# A Contabilidade Fundamentada nas IFRS e o agronegócio

Douglas Ribeiro

Doutorando em Contabilidade pela FEA/USP. Mestre em Ciências Contábeis e Financeiras pela PUC-SP. Graduado em Ciências Contábeis e em Administração de Empresas. Auditor independente, consultor, parecerista, pesquisador e professor na área contábil. Especialista em IFRS. Tem interesse nos seguintes temas de pesquisa: diversidade e inclusão em firmas de auditoria e IFRS. Pai de Lorenna e esposo de Ludmilla. Maratonista aquático amador, concluiu a 50a. Maratona Aquática 14 Bis após nadar 24km em 7 horas e 17 minutos.

# Agenda

- Aula 1
- Introdução
- Ativos biológicos e produto agrícola (CPC 29)
- Estoques de produtos agrícolas (CPC16)
- Arrendamento e parceria agrícola (CPC 06)
- Imobilizado (CPC 27)

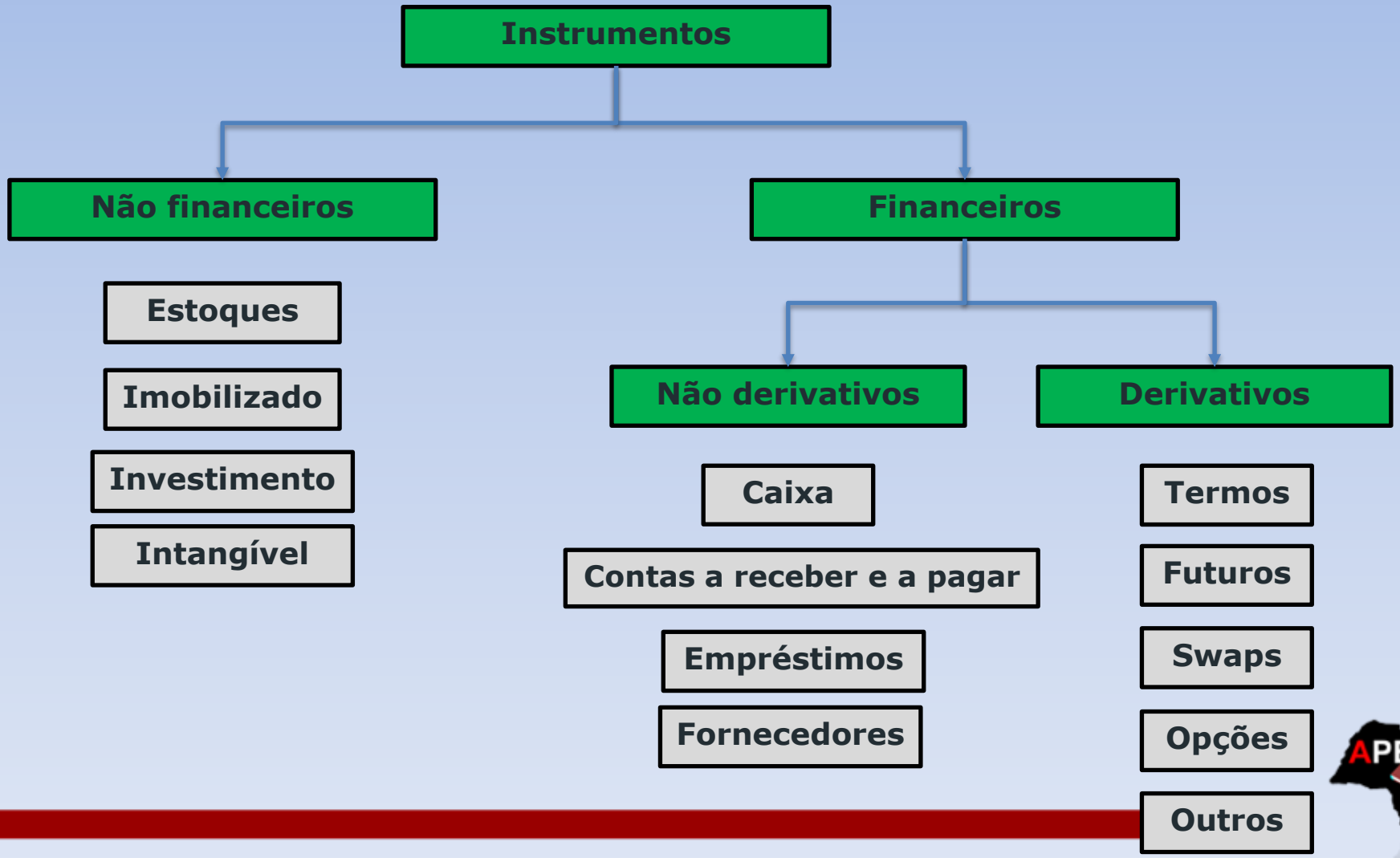
# Agenda

- Aula 2
- Propriedades para investimento (CPC 28)
- Instrumentos financeiros derivativos e hedge accounting (CPC 48)
- Temas específicos: barter (CPC 47) e fusões, cisões e incorporações que resultam em combinações de negócios (CPC 15)

# Introdução

- Lei 11.638/07
- Lei da Regência: 12.249/10
- Lei 12.973/14
- Resoluções CFC: NBC TGs, NBC TG 1000, ITG 1000 etc.
- Aprovações de outros órgãos reguladores: CVM, Bacen, SUSEP etc.

# Visão Contábil



# Ativos biológicos e produto agrícola

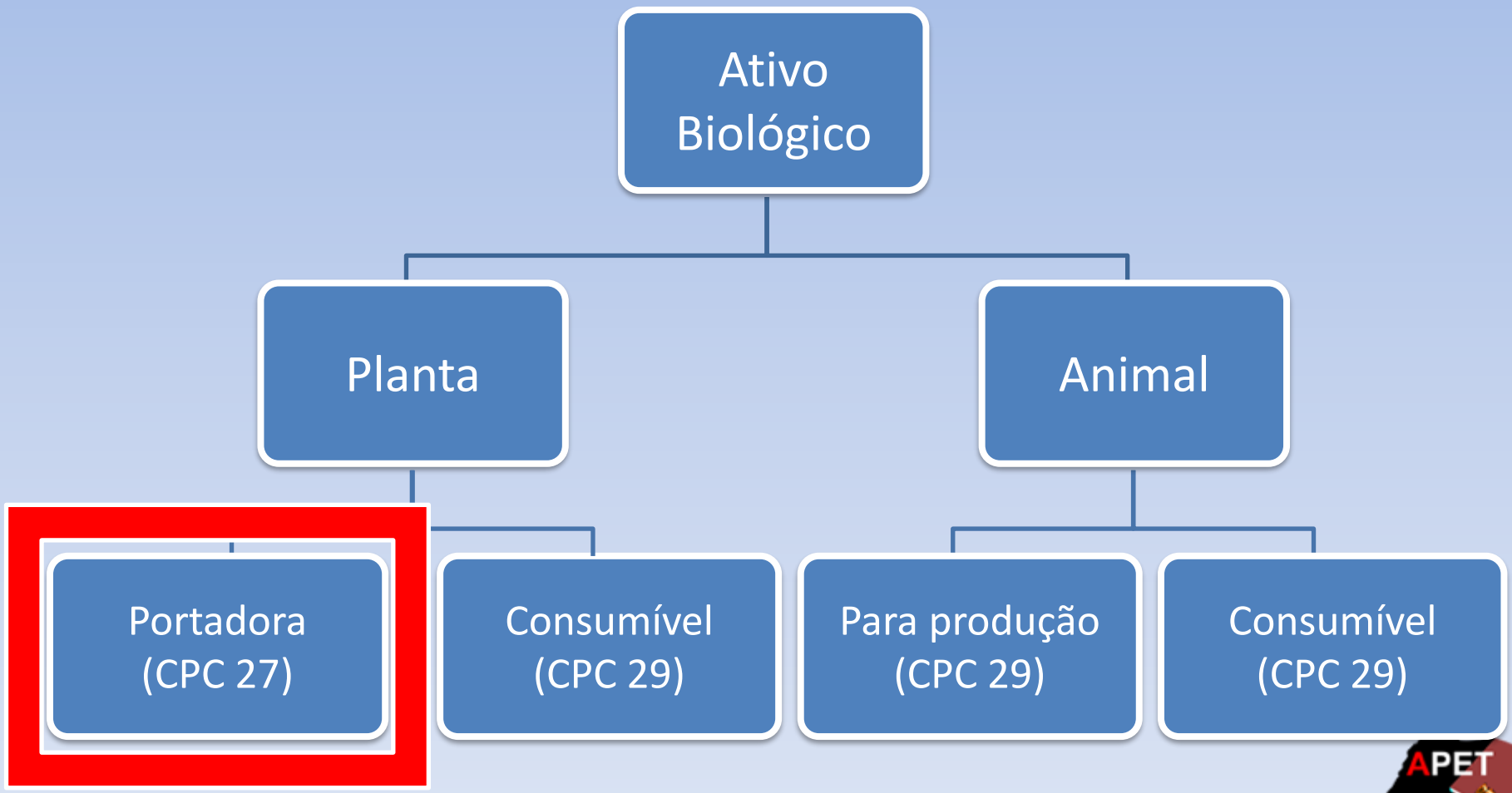
# Ativos biológicos e produto agrícola

**Ativos biológicos, exceto planta portadora**

**Produção agrícola no ponto de colheita**

**Subvenções governamentais**

# Ativos biológicos e produto agrícola



# Ativos biológicos e produto agrícola

Planta portadora é uma planta viva que:

(a)é utilizada na **produção ou no fornecimento** de produtos agrícolas;

(b)é cultivada para produzir frutos por **mais de um período**; e

(c)tem uma probabilidade **remota de ser vendida** como produto agrícola, exceto para eventual venda como sucata.

