

ACTIVIDADE PECUÁRIA, ALGUMAS ESPECIFICIDADES COM REFLEXO NA CONTABILIDADE

Maria Teresa Venâncio Dores Alves
Ana Bela de Sousa Delicado Teixeira

ABSTRACT

This paper focuses on the importance of Accounting for decision making, regarding an industry with quite special characteristics. The biological nature of the major assets, the need of efficient markets, so that fair values do exist, are some of the subjects addressed. Yet, the greater concern is based on the problem of valuing livestock, income recognition and information disclosure.

KEY WORDS: biological assets, financial reporting.

1. INTRODUÇÃO

A pecuária constitui uma das actividades económicas com destaque no nosso país. Porém, por diversas razões, os empresários que se dedicam a esta actividade não têm percepcionado a Contabilidade como geradora de um manancial de informação fundamental para a tomada de decisões racionais e, dessa forma, veículo para uma melhoria do desempenho organizacional.

Tendo por base o normativo aplicável à Contabilidade Agro-pecuária, procuramos identificar as especificidades relativas a esta actividade, com reflexo na Contabilidade. Salientamos algumas hipóteses de reconhecimento dos activos biológicos e produtos agrícolas, através da criação de contas apropriadas para o efeito e respectiva articulação.

No ponto dois, salientamos o papel da Contabilidade na a gestão das empresas pecuárias, no ponto três, referimos as especificidades e dificuldades relacionadas com a actividade. No ponto quatro, abordamos a temática da valorização dos activos biológicos e produtos agrícolas e respectivo reconhecimento contabilístico. Por fim, apresentamos algumas conclusões.

2. O PAPEL DA CONTABILIDADE NO DESENVOLVIMENTO DA ACTIVIDADE PECUÁRIA

A Contabilidade como sistema de informação pode proporcionar ao gestor informação fundamental para a tomada de decisão. Argilés e Slof¹⁷ (2001), consideram que a Contabilidade pode contribuir para a melhoria do desempenho da exploração.

De acordo com Mendoza (1997), a técnica contabilística é tão antiga como a necessidade de dispor de informação para quantificar os resultados da realização de qualquer da actividade económica, não se alheando esta do registo e afectação da técnica referida. A ciência contabilística reúne um vasto leque de conhecimentos, pelo que constitui um sistema adaptado para classificar os factos económicos que ocorrem nas organizações. Dessa forma, converte-se no eixo central do processo que conduz à obtenção da máxima rendibilidade.

¹⁷ Citando Luening, (1989) e Allen (1994).

Porém, as regras contabilísticas revelam dificuldade de adaptação à realidade que constitui a actividade pecuária. Essa dificuldade resulta, segundo Argilés e Slof (2001:1-3), das particularidades que a actividade apresenta. Esta situação só veio a ser reconhecida em 1994, quando o IASB incluiu o tema como objecto de uma Norma (Castrillo Lara e Marcos Naveira, 2000).

Argilés (2002:18) considera que o nível de utilização da Contabilidade no sector prende-se com a falta de conhecimentos ou a crença por parte dos empresários de que a Contabilidade não tem utilidade, ou não se adequa aos problemas sentidos. Argilés e Slof (2001:1-3), salientam a dificuldade inerente à implementação da Contabilidade e os recursos envolvidos, como factores redutores da utilização da técnica contabilística.

O potencial da Contabilidade como ponto de partida para obter a informação fiável sobre o processo da produção, por introdução de mecanismos de controlo e reunindo uma informação adequada que permita a tomada de decisões, é reconhecido por Wanadoo (2004:1-2). O autor defende que o sector deve usar a Contabilidade, independentemente da importância que a exploração possa ter. De facto, a informação contabilística permite uma melhor compreensão do resultado económico e um conhecimento mais profundo para decidir se deve continuar a produzir as mesmas espécies, se deve diversificar ou abdicar da exploração. O empresário necessita ter informação correcta e oportuna da forma como a actividade está a ser desenvolvida, para lhe permitir decidir entre espécies alternativas a produzir, processos de produção, calendarização da produção e, assim, projectar a produção e os respectivos custos. Wanadoo apresenta os seguintes exemplos da utilidade da Contabilidade para o sector: obter informação necessária e correcta para permitir o cumprimento dos requisitos do pagamento do imposto sobre o rendimento; ajudar o empresário a planear e a melhorar a infra estrutura da sua exploração, o que lhe proporcionará um maior conhecimento sobre a gestão empresarial e a rentabilidade do negócio de acordo com os lucros obtidos na exploração. Assim obtém a informação necessária para fazer comparações entre períodos e determinar se houve erros que no futuro possam ser corrigidos de acordo com as experiências vividas. E, ainda, recolher a informação necessária para reunir os requisitos solicitados pelas entidades financeiras para obtenção de créditos.

3. ESPECIFICIDADES E DIFICULDADES RELACIONADAS COM A APLICAÇÃO DA CONTABILIDADE À ACTIVIDADE PECUÁRIA

A pecuária é uma actividade económica que tem evoluído significativamente nos últimos tempos. Castrillo Lara e Marcos Naveira (2000) consideram que a especialização e divisão do trabalho, as alterações tecnológicas, o surgimento de mercados activos, bem como os novos investimentos e, por conseguinte, novas fontes de financiamento, tem provocado a procura de novas formas societárias e a transformação dos negócios tradicionais em sistemas organizacionais mais complexos. Este acréscimo de complexidade torna mais imperativo o uso da Contabilidade. Mendoza (1997:5) salienta que um sistema contabilístico destinado a apoiar a gestão deste tipo de empresas, deve compreender e adaptar-se às características particulares que a actividade possui e que a diferencia das empresas comerciais e ou industriais, que na sua perspectiva, são as seguintes:

- A existência de uma caixa única para a empresa e para a família;
- A forma social do trabalho;
- O trabalho com sistemas biológicos. Este tipo de sistemas caracterizam-se pela série de fenómenos biológicos que se sucedem uma e outra vez até à obtenção do produto final e cuja duração e desenvolvimento é definido pela genética dos diferentes animais.

