

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 29

Ativo Biológico e Produto Agrícola

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 41

Índice	Item
OBJETIVO	
ALCANCE	1 – 4
DEFINIÇÕES	5 – 9
Definições relacionadas com a área agrícola	5 – 7
Definições gerais	8 – 9
RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO	10 – 33
Ganhos e perdas	26 – 29
Incapacidade para mensurar de forma confiável o valor justo	30 – 33
SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL	34 – 38
DIVULGAÇÃO	39 – 57
Geral	40 – 53
Divulgação adicional para ativo biológico cujo valor justo não pode ser mensurado de forma confiável	54 – 56
Subvenção governamental	57
APÊNDICE – Exemplos ilustrativos	

Objetivo

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil, e as respectivas divulgações, relacionados aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas.

Alcance

1. Este Pronunciamento deve ser aplicado para contabilizar os seguintes itens relacionados com as atividades agrícolas:

- (a) ativos biológicos;
- (b) produção agrícola no ponto de colheita;
- (c) subvenções governamentais previstas nos itens 34 e 35.

2. Este Pronunciamento não é aplicável em:

- (a) terras relacionadas com atividades agrícolas (ver Pronunciamentos Técnicos CPC 27 – Ativo Imobilizado e CPC 28 – Propriedade para Investimento); e
- (b) ativos intangíveis relacionados com atividades agrícolas (ver CPC 04 – Ativo Intangível).

3. Este Pronunciamento deve ser aplicado para a produção agrícola, assim considerada aquela obtida no momento e no ponto de colheita dos produtos advindos dos ativos biológicos da entidade. Após esse momento, o CPC 16 – Estoques, ou outro Pronunciamento Técnico mais adequado, deve ser aplicado. Portanto, este Pronunciamento não trata do processamento dos produtos agrícolas após a colheita, como, por exemplo, o processamento de uvas para a transformação em vinho por vinícola, mesmo que ela tenha cultivado e colhido a uva. Tais itens são excluídos deste Pronunciamento, mesmo que seu processamento, após a colheita, possa ser extensão lógica e natural da atividade agrícola, e os eventos possam ter similaridades.

4. A tabela a seguir fornece exemplos de ativos biológicos, produto agrícola e produtos resultantes do processamento depois da colheita:

Ativos biológicos	Produto agrícola	Produtos resultantes do processamento após a colheita
Carneiros	Lã	Fio, tapete
Árvores de uma plantação	Madeira	Madeira serrada, celulose
Plantas	Algodão Cana colhida Café	Fio de algodão, roupa Açúcar, álcool Café limpo em grão, moído, torrado
Gado de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaça	Salsicha, presunto
Arbustos	Folhas	Chá, tabaco
Videiras	Uva	Vinho
Árvores frutíferas	Fruta colhida	Fruta processada

Definições

Definições relacionadas com a área agrícola

5. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento com significados específicos:

Atividade agrícola é o gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para venda ou para conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais, pela entidade.

Produção agrícola é o produto colhido de ativo biológico da entidade.

Ativo biológico é um animal e/ou uma planta, vivos.

Transformação biológica compreende o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que causam mudanças qualitativa e quantitativa no ativo biológico.

Despesa de venda são despesas incrementais diretamente atribuíveis à venda de ativo, exceto despesas financeiras e tributos sobre o lucro.

Grupo de ativos biológicos é um conjunto de animais ou plantas vivos semelhantes.

Colheita é a extração do produto de ativo biológico ou a cessação da vida desse ativo biológico.

6. Atividade agrícola compreende uma série de atividades, por exemplo, aumento de rebanhos, silvicultura, colheita anual ou constante, cultivo de pomares e de plantações, floricultura e cultura aquática (incluindo criação de peixes). Certas características comuns existem dentro dessa diversidade:

- (a) *capacidade de mudança*. Animais e plantas vivos são capazes de transformações biológicas;
- (b) *gerenciamento de mudança*. O gerenciamento facilita a transformação biológica, promovendo, ou pelo menos estabilizando, as condições necessárias para que o processo ocorra (por exemplo, nível de nutrientes, umidade, temperatura, fertilidade, luz). Tal gerenciamento é que distingue as atividades agrícolas de outras atividades. Por exemplo, colher de fontes não gerenciadas, tais como pesca no oceano ou desflorestamento, não é atividade agrícola; e
- (c) *mensuração da mudança*. A mudança na qualidade (por exemplo, mérito genético, densidade, amadurecimento, nível de gordura, conteúdo proteico e resistência da fibra) ou quantidade (por exemplo, descendência, peso, metros cúbicos, comprimento e/ou diâmetro da fibra e a quantidade de brotos) causada pela transformação biológica ou colheita é mensurada e monitorada como uma função rotineira de gerenciamento.