# Ativos biológicos e produto agrícola Eucalipto

| Imobilizado (CPC 27) | Ativos biológicos (CPC 29) | Produto Agrícola (CPC 16) | Produto resultante do processamento após colheita (CPC 16) |
|---|---|---|---|
| | | | |

# Ativos biológicos - Soja

| Imobilizado (CPC 27) | Ativos biológicos (CPC 29) | Produto Agrícola (CPC 16) | Produto resultante do processamento após colheita (CPC 16) |
|---|---|---|---|
| | | | |

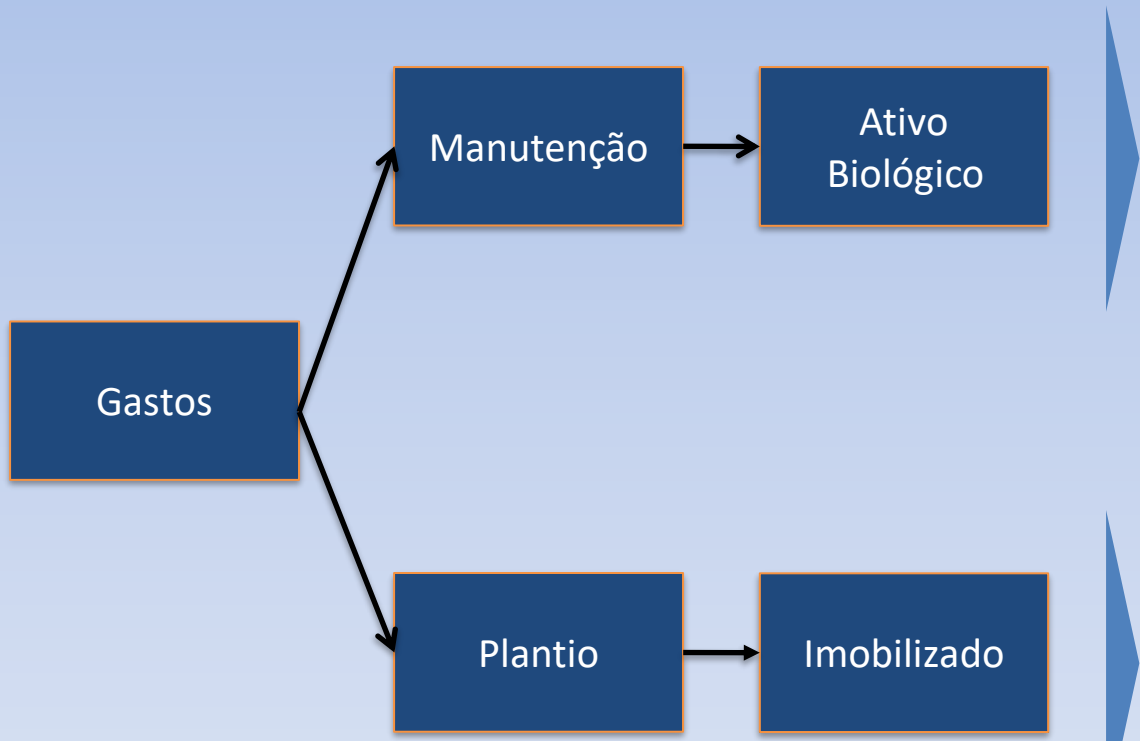
# Ativos biológicos - Laranja

| Imobilizado | Ativos biológicos (CPC 29) | Produto Agrícola (CPC 16) | Produto resultante do processamento após colheita (CPC 16) |
|---|---|---|---|
| | | | |

# Ativos biológicos e produto agrícola - café

| Imobilizado | Ativos biológicos (CPC 29) | Produto Agrícola (CPC 16) | Produto resultante do processamento após colheita (CPC 16) |
|---|---|---|---|
| | | | |

# Tratamento contábil da planta portadora




- Inicialmente é reconhecida ao valor de Custo
- Mensuração subsequente (após transformação biológica significativa) deve ser reconhecido ajustes ao valor justo.

- Até a maturidade = imobilizado em andamento (capitalização de custo de empréstimos)
- Após a maturidade = Depreciação pela vida útil + teste de impairment

# Mensuração do valor justo

Ativo Biológico - Laranja

Antes de 2016

Ano 1 Ano 2 Ano 3 Ano 4 Ano n

Fluxo de caixa descontado

Atual

Fruto em crescimento

Ano n

Fluxo de caixa descontado

# Mensuração do valor justo

Antes de 2016

Ativo Biológico – Cana de açúcar

Fluxo de caixa descontado

Atual

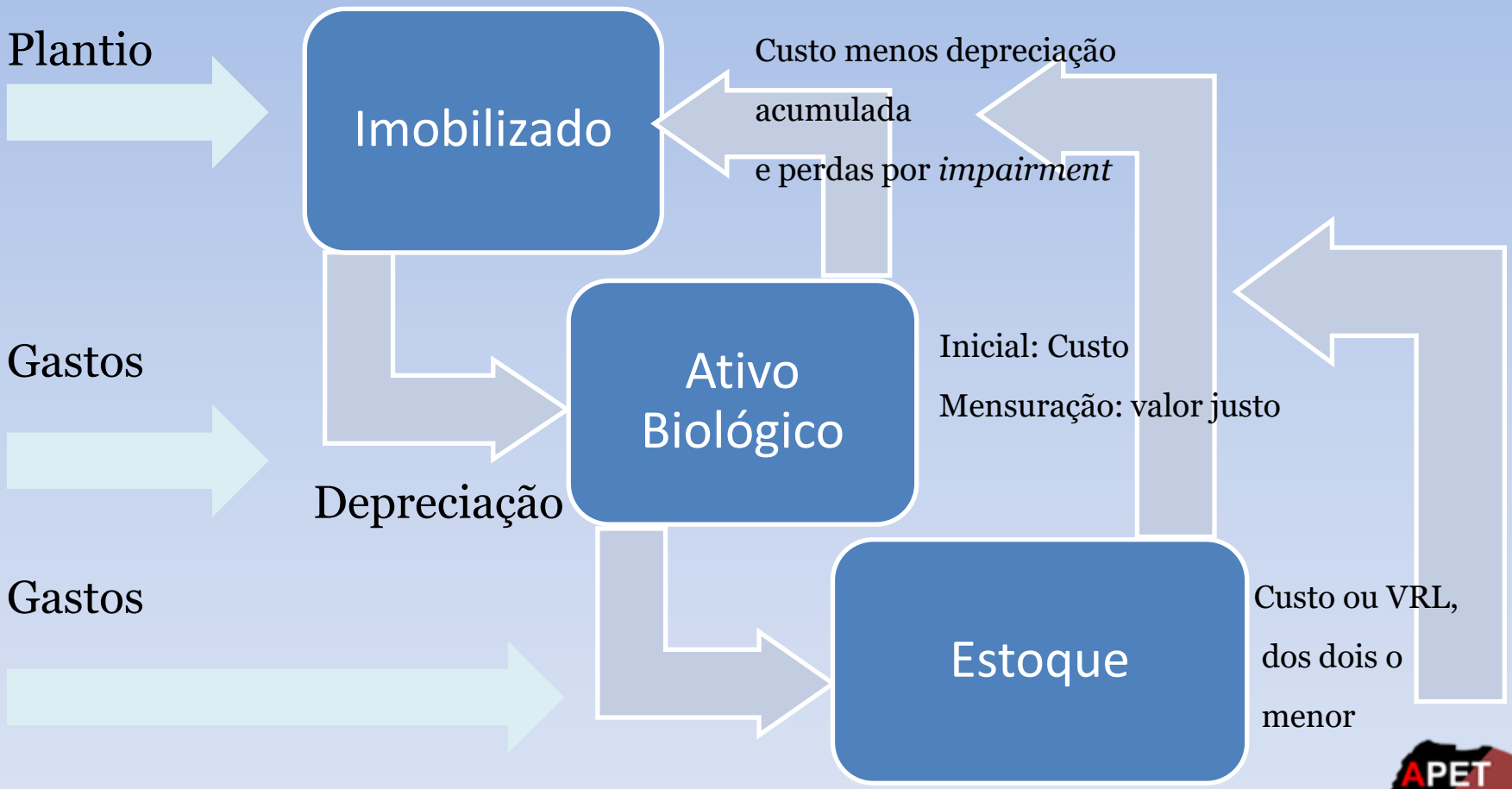
Ativo Biológico

Fluxo de caixa descontado

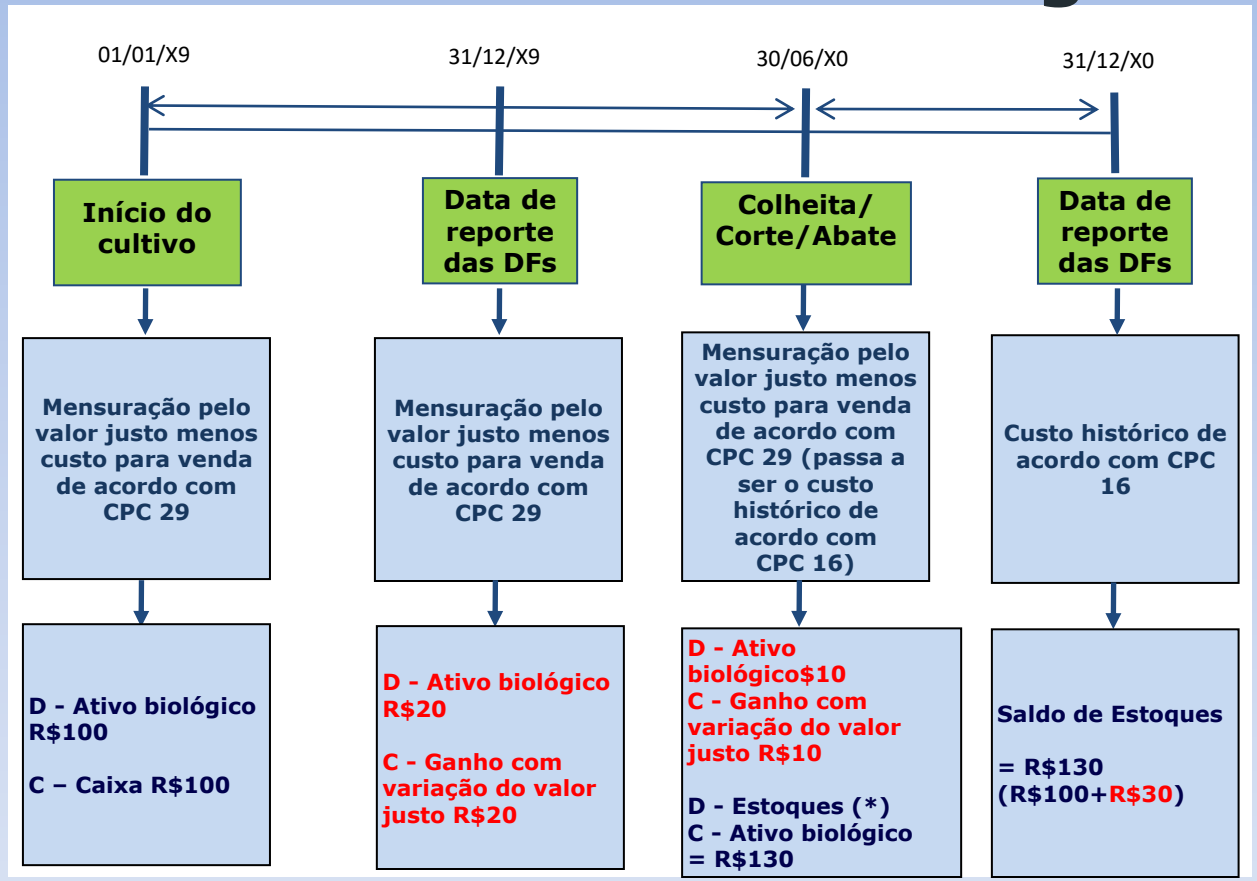
Imobilizado

Apenas 1 Colheita

# Ativos biológicos e produto agrícola



# Fluxo contábil – Ativo biológico




(*) Exemplo de corte/colheita total

# Fluxo contábil – Ativo biológico

| Caixa | | Estoques | | Contas a receber | |
|---|---|---|---|---|---|
| | 5.000 | 500 | 500 | 5.000 | |
| | 50 | 3.500 | 3.500 | | |

Ativo circulante

| Ativos biológicos (custo) | | Ajuste ao valor justo (ativo) | |
|---|---|---|---|
| 5.000 | 450 | 35.000 | 3.500 |

Ativo não circulante

| Receita | | CPV | |
|---|---|---|---|
| | 5.000 | 500 | |
| | | 3.500 | |

| Ajuste ao valor justo (DRE) | |
|---|---|
| | 35.000 |

Resultado do exercício

Legenda:

1 – Custo do plantio de R$ 5.000

2 – Fluxo de caixa descontado no valor de R$ 40.000 na primeira avaliação ao valor justo.