O sector pecuário apresenta um conjunto de características diferenciadas que justificam abordagens especiais da Contabilidade devido aos processos de produção durarem vários anos e a rotação das existências ser muito baixa. Esta circunstância gera problemáticas especiais que afectam, por exemplo, a valorização dos custos das existências que podem ser consideradas como activos imobilizados; as amortizações do gado; etc. (Oriol Amat, 1999:42).

Argilés e Slof (2001:15), defendem que os princípios contabilísticos actuais, em geral não respondem adequadamente às características particulares das empresas do sector e às necessidades de informação dos empresários e dos seus accionistas. Entre as razões subjacentes a esta situação, enunciam as seguintes:

- o nível geralmente reduzido de sofisticação da gestão e a ausência de meios económicos no sector;
- a limitada adequação dos princípios contabilísticos gerais que tem levado a uma situação na qual os empresários se têm mantido mais relutantes em preparar relatórios contabilísticos e usar este tipo de informação do que os agentes noutros sectores económicos.
- a reduzida dimensão e a forma legal de muitas empresas pecuárias não as obrigam a publicar informação financeira¹⁸.

A actividade pecuária apresenta algumas características que potenciam um conjunto de dificuldades específicas na aplicação dos princípios contabilísticos como por exemplo (Wanadoo, 2004:1):

- O crescimento normal dos animais o que implica alterações de valor, além de que deve considerar-se o destino previsto para os mesmos. De acordo com o destino, podem ser considerados como factores de produção ou como produtos¹⁹.
- Dificuldade para distinguir os custos e proveitos familiares dos custos e proveitos afectos à empresa.
- A actividade depende de certos factores de difícil controlo pelo homem, entre eles, os climáticos.
- A valorização do custo de produção das culturas na terra ou em processo, depende da etapa do desenvolvimento das mesmas.
- O consumo directo do produto e a não remuneração monetária do trabalho diário.
- A combinação da agricultura e da pecuária que dificulta a determinação do custo das actividades.
- Existência de mão-de-obra familiar.

Entre as dificuldades de implementação da Contabilidade nas empresas pecuárias, está o facto de nestas empresas grande parte dos custos, se produzirem ao longo do ano, enquanto que os proveitos ocorrem de forma quase instantânea no momento do envio dos animais para abate. No caso da informação financeira produzida ser apenas anual, não haveria grande problema, mas se produzir informação mensal as perdas apresentadas ao longo do ano serão cada vez maiores durante todo o ano, para desaparecer de repente numa só operação. Tais demonstrações financeiras não reflectiriam a imagem fiel da situação económico - financeira da empresa ao longo do ano (Miró et al, 1999:2).

Estas empresas trabalham com activos biológicos o que implica um desfaseamento temporal entre o encerramento das Contas e o fim do ciclo produtivo. Este não é influenciado pela data de encerramento do exercício económico nem pela data da informação intercalar que se prepare, pois são diversas as fases do ciclo em que o activo biológico se pode encontrar no momento da quantificação, requerendo técnicas especiais de medição.

¹⁸ Argilés e Slof (2001) citando diversos autores (Kroll,1987; André, 1987; e Sabaté e Enciso, 1997) afirmam que alguns empresários quando utilizam as demonstrações financeiras o fazem apenas para estarem em conformidade com os requisitos fiscais e os subsídios.

¹⁹ Uma vaca destinada à produção de carne, é um produto, se se converter em vaca leiteira, é um factor de produção. Mas também pode mudar de destino em função do seu crescimento, por exemplo, depois de uma vida útil como vaca leiteira, pode converter-se num produto como animal de residuo ou de refugio.

Assim, a produção é o aumento de valor por aumento do volume físico e ou qualidade nos bens com crescimento vegetativo considerado a valores correntes do momento da sua ocorrência e ou medição. Se o momento que se considera for o da sua ocorrência, valorizar-se-á, no final do ciclo produtivo. Se o encerramento do período contabilístico se produzir anteriormente à culminação do referido processo, considerar-se-á a produção proporcional ocorrida à data referida. Se o momento que se considera for o da sua medição, valorizar-se-á este incremento ao valor de encerramento. (Mendoza 1997, cap 5:5).

4. VALORIZAÇÃO E REGISTO DOS ACTIVOS BIOLÓGICOS

A finalidade da Contabilidade para o sector terá de ser sempre, segundo Mendoza (1997, cap 2:4), a de controlar na sua totalidade, todos os elementos de gastos, custos e obrigações que cada uma das actividades desenvolvidas na empresa pecuária possam originar com o objectivo de criar, manter, e conservar no melhor estado de saúde e desenvolvimento o gado, o qual poderá vir a ser vendido ou dedicado à produção. O autor chama, assim, a atenção para uma das problemáticas que são objecto da Contabilidade para o sector pecuário. Procuramos em seguida reflectir sobre o disposto no normativo contabilístico a este propósito.

O Plano Oficial de Contabilidade (POC), como documento de carácter geral que é, não apresenta qualquer capítulo exclusivamente dedicado a este tema. No entanto, em alguns pontos refere questões fundamentais que constituem linhas orientadoras para a elaboração da Contabilidade das empresas pecuárias.

Relativamente à valorimetria, o POC prevê uma multiplicidade de critérios, não estando entre eles o justo valor, ou pelo menos não sendo identificado como tal. Como veremos adiante, o justo valor foi o critério adoptado pela IAS 41 – Agricultura.