7. Transformação biológica resulta dos seguintes eventos:

- (a) mudanças de ativos por meio de (i) crescimento (aumento em quantidade ou melhoria na qualidade do animal ou planta), (ii) degeneração (redução na quantidade ou

deterioração na qualidade de animal ou planta) ou (iii) procriação (geração adicional de animais ou plantas); ou

(b) produção de produtos agrícolas, tais como látex, folhas de chá, lã, leite.

Definições gerais

8. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento com significados específicos:

~~Mercado ativo é aquele em que existem todas as seguintes condições:~~

~~(a) os itens negociados dentro do mercado são homogêneos;~~

~~(b) compradores e vendedores dispostos à negociação podem ser normalmente encontrados, a qualquer momento; e~~

~~(c) os preços estão disponíveis para o público. (Eliminada pela Revisão CPC 03)~~

Valor contábil é o montante pelo qual um ativo é reconhecido no balanço.

~~*Valor justo* é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.~~

Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração. (Ver Pronunciamento Técnico CPC 46 – Mensuração do Valor Justo). (Alterada pela Revisão CPC 03)

Subvenção governamental é definida no Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais.

~~9. O valor justo de ativo tem sua determinação baseada na sua localização e nas condições atuais. Como consequência, por exemplo, o valor justo do gado na fazenda é o preço do mercado principal, menos a despesa de transporte e outras despesas necessárias para colocá-lo no referido mercado. (Eliminado pela Revisão CPC 03)~~

Reconhecimento e mensuração

10. A entidade deve reconhecer um ativo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando:

(a) controla o ativo como resultado de eventos passados;

(b) for provável que benefícios econômicos futuros associados com o ativo fluirão para a entidade; e

(c) o valor justo ou o custo do ativo puder ser mensurado confiavelmente.

11. Em atividade agrícola, o controle pode ser evidenciado, por exemplo, pela propriedade legal do gado e a sua marcação no momento da aquisição, nascimento ou época de desmama. Os benefícios econômicos futuros são, normalmente, determinados pela mensuração dos atributos físicos significativos.
12. O ativo biológico deve ser mensurado ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência, exceto para os casos descritos no item 30, em que o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável.
13. O produto agrícola colhido de ativos biológicos da entidade deve ser mensurado ao valor justo, menos a despesa de venda, no momento da colheita. O valor assim atribuído representa o custo, no momento da aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques, ou outro Pronunciamento aplicável.
14. (Eliminado).
- ~~15. A determinação do valor justo para um ativo biológico ou produto agrícola pode ser facilitada pelo agrupamento destes, conforme os atributos significativos reconhecidos no mercado em que os preços são baseados, por exemplo, por idade ou qualidade. A entidade deve identificar os atributos que correspondem aos atributos usados no mercado como base para a fixação de preço.~~
15. A mensuração do valor justo de ativo biológico ou produto agrícola pode ser facilitada pelo agrupamento destes, conforme os atributos significativos reconhecidos no mercado em que os preços são baseados, por exemplo, por idade ou qualidade. A entidade deve identificar os atributos que correspondem aos atributos usados no mercado como base para a fixação de preço. (Alterado pela Revisão CPC 03)
- ~~16. Algumas entidades, frequentemente, fazem contratos para vender seus ativos biológicos ou produtos agrícolas em data futura. Os preços contratados não são, necessariamente, relevantes na determinação do valor justo porque este reflete o mercado corrente em que o comprador e o vendedor dispostos à transação a realizarão. Como consequência, o valor justo de ativo biológico ou produto agrícola não é ajustado em função da existência do contrato. Em alguns casos, um contrato para venda de ativo biológico ou produto agrícola pode ser um contrato oneroso, como definido no Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes e que se aplica aos contratos onerosos.~~
16. Entidades, frequentemente, fazem contratos para vender seus ativos biológicos ou produtos agrícolas em data futura. Os preços contratados não são, necessariamente, relevantes na mensuração do valor justo porque este reflete as condições do mercado corrente em que compradores e vendedores participantes do mercado realizariam a transação. Como consequência, o valor justo de ativo biológico ou produto agrícola não deve ser ajustado em função da existência do contrato. Em alguns casos, um contrato para venda de ativo biológico ou produto agrícola pode ser um contrato oneroso, como definido no Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes e que é aplicável aos contratos onerosos. (Alterado pela Revisão CPC 03)
- ~~17. Se existir mercado ativo para um ativo biológico ou produto agrícola, considerando sua localização e condições atuais, o preço cotado naquele mercado é a base apropriada para determinar o seu valor justo. Se a entidade tem acesso a diferentes mercados ativos, deve usar~~

