, portanto, pode ser resumido no fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais”.

2.7.2 Conceito de contabilidade rural

Segundo Aloe e Valle (1976, p. 33), a contabilidade rural é “a parte da contabilidade aplicada às atividades agrícolas, tendo por objetivo o estudo, registro e controle de gestão econômica do patrimônio das entidades que se dedicam a essas atividades”.

A contabilidade rural é o ramo da contabilidade que tem como objetivo aplicar os princípios e normas básicas da contabilidade, de forma adequada, sobre o patrimônio das entidades que se dedicam à atividade agropecuária.

Por ser extensão da contabilidade, deve demonstrar a situação do patrimônio e o resultado do exercício, de forma clara e precisa, rigorosamente de acordo com os princípios e normas de contabilidade aplicadas às demais atividades.

Das definições de contabilidade e de atividade rural, poder-se-ia definir contabilidade rural como o ato de identificar, classificar, registrar, resumir e comunicar de modo sistemático. Já, em termos financeiros, os eventos relevantes para uma empresa rural, provendo de forma metódica as informações importantes à gerência e às áreas operacionais sobre as transformações provocadas pela combinação de recursos naturais, capital e esforço humano sobre organismos vivos.

2.7.3 Importância da contabilidade rural

Em qualquer atividade econômica é necessária uma administração eficiente e eficaz. A atividade agropecuária, sem dúvida, também necessita de uma administração com essas características, cujo objetivo é acelerar o processo de modernização da atividade. Mas, para atingir isso, o administrador necessita de dados ou informações seguros e eficazes de modo a suprir seus anseios no gerenciamento da entidade que está sob sua gestão.

Segundo Hermann Jr (1980, p. 36):

para assegurar o êxito de qualquer administração e garantir assim a integridade patrimonial contra qualquer surpresa, é necessário colocar a atividade econômica sobre base planejada, formulando previsões econômicas, estabelecendo probabilidade e controlando as previsões mediante a técnica da análise econômica e financeira dos balanços periódicos.

Porém, um grande número de agropecuaristas não utiliza a contabilidade com o objetivo de auxiliar o processo de tomada de decisões. Conforme se pode constatar em Souza (2004, p. 126), apenas 10% dos pecuaristas abrangidos por sua pesquisa utilizam o balanço patrimonial na avaliação do resultado econômico financeiro, sendo que este percentual sobe para 12,5% no auxílio à tomada de decisões. Os dados dessa pesquisa demonstram ainda que 12,5% utilizam a demonstração de resultados do exercício no processo de tomada de decisão e também para a avaliação econômico-financeira.

Todavia esse não é um fenômeno exclusivo das entidades agropecuárias do Brasil. Hatteland & Knapskog (1993. apud SAMSETH 2000, p. 99) também encontraram baixos índices de utilização da contabilidade nas entidades agropecuárias da Noruega, índices semelhantes aos encontrados por Souza no Brasil. Apenas 12% dessas empresas norueguesas apresentavam suas informações financeiras de acordo com os padrões contábeis nacionais. As demais ostentavam apenas informações para atender ao fisco.

Esse fator pode ser justificado em determinadas situações pois a obtenção das informações contábeis pode representar custo elevado para o pequeno agropecuarista que acaba centralizando seus esforços e gerando informações apenas para cumprir as exigências legais. Perde-se, então, a oportunidade de utilizar a contabilidade para avaliar o reflexo que as operações causam ao patrimônio dessas entidades.

Mas, para as grandes propriedades agropecuárias, é injustificável a ausência de contabilidade como um sistema de informações para suportar a tomada de decisões. Uma propriedade agropecuária sem contabilidade, qualquer que seja o seu porte, é uma entidade sem condições mínimas de planejar o seu crescimento de forma segura e confiável, colocando em risco a sobrevivência da mesma.

A contabilidade rural é instrumento fundamental para o controle financeiro e econômico da propriedade rural, porém mesmo sendo utilizada apenas como forma de registro dos eventos e fatos administrativos, sem a sua utilização interna no processo decisório, ainda se podem encontrar fortes motivos para sua manutenção e guarda, tendo em vista os aspectos legais a que qualquer atividade econômica está sujeita. Estes aspectos são destacados por Fabretti (1997, p. 29), ao afirmar que a contabilidade, além do suporte na tomada de decisões, tem ainda outras funções como:

- a) Registrar os fatos administrativos.
- b) Demonstrar e controlar as mutações patrimoniais.
- c) Servir como elemento de prova em juízo ou tribunal.
- d) Fornecer elementos para que os acionistas ou sócios possam examinar as contas da diretoria e aprová-las ou não.
- e) Demonstrar ao fisco o cumprimento da legislação fiscal.

Tendo em vista a contabilidade como registro dos eventos e transações, Coelho (1998) afirma que a escrituração contábil pode ser útil sob os aspectos de legalidade, gerenciamento e atendimento às responsabilidades do ponto de vista social.

Em se tratando do aspecto da legalidade, a escrituração contábil propicia, ao produtor rural, controles que facilitam cumprir as obrigações fiscais e sociais, tais como: declaração anual do imposto de renda, declaração de produtor, recolhimento de impostos, emissão de notas fiscais e guias de transporte dos produtos agrícolas, comprovação do cumprimento das obrigações sociais e trabalhistas, entre outras.

Quanto ao gerenciamento, o agropecuarista necessita de informações para tomada de decisões. A contabilidade envolve o registro de eventos e controles internos que auxiliam nessa hora, tanto no tocante à produção, como na análise de sua performance em relação aos investimentos realizados.

Já quanto aos aspectos da responsabilidade social, a atividade agropecuária tem como objetivo produzir o suficiente para que o valor da venda de sua produção compense os investimentos e ainda gere lucro. Para atingir seus objetivos, os produtores rurais contribuem de forma significativa com o desenvolvimento social, através da criação de empregos diretos e indiretos, aquisição de materiais duráveis ou de consumo e a produção de produtos agrícolas para a satisfação das necessidades humanas. A contabilidade, como instrumento de medida e sistema de informações, serve para indicar que a entidade rural está cumprindo o papel que a sociedade espera que ela desempenhe.

Assim, a contabilidade rural assegura que os diversos usuários e interessados nas informações das entidades rurais as utilizem, de maneira a atender a seus interesses, sejam eles legais, morais ou para a gestão da própria entidade.

3 ESTUDO DAS NORMAS INTERNACIONAIS APLICADAS ÀS ENTIDADES RURAIS

3.1 Inovações introduzidas pela IAS 41 na contabilidade rural

Conforme o Parágrafo 1 do *framework* editado pelo IASB (2003), apesar de as demonstrações financeiras parecerem semelhantes de um país para outro, há diferenças que provavelmente têm sido causadas por uma variedade de circunstâncias sociais, econômicas e legais, tendo em mente as necessidades dos diferentes usuários das demonstrações financeiras quando do estabelecimento dos requisitos nacionais. Essas diferentes circunstâncias conduziram ao uso de uma variedade de definições dos itens das demonstrações financeiras, bem como deram origem ao uso de diferentes critérios para o reconhecimento e a preferência por diferentes bases de mensuração. O poder de bem informar para a tomada de decisão das demonstrações financeiras também é afetado, assim como as divulgações nelas feitas.

Dentro do setor econômico primário, a atividade agrícola toma relevância no mercado financeiro, mas uma grande diversidade de práticas de contabilização adotadas pelas entidades agrícolas dificulta, em demasia, a análise, interpretação e comparabilidade dos relatórios financeiros.

Para *Farm Financial Standards Council* (FFSC), em suas recomendações de Diretrizes Financeiras Para Produtores Agrícolas dos EUA (1997), há três fatores para a diversidade de práticas contábeis existentes naquele país:

- a) As operações financeiras na área agrícola são realizadas pelos proprietários das entidades sem um treinamento adequado em finanças e contabilidade; assim, os sistemas que foram desenvolvidos, buscavam a facilidade e simplicidade de operação quase sempre baseada no regime de caixa.
- b) Os usuários primários das demonstrações financeiras eram os fornecedores de capital, os quais, por sua vez, viam-se obrigados a analisar a capacidade de pagamento com base nas informações prestadas pelos agricultores que às vezes tinham como base suas demonstrações para fins tributários, baseados no regime de caixa com uma demonstração básica dos inventários.
- c) As demonstrações financeiras eram elaboradas tendo em vista o valor de mercado por quatro motivos:

I - Os fornecedores de capital precisavam verificar a capacidade de pagamento dos agricultores.

II - Falta de condições de apurar o custo histórico.

III - A fusão que ocorre no setor agrícola entre a pessoa física do proprietário da empresa e suas demonstrações financeiras e

IV - Grande aumento de investimentos em ativos fixos, fazendo com que custos históricos fossem pouco representativos, comparados com o valor de mercado.

Poder-se-ia acrescentar, ainda, que a diversidade de práticas contábeis pode ser originada pelas normas de cada país, voltadas para a agricultura ou práticas diferentes entre as várias atividades desse setor. Assim, a edição de uma norma contribui para o estabelecimento de um marco regulatório, favorecendo a convergência entre as práticas contábeis.

A contabilização das operações na atividade agrícola possui a mesma base conceitual das demais entidades, pois as transações e eventos como operações de compra e venda que ocorrem, também, não diferem dos outros setores; porém, as manifestações de seus ativos e a geração de resultados são totalmente diversas das demais entidades. A capacidade de crescimento natural, produção, procriação e degeneração de seus ativos, objeto da norma, torna o reconhecimento e a mensuração desses ativos com características peculiares que não são encontradas nas atividades industriais, comerciais ou de prestação de serviços.

Conforme Ramírez (2003, p. 5), a agropecuária tem um processo distinto de auferir 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.

Portanto, o resultado da atividade é gerado durante a transformação biológica das plantas e animais quando ocorre o maior grau de incerteza. Nessa fase, os ativos biológicos estão sujeitos aos processos naturais de crescimento e transformação biológica, sendo mínima a ação do homem, a não ser pela atividade de proporcionar ambiente adequado para seu desenvolvimento e proteção contra predadores. Dessa forma, os ganhos ocorrem durante o seu processo de crescimento vegetativo e não no momento da venda, como em todas as outras atividades.

Nas atividades industriais, comerciais e de serviços, os ativos sofrem transformações que são fruto do esforço de máquinas ou de pessoas os quais podem ser devidamente monitorados e controlados durante todo o processo de produção, tendo como característica o reduzido grau de incerteza sobre a qualidade final do produto acabado. Já na

atividade agrícola, as transformações advêm da ação biológica da natureza, provocadas pelo processo natural de nascimento, crescimento e degeneração, próprios da característica de cada ativo.

A introdução de uma norma no ambiente contábil destas atividades, a qual estabelece o reconhecimento do resultado durante o processo de produção, faz com que haja maior uniformidade no tratamento contábil dos eventos econômicos financeiros nas entidades que se destinam a estas atividades. Assim, o estabelecimento de bases comuns, para o reconhecimento e mensuração desses ativos e de suas transformações, reduzirá progressivamente a diversidade de práticas contábeis adotadas pelas empresas, permitindo maior utilidade dos relatórios financeiros por parte dos usuários.

3.1.1 Histórico e objetivo da IAS 41

A IAS 41 – *Agriculture* - foi editada pelo IASC em dezembro de 2000, após vários anos de discussão, sendo que sua primeira versão para consulta pública foi divulgada pelo IASC em 1994. Essa norma, assim como as demais, foi adotada pelo sucessor do IASC, o IASB, em abril de 2001, com data para vigência a partir de 01 de janeiro de 2003. Tem como objetivo prescrever o tratamento contábil para apresentação e divulgação das demonstrações financeiras das entidades relacionadas com atividades agrícolas. É a primeira norma emitida pelo IASC direcionada especificamente para o setor primário.

A IAS 41 determina os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos biológicos durante a fase de crescimento, degeneração, produção e reprodução, estabelecendo que, se o valor justo pode ser mensurado confiavelmente, este deve ser o critério utilizado no momento inicial e em cada data de elaboração das demonstrações financeiras, e evidenciados, na demonstração de resultados, os ganhos e perdas advindos das transformações ocorridas.

3.1.2 Introdução do valor justo como critério de mensuração

Conforme se pode verificar do item anterior, a IAS 41 definiu que os ativos biológicos devem ser mensurados no momento da elaboração das demonstrações financeiras, pelo valor justo. Por tratar-se de inovação nesse setor, faz-se útil que se realize breve discussão sobre a introdução deste critério na contabilidade.

O termo “valor justo” é originado da tradução em inglês de *fair value* que, primeiramente, foi utilizado pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB) na *Statement*

Of Financial Accounting Concepts (SFAC) 3 (1980, § 12 e 13), como consequência de introduzir o “*comprehensive income*”, uma concepção de resultado no sentido amplo (ÁLVARES et al, 2005).

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

Esse critério foi amplamente utilizado para avaliar ativos que têm negociação no mercado financeiro, ou para suportar o critério de avaliação dos estoques de “custo ou mercado dos dois o menor”; assim, os estoques somente eram avaliados a valor de mercado caso este fosse menor que o custo histórico.

Com a aprovação da IAS 41, o IASC introduz na contabilidade das entidades rurais o critério de valor justo para a avaliação e reconhecimento de ativos biológicos. Criou, assim, para as entidades agrícolas, dois tipos de inventário: os que são avaliados a custo histórico, exceto se este for maior que o valor de mercado, onde estão inclusos produtos agrícolas após a colheita, insumos e outros materiais para consumo nas atividades agrícolas; e inventários avaliados pelo critério de valor de mercado, mesmo que este seja maior que o custo histórico, que estão incluídos ativos biológicos em estágios anteriores à fase de colheita como animais vivos e plantas.

O critério de valor justo recomendado pela IAS 41 para avaliação dos ativos biológicos e produtos agrícolas apresenta algumas divergências quanto a sua aplicação, conforme editorial do jornal australiano *Abacus* (Dean e Clarke, 2005), indicando que Chambers¹⁰, em 1998, já havia identificado confusão nos sinônimos dentro da literatura contábil, havendo, por isso, necessidade de o IASB elucidar a utilização desse critério de mensuração.

¹⁰ Raymond J. Chambers. Professor e pesquisador australiano, citado por Shimidt (2000) como pertencente a escola norte americana. Escreveu sete livros e cerca de duzentos artigos, a maior parte dos quais voltados para a problemática da inventariação.

Um dos fatores destacados por Dean e Clarke (2005, p. v) é que, conceitualmente, valor justo é uma medida baseada no mercado. Porém, pode haver preços de mercado diferentes, disponíveis para diferentes empreendimentos, e correspondentemente, medidas diferentes de valor justo.

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

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

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

Viana e Rodrigues (2004), em pesquisa realizada nas empresas produtoras de vinhos do porto, afirmam que a maioria delas preferem ter seus ativos biológicos avaliados a valor de mercado, seguindo o critério adotado na IAS, tendo em vista que os ativos destas companhias tem capacidade de geração de benefícios por longo tempo.

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

A objeção em utilizar valor justo em ambientes naturais já havia sido destacada pela *Deloitte Touche Tohmatsu International*¹¹ em 1997, ao fazer comentários sobre o *Draft* das IAS 41, segundo a qual, apesar do critério de valor justo possuir maior relevância, o custo histórico apresenta maior simplicidade para se aplicar a estas atividades.

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

O método do custo histórico sempre foi muito defendido pela sua objetividade, verificabilidade e por ser a base mais relevante para o reconhecimento de ganhos ou perdas quando os ativos são vendidos. Porém, com o aumento do comércio internacional e o processo de acessibilidade nas comunicações, os preços de mercado são tão verificáveis, na maioria das casos, quanto ao custo. E as informações fornecidas através dos relatórios contábeis, apresentando os ativos pelo valor justo, faz com que o usuário tomador de decisão tenha maior confiabilidade nas demonstrações financeiras.

A mensuração dos ativos biológicos pelo valor justo proporciona melhores informações, pois pode prever com maior precisão a capacidade de pagamento e de geração de caixa das empresas sob análise, ou com a qual o usuário da informação contábil possa ter relação. Além de que elimina as diversas técnicas de alocação de custos, apresentando um resultado com menores possibilidades de viés.

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

¹¹ Uma das *Big Five* do setor de auditoria em comentários sobre o IASC Draft Statement of Principles.

3.1.3 Principais aspectos e definições utilizados na IAS 41

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

A IAS 41 define Ativo biológico como “um animal ou planta vivos”, e produto agrícola é o produto colhido originado dos ativos biológicos no momento da colheita. Como exemplo no caso da pecuária, os animais vivos (bezerro, garrote, novilha etc) são considerados ativos biológicos e a carcaça após o abate como produto agrícola. No caso das entidades de produtos agrícolas, como por exemplo poder-se-ia indicar as entidades produtoras de vinho nas quais os ativos biológicos seriam os pés de uva e produto agrícola seriam as uvas após a colheita.

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

Empresa agrícola é aquela cuja atividade consiste na gestão da produção de bens de valor econômico através da combinação do esforço humano, recursos financeiros, recursos materiais e fatores da natureza, com o objetivo de desenvolver de forma mais eficiente possível, a transformação biológica de plantas e animais, transformando-os em ativos biológicos ou produtos agrícolas.

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

3.1.4 Reconhecimento contábil dos ativos biológicos e produtos agrícolas

O conceito de realização da receita era normalmente utilizado para expressar o momento de contabilização de um ativo. Como “realização” pode apresentar significados diversos para pessoas diferentes, o IASC utilizou o termo reconhecimento para indicar o

momento em que os ativos biológicos devem ser informados nas demonstrações financeiras de uma entidade.

A Estrutura Conceitual Básica para a Apresentação e Preparação de Demonstrações Financeiras editada pelo IASC em 1989 e adotada pelo IASB em 2001, em seu parágrafo 82, define reconhecimento como “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 estabelecidos”.

Para se reconhecer um ativo, primeiramente, é necessário que o mesmo seja identificado e extraído de suas características. Assim, Most (1977) afirma que ativos não são somente recursos, propriedade econômica, ou coisas de valor possuídos pela empresa; mas, segundo a definição de Paton (apud MOST, 1977), é qualquer elemento, material ou não, para o qual os proprietários investem livremente seus fundos e originam, na saída, um valor de ativo.

O reconhecimento de ativos está relacionado com o momento do reconhecimento de um passivo ou de uma receita, conforme se pode perceber em Hendriksem e Van Breda (1999, p. 228) que “o momento em que os ganhos são reconhecidos, especificamente ganhos resultantes de aumentos do valor de ativos, deve ser idêntico ao do reconhecimento de receitas”. Isso porque toda variação no ativo deve provocar igual efeito no patrimônio líquido ou no passivo de uma entidade.

Esta condição também pode ser encontrada na estrutura conceitual básica para a apresentação e elaboração das demonstrações contábeis adotadas pelo IASC em seu parágrafo 84 (IASC, 1989 e IASB 2001) no qual afirma: “a inter-relação entre os elementos significa que um elemento que satisfaça a definição e os critérios de reconhecimento de um dado elemento, por exemplo, um ativo automaticamente requer o reconhecimento de uma outra classe, por exemplo, receita ou um passivo”.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 283) definem ativo como “Benefícios econômicos futuros prováveis, obtidos ou controlados por uma dada entidade em consequência de transações ou eventos passados”. Iudicibus (2006) define, na mesma direção, que o reconhecimento de um ativo implica que este seja: a) considerado a luz de sua propriedade ou a luz de sua posse e controle; b) que esteja incluído em seu bojo algum direito específico a benefícios futuros com exclusividade para a entidade.

Esses critérios para reconhecimento podem ser assim resumidos: a) quando for provável que qualquer benefício econômico fluirá para a empresa; b) quando o item tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com confiabilidade (IASC 1989, parágrafo 83). O

mesmo parágrafo recomenda, ainda, a descrição do item por palavras e por uma quantia monetária, com a inclusão dessa quantia nos totais do balanço ou da demonstração de resultados.

O critério adotado pela IAS 41 para o reconhecimento de um ativo inclui uma terceira condição que é o controle do ativo em função de eventos passados. Os três pilares básicos assumidos são definidos no parágrafo 10 da IAS 41 que especifica:

Uma empresa deve reconhecer um ativo biológico ou produto agrícola quando e somente quando:

- a) a empresa controle o ativo como consequência de acontecimentos passados;
- b) seja provável que benefícios econômicos associados ao ativo fluirão para a empresa;
- c) o valor justo ou custo do ativo possa ser confiavelmente mensurado.

O FASB, em seu SFAS n° 6 (Apud SCHROEDER, CLARK e CATHEY, 2005, p. 209), define as características básicas para o reconhecimento de um ativo como

benefícios econômicos futuros prováveis obtidos ou controlados através de uma entidade particular como resultado de transações ou eventos passados. Um ativo tem três características essenciais:

- a) Inclui um benefício futuro provável que envolve a capacidade de, isoladamente ou em combinação com outros ativos, contribuir diretamente ou indiretamente com o ingresso de recursos líquidos no futuro.
- b) Um empreendimento particular pode obter o benefício e controle do acesso a terceiros, e;
- c) A transação ou outro evento que dá origem ao direito do empreendimento ou controle do benefício já aconteceu. (**Tradução livre**).

Observa-se que as características para o reconhecimento de um ativo, adotadas pelo IAS 41, alinham-se tanto com as características adotados pelo SFAS 6 como pelas adotadas pelo IASB.

3.1.4.1 Controle do ativo como consequência de acontecimentos passados

Quanto ao controle dos ativos, o comitê de padrões contábeis internacionais, em sua interpretação da estrutura conceitual das demonstrações financeiras, afirma que o controle de um ativo não depende somente dos aspectos legais. Em outras palavras, para determinar o reconhecimento de um ativo, o direito de propriedade não é essencial¹². Isto é, ainda que a capacidade de uma empresa de controlar os benefícios de um ativo seja uma consequência de direitos legais, um item qualquer pode satisfazer a definição de ativo mesmo que não seja controlado legalmente pela empresa (Parágrafo 57 *Framework*, IASB).

¹² Como exemplo, pode-se citar a propriedade detida sob *leasing*, que é considerada um ativo se a empresa assumir os riscos e controlar os benefícios esperados que fluam do bem objeto da operação, sem deter legalmente a propriedade do mesmo.

Na atividade agrícola, o controle do ativo pode ser determinado pela sua posse, expresso através das formas externas comuns nessa atividade, seja pela marcação por meio de formas específicas, como marcações a ferro ou até mesmo por técnicas modernas como o rastreamento, ou pelo simples direito de colheita adquirido através dos costumes de cada país.

3.1.4.2 Probabilidade de associação dos benefícios econômicos ao ativo

De acordo com IAS 41, parágrafo 11, “Os benefícios econômicos futuros são normalmente estimados pela mensuração dos atributos físicos significativos”. Esta afirmação comporta o pensamento de que os ativos apenas possuem valor se forem desejados ou suprirem as necessidades no âmbito do relacionamento da empresa, ou em outras palavras, sejam passíveis de troca com terceiros.

Os benefícios econômicos futuros incorporados num ativo são o potencial de contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa e de seus equivalentes de caixa para a empresa. Pode ser um potencial produtivo que faça parte das atividades operacionais da empresa, ou outra forma de converter ativos em caixa ou equivalentes de caixa ou a capacidade de reduzir as saídas de caixa.

Conforme o parágrafo 55 da estrutura conceitual básica (IASB 2001), os benefícios econômicos futuros incorporados num ativo podem fluir para a empresa de diferentes maneiras. O mesmo parágrafo destaca que esses ativos podem trazer benefícios para a empresa através de: a) uso do ativo isoladamente ou em combinação com outros ativos na produção de bens ou serviços para serem vendidos pela empresa; b) trocado por outros ativos; c) usado para liquidar um passivo; ou d) distribuído aos proprietários da empresa.

Para o IASB (§85, 2001), o termo provável é usado nos critérios de reconhecimento para se referir ao grau de incerteza que os benefícios econômicos futuros associados ao item fluirão para a (ou da) empresa. O conceito está em harmonia com a dúvida que caracteriza o ambiente em que uma empresa opera. As avaliações do grau de incerteza, ligadas ao fluxo de benefícios econômicos futuros, são feitas com base nas provas disponíveis quando da preparação das demonstrações financeiras.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 285), comentando sobre o fluxo provável de benefícios futuros de ativos, afirmam que “o fato de que o valor futuro de um direito ou de um fluxo de serviços pode ser incerto não o exclui da definição de ativos”. Assim, os ativos, objetos da norma, são algo que existem no momento do reconhecimento, ainda que,

abstratamente, com capacidade de render fluxos de serviços ou benefícios no presente e no futuro.

Ressalte-se que o reconhecimento de um ativo, com base em benefícios prováveis futuros, leva em consideração que alguns ativos somente podem ser relacionados às atividades da empresa, o que implica a presunção de continuidade desta.

3.1.4.3 Mensuração confiável do valor justo

A principal alteração introduzida pela IAS 41 diz respeito à mensuração dos ativos biológicos e dos produtos agrícolas no momento da colheita pelo valor justo, deduzidos os custos estimados para a venda. A norma recomenda, porém, 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 conforme determina a IAS 2.

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

O valor justo de um ativo biológico ou produto agrícola se baseia em sua localização e condição atual. Assim, o valor justo de um bezerro, em uma fazenda localizada no pantanal mato-grossense, será o valor deste no mercado mais relevante para a empresa, deduzido dos custos de transporte, impostos, comissão de vendas etc. Deve-se 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.

Da mesma forma, para a produção de soja ou algodão, nas regiões mais distantes do Estado do Mato Grosso, o valor justo desses produtos leva em consideração os custos de transporte e as dificuldades do deslocamento da produção em épocas chuvosas cujas estradas são de terra, sofrendo, por isso, grande degradação com o volume de chuva no período de colheita.

O esforço da empresa para realizar a venda deve ser considerado ao se apurar o valor justo. Por outro lado, a diligência que a empresa realiza para financiar as atividades e outros gastos não pode ser computada. A IAS 41, em seu parágrafo 22, veda a possibilidade

de uma empresa incluir quaisquer fluxos de caixa consumidos para financiar os ativos, impostos, ou repor os ativos biológicos após a colheita.

O valor justo, incluído na parte de reconhecimento da IAS 41, determina que este deve ser utilizado no reconhecimento inicial de um ativo e a cada elaboração das demonstrações financeiras, como está definido em seu parágrafo 12, em que determina: “Um ativo biológico deve ser mensurado no reconhecimento inicial e em cada data de balanço pelo seu valor justo menos os custos estimados no ponto de venda, exceto [...] que o valor justo não possa ser confiavelmente mensurado”.

A distinção, neste parágrafo, não diz respeito à mensuração do ativo, pois não haveria como reconhecê-lo se não fosse possível mensurá-lo. A diferença diz respeito ao estabelecimento da medição pelo valor justo, seguindo a regra estabelecida nas demais normas internacionais em que os ativos devem ser calculados a valor de mercado, reconhecendo este como valor justo.