A regra geral para a valorização inicial do activo imobilizado é, de acordo com o POC (ponto 5.4.1), o custo de aquisição ou o custo de produção²⁰. Quanto à valorização subsequente, o POC (ponto 5.4.1) dispõe que “Quando os respectivos elementos tiverem uma vida útil limitada, ficam sujeitos a uma amortização sistemática durante esse período” e, ainda que, independentemente dos elementos do activo imobilizado corpóreo e incorpóreo terem ou não uma vida útil limitada (ponto 5.4.4) “ Quando à data do balanço tiverem um valor inferior ao registado na Contabilidade, devem ser objecto de amortização correspondente à diferença, se for de prever que a redução desse valor seja permanente. Aquela amortização extraordinária não deve ser mantida se deixarem de existir os motivos que a originaram”.

Particularmente, quanto à Contabilidade para as empresa pecuárias, o POC (ponto 5.3.13) dispõe que “Quando nas explorações agrícolas, pecuárias e silvícolas a determinação do custo de produção acarretar encargos excessivos, o critério a adoptar para a valorização das existências produzidas será o do valor realizável líquido deduzido da margem normal de lucro. O mesmo critério na falta de outro mais adequado²¹ será também aplicável aos bens adquiridos sujeitos a crescimento natural. Tal critério não é aplicável aos bens comprados que se mantenham no seu estado original”.

Tendo em conta a Directriz Contabilística 18 e a insuficiência do POC quanto à Contabilidade para a pecuária e, ainda, a ausência de qualquer Directriz a respeito, devemos aplicar, sempre que seja caso disso, a IAS 41 - Agricultura. A necessidade de harmonização contabilística²², tem sido reconhecida ao nível internacional, daí o

²⁰ Em conformidade com o POC (ponto 5.4.2) “o custo de aquisição e o custo de produção dos elementos do activo imobilizado devem ser determinados de acordo com as definições adoptadas para as existências”.

²¹ O POC não refere que outro critério poderá ser mais adequado.

²² Segundo Weetman (1996), a harmonização é um processo de aproximação que visa a redução das diferenças entre as práticas contabilísticas à escala internacional, de forma a encontrar uma linguagem comum.

surgimento desta Norma. O Objectivo da IAS 41 (pfo. 5) é o estabelecimento de normas para a contabilização da actividade agro-pecuária, entendida como a gestão da transformação biológica dos animais e plantas vivos, ou seja, dos activos biológicos em produtos agrícolas²³.

A IAS 41, enuncia algumas definições fundamentais para o entendimento da Norma, preceitua a forma de reconhecimento e medição dos elementos contabilísticos, descreve a forma de imputação de ganhos e perdas e, por fim, prescreve a forma de apresentação da informação e a divulgação que deve ser efectuada²⁴.

Assim, além das definições de actividade agrícola e de activo biológico atrás referidas, cremos serem de destacar os conceitos de produto agrícola, de transformação biológica, de colheita e de custos no ponto de venda. Estas definições são enunciadas da seguinte forma:

- o produto agrícola é o produto colhido de activos biológicos (pfo. 5).
- a transformação biológica inclui os processos de crescimento natural, degeneração, produção e procriação que ocasionem no activo biológico alterações de carácter quantitativo e qualitativo (pfo. 5).
- a colheita é o acto de separar o produto do activo biológico que lhe deu origem ou o fim dos processos de vida do activo biológico (pfo. 5).
- os custos no ponto de venda incluem as comissões a *brokers* e *dealers*, as taxas impostas pelas agências reguladoras e pelas bolsas de mercadorias, assim como as taxas de transferência. Estes custos não incluem os transportes e outros custos necessários para que os activos cheguem ao mercado (pfo. 14).

Mas, antes do surgimento da IAS 41, já organismos contabilísticos como o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA, 1996) e o Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA, 1986) proporcionavam guias para a Contabilidade agrícola, através do fornecimento de definições interessantes e recomendações para a valorização dos activos agrícolas. Também o “Plan Comptable General Agricole” (PCGA) de 1986 estabeleceu normas para determinados activos agrícolas e deu linhas de orientação detalhadas para a contabilização das transacções agrícolas e a apresentação das Demonstrações Financeiras (Argilés e Slof, 2001:4).

Quanto ao momento em que deve ser reconhecido o activo biológico, a Norma impõe (pfo. 10) o mesmo tipo de condições preceituadas para qualquer activo, em conformidade com a Estrutura Conceptual do IASB (pfo. 49). Ou seja, o activo só pode ser reconhecido se, cumulativamente, for controlado pela empresa em resultado de acontecimentos passados e associado a ele se esperar que fluam para a empresa benefícios económicos futuros. Terá, igualmente, de o seu justo valor ser mensurável com fiabilidade.

O reconhecimento inicial e a valorização subsequente do activo biológico deverão ser efectuados ao justo valor deduzido dos custos estimados no ponto de venda, tendo como base o pressuposto de que o justo valor é mensurável com fiabilidade (pfo. 12). Parte-se do princípio de que este problema se poderá colocar apenas no momento do reconhecimento inicial do activo biológico e caso coincidam as seguintes circunstâncias (pfo. 30):

²³ Argilés e Slof (2001:25) lembram que a IAS 41 não se refere explicitamente a outros elementos que não aqueles que são específicos das actividades agro-pecuárias, mas tem como é evidente, de ser lida no contexto das outras normas do IASB, que tal como a 4ª Directiva requerem uma apresentação completa e muito mais detalhada dos Activos, Passivos e Capital Próprio, no Balanço.

²⁴ De acordo com Argilés e Slof (2001:4-6), a IAS 41 introduz melhorias importantes, sendo a primeira relacionada com a definição, valorização e apresentação dos activos biológicos e dos produtos agro-pecuários, sendo ambos de grande importância para as capacidades transformadoras das empresas agro-pecuárias e a geração de resultados. A simplicidade é a outra melhoria introduzida pela IAS 41, a qual define valorizações claras e simples para os activos agrícolas. Os procedimentos para as variações do valor contabilístico destes activos são também fáceis de implementar.

não existir um preço ou um valor determinado num mercado activo²⁵ e não serem fiáveis as estimativas alternativas do justo valor. Quando estas circunstâncias coincidirem o activo deverá ser medido ao custo deduzido da depreciação acumulada e das perdas por imparidade. No entanto, se a situação se alterar e o justo valor passar a ser mensurável com fiabilidade, é obrigatória a modificação imediata para o justo valor menos os custos no ponto de venda (pfo. 30).