~~o mais relevante deles. Por exemplo, se a entidade tem acesso a dois mercados ativos, deve usar o preço vigente no mercado que pretende utilizar. (Eliminado pela Revisão CPC 03)~~

~~18. Se não existir mercado ativo, a entidade deve utilizar, quando disponível, uma ou mais das seguintes alternativas para determinação do valor justo:~~

~~(a) o preço de mercado da transação mais recente, considerando que não tenha havido nenhuma mudança significativa nas circunstâncias econômicas entre a data da transação e a de encerramento das demonstrações contábeis;~~

~~(b) preços de mercado de ativos similares com ajustes para refletir diferenças; e~~

~~(c) padrões do setor, tais como o valor de pomar expresso pelo valor de embalagem padrão de exportação, alqueires ou hectares, e o valor de gado expresso por quilograma ou arroba de carne. (Eliminado pela Revisão CPC 03)~~

~~19. Em alguns casos, as fontes das informações mencionadas no item 18 podem sugerir diferentes conclusões sobre o valor justo do ativo biológico ou produto agrícola. Nessa situação, devem ser avaliadas e ponderadas as razões para essas diferenças de forma a obter a melhor estimativa do valor justo, entre as opções existentes. (Eliminado pela Revisão CPC 03)~~

~~20. Em algumas circunstâncias, o preço ou valor determinado pelo mercado pode não estar disponível para um ativo biológico nas condições atuais. Nessas circunstâncias, a entidade deve utilizar o valor presente do fluxo de caixa líquido esperado do ativo, descontado à taxa corrente do mercado, para definição do valor justo. (Eliminado pela Revisão CPC 03)~~

~~21. O objetivo do cálculo do valor presente do fluxo de caixa líquido esperado é o de determinar o valor justo do ativo biológico no local e nas condições atuais. A entidade deve considerar esse objetivo na determinação da taxa de desconto apropriada e na estimativa do fluxo de caixa líquido esperado. Na determinação do valor presente do fluxo de caixa líquido esperado, a entidade deve incluir a expectativa dos participantes do mercado sobre o fluxo de caixa líquido que o ativo pode gerar no mais relevante dos mercados. (Eliminado pela Revisão CPC 03)~~

22. A entidade não deve incluir na estimativa de fluxo de caixa quaisquer expectativas de financiamento de ativos, tributos ou restabelecimento do ativo biológico após a colheita (por exemplo, o custo de replantio de árvores em plantação após a colheita).

~~23. O preço em uma transação entre comprador e vendedor dispostos à negociação, sem favorecimento das partes, está sujeito a variações do fluxo de caixa. O valor justo reflete a possibilidade de existência de tais variações. Assim, a entidade deve incorporar a expectativa sobre possíveis variações no fluxo de caixa na elaboração desse fluxo e na taxa de desconto, ou, ainda, a combinação dos dois. Na determinação da taxa de desconto, a entidade deve usar premissas consistentes com aquelas usadas na estimativa do fluxo de caixa esperado, para evitar omissão ou duplicação de premissas. (Eliminado pela Revisão CPC 03)~~

24. Os custos podem, algumas vezes, se aproximar do valor justo, particularmente, quando:

(a) uma pequena transformação biológica ocorre desde o momento inicial (por exemplo, as árvores frutíferas brotadas a partir de sementes ou mudas plantadas no período imediatamente anterior ao de encerramento das demonstrações contábeis); ou

(b) não se espera que o impacto da transformação do ativo biológico sobre o preço seja material (por exemplo, para o crescimento inicial da plantação de pinos cujo ciclo de produção é de 30 anos).

