

Subsídios Governamentais para Activos Agrícolas

Graça Maria do Carmo Azevedo
Equiparada a Professora Adjunta - ISCA-UA

1 Introdução

A importância da actividade agrícola tem vindo a aumentar nos últimos anos, uma vez que a actividade agrícola se transformou numa actividade económica com elevada competitividade. Neste sentido, surgiram novas necessidades de informação financeira sobre o sector, que conduziu à necessidade crescente de harmonização contabilística da actividade agrícola.

A emissão da NIC 41 “Agricultura” por parte do IASB, constituiu um relevante avanço na evolução da harmonização contabilística internacional, ocorrido nos últimos anos. Nesta norma, o IASB prevê um tratamento diferenciado para os subsídios governamentais relacionados com activos agrícolas, não tendo sido esta posição consensual na discussão pública do projecto da norma.

Neste trabalho, propomo-nos dissecar a polémica suscitada em torno dos subsídios governamentais relacionados com activos agrícolas e analisar o tratamento previsto na NIC 41 comparando-o com a proposta do novo sistema de normalização contabilístico.

2 Enquadramento teórico

O objectivo do projecto de norma (Exposure Draft) ED65 é o de prescrever o tratamento contabilístico, a apresentação das demonstrações financeiras e divulgação relacionadas com a actividade agrícola, e a gestão da transformação de activos biológicos (animais vivos e plantas) em produtos agrícolas ou activos biológicos adicionais.

Este projecto de norma deve ser aplicado na proposta geral das demonstrações financeiras de todas as empresas relacionadas com a actividade agrícola. Em particular, este projecto de norma deve ser aplicado (IASB, 1999):

- (a) No cálculo de todos os activos biológicos usados na actividade agrícola;

- (b) Na mensuração inicial dos produtos agrícolas criados por activos biológicos no ponto da colheita; e
- (c) No calculo dos subsídios governamentais relacionados com actividade agrícola.

Neste trabalho vamo-nos debruçar essencialmente sobre o tratamento contabilístico dos subsídios governamentais relacionados com actividade agrícola. Para isso vamos analisar a polémica que surgiu em torno da ED65 relacionada com os subsídios governamentais, prosseguindo o estudo com a análise da NIC 41 e culminando com a comparação desta norma com a proposta do novo sistema de normalização contabilístico apresentada pela CNC (2007a) relativa a este assunto.

2.1 Subsídios Governamentais

De acordo com a ED65, se uma empresa receber um subsídio governamental relacionado com um activo biológico, é mensurado ao justo valor se o subsídio é incondicional, sendo que, a empresa pode reconhecer o subsídio como rendimento quando o subsídio se torne recebível. Se o subsídio é condicional, a empresa pode reconhecê-lo como rendimento quando houver garantias razoáveis de que as condições estão reunidas; se o subsídio for recebido antes das condições estarem reunidas, pode ser reconhecido como uma dívida (IASB, 1999: §41).

Se o subsídio governamental é recebido relativamente a um activo biológico transmitido ao justo valor, este projecto de norma prevê que seja reconhecido inicialmente como um proveito se for incondicional.

O IASB colocou à discussão pública na ED 65 a seguinte questão (IASB, 1999):

- (a) Concorda que o subsídio seja reconhecido como proveito imediatamente se for incondicional;
- (b) Acredita que o subsídio deva ser amortizado no resultado durante a vida do activo biológico (se este projecto de norma não se pronunciar sobre esta matéria, a amortização iria automaticamente seguir os requerimentos da NIC 20, contabilização dos subsídios do governo e divulgação do apoio do governo); ou

- (c) Acredita que o subsídio deva limitar a transmissão equivalente ao activo e assim a transmissão equivalente é inferior ao justo valor do activo biológico? Se sim, iria esta redução continuar tão longa como a vida do activo? Iria ser amortizado?

As opiniões não foram concordantes tendo os diferentes intervenientes na discussão do projecto de norma justificado a sua posição. Assim, o ICMAP (1999) concorda que os subsídios governamentais sejam reconhecidos no resultado imediatamente se forem incondicionais (alínea a). Se o subsídio for condicional deve ser reconhecido no resultado conforme a realização desta condição. O subsídio deve ser amortizado (levado aos resultados) ao longo da vida do activo biológico, conforme o estipulado pela NIC 20. Não concorda que o subsídio deva reduzir a transmissão equivalente ao activo para o tornar inferior ao justo valor do activo biológico.

O IMCP (2000) é a favor da alínea a) concordando que o subsídio deva ser reconhecido como proveito imediatamente se for incondicional. Se for condicional, a empresa deve reconhecê-lo como proveito quando haja certeza razoável das condições estarem reunidas. Se o subsídio for recebido antes das condições estarem reunidas, deve reconhecer uma dívida.