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

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

- a) O preço mais recente de transações no mercado, observando que não deve ter havido alterações significativas no ambiente econômico entre a data da avaliação e a data da transação de 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, e, por último,
- d) Os fluxos de caixa líquidos de um ativo descontados a uma taxa apropriada para o mercado.

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

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

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

Essa presunção pode ser refutada no reconhecimento inicial quando preços ou valores, determinados a mercado, não estejam disponíveis ou para o qual as estimativas de valor justo possam não ser claras e confiáveis. Nesse caso, os ativos biológicos devem ser mensurados pelo seu custo histórico, menos qualquer depreciação acumulada ou perdas de imparidade acumulada.

Mas, tão logo o valor possa ser estimado com confiabilidade ou o mercado se torne ativo, a empresa deve mensurá-lo pelo valor justo. Se a empresa estimou o valor de um ativo biológico em seu reconhecimento inicial pelo valor justo, este critério deve ser utilizado até a sua alienação.

3.1.5 Ativos biológicos no balanço patrimonial e na demonstração de resultado

3.1.5.1 Apresentação no balanço patrimonial

Em relação à apresentação e divulgação dos ativos biológicos no balanço patrimonial, a IAS 41 exige que as empresas exponham em suas demonstrações financeiras as quantias escrituradas de forma separada com descrição, ainda que narrativa, de cada grupo de ativos biológicos, o montante acumulado e o montante de cada grupo de ativos biológicos.

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

Porém, independente do método que adotar, deve divulgar as quantias que espera sejam recuperadas ou liquidadas antes e após doze meses, a partir da data de apresentação das demonstrações financeiras.

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

Dependendo da atividade a que a entidade agropecuária se dedica, o período de duração do ciclo operacional pode apresentar variação diversa¹³. Nessas entidades, os animais destinados para a venda, de acordo com o ciclo operacional, devem ser classificados como ativo corrente. O parágrafo 59 da IAS 1 estabelece que “os ativos correntes incluem inventários [...] que sejam vendidos, consumidos e realizados como parte do ciclo operacional normal, mesmo quando não se espere que sejam realizados dentro de doze meses a partir da data do balanço”.

Assim, o parágrafo 51 da IAS 1 define que as demonstrações financeiras devem ser apresentadas pelo menos anualmente, só permitindo excepcionalidades, se estas forem expostas com períodos menores ou maiores. Nos casos destacados na IAS 1 como excepcionalidade, não inclui como motivo a duração do ciclo operacional. Vale observar que o período anual como referência para apresentação das demonstrações financeiras também é recomendado no âmbito do setor agrícola no *Economic Accounts for Agriculture/Economic Accounts for Forestry* (EAA/EAF)¹⁴ e pela *Food and Agriculture Organization* (FAO)¹⁵.

A fim de não reduzir a confiabilidade e relevância para os usuários das demonstrações financeiras destas entidades, tendo em vista que, como ativo corrente, podem estar classificados ativos biológicos em diferentes fases de maturação, ou com diferentes finalidades. Por isso, a IAS 41, em seu parágrafo 43, encoraja as entidades a apresentarem uma descrição quantificada de cada grupo de ativos biológicos, distinguindo entre ativos biológicos consumíveis e de produção, ou ainda, entre ativos biológicos maduros ou adultos e imaturos ou juvenis.

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

¹³ É o caso da atividade de pecuária em que o período de duração do ciclo operacional pode variar de 12 até 48 meses.

¹⁴ Manual on the Economic accounts For agriculture And forestry EAA/EAF 1997 (rev. 1.1) com aplicação na União Européia.

¹⁵ Manual for environmental and economic accounts for forestry – FAO – Forestry Department. 2004.

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.

Ativos biológicos consumíveis maduros ou adultos, onde estariam classificados os animais prontos para o abate ou venda até o final do próximo exercício.

Ativos biológicos de produção imaturos ou juvenis, onde estariam classificados os animais que ainda não estão aptos à reprodução, ou animais de trabalho destinados ao uso na atividade pecuária, como sela e transporte, ainda inaptos.

Ativos biológicos de produção maduros ou adultos, onde estariam classificados os animais aptos à reprodução, ou animais de trabalho destinados ao uso na atividade pecuária, como sela e transporte.

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

Os ativos biológicos de produção têm a finalidade de reprodução, procriação, ou fornecimento de bens e serviços. Assim, poderiam ser considerados como ativos fixos tangíveis contabilizados sob os preceitos da IAS 16; porém esta, em seu parágrafo 1, inciso (a), exclui expressamente de seu âmbito de aplicação esses tipos de ativos.

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

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

3.1.5.2 Apresentação na demonstração de resultados

O principal efeito da utilização do critério de valor justo diz respeito ao reconhecimento das variações desses ativos na demonstração de resultado do exercício em que elas ocorrerem, conforme determinam os parágrafos 26 a 29 da IAS 41. Diferente do

critério de custo histórico cuja variação só é reconhecida no período em que ocorre a venda ou consumo efetivo dos ativos.

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

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

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

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

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

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

Para calcular o valor que deve ser apresentado como alteração do valor justo atribuído às modificações de preços de mercado, deve-se obter o valor atribuído ao 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. 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.

3.1.5.3 Exemplo de cálculos das variações que devem ser reconhecidas no resultado

É demonstrado a seguir com maiores detalhes para melhor entendimento do cálculo do montante de variação dos ativos biológicos atribuídos a alterações físicas e de preços de mercado, seguindo as demonstrações dos apêndices à IAS 41 (IASB), da HKAS 41 (HKASB)¹⁶ e da AASB 141 (AASB)¹⁷. As duas primeiras são aplicações à pecuária leiteira, e a última aplicada a entidades de produção de nozes.

Para facilitar o entendimento do exemplo, utilizaram-se valores de cotação de preços de valor de mercado ilustrativos. O volume do lote de animais de 100 cabeças serve apenas como ilustração, não tendo referência como lote mínimo ou máximo para comercialização, tendo em vista que o mercado não exige número mínimo ou máximo de animais em um lote.

Considera-se que a empresa esteja situada no Estado de Mato Grosso, cuja atividade predominante seja produção de animais para engorda e possuía em 31/12/20X4 um lote de 100 cabeças de bezerros da raça Nelore de 12 meses lançados em seu balanço pelo valor justo.

Para determinar o valor justo desses animais, a empresa pode utilizar a cotação apresentada diariamente no site da Bolsa de Mercadorias e Futuros (BM&F)¹⁸, sendo que os animais são divididos por faixa etária e por praça de comercialização, atendendo às características de mercado ativo conforme determinado pela IAS 41. Outras empresas como a FNP Consultoria apresentam cotação em cinco praças no Estado de Mato Grosso. No exemplo, estabeleceu-se como praça de negociação base os preços da praça de Rondonópolis-MT e a cotação do valor justo dos animais em 01/01/20X5 de \$ 350,00 por animal.

¹⁶ HKAS 41 - *Hong Kong Accounting Standard 41 Agriculture*. editada pelo *Hong Kong Accounting Standard Board (HKASB)* em dezembro de 2004.

¹⁷ AASB 141 *Agriculture* editada pelo *Australian Accounting Standards Board* em dezembro de 2004.

¹⁸ Disponível em www.bmf.com.br, acessado em 07/02/06.

No fechamento das demonstrações financeiras, em 31 de dezembro de 20X5, devido às características naturais, os mesmos animais encontram-se na fase de novilhos de 24 meses. A cotação, em relação à praça de Rondonópolis-MT, do valor justo de um bezerro em 31/12/20X5 é de \$ 330,00 a cabeça e o valor justo de um novilho de 24 meses, na mesma praça e data, é de \$ 500,00. A tabela a seguir apresenta os cálculos dos valores que deveriam ser apresentados de acordo com o critério do valor justo estabelecido pela IAS 41.

| Descrição | Valor | Soma |
|---|-----------|-----------|
| (A) Valor do lote de bezerras de 12 meses no início do período (01/01/20X5) (100 X 350) | \$ 35.000 | |
| (B) Valor do lote de novilhos de 24 meses no final do período (31/12/20X5) (100 X 500) | \$ 50.000 | |
| (C) Valor de um lote de bezerras de 12 meses no final do período (31/12/20X5) (100 X 330) | \$ 33.000 | |
| (D) Valor atribuído a alterações físicas $(B - C) = [100 \times (500 - 330)]$ | | \$ 17.000 |
| (E) Valor atribuído a alterações nos preços de mercado $(C - A) = [100 \times (330 - 350)]$ | | \$ -2.000 |
| Montante da variação no período $(D + E) = [100 \times (170 - 20) \text{ ou } (A - B) = 50.000 - 35.000]$ | | \$ 15.000 |

Tabela 2 – Demonstração do cálculo das alterações nos preços de mercado e alterações físicas

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

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

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

A tabela a seguir demonstra as principais diferenças na utilização do valor justo para a apresentação dos ativos biológicos em comparação com o custo histórico, tanto para Balanço Patrimonial como para a Demonstração de Resultados. Para fins de ilustração, considera-se os mesmos dados da tabela anterior, adicionando o custo de manutenção do rebanho no valor de \$ 7.000,00.

| | Custo Histórico | | Justo Valor | |
|--|-----------------|---------|-------------|------------|
| | Balanço | DRE | Balanço | DRE |
| Ativos correntes consumíveis e imaturos Bezerros em 01/01/20X5 | \$ 35.000, | | \$ 35.000, | |
| Ativos correntes consumíveis e imaturos Garrotes em 31/12/20X5 | \$ 42.000, | | \$ 50.000, | |
| Receitas com alterações físicas em 31/12/20X5 | | \$ 0,00 | | \$ 17.000, |
| Receitas com alterações de preços em 31/12/20X5 | | \$ 0,00 | | \$ (2.000) |
| Total de receitas com variação de preços e variações físicas em 31/12/20X5 | | \$ 0,00 | | \$ 15.000, |
| Custos do período em 31/12/20X5 | | \$ 0,00 | | \$ 7.000, |
| Lucro do período em 31/12/20X5 | | \$ 0,00 | | \$ 8.000, |

Tabela 3 – Diferenças no balanço patrimonial e na demonstração de resultados entre o método do custo histórico e o método do valor justo

No balanço patrimonial, pelo critério do valor justo, o ativo corrente deve apresentar o valor de \$ 50.000,00 como ativos biológicos consumíveis imaturos. Valor este reconhecido como valor justo dos ativos. Caso se utilizasse o método do custo histórico, seria permitido adicionar os custos com insumos e manutenção do período relacionado a esses ativos, os quais figurariam no ativo circulante/estoques e o valor apresentado seria de \$ 42.000,00.

Através da mensuração dos ativos biológicos com base no valor justo é possível verificar o resultado obtido pela entidade, ainda que os ativos não tenham sido vendidos ou realizados. Este procedimento facilita a análise do tomador de decisões em relação à capacidade de geração de caixa da entidade.

Como se pode verificar através do exemplo, pelo método do valor justo, a empresa indica a capacidade de geração de benefícios futuros de \$ 50.000, que podem ser convertidos em caixa imediatamente, caso a empresa tenha necessidades, tendo em vista que, para reconhecer estes valores, considerou-se a presença de um mercado ativo. Por outro lado, pelo método do custo histórico, sabe-se que a empresa incorreu em um custo de \$ 42.000, e, por isso, essa seria a capacidade de geração de caixa da empresa, naquele momento, com base nas demonstrações a serem apresentadas. Para saber a capacidade efetiva de geração de caixa, o usuário teria que analisar e obter mais informações, necessitando de outras fontes de dados além da contabilidade.

3.2 Reconhecimento e mensuração de outros ativos nas entidades rurais

Nesta parte, objetiva-se analisar transações e fatos econômicos que influenciam nos itens apresentados nas demonstrações financeiras das entidades rurais. Algumas podem evidenciar divergências quanto a seu tratamento, tanto nas normas nacionais como nas IAS. Serão abordados, também, métodos e critérios de reconhecimento e mensuração de alguns ativos significativos para os tomadores de decisões compreenderem as informações reportadas nas demonstrações financeiras das entidades rurais.

Alguns itens aqui analisados estão entre os que têm gerado maiores controvérsias no ambiente contábil internacional, tendo em vista a adoção de critérios diferentes de mensuração e reconhecimento. Most, em 1977, destacava o surgimento de diversos assuntos contábeis cuja teoria não apresentava soluções sendo ignorados pelos editores de normas contábeis aos quais ele chamou de problemas atuais da teoria/prática contábil.

Nobes e Parker (1998) destacam que, entre as normas editadas pelo IASB e pelo FASB, apesar de utilizarem praticamente a mesma “estrutura conceitual” e de membros diretivos do IASB terem sido membros do FASB, ainda assim, alguns aspectos contábeis apresentam tratamentos divergentes.

Niyama (2005) destaca as diferenças de tratamentos contábeis como “Principais divergências nos critérios de reconhecimento e mensuração em nível internacional”. Entre os assuntos considerados divergentes pelo autor, entendem-se serem relevantes para este estudo os aspectos relacionados com a contabilização de leasing financeiro, contabilização de impostos diferidos, encargos com planos de benefícios e aposentadoria para empregados. Além dos itens destacados, adicionou-se ao estudo, por considerar importante para a contabilidade das entidades rurais, a contabilização de ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e subsídios governamentais.

3.2.1 Ativo fixo tangível – imobilizado

O reconhecimento e mensuração do ativo permanente - imobilizado nas entidades agropecuárias é de grande importância para que seja possível a apresentação, com fidedignidade, do patrimônio das entidades rurais, tendo em vista que estes são os ativos mais representativos na maioria das atividades, principalmente na agricultura em que o uso de máquinas e instalações é mais intenso.

3.2.1.1 Definição de ativo permanente

De acordo com a Resolução 686/90 (CFC 2006, p. 99), ativos permanentes “são os bens e direitos não destinados à transformação direta em meios de pagamento e cuja perspectiva de permanência na entidade ultrapasse um exercício”.

Como um dos principais aspectos relacionados às atividades agropecuárias diz respeito à utilização de ativos com capacidade de influenciar diretamente na capacidade produtiva, nesta parte do trabalho, restringiu-se aos ativos tangíveis, ignorando os aspectos que envolvem os direitos destinados à manutenção das atividades agropecuárias aos quais serão abordados em parte específica.

3.2.1.2 Definição e principais características de imobilizado

Segundo Weygandt, Kieso e Kimmel (2005), “Os ativos imobilizados são recursos tangíveis utilizados nas operações e que não se destinam à venda para clientes [...] esses ativos são de longa duração e espera-se que prestem serviços à empresa por vários anos”.

A IAS 16 (IASB. 2001), na definição dos termos utilizados na sua interpretação, define imobilizados como ativos fixos tangíveis. Ainda, segundo a mesma norma, são os que: “a) sejam detidos por uma empresa para uso na produção ou fornecimento de bens e serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; b) se espera que sejam usados durante mais do que um período”.

Most (1977) definiu o significado de ativo fixo pelo fato de o mesmo possuir vida útil que se estende além de qualquer período de duração menor que o ciclo de capacidade de produção. Como exemplo, o mesmo autor cita que a capacidade de um forno de cozer pão pode ser de um período de 25 anos, por exemplo, e o período da contabilidade será menor, dependendo, assim, de um procedimento de distribuição dos custos e benefícios a ele relacionados.

Na mesma linha de pensamento, Iudicibus (2006, p. 201) destaca que a principal característica de um imobilizado tangível e as condições para se caracterizá-lo são a

possibilidade de ser utilizado nas operações normais da empresa (tem ‘utilidade’ para a entidade) e possuir um ciclo de capacidade normalmente superior a um ciclo operacional ou, mais aprioristicamente, de longo duração. [...] uma característica distintiva dos imobilizados tangíveis é o fato de ser possível adquiri-los paulatinamente, à medida que o processo produtivo o requer.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 362) apontam as características adicionais destes ativos que os distinguem dos demais, podendo ser assim resumidas:

- a) Os ativos são bens físicos mantidos para auxiliar no processo de produção de outros bens, ou na geração de serviços para empresa ou seus clientes.
- b) Todos possuem vida útil limitada, que pode ser estimada em determinado número de anos, e, após decorrido esse período devem ser abandonados ou substituídos.
- c) O valor dos ativos deriva da condição de obrigar a exclusão de outros interessados na obtenção legal dos direitos de uso ou de propriedade, mais do que da força ou de condições impostas em contratos.
- d) Possuem a natureza de ativos não monetários, decorrendo daí que os benefícios são obtidos com o seu uso ou venda de serviços, e não da sua conversão direta em dinheiro.
- e) Em geral, os benefícios devem ser recebidos durante a vida útil do ativo que normalmente é superior ao ciclo operacional da entidade.

Com estas definições de ativos fixos tangíveis, verifica-se haver forte semelhança com a definição de imobilizado, verificado na NBC T 3, que define imobilizado como “os bens e direitos, tangíveis e intangíveis, utilizados na consecução das atividades-fins da entidade”. Assim, nesse grupo de ativos, objetivou-se verificar como são reconhecidos e mensurados os ativos que compõem o conjunto de imobilizados utilizados na atividade agropecuária.

3.2.1.3 Ativos fixos tangíveis nas atividades agropecuárias

Com a caracterização e distinções acima destacadas entre os ativos fixos tangíveis, comumente nomeados de imobilizados, observa-se que, dependendo da atividade rural desenvolvida pela entidade, podem-se ter vários tipos de ativos com características de imobilizado.

A fim de analisar os parâmetros estabelecidos pelas normas internacionais de contabilidade para reconhecimento e mensuração dos ativos fixos, necessário se faz distinguir as diferenças nos ciclos de vida das diversas culturas, para que se possa identificar o ciclo operacional de cada atividade.

Santos, Marion e Segatti (2002) Marion (2002) Anceles (2002) Aloe e Valle (1976) separam as culturas pelo seu ciclo de vida produtivo em culturas temporárias e culturas permanentes.

A principal característica das culturas temporárias, definidas pela Ciência Agrônômica, é que estas apresentam cultivos cujo ciclo é de no máximo 1 ano e se caracterizam somente por uma colheita, sendo seguida de um novo plantio.

Já a primordial característica das culturas permanentes, é que estas apresentam cultivos cujos ciclos de produção e colheita são superiores a um ano e não estão sujeitas ao replantio após cada colheita.

Tal distinção entre as atividades torna-se importante, tendo em vista que, nas atividades que exploram culturas permanentes, como vinhedos, pomares, seringais etc. Os ativos biológicos apresentam características de ativos fixos, porém a IAS 16, que estabelece normas para o reconhecimento e mensuração dos ativos fixos tangíveis, exclui de seu campo de aplicação os ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola. Isso indica que eles devem ser mensurados e reconhecidos de acordo com o estabelecido na IAS 41.

Por outro lado, a atividade pecuária, conforme destacado anteriormente, pode utilizar os animais para consumo ou para reprodução e suas atividades podem ser divididas em cria, recria, e engorda ou conjugadas entre si.

Assim, a mesma vaca, cabra ou égua, por exemplo, podem representar tanto um ativo com características de permanente como um ativo com características de circulante. Serão ativos circulantes quando estiverem destinadas à venda, consumo ou com finalidade de converter em dinheiro no decurso do próximo ciclo operacional. Nesse caso, tais ativos devem ser reconhecidos e mensurados conforme estabelece a IAS 41 e não conforme a IAS 2 – Inventários.

Mas, normalmente, parte das fêmeas nas fazendas de cria, recria e engorda, são destinadas à reprodução, por apresentarem as características de ativos permanentes, pois é indiscutível que sejam utilizadas para a geração de bens e serviços, e não detidas pela empresa para a conversão direta em dinheiro. É claro que, como as mesmas apresentam valor de mercado em seu descarte, ao não apresentarem mais aptidão para a reprodução, serão convertidas em dinheiro.

Verificou-se, portanto, que esses ativos deveriam ser reconhecidos e mensurados como ativos fixos. Porém, conforme definição da IAS 41, esses animais são ativos biológicos e devem ser reconhecidos e mensurados como estabelecido nessa norma, como também está destacado na IAS 16 segundo a qual não se aplica aos ativos biológicos.

Então se verifica que, na atividade agropecuária, no conjunto dos ativos fixos tangíveis, podem-se ter ativos biológicos como plantas e animais, ou ativos fixos no mais puro sentido da palavra como instalações, máquinas, implementos agrícolas, terrenos casas e construções. Cada grupo de ativos será reconhecido e mensurado de acordo com a sua característica.

3.2.1.4 Reconhecimento dos ativos fixos na atividade agropecuária

Os ativos fixos tangíveis, conforme suas características anteriormente definidas, são reconhecidos e mensurados na atividade agropecuária, utilizando os parâmetros empregados nas demais atividades estabelecidas na IAS 16.

A IAS 16, em seu parágrafo 7, estabelece que um item de ativo fixo tangível deve ser reconhecido quando: a) Seja provável que benefícios econômicos futuros associados ao ativo fluirão para a empresa; e b) o custo do ativo para a empresa possa ser mensurado com confiabilidade.

Nas atividades agropecuárias, os ativos fixos tangíveis representam parte significativa, ou, na maioria das vezes, o principal ativo de uma entidade. Por isso, eles são significativos na apresentação da posição financeira das entidades que exploram estas atividades. A determinação, se a aquisição de um item com estas características representa ou não um ativo ou uma despesa, pode ter um efeito significativo nos resultados operacionais destas entidades.

O parágrafo 9, da IAS 16, destaca que, para se determinar se um item do ativo satisfaz o critério de que benefícios futuros fluirão para a empresa, é necessário avaliar o grau de certeza associado ao fluxo futuro de benefícios econômicos, com base nas evidências disponíveis no momento do reconhecimento inicial. Para esse reconhecimento, é necessário segurança razoável de que a empresa receberá as vantagens ligadas ao ativo e assumirá os riscos a ele inerentes. Isso poderá ser definido quando os riscos e vantagens tenham sido repassados para a empresa. Só assim será possível reconhecer o componente como ativo.

Um dos fatores que merecem destaque, no caso das atividades agropecuárias, é que muitas máquinas e implementos agrícolas demandam de sobressalentes ou equipamentos de reserva para que as atividades não sofram interrupções inesperadas. Para esses componentes, a IAS 16, em seu parágrafo 11, determina que sejam reconhecidos como ativos fixos tangíveis. Caso sejam utilizados de maneira irregular e em conjunto com outro equipamento, os mesmos devem ser ativados e depreciados durante um período de tempo que

não exceda à vida útil do ativo relacionado. Porém, se esses itens apresentarem utilidade individual, devem ser depreciados separadamente se tiverem vida útil diferente.

3.2.1.5 Mensuração dos ativos fixos na atividade agropecuária

A IAS 16 determina que um ativo fixo tangível assim reconhecido deve ser mensurado pelo seu custo. Em seu parágrafo 15, define que custo compreende o preço de compra, adicionado de todos os impostos não recuperáveis e quaisquer outros custos diretamente atribuíveis para pôr o ativo em condições de operar no uso pretendido.

Um aspecto inovador é destacado no parágrafo 16, definindo que, se um ativo fixo tangível for adquirido com prazo de pagamento, além das condições normais do mercado, deve ser mensurado ao custo equivalente de pagamento à vista, e a diferença entre esse valor e o valor combinado deve ser tratado como despesas com juros, durante o período de pagamento do ativo.

Seguindo a regra normal, os gastos administrativos, a menos que diretamente atribuídos ao ativo, não devem fazer parte do custo de um ativo fixo tangível, bem como as perdas operacionais no período de teste e ajustes devem ser tratadas como despesas operacionais.

Os ativos adquiridos por trocas, ainda que parciais de outros ativos semelhantes, devem ser mensurados pelo valor justo do ativo recebido, ajustado por qualquer quantia de dinheiro ou equivalente transferido.

Os dispêndios subseqüentes em ativos fixos tangíveis somente devem ser reconhecidos como ativos e adicionados a estes, quando melhorarem a condição e o desempenho do ativo originalmente avaliado. Os gastos com manutenção ou reparos de ativos, que não melhoram o seu desempenho, devem ser identificados como despesas do período em que ocorrerem.

Conforme a IAS 16, os ativos fixos tangíveis podem ser mensurados em momento subseqüente ao reconhecimento inicial. Para esta mensuração subseqüente, a norma estabelece um tratamento de referência o qual é definido no parágrafo 28, determinando que deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada, e quaisquer perdas de imparidade acrescidas.

Porém, o parágrafo 29 apresenta um tratamento alternativo. O ativo precisa ser registrado por uma quantia reavaliada, que deve ser seu valor justo à data da revalorização, menos qualquer depreciação acumulada e perdas de imparidade acrescidas subseqüentes. As

reavaliações devem ser feitas com suficiente regularidade para que os valores levados ao balanço não difiram materialmente do que seria determinado pelo uso do valor justo.

O valor justo de um ativo fixo, como terrenos, prédios e construções, é caracterizado pela IAS 16 como o valor de mercado, normalmente determinado por avaliadores profissionais. No caso de instalações e equipamentos, quando não for possível mensurar a valor de mercado, estes devem ser avaliados a valor de custo, dadas as suas peculiaridades, que podem apresentar baixa demanda de mercado.

Uma observação importante é feita no parágrafo 34 da IAS 16, definindo que, se um item de ativo fixo tangível for reavaliado, o mesmo deverá acontecer com toda a classe do ativo.

Quando uma reavaliação reduzir o valor de um ativo, deve ser reconhecida como uma despesa no resultado do período, exceto se uma reavaliação anterior tiver sido reconhecida como reserva. Nesse caso, deve ser reduzida até o limite anteriormente reavaliado¹⁹.

As reavaliações, quando aumentarem os valores dos ativos, devem ser reconhecidas, em contrapartida, a uma conta de patrimônio líquido, com o título de reserva de reavaliação, exceto se um gasto já tiver sido reconhecido como efeito de uma perda por reavaliação, e, nesse caso, deve ser levado a resultado até o limite da perda anterior.

Quanto à depreciação dos ativos fixos tangíveis, a IAS 16 define que deve ser imputada numa base sistemática durante a vida útil do ativo. Porém, em seu parágrafo 44, destaca que a vida útil de um ativo é definida em termos de utilidade esperada. Assim, a política de gestão de ativos de uma empresa pode influenciar, fazendo com que a vida útil de um ativo seja menor que sua vida econômica. Logo, a vida útil de um elemento de ativo fixo tangível passa a ser um juízo de valor baseado na experiência da empresa com ativos semelhantes.

Porém, a IAS 16 recomenda que a vida útil de um ativo seja revista periodicamente, e, se as expectativas forem significativamente diferentes das estimativas anteriores, os débitos de depreciação dos períodos correntes e futuros devem ser ajustados.