3 – Fluxo de caixa descontado no valor de R$ 36.050, exaustão da colheita + outros custos de R$ 500.

4 –Venda da colheita no valor de R$ 5.000.

5 –Apuração do custo da colheita.

# Dúvidas/Discussão

# Estoques

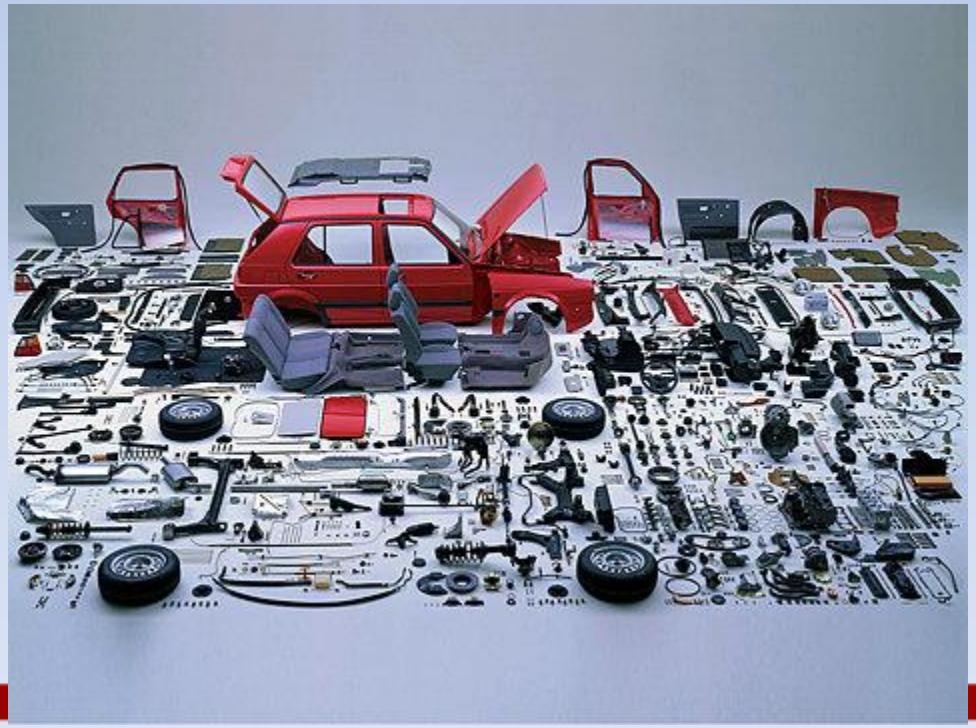
# Estoques

*Estoques* são ativos:
(a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;
(b) em processo de produção para venda; ou
(c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.

# Definição

Tipos de estoques:

Matéria-prima, componentes e insumos



# Definição

Tipos de estoques:

Mercadorias

# Definição

Tipos de estoques:

Terrenos e outros imóveis

# Definição

Tipos de estoques:

Embalagens

# Definição

Tipos de estoques:

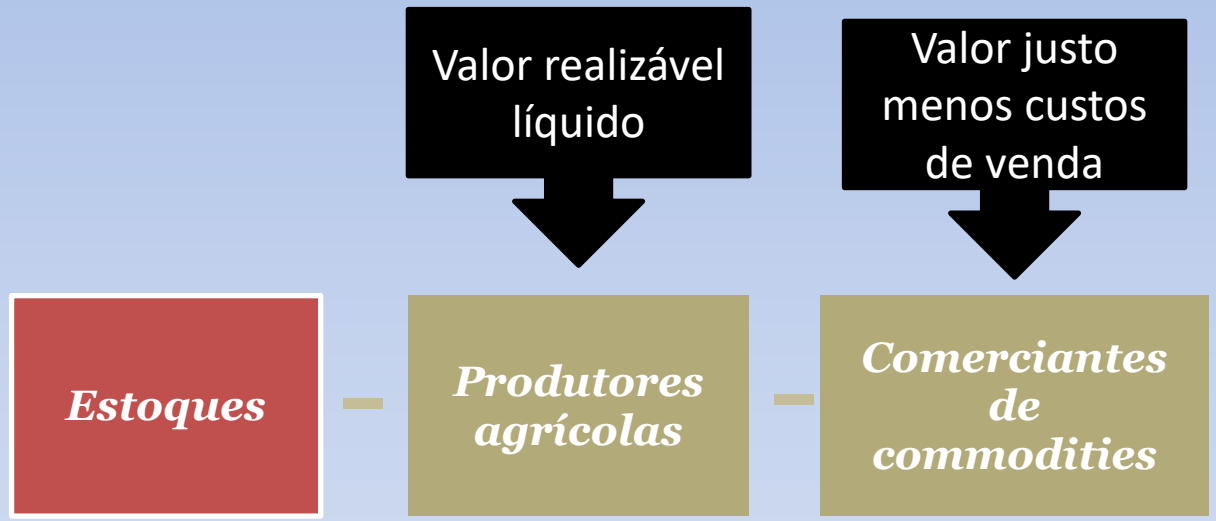
Material de consumo

# Estoques

*Mensuração:*

# Estoques

*Mensuração de produtos agrícolas:*



# Reconhecimento/ Mensuração

Estoques

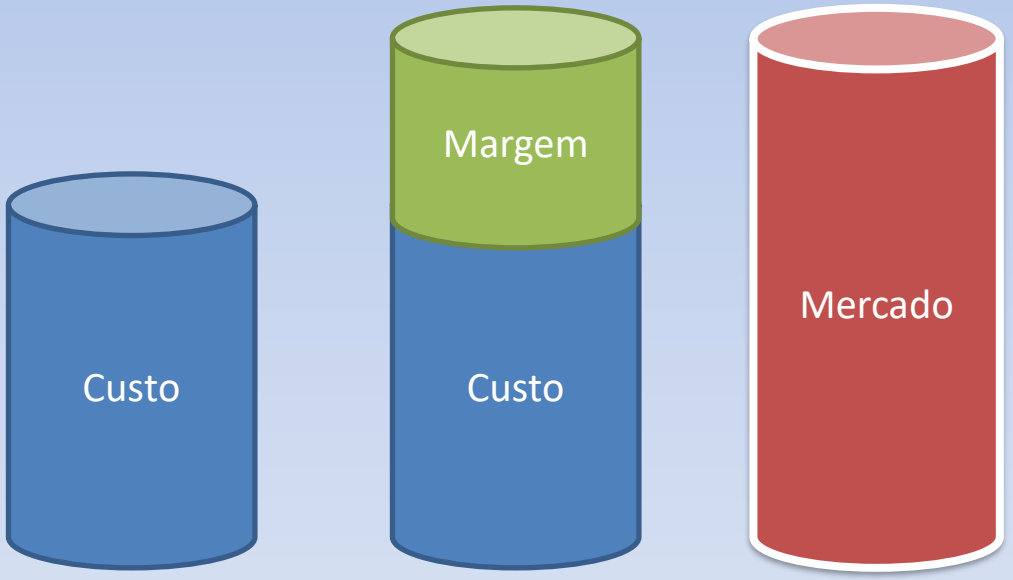
O menor entre:

**Custo**:
aquisição e de transformação

**Valor realizável líquido**
é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda.

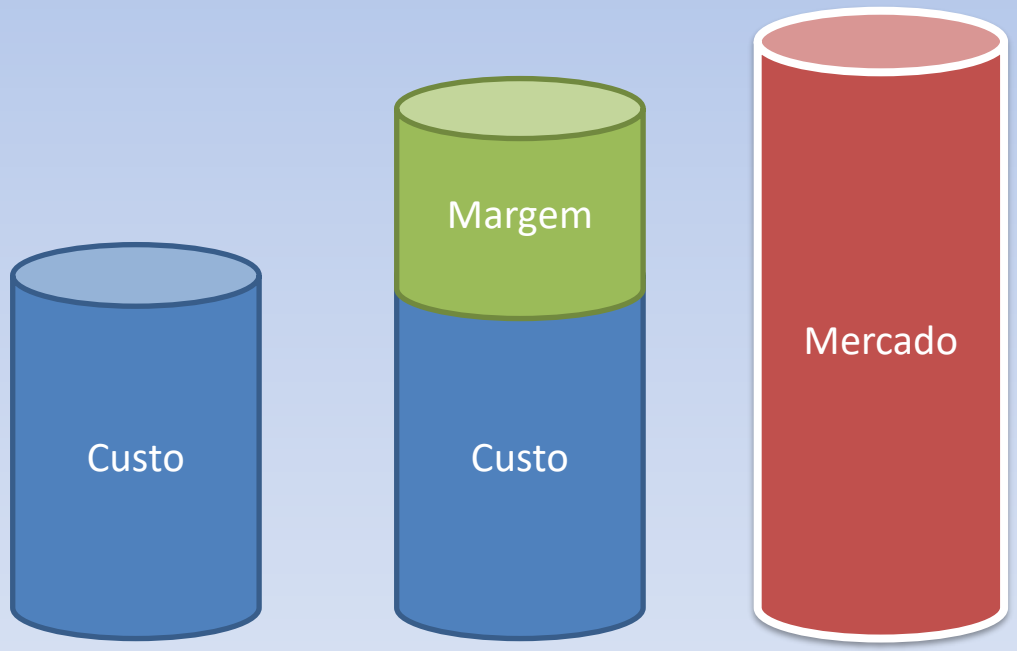
# Exemplos práticos

Valor justo (mercado) X valor realizável líquido:



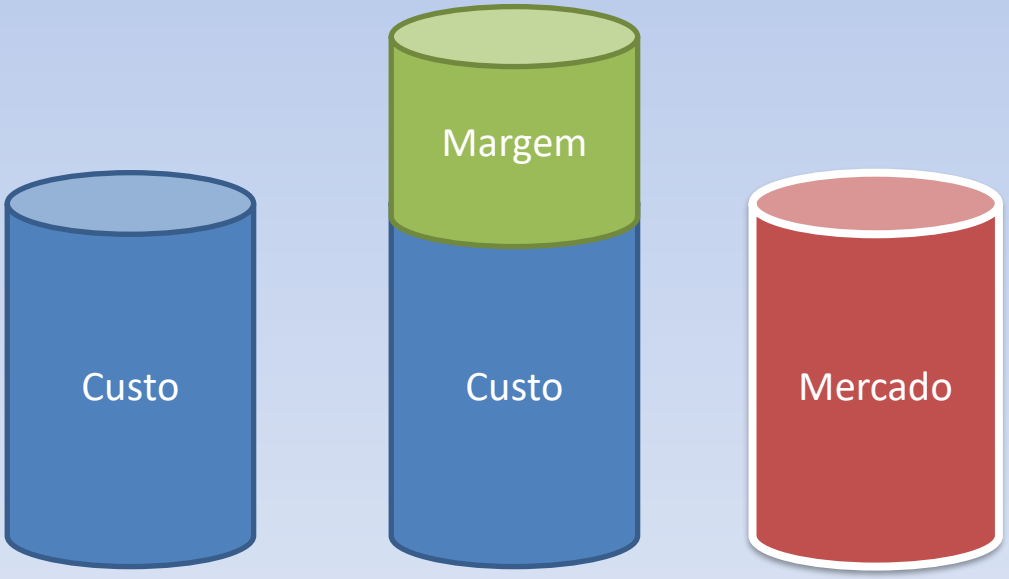
# Exemplos práticos

Valor justo (mercado) X valor realizável líquido:



# Exemplos práticos

Valor justo (mercado) X valor realizável líquido:



# Quiz!

Itens que fisicamente estão sob a guarda da empresa seja por terem sido recebidos em consignação, seja para beneficiamento ou armazenagem por qualquer outro motivo devem ser reconhecidos como estoques?

# Quiz!

Itens que fisicamente estão sob a guarda da empresa mas são propriedades de terceiros devem ser reconhecidos como estoques?

# Quiz!

Itens adquiridos pela empresa, mas que estão em transito, a caminho da sociedade, na data do balanço, quando sob condições de compra FOB, ponto de embarque (fabrica ou deposito do vendedor) devem ser reconhecidos como estoques?

# Quiz!

Itens da empresa que foram remetidos para terceiros em consignação, normalmente em poder de prováveis fregueses ou outros consignatários, para aprovação e possível venda posterior, mas cujos direitos de propriedade permanecem com a sociedade devem ser reconhecidos como estoques?

# Quiz!

Itens de propriedade da empresa que estao em poder de terceiros para armazenagem, beneficiamento, embarque etc. devem ser reconhecidos como estoques?

# Quiz!

Adiantamentos a fornecedores devem ser reconhecidos como estoques?

# Quiz!

Serviços em andamento devem ser reconhecidos como estoques?

# Reconhecimento/ Mensuração

Estoques

- Métodos de mensuração:

Custo médio ponderado:

| DATA | ENTRADA | | | SAÍDA | | | SALDO | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Quant. | VALOR | | Quant. | VALOR | | Quant. | VALOR | |
| | | Unit. $ | Total $ | | Unit. $ | Total $ | | Unit. $ | Total $ |
| XX/XX | | | | | | | 20 | 20 | 400 |
| XX/XX | 20 | 30 | 600 | | | | 40 | 25 | 1.000 |
| XX/XX | | | | 10 | 25 | 250 | 30 | 25 | 750 |
| XX/XX | | | | 20 | 25 | 500 | 10 | 25 | 250 |
| XX/XX | 30 | 35 | 1.050 | | | | 40 | 32,50 | 1.300 |
| XX/XX | | | | 10 | 32,50 | 325 | 30 | 32,50 | 975 |
| SOMA | 50 | | 1.650 | 40 | | 1.075 | 30 | 32,50 | 975 |

# Reconhecimento/ Mensuração

Estoques

- Métodos de mensuração:

Primeiro a entrar, primeiro a sair (PEPS);

# Reconhecimento/ Mensuração

Estoques

- Métodos de mensuração:

Primeiro a entrar, primeiro a sair (PEPS);

# Reconhecimento/ Mensuração

Estoques

- Métodos de mensuração:

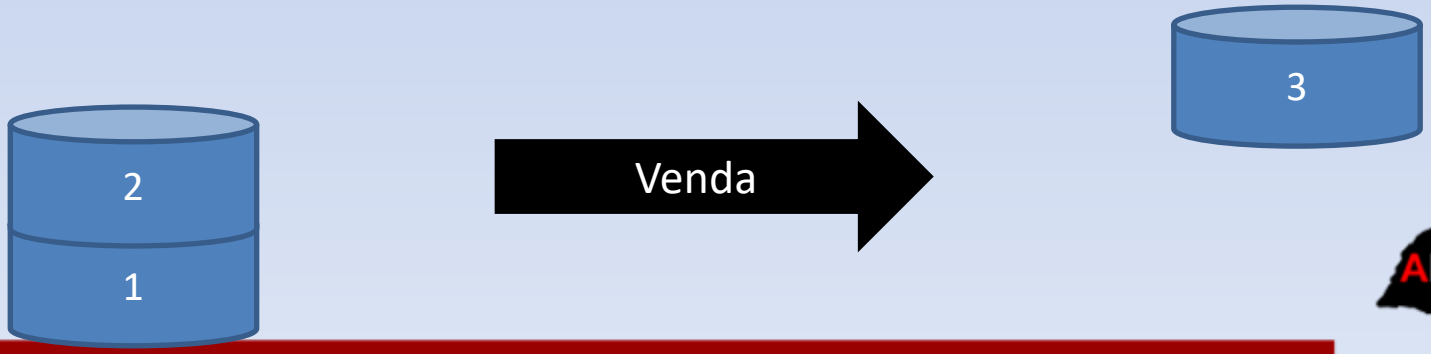
Último a entrar, primeiro a sair (UEPS);

# Reconhecimento/ Mensuração

Estoques

- Métodos de mensuração:

Último a entrar, primeiro a sair (UEPS);



# Reconhecimento/ Mensuração

Estoques

- Métodos de mensuração:

Custo padrão ("Standard Cost") não é um método de contabilização de estoques incluído nos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (GAAP); na verdade, trata-se de uma convenção de custos operacionais utilizada para mensurar a eficiência de *procurement* e fabricação

# Estoques

## Aquisição à vista

| Estoques | |
|---|---|
| 100.000 | 10.000 |

| Caixa | |
|---|---|
| | 100.000 |

| Tributos a recuperar | |
|---|---|
| 10.000 | |

# Estoques

## Aquisição à prazo

| Estoques | |
|---|---|
| 100.000 | 10.000 |

| Fornecedores | |
|---|---|
| | 100.000 |
| | 10.000 |

| Tributos a recuperar | |
|---|---|
| 10.000 | |

| Desp. financeira | |
|---|---|
| 10.000 | |

# Estoques

## Fabricação (empresas industriais)

| Estoque MP | |
|---|---|
| 100.000 | 10.000 |

| Produto em processo | |
|---|---|
| 10.000 | 20.000 |
| 10.000 | |

| Produtos acabados | |
|---|---|
| 20.000 | |

| Salários a pagar | |
|---|---|
| | 10.000 |

# Estoques

## Prestação de serviço

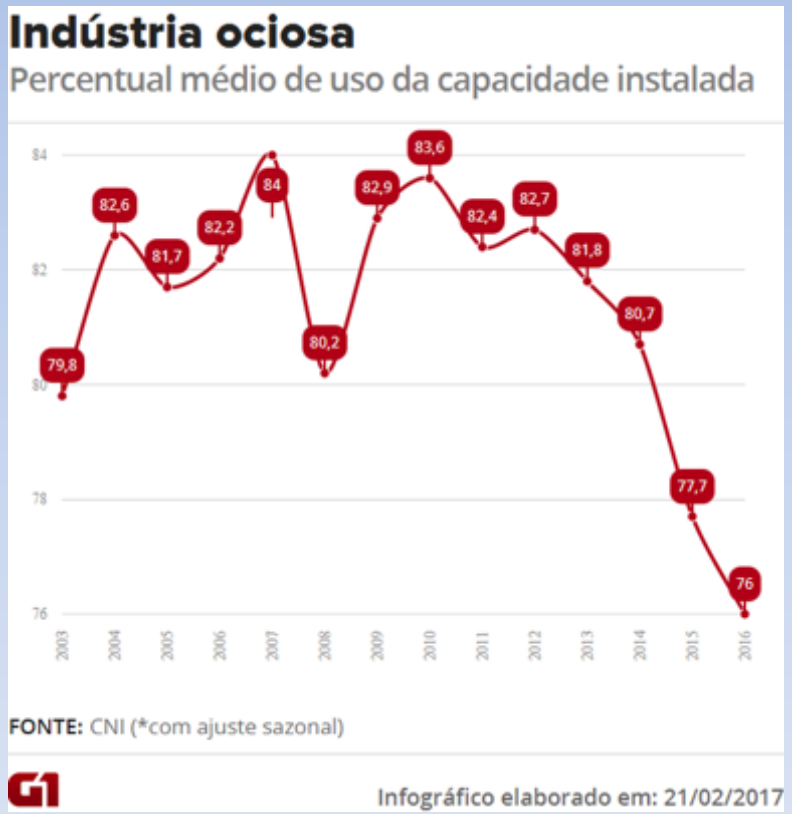
| Estoque MP | |
|---|---|
| 100.000 | 10.000 |