A Nestlé (2000) também é a favor da alínea a), contudo recomenda a revisão da NIC 20, ou seja, concorda com tratamentos contabilísticos diferentes para o caso de subsídios condicionais e incondicionais.

Apesar do ICANZ (2000) ser a favor da alínea a) acha que é inapropriado tratar dos subsídios governamentais neste norma porque são meios de financiamento e não investem na publicação, logo necessitam de ser tratados como receitas padrão. Julga também que a base de reconhecimento entra em conflito com o marco conceptual. Por outro lado, o IASB realizou a ED64 onde especificou que os subsídios governamentais não faziam parte da competência dessa Exposure Draft. Assim, isto é inconsistente porque o IASB não incluiu os subsídios governamentais em alguns tipos de activos (propriedades de investimento), mas incluiu noutros tipos de activos (activos biológicos). Logo, considera que deveria ser alterado o final da norma.

A EC (2000) apesar de ser a favor da alínea a) considera que existe uma abordagem consistente entre a ED65 e a ED64. A NIC 20 não é apropriada para o tratamento dos subsídios governamentais num contexto contabilístico do justo valor. Contudo, deve ser emitida uma abordagem geral que adequue e discuta as transacções específicas da

agricultura. Considera que a ED65 não se dedicou à emissão de determinar interperíodos aos subsídios governamentais para agricultura num contexto de justo valor numa única mensuração do desempenho.

Também o Grupo G100 (2000) acredita que os subsídios governamentais devem ser reconhecidos como receita uma vez que se torne incondicional.

A RJ (2000) é a favor das duas alíneas, porque na alínea a) acredita que um subsídio governamental sobre um activo biológico incondicional pode ser reconhecido nos resultados imediatamente. Este tratamento é consistente com o alcance da divulgação de activos ao justo valor, incluindo as alterações do justo valor nos resultados. Os subsídios governamentais devem reflectir o preço de mercado e por isso o justo valor. Por outro lado são a favor da alínea b) porque os subsídios governamentais podem ser recebidos em relação ao titular do activo biológico não transaccionado ao justo valor, podendo-se aplicar a NIC 20.

A SAAJ (2000) é a favor da alínea b), pois acreditam que o tratamento dos subsídios governamentais deve ser consistente com a contabilização de subsídios na generalidade. A FIA (2000) também é a favor da alínea b) sendo a favor do preconizado na NIC 20, assim como a OROC (2000) é a favor da alínea b), mas não justificou a sua opção.

Amen (2000) também é a favor da alínea b). Acredita que o subsídio possa ser amortizado no resultado durante a vida do activo biológico, sendo este conceito requerido na NIC 20. Julga que não é necessário definir outro tratamento contabilístico para os subsídios governamentais diferente do estabelecido na NIC 20. A mesma opinião é partilhada por Deloitte Touche Tohmatsu (2000).

O IIMC (2000) é a favor da alínea b) porque diz que reflecte melhor o resultado operacional de cada período. Os subsídios são realizados ou para cobrir parte do custo de completar uma actividade ou é um incentivo para completar a actividade. Os subsídios inconstitucionais são realizados naquelas situações onde a incidência para abandono a meio do caminho é baixa e o custo de controlar a conclusão é alto. Logo, é incorrecto divulgar o subsídio directamente no início da actividade e trata-lo como proveito imediatamente.

A AIMR e FAPC (2000) são a favor da alínea b) com reconhecimento do subsídio como proveito ao longo da vida do activo biológico, tal como o requerido pela NIC 20. Não

concordam com a alínea a) porque o reconhecimento imediato em proveitos não é consistente com o reconhecimento para despesas divulgadas no activo biológico. Acreditam que a aproximação à alínea c) iria criar um atributo misto do modelo de justo valor que transmite uma redução da quantidade dos activos biológicos pela quantidade dos subsídios governamentais. Historicamente suportam a ideia da desagregação de tal informação contabilística.

Segundo a opinião conjunta dos organismos AARF e PSASB (2000) os subsídios governamentais incluindo os incondicionais relacionados com activos biológicos devem ser reconhecidos no resultado. Julgam que este tratamento é consistente com o marco conceptual. Não acreditam que os subsídios governamentais condicionais necessitem de tratamento diferente dos subsídios governamentais incondicionais. Não concordam que a ED65 proponha uma adopção diferente para os subsídios condicionais.