Assim, verifica-se que os ativos fixos tangíveis das entidades agropecuárias podem ser mensurados pelo valor justo ou a valor de mercado, utilizando a mesma forma de mensuração dos ativos circulantes. Ou, se a empresa preferir, estes podem ser mensurados pelo custo de aquisição, menos a depreciação e a perda por imparidade acumuladas. Vale

¹⁹ Caso ainda haja valores a reduzir, estes devem ser levados a resultado como despesas.

destacar que a empresa deve informar, em nota explicativa, os critérios de mensuração usados, e, caso seja utilizado mais de um critério, deve ser divulgado o critério para cada categoria de ativo.

3.2.2 Subsídios governamentais

Os subsídios governamentais, como formas de estímulo à produção rural, podem ser considerados significativos nos países da União Européia, Estados Unidos e Japão entre outros, que os utilizam como forma de garantir a produção de gêneros originados da produção agropecuária.

Conforme dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE (apud CONTINI 2004, p. 6), juntos, os países acima mencionados, forneceram subsídios a seus produtores rurais na ordem de US\$ 184 bilhões de dólares em 2002.

Na União Européia, com a criação e implantação da Política Agrícola Comum – PAC - em 1958, objetivando de aumentar a produtividade agrícola, assegurar desenvolvimento racional da produção agrícola, estabilizar os mercados e assegurar a disponibilidade de produtos agrícolas que atendessem aos consumidores a preços razoáveis, os subsídios tornaram-se fatores constantes da política agrícola.

Segundo Contini (2004, p. 7), os subsídios aos produtores rurais na União Européia chegam à casa dos 100 bilhões de dólares. Em países como a Noruega, Suíça, e Coreia do Sul, em 2002, de cada US\$ 3,00 recebidos pelos produtores rurais, US\$ 2,00 eram oriundos de subsídios.

No Brasil, os subsídios governamentais aos produtos agrícolas são praticamente inexistentes se comparados aos países da União Européia, Japão e Estados Unidos. Segundo ainda, Contini (2004, p. 12), totalizaram aproximadamente US\$ 912 milhões de dólares em 2000, podendo alcançar US\$ 2 bilhões de dólares, dependendo das variações dos produtos exportados.

Mesmo considerando que os valores dos subsídios no Brasil não sejam relevantes, eles integram as receitas obtidas pelos produtores rurais. Nesse sentido, são destacados neste estudo, enfocando as regras estabelecidas para o reconhecimento e mensuração dos subsídios governamentais encontradas na IAS 20 e na IAS 41.

3.2.2.1 Definição de subsídios governamentais

Subsídios podem ser definidos como o fornecimento de recursos econômicos ou financeiros a pessoas ou empresas para que alguma atividade de interesse social possa ser desenvolvida, algum produto possa ser produzido, alguma região possa ser desenvolvida com a instalação de empresas ou para a produção de determinados produtos em determinada região. Ainda podem possuir o intuito de abaixar o preço final dos produtos vendidos pelas empresas, para poderem competir com produtos oriundos de outros países que também os produzem a preços menores, ou como forma de permitir o acesso desses produtos à população de baixa renda.

A Norma Brasileira de Contabilidade – Técnica nº 19.4 (NBC T 19.4) - Incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações governamentais CFC (2006, p. 272), indica serem essas as variações que normalmente assumem os subsídios governamentais no Brasil.

Esses subsídios g podem estar relacionados às atividades operacionais ou relacionados a determinados ativos. A IAS 20, parágrafo 3, (IASB 2001) define os dois tipos de subsídios da seguinte maneira:

Subsídios do governo são auxílios do governo na forma de transferência de recursos para uma empresa em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as atividades operacionais da empresa. Excluem as formas de apoio do governo às quais não possa razoavelmente ser-lhes dado um valor e transações com o governo que não possam distinguir das transações comerciais normais da empresa.

Subsídios relacionados com ativos são subsídios do governo cuja condição primordial é a de que a empresa que a eles se propõe deve comprar, construir ou por qualquer forma adquirir ativos a longo prazo. Podem também estar ligadas a condições subsidiárias restringindo o tipo ou a localização dos ativos ou dos períodos durante os quais devem ser adquiridos ou detidos.

Apesar de a IAS 20 limitar a sua aplicação a subsídios relacionados às atividades operacionais ou a ativos, o *Standing Interpretations Committee* – SIC, através da interpretação SIC 10, divulgou consenso entre os membros do comitê de que os subsídios governamentais, mesmo que não estejam relacionados às atividades operacionais, devem ser reconhecidos e mensurados na apresentação das demonstrações financeiras nos termos da IAS 20.

A SIC 10 determina que

o apoio do governo a empresas satisfaz a definição de subsídios do governo da IAS 20, mesmo se não existirem condições especificamente relacionadas com a atividade operacional da empresa que não seja o requisito de funcionar em determinadas regiões ou setores industriais. Tais subsídios portanto não devem ser creditados diretamente ao capital próprio.

Dessa maneira, os recursos recebidos do governo, como forma de subsídios, não podem ser considerados como doações independentes de serem destinados a estímulos relacionados às atividades operacionais ou não.

3.2.2.2 Reconhecimento dos subsídios governamentais

Os subsídios governamentais podem ser concedidos através de repasses financeiros, redução de passivos, ou através de fornecimento de ativos. A forma que o subsídio é recebido não afeta o reconhecimento deste pela empresa.

Os subsídios governamentais, geralmente, são condicionados ao cumprimento de alguma atividade de fazer, ou a alguma restrição de deixar de fazer, envolvendo certo grau de incerteza quanto a sua realização e recebimento. A IAS 20, em seu parágrafo 7, determina que os subsídios do governo somente devam ser reconhecidos como tal, se existir segurança razoável de que a empresa cumprirá as condições a eles associados e serão recebidos.

Um subsídio não deve ser reconhecido apenas pelo fato de ter sido recebido pela empresa. Por si só, o recebimento não caracteriza que as condições associadas à concessão do subsídio tenham sido ou serão cumpridas.

Após o reconhecimento nas demonstrações financeiras de uma entidade, qualquer contingência dele resultante deve ser contabilizada como uma provisão, seja de passivo ou ativo contingente. Isso pode ocorrer quando a entidade reconheceu o subsídio em suas demonstrações financeiras em função de seu recebimento, ou tendo em vista que havia segurança razoável do cumprimento da exigência estabelecida para o recebimento do mesmo. Porém, por algum motivo, no ato da apresentação das demonstrações financeiras em momento posterior, já não é mais possível obter segurança razoável do seu cumprimento. Nesse caso, a entidade deve reconhecer uma contingência passiva por subsídios.

A IAS 20 define que há dois modos para tratamento dos subsídios governamentais: um sendo reconhecido como rendimentos do período na demonstração de resultados e outro creditado diretamente como adição ao capital próprio dos acionistas.

Segundo Iudicibus, et al (2000, p. 236), “com base na Lei n° 6404/76, a parcela do imposto destinada a incentivos fiscais é tratada como reserva de capital, com base no entendimento de que o favor fiscal constitui-se em subvenção para investimento”. Isso indica que o tratamento dos incentivos fiscais como capital já era aplicado no Brasil desde a publicação da respectiva lei.

Porém, a SIC 10, ao interpretar como devem ser reconhecidos os incentivos que não têm relação com as atividades da empresa, determinou que fossem reconhecidos na demonstração de resultados, entendendo-se ser este o tratamento priorizado.

A resolução 1026/2005 que aprova a NBC T 19.4 (CFC 2006, p. 274) estabelece que “os valores recebidos a título de incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações devem ser registrados em conta específica de receita, segregados por tipos de benefícios”. Destaca que, diferente da IAS 20, a norma brasileira não permite nenhum tratamento alternativo, ou seja, todos os subsídios governamentais impactam o resultado da empresa de acordo com o princípio da competência, que é o critério de reconhecimento estabelecido da mesma maneira na NBC T 19.4 e na IAS 20.

Ambas as normas estabelecem que os efeitos de um subsídio devem ser reconhecidos como resultado proporcional aos períodos beneficiados pelo mesmo. Isso se pode verificar no parágrafo 12 da IAS 20: “Os subsídios do governo devem ser reconhecidos como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os custos relacionados que se pretende que eles compensem, numa base sistemática”. O confronto dos gastos suportados pela empresa para obter os subsídios com os rendimentos destes, visa garantir que os subsídios também sejam reconhecidos de acordo com o princípio da competência.

Os subsídios recebidos que estão relacionados a ativos devem ser reconhecidos durante a vida útil do ativo numa base sistemática e racional, ou o ativo é reconhecido pelo seu valor justo e o subsídio passa a ser reconhecido como rendimento durante a vida útil do ativo depreciável por meio de um débito de depreciação reduzido. Esses dois tratamentos são estabelecidos no parágrafo 24 que assim estabelece:

Os subsídios do governo relacionados com ativos, incluindo os subsídios não monetários pelo valor justo, devem ser apresentados no balanço quer tomando o subsídio como rendimento diferido quer deduzindo o subsídio para chegar à quantia escriturada do ativo.

No caso de os subsídios serem recebidos em função de suporte financeiro ou para compensar gastos ou despesas já incorridos em períodos anteriores, estes devem ser considerados receitas nos períodos em que forem recebidos, conforme determinam os parágrafos 18 a 22 da IAS 20.

3.2.2.3 Reconhecimento dos subsídios governamentais relacionados aos ativos biológicos.

A IAS 41, em seu parágrafo 34, estabelece que os subsídios governamentais não condicionais, relacionados a ativos biológicos, devem ser reconhecidos como receitas à medida que o subsídio se torne recebível. Por outro lado, os que precisam obedecer a uma condição, devem ser reconhecidos somente quando sejam satisfeitas as condições ligadas ao subsídio.

O parágrafo 36 da IAS 41 assim justifica o tratamento dispensado aos subsídios condicionais:

Os termos e condições de subsídios governamentais variam. Por exemplo, um subsídio do governo pode exigir que uma empresa cultive num dado local durante cinco anos e exigir que a empresa devolva todo o subsídio se ela cultivar durante menos do que cinco anos. Neste caso, o subsídio do governo não será reconhecido como rendimento até que os cinco anos tenham passado. Porém, se o subsídio do governo permitir que parte do mesmo seja retido com base na passagem do tempo, a empresa reconhecerá o subsídio do governo como rendimento numa base proporcional ao tempo.

Os critérios adotados pela IAS 41, quanto ao reconhecimento dos subsídios governamentais, não diferem substancialmente dos adotados pela IAS 20 quando se tratar de subsídios condicionais ou incondicionais. A exclusão dos ativos biológicos do campo de aplicação da IAS 20 está mais relacionada à forma de mensuração dos ativos que podem ser subsidiados.

A IAS 20 não estabelece regras para a mensuração dos ativos relacionados aos subsídios governamentais. Porém a IAS 41, em parágrafo 38, estabelece que as regras emanadas da IAS 20 somente devem ser aplicadas aos subsídios do governo relacionados com ativos biológicos mensurados pelo custo, menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acrescidas.

3.2.3 Ativos intangíveis

A discussão sobre ativos intangíveis torna-se relevante à medida que surge um número crescente de fatos e eventos econômicos os quais podem ter participação no valor real de uma empresa. Esses fatos e eventos podem ser originados pela agregação de ativos ou recursos que juntos possuem capacidade de geração de benefícios futuros para a empresa, maior que a capacidade individual de cada ativo.

Hendriksen e Van Breda (1999, p.388), citando o professor Alfred Rappaport, justificam que a capacidade agregada dos ativos de geração de benefícios futuros faz com que

o valor contábil do patrimônio dos acionistas se distancie do seu valor de mercado. Isso ocorre à medida que a sociedade se torna cada vez mais dependente da informação. Como consequência, os ativos intangíveis criam valor para as empresas.

Sendo um dos seus objetivos da contabilidade o fornecimento de informações confiáveis e úteis para tomada de decisões de seus usuários, é necessária a realização de um esforço para o reconhecimento e mensuração dessa capacidade de geração de benefícios dos ativos de forma agregada.

Ainda segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 388), “os ativos intangíveis formam uma das áreas mais complexas da teoria da contabilidade, em parte em virtude das dificuldades de definição, mas principalmente por causa das incertezas a respeito da mensuração de seus valores pela dificuldade de mensuração”.

Na atividade rural, além da dificuldade de mensuração, poder-se-ia destacar também a objeção em desenvolver ativos intangíveis, em se tratando de ativos biológicos que normalmente não são identificáveis. O processo de surgimento e constituição de ativos intangíveis é mais constante na atividade de transformação de produtos agrícolas. Já na atividade de produção, torna-se difícil destacar que a carne consumida no supermercado, ou óleo de soja Alfa ou Beta seja produzida pelo produtor Gama ou Delta.

3.2.3.1 Definição de ativos intangíveis

A definição de ativos intangíveis, como elemento de interesse da contabilidade, não está restrita à etimologia da palavra. Porém, para estabelecer um marco inicial, utilizou-se a definição de acordo com Hendriksen e Van Breda (1999, p.388): “A palavra intangível vem do latim *tangere* ou `tocar`. Os bens intangíveis, portanto, são bens que não podem ser tocados, porque não têm corpo”. Kohler (apud IUDICIBUS, 2006, p.225) define intangível como “ativos de capital que não têm existência física, cujo valor é limitado pelos direitos e benefícios que, antecipadamente, sua posse confere ao proprietário”.

A norma internacional de contabilidade IAS 38, que prescreve o tratamento contábil de ativos intangíveis define como “um ativo não monetário identificável sem substância física”.

Esta definição restringe a classificação de ativos intangíveis aos que apresentarem característica de permanente, ou mais precisamente, o consumo de recursos com serviços que apresentem a capacidade de geração de benefícios por mais de um período.

3.2.3.2 Reconhecimento de ativos intangíveis

A IAS 38, em seu parágrafo 9, destaca uma série de itens que podem ser considerados como ativos intangíveis, afirmando que:

As entidades gastam com frequência recursos, ou incorrem em passivos, pela aquisição, desenvolvimento, manutenção ou melhoria de recursos intangíveis tais como conhecimentos científicos ou técnicos, concepção e implementação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento de mercado e marcas comerciais.

Observa-se que, mesmo não possuindo substância física, esse item apresenta as características básicas de ativo, que deve ser, por isso, mensurável, relevante, controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados e possuir capacidade de geração de benefícios futuros para a entidade. Caso um item não satisfaça essas características, deve ser considerado como despesa/custo do período, conforme se verifica na IAS 38, parágrafo 10, onde afirma que "se um item que esteja dentro do âmbito desta Norma não satisfizer a definição de um ativo intangível, o dispêndio para o adquirir ou gerar internamente é reconhecido como um gasto quando for incorrido".

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 390) destacam, como características para reconhecer um ativo intangível, que os mesmos apresentem usos alternativos, sejam separáveis e haja incerteza associada à capacidade de geração de benefícios futuros. Entretanto, existem ativos intangíveis cujas características não são detectadas, como é o caso do ativo intangível mais conhecido, o *goodwill*. A principal característica deste ativo é que o mesmo surge sempre em função de outro ativo. Dada a dificuldade de identificar o uso alternativo, a separabilidade e a incerteza associada à capacidade de geração de benefícios futuros para a entidade, os mesmos autores questionam o reconhecimento desse tipo de ativo.

A IAS 38 considera, como características para reconhecimento de um ativo intangível, que o mesmo seja identificável, controlado pela empresa e que benefícios econômicos futuros fluam para a mesma.

Ainda segundo a IAS 38, um ativo intangível é identificável caso possa ser separado de outros ativos. Isto é, se o ativo puder ser arrendado, vendido ou trocado sem que seja necessário dispor de outros ativos conjuntamente. Da mesma maneira, um ativo é controlado pela empresa se esta puder restringir o acesso de outros aos benefícios futuros desse ativo. Os benefícios econômicos futuros podem fluir para a empresa em forma de recursos financeiros através da venda de produtos ou serviços, ou pela economia de custos e outros benefícios que possam resultar do uso do ativo pela empresa.

A presença dessas condições é indispensável para o reconhecimento de um ativo intangível, pois a IAS 38 exige que a empresa demonstre a eficiência desse ativo. A norma ainda destaca em seu parágrafo 21:

Um ativo intangível deve ser reconhecido se, e somente se:

- a) For provável que os benefícios econômicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao ativo fluam para a entidade; e
- b) O custo do ativo possa ser mensurado confiavelmente.

Pode-se verificar que, na verdade, as condições para o reconhecimento de um ativo intangível não difere das condições para o reconhecimento dos demais ativos. Se os ativos intangíveis apresentarem essas condições, devem ser apresentados nas demonstrações financeiras.

Como exemplo de ativo intangível na atividade rural, poder-se-iam destacar as pesquisas de novas técnicas cultivares ou de tratamento fitossanitário, quando desenvolvidas pela empresa.

3.2.3.3 Mensuração de ativos intangíveis

Os ativos intangíveis que sejam identificáveis e separáveis não apresentam grandes dificuldades para mensurar. Neste caso, a dúvida pode estar relacionada a qual critério ou método será utilizado, se a valor de mercado, custo histórico ou a valor presente de seus benefícios futuros projetados.

Porém, os ativos que não sejam separáveis ou identificáveis, de acordo com Hendriksen e Van Breda (1999), são extremamente difíceis de mensurar.

Tendo em vista essas dificuldades para a mensuração dos ativos intangíveis, a IAS 38, assim como fez com os critérios de reconhecimento, deixa bem claro que os ativos intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo seu custo.

Os critérios para a apuração do custo inicial também não diferem dos demais ativos, principalmente quando a forma de pagamento for dinheiro e outros ativos monetários, conforme se pode verificar no parágrafo 27 da IAS 38 que define:

O custo de um ativo intangível adquirido separadamente compreende:

- a) o seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos sobre as compras não reembolsáveis, após dedução dos descontos comerciais e abatimentos; e
- b) qualquer custo diretamente atribuível de preparação do ativo para o seu uso pretendido.

A IAS 38 exemplifica os custos e dispêndios que devem ser atribuíveis aos ativos intangíveis adquiridos em separado, tais como:

- a) custos de benefícios dos empregados diretamente resultantes de colocar o ativo em condição de funcionamento;
- b) honorários profissionais resultantes diretamente de colocar o ativo em condição de funcionamento;
- c) custos de testes para concluir se o ativo funciona corretamente.
- d) custos de introdução de um novo produto ou serviço, incluindo custos de publicidade ou atividades promocionais;
- e) custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal);
- f) custos de administração e outros custos gerais.

Para os ativos intangíveis gerados internamente, tendo em vista a dificuldade de avaliar se pode ser reconhecido, a IAS 38 separa a sua formação em duas fases: fase de pesquisa e fase de desenvolvimento.

Para os ativos intangíveis na fase de pesquisa de formação do ativo, o parágrafo 54 determina que:

Nenhum ativo intangível proveniente de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projeto interno) deve ser reconhecido. O dispêndio com pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projeto interno) deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido.

A Norma entende que, na fase de pesquisa de um ativo gerado internamente, há um grau elevado de incerteza se o ativo irá gerar benefícios econômicos futuros prováveis; por isso, a determinação de considerar os gastos incididos no resultado do período em que ocorrem.

Os ativos gerados internamente que se encontram em fase de desenvolvimento devem ser reconhecidos se, e somente se, a empresa puder demonstrar o que determina o parágrafo 45 da IAS 38:

- a) a viabilidade técnica de concluir o ativo intangível a fim de que esteja disponível para uso ou venda.
- b) a sua intenção de concluir o ativo intangível e usá-lo ou vendê-lo.
- c) a sua capacidade de usar ou vender o ativo intangível.
- d) a forma como o ativo intangível gerará prováveis benefícios econômicos futuros. Entre outras coisas, a entidade pode demonstrar a existência de um mercado para a produção do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, se for para ser usado internamente, a utilidade do ativo intangível.
- e) a disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível.
- f) a sua capacidade para mensurar confiavelmente o dispêndio atribuível ao ativo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.

Os gastos com desenvolvimento que não atenderem a estas condições devem ser considerados como gastos do período e reconhecidos no resultado do exercício em que forem incorridos.

Já os gastos que atenderem às condições do parágrafo 45, devem ser ativados como intangível e mensurados pelos custos incorridos, desde o momento em que puder ser demonstrado que o ativo satisfaz as condições exigidas para o seu reconhecimento.

Após o reconhecimento inicial, os ativos intangíveis devem ser mensurados pelo seu custo deduzido da amortização acumulada e possíveis perdas por imparidade. A IAS 38 também permite, como tratamento alternativo para mensuração em períodos posteriores ao reconhecimento inicial, a utilização do critério de valor justo na data em que o ativo estiver sendo reavaliado.

A amortização dos ativos intangíveis, como forma de reconhecer os benefícios gerados a cada período contábil, é sustentada no argumento que todos eles foram reconhecidos com base em sua capacidade de representarem benefícios futuros a serem vinculados a receitas futuras num período razoável. Porém alguns ativos intangíveis possuem um prazo definido de geração de benefícios, como é o caso de patentes. Já outros apresentam grandes dificuldades de definição dos períodos que serão impactados por seus benefícios.

Hendriksen e Van Breda (1999) argumentam que qualquer período escolhido para a amortização, com dificuldades de definição do prazo de geração dos benefícios, tendo em vista a ausência de uma teoria que possa orientar a escolha, será uma escolha arbitrária.

Os mesmos autores afirmam que, apesar das controvérsias sobre o prazo de amortização, há uma tentativa de evitar que os efeitos da amortização do intangível, tendo em vista a ausência de uma fundamentação lógica, provoque distorção ou prejudique a informação repassada aos investidores e credores. Assim, quanto maior o prazo, menor será esse impacto.

Neste sentido, a IAS 38 estabelece que os ativos intangíveis, com vida útil não definida, não devem ser amortizados, e sim, realizado o teste de imparidade anualmente, ou sempre que houver essa indicação e reconhecidas as perdas por causa disso. Porém, periodicamente, a empresa deve avaliar se esses ativos continuam com vida útil indefinida. Caso seja detectada a finitude de sua vida útil, o ativo passa a ser amortizado de acordo com os critérios já estabelecidos (parágrafos 107 e 108).

Para os ativos com vida útil identificável ou definida, a IAS 38 estabelece, em seu parágrafo 97, o período adotado para a amortização do ativo intangível, bem como o início e fim do período em que deve ser imputado, conforme se pode verificar:

A quantia depreciável de um ativo intangível com uma vida útil definida deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. A amortização deve começar quando o ativo estiver disponível para uso, i.e. quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar da forma pretendida pela gerência. A amortização deve cessar na data que ocorrer primeiro entre a data em que o ativo for classificado como detido para venda (ou incluído num grupo de alienação que seja classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 Ativos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas) e a data em que o ativo for baixado.

O mesmo parágrafo também estabelece que o método da linha reta deve ser utilizado para a amortização desses ativos, exceto se for possível estabelecer um método que reflita os benefícios econômicos consumidos pela entidade. Qualquer que seja o processo utilizado, a entidade deverá rever anualmente o período e a capacidade de geração de benefícios do grupo de ativos sob análise.

3.2.4 Encargos com planos de benefícios futuros e aposentadoria dos empregados

Planos de benefícios futuros e aposentadoria dos empregados são benefícios de proteção social oferecidos pelas empresas que visam estabelecer um plano de longo prazo para apoiar a situação futura dos empregados em complemento da segurança social.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 447), a origem desses planos data de tempos antigos em que os indivíduos serviam a seus soberanos ou seus países enquanto saúde tivessem. Quando sua saúde ou capacidade física falhasse, era-lhes garantida uma pensão.

O que era uma forma de recompensa, pois dependia da vontade dos outorgantes desse benefício, com o passar do tempo, passou a fazer parte de acordos coletivos nas empresas, tornando-se uma obrigação, quando, assim, forem pactuados ou concedidos espontaneamente pelas empresas como forma de estimular seus empregados.

Os benefícios que antes eram concedidos após o empregado alcançar certa idade ou condição física, ou a seus dependentes, conhecidos como aposentadoria ou pensão, passam agora a serem devidas, também em função de desligamentos ou outras formas de acordo que passam a ocorrer mesmo com o empregado apresentando plena capacidade produtiva.

Weygandt, Kieso e Kimmel (2005) afirmam que os benefícios adicionais estão aumentando de intensidade e tornando-se parte representativa nas remunerações e salários, pois, recentemente, os benefícios chegaram a representar 38% das remunerações e salários dos trabalhadores nos Estados Unidos.

Em função de desempenhar um desembolso no presente, e/ou no futuro para as empresas, a contabilidade deve buscar reconhecer a forma que melhor represente esses desembolsos. Porém, como cada empresa pode estabelecer os benefícios de maneira que

melhor atenda a seus objetivos ou às pressões pelas quais são estabelecidas essas obrigações, diversas são as formas de concessão dos mesmos.

Conforme se pode constatar em Niyama (2005, p. 71):

um primeiro problema que surge na discussão do tema é a diversidade quanto ao tipo de benefícios e seu nível de abrangência. Além disso questões culturais e aspectos sociais divergentes em cada um dos países são mais um complicador para se nortear os critérios de reconhecimento e mensuração”.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 448) destacam que os problemas básicos para a contabilidade representar essas obrigações são:

1. A alocação dos custos de pensões aos vários exercícios.
2. A divulgação de montantes apropriados correspondentes aos direitos e às obrigações existentes em momentos distintos.
3. A divulgação dos termos básicos do plano incluindo os valores e os prazos de desembolsos exigidos ou previstos como contribuições ao plano.
4. A apresentação das demonstrações financeiras do fundo ou plano.

Para fins deste estudo, limitou-se a caracterizar cada tipo de plano segundo a sua classificação, seus critérios de reconhecimento e mensuração, restringindo-se aos benefícios concedidos pelas empresas pós-emprego.

3.2.4.1 Classificação dos planos de benefícios aos empregados

A IAS 19, em seu parágrafo 24, destaca os seguintes benefícios abrangidos como concedidos pós-emprego: a) benefícios de reforma, tais como pensões; e b) outros benefícios como seguros de vida pós-emprego e cuidados médicos.

Tais benefícios podem ser devidos diretamente a seus empregados ou estendidos a seus dependentes e liquidados com pagamentos em dinheiro ou em bens e serviços, bem como a terceiros admitidos para cumprirem as obrigações convencionadas de pós-emprego.

Apesar das diversas formas de concessão de benefícios aos empregados, Weygandt, Kieso e Kimmel (2005), Schroeder, Clark e Cathey (2005), Hendriksen e Van Breda (1999) destacam duas categorias básicas de planos de benefícios pós-emprego: planos de contribuição definida e planos de benefícios definidos.

Os planos de contribuição definida têm como característica a remuneração aposentatória, limitada ao rendimento que pode ser conseguido com a aplicação de contribuições feitas pelo empregador e pelo empregado durante o seu período de atividade. As contribuições da empresa são determinadas ou previamente estabelecidas de acordo com os termos do plano.