| Custo dos serviços | |
|---|---|
| 10.000 | 20.000 |
| 10.000 | |

| Custo dos serviços prestados | |
|---|---|
| 20.000 | |

| Salários a pagar | |
|---|---|
| | 10.000 |

# Capacidade ociosa



# Ineficiência, quebra, parada de produção

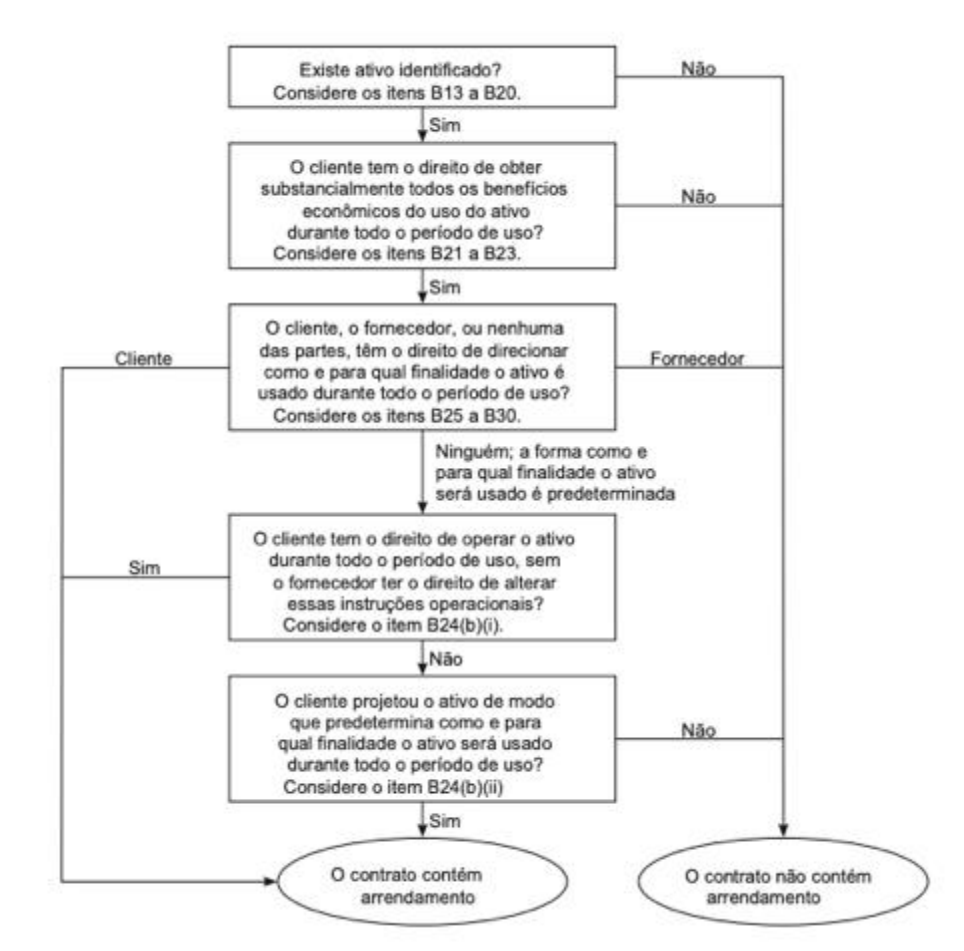
# Férias coletivas

# Estoques Deteriorados, Obsoletos ou de Lenta Rotação

# Dúvidas/Discussão

# Arrendamentos

# Arrendamentos



# Arrendamentos

A norma define arrendamento como:

Arrendamento é o **contrato, ou parte do contrato**, que transfere o **direito de usar** um **ativo (ativo subjacente)** por um período de tempo em troca de **contraprestação**.

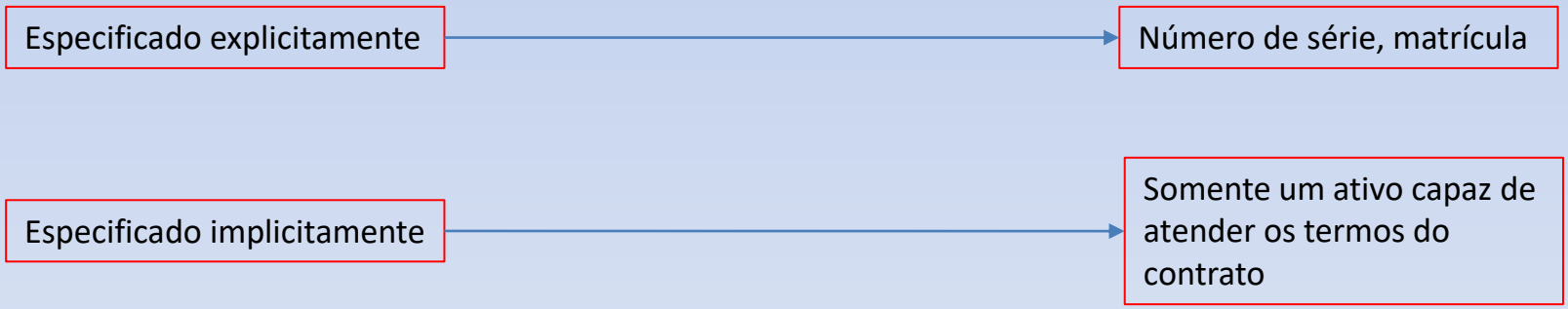
# Arrendamentos

- Arrendamento
- Aluguel
- Leasing
- Fomento
- Contratos exclusivos de prestação de serviço
- Parcerias agrícolas
- Outros

# Definição de um arrendamento

O contrato possui um **ativo identificável**?

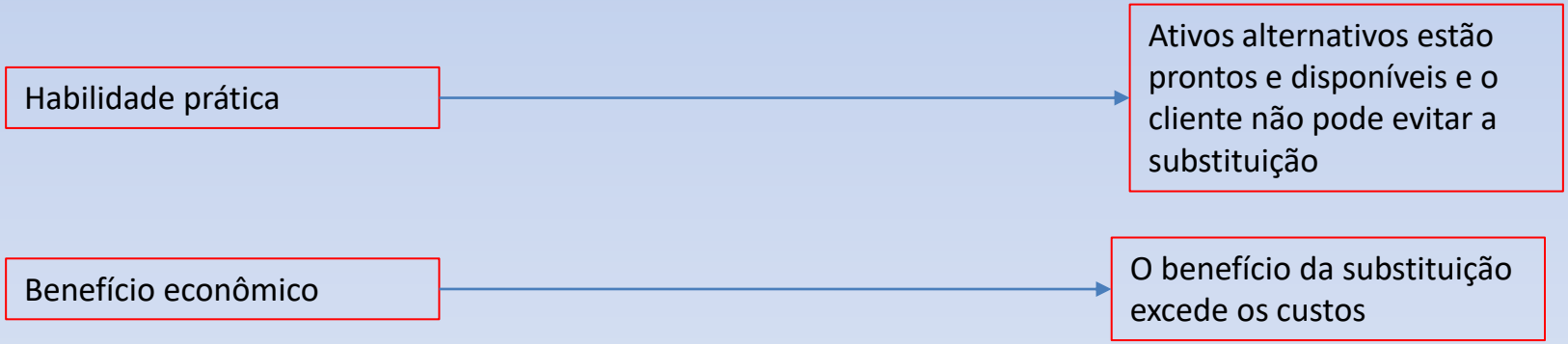
- Não há ativo identificado se o fornecedor possuir direito substantivo de substituição do ativo.
  - Habilidade prática (direito de substituir; ativo disponível
  - Benefício econômico



# Definição de um arrendamento

O contrato possui um ativo identificável?

- Não há ativo identificado se o fornecedor possuir **direito substantivo de substituição** do ativo:
  - Habilidade prática (direito de substituir; ativo disponível)
  - Benefício econômico