Para o CFBMC (2000) os subsídios incondicionais devem ser reconhecidos nos resultados quando forem recebidos ou se tornarem recebíveis. Os subsídios condicionais devem ser diferidos como uma responsabilidade até que haja certeza razoável das condições estarem reunidas. Acreditam que os procedimentos seguem os princípios contabilísticos geralmente aceites da união de custos com ganhos.

A SAICA (2000) acredita que este projecto de norma não é o ideal para o tratamento dos subsídios governamentais. Para eles, a NIC 20 deve ser aplicada por todas as empresas. Se o tratamento da NIC 20 não é o apropriado, são de opinião que essa norma deveria ser revista.

Para a Illovo Sugar (2000) existem dificuldades para imaginar um subsídio totalmente incondicional. Assim, julga melhor amortizar o subsídio durante o período de vida do activo biológico o qual é especialmente usado de acordo com os correspondentes conceitos. Se o fundo recebido não pode ser especialmente alocado a um activo biológico particular e é apenas associado a operações da empresa, então pode ser reconhecido no resultado quando recebido.

Para o IDW (2000) o tratamento dos subsídios governamentais não deve ser tratado nesta norma especificamente para activos biológicos, mas deve ser um assunto sujeito a uma norma geral a emitir. Isto iria ser consistente com a norma de “propriedades de investimento” na qual o IASB adiará, desde que suspenda a norma de subsídios governamentais.

Arthur Andersen (2000) submete o tratamento dos subsídios governamentais à NIC 20. A IAFEI (2000) e o ICPAK (2000) apesar de serem a favor da alínea b) também referem que deveriam seguir os requisitos da NIC 20. Já a Ascom (2000) e o IFAC (2000) são a favor da alínea a), mas também recomendam a revisão da NIC 20.

O ICAEW (2000) refere que do ponto de vista de diferentes propostas para as quais o subsídio é pretendido, reconhece que a não existência e satisfação de nenhuma condição relacionada não fornece condições que definam claramente os critérios nos quais se determina o tratamento contabilístico.

A ACAG (2000) pensa que os subsídios devem ser reconhecidos nos resultados se forem incondicionais. Contudo, sugerem que as referências aos subsídios governamentais sejam removidas da ED65. Esta abordagem deveria ser consistente com a abordagem existente na ED64, mas a questão dos subsídios governamentais não está de acordo com a problemática da ED64, mas em vez disso, de acordo com o contexto da NIC 20.

Para o ICAA (2000) os subsídios governamentais devem ser reconhecidos como receita uma vez que satisfaçam os critérios de reconhecimento de receita fixado pela estrutura conceptual. Já o MASB (2000) acredita que os subsídios governamentais possam ser reconhecidos no rendimento desde que venham a ser incondicionais.

A PricewaterhouseCoopers (2000) não acredita que os subsídios governamentais para a agricultura sejam diferentes dos subsídios governamentais de outras actividades. Acredita que o tratamento contabilístico dos subsídios governamentais deva ser referenciado na NIC 20, mesmo que tenha que ser alterada com alguns tratamentos especiais.

A CICA (2000) considera que em consistência com a posição da ED64, os subsídios governamentais não deveriam ser incluídos na norma mas sim diferidos para uma revisão da NIC 20. Suportam a mensuração dos activos biológicos ao justo valor só em casos limitados, e acreditam que, pendente da revisão, a NIC 20 poderia ser aplicada apropriadamente aos activos biológicos mensurados ao custo.

Para Ernst & Young (2000) os subsídios governamentais para a agricultura não devem ter tratamento diferenciado dos subsídios governamentais para outras actividades.

Assim, não concordam com um tratamento individualizado nesta norma, mas sim que sejam submetidos à NIC 20.

No que diz respeito aos subsídios, e depois de toda esta polémica, a NIC 41, teve o cuidado de normalizar a questão dos subsídios governamentais¹ para a agricultura, visto estes terem um peso significativo no sector e serem de extrema importância para o mesmo.

Assim, a norma (IASB, 2000, §34) refere que *“um subsídio governamental não condicional que se relacione com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos no ponto-de-venda estimados deve ser reconhecido como rendimento quando, e somente quando, o subsídio governamental se torne recebível”*.

A norma faz a distinção entre subsídios governamentais condicionais (reconhecidos pela empresa quando, e só quando, todos os requisitos estiveram preenchidos) e incondicionais (reconhecidos como proveito no momento do seu recebimento).

Já nos casos em que os subsídios governamentais, relacionados com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos no ponto-de-venda estimados, serem condicionais, a NIC 41 (IASB, 2000, § 35) prevê que *“a empresa reconheça o subsídio governamental como rendimento quando, e somente quando, sejam satisfeitas as condições ligadas ao subsídio governamental”*.