O produto agrícola, porque é uma mercadoria negociável, não apresenta qualquer excepção relativamente à fiabilidade do seu justo valor (pfo. 32). Deve, então, ser reconhecido ao justo valor menos os custos estimados no ponto de venda, no momento da colheita (pfo.13).

De acordo com a presente Norma (pfo. 8), o justo valor é a quantia pela qual um activo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não existe qualquer relacionamento entre elas. Existindo um mercado activo para o activo biológico ou para o produto agrícola, o preço nele cotado constitui a base mais fiável para a determinação do justo valor desse activo (pfo. 17). Porém, nem sempre esse mercado existe, por isso a Norma descreve a forma de encontrar outra base de medida. Deveremos, deste modo atender ao prescrito pela Norma: optar por um preço formado no mercado, como o preço de mercado mais recente para esse tipo de activo, ou preços de mercado para activos semelhantes ou relacionados (pfo.s 18-19); caso não estejam disponíveis preços fiáveis baseados no mercado, usar o valor actual dos *cash flows* líquidos esperados do activo, descontados a uma taxa de juro recente, antes de imposto, determinada no mercado (pfo. 20); o custo pode constituir um indicador do justo valor: quando ocorreu uma reduzida transformação biológica ou não se espera que o impacto dessa transformação sobre o preço seja material (pfo. 24); e o justo valor do activo biológico é baseado em cotações de mercado actuais e não é ajustado para reflectir o preço real num contrato de venda para entrega numa data futura (pfo. 16)

Relativamente às divulgações a IAS 41 requer: apresentação separada, no Balanço, do valor contabilístico dos activos biológicos (pfo. 39); descrição narrativa ou quantificada dos activos biológicos da empresa, por grupo de activos biológicos (pfo. 41-42), entendendo-se por tal, a agregação de animais ou de plantas vivos semelhantes (pfo. 5); alteração no justo valor dos activos biológicos, durante o período (pfo. 40); métodos e pressupostos significativos utilizados na determinação do justo valor (pfo. 47); justo valor do produto agrícola colhido durante o período (pfo. 48); descrição da natureza das actividades da empresa que envolvam cada grupo de activos biológicos e medidas ou estimativas não financeiras das quantidades físicas de *output* durante o período e de cada grupo de activos detidos pela empresa no final do período (pfo. 46); informação sobre activos biológicos cuja posse seja restrita ou que estejam penhorados como garantia de passivos (pfo. 49); compromissos relacionados com o desenvolvimento ou aquisição de activos biológicos (pfo. 49); estratégias de gestão do risco financeiro relacionadas com a actividade agrícola (pfo. 49); reconciliação das alterações no valor contabilístico dos activos biológicos entre o início e o fim do período, mostrando separadamente alterações no justo valor, devido a compras, a vendas, a colheitas, a concentrações de actividades empresariais, a diferenças cambiais e outras (pfo. 50).

Quando o justo valor não for mensurável com fiabilidade, são requeridas as seguintes divulgações adicionais (pfo. 54-55): a descrição dos activos biológicos; uma explicação das circunstâncias que levam a que o justo valor

²⁵ Esta Norma (pfo. 8), tal como já o fazia a IAS 38, define mercado activo como aquele em que os elementos nele transaccionados são homogéneos, em qualquer momento é possível encontrar vendedores e compradores interessados e os preços estão disponíveis ao público.

não possa ser mensurável com fiabilidade; se possível, o intervalo dentro do qual é provável que o justo valor caia; os ganhos ou as perdas reconhecidos na alienação dos activos biológicos²⁶; o método de depreciação usado; as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas; o valor contabilístico bruto e amortização acumulada, no início e no final do período.

Se o justo valor de activos biológicos anteriormente medidos ao custo se tornar disponível, são requeridas as seguintes divulgações adicionais (pfo. 56): descrição dos activos biológicos, explicação da razão pela qual o justo valor se tornou mensurável com fiabilidade e o efeito da alteração.

As divulgações relacionadas com subsídios governamentais incluem a natureza e extensão dos subsídios, as condições não cumpridas e os decréscimos significativos esperados no nível dos subsídios governamentais (pfo. 57).

Relativamente aos activos biológicos que estão ligados aos terrenos, a Norma (pfo. 25) determina que sejam mensurados como activos biológicos separados dos terrenos.

A Norma encoraja, mas não impõe, a divulgação de uma descrição quantificada de cada grupo de activos biológicos, distinguindo entre activos biológicos consumíveis²⁷ e de produção ou entre activos maduros ou adultos e imaturos ou juvenis (pfo. 43).

A valorização dos activos biológicos pode ser efectuada de duas formas se atentarmos nas hipóteses defendidas por organismos contabilísticos e na literatura.

Enquanto o IASB considera o critério do justo valor como regra geral²⁸, o AICPA e o CICA consideram preferível a utilização do custo histórico, sendo apenas em determinadas condições, possível o uso do justo valor²⁹.

Por outro lado, autores como Castrillo Lara e Marcos Naveira (2000) e Argilés e Slof (2001), salientam a dificuldade do custo histórico para valorizar os activos biológicos e a produção agrícola, entendendo que o justo valor pode constituir o critério mais adequado. Miró *et al* (1999) procuram encontrar uma solução para viabilizar a aplicação do critério do custo histórico na valorização dos activos em análise.

