
NECESSIDADE DE ADAPTAR E AJUSTAR A IAS 41 AO SECTOR AGRÍCOLA PORTUGUÊS*

NEED FOR ADAPTING AND ADJUSTING IAS 41 TO THE PORTUGUESE AGRICULTURE SECTOR

Amélia Maria Martins Pires

Doutora em Gestão e Administração – Especialização em Contabilidade
Professora Assistente da Escola Superior de Tecnologia e Gestão
de Bragança do Instituto Politécnico de Bragança
Endereço: Campus de Santa Apolónia – Apartado 1134
CEP 5301-857 - Bragança - Portugal
E-mail: amelia@ipb.pt
Telefone: (351) 273 313 050

Fernando José Peixinho de Araújo Rodrigues

Doutorando em Gestão e Administração – Especialização em Contabilidade
Mestre em Contabilidade em Finanças Empresariais
Revisor Oficial de Contas
Professor Adjunto da Escola Superior de Tecnologia e Gestão
de Bragança do Instituto Politécnico de Bragança
CEP 5301-857 - Bragança - Portugal
E-mail: peixinho@ipb.pt
Telefone: (351) 273 313 050

RESUMO

O sector agrícola, não obstante representar em Portugal uma parte com algum significado na formação do PIB e de já ter sido o principal sector da actividade económica do país, consequência da forma como sempre foram estruturadas as suas explorações e de nem sempre ter sido sensível aos sinais do mercado, nunca mereceu uma atenção especial no domínio da estruturação da sua informação financeira. Entrados no século XXI, num mundo globalizado e onde as questões relacionadas com a normalização da informação financeira estão na ordem do dia, os problemas relacionados com a discussão do tratamento contabilístico dos fenómenos ligados às actividades inseridas no sector agrícola reivindicam a necessidade da existência de um quadro normativo que favoreça o cumprimento dos objectivos e das características da informação financeira. É nessa medida que o nosso trabalho discute os critérios valorimétricos que devem ser adoptados para a mensuração dos factos patrimoniais no âmbito destas actividades, designadamente quanto ao reconhecimento e mensuração dos activos biológicos e dos produtos agrícolas, na base dos conceitos explicitados na IAS 41. Tomando como ponto de partida essa norma, procuramos verificar em que condições é que pode ser adaptável a valorimetria proposta ao caso das empresas agrícolas portuguesas, distinguimos as condições de aplicação em face da estrutura e dimensão das unidades produtivas. Ao desenvolvermos esta abordagem, relacionamo-la, também, com o tratamento contabilístico que deve ser dado aos activos biológicos, nas suas diferentes fases, e aos produtos agrícolas, tomando como referência o plano de contas inserto no POC.

* Artigo recebido em 22.01.2007. Revisado por pares em 16.04.2007. Reformulado em 30.11.2007. Recomendado em 17.12.2007 por Ilse Maria Beuren (Editora). Organização responsável pelo periódico: FURB.

Palavras-chave: Activo biológico. Produto agrícola. Justo valor. Capitalização de custos. Informação financeira.

ABSTRACT

The agricultural sector represents in Portugal a somewhat significant part of Gross Domestic Product in Portugal and has already been the principal sector of economic activity in the country, One consequence of this is that its exploitation has always been structured, and not always with considerations sensitive to market signs, and didn't deserve special attention in the structuring of its financial information. Entry into the 21st century, into a globalized world where questions related to the standardization of financial information are the order of the day, the problems related to the discussion of accounting methods with phenomena connected to activities inserted into the agricultural sector all vindicate the need for the existence of a standardized method that favors the fulfillment of the objectives and the characteristics of financial information. It is by this measurement that our work discusses the value metrics that must be adapted for measuring the facts related to assets within the scope of these activities, specifically in regard to recognition and measurement of biological assets and agricultural products, based on the concepts set forth in the IAS 41. Starting from that point, using this standard we seek to verify in what conditions the value metric proposal can be made adaptable to Portuguese agricultural companies, and we distinguish the conditions of application in light of the structure and dimension of the units produced. We develop this approach further by relating it with accounting methods that must be applied to biological assets in their different phases, using as a reference the accounts plan inserted in the POC.

Keywords: Biological asset. Agricultural product. Fair value. Capitalization of costs. Financial information.

1 INTRODUÇÃO

A estrutura das economias modernas tem vindo a sofrer mutações que a tornam cada vez mais assente em sectores de grande incorporação tecnológica e de conhecimento e, simultaneamente, a empurrar os sectores, ditos tradicionais, para níveis de menor expressão na formação do PIB. Porém, apresentam níveis de produtividade progressivamente mais elevados e com modelos de exploração baseados em regras de organização empresarial, voltados para o mercado e expostos a uma competição que os obriga a manter uma constante inovação.

O sector agrícola é, genericamente, visto como uma componente de menor peso na estrutura das economias desenvolvidas. Malgrado a sua grande evolução (técnicas de preparação das terras, mecanização, modificações genéticas, etc.) a organização das empresas nem sempre tem correspondido a padrões elevados de qualidade da informação financeira.

A discussão em torno das questões que suportam as normas contabilísticas, geralmente aceites, e a sua adaptação a todas as actividades e sectores da actividade económica tem passado pela criação de planos de contas adaptados aos diferentes sectores de actividade e, em certos casos, à definição de estruturas conceptuais próprias que determinam, de forma autónoma, procedimentos e políticas contabilísticas diferenciadas.

Em relação à agricultura, assumindo-se que engloba um conjunto de actividades que vão da produção agrícola à produção florestal e da produção animal às indústrias agropecuárias, não tem havido um esforço de acompanhamento da evolução da realidade empresarial destes ramos da actividade económica, adaptando-se, normalmente com prejuízo

para a qualidade da informação financeira, as normas gerais aplicáveis à contabilidade empresarial (comércio, indústria e serviços).