Para termos uma visão mais global deste assunto, parece-nos importante analisar o tratamento contabilístico previsto na NIC 41 do IASB comparativamente às normas do Financial Accounting Standards Board - FASB (US GAAP), do Accounting Standards Board - ASB (UK GAAP) e do Australian Accounting Standards Board - AASB, no que respeita a subsídios para activos agrícolas.

2.1.1 Subsídios para Activos Agrícolas - FASB, ASB e AASB

De acordo com a NIC 41 os subsídios governamentais de activos biológicos são valorizados pelo justo valor menos os custos no ponto de venda estimados, reconhecendo-se em proveitos quando se considerarem cobráveis, se não depender do cumprimento de condições. Caso

¹ Segundo o IASB (1994) a NIC 20 define os subsídios do governo como os auxílios concedidos pelo governo na forma de transferência de recursos para uma empresa, em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as suas actividades operacionais.

dependa do cumprimento de condições, registam-se como proveitos quando as mesmas estiverem cumpridas. Os subsídios relacionados com activos biológicos que estejam valorizados ao custo menos a sua correspondente depreciação ou perda de valor acumulado devem ser reconhecidos de acordo com a NIC 20 pelo seu valor razoável. No quadro 1 procedemos à comparação do tratamento dos subsídios para activos agrícolas, onde verificamos existir uma certa semelhança no seu tratamento no IASB e no AASB.

Quadro 1 – Subsídios para activos agrícolas

IASB (IAS 20; IAS 41; SIC 10)	FASB (SFAS 116)	ASB (SSAP 4; FRED 29)	AASB (AASB 141)
<p>Subsídios governamentais: subsídios governamentais recebidos como compensação de custos já incorridos são reconhecidos na demonstração dos resultados uma vez que se encontrem reunidas as condições do seu recebimento e haja segurança razoável de que o subsídio é recebível. Proveitos baseados no subsídio são diferidos no balanço e transferidos para a demonstração dos resultados à medida que o custo seja compensado.</p> <p>Os subsídios que relatam o reconhecimento do activo devem ser apresentados no balanço, ou como proveito diferido, ou deduzindo o subsídio ao valor contabilístico do activo, sendo nestes casos o subsídio reconhecido como redução da depreciação. Regras específicas aplicam-se aos activos agrícolas.</p>	<p>Subsídios governamentais: similar ao IASB.</p>	<p>Subsídios governamentais: similar ao IASB; contudo, legalmente não é permitida a compensação dos subsídios contrários ao valor contabilístico dos activos.</p>	<p>Subsídios governamentais: similar ao IASB.</p>
<p>Subsídios para activos agrícolas: Um subsídio governamental incondicional relativo à mensuração de activos biológicos ao justo valor deve ser reconhecido na demonstração dos resultados, quando o subsídio for recebível. Se o subsídio for condicional, deve ser reconhecido quando se encontrarem reunidas as condições. Se o subsídio for relativo à mensuração de activos biológicos ao custo, o tratamento específico para subsídios governamentais é aplicado na generalidade.</p>	<p>Subsídios para activos agrícolas: Não é especificado.</p>	<p>Subsídios para activos agrícolas: Não é especificado.</p>	<p>Subsídio para activos agrícolas: fazem a distinção entre subsídio incondicional e condicional, dando-lhes o mesmo tratamento que o IASB. As condições e termos do subsídio governamental variam para o caso dos subsídios governamentais que requeiram que as empresas não se empenhem em actividades agrícolas específicas.</p>

2.1.2 Subsídios para Activos Agrícolas - CNC

Tal como o IASB, a CNC (2007b, §35) refere que *“um subsídio não condicional que se relacione com um activo biológico mensurado pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda deve ser reconhecido como rendimento quando, e somente quando, o subsídio do governo se torne recebível”*.

Se *“um subsídio do governo relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda for condicional, incluindo quando um subsídio do governo exige que uma entidade não se ocupe em actividade agrícola específica, uma entidade deve reconhecer o subsídio do governo como rendimento quando, e somente quando, sejam satisfeitas as condições ligadas ao subsídio do governo”* (CNC, 2007b: §36)

Contudo, se o subsídio do governo se relacionar com um activo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, já se deve aplicar a Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) 22 - Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.

Assim, verificamos um tratamento diferenciado nos Subsídios do Governo quando eles se relacionam com activos biológicos mensurados pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda (NCRF 17) ou com activos biológicos mensurados pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas (NCRF 22).

3 Conclusão

A emissão da NIC 41 “Agricultura” por parte do IASB, constituiu um relevante avanço na evolução da harmonização contabilística internacional, ocorrido nos últimos anos.