Embora Castrillo Lara e Marcos Naveira (2000) considerem a utilização de uma base de medida diferente do custo histórico como neutral para a estrutura conceptual do IASB, reconhecem que essa base altera a distribuição periódica dos resultados ainda que os proveitos ao longo da vida útil, sejam os mesmos. No entanto, o IASB, como vimos anteriormente, adopta como modelo para a valorização dos activos biológicos, o critério do justo valor.

Argilés e Slof (2001:6-7) consideram que o preço de mercado é um indicador do justo valor quando existem mercados activos, sendo mais objectivo do que imputações a custo histórico. Defendem também que para a

²⁶ Neste caso, há que efectuar a reconciliação prescrita no pfo. 50 (já referida), separando as quantias relacionadas com esses activos biológicos. Além de que, a reconciliação deve incluir informação quantitativa relativa a esses activos, sobre perdas de imparidade, reversões de perdas de imparidade e depreciação (pfo. 55).

²⁷ São aqueles activos que estão para ser colhidos como produto agrícola, ou vendidos, como activos biológicos (pfo. 44).

²⁸ Como afirmam Argilés e Slof (2001:6), a IAS 41, quebra com a tradição do princípio do custo histórico e torna o justo valor na regra em vez da excepção. Estes autores (Slof e Argilés, 1998:5), referem o facto de o Steering Committee for Agriculture do IASB salientar que existem mercados eficientes para a maior parte dos activos agrícolas.

²⁹ As condições são as preceituadas pelo SOP85-3 adiante explicitadas.

maior parte deste tipo de activos, existem mercados relativamente eficientes e por isso, o justo valor pode ser obtido de forma relativamente fácil. Salientam, ainda que na essência a IAS 41 parece estar de acordo com a IV Directiva. No entanto, no contexto europeu, é provável que surjam problemas de conflitos entre esta norma e o normativo contabilístico nacional dos diferentes Estados membros da União Europeia. Por exemplo, a valorização dos activos com base no valor actual não é contraditória com a quarta Directiva, a qual no artigo 33 explicitamente refere a possibilidade de valorizar os activos fixos e as existências ao seu valor de reposição, e também permite ajustamentos à inflação dos dados ao custo histórico.

“A abordagem do justo valor para a avaliação dos activos biológicos, prevista na IAS 41, e o consequente reconhecimento dos ganhos não realizados na Demonstração dos Resultados, é incompatível quer com o requisito nº1, subalínea aa) da alínea c), do artigo 31º da Quarta Directiva, de que somente os lucros realizados à data de encerramento do balanço podem nele ser inscritos, quer com o princípio básico do artigo 33º da mesma Directiva de que valorizações do activo imobilizado apenas podem figurar na Demonstração dos Resultados, na medida em que tenham sido efectivamente realizadas”^{30,31}.

Segundo Kaplan e Fender (2000) o Accounting Standards Executive Committee (AcSEC) do AICPA, discorda que todos os activos biológicos, devam ser medidos e reconhecidos ao justo valor pois na maior parte dos casos, o modelo do custo histórico é mais apropriado para esses activos. As razões que levam a AcSEC a concluir que o modelo do justo valor não é o modelo adequado para todos os activos biológicos, são os seguintes:

1 – A probabilidade da não existência de mercados activos para muitos activos biológicos, varia largamente e pode não haver mercados activos para muitos elementos sobretudo para os activos biológicos imaturos. As estimativas dos justos valores para esses activos variam amplamente, levantando questões sobre a fiabilidade desses justos valores. Muitos activos biológicos têm ciclos de vida muito longos e podem ser encarados mais como activos de longo prazo, para os quais a mensuração ao justo valor parece inconsistente com a mensuração de outros activos fixos. Para os activos biológicos com ciclos de vida curtos, as medidas baseadas no custo são de fácil obtenção, mais fiáveis e significativas,³¹.

2 – Os métodos de determinação do justo valor, na ausência de preços de mercado e os métodos para determinar as alterações físicas dos activos biológicos, são bastante diversos e permitem juízos significativos. A grande variedade de modelos em uso e a subjectividade inerente a esses modelos produz quantias que não são comparáveis entre entidades³² e da qual podem resultar também variações nos resultados, de tal forma, que a gestão poderia manipular, se assim o desejasse, as quantias relatadas. O Comité não acredita na possibilidade por parte das empresas de determinar com fiabilidade os justos valores de todos os seus activos biológico e com a consistência suficiente para justificar o reconhecimento nas demonstrações financeiras básicas.

3 – Estimar o justo valor só para os activos biológicos é difícil e as quantias encontradas não serão fiáveis nem comparáveis dentro da própria empresa e entre diferentes entidades.

4 – A reduzida dimensão e o carácter familiar de muitas entidades pode fazer com que a preparação da informação ao justo valor, venha a constituir um custo e não um benefício para esses tipos de entidades. A informação ao custo para os activos biológicos tal como aplicado na prática hoje pelas pequenas empresas familiares está facilmente disponível e é útil.

³⁰ DIRECÇÃO-GERAL MARKT (2001)

³¹ A menos que sejam reunidos os critérios descritos no SOP85-3. Este documento permite que os animais disponíveis e detidos para venda e os cereais colhidos sejam contabilizados quer: a) ao custo ou ao preço de mercado, dos dois o mais baixo, ou b) de acordo com a prática estabelecida no sector ao preço de venda, menos os custos estimados no ponto de venda, quando se verificaram cumulativamente as seguintes condições: há preços de mercado fiáveis, facilmente determináveis e realizáveis; os custos no ponto de venda são relativamente insignificantes e previsíveis; os activos estão disponíveis para entrega imediata.

³² Por exemplo, um método ao valor realizável líquido pode ser adequado para valorizar gado maduro, mas outros modelos podiam ser usados para estimar os valores dos activos imaturos.

5 – O requisito de divulgação de uma quantidade significativa de informação, sem o correspondente benefício para os leitores das demonstrações financeiras.

6 – O modelo a justo valor não reflecte nos resultados de cada período, as alterações no valor dos activos biológicos que são detidos ou se espera vir a deter por um período alargado. O resultado do processo não estará completo em fases intermédias do crescimento biológico.