O IASB produziu em 2000 uma norma dedicada ao tratamento contabilístico dos fenómenos patrimoniais integrados no grande domínio da agricultura – IAS 41 Agricultura – cujo enfoque é dirigido para a medição e reconhecimento dos factos patrimoniais relacionados com activos biológicos e produtos agrícolas. O alcance desta norma, não obstante ter aberto um novo ciclo no que respeita à preocupação com o enquadramento normativo do sector agrícola, não está ainda em condições de responder de modo prático e ágil à execução e tratamento dos factos patrimoniais que ocorrem na actividade das empresas deste sector, em Portugal.

Nesta circunstância, o trabalho que nos propomos desenvolver assenta numa análise e avaliação críticas dos conceitos e das orientações previstas na IAS 41 e do modelo de adaptação à realidade empresarial do sector agrícola português, no sentido de estabelecer um quadro normativo que permita aos utilizadores da informação financeira ter disponíveis elementos de análise e avaliação sobre o desempenho económico de uma qualquer unidade de produção. Para o efeito, considerámos a seguinte sequência para a nossa abordagem:

- a) começamos por fazer a análise do sector agrícola, evidenciando as suas idiosincrasias e procurando enquadrar o ambiente a partir do qual desenvolveremos o trabalho sobre as condições de aplicação das normas contabilísticas às actividades agrícolas;
- b) de seguida, entraremos no ponto dedicado à discussão dos critérios valorimétricos a utilizar de acordo com a natureza dos activos e dos factos patrimoniais que envolvem as actividades inseridas neste sector económico;
- c) a partir da definição dos critérios valorimétricos, passaremos à fase da análise da valorimetria e do correspondente tratamento contabilístico que deve ser dado aos activos agrícolas, tendo em atenção as condições estabelecidas pelo normativo internacional e o ajustamento que deve ser feito à prática contabilística em vigor em Portugal;
- d) nos pontos seguintes, faremos uma breve referência a três tipos de realidades que, nas actividades integradas no âmbito da agricultura, constituem factores estruturais, ou seja, numa primeira abordagem descreveremos os riscos associados à actividade agrícola e o seu efeito na formação e na estrutura dos resultados do exercício para, em seguida, tocarmos os aspectos relacionados com os custos ambientais provenientes das actividades de natureza agrícola e, finalmente, os diferentes tipos de subsídios que concorrem para a formação dos resultados na actividade agrícola e que, de acordo com a sua natureza, têm implicações contabilísticas diferenciadas;
- e) no último ponto da explanação do nosso trabalho, faremos uma abordagem às condições em que são obtidos os resultados provenientes das actividades agrícolas, identificando os aspectos que, no plano do reconhecimento do réditto, ponderam na formação do resultado;
- f) a terminar, extrairemos as conclusões que nos pareçam mais relevantes e que sugiram a continuação da discussão à volta destas matérias por forma a que consigamos estabelecer uma base de trabalho que nos permita prosseguir a investigação neste domínio.

A especificidade do sector obriga-nos a considerar determinadas componentes dos custos e dos proveitos que deverão ter um tratamento dedicado, ou seja, que tem a ver com os riscos associados à actividade agrícola (ordinários e extraordinários), os custos ambientais a jusante das explorações agrícolas, e, bem assim, a sua repercussão na formação dos resultados e os subsídios destinados ao apoio das actividades agrícolas, no seu sentido mais lato, nos

quais distinguimos os diferentes tipos de subsídios existentes e do seu efeito ao nível do tratamento contabilístico que deverão ter.

2 O SECTOR AGRÍCOLA E AS SUAS PECULIARIDADES

De entre as várias definições de agricultura, escolhemos, pelo seu carácter sintético e ao mesmo tempo abrangente, aquela que vem transcrita no Kooagan Larousse Selecções (1982), que define a agricultura como “a cultura do solo, trabalho e cuidados que a terra exige para produzir” e a incluída no Circulo dos Leitores (1985) que a apresenta como a “arte e ciência de cultivar as terras”. Dentro destas duas definições, integram-se todas as operações que tenham como suporte as actividades agrícolas nos mais diferentes domínios e, ainda, as actividades pecuárias e silvícolas enquanto actividades integradas em explorações agrícolas e que, para efeitos de catalogação das actividades económicas, sejam consideradas na divisão que integra as actividades agrícolas, pecuárias e silvícolas.

Para o normativo internacional (IAS 41), a actividade agrícola é definida como “a gestão, através de uma empresa, da transformação biológica de animais vivos e plantas (activos biológicos) para venda, para produção agrícola ou para activos biológicos adicionais”, limitando, assim, a actividade agrícola à colheita – separação de um produto agrícola do activo biológico que lhe deu origem ou cessação da produção (fim da vida útil) de um activo biológico. De acordo com este conceito, entende-se como activo biológico todo aquele que pode gerar produtos agrícolas ou pecuários ou silvícolas em mais do que um ciclo de exploração, entendendo-se cada ciclo de exploração como o período que medeia entre duas colheitas sucessivas. Já em relação ao produto agrícola, entende-se que é o resultado de uma colheita (produto agrícola), de uma criação (produto pecuário) ou de um activo vegetal gerador de recursos florestais para consumo.

Nesta perspectiva, a sua principal característica distintiva, relativamente a outras actividades, é a obtenção de produtos decorrentes do crescimento vegetativo, que consiste na capacidade que as plantas e os animais têm para autogerarem a sua produção e crescimento através de sucessivos ciclos produtivos, caracterizados por uma sequência de fenómenos biológicos até à obtenção do produto final e cuja duração e desenvolvimento surgem condicionados pela informação genética das diferentes plantas e animais.

Uma outra característica identificadora deste sector é a de que as actividades agrícolas não são influenciadas pela data de encerramento do exercício económico e da correspondente prestação de contas e actividades. Nesse contexto, à data de encerramento do exercício, podem ser diversos os estádios do desenvolvimento (nível de crescimento e/ou desenvolvimento) dos activos agrícolas (*sensu lato*). Atendendo ao momento do ciclo produtivo, podemos encontrar:

- a) *bens em crescimento*, ou seja, todas as plantas e animais que se encontrem ainda em crescimento;
- b) *bens em produção*, isto é, todas as plantas e animais que já atingiram maturidade suficiente para proporcionar frutos ou se reproduzir. São exemplo os pomares ou os olivais, no caso das plantas, e os animais reprodutores; e
- c) *bens terminados*, provenientes dos ciclos produtivos já concluídos. Plantas e/ou animais no ponto de venda.