Nos planos de benefícios definidos, o valor a ser pago ao empregado é estabelecido por algum critério que conste dos termos do plano previamente acordado entre empresa e empregado.

A Norma Internacional de Contabilidade IAS 19 – Benefícios dos empregados - também classifica os planos de benefícios nas duas categorias, definindo, em seu parágrafo 25, que “Os planos de benefício pós emprego classificam-se como planos de contribuição definida ou como planos de benefícios definidos, dependendo da substância econômica do plano que resulte dos seus principais termos e condições”.

O parágrafo 25 da IAS 19 destaca que os planos de contribuição definidos têm como características a obrigatoriedade legal ou construtiva da empresa ser limitada à quantia que ela aceita contribuir para o fundo. Em consequência, o risco atuarial e o risco de investimento recaem sobre o empregado.

Para os planos de contribuição definida, tendo em vista que a cota da empresa é definida, os gastos com este tipo de benefício não apresentam grandes dificuldades em relação ao tratamento contábil, pois representam uma obrigação com valores e datas de vencimentos estabelecidos os quais, normalmente, vencem até o final do próximo período.

O parágrafo 27 da IAS 19 destaca, como características dos planos de benefícios definidos, ser obrigação da empresa proporcionar os benefícios acordados com os empregados correntes e antigos, independente do aporte de recursos por parte destes. Assim, o risco atuarial e o risco de investimento recaem, substancialmente, sobre a empresa. Se a experiência atuarial ou de investimento forem piores que o esperado, a obrigação da empresa pode ser aumentada.

A principal diferença entre as duas categorias de planos está relacionada ao risco: no plano de contribuição definida o risco dos recursos serem insuficientes na época do pagamento recai sobre o empregado; já no plano de benefício definido, o risco recai sobre a empresa.

Como nos planos de benefícios definidos, a empresa assume o risco dos gastos, podendo ser maiores que os previstos no momento atual, esta categoria apresenta grande dificuldade de mensuração e reconhecimento, tendo em vista que não possui vencimento certo e tampouco valores estabelecidos, pois dependem de uma série de fatores os quais impedem o estabelecimento dessas condições.

3.2.4.2 Mensuração e reconhecimentos dos planos de benefícios

Nos planos de benefícios de contribuição definida, a obrigação de contribuir com o fundo é conhecida e determinada pela quantia da cota estabelecida no plano da empresa. Assim, não há necessidade de nenhum cálculo atuarial para verificar os ganhos ou perdas do fundo.

Segundo a IAS 19, parágrafo 44, a empresa deve reconhecer os valores devidos pela prestação de serviços por um empregado que participe do plano de benefícios de contribuição definida como um passivo, deduzindo qualquer contribuição já paga, ou como um ativo, caso a quantia paga seja maior que a devida ao fundo. A contrapartida dos valores devidos deve ser reconhecida como custo dos ativos produzidos.

Caso as obrigações tenham vencimento em prazo superior ao encerramento do próximo exercício, a IAS 19 recomenda que as obrigações sejam reconhecidas a valor presente. Porém, as que apresentarem vencimentos até o final do próximo exercício devem ser identificadas pelo valor calculado de acordo com o princípio de competência.

Os critérios de reconhecimento e mensuração das obrigações com planos de benefícios definidos, por estes apresentarem grande diversidade de tipos em função dos benefícios e de seu nível de abrangência, são considerados bem mais complexos. A própria IAS 19 define os motivos da complexidade do reconhecimento e mensuração conforme se nota no parágrafo 48:

A contabilização dos planos de benefícios definidos é complexa porque são necessários pressupostos atuariais para mensurar a obrigação e o gasto e existe a possibilidade de ganhos e perdas atuariais. Além disso, as obrigações são mensuradas numa base descontada porque elas podem ser liquidadas muitos anos após os empregados prestarem o respectivo serviço.

Para ampliar a complexidade, a IAS recomenda a contabilização de obrigações que não estão de maneira formal no plano de benefícios. Tais obrigações podem surgir das práticas informais da empresa quando, por algum motivo, ela seja obrigada a pagar benefícios para evitar situações que prejudicariam o bom relacionamento com os empregados.

Dessa maneira, o reconhecimento e a mensuração dos planos de benefícios definidos envolvem uma série de cálculos, abrangendo estatísticas atuariais, análise das condições do plano de benefícios, cálculo do valor presente das obrigações, análise dos ativos do fundo, cálculos dos juros do plano, prestação de serviços presente, passado e futuro. Além disso, também outros fatores podem divergir de empresa para empresa ou de planos, os quais fogem ao escopo deste trabalho.

Assim, considera-se suficiente destacar que os ativos integrantes do plano e dos passivos surgidos em função dos planos de benefícios definidos, segundo a IAS 19, devem ser reconhecidos e mensurados pelo valor justo.

3.2.5 Impostos diferidos sobre os rendimentos

A IAS 12 é a norma internacional de contabilidade que estabelece os critérios de contabilização de impostos sobre os rendimentos. Como o nome já define, a norma não trata exclusivamente dos critérios de contabilização de impostos diferidos, e sim do tratamento de todos os impostos que incidem sobre rendimentos, sejam eles devidos no período ou diferidos para períodos futuros, quer como ativos, quer como passivos. Porém, nesta parte do trabalho, atem-se mais especificamente ao reconhecimento e mensuração dos impostos diferidos, os quais apresentam maiores divergências de tratamento e são constantes nas atividades rurais, tendo em vista alguns incentivos fiscais oferecidos pelo governo.

O diferimento de impostos pode ocorrer por divergências na legislação tributária e nos critérios contábeis adotados para o reconhecimento e mensuração dos ativos da empresa, provocando diferenças no surgimento de receitas e despesas, tributáveis ou dedutíveis, que possam ser atribuídas a este ou àquele exercício.

Niyama (2005, p. 69), comentando sobre os motivos do surgimento de ativos ou passivos por impostos diferidos, afirma que

de forma geral, o lucro tributável para finalidades de imposto de renda diverge do lucro contábil apurado para fins societários, na medida em que cada um adota critérios diferentes. Enquanto lucro tributável incorpora aspectos relacionados com a dedutibilidade das despesas e a tributação das receitas, o lucro contábil incorpora como base o princípio da competência de exercícios na confrontação de receitas e despesas.

Além das diferenças que surgem em função do princípio da competência, adotado para a elaboração das demonstrações financeiras, a aprovação da IAS 41, estabelecendo que as entidades agropecuárias devem mensurar os ativos biológicos pelo valor justo, faz com que o lucro gerado por elas passe a ocorrer em momento diferente do que normalmente é tributado, ou era reconhecido quando os ativos foram avaliados pelo método do custo histórico.

Além deste aspecto, que agora se faz presente nos critérios de contabilização, as entidades agropecuárias, no Brasil, gozam de incentivos fiscais os quais permitem a depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado e da compensação integral de prejuízos fiscais. Com isso, o lucro tributável, no período em que tais ativos são adquiridos, é menor

que o lucro contábil. Nos períodos seguintes, o lucro contábil é menor que o lucro tributável, tendo em vista serem os valores da depreciação acelerada, considerados como despesa nos períodos anteriores, adicionados ao lucro contábil para apuração do lucro tributável.

3.2.5.1 Classificação das diferenças entre o lucro tributável e o lucro contábil.

As diferenças entre o lucro tributável e o lucro contábil podem ocorrer por fatores que apresentam características diferentes em função dos efeitos provocados nas duas formas de reportar o lucro das empresas.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 428) classificam as diferenças entre o lucro contábil e o lucro tributável em dois grupos: diferenças permanentes e diferenças temporárias, e são destacadas da seguinte forma:

Diferenças permanentes resultantes de deduções ou restrições legislativas especiais para fins econômicos, políticos ou administrativos não relacionados ao cálculo do lucro líquido contábil.

Diferenças temporárias resultantes de:

- a) Diferenças quanto ao momento em que ocorrem débitos e créditos ao lucro, também denominadas diferenças entre períodos.
- b) Diferenças resultantes de bases alternativas de mensuração utilizadas na contabilidade financeira e na contabilidade fiscal, também denominadas de diferenças de denominação.

Niyama (2005, p. 69) destaca que as diferenças permanentes “resultam de divergências na apuração dos dois lucros (contábil e tributável), as quais nunca serão ajustadas no futuro, ou seja, tais diferenças permanecerão infinitamente”.

Da mesma maneira, esclarece que as diferenças temporárias “resultam de divergências na apuração dos dois lucros (contábil e tributável), as quais serão ajustadas no futuro, de modo que tais diferenças deixarão de existir com o decorrer do tempo”.

A IAS 12 estabelece normas para reconhecimento e mensuração apenas das diferenças temporárias que são definidas, em seu parágrafo 5, como “diferenças entre a quantia escriturada de um ativo ou de um passivo no balanço e a sua base de tributação”. A mesma norma classifica as diferenças temporárias em tributáveis ou dedutíveis que são definidas da seguinte maneira de acordo com o parágrafo 5:

- a) Diferenças temporárias tributáveis, são diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo ou do passivo seja recuperada ou liquidada;
- b) Diferenças temporárias dedutíveis, são diferenças temporárias de que resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.

O CFC, em sua Resolução 998/04 (CFC, 2006, p. 263), define as diferenças temporárias como “as diferenças entre a base fiscal de um ativo ou passivo e seu valor contábil no balanço patrimonial, que afetem ou possam vir a afetar a apuração dos tributos sobre os lucros”.

A mesma Resolução também define que as diferenças temporárias podem ser tributáveis ou dedutíveis, destacando que diferenças temporárias tributáveis “resultarão em valores a serem adicionados no cálculo do resultado tributável de exercícios futuros, quando o valor contábil do ativo ou passivo for recuperado ou liquidado”. Da mesma forma, define que as diferenças temporárias dedutíveis “resultarão em valores a serem deduzidos no cálculo do resultado tributável de exercícios futuros, quando o valor contábil do ativo ou passivo for recuperado ou liquidado” (CFC, 2006, p. 264).

3.2.5.2 Ativos e passivos por impostos diferidos

No caso das diferenças temporárias tributáveis, torna-se necessário o reconhecimento de um passivo por impostos diferidos, pois o lucro contábil do período é maior que o lucro tributável desse período, e deverá ser pago no momento em que a receita for considerada no cálculo do lucro tributável.

A IAS 12 recomenda o reconhecimento de um passivo por diferenças temporárias tributáveis, determinando, porém, algumas exceções, conforme se pode verificar em seu parágrafo 15 em que estabelece:

Um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, a menos que o passivo por impostos diferidos provenha de:

- a) goodwill relativo pelo qual não seja dedutível amortização para finalidades tributáveis; ou
- b) o reconhecimento inicial de um ativo ou passivo numa transação que:
 - i) não seja uma concentração de atividades empresariais; e
 - ii) não afete, no momento da transação, nem o lucro contábil nem o lucro tributável.

Da mesma maneira, a IAS 12, em seu parágrafo 24, também determina o reconhecimento de um ativo por diferenças temporárias dedutíveis, estabelecendo as devidas exceções conforme aponta:

Um ativo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis até ao ponto em que seja provável que o lucro tributável estará disponível contra o qual a diferença temporária dedutível possa ser utilizada, a menos que o ativo por impostos diferidos surja de:

- a) Goodwill negativo que seja tratado como rendimento diferido de acordo com a IAS 22, Concentrações de Atividades Empresariais; ou
- b) O reconhecimento inicial de um ativo ou passivo numa transação que:
 - i) não seja uma concentração atividades empresariais; e

ii) no momento da transação, não afete nem o lucro contábil nem o lucro tributável.

Para o reconhecimento de um ativo ou passivo por impostos diferidos, é necessário que a empresa tenha a expectativa de recuperar ou liquidar a quantia reconhecida como tal.

Esta preocupação é inerente ao princípio da Continuidade, tendo em vista que não teria sentido reconhecer um passivo por impostos, se a empresa não fosse operar tempo suficiente para que o fato gerador da obrigação tributária seja alcançado, ou não tivesse a expectativa de gerar lucro suficiente nas operações futuras para compensar o imposto já recolhido.

3.2.5.3 Exemplos de impostos diferidos na atividade rural

Como exemplo de diferença temporária tributável para as entidades rurais, pode-se citar a mensuração dos ativos biológicos pelo valor justo. Caso apresente um valor justo no momento da avaliação maior que o mensurado na situação inicial, a receita atribuída ao ganho no final do período elevará o lucro contábil; porém esta não integrará a base de cálculo do lucro tributável, que de acordo com as normas do imposto de renda no Brasil, será somente tributada quando efetivamente o ativo for vendido²⁰.

Assim, verifica-se que, nesse caso, surge a necessidade de reconhecer um passivo por diferença temporária tributável, tendo em vista que a empresa apresenta ativos com capacidade de geração de benefícios futuros os quais representarão lucro tributável quando estes forem realizados financeiramente.

Outro exemplo que pode provocar diferenças temporárias tributáveis é a depreciação acelerada do ativo imobilizado, permitida pela legislação do imposto de renda das entidades que exploram atividades rurais. Para estas entidades, os bens adquiridos para utilização como ativo imobilizado podem ser depreciados integralmente no período de aquisição, provocando diferença entre o lucro contábil e o lucro tributável.

²⁰ **Art. 16.** A contrapartida do aumento do ativo, em decorrência da atualização do valor dos estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos destinados à venda, tanto em virtude do registro no estoque de crias nascidas no período de apuração, como pela avaliação do estoque a preço de mercado, constitui receita operacional, que comporá a base de cálculo do imposto sobre a renda no período de apuração em que ocorrer a venda dos respectivos estoques.

§ 1º A receita operacional de que trata o **caput** deste artigo, no período de sua formação, constituirá exclusão do lucro líquido e deverá ser controlada na Parte B do Lalur.

§ 2º No período de apuração em que ocorrer a venda dos estoques atualizados, a receita operacional de que trata o **caput** deste artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido para efeito de determinar o lucro real. IN SRF 257/2002.

Da mesma forma que no exemplo anterior, o lucro contábil será maior, tendo em vista que a depreciação para estes ativos é feita com base em sua vida útil estimada, gerando uma despesa com depreciação para apuração do lucro contábil menor, tendo como consequência um lucro maior. Porém, nos períodos futuros, o valor da parcela da despesa de depreciação deverá ser adicionada ao lucro contábil para determinar o lucro tributável, até que o ativo seja totalmente depreciado através do critério contábil. Neste caso, também se deve reconhecer um passivo de impostos diferidos provocado por diferenças temporárias tributáveis.

Como exemplo para o reconhecimento de impostos diferidos por diferenças temporárias dedutíveis na atividade rural, tem-se a situação em que a empresa contabiliza uma despesa com provisão para manutenção em aeronaves agrícolas, provocando uma redução no lucro contábil: porém, para fins tributários, essas despesas são dedutíveis quando efetivamente forem realizadas as manutenções. Assim, o lucro tributável será maior que o lucro contábil e a empresa terá que recolher o imposto calculado.

No futuro, a empresa apresentará um lucro contábil maior que o lucro tributável. Como o pagamento do imposto já ocorreu, a empresa utilizará esse crédito para abater na tributação que ocorreria sobre o lucro contábil. Nesse caso, deve-se reconhecer um ativo de impostos diferidos, provocado por diferenças temporárias dedutíveis.

3.2.5.4 Reconhecimento e mensuração dos impostos diferidos

Após analisar os fatores que provocam o surgimento de ativos ou passivos por impostos diferidos, cabe agora constatar como devem ser reconhecidos e mensurados nas demonstrações financeiras.

A IAS 12, na definição de seus objetivos, determina que as empresas precisam contabilizar as consequências fiscais de transações e outros acontecimentos da mesma maneira que contabilizam as próprias transações ou acontecimentos que provocam os efeitos fiscais. Seguindo esta exigência, o parágrafo 57 determina que “A contabilização dos efeitos de impostos correntes e diferidos de uma transação ou de outro acontecimento é consistente com a contabilização da transação ou do próprio acontecimento”.

Assim, os impostos diferidos que surgem em função de diferenças reconhecidas no resultado do período devem ser incluídos na demonstração de resultado desse período e os impostos diferidos, resultados de transações ou eventos identificados no patrimônio líquido, devem ser incorporados ao patrimônio líquido.

Conforme a IAS 12 exemplifica em seu parágrafo 59, a maioria dos passivos e ativos por impostos diferidos surgem quando lucros ou perdas são incluídos no lucro contábil em um período e incluídos no lucro ou perda tributável/dedutível em outro período diferente. Os exemplos anteriormente citados se encaixam nas formas que devem ser reconhecidos na demonstração do resultado do período em que ocorrerem as transações ou acontecimentos que originaram os impostos diferidos.

Quanto à mensuração dos ativos ou passivos por impostos diferidos, a IAS 12 determina em seu parágrafo 47 que

os ativos e passivos por impostos diferidos devem ser mensurados pelas taxas fiscais que se espera que sejam de aplicar no período quando seja realizado o ativo ou seja liquidado o passivo, com base nas taxas fiscais (e leis fiscais) que tenham sido decretadas ou substantivamente decretadas à data do balanço.

Na mesma direção, a NBC T 19.2 (CFC, 2002, p. 267) determina que “os ativos ou passivos fiscais diferidos devem ser reconhecidos às alíquotas aplicáveis ao exercício em que o ativo deve ser realizado ou o passivo liquidado”.

Caso ocorra que alíquotas diferentes se apliquem a faixas diferentes de rendimentos tributáveis, os ativos e passivos devem ser mensurados pela taxa média estimada e seja aplicada ao lucro tributável no período em que serão revertidas as diferenças temporárias.

A IAS 12 não permite que os ativos e passivos por impostos diferidos sejam mensurados a valor presente. Porém os ativos por impostos diferidos devem ser revistos a cada data de balanço conforme determinado pelo parágrafo 56 da IAS 12:

A quantia escriturada de um ativo por impostos diferidos deve ser revista à data de cada balanço. Uma empresa deve reduzir a quantia escriturada de um ativo por impostos diferidos até ao ponto em que deixe de ser provável que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis para permitir que o benefício de parte ou todo desse ativo por impostos diferidos seja utilizado. Qualquer redução deve ser revertida até ao ponto que se torne provável que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis.

Da mesma maneira, a NBC T 19.2 (CFC, 2002, p. 267) também recomenda, em seu item 19.2.3.2, que

o valor contábil de um ativo fiscal diferido deve, também, ser revisto periodicamente, e a entidade deve reduzi-lo ou extingui-lo à medida que não for provável que haja lucro tributável suficiente para permitir a utilização total ou parcial do ativo fiscal diferido.

Vale observar que, como forma de estimular os investimentos nas atividades rurais, os governos brasileiros utilizam, como estratégia, o incentivo através da postergação

do pagamento de impostos sobre os rendimentos da atividade rural. Isso, na maioria das vezes, provoca o surgimento de passivos por impostos diferidos, e raramente surgem ativos por impostos diferidos. Porém não exclui a possibilidade de essas entidades apresentarem ativos por impostos diferidos que devam atender às recomendações estipuladas.

3.2.6 Operação de arrendamento mercantil – *leasing*

3.2.6.1 Definição e classificação das operações de *leasing*.

Segundo Niyama (1982, f 01), “O *leasing* nasceu da idéia de que o fato gerador dos rendimentos de uma entidade decorre do uso e não necessariamente da propriedade de um bem”. Assim, é possível afirmar que, no sentido econômico, a operação de *leasing* permite o uso e apropriação dos benefícios de um bem sem deter legalmente a sua propriedade.

A última revisão da IAS 17, em 1999, define que *leasing* “é um acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário em troca de um pagamento ou série de pagamentos o direito de usar um ativo por um período de tempo acordado” (IASB, 2003).

No Brasil, a definição de *leasing* é dada pela Lei nº 6.099 de 1974, em seu parágrafo único, com alteração pela lei 7132/83 como:

...o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, que tenha por objeto arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta.

Em sua definição original, a lei não incluía pessoas físicas como possíveis usuários da operação de *leasing*.

Através da resolução 921/2001 do CFC (2006, p. 149), define *leasing* como:

...transações realizadas entre o proprietário de um determinado bem (arrendador) que concede o uso deste a um terceiro (arrendatário) por um determinado período contratualmente estipulado, findo o qual é facultado ao arrendatário a opção de adquirir ou devolver o bem objeto de arrendamento, ou a de prorrogar o contrato.

Segundo Niyama (1982, f. 01):

o *leasing* pode ser conceituado como uma transação celebrada entre o proprietário de determinado bem (arrendadora) que concede a um terceiro (arrendatária), o uso deste por um período fixo, mediante um contrato, findo o qual é facultado à arrendatária a opção de comprar, devolver o bem arrendado ou prorrogar o contrato”.

Conforme se verifica, as definições não possuem grandes divergências na sua essência, caracterizando de modo geral a transferência da posse de um bem para geração de recursos e respectiva remuneração pela sua fruição.

3.2.6.2 Classificação das operações de *leasing* em operacional e financeiro

Para a finalidade de reconhecimento e mensuração das operações de *leasing*, a sua classificação é de fundamental importância, tendo em vista que, a partir da sua classificação, é que se pode, então, definir se o mesmo possui ou não característica de ativo, passivo ou resultado. Sendo que são estes os principais aspectos de interesse para a contabilidade, tornando-se sem importância a terminologia jurídica para assim caracterizá-los, conforme se verifica na IAS 17, parágrafo 8, onde afirma que “se uma locação é uma locação financeira ou uma locação operacional depende da substância da operação e não da forma do contrato”(IASB, 2003).

As operações de *leasing* são classificadas, tanto pela IAS 17 como na legislação brasileira, em *leasing* operacional e *leasing* financeiro.

A IAS 17 define *leasing* financeiro como “...um arrendamento que transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um ativo. O título de propriedade pode ou não ser eventualmente transferido”. Por exclusão, define que é operacional todo o arrendamento que não for financeiro. Em seu parágrafo 8, indica alguns exemplos que podem estar presentes nos contratos de arrendamentos, os quais podem, assim, caracterizar o *leasing* financeiro (IAS 17, IASB. 2003):

- a) O arrendamento transfere a propriedade do ativo para o arrendatário no fim do prazo do arrendamento.
- b) A arrendatária tem a opção de comprar o ativo por um preço suficientemente mais baixo do que o valor justo à data em que a opção se torne exercível para que, no início do arrendamento, seja razoavelmente certo que a opção será exercida.
- c) O prazo do arrendamento refere-se à maior parte da vida econômica do ativo mesmo que o título não seja transferido.
- d) No início do arrendamento, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento ascende a pelo menos substancialmente todo o valor justo do ativo arrendado.
- e) Os ativos arrendados são de uma tal natureza especializada que apenas o arrendatário os pode usar sem grandes modificações.

Em seu parágrafo 9, a IAS 17 indica outros exemplos, que combinados, podem também caracterizar o *leasing* financeiro:

- a) Se o arrendatário puder cancelar o arrendamento, as perdas do arrendador, associadas ao cancelamento, são suportadas pelo arrendatário.
- b) Os ganhos ou as perdas da flutuação, no valor justo do residual acrescem ao arrendatário (por exemplo, na forma de um abatimento na renda que iguale a maior parte dos proventos das vendas no fim do arrendamento).
- c) O arrendatário tem a capacidade de continuar o arrendamento por um período secundário com uma renda que seja substancialmente inferior à renda do mercado.

Conforme se observa nesta relação de exemplos, caracterizadores do *leasing* financeiro, há a preocupação de deixar bem claro que a essência de um contrato dessa natureza é a condição de que os riscos e benefícios sejam transferidos do arrendador para o arrendatário.

Mesmo presentes todas estas características, mas ausente a transferência dos riscos e benefícios, para a IAS 17 está caracterizado o *leasing* operacional.

No Brasil, as empresas arrendadoras de bens estão subordinadas às normas do Conselho Monetário Nacional que estabelecem os critérios para classificação das operações em *leasing* operacional e *leasing* financeiro. Para fins deste trabalho, analisaram-se apenas as classificações que se aplicam às empresas arrendatárias.

Para as entidades que não se subordinam às normas editadas pelo Conselho Monetário Nacional, neste caso, as entidades agropecuárias, pode-se encontrar amparo para a classificação das operações de *leasing* através da resolução 921/01 do CFC (2006, p. 149) que assim classifica e distingue as operações de *leasing* financeiro:

- a) As contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, são suficientes para que o arrendador recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação, e adicionalmente, obtenha sobre os recursos investidos;
- b) O valor residual, que é a parcela do principal não incluída nas contraprestações a serem pagas pela arrendatária e serve de base para a opção de compra do bem arrendado, é significativamente inferior ao valor de mercado do bem na data da opção; e
- c) O bem objeto de arrendamento é de tal maneira específico que somente aquele arrendatário pode utilizá-lo em sua atividade econômica.

Observa-se, nesta definição, a preocupação com a caracterização do *leasing* financeiro como a atividade de financiamento de bens, tendo em vista que indica claramente a necessidade de retorno sobre os ativos investidos pela arrendadora. Outro fator é a

preocupação de caracterizar o ativo objeto do contrato como de característica inerente às atividades da arrendatária, mostrando estar, na verdade, realizando uma compra a prazo.

3.2.6.3 - Reconhecimento das operações de *leasing*

Pode-se caracterizar reconhecimento das operações de *leasing*, nas entidades agropecuárias, como o processo de incorporar no balanço e, na demonstração dos seus resultados, um item que satisfaça a definição de recurso ou obrigação e satisfaça, também, os critérios de mensurável, relevante e confiável.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 288), “o reconhecimento não decorre automaticamente da possibilidade de definição: não se pode registrar um elemento quando não é possível medi-lo”. Porém os passivos podem ser reconhecidos ainda que não se possa medi-los com precisão, desde que seja possível estimá-los através de técnicas reconhecidas, devidamente evidenciadas em notas explicativas.

O ato de se reconhecer o *leasing* financeiro como evento que merece atenção, envolve a sua classificação nas demonstrações contábeis das entidades agropecuárias arrendatárias, como a aquisição de um ativo através de um financiamento. Assim, deve-se reconhecer o item no ativo permanente e a respectiva contrapartida como obrigação no passivo.

Esse esforço para distinguir os arrendamentos operacionais e financeiros está relacionado ao fato que, presentes as características de um arrendamento financeiro, efetivamente, tem-se uma venda a prazo pelo arrendador e uma compra de ativos financiada pelo arrendatário. Assim, ao classificar as operações de *leasing*, nesta ou naquela modalidade decorrente de sua caracterização, conduz a formas e critérios diferenciados de reconhecimento e mensuração.