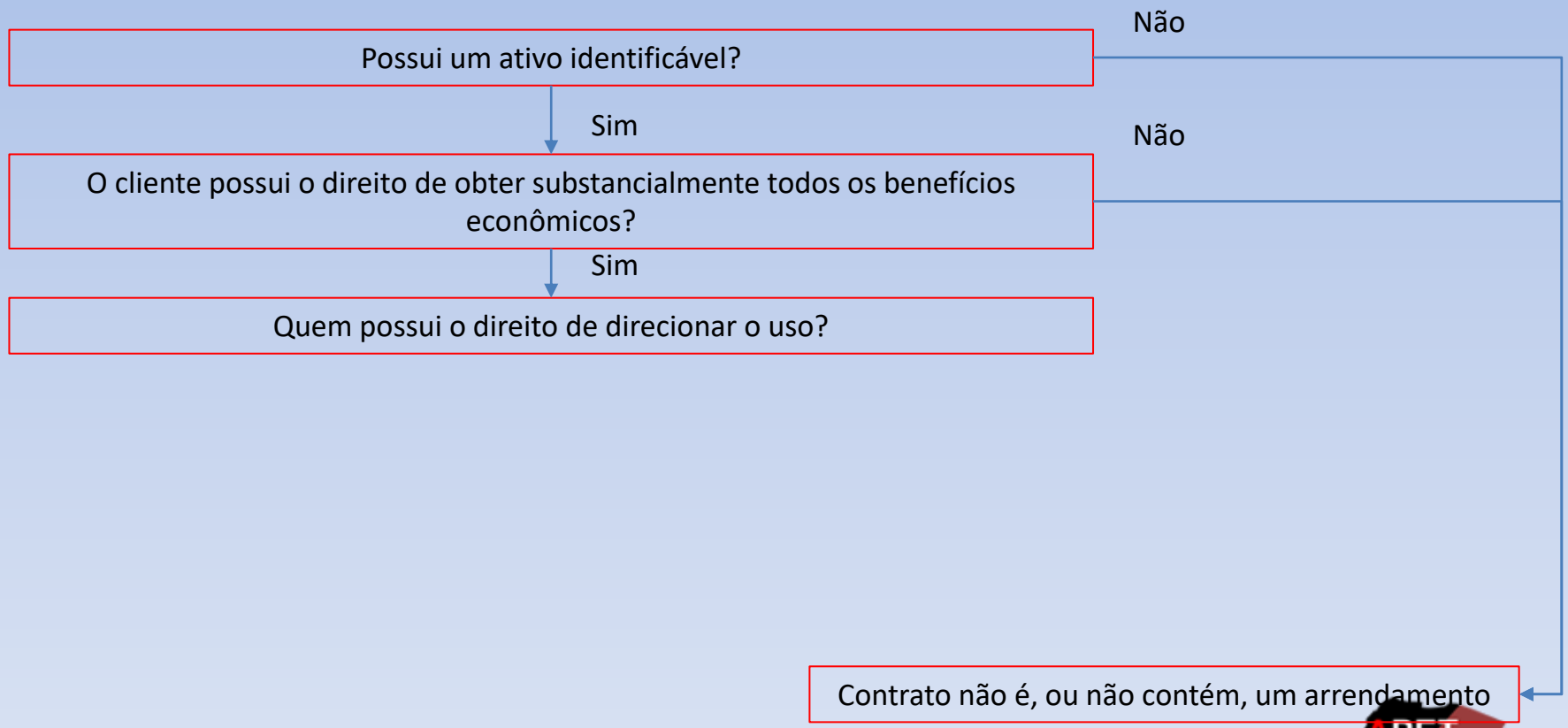
# Definição de um arrendamento

- Partes de ativos se for **fisicamente distinta**

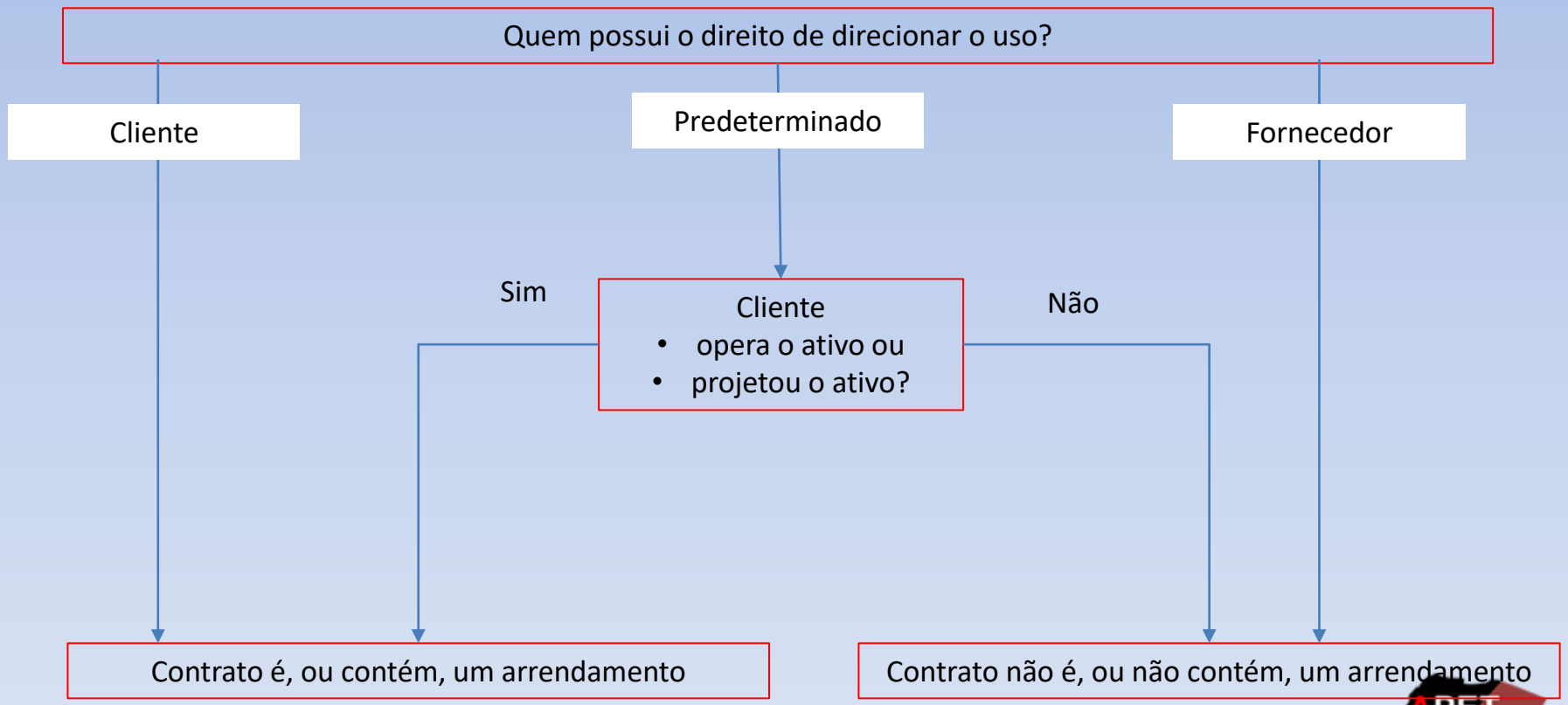
piso de edifício

parte da capacidade do cabo de fibra ótica

# Definição de um arrendamento



# Definição de arrendamento



# Definição de arrendamento

Contrato: Unidade industrial

- Contrato compreende o uso exclusivo de uma unidade industrial de produção de açúcar e álcool, localizada no município de Mococa-SP
- Fornecedor pode pedir ao cliente para substituir a unidade industrial mas somente em circunstâncias que não são esperadas que ocorram.
- O cliente toma todas as decisões de operação da unidade industrial
- Pagamentos: parcela fixa + percentual das vendas

| **O contrato é, ou contém, um arrendamento?** |
|---|
| Ativo identificado? |
| Substancialmente todos os benefícios econômicos? |
| Direito de direcionar o uso? |

# Definição de arrendamento

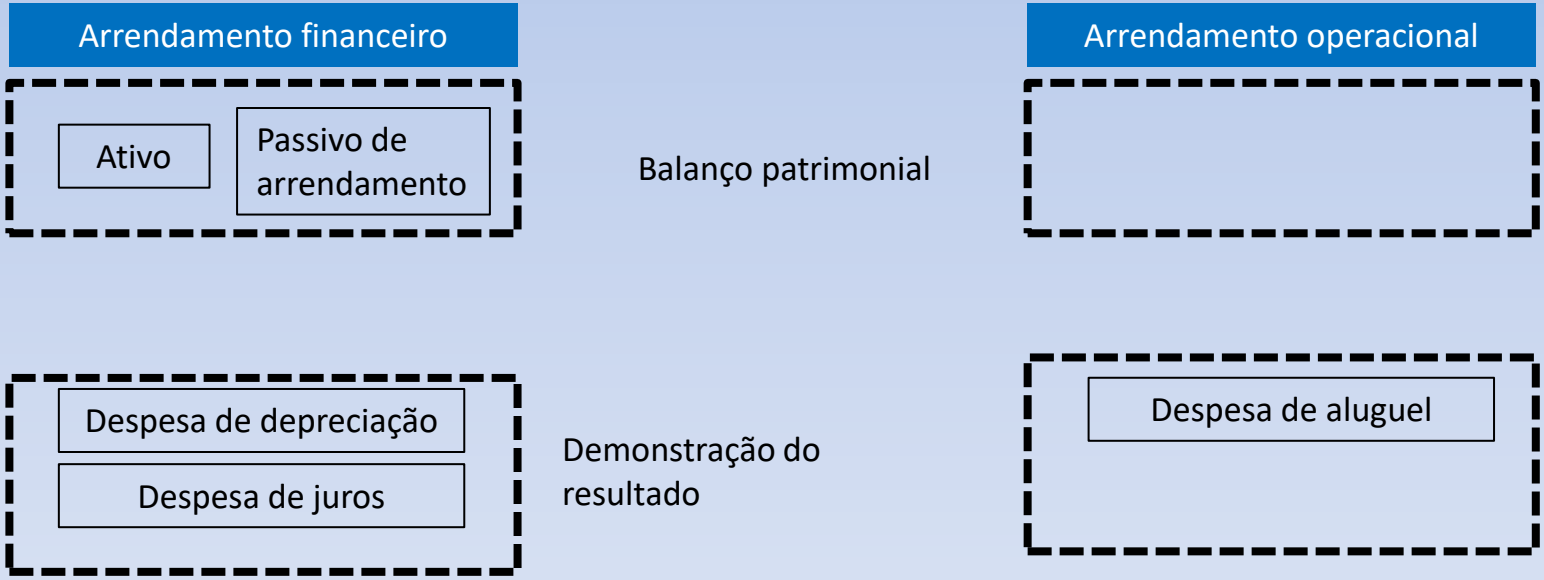
Contrato:

- Cliente contrata um serviço de colheita, por área e especificações determinadas pelo cliente por um período de três anos.
- O fornecedor possui tratores para realização do serviço de plantio.
- O fornecedor também presta o serviço para outros clientes.
- O fornecedor toma todas as decisões sobre a operação dos tratores.

| **O contrato é, ou contém, um arrendamento?** |
|---|
| Ativo identificado? |
| Substancialmente todos os benefícios econômicos? |
| Direito de direcionar o uso? |

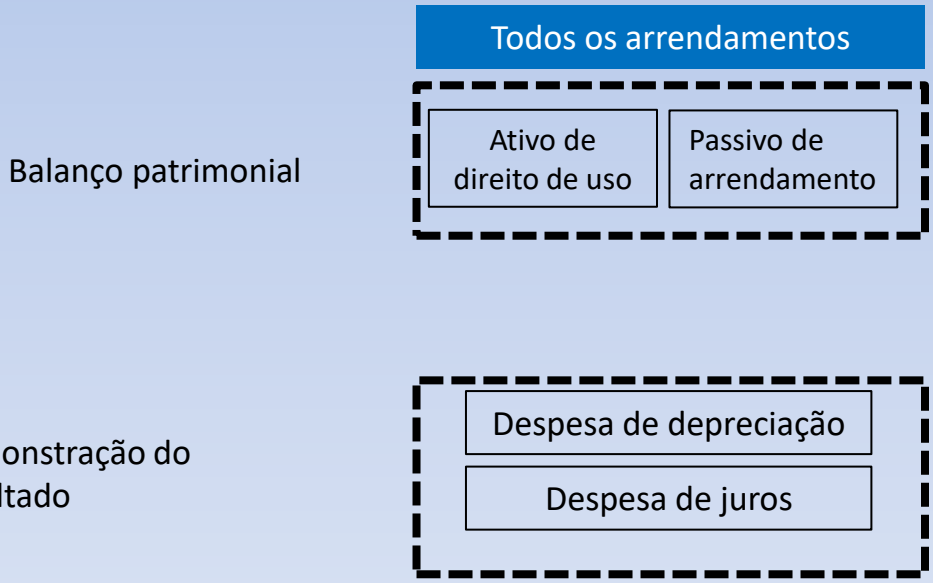
# Contabilização do arrendatário

- Norma anterior (CPC 06 (R1)/IAS 17)



# Contabilização do arrendatário

- Norma atual (CPC 06 (R2)/IFRS 16)



# Contabilização do arrendatário

| Direito de uso do ativo |
| --- |
| Passivo de arrendamento |
| Pagamentos realizados até a data de início |
| Custos diretos iniciais |
| Estimativa dos custos de desmontagem e remoção |