Com base na divisão que estabelecemos em função da fase do ciclo produtivo, damos particular importância ao facto de o processo produtivo poder ser classificado de forma diferenciada, consoante a sua natureza, a saber:

- a) *processo terminado* sempre que se trate de produtos utilizáveis pelo homem para o seu consumo e, de acordo com a sua duração (inferior ou superior ao ano), classificados em curto e médio prazo e longo prazo. São exemplos a produção de cereais, oleaginosas, frutos, legumes e produtos pecuários de ciclo curto; ou

- b) *processo contínuo* sempre que se trate de plantas ou animais que, na idade adulta, geram produtos similares que auto-alimentam o ciclo, como, por exemplo, as árvores de fruto e os animais reprodutores.

Aliás, neste sector, o crescimento vegetativo é o elemento fundamental para a geração de proveitos. Este crescimento vegetativo assume, nas actividades agrícolas, a designação de “produção”, que corresponde aos incrementos resultantes de transformações de natureza qualitativa e quantitativa, na sequência de processos produtivos ou biológicos.

O aspecto mais peculiar do conceito de “produção”, dentro deste sector de actividade, prende-se com o facto de ao processo produtivo estarem associadas variações patrimoniais que não estão exclusivamente relacionadas com os custos incorridos. Nas actividades agrícolas, há uma componente de crescimento natural, não associada a um custo compatível, que concorre para a formação do produto agrícola e a que designamos por crescimento vegetativo. No fundo, a base instrumental da geração de valor são plantas e animais e não “bens de uso” ou “bens de troca”, no sentido tradicionalmente dado para a generalidade das actividades.

Como já fizemos referência, e não obstante a heterogeneidade que o sector apresenta, as especificidades que o caracterizam são extensíveis a todo o tipo de actividades integrantes (vegetais, florestais, pecuária ou agropecuárias). É neste ambiente de características específicas, quanto à formação do valor e à geração e crescimento dos activos agrícolas em sentido lato, que se coloca o desafio de estabelecer um quadro normativo que permita aos utilizadores da informação financeira ter disponíveis elementos de análise e avaliação sobre o desempenho económico de uma qualquer unidade de produção.

3 DISCUSSÃO DOS CRITÉRIOS VALORIMÉTRICOS

Mensurar os elementos constitutivos de um dado património (activos e passivos) e as variações económicas que se observam na actividade empresarial (custos e proveitos) e, dentro dessas, identificar os componentes que deverão ser capitalizadas e em que momento, apresenta-se como um dos maiores desafios da contabilidade.

Por tradição, a valorização dos elementos patrimoniais assenta, por questões de objectividade e verificabilidade, naquele que, mais do que conceito, se tornou num princípio contabilístico de aceitação generalizada e que consiste no custo histórico. Este marco estabeleceu, juntamente com o princípio da prudência, a referência que, no plano da valorimetria dos activos, deveria ser seguida para efeitos de relevação contabilística, com a excepção, imposta pelo citado princípio da prudência, para os casos em que o valor de mercado seja inferior, situação que conduzirá à correcção do valor assentado ao custo de aquisição/produção por meio de um ajustamento, equivalente a essa diferença, ao valor do activo.

Este critério de valorização é defendido pela sua fiabilidade e objectividade, ainda que, nos últimos anos, venha sendo alvo de alguma contestação, pela falta de relevância que a informação financeira dele resultante possa ter. Em alternativa, vem sendo defendido, pelo normativo internacional, o justo valor ou valor de mercado, como uma base de valorização mais relevante. Não há, contudo, consenso nesta matéria, uma vez que uma das vozes críticas veio, precisamente, da Comissão Europeia (CCE, 2000), e, em particular, no que respeita aos activos biológicos, argumentando que a mensuração ao justo valor não é a única adequada. Mais, o reconhecimento de ganhos e perdas, não realizados, contrariam o princípio contabilístico da prudência e colidem com o apuramento do resultado fiscal para o qual não existe diferença entre ganhos e perdas realizados e não realizados, à excepção dos que decorrem da aplicação do método da equivalência patrimonial à valorização das participações financeiras.

O IASB defende o justo valor como a base de valorização de referência para a generalidade dos activos. No caso dos activos biológicos e produtos, agrícolas refere que o justo valor é o único possível, fundamentando que só assim os efeitos resultantes das transformações biológicas ocorridas poderão vir a ser reconhecidos, uma vez que às produções dos activos biológicos, caso não sejam valorizadas de acordo com o justo valor, haverá muita dificuldade, se não mesmo incapacidade, de lhe atribuir um valor.

É que os produtos derivados de uma colheita têm associados os gastos com o manuseio da terra, o uso de fertilizantes, desparasitários e outros produtos fitossanitários, mas que, no essencial, reflectem uma parte do valor substancial desses produtos e, nessa conformidade, ocultam uma parte significativa do valor genericamente aceite para esse tipo de produtos. Tal decorre da necessidade que estas explorações têm de reflectir o seu principal elemento gerador de resultados – a produção obtida. Com a aplicação do justo valor, há lugar ao reconhecimento de parte do resultado sem que os produtos das colheitas sejam objecto de transacção.

A discussão em torno desta problemática tem o seu eixo de referência, para a determinação do justo valor, na não existência de um mercado organizado, suficientemente activo e competitivo, que permita estabelecer com suficiente objectividade o valor, em torno do qual deve ser feita a mensuração e o reconhecimento desses activos. Este é o aspecto central que condiciona o estabelecimento de uma base valorimétrica consistente para a atribuição de valor aos activos biológicos e aos produtos agrícolas, sem prejuízo de se considerar que, no período de crescimento, lhes sejam imputados todos os custos associados ao desenvolvimento do ciclo de produção (mão de obra, aquisição de serviços, matérias subsidiárias e de outros componentes) e, eventualmente, os custos relacionados com a amortização de imobilizados, sempre que o seu uso seja feito a partir de activos detidos pela entidade e não corresponda a uma aquisição de serviços exterior a ela. Mesmo assim, a capitalização destes custos, para efeitos de valorização desses activos, pode não se constituir numa base valorimétrica que permita evidenciar a plena relevância desses activos na formação do valor da exploração o que, naturalmente, se repercute numa menor capacidade explicativa por parte da informação financeira.