Para Hannon (1977 apud NIYAMA, 1982, f. 30): “Os critérios contábeis aplicáveis a arrendatária e a arrendadora devem apresentar posições financeiras consistentes de modo que reflitam situações simétricas”.

Assim sendo, a IAS 17 define que, nas operações de *leasing* financeiro, os bens, objeto dessas operações, devem ser reconhecidos como ativo e a obrigação dele decorrente como passivo na arrendatária. “No começo do prazo de arrendamento, os arrendatários devem reconhecer os arrendamentos financeiros como ativos e passivos nos seus balanços”. Com a transferência do bem, embora sob a “forma” a propriedade permaneça com a arrendadora, esta

deve reconhecer o direito gerado pela operação, contra a baixa do ativo transferido, caracterizando a simetria preconizada por Hannon.

A IAS 17, em seu parágrafo 14, destaca os efeitos do não reconhecimento de uma operação de leasing financeiro nas empresas arrendatárias, da seguinte maneira:

Se tais operações de arrendamento não forem refletidas no balanço da arrendatária, os recursos econômicos e o nível de obrigações de uma empresa estão sub avaliados, distorcendo dessa forma os índices financeiros. É por isso apropriado que um arrendamento financeiro seja reconhecido no balanço do arrendatário não só como um ativo mas também como uma obrigação de pagar as rendas futuras (IASB 2001).

Esta determinação do IASB leva em consideração que as transações e outros acontecimentos devem ser contabilizados e reconhecidos de acordo com a sua essência, refletindo a realidade econômica da entidade e não meramente a sua forma legal.

Nas operações de *leasing* operacional, a IAS 17, em seu parágrafo 26, estabelece que as mesmas devem ser reconhecidas da seguinte maneira (IASB, 2001):

Para os arrendamentos operacionais, os pagamentos do arrendamento (excluindo custos de serviços tais como seguros e manutenção) devem ser reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados numa base de linha reta durante o prazo de arrendamento, salvo se uma outra base sistemática seja mais representativa do modelo temporal do benefício do usuário, mesmo se os pagamentos não forem nesta base.

Do efeito do reconhecimento da operação de *leasing* financeiro como aquisição de bens através de financiamento, prevalência da essência sobre a forma, surge a necessidade de reconhecer o consumo dos recursos à disposição da entidade, através da identificação do custo de sua utilização, bem como a remuneração dos ativos de terceiros utilizados para a contratação do *leasing*, pelo pagamento de juros e devolução do principal.

A IAS 17 determina que, para o reconhecimento dos desembolsos realizados para pagamento dos juros e principal, seja adotada a seguinte forma:

Os pagamentos mínimos do arrendamento devem ser repartidos entre o encargo financeiro e a redução do passivo pendente. O encargo financeiro deve ser imputado a cada período durante o prazo do arrendamento de forma a produzir uma taxa de juro periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo (IAS 17).

Verifica-se que, do efeito da essência sobre a forma, apenas o encargo financeiro é levado a resultado do período durante o prazo em que durar os efeitos do “financiamento”. A parcela do “financiamento” deve ser reconhecida como devolução do principal, reduzindo o passivo da companhia, não influenciando, dessa maneira, o resultado. A parte do consumo dos ativos refletidos na depreciação também deve ser levada a resultado durante o período,

considerando a vida útil econômica do ativo arrendado, reconhecendo, assim, o princípio da competência.

Seguindo o raciocínio de consumo de ativos, a IAS 17, em seu parágrafo 26, caracteriza a utilização da depreciação de ativos adquiridos através de *leasing*, similar à realizada com os demais ativos à disposição da entidade:

Um arrendamento financeiro dá origem a um gasto de depreciação relativo a ativos depreciáveis, assim como um gasto financeiro para cada período contábil. A política de depreciação para os ativos arrendados depreciáveis deve ser consistente com a dos ativos depreciáveis que se possuam [...] Se não houver certeza razoável de que o arrendatário virá a obter a propriedade no fim do prazo de arrendamento, o ativo deve ser totalmente depreciado durante o prazo do arrendamento ou da sua vida útil, o que for mais curto (IAS 17, Parágrafo 26).

Observa-se que a norma define, inclusive, o prazo durante o qual deve ser reconhecida a despesa tanto de depreciação como de encargos financeiros, levando em consideração o prazo previsto da capacidade do ativo de gerar receita.

3.2.6.4 Mensuração das operações de *leasing*

Para que se possa realizar correta mensuração, é necessário estabelecer um critério ou atributo que será mensurado. No caso da operação de *leasing*, a IAS 17 define a base para mensuração dos seus efeitos da seguinte maneira:

No começo do prazo de arrendamento os arrendatários devem reconhecer os arrendamentos financeiros como ativos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao valor justo da propriedade arrendada ou, se inferior, pelo valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento, cada um determinado no início do arrendamento. A taxa de desconto usada no cálculo do valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento é a taxa de juro implícita no arrendamento, se for praticável determinar essa taxa; se não for, deve ser usada a taxa incremental de financiamento do arrendatário. Quaisquer custos diretos iniciais do arrendatário são adicionados à quantia reconhecida como ativo (Parágrafo 20, IAS 17).

Adicionado ao valor presente acima indicado, semelhante aos critérios utilizados para a mensuração de um ativo adquirido em condições normais, somam-se ao valor do ativo os demais custos incorridos pela empresa para colocá-lo em condições e no local de operação. Conforme se pode verificar no parágrafo 16, da IAS 17, ao estabelecer que “os custos identificados diretamente atribuíveis à atividade executadas pelo locatário para uma locação financeira, são incluídos como parte da quantia reconhecida como um ativo sob arrendamento”. Observa-se que o valor do ativo arrendado será o valor que a empresa pagaria em uma operação normal de compra, adicionado dos demais custos para colocá-lo em operação.

A diferença entre o total das contraprestações contratadas, somada ao valor residual garantido e o valor de mercado do ativo arrendado será considerada como encargos financeiros, que devem ser atribuídos *pro rata tempore* durante o prazo do contrato.

A mensuração, conforme determinada pela IAS 17, considera a operação de leasing como a constituição de um ativo sendo reconhecido pelo custo para colocá-lo em condições de uso pela entidade. Por outro lado, considera a obrigação como um passivo financeiro, dispensando o tratamento de mensuração característico destes passivos.

4 DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Desenvolvimento da pesquisa

Através de correspondência ao INCRA no Mato Grosso, foi solicitada uma relação das 200 maiores propriedades rurais com base na extensão da área. De posse da relação das entidades foi realizado uma triagem identificando as que não apresentavam todos os dados necessários para o envio de correspondência. Após a exclusão das entidades que não apresentavam dados suficientes para envio de correspondência, foram identificadas, para envio das correspondências, 150 propriedades que fizeram parte da amostra da pesquisa.

Das entidades constante da relação fornecida pelo INCRA, algumas foi possível identificar o telefone através da lista telefônica. Após decorridos 20 dias do envio do questionário por via postal e de posse do número do telefone, foi efetuado contato verificando se o questionário havia sido recebido e se apresentava dificuldades de resposta. Através deste contato telefônico foi possível, também, identificar o telefone de outras entidades da relação e assim foi possível contata-las. Para os que não receberam, por algum motivo, o questionário, este foi enviado por correio eletrônico. Decorridos 10 dias após o envio do *e mail*, uma nova correspondência foi enviada verificando se ainda existiam dúvidas para o preenchimento do questionário.

Através deste procedimento foram obtidas respostas a 52 questionários, (que representam 34.7% da amostra) destes, 34 foram recebidos por via postagem e 18 recebidos por via correio eletrônico.

Os dados coletados do questionário foram lançados em planilha do programa Excel 2000 para a elaboração e análise estatística de cada pergunta individualmente. Com o objetivo de evitar possíveis vieses na análise das perguntas, estas foram analisadas levando em consideração os objetivos da pesquisa.

4.2 Análise do perfil das entidades

A premissa básica para a elaboração deste estudo parte do objetivo de verificar se o setor agropecuário apresenta aderência às normas internacionais de contabilidade. Porém, observa-se que a exploração da atividade rural não depende da autorização de qualquer

organismo regulador, seja ele sanitário ou econômico²¹ que possa exigir a apresentação das demonstrações financeiras por imposição legal.

Em relação à contabilidade dessas entidades, o fisco, por considerar esta atividade com característica de precária organização, permite que os tributos sejam calculados com base no livro caixa.

No aspecto relacionado à forma de constituição das entidades rurais, se todas elas fossem constituídas como sociedade anônima, pelas normas da Lei 6404/76, necessariamente, deveriam elaborar suas demonstrações financeiras. Porém, conforme se verifica nesta pesquisa, esta não é a forma predominante de organização das entidades analisadas (38,5% delas).

Assim, verifica-se que tais entidades não estariam legalmente obrigadas a apresentar as demonstrações financeiras de acordo com as normas nacionais de contabilidade, e, muito menos, com base nas normas internacionais de contabilidade.

Mesmo com ausência de exigência legal, sabe-se que muitas elaboram as demonstrações financeiras para atender aos diversos interesses a que possam ser destinadas. Portanto, inicia-se esta pesquisa buscando identificar o perfil das entidades que, embora não sejam obrigadas a apresentar as demonstrações financeiras, as elaboram de acordo com as normas nacionais e internacionais de contabilidade.

Com isso, parte-se dos seguintes pressupostos para verificar o perfil das entidades:

- a) Forma de constituição: Se a empresa está legalmente constituída, teria maiores motivos para apresentar as demonstrações financeiras.
- b) Origem do capital para formação da entidade: Se as entidades possuem proprietários sediados em outros países, este seria outro motivo para apresentar as demonstrações financeiras com base em padrões internacionais de contabilidade.
- c) Volume de receita: As entidades com maior volume de receitas podem apresentar sistema organizacional mais complexo, além de relacionar-se com número maior de organismos que exijam as demonstrações financeiras em padrões internacionais de contabilidade.
- d) Tipo de produto ou atividade explorada: As entidades que exploram produtos ou atividades com maior tecnicidade podem apresentar maior capacidade de se

²¹ Como é o caso, por exemplo, das empresas de telefonia, eletricidade ou da indústria farmacêutica.

adaptarem às novas condições, entre elas a de apresentar as demonstrações financeiras em padrões internacionais.

- e) Tipo de mercado fornecedor de recursos financeiros ou materiais e tipo de mercado consumidor: A relação com fornecedores e consumidores no comércio internacional pode exigir das entidades a apresentação das demonstrações financeiras em padrões internacionais de contabilidade.

Conforme se pode constatar em pesquisas citadas no decorrer da leitura bibliográfica, a utilização das demonstrações financeiras pelas entidades agropecuárias apresenta níveis reduzidos. Assim, a primeira pergunta a ser respondida por esta pesquisa e indispensável para responder às demais é: As entidades objeto da pesquisa elaboram as demonstrações financeiras ou apenas atendem aos interesses e recomendações do fisco? Caso as informações financeiras fossem coletadas e organizadas apenas para esse fim, não teria sentido pesquisar se elas são elaboradas com base nas normas internacionais.

A resposta a esta condição está inclusa na pergunta de número 8 do questionário, que obteve como resultado 13 entidades que indicaram não elaborar as demonstrações financeiras, atendendo apenas às exigências do fisco. Com base nessa premissa, foram, por isso, excluídas da análise o que representou 25% dos questionários respondidos.

4.2.1 Forma de constituição

Conforme já destacado, a forma de constituição das entidades poderia ser uma das características que justificaria a apresentação das demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade. Porém, isso por si só não seria suficiente. Apesar de a constituição da entidade ser por empresa individual ou de pessoa física, independente dessa condição, esta pode apresentar as demonstrações financeiras.

Segundo se pode verificar em Hendriksen e Van Breda (1999), Iudicibus (2006) e CFC (2006), uma entidade contábil é caracterizada desde que possua controle sobre os recursos, aceite responsabilidades por tarefas e conduza uma atividade econômica. A apresentação de contabilidade independe do aspecto legal ou da forma de organização da entidade, se pessoa física ou jurídica, se sociedade de responsabilidade limitada ou sociedade anônima, de capital aberto ou de capital fechado, sendo suficiente apenas a autonomia do patrimônio que esta controla ou a ela pertence.

Com a possibilidade de que algumas entidades rurais se organizam em forma de pessoa física, buscou-se, assim, verificar qual o volume das que ainda estão constituídas em

nome dos proprietários e se a forma de constituição influencia no modo de organização das demonstrações financeiras. Portanto, a primeira pergunta do questionário procurou identificar as principais formas de constituições destas.

De acordo com a Tabela 4, verificou-se que 41% das entidades pesquisadas ainda se organizam em forma de pessoa física, 38,5% apresentam forma de organização como sociedade anônima de capital fechado e 20,5% como sociedade por quotas de responsabilidade limitada.

| Forma de constituição | Freq | % |
|---|------|------|
| Pessoa Física | 16 | 41,0 |
| Sociedade Anônima de Capital Aberto | 0 | 0,0 |
| Sociedade Anônima de Capital Fechado | 15 | 38,5 |
| Sociedade de Responsabilidade Limitada (LTDA) | 8 | 20,5 |

Tabela 4 – Forma de constituição das entidades pesquisadas

Não foram identificadas entidades que se organizam em forma de sociedade anônima de capital aberto. Como já indicado, esse fator já havia sido identificado através de pesquisa ao sítio da CVM.

Das entidades que indicaram elaborar as demonstrações financeiras de acordo com as normas internacionais de contabilidade, pode-se identificar que 33% se constituem em forma de pessoa física e 67% em forma de sociedade anônima de capital fechado.

| Forma de constituição | Freq | % |
|---|------|------|
| Pessoa Física | 13 | 33,3 |
| Sociedade Anônima de Capital Aberto | 0 | 0,0 |
| Sociedade Anônima de Capital Fechado | 26 | 66,7 |
| Sociedade de Responsabilidade Limitada (LTDA) | 0 | 0,0 |

Tabela 5 – Forma de constituição das entidades que elaboram as demonstrações financeiras de acordo com as normas internacionais de contabilidade

Conforme Gorga (2003) e Gonçalves et al (2005), os empresários brasileiros vivem o dilema entre manter o controle e maximizar o valor econômico de sua empresa. Isso tem sua origem na cultura patrimonial dominante no Brasil. Mesmo hoje, os empresários modernos lutam contra medidas que signifiquem qualquer redução nos seus direitos de controle. Muitas oportunidades de desenvolvimento se perdem porque a família controladora teme ser privada do controle da empresa, decidindo mantê-lo a qualquer custo. Esse apego ao patrimonialismo arraigado à cultura, em especial da agricultura brasileira, faz com que avanços relevantes, inclusive no campo estrutural, não se concretizem.

Os dados das tabelas 4 e 5 comprovam as afirmações dos autores, pois verifica-se a ausência de entidades organizadas em forma de sociedade anônima de capital aberto. Esta amostra demonstra a resistência dos agroempresários em adotar formas de organização que possam significar redução dos direitos de controle de suas propriedades.

4.2.2 Origem do capital próprio

O Brasil, como mercado financeiro, ainda é considerado um mercado “exótico e distante” popularmente conhecido como mercado emergente (SAUDAGARAM e DIGA, 1997). Como se destaca no capítulo 2.1.3, esses mercados se caracterizam pelo baixo índice de evidenciação das demonstrações financeiras. O setor agropecuário, em que a maioria dos países pratica ações de protecionismo, pode ser considerado ainda mais exótico. Porém, com a redução do protecionismo e das barreiras comerciais, esse setor passou a receber grandes investimentos internacionais, aumentando a presença de capital estrangeiro aplicado ao setor, o que justificaria, sobremaneira, a apresentação das demonstrações financeiras em linguagem internacional.

Partindo do princípio de que este pode ser um fator que influencia as entidades agropecuárias a apresentarem as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais, a pergunta número 2 objetivou verificar qual a origem do capital para a constituição das entidades.

Verificou-se que 100% das entidades pesquisadas possuem capital de origem nacional, indicando a ausência de investidores internacionais com participação no capital das entidades presente na amostra da pesquisa.

4.2.3 Volume de receita

As entidades com maior movimentação financeira poderiam justificar a presença de práticas contábeis internacionais, fundamentado pela amplitude do mercado que esta pode se relacionar tanto na captação de recursos para financiar suas atividades, na aquisição de insumos ou no mercado para comercialização de seus produtos. Assim, a pergunta de número 3 busca constatar o volume de receita das entidades, procurando identificar se as entidades que apresentam as demonstrações financeiras, com base nos padrões internacionais, podem ser caracterizadas pelo volume de recursos movimentados.

Verificou-se que 69% das entidades da amostra movimentam recursos anuais de até 50 milhões de reais, 21% de 50 a 100 milhões de reais e 10% movimentam entre 100 e 150 milhões de reais, conforme podemos verificar na Tabela 6.

| Volume de receita (em R\$) | Freq | % |
|----------------------------|------|------|
| Até 50 milhões | 27 | 69,2 |
| De 50 a 100 milhões | 8 | 20,5 |
| De 100 a 150 milhões | 4 | 10,3 |
| Mais e 150 milhões | 0 | 0,0 |

Tabela 6 – Distribuição das entidades pelo volume de receitas do último período contábil:

A ausência, nesta pesquisa, de entidades que movimentaram receitas acima de 150 milhões pode ser justificada pelo fato de muitas entidades apresentarem diversificação de áreas de atuação²².

Das entidades que indicaram elaborar as demonstrações financeiras de acordo com as normas internacionais de contabilidade, pode-se identificar que 67% apresentaram faturamento oriundo da produção agropecuária de até 50 milhões de reais e 33% indicaram faturar entre 100 e 150 milhões de reais, conforme mostrado na Tabela 7.

| Volume de receita (em R\$) | Freq | % |
|----------------------------|------|------|
| Até 50 milhões | 26 | 66,7 |
| De 50 a 100 milhões | 0 | 0,0 |
| De 100 a 150 milhões | 13 | 33,3 |
| Mais e 150 milhões | 0 | 0,0 |

Tabela 7 – Distribuição das entidades pelo volume de receitas do último período contábil que elaboram as demonstrações financeiras de acordo com as normas internacionais de contabilidade:

Ao se analisar a relação entre a forma de constituição das entidades e o volume de receita auferido no último período contábil (Tabela 8), verifica-se que, na faixa de faturamento de até 50 milhões de Reais, há um volume maior de entidades (48%) constituídas em nome do proprietário (pessoa física). As entidades com faturamento entre 50 e 100 milhões de Reais apresentaram maior tendência de se organizar em forma de S/A capital fechado (68%).

Este fator poderia indicar uma tendência de que com maior volume de receita as entidades procurariam se organizar juridicamente de forma diferente, porém, isso não se confirma nesta pesquisa. Como se observa na Tabela 8, as entidades com faturamento entre

²² Este é o caso, por exemplo, da AMAGGI S/A, que divulgou no Anuário Exame Agronegócio 2006/2007 uma receita de 2.069,7 milhões.

100 e 150 milhões indicaram se organizar em nome dos proprietários (pessoa física 50%) e organizadas em forma de S/A capital fechado (50%), dificultando estabelecer relação entre forma de organização e volume de receita.

| Receita do último período contábil | Forma de constituição das entidades | | | |
|------------------------------------|-------------------------------------|---------------------|--------------------|---------------|
| | Ltda | S/A Capital Fechado | S/A Capital Aberto | Pessoa Física |
| Até 50 Mi R\$ | 22% | 30% | 0% | 48% |
| De 50 a 100 Mi R\$ | 25% | 63% | 0% | 13% |
| De 100 a 150 Mi R\$ | 0% | 50% | 0% | 50% |
| Mais de 150 Mi R\$ | 0% | 0% | 0% | 0% |

Tabela 8 – Relação entre a forma de constituição das entidades e a receita do último período contábil.

Por outro lado, ao analisar as entidades que elaboram as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade e fazendo a relação entre forma de organização e volume de receita, verifica-se que 100% das entidades organizadas em forma de pessoa física indicaram receita de até 50 milhões de reais. Já as entidades organizadas em forma de Sociedade Anônima de capital fechado, 50% indicaram receita de até 50 milhões de reais, e, 50% indicaram receita de 100 a 150 milhões de reais. Estes dados estão indicados na Tabela 9

| Receita do último período contábil | Forma de constituição das entidades | | | |
|------------------------------------|-------------------------------------|-----|---------------|------|
| | S/A Capital Fechado | | Pessoa Física | |
| | Freq. | % | Freq | % |
| Até 50 Mi R\$ | 3 | 50% | 3 | 100% |
| De 100 a 150 Mi R\$ | 3 | 50% | 0 | 0,0% |

Tabela 9 – Relação entre a forma de constituição e a receita do último período contábil das entidades que indicaram elaborar as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais

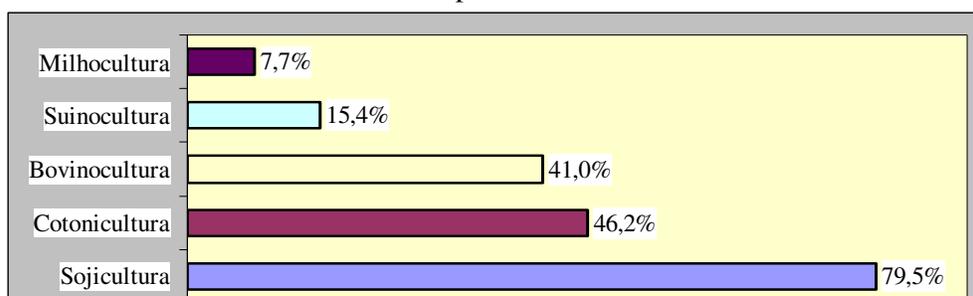
Com base nestes dados, pode-se considerar temerário afirmar que estas características possam se indicadas como perfil predominante das entidades agropecuárias que elaboram as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade.

4.2.4 Ramo de atividade

É indiscutível o avanço tecnológico que envolve o setor agropecuário o qual pode ser comprovado pelos números apresentados na introdução a esta pesquisa. Porém, algumas atividades obtiveram maiores progressos, em função do estágio de avanço que cada tipo de atividade apresenta no sentido tecnológico.

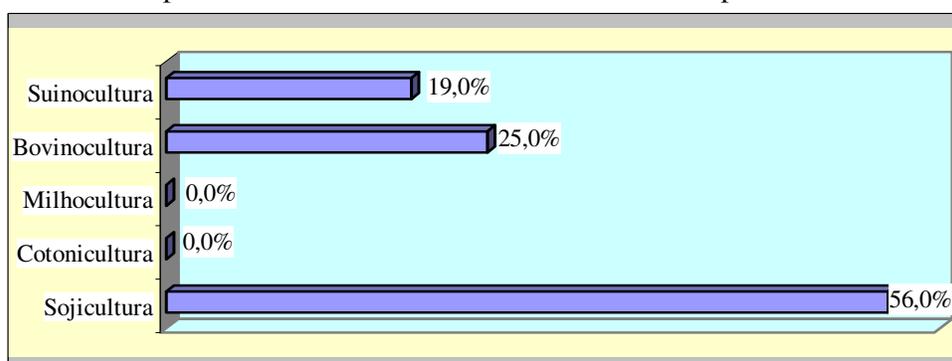
Partindo do pressuposto de que as entidades atuantes nas áreas com maior avanço tecnológico, podem estar mais dispostas a adotar novas práticas contábeis, a pergunta de número 4 objetivou identificar qual a área de atividade das entidades. Verificou-se que das 39 entidades, 79,5% indicaram explorar a produção de soja, 46,2% exploram a produção de algodão, 41,0% se dedicam à criação de gado, 15,4% exploram a suinocultura e 7,7% exploram a produção de milho. Estes dados estão demonstrados no gráfico 1²³.

Gráfico 1 – Atividades desenvolvidas pelas entidades:



Conforme destacado em nota, a maioria das 39 entidades (59,0%) explora várias atividades simultaneamente e 41,0% da amostra praticam apenas uma atividade. Para estas, destaca-se a produção de soja (56,0%), seguido de 25,0% para criação de gado, 19,0% para a suinocultura, conforme estampado no gráfico 2.

Gráfico 2 - Tipo de atividade desenvolvida individualmente pelas entidades:



De acordo com o gráfico, as atividades de produção de algodão (cotonicultura) e de milho (milhocultura) somente são desenvolvidas em consórcio com outras atividades.

Porém, das 9 entidades que elaboram as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade, apenas 1 entidade explora somente uma atividade.

²³ Tendo em vista que as entidades exploram mais de uma atividade, o total das atividades nos gráficos de estudo excede a 100%, pois a mesma entidade pesquisada pode ter indicado explorar várias atividades na mesma safra.

Destaca-se que a atividade de produção de soja é predominante nessas entidades. As outras culturas são, individualmente, desenvolvidas por 33,3% dessas entidades.

4.2.5 Mercado de destino da produção

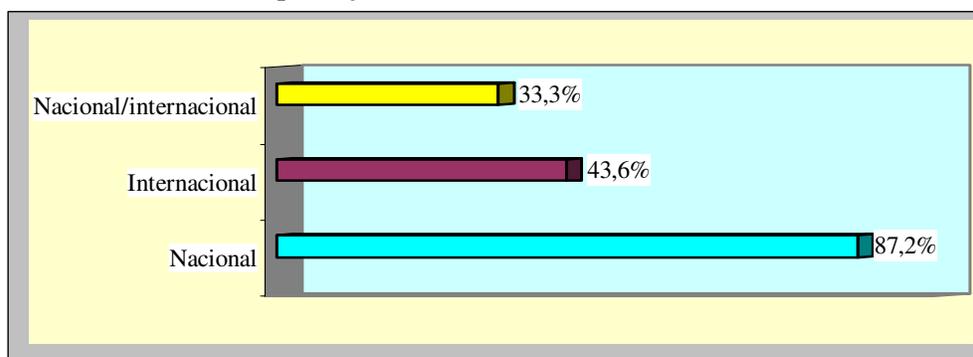
Com a globalização dos mercados consumidores de *commodities*, o Brasil torna-se um dos maiores exportadores nesta área e o Estado de Mato Grosso é responsável por 28,8% das exportações nacionais²⁴.

Como as entidades passam a competir em outros países e se relacionarem com fornecedores e consumidores que apresentam exigências e formas de organização diferenciadas, a apresentação das demonstrações financeiras, em linguagem internacional, representa a forma de comunicar a capacidade de fornecer os produtos ou de honrar seus compromissos financeiros ou de entrega futura dos produtos contratados.

As que participam do mercado internacional poderiam enfrentar maiores exigências e necessidade de apresentarem as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade.

Verificou-se que das 39 entidades pesquisadas, 87,2% comercializam seus produtos no mercado nacional, 43,6% no mercado internacional, sendo que 33,3% indicaram comercializar seus produtos em ambos os mercados, cujos dados são representados no gráfico 3²⁵.