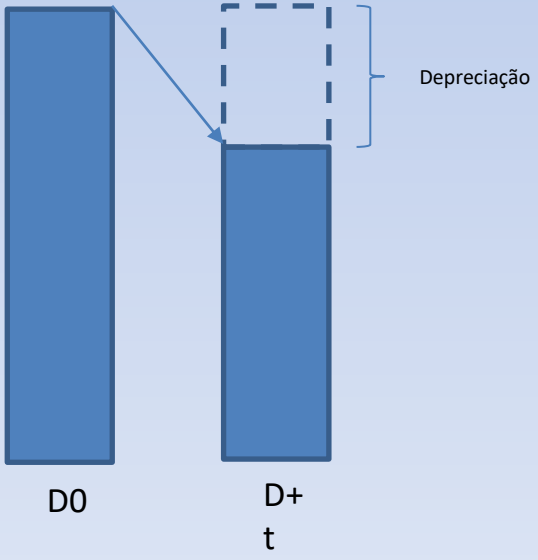
| Passivo de arrendamento |
| --- |
| Pagamentos futuros / Taxa de desconto |
| Provisão para desmontagem e remoção |

$$= \sum_{t=1}^{t=n} \frac{FC^t}{(1+r^t)}$$

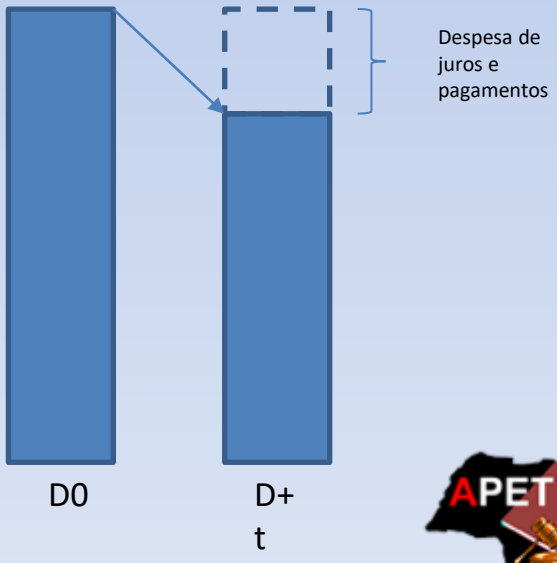
# Contabilização do arrendatário

- Comparação

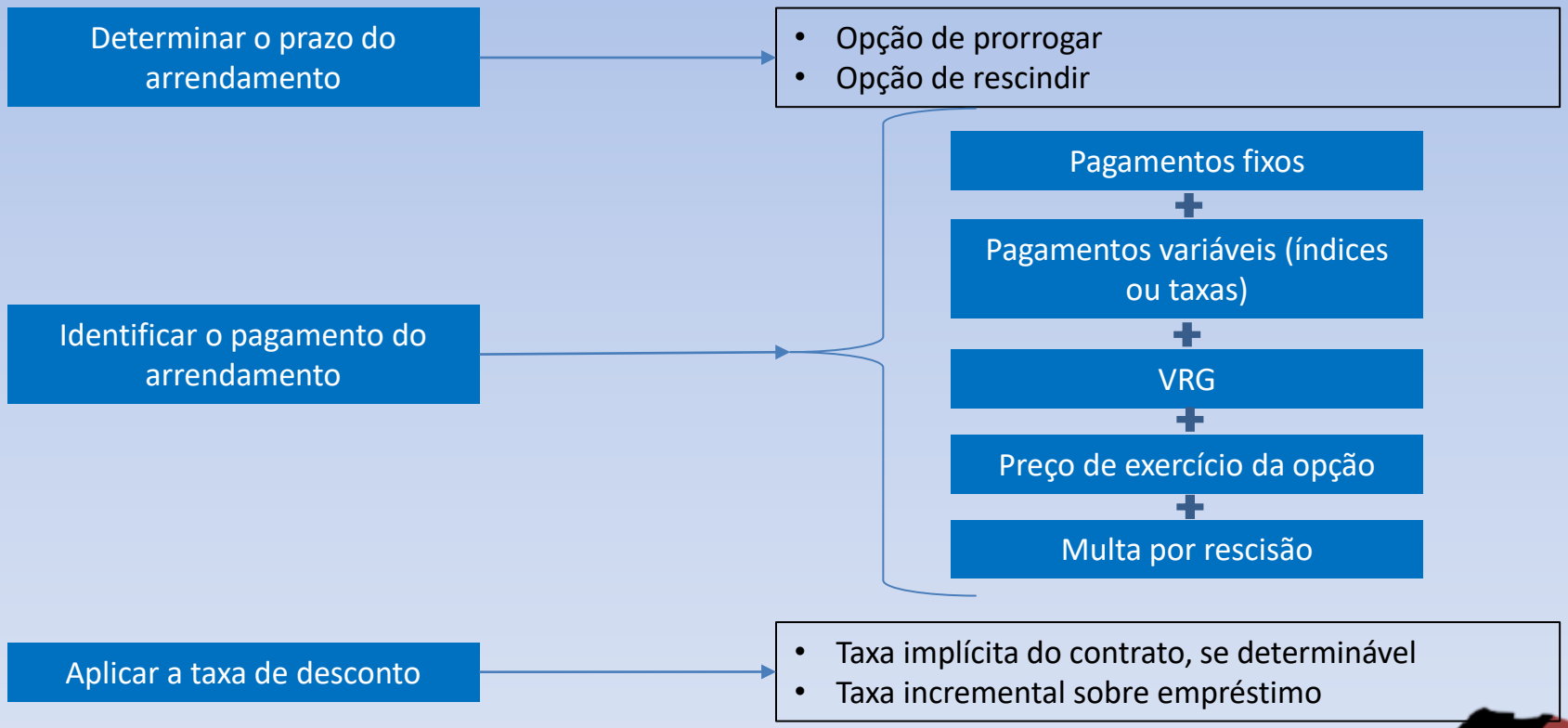
Ativo de direito de uso




Passivo de arrendamento



# Contabilização do arrendatário



# Contabilização do arrendatário

- Pagamentos variáveis

INCLUIR pagamentos variáveis, que dependem de ÍNDICE ou de TAXA

Exemplo:
- Índice Geral de Preços (IGP-M)
- Taxa de juros de referência (TJLP, LIBOR)
- Pagamentos que variam com as taxas de mercado de aluguel

MENSURAR INICIALMENTE baseado no índice ou taxa de início

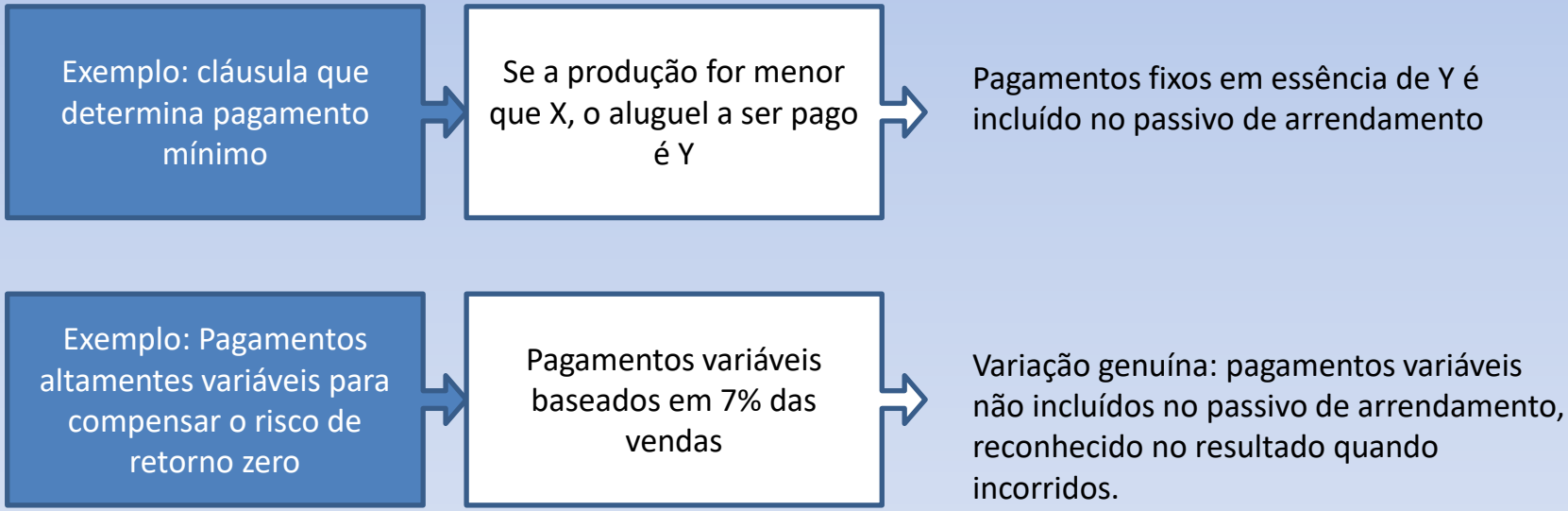
Não incluir mudanças futuras projetadas

REMENSURAÇÃO do passivo somente se houver mudança no fluxo de caixa

Geralmente não altera a taxa de desconto

# Contabilização do arrendatário

- Pagamentos fixos em essência:



# Contabilização do arrendatário

Exemplo:

- Arrendatário celebra um contrato de compra de toda a energia produzida por uma usina de cogeração e os pagamentos de arrendamento dependem totalmente da energia produzida e entregue. Os pagamentos de arrendamento são:

| Fixos | Fixos em essência | Variáveis<br>Passivo = zero |
|---|---|---|

# Contabilização do arrendatário

Mudança no índice/taxa usada para calcular os pagamentos variáveis de arrendamento

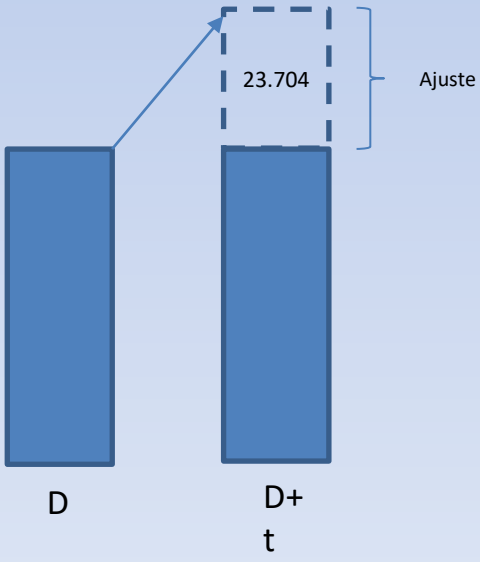
- A entidade celebra um contrato de arrendamento de 10 anos
- Os pagamentos anuais de arrendamento são de R$ 10.000, pagos no início de cada ano.
- Os pagamentos anuais de arrendamento são ajustados a cada dois anos baseados na variação do índice geral de preços (IGP). Qual é o passivo de arrendamento?

| Inicio (IGP 135) | Inicio do ano 2 (IGP 145) | Inicio do ano 3 (IGP 175) |
|---|---|---|
| Passivo de arrendamento: 10 x R$10.000 | Passivo de arrendamento: 9 x R$10.000 | Novo passivo de arrendamento: 8 x R$12.963 (R$ 10.000 x 175 / 135) |