Analísámos a discussão do projecto de norma, que foi muito polémica e com opiniões muito controversas por parte dos intervenientes na discussão pública, relativamente a subsídios governamentais para activos agrícolas.

Desta análise verificamos a existência de um tratamento diferenciado para alguns activos agrícolas do previsto na NIC 20, sendo que, se o subsídio governamental se relacionar com um activo biológico mensurado ao justo valor menos os custos estimados no ponto de venda aplicar-se-á a NIC 41 e se o subsídio governamental relacionados com um activo biológico mensurado ao custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas, aplicar-se-á a NIC 20. Então achamos que a NIC 20 deveria ser revista para abranger o justo valor.

Somos da opinião que os subsídios governamentais para o sector agrícola devam ter um tratamento idêntico ao tratamento dos subsídios para outros sectores, ou seja, deveriam seguir a NIC 20. Assim, consideramos que os subsídios deveriam ser reconhecidos como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados para que fiquem compensados de forma sistemática.

No caso das empresas agrícolas que tenham todo o processo produtivo, com o tratamento dos produtos agrícola, e receberem dois subsídios governamentais, um para os activos biológicos e outro para a preparação do produto final, consideramos incorrecto não existir consistência no tratamento dos dois subsídios.

4 Bibliografia

Amen, M., University of Berne – Switzerland, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.

Arthur Andersen, International, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.

Ascom – Switzerland, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.

Association for Investment Management and Research, **AIMR**; Financial Accounting Policy Committee, **FAPC** – USA, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International

- Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.
- Australasian Council of Auditors-General, **ACAG** – Australia, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, Novembro, 02.
- Australian Accounting Reserach Foundation, **AARF** and the Public Sector Accounting Standards Board, **PSASB**, 1999, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, Novembro, 02.
- Canadian Farm Business Management Council, **CFBMC** – Canada, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.
- Canadian Institute of Chartered Accountants, **CICA** – Accounting Standards Staff, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.
- Comissão de Normalização Contabilística, **CNC**, 2007a, Proposta do Novo Sistema de Normalização Contabilístico, available at: http://www.cnc.min-financas.pt/SNC_projecto/NCRF_17_agricultura.pdf, Novembro 07.
- , **CNC**, 2007b, *Norma Contabilística de Relato Financeiro nº 17*, “Agricultura”, Proposta do Novo Sistema de Normalização Contabilístico, available at: http://www.cnc.min-financas.pt/SNC_projecto/NCRF_17_agricultura.pdf, Novembro 07.
- Deloitte Touche Tohmatsu**, International, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.
- Ernst & Young** – International, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.
- European Commission, **EC**, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.
- Fiji Institute of Accountants, **FIA**, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.
- Group of 100, **G100**, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.

Illovo Sugar – South Africa, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.

Indian Institute of Management Calcutta, **IIMC** – India – Asish k. Bhattacharyya, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.

Institut der Wirtschaftsprüfer, **IDW** – Germany, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.

Institute of Certified Public Accountants of Kenya, **ICPAK**, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.

Institute of Chartered Accountants in Australia, **ICAA**, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.

Institute of Chartered Accountants in England & Wales, **ICAEW** – UK, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.

Institute of Chartered Accountants of New Zealand, **ICANZ**, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.

Institute of Cost and Management Accountants of Pakistan, **ICMAP**, 1999, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, **IMCP** – Mexico, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.

International Accounting Standards Committee, **IASC**, 1994, *International Accounting Standard, IAS 20*, “Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance”, Reformatação de 1994, London, tradução Portuguesa publicada pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, com a permissão do IASCF, 2003.

———, **IASC**, 1999, Proposed International Accounting Standard Agriculture, *Exposure Draft E65*, “Agriculture”, July, London: IASC.

———, **IASC**, 2000, *International Accounting Standard, IAS 41*, “Agriculture”, December, London, tradução Portuguesa publicada pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, com a permissão do IASCF, 2003.

International Association of Financial Executives Institutes, **IAFEI**, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.

International Federation of Accountants, **IFAC**; Public Sector Committee, **PSC**, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.

Malaysian Accounting Standards Board, **MASB**, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.

Nestlé – Swetzerland, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, **OROC**, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.

PriceWaterhouseCoopers – International, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.

Raad voor de Jaarverslaggeving, **RJ** – Council for Annual Reporting – Netherlands, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.

Security Analysts Association of Japan, **SAAJ**, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.

South African Institute of Chartered Accountants, **SAICA**, 2000, *Comments on E65*, “Agriculture”, In International Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.iasb.org.uk>, November, 02.