Para estes autores, o relato financeiro poderá ser melhorado divulgando informação selectiva ao justo valor, para alguns activos biológicos, nas notas de rodapé das demonstrações financeiras.

Enquanto o PCGA francês, por exemplo, adere estritamente ao princípio do custo histórico, o AICPA (1996) e o CICA (1986) recomendavam o princípio do custo histórico como a referência principal para a valorização dos activos, embora estas instituições também reconhecessem que podem haver situações excepcionais nas quais o valor realizável podia ser considerado como uma alternativa (Angilés e Slof, 2001:6).

Castrillo Lara e Marcos Naveira (2000) consideram que a aplicação da valorização ao custo histórico à transformação de activos biológicos e à produção agrícola, resulta inadequada devido à sua escassa relevância. Argilés e Slof (2001:5) defendem que a natureza da actividade torna difícil a valorização dos activos biológicos ao custo histórico, e consequentemente também da produção agrícola, porque o estado físico destes activos geralmente varia ao longo do tempo, isto é, tornam-se mais fortes, amadurecem, engordam, etc. Além disso, as suas quantidades não dependem só das actividades de compra e venda, são também determinadas por processos como a procriação, crescimento, e morte.

Tendo em conta as características da actividade agrícola, Miró, et al (1999) procuram adequar o critério do custo histórico³³ à sazonalidade inerente à mesma actividade. Assim, em virtude deste critério, procede-se à activação de todos os custos realizados nas culturas anuais e no gado de engorda, para isso, propõem a utilização das contas do Balanço correspondentes à conta 35 – Produtos e Trabalhos em Curso³⁴, do POC, como contas devedoras e a conta 81 – Resultados Operacionais³⁵, como conta credora.

A diferença em relação ao normativo nacional, consiste em que, em vez deste reconhecimento ser efectuado no final do exercício, se faria durante o exercício, à medida em que a incorporação dos custos da produção em curso, fosse ocorrendo.

A propósito da adopção do critério do justo valor ou do princípio do custo histórico, tem sido desenvolvido muito debate e surgido alguma controvérsia. De facto, reconhecemos que a aplicação do justo valor envolve em si riscos, nomeadamente ao nível da comparabilidade da informação, e outros nem sempre fáceis de prever. A informação ao custo histórico, é geralmente, mais objectiva e fiável, neste sentido citamos Rogério Fernandes Ferreira (Quadro nº 1).

³³ Tal como disposto no POC no ponto 5.3.1 que refere que “as existências serão valorizadas ao custo de aquisição ou ao custo de produção sem prejuízo das excepções adiante consideradas”

³⁴ Cujá movimentação, segundo o POC, é idêntica à Conta 33 e que por sua vez, quanto apresentada no POC a noção desta conta, inclui entre outros, os custos de campanhas em curso, acrescentando Santiago: 2003, que as campanhas em curso existem normalmente nas actividades agro-pecuárias e agro-industriais.

³⁵ É evidente que este tratamento implicaria a necessidade de uma Contabilidade Analítica.

Quadro nº 1 – O custo histórico versus o justo valor³⁶

“Dantes era pacífico que os bens existentes nas empresas se contabilizassem ao seu custo (custo de aquisição, custo histórico). Mantinha-se esse valor de custo enquanto o bem estivesse ao serviço ou se mostrasse vendável, tomando em consideração, em contas apropriadas (provisões, amortizações, consoante os casos) perdas de valor a estimar em relação à venda futura. O princípio da prudência aconselhava, impunha isso, mas também justificava não se processassem valorizações ou ganhos antes das vendas”,

... “Em suma: preocupava-se que as referências a retirar do balanço fossem prudentes” ...

... “aceita-se o “justo valor” mas apenas para relevar perdas estimadas (o que se justifica com o princípio da prudência) mas nunca para consideração de ganhos por realizar”.

“ A Contabilidade tem fins de controlo e impõe apuramentos analíticos e individualizáveis. Mudar de referenciais dia a dia, elemento a elemento.... em vez de melhorar a informação, deteriorava-a”.

A gestão de uma empresa agrícola implica a necessidade de, de forma continuada, tomar decisões. A qualidade dessas, decisões depende, em grande parte, das características das informações disponíveis no momento oportuno. Os registos contabilísticos actualizados permitem a disponibilização de informação atempada para garantir o sucesso da tomada de decisões.

Reconhece-se, assim, que o objectivo mais importante dos registos contabilísticos é a obtenção dos dados necessários para desenvolver uma gestão eficaz da empresa. Outros objectivos destes registos são (Wanadoo, 2004:13-15): ajudar à obtenção de crédito; contribuir para o cumprimento dos requisitos fiscais vigentes relativos ao imposto sobre rendimento; permitir a comparação dos resultados da empresa de um período para outro; medir os resultados alcançados num determinado período.

Face aos objectivos expostos, subjacentes aos registos contabilísticos, os autores referidos consideram que há uma série de operações (Quadros nº 2 e 3) de realização imprescindível em cada período contabilístico, para uma adequada informação para o controlo e a tomada de decisões: inventário no começo e no final de cada período³⁷; anotação das operações realizadas durante o período; Demonstrações Financeiras.