~~25. Ativos biológicos são, muitas vezes, implantados na terra (por exemplo, árvores de floresta plantada). Pode não existir um mercado separado para os referidos ativos, mas pode existir um mercado ativo para a combinação deles, isto é, para os ativos biológicos, terra nua e terras com melhorias, como um conjunto. A entidade pode usar informações sobre ativos combinados para determinar o valor justo dos ativos biológicos. Por exemplo, o valor justo da terra nua e da terra com melhorias pode ser deduzido do valor justo dos ativos combinados, visando obter o valor justo do ativo biológico.~~

25. Ativos biológicos são, muitas vezes, implantados na terra (por exemplo, árvores de floresta plantada). Pode não existir mercado separado para os referidos ativos, mas pode existir mercado ativo para a combinação deles, isto é, para os ativos biológicos, terra nua e terras com melhorias, como um conjunto. A entidade pode usar informações sobre ativos combinados para mensurar o valor justo dos ativos biológicos. Por exemplo, o valor justo da terra nua e da terra com melhorias pode ser deduzido do valor justo dos ativos combinados, visando obter o valor justo do ativo biológico. [\(Alterado pela Revisão CPC 03\)](#)

Ganhos e perdas

26. O ganho ou a perda proveniente da mudança no valor justo menos a despesa de venda de ativo biológico reconhecido no momento inicial até o final de cada período deve ser incluído no resultado do exercício em que tiver origem.

27. A perda pode ocorrer no reconhecimento inicial de ativo biológico porque as despesas de venda são deduzidas na determinação do valor justo. O ganho pode originar-se no reconhecimento inicial de ativo biológico, como quando ocorre o nascimento de bezerro.

28. O ganho ou a perda proveniente do reconhecimento inicial do produto agrícola ao valor justo, menos a despesa de venda, deve ser incluído no resultado do período em que ocorrer.

29. O ganho ou a perda pode originar-se no reconhecimento inicial do produto agrícola como resultado da colheita.

Incapacidade para mensurar de forma confiável o valor justo

~~30. Há uma premissa de que o valor justo dos ativos biológicos pode ser mensurado de forma confiável. Contudo, tal premissa pode ser rejeitada no caso de ativo biológico cujo valor deveria ser determinado pelo mercado, porém, este não o tem disponível e as alternativas para estimá-los não são, claramente, confiáveis. Em tais situações, o ativo biológico deve ser mensurado ao custo, menos qualquer depreciação e perda por irrecuperabilidade acumuladas. Quando o valor justo de tal ativo biológico se tornar mensurável de forma confiável, a entidade deve mensurá-lo ao seu valor justo menos as despesas de venda. Quando o ativo biológico classificado no ativo não circulante satisfizer aos critérios para ser classificado como mantido para venda (ou incluído em grupo de ativo mantido para essa finalidade), de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, presume-se que o valor justo possa ser mensurado de forma~~

confiável.

30. Há uma premissa de que o valor justo dos ativos biológicos pode ser mensurado de forma confiável. Contudo, tal premissa pode ser rejeitada no caso de ativo biológico cujo valor deveria ser cotado pelo mercado, porém, este não o tem disponível e as alternativas para mensurá-los não são, claramente, confiáveis. Em tais situações, o ativo biológico deve ser mensurado ao custo, menos qualquer depreciação e perda por irrecuperabilidade acumuladas. Quando o valor justo de tal ativo biológico se tornar mensurável de forma confiável, a entidade deve mensurá-lo ao seu valor justo menos as despesas de venda. Quando o ativo biológico classificado no ativo não circulante satisfizer aos critérios para ser classificado como mantido para venda (ou incluído em grupo de ativo mantido para essa finalidade), de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, presume-se que o valor justo possa ser mensurado de forma confiável. (Alterado pela Revisão CPC 03)
31. A presunção do item 30 pode ser rejeitada somente no reconhecimento inicial. A entidade que tenha mensurado previamente o ativo biológico ao seu valor justo, menos a despesa de venda, continuará a mensurá-lo assim até a sua venda.
32. Em todos os casos, a entidade deve mensurar o produto agrícola no momento da colheita ao seu valor justo, menos a despesa de venda. Este Pronunciamento assume a premissa de que o valor justo do produto agrícola no momento da colheita pode ser sempre mensurado de forma confiável.
33. Na determinação do custo, da depreciação e da perda por irrecuperabilidade acumuladas, a entidade deve considerar os Pronunciamentos Técnicos CPC 16 – Estoques, CPC 27 – Ativo Imobilizado e CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Subvenção governamental