A dificuldade de obtenção de um mercado activo de referência pode ser mitigada se for utilizado, como referencial valorimétrico para a valorização dos produtos, o preço de venda, deduzido dos custos com a venda e, porventura, de uma margem administrativa, de resto um conceito que, em parte, encontra acolhimento na norma internacional (IAS 41).

4 VALORIZAÇÃO E TRATAMENTO CONTABILÍSTICO DOS ACTIVOS AGRÍCOLAS

As questões relacionadas com a valorização e o tratamento contabilístico dos activos agrícolas concentram-se naqueles que são próprios da actividade agrícola e, portanto, diferenciados dos restantes activos que, na generalidade, são equivalentes e têm o mesmo tratamento que é utilizado nas outras actividades. É, pois, em relação aos activos biológicos e aos produtos agrícolas que vamos dedicar a discussão em torno dos critérios valorimétricos que devem ser adoptados e do tratamento contabilístico que nos parece que devem ter no quadro da actual normalização contabilística portuguesa. De resto, há quem defenda ser a terra o elemento individual de maior representatividade e a quem, na generalidade dos casos, os activos biológicos estão indissociavelmente ligados (MALGIOGLIO et al., 1999).

4.1 Valorização dos terrenos agrícolas (da terra)

A valorização dos terrenos agrícolas não encontra nos normativos nacional e internacional qualquer base diferenciadora que estabeleça critérios de valorização da terra distintos. Na verdade, a valorização dos terrenos agrícolas é feita ao custo de aquisição ou,

na falta deste, pelo valor venal decorrente de uma transmissão a título gratuito (herança ou doação) tal e qual como acontece para a generalidade dos terrenos, sejam quais forem os fins a que se destinem.

Se, por um lado, é razoável considerar o custo de aquisição como uma base valorimétrica consistente, por outro, não é dispiciendo discutir se o custo de aquisição é por si só um elemento suficiente para garantir uma satisfatória relevância contabilística do activo assentado. E isso porque, na realidade, os terrenos agrícolas são passíveis de sofrer depreciação uma vez que a sua aptidão, qualidade e valorização estão dependentes dos activos biológicos, para fins agrícolas ou florestais, que neles se possam desenvolver. E é assim que, em determinadas regiões, os terrenos têm aptidões especiais e permitem a obtenção de activos biológicos mais valorizados e, por conseguinte, a existência de uma relação indissociável entre os terrenos agrícolas e os activos que neles se desenvolvem.

A nosso ver, apesar de aceitarmos o que o normativo contabilístico estabelece, remissão para a IAS 16 e para a DC 16, colocamos a questão sobre a pertinência de a valorização destes terrenos ser condicionada por dois tipos de factores:

- a) a verificável depreciação que alguns terrenos sofrem, perdendo aptidões ou desqualificando-se; e
- b) a necessidade de associar ao custo de aquisição outros factores concorrentes para a formação do valor do terreno e que não estejam incorporados nesse valor.

No plano do tratamento contabilístico, somos de opinião que na conta 421 “Terrenos e recursos naturais” deva ser incluída uma subconta para terrenos afectos à actividade agrícola, assim como a possibilidade de se considerar a utilização de reintegrações no caso de se verificar a perda do valor de aquisição.

Sublinhamos o facto de que nos terrenos em que sejam feitos melhoramentos (benfeitorias) há que avaliar a natureza dessas intervenções, no sentido de apurar se terão, ou não, um carácter permanente e, nessa circunstância, verificar se influenciarão o seu custo de aquisição. Assim, impõe-se analisar:

- a) se a natureza das melhorias efectuadas estabelece uma ligação permanente à terra, de tal forma que com ela possam ser confundidas, serão classificadas como custos capitalizáveis. Constituem exemplo os trabalhos de nivelamento, terraplanagens, desmonte, construção de caminhos, de entre outros; ou
- b) se, pelo contrário, os trabalhos efectuados têm duração limitada, como é o caso de trabalhos realizados no âmbito da exploração corrente, com o objectivo de melhorar os níveis de produtividade dos activos biológicos, então deverão ser objecto de periodização para serem balanceados pelos retornos esperados (recuperação do investimento). A este título, podemos citar como exemplos a instalação de sistemas de rega, abertura de valas ou de saneamentos.

A propósito dos terrenos, é ainda de referir que sempre que um terreno ainda não tenha sido posto em funcionamento (exploração) e a empresa tenha recorrido a financiamento para a sua aquisição poderá, enquanto a exploração não iniciar, capitalizar os custos financeiros associados ao seu financiamento. De resto, é este o procedimento seguido na generalidade das actividades para os activos fixos classificados como “em curso”.

4.2 Valorização dos activos biológicos

De acordo com a IAS 41, uma empresa deve reconhecer um activo biológico quando este cumpra com a definição de activo e, simultaneamente, o seu justo valor possa ser determinado com fiabilidade, isto é:

- a) a empresa controle o activo como consequência de acontecimentos passados;
- b) seja provável que benefícios económicos associados ao activo fluirão para a entidade; e

c) o custo do activo e o seu justo valor possam ser determinados com fiabilidade.

Com base nestas proposições, deduzimos que, de acordo com o normativo internacional, os activos biológicos são mensurados ao justo valor, no reconhecimento inicial e à data de cada balanço. Todavia, se houver restrições à determinação fiável do justo valor, a citada norma estabelece um critério de excepção que se aplica, genericamente, quando não seja possível ver garantidas as condições essenciais para a aplicação do justo valor – ausência de um mercado, em que os bens objecto de negociação não sejam homogéneos e sempre que haja dificuldade de encontrar vendedores e compradores dispostos a efectuar a transacção.