³⁶ Extraído de Ferreira (2003:1-4)

³⁷ De acordo com o Decreto-Lei nº44/99 de 12 de Fevereiro, artigo 1º número 3 a) e nº1 a) e b), que estabelece a obrigatoriedade da adopção do sistema de inventário permanente e a elaboração da Demonstração dos Resultados por Funções, as entidades ligadas à agricultura, produção animal e caça, entre outras, que o requeiram, podem ficar dispensadas da adopção do inventário permanente na contabilização das suas existências e da elaboração da Demonstração dos resultados por Funções

Quadro nº 2: Registos mínimos de acordo com a actividade desenvolvida³⁸

Ganadaria da Carne	
1 - Movimento dos animais	- Existência Inicial classificada por idades e sexos; - Aumentos (entradas por nascimentos, por compra ou por mudanças de idades); - Diminuições (saídas por morte, por venda ou por mudança de idades); - Existência Final por idades e sexos.
2 - Registo dos animais	- Identificação; - História clínica.
3 - Controlo do peso dos animais	- Peso no início do período; - Peso no final do período; - Diferença entre ambos os períodos.
4 – Controlo dos alimentos dos animais	Quantidade e custo dos concentrados, etc.
5 – Registo dos proveitos e custos	Conceito e data dos proveitos; Conceito e data dos custos.

Quadro nº 3: Registos mínimos de acordo com a actividade desenvolvida³⁹

Ganadaria de Leite	
1 - Movimento dos animais	- Existência Inicial classificada por idades; - Aumentos por nascimentos, compra ou mudanças de idades; - Diminuições por morte, venda ou mudança de idades.
2 - Registo dos animais	- História dos serviços; - Relatório de reprodução; - Produção de leite; - História clínica;
3 – Controlo dos alimentos dos animais	- Quantidade e custo dos concentrados; - Melaços, etc.
4 – Registo dos proveitos e custos	- Data e quantidade de leite vendido e respectivo preço; - Detalhe de outros proveitos com identificação de data e conceito; - Informação sobre os custos detalhando data, conceito e montante.

De acordo com Mendoza (1997, cap2:4) do ponto de vista conceptual, o gado considera-se como uma maquinaria produtora de riqueza. As riquezas e os ganhos, que o gado proporciona aos seus donos e exploradores, vem representada, pelas suas crias, as quais por sua vez, geram riqueza pelo facto único de crescerem e desenvolverem-se, e algumas por darem leite e seus derivados.

Apresentamos no quadro 4 exemplos de registos contabilísticos relativos a operações que ocorrem com regularidade nas actividades ligadas à pecuária.

³⁸ Adaptado de Wanadoo (2004:15).

³⁹ Idem.

CITIES IN COMPETITION

Quadro nº 4: Exemplos de Registos contabilísticos numa Exploração Leiteira⁴⁰

Operação	Débito	Crédito
Compra de vitela para produção leiteira futura	Activo fixo em desenvolvimento XXX	Bancos XXX
Compra de vaca para produção de leite	Activo fixo em produção XXX	Bancos XXX
Reclassificação para produção, das vitelas em desenvolvimento, aptas para produção	Activo fixo em produção XXX	Activo fixo em desenvolvimento XXX
Registo do valor simbólico dos novos nascimentos do mês	Activo fixo em desenvolvimento XXX	Custos da exploração pecuária diferidos XXX
Acumulado de custos a distribuir entre novos nascimentos e animais em desenvolvimento	Custos da exploração pecuária diferidos XXX	Bancos / Dívidas a terceiros XXX
Registo dos elementos não associáveis a animais em desenvolvimento nem à manutenção de animais em produção, correspondente à manutenção de pastos, cercas, caminhos, estábulos, depreciação de equipamento de ordenha, remuneração da administração.	Custos de Manutenção da exploração pecuária XXX	Bancos / Dívidas a terceiros / existências XXX
Registo da venda de leite do activo fixo em produção	Bancos / Dívidas de Terceiros XXX	Vendas de leite
Venda de novos nascimentos não aptos para produção leiteira (Vitelo ou Bezerra)	Bancos / Dívidas de Terceiros XXX	Outros Proveitos

As explorações pecuárias podem ser classificadas em função da separabilidade, ou não, entre o produto e o animal produtor (Miró et al, 1999:15):

- Exploração pecuária de produtos: neste tipo de exploração o produto é automaticamente separável e separado do animal produtor. Uma vez produz um produto duplo: leite e vitelos, lã e cordeiros, etc.; outras vezes, apenas um: ovos. Neste caso, devemos efectuar um registo contabilístico diferenciado do valor de inventário do próprio animal produtor e dos custos e proveitos da sua exploração.

Como em qualquer outra actividade industrial, os proveitos e os custos ocorrem de forma sincronizada ao longo do exercício económico. Contabilizam-se os custos e proveitos, mas não se activam, nem se desactivam, os custos, devido a venda.

- Exploração pecuária de engorda: neste tipo de exploração o produto não se pode separar do animal produtor, pois está incorporado no mesmo. Assim, temos um novilho ou um frango criados para abate. Todo o consumo efectuado por estes animais, fica compensado pelo seu aumento de peso, procedendo-se à activação dos custos enquanto o animal está na fase de criação e à desactivação dos mesmos, no momento da venda⁴¹.

⁴⁰ Adaptados de Wanadoo (2004:20)

⁴¹ Esta desactivação do custo decorre da diminuição do activo em questão. A mais valia obtida entre o custo e o montante da sua venda, contabiliza-se como um proveito. É o caso previsto no POC (tal como no PGC) quando se alienam Activos por montante superior ao seu valor contabilístico. (Miró et al, 1999:3)

ACCOUNTING TRENDS

Os quadros 5 e 6 apresentam exemplos de formas de contabilização possíveis relativas ao gado reprodutor e de reconhecimento contabilístico do nascimento de gado.

Quadro 5: Exemplo de Conta para a Contabilidade pecuária ⁴²

42XX - Gado reprodutor imobilizado: Valor de inventário, a preço de aquisição ou a custo de produção, dos animais adultos produtores de produtos separáveis do animal produtor (leite, ovos, etc.) ou reprodutores de crias jovens.	
Debita-se	Credita-se
<ul style="list-style-type: none"> - Quando se compra o animal, uma vez já formado, pelo montante de aquisição por crédito de uma conta de disponibilidades ou uma conta de credores. - Se o animal tiver sido criado na própria exploração, pelo custo de produção da cria, por crédito de cada uma das subcontas da conta Imobilizações em Curso. 	<ul style="list-style-type: none"> - Se for por causa de morte por débito da conta 694 – Perdas em Imobilizações. - Se for por venda para abate, pelo montante da venda por débito de uma conta de disponibilidades ou de devedores. Também se tem de debitar a conta 48 pela amortização acumulada. Se se produzir um ganho ou uma perda creditar-se-á ou debitar-se-á uma conta de Resultados, conforme o caso.