Gráfico 3 – Destino da produção das entidades:



Se considerar que 43,6% das entidades comercializam seus produtos no mercado internacional e 33,3% indicaram comercializar seus produtos no mercado nacional e internacional, e considerarmos que as entidades ao responderem o questionário podiam

²⁴ www.conab.gov.br, acesso em: 8/08/2006.

²⁵ Como as entidades podem comercializar seus produtos em mais de um mercado, as mesmas não estavam limitadas a indicar apenas um mercado; assim, a somatória dos percentuais nos gráficos de destino da produção não totaliza 100%.

indicar mais de um mercado, simultaneamente, a diferença entre as entidades que informaram comercializar os produtos no mercado nacional e internacional e as que informaram comercializar seus produtos no mercado internacional é de apenas 10,3%. Isso indica que este é o percentual de entidades que tem como destino de seus produtos somente o mercado internacional.

Estes dados podem parecer contraditórios, tendo em vista que o Estado de Mato Grosso é responsável por grande parte do volume das exportações nesse setor. Porém, observa-se que a maioria dos produtores vende seus produtos para as *trades* que funcionam como atravessadoras na comercialização, justificando o baixo número de entidades que comercializam seus produtos diretamente no mercado internacional.

Como detalhe neste aspecto, observa-se que, do total das entidades que afirmaram comercializar seus produtos no mercado internacional, apenas 17% elaboram as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade. As entidades que informaram comercializar seus produtos somente no mercado internacional não figuram entre as que elaboram as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade.

4.2.6 Forma de financiamento da produção e dos investimentos em permanente

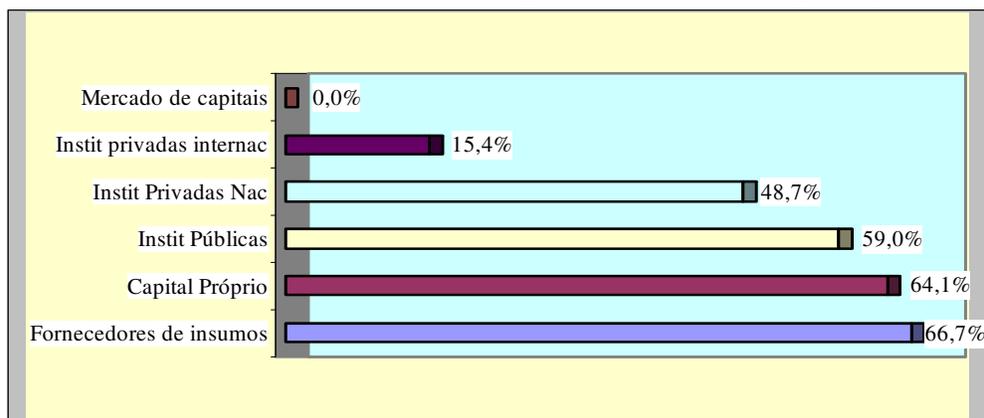
Outro fator que pode influenciar a apresentação das demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade é a participação no mercado de capitais, tanto nacional como internacional para o financiamento tanto da produção como para expansão das atividades, seja através da captação de recursos por meio dos novos títulos financeiros do agronegócio ou através do mercado acionário.

Nesse sentido, as perguntas 6 e 7 objetivaram identificar se as entidades que participam do comércio internacional, tanto para a obtenção de recursos como para compra e venda de insumos e produtos, estão mais dispostas a apresentar as demonstrações financeiras em padrões internacionais. Pretendeu-se, também, verificar se a forma de financiamento, por meio dos títulos do agronegócio ou do mercado de capitais poderia exercer alguma influência na elaboração das demonstrações financeiras.

Quanto à origem dos recursos para o financiamento das atividades de produção, (pergunta 6), das 39 entidades com respostas válidas para a pesquisa, 66,7% obtêm financiamentos junto aos fornecedores de insumos, 64,1% investem recursos próprios na produção, 59,0% se financiam junto a instituições públicas de financiamento, 48,7% tem seus

recurso financiados pelas instituições privadas nacionais e 15,4% das entidades captam recursos junto às instituições privadas internacionais de financiamento. Esses dados estão representados no gráfico 4²⁶.

Gráfico 4 – Fontes dos recursos financeiros para financiamento da produção:



Vale observar que todas as entidades indicaram utilizar recursos oriundos de mais de uma fonte, tendo em vista o volume elevado de que estas necessitam para assegurar a produção. Destaca-se que os recursos aplicados à produção têm como característica o curto prazo, pois normalmente a entidade os capta e devolve-os no prazo de 6 meses.

Com o crescimento do mercado financeiro nacional e a circulação de recursos internacionais por ele, o governo ampliou a forma de captação de recursos, criando mais mecanismos de acesso ao crédito formado por recursos privados, permitindo, então, a contribuição definitiva desse setor em todas as fases do processo produtivo agropecuário.

Nas décadas de 70 e 80, a política de financiamento do setor agrícola era feita com recursos públicos oriundos, grande parte, do Orçamento Fiscal da União e da emissão de moeda e uma parte das exigibilidades sobre depósitos à vista. As restrições impostas pela política monetária e ajuste fiscal dos anos 90 provocaram grandes mudanças na participação do governo no crédito agrícola, o qual caiu de forma acentuada.

Buainain e Souza Filho (2001, p. 353) destacam que “A participação do tesouro, que era de 64% em 1985, caiu de forma acentuada para 37% em 1987 e 24,5% em 1988, passando a girar entre 22% e 27% até 1994. Após o Plano Real, essa participação caiu ainda mais, chegando a 3,5% em 1996”. Nos dias atuais, de acordo com a introdução desta

²⁶ Como não há restrições para a captação de recursos em mais de uma fonte, as entidades não estavam limitadas a indicar apenas uma, assim, o somatório dos percentuais nos gráficos da forma de obtenção de recursos (gráficos 8, 9, 10 e 11) totalizam mais que 100%.

pesquisa, os recursos públicos são responsáveis por 30% dos financiamentos da produção rural.

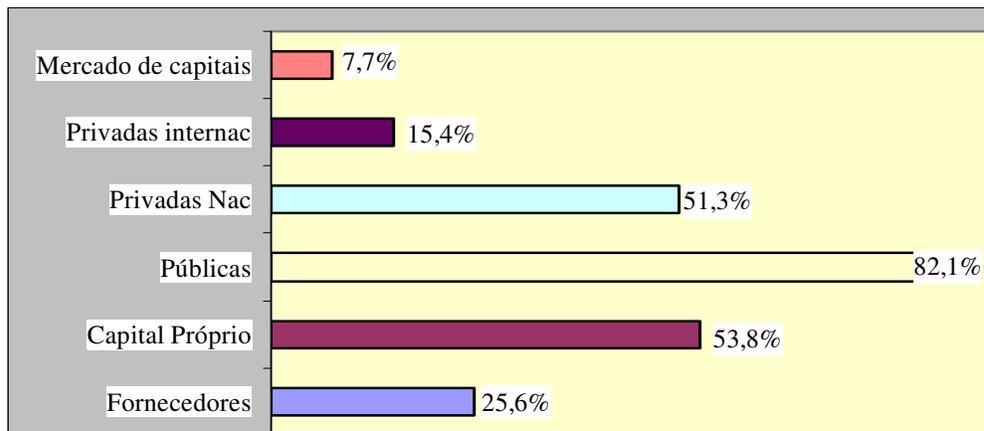
Os investimentos em máquinas, implementos e expansão das áreas de produção envolvem recursos com características de investimentos de longo prazo. Isso pode representar diferenças nos agentes financeiros interessados em financiar este tipo de desembolso, ou, por motivo de estratégia empresarial, motivar as entidades a procurarem outras formas para financiar estas atividades.

Como os recursos das fontes oficiais são insuficientes para atender às necessidades e interesses de investimentos, a política econômica do governo brasileiro permite que as entidades captem recursos no mercado internacional, ou através do mercado acionário. Assim, as entidades agropecuárias podem utilizar essas fontes para suprir suas necessidades. Esse poderia ser mais um motivo para justificar a utilização e a apresentação das demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade.

Nesse sentido, a pergunta número 7 objetiva verificar quais fontes de recursos estão sendo utilizadas para financiar os investimentos permanentes e se estas influenciam na apresentação das demonstrações financeiras com base nos padrões internacionais.

Apesar das reclamações dos especialistas e das organizações dos produtores rurais, pode-se verificar, através do gráfico 5, que 82,1% (de 39 entidades) informaram captar recursos junto às instituições oficiais de financiamento. 53,8% das entidades fazem investimentos em permanente com recursos próprios, 51,3% captam recursos junto a instituições privadas nacionais, 25,6% optam por financiar seus investimentos permanentes através do crédito direto dos fornecedores de implementos e máquinas e 15,4% captam recursos junto às instituições internacionais de financiamento.

Gráfico 5 - Fontes dos recursos financeiros para financiamento da expansão e aquisição de máquinas e implementos agrícolas:



Na forma de financiar os investimentos em permanente, chama a atenção a presença de entidades que captam recursos no mercado de capitais. Apesar de ainda ser minoria, apenas 7,7%, destacam-se como novidade no setor.

A regulamentação e abertura do mercado de capitais para o setor agropecuário permitem ao produtor rural captar recursos mais acessíveis em relação às formas de empréstimos tradicionais, além de estes recursos estarem disponíveis para investimentos de longo prazo.

Segundo Freitas (2005), calcula-se que, para tornar uma companhia apta a captar recursos no mercado de capitais, uma empresa tenha custo inicial de aproximadamente 10% do valor captado. Se comparados a juros de mercado de aproximadamente 2% ao mês, o custo do mercado acionário é muito mais atrativo. Considerando que, a cada período, a empresa terá que renovar o empréstimo, as vantagens são multiplicadas pelo período em que os recursos do mercado de capitais permanecerem disponíveis a ela.

O segundo aspecto diz respeito à utilização de financiamentos internacionais. Uma das grandes reclamações nesse setor diz respeito às altas taxas de juros cobradas no mercado financeiro interno. Porém, destaca-se o número reduzido de entidades (15%) que indicaram a utilização de empréstimos em instituições privadas internacionais. De acordo com índices divulgados pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES)²⁷, as taxas de juros de captação de recursos em moeda estrangeira, em 16/07/2006, estavam na faixa de 6,62% ao ano, enquanto o mercado interno indicava taxa com base na média de junho/2006 da TJLP de 9,3% ao ano e a taxa SELIC de 17,78% ao ano.

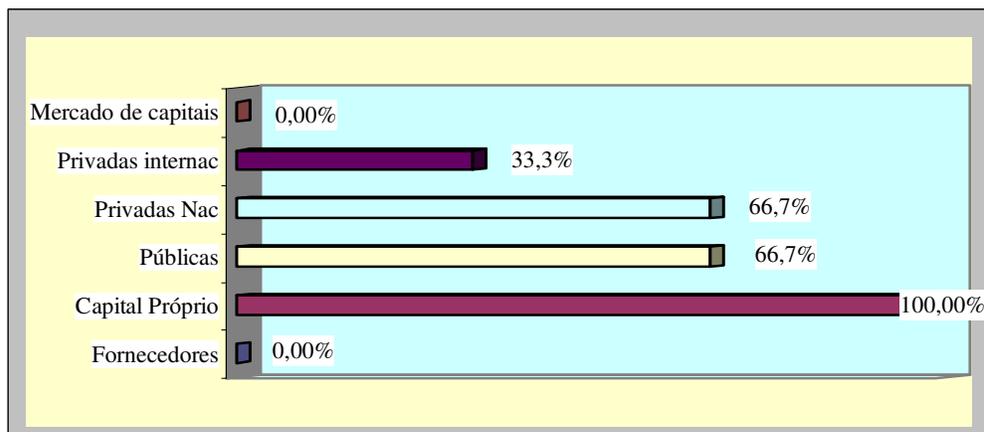
²⁷ Disponível em www.bndes.gov.br, acesso em: 24/08/2006

Como não há nenhum impedimento legal que proíba às entidades captarem recursos em instituições privadas estrangeiras, a pergunta aqui seria por quais motivos esse setor não utiliza essa fonte de financiamentos? Isso sugere a realização de novas pesquisas para verificar se a falta de transparência nas informações financeiras dessas entidades representa barreira ao acesso a recursos de fontes internacionais e se tal barreira pode ser superada com a apresentação das demonstrações financeiras em linguagem internacional.

Das entidades que elaboram as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade, destaca-se a ausência das que captam recursos, tanto de curto como de longo prazo, no mercado de capitais. Isto demonstra que as entidades rurais a utilizarem esse recurso, ainda não elaboram as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade.

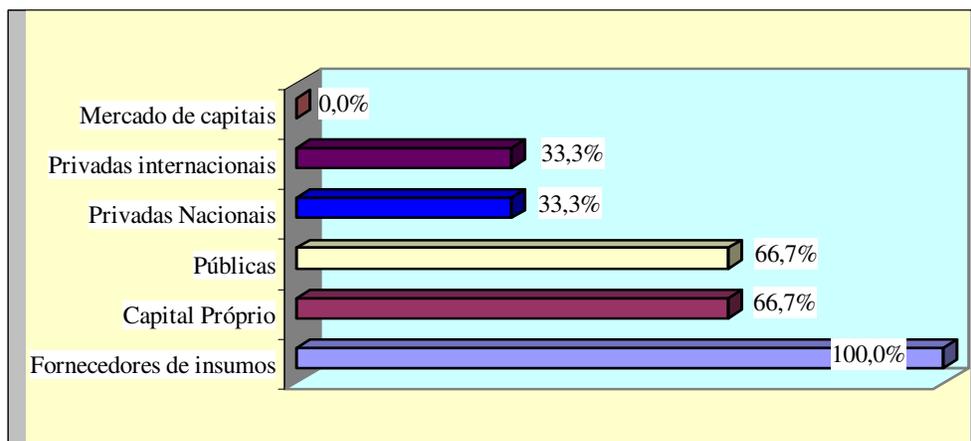
Como se pode verificar no gráfico 6, das 9 entidades que indicaram apresentar as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade todas investem recursos próprios para a expansão: 66,7% captam recursos junto a instituições públicas e privadas nacionais e 33,3% buscam seus recursos junto às instituições privadas internacionais de crédito.

Gráfico 6 – Fontes de recursos de financiamento para a expansão das entidades que apresentam as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade:



Porém, nos recursos para a produção, observa-se que todas as entidades captam recurso junto a seus fornecedores de insumos. As entidades que o fazem junto a instituições privadas nacionais e internacionais somam 33,3%, e 66,7% investem recursos próprios e captados junto a instituições públicas de financiamento como demonstrado no gráfico 7.

Gráfico 7 – Fontes de recursos de financiamento para a produção das entidades que apresentam as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade



4.2.7 Padrão de contabilidade utilizado e organismos solicitantes

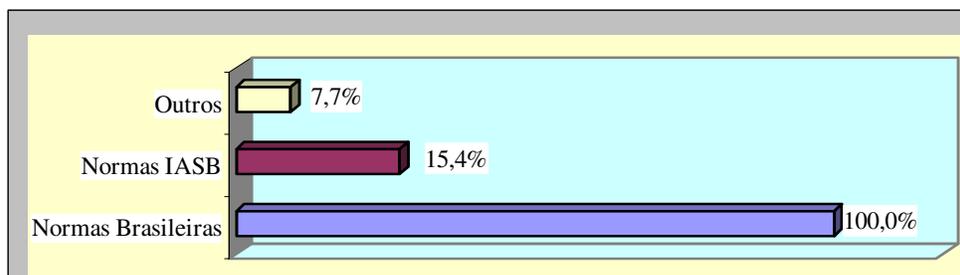
Até o final dos anos 90, conforme destacado no capítulo 2.1.1, na análise do processo de harmonização das normas internacionais, o padrão de contabilidade US GAAP para elaboração e apresentação das demonstrações financeiras era exigido de todas as entidades que tivessem seus títulos negociados nas bolsas de valores norte-americanas. Esta exigência foi alterada com a adesão da *International Organisation of Securities Commissions* (IOSCO) as normas internacionais de contabilidade do IASB bem como a obrigatoriedade de sua adoção pela União Européia, as bolsas de valores norte-americanas também passaram a aceita-las, num processo crescente de convergência de normas contábeis do FASB e IASB.

Porém, conforme Peres Junior (2002) pode ser comum que as demonstrações financeiras sejam solicitadas e apresentadas apenas de forma traduzida para outro idioma, ou convertidos para outra moeda. No entanto, isso é confundido por muitos com a aplicação das normas internacionais de contabilidade. Sabe-se que, em inúmeros casos, essas duas modalidades de demonstrações financeiras dependem dos organismos que as solicitam. Assim, as perguntas 8 e 9 objetivaram verificar, como eram apresentadas essas demonstrações e quais os organismos que as solicitaram.

Pretendeu-se, com a pergunta número 8, detectar, primeiramente, se as demonstrações financeiras eram elaboradas, e, em seguida, como era a apresentação aos organismos solicitantes. Assim, o gráfico 8 evidencia que 100% das entidades apresentam as demonstrações financeiras de acordo com as normas nacionais. Isso porque as que indicaram apenas atenderem às exigências do fisco foram excluídas da amostra.

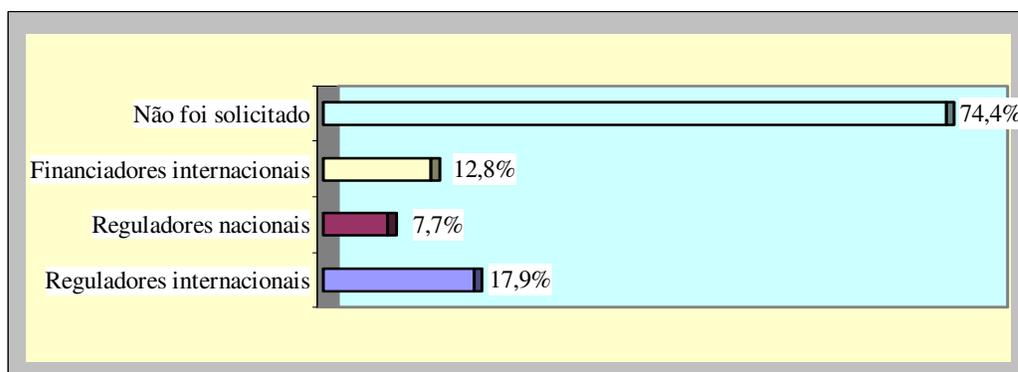
Verificou-se que 23,1% das entidades pesquisadas elaboram as demonstrações financeiras com base nas normas editadas por outros emissores de normas contábeis. Dessas, 15,1% utilizam os padrões IASB para elaborar as demonstrações financeiras e 8% utilizam os padrões de outros organismos emissores de padrões contábeis²⁸ cujos dados estão representados no gráfico 8.

Gráfico 8 – Normas utilizadas para apresentar as demonstrações financeiras:



Quanto à solicitação e aos organismos solicitantes da apresentação das demonstrações financeiras, verificou-se que 74,4% das 39 entidades pesquisadas nunca foram inquiridas à apresentá-las de acordo com as normas internacionais; 7,7% atendem a exigências de organismos reguladores nacionais e 17,9% de organismos reguladores internacionais; 12,8%²⁹ foram solicitados por financiadores internacionais, conforme exposto no gráfico 9³⁰.

Gráfico 9 – Tipos de organismos solicitantes das demonstrações financeiras de acordo com as normas internacionais de contabilidade:



²⁸ A pesquisa foi direcionada para os padrões FASB tendo em vista que estes eram conhecidos como padrões internacionais.

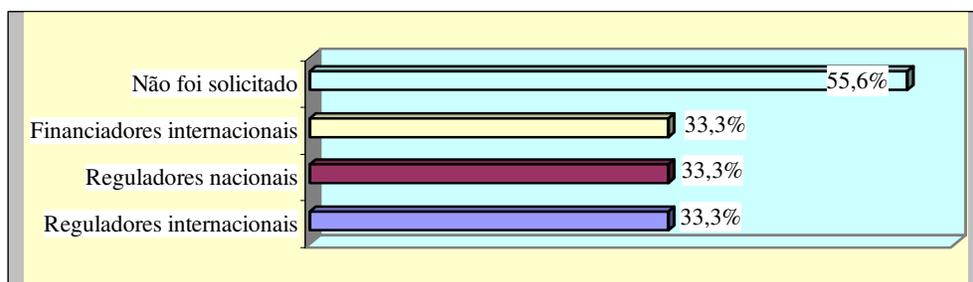
²⁹ Como as empresas podem ser solicitadas a apresentar as demonstrações financeiras por mais de um organismo, as entidades não estavam limitadas a indicar apenas um, assim, o somatório dos percentuais nos gráficos dos organismos solicitantes (gráficos 9 e 10) totalizam mais que 100%.

³⁰ Tendo em vista que o objetivo da pesquisa não era identificar quais organismos solicitam as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais, não foi especificado o tipo de organismo solicitante.

Observa-se que a pergunta não era excludente; assim, a mesma entidade pode ter indicado mais de um organismo solicitante. Destaca-se que clientes e fornecedores não foram indicados como organismos solicitantes das demonstrações financeiras.

Entre as 9 entidades que indicaram que elaboram as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade, 55,6% não foram solicitadas a apresentá-las. 33,3% o foram por organismos reguladores nacionais e internacionais. Do mesmo modo, 33,3% foram solicitadas por financiadores internacionais, de acordo com o gráfico 10.

Gráfico 10 – Tipos de organismos solicitantes das demonstrações financeiras indicados pelas entidades que elaboram as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais:



4.2.8 Utilização do processo de auditoria

A utilização do processo de auditoria, como forma de salvaguardar os ativos e garantir o controle das operações, demanda necessariamente elevado grau de organização contábil. Se esse processo é realizado por entidades internacionais de auditoria, seria uma justificativa a mais para a utilização de padrões internacionais de contabilidade.

Nesse sentido, a pergunta número 10 objetivava identificar, primeiramente, se as entidades eram auditadas, e, em seguida, qual tipo de auditoria ou empresa de auditoria realizava-o e, por final, se estas características influenciam na apresentação das demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade.

Verificou-se que 43,6% das entidades não são auditadas periodicamente e 38,5% são auditadas por empresas de auditoria nacionais. A presença de auditoria interna foi indicada por 17,9% das entidades, conforme aponta a Tabela 10. Todavia, não foi indicada a presença de empresas de auditoria internacionais.

| Tipo de auditoria | Freq | % |
|-------------------|------|------|
| Auditoria externa | 15 | 38,5 |
| Auditoria interna | 7 | 17,9 |
| Não é auditada | 17 | 43,6 |

Tabela 10 – Utilização de processo de auditoria

Como a maioria das entidades se organiza em nome de pessoa física ou em nome de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, não há obrigatoriedade quanto à exigência de auditoria de suas demonstrações financeiras. Verifica-se que o número de entidades a utilizarem esse processo é superior ao número de entidades que se organizam como pessoa jurídica, indicando que mesmo as entidades organizadas como pessoa física estão utilizando o processo de auditoria.

Esse item, isoladamente, não pode ser considerado como fator que justifique a aderência ou não às normas internacionais de contabilidade; porém, é um indicador evidente da precariedade da estrutura administrativa e organização contábil nessas entidades. Se os controles internos não são avaliados e revisados periodicamente, a tendência é que as informações geradas possam não ser totalmente confiáveis.

Entre as entidades que elaboram as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade, verifica-se que 44,5% possuem auditoria interna que contribui para salvaguardar seus ativos e proporcionar maior credibilidade as suas demonstrações financeiras, e 55,5% são auditadas por auditores externos pertencentes a empresas brasileiras de auditoria. Esses dados são apresentados na tabela 11.

| Tipo de Auditoria | Freq | % |
|-------------------|------|------|
| Auditoria interna | 4 | 44,5 |
| Auditoria externa | 5 | 55,5 |

Tabela 11 – Utilização de processo de auditoria pelas entidades que elaboram as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade

4.3 Aplicação das normas internacionais de contabilidade

As perguntas de número 11 a 16 foram elaboradas com o objetivo de verificar a aplicação das normas internacionais de contabilidade e identificar a existência e o tratamento dispensado pelas entidades aos ativos e passivos que apresentam maiores dificuldades e divergências quanto ao tratamento contábil.

4.3.1 Reconhecimento e mensuração dos estoques

A principal mudança introduzida pela IAS 41 diz respeito ao reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos pelo valor justo. Assim, os estoques das entidades agropecuárias passam a ser reconhecidos pelo valor justo. Há exceções, como o caso dos estoques de produtos agrícolas, insumos e outros itens que compõem os estoques dessas entidades a serem reconhecidos pelo custo histórico. Os ativos biológicos, que pelas normas brasileiras são classificados como estoques, devem ser reconhecidos pelo valor justo.

Neste sentido, as letras “a” e “b” da pergunta número 11 objetivam identificar qual o tratamento dispensado aos estoques de animais e plantas vivos. Observou-se que 23,1% das 39 entidades pesquisadas mensuram seus estoques a valor de mercado e 76,9% utilizam o custo histórico para mensuração desses ativos. Estes dados confirmam a indicação das entidades que utilizam as normas internacionais de contabilidade para a apresentação das demonstrações financeiras, conforme descrito na análise da pergunta n° 8 e indicado no gráfico 8.

4.3.2 Reconhecimento das receitas e despesas

As letras “c” e “d” da pergunta n° 11 objetivaram verificar se as entidades reconhecem receitas e despesas pelo regime de competência ou pelo regime de caixa como é aceito pelo fisco.

Com a inclusão dessas duas perguntas no questionário, pretendeu-se identificar as entidades ou os respondentes que estivessem respondendo sem o devido cuidado, uma vez que, na pergunta, destacou-se o reconhecimento das receitas pelo regime de caixa e as despesas pelo regime de competência. A mesma resposta para as duas alternativas, ou seja, SIM para o reconhecimento das receitas pelo regime de caixa e SIM para o reconhecimento das despesas pelo regime de competência, ou vice-versa, invalidaria as respostas da entidade. Com base nisso, foram excluídas 9 entidades, justamente as que já haviam sido excluídas por indicarem não elaborar as demonstrações financeiras, mas seguiam as exigências do fisco.

Todas as entidades que afirmaram elaborar as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade reconhecem as despesas e receitas com base no regime de competência.

4.3.3 Reconhecimento e mensuração dos ativos fixos

A norma internacional de contabilidade IAS 40 estabelece que os bens do ativo imobilizado sejam reconhecidos pelo custo histórico, permitindo como tratamento alternativo a realização do teste de *impairment* nas avaliações posteriores. Porém, as normas brasileiras permitem que os ativos imobilizados sejam reavaliados. Nesse sentido, a letra “e” da pergunta número 11 objetivou verificar qual o tratamento dispensado a esses ativos pelas entidades agropecuárias.