Quando falamos em activos biológicos, há que distinguir activos biológicos temporais ou de campanha, como é o caso dos cereais, hortaliças, legumes, leguminosas ou outros, de activos biológicos com carácter permanente, de que são exemplo as árvores de fruto, das videiras, das oliveiras, etc. Enquanto que os primeiros se extinguem em cada colheita, os segundos permitem várias e sucessivas colheitas.

Quanto aos activos biológicos permanentes, serão classificados como activos fixos, ou seja, são reconhecidos como um imobilizado em curso durante o período que medeia entre a sua plantação e a geração da primeira colheita, no caso dos activos agrícolas, situação em que devem ser capitalizados todos os custos inerentes à exploração desses activos e pelo período em que deles não provenham quaisquer proveitos. Na fase subsequente, ou seja, quando se inicia o ciclo produtivo, deverão ser reconhecidos como imobilizados corpóreos e amortizados numa base sistemática de acordo com o período da vida útil estimada. O mesmo se passa em relação aos activos biológicos de natureza pecuária que são considerados permanentes, ou seja, destinam-se à reprodução pelo que todos os gastos inerentes devem ser capitalizados no activo subjacente e reconhecidos como sendo imobilizado em curso, como são os casos das vacas reprodutoras, leiteiras, porcas parideiras, galinhas poedeiras, entre outros.

De salientar que numa plantação em crescimento (activo imobilizado em curso), ou no crescimento de espécies animais destinadas à reprodução, alguns deles morram sem que cheguem a gerar proveitos (produto agrícola ou pecuário) na sequência de doenças, pragas, inundações ou outros fenómenos naturais. Nesses casos, haverá que avaliar a quantidade de activos perdidos e verificar se a perda se encontra dentro daquilo que pode ser considerado como normal, no contexto da exploração em questão, ou se, pelo contrário, resultou num acontecimento anormal.

Caso a perda seja considerada normal, então concorre para a formação do custo de produção dos demais activos da exploração (vinha, olival, pomar, vaca, ovelha, galinha, de entre outros), mas se a perda tiver uma causa endémica ou anormal e, por conseguinte, se traduzir num valor superior ao esperado, deverá ser reconhecida como uma perda extraordinária no exercício em que se verificar.

Quanto aos activos biológicos temporais, que no plano contabilístico devem ser reconhecidos como existências, têm a característica de se esgotarem numa única colheita pelo que os custos com a sua plantação e crescimento, até à fase da colheita, deverão ser imputados ao produto como se de um produto em curso de produção se tratasse.

4.3 Amortização dos activos fixos

Apesar de a norma internacional (IAS 41) não referir qualquer aspecto relacionado com o desenvolvimento contabilístico dos activos biológicos de carácter permanente e, também, em relação aos terrenos e outros imóveis, remeter para a IAS 16, a verdade é que se, na generalidade dos activos fixos, a interpretação do problema das amortizações não sugere diferenças substanciais, já quanto às políticas de amortização alguns problemas podem surgir.

De facto, na actividade agrícola os equipamentos têm uma componente tecnológica em que a sua depreciação decorre tanto do seu uso como do tempo e da eventual obsolescência

técnica. Por isso, no estrito cumprimento da especialização de custos e proveitos aos exercícios em que se verifiquem, parece-nos ser da maior utilidade que o critério de amortização a seguir para a generalidade dos equipamentos usados neste tipo de actividade seja mais com base em métodos elásticos (proporcional ao uso ou de base dupla) do que suportado em critérios fixos ou constantes.

Já relativamente aos activos biológicos, a nossa opinião vai no sentido de considerar a sua reintegração a partir do momento em que deixem de estar em curso e pelo período de uma vida económica útil normal.

4.4 Outras perdas de valor potenciais: a necessidade de se proceder a ajustamentos

Não raras vezes, os responsáveis pelas explorações agrícolas são confrontados com o facto de que, atingido o limiar da vida útil do activo biológico, o seu valor residual é negativo. Essas situações são comuns no caso das plantações, em que os custos a suportar com a remoção das árvores e limpeza da terra são superiores ao valor de realização da venda da madeira. Nesses casos, quando haja consciência da existência de um valor residual negativo irreversível, deverá ser constituída uma “provisão para outros riscos e encargos – valor residual negativo”, ao longo do período de vida útil que restar, nos termos previstos na IAS 37 e, no caso português, DL n.º 35/2005.

No caso dos terrenos, é de referir que com o uso eles vão perdendo as suas aptidões para a produção agrícola ou, pelo menos, para a produção de determinada cultura. Em muitas vezes, essas situações são remediadas com a rotação de culturas, mas, em outras, há em que apenas o pousio e uma posterior requalificação do terreno o colocam novamente em condições de produzir.

Nesses casos, entendemos que deverá ser constituída uma “provisão para outros riscos e encargos – custos com a recuperação produtiva da terra” ao longo do período de tempo em que o terreno apresente aptidão para a produção – resultados de exploração normais.

4.5 Valorização das existências

As actividades agrícolas no seu sentido mais amplo (agrícolas, silvícolas e pecuárias) respondem a um processo de crescimento natural, influenciado por elementos biológicos e climatéricos com um ciclo de vida que está condicionado pelas características de cada espécie. Assim, para a valorização das existências, haverá que considerar, como elemento principal, a produção ou crescimento natural, ainda que dependente de factores que concorram para o seu crescimento (alimentares, sanitários e fertilizantes).

Na realidade, as colheitas agrícolas ou campanhas, designação também muito comum, estão dependentes da fase do ano, uma vez que são influenciadas por factores climatéricos que condicionam o desenvolvimento de cada ciclo produtivo, que normalmente é inferior a um ano, mas que o seu início e fim podem não coincidir com o ano civil. Esses casos podem obrigar a consideração de um outro período contabilístico ou então, mantendo o ano civil como referencial do período contabilístico, estimar a valorização da produção em curso.