34. A subvenção governamental incondicional relacionada a um ativo biológico mensurado ao seu valor justo, menos a despesa de venda, deve ser reconhecida no resultado do período quando, e somente quando, se tornar recebível.
35. Se a subvenção governamental relacionada com o ativo biológico mensurado ao seu valor justo menos a despesa de venda for condicional, inclusive quando exigir que a entidade não se envolva com uma atividade agrícola especificada, deve ser reconhecida no resultado quando, e somente quando, a condição for atendida.
36. Os termos e as condições das subvenções governamentais variam. Por exemplo, uma subvenção pode requerer que a entidade agrícola cultive durante cinco anos em determinada localidade, devendo devolvê-la, integralmente, se o cultivo se der em período inferior. Nesse caso, a subvenção não pode ser reconhecida no resultado antes de se passarem os cinco anos. Contudo, se os termos contratuais permitirem a retenção do valor proporcional à passagem do tempo, seu reconhecimento contábil também deve ser proporcional.
37. Se a subvenção governamental estiver relacionada com ativo biológico mensurado ao custo menos qualquer depreciação ou perda irrecuperável acumuladas (ver item 30), o Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais deve ser aplicado.

38. Este Pronunciamento exige tratamento diferente do Pronunciamento Técnico CPC 07 se a subvenção do governo se referir a ativo biológico mensurado pelo seu valor justo menos despesas estimadas de venda ou a subvenção do governo exigir que a entidade não se ocupe de uma atividade agrícola específica. O Pronunciamento Técnico CPC 07 é somente aplicado à subvenção governamental relacionada a ativo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas irre recuperáveis acumuladas.

Divulgação

39. (Eliminado.)

Geral

40. A entidade deve divulgar o ganho ou a perda do período corrente em relação ao valor inicial do ativo biológico e do produto agrícola e, também, os decorrentes da mudança no valor justo, menos a despesa de venda dos ativos biológicos.
41. A entidade deve fornecer uma descrição de cada grupo de ativos biológicos.
42. A divulgação requerida pelo item 41 pode ter a forma dissertativa ou quantitativa.
43. A entidade é encorajada a fornecer uma descrição da quantidade de cada grupo de ativos biológicos, distinguindo entre consumíveis e de produção ou entre maduros e imaturos, conforme apropriado. Por exemplo, a entidade pode divulgar o total de ativos biológicos passíveis de serem consumidos e aqueles disponíveis para produção por grupos. A entidade pode, além disso, dividir aquele total entre ativos maduros e imaturos. Essas distinções podem ser úteis na determinação da influência do tempo no fluxo de caixa futuro. A entidade deve divulgar a base para realizar tais distinções.
44. Ativos biológicos consumíveis são aqueles passíveis de serem colhidos como produto agrícola ou vendidos como ativos biológicos. Exemplos de ativos biológicos consumíveis são os rebanhos de animais mantidos para a produção de carne, rebanhos mantidos para a venda, produção de peixe, plantações de milho, cana-de-açúcar, café, soja, laranja e trigo e árvores para produção de madeira. Ativos biológicos para produção são os demais tipos como por exemplo: rebanhos de animais para produção de leite, vinhas, árvores frutíferas e árvores das quais se produz lenha por desbaste, mas com manutenção da árvore. Ativos biológicos de produção não são produtos agrícolas, são, sim, autorrenováveis.
45. Ativos biológicos podem ser classificados como maduros ou imaturos. Os maduros são aqueles que alcançaram a condição para serem colhidos (ativos biológicos consumíveis) ou estão aptos para sustentar colheitas regulares (ativos biológicos de produção).
46. As demonstrações contábeis devem divulgar, caso isso não tenha sido feito de outra forma:
- (a) a natureza das atividades envolvendo cada grupo de ativos biológicos; e
 - (b) mensurações ou estimativas não financeiras de quantidade físicas:
 - (i) de cada grupo de ativos biológicos no final do período; e

(ii) da produção agrícola durante o período.