Verificou-se que 79,5% das 39 entidades reconhecem os bens do ativo imobilizado com base no custo histórico sem a utilização de reavaliações periódicas. Como 23,1% das entidades indicaram elaborarem as demonstrações com base nos padrões internacionais de contabilidade, verificou-se, então, que para algumas entidades pode estar ocorrendo ou erro de aplicação das normas internacionais de contabilidade ou erro de interpretação da pergunta da pesquisa. Assim, considerou-se este aspecto e a pergunta inócua para o seu objetivo.

4.3.4 Estrutura do balanço patrimonial

A classificação em grupos e subgrupos na estrutura básica do balanço patrimonial faz parte das recomendações das normas e da legislação brasileira de contabilidade; porém, a estrutura básica para a apresentação do balanço com base nas normas internacionais permite que os ativos e passivos possam ser apresentados em ordem de liquidez ou separados em grupos corrente e não corrente.

Neste sentido, foi incluída a letra “f” da pergunta número 11 com o objetivo de identificar formas de estruturação do balanço patrimonial que indicassem a utilização das normas internacionais de contabilidade para a apresentação deste relatório. Verificou-se que 77% das entidades não separam os ativos e passivos em correntes e não correntes, indicando que a maior parte das entidades utiliza os padrões nacionais para a elaboração desse relatório financeiro. Este dado é compatível com o número de entidades que indicaram a utilização de padrões internacionais de contabilidade.

4.4 Reconhecimento e mensuração de outros ativos

A contabilidade como sistema de informação é realizada após a ocorrência de um evento econômico ou financeiro. As mudanças ou desenvolvimento de novas práticas ocorrem

como resposta a eventos novos e incomuns, ou em resposta a escândalos financeiros ou outra circunstância abusiva ao sistema, ou são reflexos das pressões econômicas (WALTON e HALLER 2003).

Enquanto essas práticas não são regulamentadas, vários podem ser os tratamentos dispensados, provocando distorções na comparabilidade das demonstrações financeiras das entidades. Mesmo após a regulamentação, ainda assim, é necessário um período de ajuste às novas práticas regulamentadas. Este é o caso de algumas transações a envolverem ativos e passivos as quais foram regulamentadas nas últimas edições de normas pelo IASB, ou de algumas que apesar de já terem sido regulamentadas há mais tempo,³¹ ainda apresentam divergências quanto às formas de tratamento.

Esta parte da pesquisa objetivou verificar se as entidades rurais realizam operações consideradas controversas ou apresentam dificuldades quanto a seu tratamento contábil, procurando identificar se há uma forma predominante entre as entidades rurais de apresentação destes itens nas demonstrações financeiras. Nesse sentido, as perguntas de número 12 a 16 procuraram identificar como as entidades rurais estão apresentando, nas demonstrações financeiras, as operações que envolvem subvenções governamentais, ativos intangíveis, planos de benefícios futuros e aposentadoria aos empregados, impostos diferidos e arrendamento mercantil.

4.4.1 Subvenções governamentais

Para desenvolver certas regiões detentoras de maior necessidade de investimentos, seja por carência de recursos ou estratégia política, os governos adotam o sistema de subvencionar as empresas que apresentem interesse em se instalar nelas.

Como o IASB regulamentou o tratamento contábil, nas entidades rurais, sobre as subvenções que tenham por base ativos biológicos através da IAS 41, em 2003, pode-se considerar que estas ainda apresentam algumas dúvidas quanto aos critérios de reconhecimento e mensuração.

Justamente porque a contabilidade, em algumas entidades, é tratada apenas para fins fiscais e as subvenções não são consideradas receitas tributadas, elas não são apresentadas, freqüentemente, nas demonstrações financeiras das entidades rurais. Assim, a pergunta de número 13 objetiva verificar se as entidades objeto da pesquisa receberam recursos através de subvenções e como estas são apresentadas nas demonstrações financeiras.

³¹ É o caso dos encargos e planos de benefícios futuros e aposentadoria aos empregados e das operações de *leasing* que tiveram sua contabilização regulamentada, inicialmente, em 1994.

Com isso, verificou-se que 48,7% das 39 entidades pesquisadas indicaram não possuírem subvenções governamentais e 51,3% as possuem; porém, apresentam forma diferenciada de tratamento quanto à sua apresentação nas demonstrações financeiras. Conforme se verifica na Tabela 12, as entidades que possuem subvenções governamentais ficaram assim distribuídas quanto à apresentação destas operações: 12,8% das 39 entidades afirmam possuir subvenções, porém, não apresentam no balanço patrimonial e na demonstração de resultados, destacando apenas nas notas explicativas; 38,5% das entidades indicaram apresentar as subvenções nas demonstrações financeiras e em todos os relatórios a serem apresentados.

| Tratamento das subvenções governamentais | Freq | % | % Acum. |
|--|------|------|---------|
| Apresenta no B.P. e no DRE | 15 | 38,5 | 38,5 |
| Apresenta em Notas Explicativas | 5 | 12,8 | 51,3 |
| Não apresenta no B.P. e no DRE | 0 | 0,0 | 51,3 |
| Não Possui | 19 | 48,7 | 100,0 |

Tabela 12 – Apresentação das subvenções governamentais nas demonstrações financeiras

As 9 entidades que indicaram apresentar as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade, todas possuem subvenções governamentais. Porém 66,7% evidenciam nas demonstrações financeiras conforme o estabelecido pelas normas internacionais como preconiza o IASB, e 33,3% apresentam apenas nas notas explicativas, conforme demonstrado na Tabela 13.

| Tratamento das subvenções governamentais | Freq | % |
|--|------|------|
| Apresenta no B.P. e no DRE | 6 | 66,7 |
| Apresenta em Notas Explicativas | 3 | 33,3 |

Tabela 13 – Tratamento dispensado às subvenções governamentais pelas entidades que elaboram as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade

4.4.2 Ativos intangíveis

Com o processo de evolução tecnológico da produção, as entidades rurais passam a aplicar recursos em itens que, agregados a outros, apresentam capacidade de geração de benefícios futuros para a empresa, maior que a capacidade individual de cada ativo. Nesse setor, algumas entidades desenvolvem pesquisas no campo da genética em produtos e animais, agregando capacidade de geração de recursos que podem não ser distinguíveis fisicamente.

Porém, se existem dificuldades no setor comercial e industrial para reconhecimento e mensuração de ativos intangíveis, no meio rural, onde as pesquisas contábeis são mais reduzidas, este é um assunto que ainda necessita de muitas pesquisas para definir e caracterizar, tais ativos, de forma clara, a fim de poder serem apresentados nas demonstrações financeiras. Assim, a pergunta de nº 13 buscou identificar se as entidades rurais estão evoluindo neste assunto, verificando o tratamento contábil dispensados a este tipo de ativos e qual o tratamento predominante de apresentação.

Verificou-se que 59% das entidades não possuem ativos intangíveis, 36% possuem, porém não apresentam nas demonstrações financeiras e somente 5% apresentam no balanço patrimonial e na demonstração de resultados, conforme a tabela 14.

| Tratamento dos ativos intangíveis | Freq | % | % Acum. |
|-----------------------------------|------|------|---------|
| Apresenta no B.P. e no DRE | 2 | 5,2 | 5,2 |
| Apresenta em Notas Explicativas | 0 | 0,0 | 5,2 |
| Não apresenta no B.P. e no DRE | 14 | 35,9 | 41,1 |
| Não Possui | 23 | 58,9 | 100,0 |

Tabela 14 – Apresentação dos ativos intangíveis nas demonstrações financeiras

Das entidades que apresentam as demonstrações financeiras com base nos padrões internacionais de contabilidade, 33% afirmaram não possuir ativos intangíveis e 67% possuem, mas não apontam nas demonstrações financeiras, de acordo com a Tabela 15.

| Tratamento dos ativos intangíveis | Freq | % |
|-----------------------------------|------|------|
| Não apresenta no B.P. e no DRE | 6 | 66,7 |
| Não Possui | 3 | 33,3 |

Tabela 15 – Apresentação nas demonstrações financeiras dos ativos intangíveis pelas entidades que elaboram as demonstrações financeiras com base nos padrões internacionais

Devido à controvérsia no reconhecimento destes ativos, destaca-se a necessidade da realização de novas pesquisas para verificar quais tipos de itens estão sendo admitidos como intangíveis para as entidades que indicaram possuí-los e não apresentarem nas demonstrações financeiras.

4.4.3 Encargos de planos de benefícios futuros e aposentadoria aos empregados

Conforme se verificou no estudo bibliográfico, os encargos de planos de benefícios futuros e aposentadoria aos empregados devem ser reconhecidos, ainda que não estejam acordados, de maneira formal, entre entidades e empregados. Tais obrigações podem

surgir das práticas informais da empresa, quando, por algum motivo, seja obrigada a pagar benefícios para evitar situações que prejudicariam o bom relacionamento com os empregados.

É tradição, no meio rural, o pagamento de participação nos resultados, ainda que isso normalmente não faça parte de acordo ou convenção coletiva de trabalho. Para as atividades agrícolas, essas participações, geralmente, tornam-se obrigações que são liquidadas com a colheita. Porém, no setor pecuário, isso normalmente acontece com a venda do boi gordo, o que representa uma obrigação de longo prazo³².

O surgimento desses passivos pode ocorrer também em situações pelas quais empregados e empregadores³³ fortalecem relacionamentos entre seus familiares e fundadores ou proprietários da empresa, tendo como consequência a obrigação moral da entidade em prover de renda tal empregado em sua velhice, mesmo não havendo nenhuma formalidade legal nesse sentido. Tais benefícios são imposições para as entidades, porém, nem sempre elas são reconhecidas.

Com a pergunta número 14, buscou-se identificar a existência de tais passivos e se estes são reconhecidos e apresentados nas demonstrações financeiras. Verificou-se que todas as entidades assinalaram não possuírem tais obrigações. Porém, novas pesquisas seriam necessárias para verificar se o entendimento seja reconhecer os benefícios somente a empregados legalmente constituídos.

4.4.4 Impostos diferidos

Em determinadas situações, a legislação fiscal permite ou exige tratamento tributário para receitas e despesas diferente do tratamento contábil aplicado, provocando divergências entre o lucro tributável e o lucro contábil. Em outras situações, os governos, como forma de estimular determinados investimentos, permitem que sejam deduzidos integralmente como despesa no período de aquisição, surgindo assim o diferimento de direitos ou obrigações com impostos.

Dadas estas características do meio rural, a pergunta de nº 15 procurou verificar como são tratados os impostos diferidos nas demonstrações financeiras das entidades rurais.

Constatou-se que 33,3% das entidades não possuem impostos diferidos e 66,7% admitem possuí-los. Porém, 28,2% não apresentam no balanço patrimonial e na demonstração

³² Consideramos de longo prazo tendo em vista que o reconhecimento dos ativos biológicos pelo valor justo proporciona a apresentação das demonstrações financeiras em bases anuais, conforme discutido no referencial teórico.

³³ Tendo em vista a característica da atividade desenvolvida ou tempo de serviço do empregado.

de resultados, 38,5% possuem impostos diferidos e os apresentam como ativos ou passivos nas demonstrações financeiras. Estes dados podem ser verificados na Tabela 16.

| Tratamento dos impostos diferidos | Freq | % | % Acum. |
|-----------------------------------|------|------|---------|
| Apresenta no B.P. e no DRE | 15 | 38,5 | 38,5 |
| Apresenta em Notas Explicativas | 0 | 0,0 | 38,5 |
| Não apresenta no B.P. e no DRE | 11 | 28,2 | 66,7 |
| Não Possui | 13 | 33,3 | 100,0 |

Tabela 16 – Apresentação dos impostos diferidos nas demonstrações financeiras

Das entidades que apresentam as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade, todas possuem impostos diferidos. Porém, 33,3% afirmaram não apresentarem nas demonstrações financeiras e 66,7% o fazem de acordo com o estabelecido nas normas internacionais de contabilidade, conforme se verifica na Tabela 17.

| Tratamento dos impostos diferidos | Freq | % |
|-----------------------------------|------|------|
| Apresenta no B.P. e no DRE | 6 | 66,7 |
| Não apresenta no B.P. e no DRE | 3 | 33,3 |

Tabela 17 – Apresentação nas demonstrações financeiras dos impostos diferidos pelas entidades que elaboram as demonstrações financeiras com base nos padrões internacionais

4.4.5 Arrendamento mercantil financeiro – *leasing*

As operações de *leasing* no meio rural representam uma forma alternativa de financiamento para aquisição de bens do imobilizado. Porém, de maneira geral, as entidades reconhecem tais operações apenas como despesas no período em que os pagamentos são devidos, seguindo a lei fiscal, sem registro no ativo e no passivo. Caso observassem as normas internacionais de contabilidade, estes deveriam ser reconhecidos como forma de aquisição de ativos financiados, no imobilizado da entidade e, em contrapartida, a obrigação no passivo exigível.

Esta forma de reconhecer as operações de *leasing* era utilizada até bem pouco tempo no meio comercial e industrial. Assim, o objetivo da pergunta de n° 16 foi identificar se as entidades rurais possuem operações de *leasing* e qual o tratamento dispensado a estas operações na apresentação das demonstrações financeiras.

Verificou-se que 48,7% das entidades da amostra não possuem operações de *leasing* e 51,3% possuem. As entidades que admitiram possuir operações de *leasing* não apresentaram um tratamento uniforme. Conforme se nota na Tabela 18, no qual 10,3% indicaram não apresentar os efeitos das operações de *leasing* nas demonstrações financeiras,

7,7% apenas destacam tais operações nas notas explicativas e, por fim, 33,3% das entidades apresentam os efeitos das operações de *leasing* nas demonstrações financeiras.

| Tratamento das operações de <i>leasing</i> | Freq | % | % Acum. |
|--|------|------|---------|
| Apresenta no B.P. e no DRE | 13 | 33,3 | 33,3 |
| Apresenta em Notas Explicativas | 3 | 7,7 | 41,0 |
| Não apresenta no B.P. e no DRE | 4 | 10,3 | 51,3 |
| Não Possui | 19 | 48,7 | 100,0 |

Tabela 18 – Apresentação das operações de *leasing* nas demonstrações financeiras

Estes resultados já estão refletindo os avanços ocorridos na discussão para o tratamento de *leasing* como compras de bens para pagamento a prazo.

4.5 Dificuldades encontradas para as entidades elaborarem as demonstrações financeiras com base nos padrões internacionais

Um dos objetivos da pesquisa foi identificar as dificuldades que as entidades rurais encontram para elaborar as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade. Assim, a pergunta de número 17 foi elaborada com o objetivo de identificar entre uma série de alternativas sugeridas, as que possam representar as maiores dificuldades para essas entidades.

Para analisar esta pergunta, foi solicitada, no questionário, a indicação numérica em ordem crescente por importância para cada alternativa proposta. De posse das respostas, estas foram lançadas na planilha eletrônica do programa Excel 2000 e, através da ferramenta de análise de dados - estatística descritiva encontrou-se a média e o desvio padrão de cada alternativa, de modo que a opção a representar a menor média foi considerada como a que denota a maior dificuldade, conforme está indicado na tabela a seguir.

Dificuldades indicadas como motivos para não apresentação das demonstrações financeiras de acordo com as normas internacionais de contabilidade:

| Dificuldades | Média | Desvio padrão |
|---|-------|---------------|
| Falta de solicitação por parte dos usuários, entidades e organizações com quem a empresa se relaciona. | 3,17 | 2,05 |
| Os organismos reguladores brasileiros não exigem que as demonstrações financeiras sejam elaboradas segundo as normas internacionais de contabilidade. | 3,44 | 1,81 |
| Falta de profissionais preparados para elaborar as demonstrações financeiras com base nos padrões internacionais. | 3,55 | 1,93 |
| Alta complexidade encontrada para a aplicação das normas internacionais de contabilidade. | 3,8 | 1,83 |
| Custo elevado de manutenção do sistema contábil para elaborar as demonstrações financeiras com base em padrões internacionais. | 4,54 | 2,32 |
| Falta de manuais e fontes de orientação e pesquisa. | 4,71 | 1,86 |
| Os padrões internacionais de contabilidade não se aplicam às entidades agropecuárias brasileiras, tendo em vista as características próprias deste setor; | 6,23 | 2,32 |
| Não é praticável, tendo em vista a falta de um mercado forte para estabelecer os preços de mercado. | 6,88 | 1,78 |

Tabela 19 – Média e desvio padrão em ordem crescente das alternativas que representam a maior dificuldade para elaboração das demonstrações financeiras com base nas normas internacionais

Conforme se extrai da tabela acima, a dificuldade que apresentou a menor média foi a falta de solicitação por parte dos usuários, entidades e organismos com os quais a empresa se relaciona, com média de 3,17, seguida da não exigibilidade dos organismos brasileiros, com média de 3,44. Estes fatores indicam que os aspectos técnicos e práticos da aplicação das normas internacionais de contabilidade não fazem parte dos itens que mais preocupam as entidades, pois, pela média, esta é a terceira dificuldade indicada.

Outro fator que se observa é a consciência existente entre as entidades de que as normas internacionais de contabilidade são perfeitamente aplicáveis no Brasil. Esta alternativa foi destacada como a segunda maior média (6,23), seguida do reconhecimento de que o mercado brasileiro pode ser considerado como mercado ativo e ser utilizado para estabelecer o valor justo dos ativos biológicos, obtendo a maior média: 6,88.

Por outro lado, entre as 9 entidades que se manifestaram no sentido de elaborar e apresentar as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade, a alternativa que obteve a menor média foi a “falta de profissionais preparados para elaborar as demonstrações financeiras com base nos normas internacionais”. Essa indicação obteve média 1,67 e desvio padrão de 1,0. A segunda alternativa, indicada com média 3 e desvio padrão de 0,83, foi o “custo elevado de manutenção do sistema contábil para elaborar as demonstrações financeiras com base em padrões internacionais”, conforme se observa na Tabela 20.

Dificuldades indicadas como motivos para não apresentação das demonstrações financeiras de acordo com as normas internacionais de contabilidade:

| Dificuldades | Média | Desvio padrão |
|---|-------|---------------|
| Falta de profissionais preparados para elaborar as demonstrações financeiras com base nos padrões internacionais. | 1,67 | 1 |
| Custo elevado de manutenção do sistema contábil para elaborar as demonstrações financeiras com base em padrões internacionais. | 3,0 | 0,83 |
| Falta de solicitação por parte dos usuários, entidades e organizações com quem a empresa se relaciona. | 3,33 | 2,78 |
| Os organismos reguladores brasileiros não exigem que as demonstrações financeiras sejam elaboradas segundo as normas internacionais de contabilidade. | 4,33 | 1,81 |
| Alta complexidade encontrada para a aplicação das normas internacionais de contabilidade; | 4,67 | 1,0 |
| Falta de manuais e fontes de orientação e pesquisa. | 4,67 | 1,32 |
| Os padrões internacionais de contabilidade não se aplicam às entidades agropecuárias brasileiras, tendo em vista as características próprias deste setor. | 6,67 | 1,32 |
| Não é praticável, tendo em vista a falta de um mercado forte para estabelecer os preços de mercado. | 7,67 | 0,5 |

Tabela 20 – Média e desvio padrão, em ordem crescente, das alternativas que representam a maior dificuldade para elaboração das demonstrações financeiras, com base nas normas internacionais para as entidades que elaboram as demonstrações financeiras.

Pode-se observar que as principais dificuldades indicadas pelas entidades estão relacionadas ao custo de adoção de novo modelo contábil, tanto no que diz respeito aos obstáculos que envolvem treinamentos de pessoal interno, como na contratação de consultorias a fim de os ministrarem, reduzindo a carência de profissionais que contribuam para a apresentação das demonstrações financeiras com base nas normas internacionais.

Para as entidades que indicaram elaborar as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade, do mesmo modo que o indicado pelas demais companhias, o reconhecimento da aplicabilidade dessas normas às entidades agropecuárias brasileiras, também, foi a alternativa que recebeu a segunda maior média (6,67 e dp 1,32). A maior média foi atribuída à opção em que o mercado brasileiro não pode ser considerado um mercado ativo, obtendo quase a totalidade de pontos possíveis, ou seja, média ponderada de 7,67 e desvio padrão de 0,5. Assim, observa-se que, dentre as alternativas indicadas, estas são as menores dificuldades, concluindo-se não estarem elas no sentimento das entidades como fatores que impedem a apresentação das demonstrações financeiras com base nas normas internacionais.

4.6 Conclusões e sugestão de novas pesquisas

A utilização das normas internacionais de contabilidade para elaboração e apresentação das demonstrações financeiras começa a fazer parte do dia a dia dos contadores

e das empresas agropecuárias no estado de Mato Grosso, tendo em vista que 15,4% das entidades pesquisadas (gráfico 8) indicaram utilizar as normas do IASB e 7,7% indicaram utilizar as normas do FASB. Porém, há necessidade de novas pesquisas para se verificar quais motivos fazem as entidades rurais utilizarem as normas internacionais de contabilidade para a apresentação e elaboração das demonstrações financeiras.

Ao se analisar o perfil das entidades, verifica-se que a maioria (66,7%) das entidades (Tabela 4) que indicaram utilizar as normas internacionais de contabilidade pode ser considerada de tamanho médio para os padrões de entidades atuantes no Estado (receita até 50 milhões de Reais). Por outro lado 66,7% das entidades que indicaram elaborar as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade informaram serem constituídas em forma de Sociedade Anônima de capital fechado.

Os elementos encontrados na pesquisa não foram suficientes para afirmar se o tipo de atividade desenvolvida influencia na utilização das normas internacionais de contabilidade, tendo em vista que, por questões de estratégia empresarial, a maioria delas (59%) explora várias atividades simultaneamente.

Destaca-se que, entre as entidades que indicaram utilizar essas normas, todas exploram a sojicultura; porém, como apenas 1 delas explora somente esta atividade, este dado é insuficiente para caracterizá-lo como perfil das que apresentam as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade. Poder-se-ia indicar este fator como tendência de que as entidades produtoras de soja estejam mais propensas a utilizar as normas internacionais de contabilidade.

Quanto aos mercados com os quais as entidades se relacionam, também não foi possível verificar homogeneidade em relação à apresentação das demonstrações financeiras. Porém, é importante destacar que 26% das entidades (Gráfico 13) indicaram terem sido solicitadas a apresentar as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade por organismos reguladores e financiadores internacionais. No entanto, não foi objeto desta pesquisa constatar quais organismos reguladores e financiadores estão solicitando às entidades a apresentação da contabilidade com base nos padrões internacionais de contabilidade, podendo, todavia, ser objeto de futuras pesquisas.

Se considerar que 33% das entidades indicaram utilizar recursos obtidos junto a instituições privadas internacionais para financiamento de suas atividades, poder-se-ia destacar, como perfil predominante das que elaboram as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais, o relacionamento delas com o mercado internacional.

Mas, este fator não se confirma, quando se verifica entre as entidades que indicaram elaborar as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade, porque 56% o fazem sem nunca terem sido solicitadas (Gráfico 10).

De acordo com a pesquisa, as entidades estão apresentando, espontaneamente, as demonstrações financeiras. Porém, destaca-se haver distância muito grande entre as constatações anteriores (SOUZA, 2004, BOSCH, 2003), as quais indicam baixo nível de apresentação das demonstrações financeiras. Neste sentido, verifica-se a necessidade de novas pesquisas a fim de encontrar os motivos que estão levando as entidades a utilizarem as normas internacionais para a elaboração e apresentação das demonstrações financeiras, e com base nisso, poder se constatar o perfil predominante.

Desta maneira, conclui-se que os fatores: origem do capital para formação da entidade, tipo de produto ou atividade explorada, forma de financiamento das atividades e mercado consumidor/fornecedor, inicialmente indicados como pressupostos de necessidade ou exigência de apresentação das demonstrações financeiras, com base nas normas internacionais de contabilidade para as entidades rurais, não foram suficientes para determinar um perfil predominante.

Em relação aos ativos e passivos que apresentam divergências quanto ao tratamento adequado, somente o passivo por encargos de planos de benefícios e aposentadoria aos empregados não foi identificado na pesquisa.

Para os itens como o *leasing* financeiro, impostos diferidos e as subvenções governamentais, a maioria das entidades indicaram utilizar o tratamento adequado nas demonstrações financeiras. Já o tratamento dispensado aos ativos intangíveis é o que apresenta inconsistência com o tratamento recomendado pelas normas internacionais de contabilidade, ou seja, a maioria das entidades não os apresenta em suas demonstrações financeiras.

Se analisar que este é um setor com baixo nível de pesquisas contábeis, o simples fato de estas admitirem possuir tais ativos ou passivos já denota que, mesmo não sendo o tratamento uniforme, já há alguma discussão entre os profissionais que atuam na área a respeito da correta contabilização desses itens. Embora não haja consenso no meio contábil quanto ao tratamento mais adequado dos itens pesquisados, é indiscutível que se trata de ativos e passivos os quais devem ser evidenciados, em última hipótese, nas notas explicativas as demonstrações financeiras. Pode-se observar que, por exemplo, no caso dos ativos intangíveis, 67% das entidades admitiram possuir estes ativos, porém não os apresentam nas demonstrações financeiras. O fato de algumas indicarem que possuem estes ativos e passivos,

mas não os apresentarem nas demonstrações financeiras, mostra a necessidade de maior discussão sobre o tratamento contábil destes itens.

Assim, observa-se que a maioria das entidades possuem estes tipos de ativos e passivos, embora sua divulgação ainda seja insuficiente para evidenciar os efeitos destes no patrimônio das entidades. Porém, percebe-se que a pesquisa realizada com base em questionário, sem a verificação nas demonstrações financeiras das entidades, serve apenas como indicativo da prática das entidades no tratamento contábil destes ativos. Para sua comprovação, seria necessária a pesquisa nos relatórios contábeis das entidades devidamente auditadas.

Quanto às dificuldades encontradas pelas entidades para a elaboração e apresentação das demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade, elas estão de acordo com as observações de Walton e Haller (2003). Estes autores afirmam que os custos de harmonização poderão ser de diferentes formas, desde o custo de treinamento de pessoal interno até o fator de divulgar mais de um volume de lucro. Também, segundo eles, os custos contábeis são relativamente maiores para as pequenas companhias do que para as grandes companhias, em virtude do volume de transações, tendo-se ganho com economia de escala.

Ainda de acordo com Walton e Haller, a maioria das entidades rurais objeto da pesquisa não se enquadraria no conceito de grandes companhias, justificando a indicação, tanto da ausência de profissionais preparados, como do custo em elaborar as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade.