No nosso entendimento, a informação financeira ganha se ajustar o período contabilístico à natureza do produto, mas acontece que, numa exploração em que concorram diferentes tipos de produções com ciclos de produção complementares ou não coincidentes, não é possível estabelecer para cada um deles um período contabilístico ajustado. Vale por dizer que, em regra, haverá necessidade de identificar, à data do balanço, a fase de acabamento do produto para apurar se se trata de um produto agrícola acabado, em curso de produção, um desperdício, resíduo ou refugo, o que obriga a proceder a estimativas para a

determinação do valor a incluir no balanço das diferentes categorias de existências referidas, designadamente das que se encontrem em curso.

O normativo internacional (IAS 41) disciplina, tal como já referido para os activos biológicos, que as existências, que neste sector assumem a designação de produtos agrícolas (acabados ou em curso), que incluem os produtos derivados de actividades agrícolas, pecuárias e florestais, serão como tal reconhecidos se cumprirem com os critérios definidos para o reconhecimento de activos e, cumulativamente, o seu custo e justo valor puderem ser determinados com fiabilidade (§12 e 13).

Os produtos agrícolas, e também os activos biológicos, serão mensurados, no reconhecimento inicial e à data de cada balanço, pelo justo valor deduzido dos custos estimados no ponto de venda. Por custos estimados no ponto de venda, dever-se-á entender, para além dos custos de produção, já referidos, as comissões de corretagem (intermediários), taxas de agências reguladoras e de bolsas de mercadorias, taxas de transferência e outros direitos (impostos à comercialização), excluindo-se os custos de transportes e outros custos a suportar para colocar os produtos no mercado (§14). Ou seja, serão excluídos do custo de produção e/ou comercialização dos produtos agrícolas e activos biológicos todos os custos que decorram do efeito “distância”.

O justo valor é, de acordo com a norma, obtido a partir dos preços praticados nos mercados activos desses produtos (§17) ou, na ausência deste, a partir do preço mais recentemente utilizado no mercado para transacção idêntica, o preço de mercado de activos similares, ponderado dos ajustamentos que reflectam a diferença, ou o próprio custo, no caso do reconhecimento inicial ser muito próximo da data do balanço (§18).

Temos assim, que a valorização dos produtos agrícolas, e também dos activos biológicos, será dada pela seguinte expressão:

$$\begin{array}{rcccl} \text{Valor de um} & & & & \text{Custos estimados} \\ \text{Produto Agrícola} & = & \text{Justo} & - & \text{no} \\ \text{ou} & & \text{Valor} & & \text{ponto de venda} \\ \text{Activo biológico} & & & & \end{array}$$

5 RISCOS ASSOCIADOS ÀS ACTIVIDADES AGRÍCOLAS

As actividades agrícolas estão intrinsecamente ligadas à evolução das condições climáticas, que condicionam o desenvolvimento das culturas, quer na fase de plantação quer no decurso do ciclo de desenvolvimento. Dada a incerteza com que se coloca o desenvolvimento das condições climáticas, existe, de forma permanente, um risco contingencial de adversidades daí derivadas, associadas a pragas, epidemias ou outras moléstias poderem vir a comprometer as produções iniciadas.

A coexistência dessas actividades com esse tipo de riscos impõe que, em cada caso, se devam acautelar ou minimizar as possibilidades futuras da concretização de tais riscos. Com efeito, a evolução tecnológica, no domínio da química, tem permitido que a utilização de determinados produtos evite certas pragas ou epidemias invadam as culturas, sejam elas vegetais ou animais. De referir, no entanto, que a utilização de tais produtos gera também novas ocorrências que alimentam o ciclo imparável da acção/reacção a que todos os elementos vivos estão expostos.

É tendo consciência da proximidade desses riscos contingenciais que a ocorrência de tais factos implica o seu reconhecimento segundo duas perspectivas:

- a) se se verificarem situações de risco relacionadas com a própria actividade, ou seja, perda de colheitas decorrente de factores normais e considerados como tal aquando da programação das produções, esses custos devem ser imputados ao custo de

produção do activo biológico ou do produto agrícola, concorrendo para a formação do resultado corrente (operacional) da exploração;

- b) se as ocorrências tiverem uma natureza extraordinária, resultantes de factores anormais e não regulares, como sejam intempéries ou epidemias, então esses custos deverão ser considerados como extraordinários, imputados ao período contabilístico e concorrentes para a formação do resultado extraordinário.

6 CUSTOS AMBIENTAIS DECORRENTES DAS EXPLORAÇÕES AGRÍCOLAS

Numa perspectiva teórica ou idealista, as explorações agrícolas deveriam ser desenvolvidas sob uma perspectiva preventiva ou sustentável do meio ambiente, de não agressão ou deterioração. Porém, na prática, a realidade é bem diferente. As actividades agrícolas provocam, necessariamente, danos ou alterações ao meio ambiente, na sequência de uma série de intervenções, como sejam:

- a) alterações morfológicas, na sequência de intervenções de desmonte, nivelamento, construção de caminhos ou outras, necessariamente desenvolvidas para colocar a terra agrícola em condições exploráveis;
- b) a implementação de sistemas de regadio, com efeitos nos recursos hídricos. No limite, pode conduzir ao seu esgotamento;
- c) poluição do ar e ou sonora, na sequência da utilização de maquinaria diversa;
- d) a erosão, quando a exploração conduz à eliminação de água e vegetais; e
- e) contaminação dos solos e lençóis freáticos, na sequência de utilizações sucessivas de fertilizantes e produtos fitossanitários.

Todos esses efeitos ou agressões ao meio ambiente deverão ser, por parte da empresa, assumidos como obrigações legais ou construtivas (compromissos assumidos). São sempre, ou quase sempre, obrigações presentes de tempestividade e/ou montante incertos. Nesta circunstância, a opção passa pelo reconhecimento de um passivo, através da constituição de provisões, para fazer face aos custos a suportar no futuro com a reparação ou reposição dos danos provocados – reposição da capacidade de produção ou descontaminação do meio ambiente – que contribuirão para a formação do custo dos bens produzidos.