- ~~47. A entidade deve evidenciar o método e as premissas significativas aplicados na determinação do valor justo de cada grupo de produto agrícola no momento da colheita e de cada grupo de ativos biológicos. (Eliminado pela Revisão CPC 03)~~
- ~~48. A entidade deve divulgar o valor justo, menos a despesa de venda do produto agrícola colhido durante o período, determinado no momento da colheita. (Eliminado pela Revisão CPC 03)~~
49. A entidade deve divulgar:
- (a) a existência e o total de ativos biológicos cuja titularidade legal seja restrita, e o montante deles dado como garantia de exigibilidades;
 - (b) o montante de compromissos relacionados com o desenvolvimento ou aquisição de ativos biológicos; e
 - (c) as estratégias de administração de riscos financeiros relacionadas com a atividade agrícola.
50. A entidade deve apresentar a conciliação das mudanças no valor contábil de ativos biológicos entre o início e o fim do período corrente. A conciliação inclui:
- (a) ganho ou perda decorrente da mudança no valor justo menos a despesa de venda;
 - (b) aumentos devido às compras;
 - (c) reduções atribuíveis às vendas e aos ativos biológicos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos mantidos para essa finalidade, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;
 - (d) reduções devidas às colheitas;
 - (e) aumento resultante de combinação de negócios;
 - (f) diferenças cambiais líquidas decorrentes de conversão das demonstrações contábeis para outra moeda de apresentação e, também, de conversão de operações em moeda estrangeira para a moeda de apresentação das demonstrações da entidade; e
 - (g) outras mudanças.
51. O valor justo, menos a despesa de venda de um ativo biológico pode se alterar devido a mudanças físicas e também de preços no mercado. Divulgações separadas são úteis para avaliar o desempenho do período corrente e para projeções futuras, particularmente quando há um ciclo de produção que compreende período superior a um ano. Em tais casos, a entidade é encorajada a divulgar, por grupo, ou de outra forma, o total da mudança no valor justo menos a despesa de venda, incluído no resultado, referente às mudanças físicas e de preços no mercado. Geralmente, essa informação não é tão útil quando o ciclo de produção é

menor que um ano (por exemplo, quando se criam frangos ou se cultivam cereais).

52. A transformação biológica resulta em várias mudanças físicas – crescimento, degeneração, produção e procriação, podendo cada uma delas ser observada e mensurada. Cada uma dessas mudanças físicas tem relação direta com os benefícios econômicos futuros. A mudança no valor justo de ativo biológico devido à colheita também é uma mudança física.
53. A atividade agrícola é, frequentemente, exposta aos riscos climáticos, de doenças e outros riscos naturais. Se um evento ocorre e dá origem a um item material de receita ou despesa, a natureza e o total devem ser divulgados de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Exemplos de tais eventos incluem surtos de viroses, inundações, seca, geada e praga de insetos.

Divulgação adicional para ativo biológico cujo valor justo não pode ser mensurado de forma confiável

54. Se a entidade mensura ativos biológicos pelo custo, menos qualquer depreciação e perda no valor recuperável acumuladas (ver item 30), no final do período deve divulgar:
- (a) uma descrição dos ativos biológicos;
 - (b) uma explicação da razão pela qual o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável;
 - (c) se possível, uma faixa de estimativas dentro da qual existe alta probabilidade de se encontrar o valor justo;
 - (d) o método de depreciação utilizado;
 - (e) a vida útil ou a taxa de depreciação utilizada; e
 - (f) o total bruto e a depreciação acumulada (adicionada da perda por irrecoverabilidade acumulada) no início e no final do período.
55. Se durante o período corrente a entidade mensura os ativos biológicos ao seu custo menos depreciação e perda no valor recuperável acumuladas (ver item 30), deve divulgar qualquer ganho ou perda reconhecido sobre a venda de tais ativos biológicos, e a conciliação requerida pelo item 50 deve evidenciar o total relacionado com tais ativos, separadamente. Adicionalmente, a conciliação deve conter os seguintes montantes, incluídos no resultado e decorrentes daqueles ativos biológicos:
- (a) perdas irrecoveráveis;
 - (b) reversão de perdas no valor recuperável; e
 - (c) depreciação.
56. Se o valor justo dos ativos biológicos, previamente mensurados ao custo, menos qualquer depreciação e perda no valor recuperável acumuladas se tornar mensurável de forma confiável durante o período corrente, a entidade deve divulgar:

- (a) uma descrição dos ativos biológicos;
- (b) uma explicação da razão pela qual a mensuração do valor justo se tornou mensurável de forma confiável; e
- (c) o efeito da mudança.