Então, pelos critérios adotados, o resultado da pesquisa revela a presença de entidades agropecuárias no Estado de Mato que utilizam às normas internacionais de contabilidade. Porém, esta pesquisa foi insuficiente para determinar um perfil predominante das entidades que elaboram e apresentam as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade. Destaca-se a limitação deste estudo, realizado com base em questionário, sem a verificação nas demonstrações financeiras das entidades pesquisadas que indicaram utilizar as normas internacionais de contabilidade para a elaboração e apresentação das demonstrações financeiras.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para as entidades que exploram a produção rural, a presença de um conjunto de normas contábeis, que especificam condições e exigências mínimas, representa grande avanço na direção da harmonização das normas contábeis nesse setor. As normas editadas pelo IASB reduzem as diferenças existentes nos critérios de mensuração e reconhecimento dos eventos econômico-financeiros para a elaboração e apresentação das demonstrações financeiras das entidades rurais.

Nesse sentido, esta pesquisa pôde constatar que, pelo fato de existir o conjunto de normas, as entidades estão aderindo a sua utilização, mesmo sem serem legalmente obrigadas. Das entidades pesquisadas, nenhuma apresentava a exigência legal para a utilização das normas internacionais de contabilidade. No entanto, percebeu-se que 15,4% utilizam as normas internacionais de contabilidade editadas pelo IASB e 7,7% utilizam as normas editadas pelo FASB para a elaboração e apresentação das demonstrações financeiras.

Este resultado demonstra que as mesmas estão procurando se atualizar, e a presença da IAS 41, como marco regulador, proporciona ao setor primário da economia a possibilidade de apresentar informações financeiras comparáveis às demais entidades, tanto no contexto nacional como internacional.

Porém, essa constatação não pode ser generalizada por dois motivos: o método utilizado na pesquisa para verificação da aderência foi através de questionário, o que nem sempre é respondido com base na realidade das entidades. Segundo, o número de entidades pesquisadas pode ser considerado pequeno diante do universo das que exploram esta atividade no Estado de Mato Grosso.

A indicação, por parte de algumas entidades, da utilização das normas internacionais de contabilidade para o reconhecimento e mensuração dos itens patrimoniais representa um contraste dentro desse setor. Isso porque, ainda, há elevado número de entidades que utilizam o regime de caixa para reconhecer as receitas e despesas, elaborando as demonstrações financeiras apenas para atender às exigências do fisco. Por outro lado, parte das entidades pesquisadas revelou aderência às normas internacionais de contabilidade.

Com as perguntas incluídas no questionário da pesquisa, não foi possível estabelecer um perfil que apresentasse predominância, tendo em vista que as entidades estão utilizando as normas internacionais de contabilidade espontaneamente. Porém, em relação às dificuldades encontradas pelas entidades, destaca-se a indicação da falta de profissionais

preparados para elaborarem as demonstrações financeiras com base nas normas internacionais de contabilidade, indicando, dessa forma, proximidade com a realidade, justamente porque os cursos de Ciências Contábeis, no Estado de Mato Grosso, não incluíam em sua grade curricular a disciplina de Contabilidade Internacional.

Devido ao baixo número de estudos nesta área, é necessário que futuras pesquisas sejam realizadas a fim de comprovar os resultados e verificar como as entidades estão aplicando os critérios adotados pelas normas internacionais de contabilidade para mensuração e reconhecimento dos ativos. Isso se deve ao fato de o objetivo desta pesquisa não ter sido comprovar a adequada aplicação das normas internacionais de contabilidade.

Acredita-se que melhores resultados poderão ser obtidos, se a pesquisa for realizada com base nas demonstrações financeiras das entidades, podendo, assim, detectar se as entidades que indicaram utilizá-las estão aplicando-as adequadamente. Porém, pelo fato de estas entidades não serem obrigadas a publicar suas demonstrações financeiras, torna-se difícil o acesso a estas, para, então, comprovar a adequada utilização e a veracidade das informações coletadas por meio do questionário.

6 BIBLIOGRAFIA

AGRICULTURE. Encyclopédia Britannica. 2006. Encyclopédia Britannica Premium Service. 25 março. 2006, disponível em <<http://www.britannica.com/eb/article?tocId=9004080>>. Acesso em: 25 de Mar. 2006.

ALOE, Armando. VALLE, Francisco. Contabilidade agrícola. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1976.

ALVARES, José M^a Carlos. BUENO, Maria Paz Horno. ROSA, Ana Carrasco. La contabilidad internacional en la producción de aceite de oliva. ECO 19 Universidad de Jean – Espanha.- Foro Economico y Social – 2005. Disponível em www.expoliva.com/expoliva2005/simposium/comunicaciones/ECO-19.pdf. Acesso em: 12 de Dez. 2005

ANCELES, Pedro Einstein dos Santos. Manual de tributos da atividade rural. 2^a Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ATKINSON, Anthony A. BANKER, Rajiv D. KAPLAN, Robert S. YOUNG, S. Mark. Contabilidade gerencial. São Paulo: Atlas, 2000.

AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD. AASB 141 Agriculture. Melbourne Victoria. Austrália. 2005. Disponível em www.aasb.com.au. Acesso em: 15 de Nov. 2005.

BATALHA. Mario Otávio. Gestão agroindustrial. 2^a Ed. São Paulo: Atlas, 2001

BEUREN. Ilse Maria. Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade, Teoria e prática. São Paulo. Atlas. 2003.

BOSCH. Josep M^a Argilés. Análisis empírico del comportamiento de los costes en las explotaciones agrícolas mediante datos de la red contable agraria nacional: Universitat Pompeu Fabra Departament d'Economia i Empresa. Fev 2003. Barcelona. Disponível em <http://www.recercat.net/bitstream/2072/808/1/663.pdf#search>. Acesso em: 06 de Mar. 2006.

_____, Accounting information and the prediction of farm viability”, Economics Working Paper, Barcelona: Universitat Pompeu Fabra. Disponível em: <http://www.econ.upf.edu/docs/papers/downloads/.pdf>. Acesso em: 06 de Mar. 2006

BRASIL. Lei 6.099 de 12 de setembro de 1974. Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil e dá outras providências. Disponível em www.legislação.planalto.gov.br. Acesso em: 26 de Abr. 2006.

BUAINAIN, Antonio Márcio. SOUZA Filho, Hildo Meirelles de. Política agrícola no Brasil: Evolução e principais instrumentos. In BATALHA, Mário Otávio (org). Gestão Agroindustrial. Vol 2. 3ª Ed. São Paulo. Atlas, 2001.

BURNSIDE, Angélica. IAS 41 of the forest industry – A study of the forest products companies` conception of the IAS 41 today. School of Economics and Commercial Law. Goteborg University 2005. Disponível em <http://www.handels.gu.se/epc/archive/>. Acesso em: 09 de Ago. 2005.

CASTRO NETO. Jose Luis. Contribuição ao estudo da prática harmonizada da contabilidade na União Européia. Tese. (Doutorado em Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo. 1998.

COELHO NETO, Pedro. Micro e pequenas empresas: Manual de procedimentos contábeis - Coordenação COELHO NETO Pedro; revisão técnica: Câmara Técnica. Brasília; Ed. SEBRAE, 1998.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Disponível em: <<http://cvm.gov.br>>. Acesso em: 15 de Jul. 2005.

COMISSIONE DE ACTUACIÓN PROFESIONAL EN EMPRESAS AGROPECUARIAS ARGENTINAS. Disponível em: http://www.consejo.org.ar/comisiones/com_27/com_27.htm#objetivos. Acesso em: 30 de Abr. 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade. Brasília: CFC, 2006.

CONTINI, Elísio. Agricultura e política agrícola comum da União Européia. Revista de Política Agrícola. Ano XIII - Nº 1 - Jan./Fev./Mar. 2004.

DEAN, Graeme. CLARKE, Frank `True and fair` and `fair value`—accounting and legal will-o`-the-wisps Abacus. Editorial vol. 41, no. 2, 2005. Disponível em www.abacus.econ.usyd.edu.au . Acesso em: 27 de Dez. 2005.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU INTERNATIONAL. Iasc draft statement of principles agriculture. London, 1997. – Disponível em www.iasplus.com/dttletr/9705agri.pdf – Acesso em: 19 de Jan. 2006.

DIAS, Oliveira. CARNEIRO, Humberto, Enciclopédia Barsa. São Paulo: Barsa, 1986.

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>. Acesso em: 10 de Jan. 2006.

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

FABRETTI, Lúdio Camargo. Contabilidade tributária. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FARM FINANCIAL STANDARDS COUNCIL. Financial guidelines for agricultural producers: Recommendations of the farm financial standards council. December, 1997. Disponível em <http://agmarketing.extension.psu.edu/Business/PDFs/FinGuidAgProd.pdf>. Acesso em: 06 de Nov. 2005.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - SFAC 3. Disponível em www.fasb.org. - Acesso em: 05 de Out. 2005.

_____, SFAS 107 Disponível em www.fasb.org. Acesso em: 05 de Out. 2005.

FOOD AND AGRICULTURE ORGANIZATION (FAO) - FORESTRY DEPARTMENT. Manual for environmental and economic accounts for forestry - . Roma. 2004. Disponível em <ftp://ftp.fao.org/docrep/fao/007/j1972e/j1972e00.pdf>. Acesso em: 24 de Set. 2005.

FREITAS, Tatiana. Fazendas chegam às bolsa de valores. Agrinova, a Revista do Agroempresário. São Paulo: ano 5, n° 51, p 38-1, Set 2005.

GARRISON, Ray H. NOREEN, Eric W. Contabilidade gerencial. 9ª Ed. São Paulo: LTC Editora, 2001.

GIL Antonio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 5ª. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. Como elaborar projetos de pesquisa. 4ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GONÇALVES, José Sidnei et al. Novos títulos financeiros e novo padrão de financiamento do agronegócio. Instituto de Economia Agrícola, IEA, Disponível em <http://www.iea.sp.gov.br>, Acesso em: 09 de Nov. 2005.

GORGA, Erica Cristina Rocha. A cultura brasileira como fator determinante na governança corporativa e no desenvolvimento do mercado de capitais. IBGC- Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. São Paulo. 2003. 78 p. disponível em www.ibgc.org.br, Acesso em: 26 de Mar. 2006

HENDRIKSEN, Eldon S, BREDA, Michael F. Van. Teoria da contabilidade. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HERMANN, Frederico JR. Análise de balanços para administração financeira. 11ª Ed. São Paulo: Atlas, 1980.

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

INSTITUO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICAS. Anuário Estatístico 2004. Disponível em www.ibge.gov.br. Acesso em: 08 de Fev. 2006.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Estrutura conceitual para a apresentação e preparação das demonstrações financeiras – 2003 Disponível em www.iasb.org - Acesso em: 15 de Set. 2005.

_____, International accounting standards nº 1 – Apresentação das Demonstrações financeiras. Disponível em www.iasb.org. Acesso em: 15 de Set. 2005.

_____, International accounting Standards nº 2 – Inventários. Disponível em www.iasb.org - Acesso em: 15 de Set. 2005.

_____, International accounting Standards nº 12 – Impostos sobre o rendimento. Disponível em www.iasb.org - Acesso em: 15 de Set. 2005.

_____, International accounting standards nº 16 – Ativos fixos tangíveis; Disponível em www.iasb.org - Acesso em: 15 de Set. 2005.

_____, International accounting standards nº 17 – Leasing; Disponível em www.iasb.org - Acesso em: 15 de Set. 2005.

_____, International accounting Standards nº 19 – Benefícios dos empregados. Disponível em www.iasb.org - Acesso em: 15 de Set. 2005.

_____, International accounting Standards nº 20 – Contabilização dos subsídios do governo e divulgação de apoios do governo. Disponível em www.iasb.org - Acesso em: 15 de Set. 2005.

_____, International accounting standards nº 38 – Ativos intangíveis; Disponível em www.iasb.org - Acesso em: 15 de Set. 2005.

_____, International accounting standards nº 40 – Propriedades de investimento. Disponível em www.iasb.org - Acesso em: 15 de Set. 2005.

_____, International Accounting Standards nº 41 – Agricultura. Disponível em www.iasb.org - Acesso em: 15 de Set. 2005.

IUDICIBUS, Sergio de. Teoria da contabilidade. 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____, MARTINS, Elizeu. GELBCKE Ernesto Rubens. Manual de contabilidade das sociedades por ações. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KYED, Karsten. KAERGARD, Niels. ZOBBE, Henrik. Multifunctionality and the european common agricultural policy: A theoretical problem. Department of

Economics and Natural Resources. The Royal Veterinary and Agricultural University Rolighedsvej, Denmark 2002 Disponível em <http://www.europe.eu>. Acesso em: 16 de Nov. 2005.

MARCONI, Maria de Andrade. LAKATOS, Eva Maria. Metodologia científica. São Paulo: Atlas, 1983.

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

MCLEAY, Stuart. JAAFAR, Aziz. Accounting harmonization in europe: country effects and sector effects. Disponível em: <http://www.eiasm.be/associations/eea> Acesso em: 22 de Out. 2005.

MOST, Kenneth. Accounting theory. Columbus: Grid, 1977.

NANTES, José Flávio Diniz. SCARPELLI, Moacir. Gestão da produção rural no agronegócio. In BATALHA, Mário Otávio (Org). Gestão agroindustrial. Vol 1. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NIYAMA, Jorge Katsumi. Contabilidade internacional. São Paulo: Atlas, 2005.

_____, O Tratamento Contábil do “Leasing” (arrendamento mercantil) nas Demonstrações Financeiras da Sociedades Arrendadoras. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo. 1982.

NOBES, Christopher. PARKER, Robert. Comparative international accounting. 7ª Ed. New Jersey: Pearson, 1998.

PEREZ JR., José Hernandez. Conversão de demonstrações contábeis para moeda estrangeira. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

RAMÍREZ, Alcira Calvo de – Aspectos de valuacion e exposicion de los estados contables de empresas agropecuarias. Disponível em http://www.consejo.org.ar/comisiones/com_27/com_27.htm#objetivos. Acesso em 30 de Mar. 2006

RÌO, Maria José González. Metodologia de la investigacion social: Técnicas de recolecion de dados. Valência-Esp: Editora Aguaclara, 1997.

SAMSETH, Knut. Tax accounting versus management accounting. Agenda 2000 and the FADN agenda. Agricultural Economics Research Institute (LEI,) The Hague. June, 2000. Disponível em www.fadn.eu - Acesso em: 15 de Mai. 2006

SANTOS, Gilberto José dos. Conceitos básicos de agricultura e pecuária. In MARION, José Carlos (coord.). Contabilidade e controladoria em agribusiness. São Paulo: Atlas, 1996.

SANTOS, Gilberto José dos. MARION, José Carlos, SEGATTI, Sonia. Administração de custos na pecuária. Conceitos básicos de agricultura e pecuária. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SAUDAGARAN, Shahrokh. M .; DIGA, Joselito. G. Financial reporting in emerging capital markets: Characteristics and policy issues. Accounting Horizons. V. 11, nº 2, p. 41-46, june 1997.

SCHMIDT, Paulo. SANTOS, José Luiz dos. História do Pensamento Contábil. Porto Alegre, Editora Bookman. 2000.

_____. _____. FERNANDES, Luciane Alves. Contabilidade internacional avançada. São Paulo: Atlas, 2004.

SCHROEDER, Richard G. CLARK, Mytle W. CATHEY, Jack M. Financial Accounting Theory and analysis. 8ª Ed. Hoboken: Wiley, 2004.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro. Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2004.

SOUZA, Domingos Carvalho de. A Utilização da informação contábil na atividade pecuária do Estado do Rio Grande do Norte: Um enfoque nos demonstrativos gerados para a tomada de decisão. Dissertação. (Mestrado em Contabilidade) Universidade de Brasília. Programa multiinstitucional e inter-regional de pós-graduação em ciências contábeis. Natal-RN, 2004.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE. SIC 10. Apoio do governo - sem relação específica com atividades operacionais. Disponível em www.iasb.org - Acesso em: 15 de Set. 2005.

UNIÃO EUROPÉIA, Comunicado 95/508. Harmonização contabilística: Uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional. Bruxelas. 1995. Disponível em www.europa.eu - Acesso em: 07 de Ago. 2005

USINEIROS querem estoques. Jornal o Globo, Online. Disponível em <http://oglobo.globo.com/>. Acesso em: 22 de Fev. 2006.

VIAN, Ademiro. Novos instrumentos de financiamento do agronegócio. Febraban, São Paulo, 2005.

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

WALTON, Petter. HALLER, Axel. International accounting. Londres: Thonson Business Press, 2003.

WEYGANDT, Jerry J. KIESO, Donald E. KIMMEL, Paul D. Contabilidade financeira. 3ª Ed. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2005.

WIKIPEDIA Contributors. Agriculture. Wikipedia, The Free Encyclopedia; Disponível em: <http://en.wikipedia.org/> Acesso em 28 de Mar. 2006.

APENDICE

Carta de apresentação da pesquisa

O desenvolvimento do setor agropecuário, como um setor da economia que sofreu grandes transformações, tanto nos aspectos tecnológicos como nos aspectos de gestão, evoluiu para a organização de um mercado internacional. Em consequência da internacionalização do comércio de produtos agropecuários, surgiram, também, as necessidades de um padrão para informar os resultados econômicos auferidos por este setor.

Preocupada com a grande diversidade de formas de reportar os eventos e fatos econômicos existentes nos vários países participantes do comércio internacional, a contabilidade, como linguagem dos negócios para reportar as informações econômico/financeiras, buscou uma maneira de poder atender às necessidades dos agentes desse mercado. Assim, em 1994, foram colocadas em discussão, junto a todos os organismos de representação, tanto dos profissionais de contabilidade como de seus usuários, um conjunto de normas para a elaboração e apresentação das demonstrações financeiras das empresas agropecuárias. Após ouvir diversas opiniões, em 2000, foi editada pelo *International accounting standards committee (IASC)* a norma internacional de contabilidade IAS 41 – *Agriculture* - estabelecendo padrões de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos fatos e eventos econômicos ocorridos nas empresas agropecuárias, com vigência a partir de 01 de janeiro de 2003.

Neste sentido, a presente pesquisa, cujo título é Normas Internacionais de Contabilidade: Um Estudo Empírico no Âmbito do Estado de Mato Grosso da Aderência das Empresas do Setor Agropecuário, objetiva: a) verificar aderência das entidades agropecuárias do Estado de Mato Grosso às normas internacionais de contabilidade; b) verificar quais as principais dificuldades encontradas por essas entidades para a elaboração e apresentação das demonstrações financeiras conforme as normas internacionais de contabilidade e; c) detectar

as principais características das entidades que apresentam aderência aos padrões internacionais de contabilidade para elaboração e apresentação de suas demonstrações financeiras.

A pesquisa é realizada pelo aluno Ilirio José Rech, sob orientação do Professor Dr. Jorge Katsumi Niyama, do curso de Mestrado em Contabilidade do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília - UnB, Universidade Federal da Paraíba - UFPB, Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN.

Tendo em vista que o questionário envolve perguntas de natureza técnica acerca de informações da entidade, muito apreciaríamos que fosse respondido, preferencialmente, pelo responsável pela contabilidade da entidade ou pela administração superior da empresa. As informações prestadas, nesta pesquisa, em nenhuma hipótese serão divulgadas de maneira individualizada, garantindo, assim, sigilo absoluto da entidade e de suas informações. Não será necessário identificar o respondente ou a empresa objeto deste questionário.

O resultado final desta pesquisa será disponibilizado a todos que participaram da mesma, colaborando para a conclusão final da dissertação.

Dessa forma, a devolução do questionário contribuirá sobremaneira para a conclusão da pesquisa. Para facilitar o encaminhamento das respostas, anexamos envelope que acompanha este questionário.

Caso sejam necessários maiores esclarecimentos, contatar-nos pelos telefones 0xx66 3422-2432, 0xx66 3411-0500, 0 xx66 9984 8320 ou pelo e-mail ilirio@terra.com.br.

Questionário

Perguntas gerais

- 1) A empresa está constituída sob a forma de:
 - a) () Sociedade de responsabilidade limitada

- b) Sociedade Anônima capital fechado
 - c) Sociedade anônima capital aberto
 - d) Pessoa física em nome dos proprietários
 - e) Outro tipo de organização: Especificar.....
- 2) Quanto à origem do capital de constituição da empresa, esta é caracterizada como:
- a) Matriz de empresa brasileira;
 - b) Subsidiária/unidade de empresa brasileira;
 - c) Matriz de empresa multinacional;
 - d) Subsidiária/unidade de empresa multinacional;
 - e) Outra forma de constituição. Indique qual.....
- 3) Indique o volume de receita obtido pela empresa no último ano de produção
- a) Até 50 milhões;
 - b) Entre \$ 50 e 100 milhões;
 - c) Entre \$ 100 e 150 milhões;
 - d) Mais de 150 milhões.
- 4) Indique quais as atividades que movimentam o maior volume de recursos financeiros .
(marcar caso haja mais de um item que seja relevante)
- a) Produção de soja para semente;
 - b) Produção de soja para consumo;
 - c) Produção de algodão;
 - d) Produção de milho;
 - e) Criação de gado ;
 - f) Outro tipo de atividade: Especificar.....
- 5) Qual o principal destino da produção
- a) Para consumo/venda no mercado doméstico/nacional
 - b) Para exportação: Principal mercado Europeu, Americano Asiático.
- 6) Os recursos financeiros necessários para o financiamento das atividades de produção são obtidos: (marcar caso haja mais de um item que seja relevante)
- a) Junto a instituições públicas de financiamentos;
 - b) Junto a instituições privadas nacionais;
 - c) Junto a instituições privadas internacionais;
 - d) Junto aos fornecedores de insumos;
 - e) No mercado acionário ou de títulos e valores (CPR, Warrant e etc);
 - f) Com recursos próprios.
- 7) Os recursos necessários a para o financiamento de compra e substituição das máquinas e implementos bem como para a expansão das atividades são obtidos: (marcar caso haja mais de um item que seja relevante)
- a) Junto a instituições publicas de financiamentos(BNDS, BB, BASA);
 - b) Junto a instituições privadas nacionais;
 - c) Junto a instituições privadas internacionais;
 - d) Junto aos fornecedores de máquinas e implementos;
 - e) No mercado acionário ou de títulos e valores (CPR, Warrant e etc);
 - f) Com recursos próprios.

- 8) A empresa elabora as demonstrações financeiras: (marcar caso haja mais de um item que seja relevante)
- a) Com base nas normas e legislação brasileira;
 - b) Com base nas normas internacionais de contabilidade (padrão IASB):
 - c) Com base nas normas US GAAP (padrão EUA):
 - d) Não elabora as demonstrações financeiras, apenas atende as exigências do fisco.
- 9) Quanto à aplicação das normas internacionais de contabilidade, foi solicitado à empresa: (marcar caso haja mais de um item que seja relevante).
- a) Por organismos reguladores Nacionais Internacionais;
 - b) Por clientes Nacionais Internacionais;
 - c) Por fornecedores Nacionais Internacionais;
 - d) Por Financiadores Nacionais Internacionais;
 - e) Nunca foi solicitada a apresentar as demonstrações financeiras com base em padrões internacionais
 - f) Aplica as normas internacionais de contabilidade por exigência da controladora;
- 10) Quanto ao processo de auditoria:
- a) A empresa não é usualmente auditada;
 - b) É auditada por auditores internos periodicamente;
 - c) É auditada periodicamente por auditores independentes de empresas de auditoria nacionais.
 - d) É auditada periodicamente por auditores independentes de empresas de auditoria internacionais

Perguntas relacionadas à aplicação das normas internacionais

- 11) Quanto à forma de registrar e avaliar seus ativos nas demonstrações financeiras, indique com “S” para SIM e “N” para NÃO, de acordo com o critério adotado na entidade:
- a) Os estoques de animais e plantas vivos são avaliados pelo valor do custo histórico;
 - b) Os estoques de animais e plantas vivos são avaliados a valor de mercado ou líquido realizável;
 - c) As receitas são reconhecidas quando efetivamente recebidas, ou seja, utiliza o regime de caixa de acordo com o permitido pelo fisco;
 - d) As despesas são reconhecidas no resultado quando incorridas, obedecendo ao regime de competência.
 - e) A terra, máquinas, equipamentos e outras instalações são registradas pelo valor de custo histórico, sem reavaliações periódicas;
 - f) Os ativos e passivos são apresentados separadamente entre correntes e não correntes;
- 12) Quanto às subvenções governamentais para a produção e expansão das atividades:
- a) A empresa não possui;
 - b) Possui, mas não apresenta no Balanço e Demonstração de Resultados;
 - c) Apresenta apenas em notas explicativas sem destacar seus efeitos;
 - d) Apresenta no balanço com destaque nas notas explicativas.
- 13) Quanto aos ativos intangíveis como treinamentos, conhecimentos científicos, licenças, propriedade intelectual e marcas comerciais:
- a) A empresa não possui;

- b) Possui, mas não apresenta no Balanço e Demonstração de Resultados;
- c) Apresenta apenas em notas explicativas sem destacar seus efeitos;
- d) Apresenta no balanço com destaque nas notas explicativas.

14) Quanto aos planos de benefícios futuros e aposentadoria aos empregados:

- a) A empresa não possui;
- b) Possui mas não apresenta no Balanço e Demonstração de Resultados;
- c) Apresenta apenas em notas explicativas sem destacar seus efeitos;
- d) Apresenta no balanço com destaque nas notas explicativas.

15) Quanto aos impostos diferidos:

- a) A empresa não possui;
- b) Possui, mas não apresenta no Balanço e Demonstração de Resultados;
- c) Apresenta apenas em notas explicativas sem destacar seus efeitos;
- d) Apresenta no balanço com destaque nas notas explicativas.

16) Quanto às operações de arrendamento mercantil (*leasing*):

- a) A empresa não possui;
- b) Possui mas não apresenta no Balanço e Demonstração de Resultados;
- c) Apresenta apenas em notas explicativas sem destacar seus efeitos;
- d) Apresenta no balanço com destaque nas notas explicativas.

17) Indique com números, em ordem crescente por importância, as dificuldades encontradas para a empresa elaborar as demonstrações financeiras com base em padrões internacionais:

- a) Os organismos reguladores brasileiros não exigem que as demonstrações financeiras sejam elaboradas segundo as normas internacionais de contabilidade;
- b) Falta de profissionais preparados para elaborar as demonstrações financeiras com base nos padrões internacionais.;
- c) Falta de solicitação por parte dos usuários, entidades e organizações com quem a empresa se relaciona;
- d) Alta complexidade encontrada para a aplicação das normas internacionais de contabilidade;
- e) Falta de manuais e fontes de orientação e pesquisa;
- f) Custo elevado de manutenção do sistema contábil para elaborar as demonstrações financeiras com base em padrões internacionais;
- g) Os padrões internacionais de contabilidade não se aplicam às entidades agropecuárias brasileiras, tendo em vista as características próprias deste setor;
- h) Não é praticável, tendo em vista a falta de um mercado forte para estabelecer os preços de mercado.
- i) Outros motivos. Detalhar.....