7 TIPOS DE SUBSÍDIOS E O RECONHECIMENTO COMO RESULTADOS

As actividades agrícolas são, na generalidade dos países desenvolvidos, subsidiadas pelos Governos e, no caso da Europa, directamente pelo Orçamento Comunitário que, nos primeiros 20 anos da então CEE, chegou a atingir 80% do referido Orçamento. Os subsídios atribuídos têm três orientações:

- a) subsídios de ajuda à produção, que se destinam a melhorar o rendimento das explorações agrícolas e a tornar competitivos os produtos nos mercados internacionais. São o tipo de subsídios mais comuns e, no plano contabilístico, deverão ser reconhecidos como subsídios de exploração uma vez que cumprem todos os requisitos para ser tratados como tal;
- b) subsídios à instalação e expansão das instalações, que são tradicionalmente conhecidos como de apoio ao investimento e facilitam o esforço financeiro que o empresário tem de suportar para financiar um investimento de iniciação ou de expansão de actividade. Este tipo de subsídios são tratados contabilisticamente como subsídios ao investimento, numa conta de proveitos diferidos, e reconhecidos numa base sistemática e anualizada de acordo com as amortizações dos bens objecto de investimento que obtiveram financiamento. De referir que, em situações que envolvam investimentos na aquisição de activos biológicos, devem permanecer sem ser reconhecidos como proveito enquanto o activo biológico se

mantiver em curso, de modo a cumprir o princípio contabilístico da correlação entre custos e proveitos e, simultaneamente, o princípio da especialização dos exercícios;

- c) subsídios para abate ou reconversão de produções, que se destinam a financiar o encerramento de uma determinada cultura ou exploração, normalmente decididos em função de quotas de produção ou quando se pretende proceder a uma reconversão cultural. O objectivo destes subsídios é indemnizar os proprietários das explorações objecto de encerramento, com vista a compensar os eventuais lucros cessantes e a dotar esses proprietários de capacidade financeira para suportar a sua sobrevivência económica até nova especialização produtiva. Esses subsídios devem ser tratados contabilisticamente como reservas, uma vez que se destinam a concorrer para o financiamento da liquidação de uma actividade que não tem continuidade e que prepara a informação financeira na óptica da liquidação e não da continuidade.

8 MEDIÇÃO DO RESULTADO ECONÓMICO NAS ACTIVIDADES AGRÍCOLAS

A gestão do processo de transformação biológica, elemento diferenciador das actividades agrícolas, pressupõe a avaliação, medição e controlo das mudanças de natureza qualitativa e/ou quantitativa, resultantes da actividade da empresa baseadas nos diversos ciclos produtivos dos activos que integra.

A estrutura da formação dos resultados está consubstanciada no processo de transformação biológica, que ocorre numa dada exploração agrícola, e dá lugar aos seguintes tipos de resultados:

- a) alterações nos activos biológicos, pelo:
 - a. crescimento, na medida em que as plantas e os animais crescem e melhoram a sua capacidade produtiva, em quantidade e qualidade;
 - b. degeneração, ou seja, as plantas e os animais podem sofrer uma perda de capacidade produtiva, com uma redução na quantidade e/ou qualidade na sequência de doenças, pragas, intempéries ou outros fenómenos; e
 - c. procriação, com a obtenção de outros animais ou plantas;
- b) obtenção de produtos agrícolas, entendida como a separação dos produtos dos activos biológicos que lhes dão origem, na sequência da colheita, ordenha, tosquia e outras operações de separação dos produtos dos activos originários, ou da cessação do seu processo vital, como seja o caso de plantações que se esgotam.

Atendendo a que as actividades agrícolas têm subjacente a gestão do processo de crescimento natural, o principal elemento a concorrer para a formação do seu resultado é a produção de bens a partir de seres vivos – animais e plantas.

Porém, quando a norma determina o reconhecimento dos activos biológicos e dos produtos agrícolas pelo seu justo valor, quer aquando da sua geração quer à data de cada balanço, pode não permitir incluir como parte do resultado (ganho ou perda), na demonstração dos resultados, os ganhos ou perdas decorrentes do reconhecimento inicial e de todas as mutações ocorridas sobre os activos biológicos ou produtos agrícolas, ao longo do período, pela não existência de um mercado organizado que estabeleça preços de referência e da consequente impossibilidade da utilização do justo valor, situação em que só será possível imputar os gastos ao produto ou, em alternativa, a mensuração pelo seu valor líquido de realização deduzido dos custos a suportar com a sua promoção e venda.

Apesar dessa limitação, que em mercados pouco organizados pode ter uma expressão muito significativa, a norma estabelece que por meio da identificação dos diferentes componentes que concorrem para a formação do justo valor, à data de cada balanço, sejam reconhecidos como resultados da produção as transformações que resultam do efeito

biológico (transformações físicas) e, portanto, sejam consequência do processo produtivo, e também as que não têm a ver com as características dos elementos biológicos de cada bem, mas que resultam da acção do mercado (valorização ou desvalorização). Esses resultados têm origem nas simples flutuações cíclicas dos preços, em função de variações de grande frequência na oferta e na procura.

A análise dos resultados com origem no comportamento do mercado ganha tanto mais relevância quanto mais longos sejam os ciclos dos produtos e, dentro desses, sobre aqueles cujo efeito detenção tenha uma ponderação mais significativa no preço de venda.

Com base no enquadramento que temos procurado explicitar, a medição do resultado pode apresentar algumas dificuldades, na medida em que a valorização dos activos agrícolas e das suas variações, na ausência de um mercado suficientemente competitivo, tem de fazer apelo a outras técnicas, sendo o valor líquido de realização o que se apresenta mais adequado.