Quadro 6: Exemplo de Conta para a Contabilidade pecuária ⁴³

(7XX) Nascimento de gado: Aumentos patrimoniais devidos ao nascimento de animais provenientes de reprodutores adultos da própria exploração.	
Debita-se	Credita-se
Quando do apuramento do resultado do exercício	Pelo valor atribuído ao animal recém nascido, por débito na conta 44 – Imobilizações em Curso

5. CONCLUSÃO

Apesar de, segundo Argilés e Slob (2001:13), os empresários considerarem que os benefícios dos relatórios financeiros não superam os custos e o esforço da sua preparação, se lhes forem proporcionadas as ferramentas adequadas, certamente poderemos esperar que produzam e usem a informação contabilística.

A informação divulgada pelas explorações pecuárias tem carecido de alguma fiabilidade, não sendo em muitos casos, comparável. Com o surgimento da IAS 41 foi conseguido um quadro conceptual forte que, no entanto, pode não ser suficiente, dadas as limitações do sector e da gestão, para ultrapassar as barreiras à implementação da Contabilidade em muitas explorações.

Os últimos tempos têm sido conturbados para o sector, nomeadamente devido a doenças dos animais e consequentes situações de impedimento de venda. Contudo, a inter-relação com os outros sectores, implica a necessidade, não só para estes empresários, como para outros agentes, nomeadamente os bancos ou os credores,

⁴² Adaptado de Miró et al (1999:8-9).

⁴³ Adaptado de Miró et al (1999:9).

de fazer previsões acertadas sobre a viabilidade futura das empresas⁴⁴ (Argilés 2002:3). Nesta perspectiva a Contabilidade desempenha um papel crucial. O problema da valorização a justo valor será ultrapassado se o sector ganhar dinamismo pois a existência de mercados activos para os activos biológicos e para os produtos agrícolas passará a ser uma constante.

Procuramos evidenciar o papel da Contabilidade para a gestão, referir especificidades e dificuldades relacionadas com a actividade e abordar a problemática da valorização dos activos biológicos, bem como o respectivo reconhecimento contabilístico.

BIBLIOGRAFIA

- Argilés bosch, Joseph Maria (2002): “*Importância de la Información Contable para el Análisis y Predicción del a Viabilidad del as Explotaciones Agrícolas*”. Disponível em www.econ.upf.edu. Visto em 14/10/04.
- Argilés bosch, Joseph Maria (1998): “*Accounting Information and the Prediction of Farm Viability*”. Disponível em www.ssrn.com. Visto em 9/10/04.
- Argilés bosch, Joseph Maria e Slof, John (2001): *New Opportunities for Farm Accounting*. Disponível em www.ssrn.com. Visto em 9/10/04.
- Castrillo Lara, Luis e Marcos Naveira, Maria Sonia (2000): “*Normas Internacionales de Contabilidad para la Actividad Agrícola: Aplicación del valor razonable*”, VIII Congresso de Contabilidade e Auditoria – A Contabilidade na viragem do milénio: Da informação histórica, à informação on-line. Aveiro.
- direcção-geral markt (2001): “*Análise da conformidade entre as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) 1 a 41 e as Directivas Contabilísticas da União Europeia*”. Disponível em www.google.com. Visto em 10/10/04.
- Ferreira, Rogério Fernandes (2003): “*Má valorimetria, logo má Contabilidade*, Sessão pública da entrega de prémios”, Prémio Prof. Rogério Fernandes Ferreira, ISEG, Lisboa.
- Grupo Wanadoo (2004): “*La contabilidad agropecuaria y su importancia*”. Disponível em www.google.com. Visto em 10/10/04.
- International Accounting Standards Board, IASB (2000): *IAS 41 – “Agricultura”*.
- International Accounting Standards Board, IASB (2000): “*Summary of IAS 41 – “Agriculture”*”.
- Kaplan, David B. e Fender, Elizabeth A. (2000): “*Letter to IASC – Agriculture (E65)*”, AICPA. Disponível em www.google.com. Visto em 10/10/04.
- Loring miró, Jaime et al (1999): “*La contabilidad de gestion en empresas agropecuarias*”, X Congreso AECA, Saragoça.
- Mendoza gerardo (1997): “*Criterio contable para la distribución e capitalización de los costos de production en ganadería de bovinos a pastoreo*”, Agro Hispana. Disponível em www.agrohispana.com. Visto em 10/10/2004.
- Oriol amat, (1999): “*La contabilidad de Gestion en los Distintos Sectores Empresariales: el Sector Vitivinícola*”, X Congreso AECA: La empresa española ente el siglo XXI, Zaragoza.
- P.O.C. – “*Plano Oficial de Contabilidade*” (1989), Decreto-Lei 410/89 de 21 de Novembro.
- Ruiz esteves, Pilar (1999): “*Control de las ayudas de la politica agrária comunitária (PAC): Seguimiento regional y comunitario*”, X Congreso AECA: La empresa española ente el siglo XXI, Zaragoza.
- Slof, John e Argilés, Joseph (1998): “*n Analysis of the Accounting Principles Applied by the European Farm Accountancy Data Network*”, Disponível em www.ssrn.com. Visto em 9/10/04.

⁴⁴ Argilés (1998:1) refere a existência de estudos empíricos que demonstram que a Contabilidade contribuiu significativamente para a gestão agrícola e a viabilidade das explorações e pode também ser importante para outros agentes envolvidos na tomada de decisões ligadas à agricultura