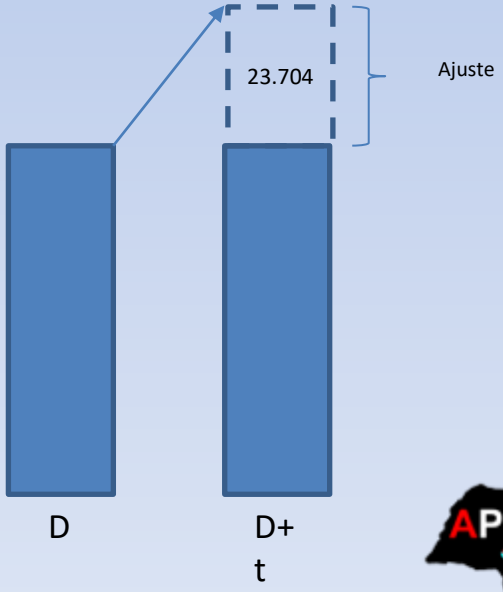
# Contabilização do arrendatário

- Comparação

Ativo de direito de uso




Passivo de arrendamento

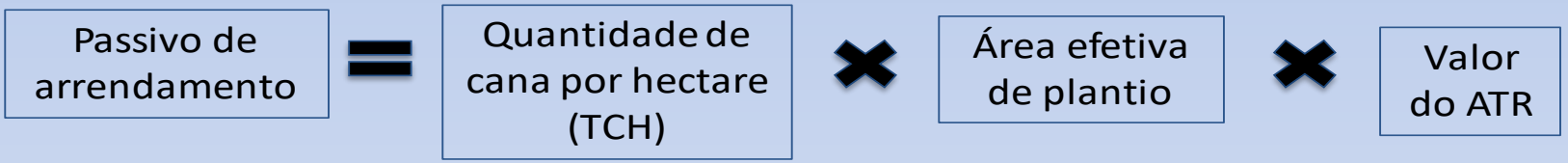


# Contabilização do arrendador

| | |
|---|---|
| | Não há mundança significativa. |
| Classificação | Distinção baseada em riscos e benefícios |
| Arrendamento financeiro | Arrendamento a receber (investimento líquido no arrendamento) |
| Arrendamento operacional | Ativo subjacente |
| Divulgação | Divulgações adicionais |

# Arrendamentos

## Arrendamento rural




| Pagamento fixo | Quantidade fixa | Quantidade fixa | Fixo pois não é oriundo de índice ou taxa |
|---|---|---|---|

# Arrendamentos

## Parceria agrícola

| Preço cana | = | Quantidade de cana por hectare (TCH) | × | Rendimento kg ATR/ton | × | Valor do ATR |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Variável pois depende do desempenho do ativo | | Variável pois depende do desempenho do ativo | | Variável pois depende do desempenho do ativo | | Fixo pois não é oriundo de índice ou taxa |

| Passivo de arrendamento | = | Percentual do parceiro outorgante | × | Preço cana |
|---|---|---|---|---|
| Pagamento variável | | Fixo | | Variável pois depende do desempenho do ativo |

# Dúvidas/Discussão

# Imobilizado

# Imobilizado

Um item deve ser reconhecido como um ativo imobilizado, quando:

a. for provável que a empresa venha a auferir futuros benefícios econômicos em decorrência da sua utilização, e

b. o custo do ativo puder ser medido de forma confiável.

# Imobilizado

- Peças maiores e equipamentos sobressalentes devem ser classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los durante mais de 12 meses.
- Peças separadas e equipamentos de manutenção que podem ser usados somente em um determinado item do ativo imobilizado devem ser registrados como imobilizado.

# Imobilizado

- Itens de valor não-relevantes podem ser agrupados por natureza do bem e aplicados ao valor total dos itens os critérios para reconhecimento como ativo imobilizado.
- Cada componente significativo em relação ao custo total de um item do ativo imobilizado deve ser depreciado separadamente.

# Imobilizado

**Pergunta**

•Um trator tem como um dos componentes principais o seu motor. A companhia já trata o motor como um componente significativo, portanto, com depreciação diferenciada. Em janeiro de 2014 este motor foi revisado e algumas peças foram trocadas, sendo os custos de inspeção identificáveis e peças de reposição mensuradas. Sabendo que a vida útil dos componentes substituídos é de 2 anos ou 20.000 horas de operação.

Opções:

- Reconheço a vida útil destes novos componentes pela vida útil do trator;
- Reconheço pela vida útil da próxima inspeção, ou equivalente a 20.000 horas de operação.

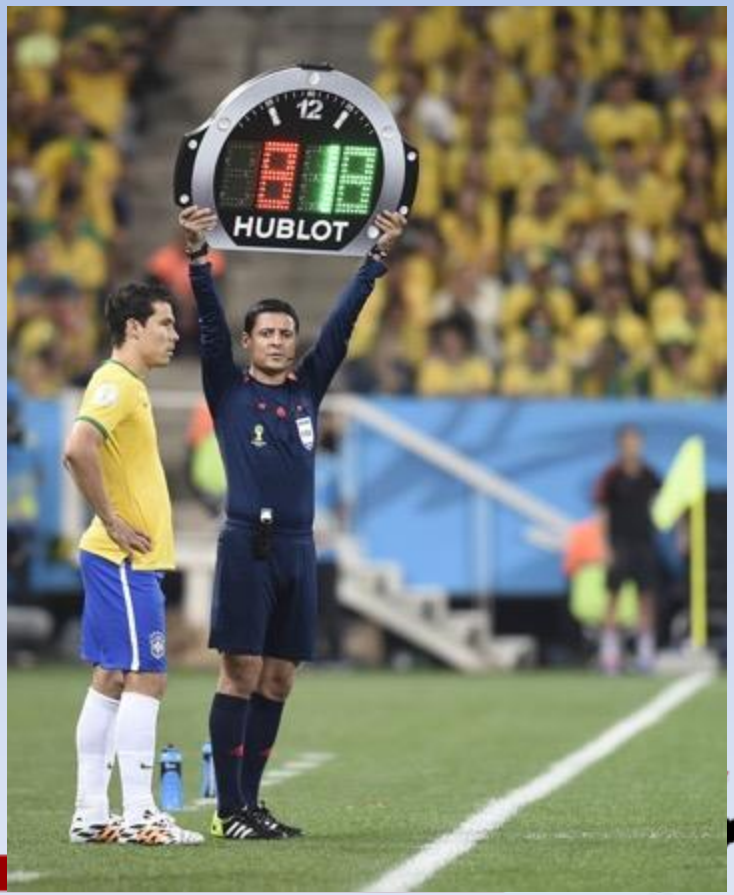
# Imobilizado

- A sua empresa faz uma instalação de estrutura para perfuração de um poço artesiano no subsolo da região da Cantareira, este contrato define que em meados de março a sua empresa deve retirar as instalações.
- Devo reconhecer uma provisão para desmobilização?

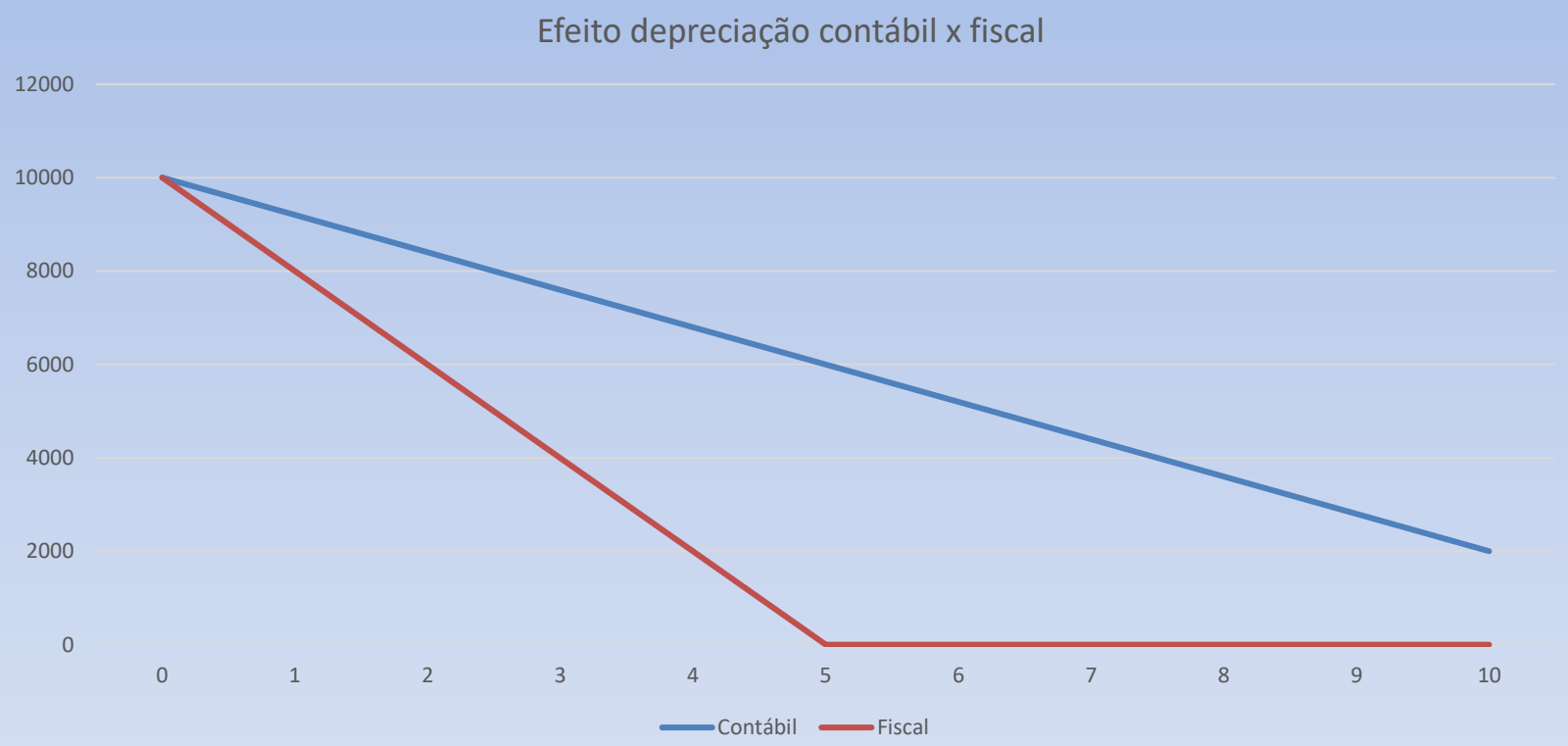
# Imobilizado

Pontos de atenção:

- Componentes do custo (custo de empréstimos)
- Componentização
- Depreciação
- Gastos subsequentes
- Gastos de reposição ativados sem a devida baixa (pode ser evidência de componentes maiores com vidas úteis diferentes)



# Imobilizado



# Imobilizado

Sobras contábeis

Controle patrimonial

Físico

Sobras físicas

# Dúvidas/Discussão

# Recapitulando…

- Ativos biológicos e produto agrícola (CPC 29)
- Estoques de produtos agrícolas (CPC16)
- Arrendamento e parceria agrícola (CPC 06)
- Imobilizado (CPC 27)

Obrigado!

dtoribeiro@usp.br