9 CONCLUSÕES

Com base no trabalho que desenvolvemos, e apesar das inúmeras situações que podem merecer uma apreciação crítica no plano da construção de uma base teórica para a formação de um corpo conceptual ajustado às necessidades de tratamento contabilístico destas matérias, escolhemos as seguintes quatro conclusões como sendo as que condensam o essencial da investigação que fizemos:

- a) a estrutura das explorações agrícolas em Portugal tem uma base muito configurada com unidades de tipo familiar em que as produções para consumo constituem o objectivo principal da exploração. Associado a este fenómeno está o facto de os agentes activos destas unidades serem, normalmente, pessoas de idade avançada, com baixo grau de instrução e pouco receptivas à introdução de novos processos, quer sejam ao nível produtivo quer, ainda menos, ao nível da gestão administrativa e financeira. Há, todavia, explorações de tipo intensivo e, na parte sul do país, de tipo extensivo, que estão orientadas de acordo com uma lógica de mercado e, em alguns casos, com estruturas empresariais competitivas e modernas. É, essencialmente, para essa faixa importante de empresas que se torna indispensável e urgente a construção de um modelo normativo que permita cumprir com os objectivos e com as características da informação financeira ao mesmo nível do que acontece para os restantes sectores da actividade económica;
- b) é reconhecida a necessidade de proceder, em Portugal, à normalização contabilística dirigida às actividades agrícolas, uma vez que, não obstante, a DC n.º 18 estabelecer o recurso às normas internacionais de contabilidade sempre que não seja possível obter, pela via do POC e das DC, a informação necessária para proceder ao tratamento contabilístico dos fenómenos patrimoniais, a pouca divulgação e, até mesmo, a estrutura complexa, pouco clara, e de difícil aplicação da IAS 41, tornam a sua utilização pouco adequada para o comum das empresas do sector agrícola, pecuário e silvícola. Daí que nos pareça essencial a construção de uma Directriz Contabilística que interprete, esclareça e defina de forma clara os procedimentos a utilizar no domínio das actividades supracitadas e tendo sempre como objectivo fazer corresponder a informação financeira relatada às expectativas dos seus utentes;
- c) os conceitos de activo biológico e de produtos agrícolas nem sempre nos parecem ser coerentes uma vez que, por exemplo, são considerados activos biológicos as culturas florestais que se destinem à produção de madeira. A nosso ver, a questão da definição dos conceitos (activo biológico e produtos agrícolas) é importante, na medida em que o tratamento contabilístico daí decorrente é influenciado por essa classificação levando a que, por exemplo, uma plantação de árvores para produção

de madeira deva ser considerada uma existência em curso de produção, durante todo o seu ciclo de crescimento, pelo facto de se destinar a uma única colheita, e de uma só vez e, conseqüentemente, não reunir as condições de classificação de activo biológico que, de acordo com a interpretação que fazemos do texto da norma (IAS 41), terá a ver com um activo susceptível de ser usado e de poder fruir em vários e sucessivos ciclos de exploração; e

- d) a mensuração ao justo valor levantará sempre problemas de alguma complexidade, o que nos faz pensar que a solução mais ajustada para a relevância contabilística das operações que envolvem activos biológicos e produtos agrícolas passe pela imputação aos activos dos custos com a sua formação, crescimento e apanha, e a utilização do justo valor surja de forma supletiva e não como modelo de referência. De resto, tudo o que vá no sentido de ultrapassar o custo histórico terá sempre de garantir maior eficiência e qualidade da informação financeira que daí resulte, o que nem sempre é claro em relação às matérias abordadas, tanto mais que é a própria Comissão Europeia que, por meio dos seus Regulamentos (CCE, 2000) aponta no sentido da não utilização do justo valor como critério de referência.

REFERÊNCIAS

CIRCULO DE LEITORES. *Moderno Dicionário de Língua Portuguesa*. Tomo I, Lisboa, 1985.

COMISSÃO EUROPEIA (CE). *Situação da Agricultura em Portugal*. Documento de trabalho, Direcção-Geral de Agricultura, Bruxelas, 2004.

COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO CONSELHO E AO PARLAMENTO EUROPEU (CCE). *Implementation of the Fourth Directive in U.E. Member States: Summary of finding from a study on the implementation of Fourth Directive 78/669/EEC in the Member States of the European Union*, CCE, Bruxelas, 2000.

DÍAZ, R. T.; MANCINI, C. M.; MARCOLINI, S. B.; TAPIA, M. A. Algunas reflexiones sobre la contabilidad de empresas agropecuarias. *Quintas Jornadas Investigaciones en la Facultad de Ciencias Económicas Y Estadística*. Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad, Universidad Nacional de Rosario, Noviembre, Argentina, 2000.

FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS, CENTRO DE ESTUDOS CIENTÍFICOS Y TECNICOS (CECYT). *Proyecto n.º 9 de Resolución Técnica*, Normas Contables Profesionales: Actividad Agropecuaria, CECYT, Argentina.

GUTIÉRREZ VIGUERA, M. Contabilidad de empresas agrícolas. *Técnica Contable*, n.º 682, Janeiro, Madrid, Espanha, 2006.

HELGUERA, L, LANFRANCO, B. e MAJÓ, E. Ajustes a los resultados económicos. Valorización de Activos Biológicos y Productos Agrícolas. *Revista del Plan Agropecuario, Economía Y Mercado*. Argentina, Junho, 2005.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). *IAS 2, Inventários*. IASB, Londres, 1993.

_____. *IAS 16, Activos Fixos Tangíveis*, IASB, Londres, 1998.

_____. *IAS 41, Agricultura*, IASB, Londres, 1998.

_____. *IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, IASB, Londres, 2000.

KOOGAN LAROUSE SELECCÕES. *Dicionário Enciclopédico*, Vol. 1, Lisboa, 1982.

MALGIOGLIO, J. M.; MILETI, M.; BERRI, A. M. La posibilidad del tratamiento contable de la tierra agrícola en la normativa internacional. *Quartas Jornadas Investigaciones en la Facultad de Ciencias Económicas Y Estadística*, Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad, Universidad Nacional de Rosario, Noviembre, Argentina, 1999.

PAILLET, E. Valuación de activos específicos. *Primeras Jornadas Nacionales de Profesionales en Ciencias Económicas El sector agropecuario*. Santa Fé, Argentina, Julio, 1999.

PAILLET, E.; RANALLI, M. L. Las actividades agropecuarias y los profesionales. El impacto de la RT 22. *Publicaciones Universo Económico*, UE n.º 79, Argentina, Abril, 2006.

TORRES, C. Actividad agropecuaria, preparación y exposición de estados contables. *Primeras Jornadas Nacionales de Profesionales en Ciencias Económicas El sector agropecuario*. Santa Fé, Argentina, Julio, 1999.