Subvenção governamental

57. A entidade deve fazer as seguintes divulgações:

- (a) a natureza e a extensão das subvenções governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis;
- (b) condições não atendidas e outras contingências associadas com a subvenção governamental; e
- (c) reduções significativas esperadas no nível de subvenções governamentais.

Apêndice Exemplos ilustrativos

Este Apêndice acompanha, mas não faz parte do Pronunciamento. O Exemplo 1 ilustra como as evidenciações solicitadas no Pronunciamento podem ser utilizadas por uma fazenda de gado leiteiro. Este Pronunciamento encoraja a separação da mudança no valor justo menos despesa de venda dos ativos biológicos entre mudanças físicas e mudanças de preço.

A separação é refletida no Exemplo 1. O Exemplo 2 ilustra como separar mudanças físicas e de preços.

A demonstração contábil no Exemplo 1 não está de acordo com todos os requisitos exigidos de evidenciação e de apresentação de todos os Pronunciamentos do CPC. Portanto, alterações podem ser apropriadas.

Exemplo 1

XYZ Ltda.			
Balanco Patrimonial			
	Notas	31 dezembro/X1	31 dezembro/X0
ATIVO			
Ativo circulante			
Caixa		10.000	10.000
Contas a receber e outros recebíveis		88.000	65.000
Estoques		82.950	70.650

Total do ativo circulante		180.950	145.650
Ativo não circulante			
Ativo imobilizado			
Rebanho para leite – imaturos ^a		52.060	47.730
Rebanho para leite – maduros ^a		372.990	411.840
Subtotal – ativos biológicos		425.050	459.570
Equipamentos (líquido)	(3)	1.462.650	1.409.800
Total do ativo não circulante		1.887.700	1.869.370
Total do ativo		2.068.650	2.015.020
PATRIMÔNIO LÍQUIDO E PASSIVO			
Passivo circulante			
Fornecedores e outras contas a pagar		165.822	150.020
Total do passivo circulante		165.822	150.020
Patrimônio Líquido			
Capital realizado		1.000.000	1.000.000
Reservas		902.828	865.000
Total do patrimônio líquido		1.902.828	1.865.000
Total do patrimônio líquido e passivo		2.068.650	2.015.020

(a) A entidade é encorajada, mas não obrigada, a fornecer uma descrição quantitativa de cada grupo de ativos biológicos, distinguindo entre ativos para consumo e para produção ou entre ativos maduros e imaturos, conforme apropriado. A entidade deve divulgar a base para a definição de tais distinções.

XYZ Ltda.		
Demonstração do Resultado do Período *		
	Notas	Exercício encerrado em 31/12/20X1
Valor da venda do leite produzido		518.240
Ganho decorrente da mudança de valor justo menos a despesa estimada de venda do rebanho para produção de leite	(3)	<u>39.930</u>
		558.170
Materiais consumidos		(137.523)
Mão-de-obra		(127.283)
Depreciação		(15.250)
Outros custos		<u>(197.092)</u>
		(477.148)

Lucro da operação		81.022
Imposto sobre o resultado		<u>(43.194)</u>
Lucro do período		<u>37.828</u>

(*). Esta Demonstração do Resultado classifica os gastos conforme sua natureza, de acordo com o permitido pelo Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, o qual determina que, se a demonstração não tiver esse formato, deve ter seus gastos assim dispostos em notas explicativas. O Pronunciamento Técnico CPC 26 encoraja a apresentação de análise das despesas da Demonstração do Resultado.

Demonstração da Mutação do Patrim�nio Líquido XYZ Ltda. Encerrada em 31 de dezembro de 20X1			
	Capital	Lucros Retidos	Total
Saldo inicial em 1� janeiro 20X1	1.000.000	865.000	1.865.000
Lucro do período		37.828	37.828
Saldo final em 31 dezembro 20X1	1.000.000	902.828	1.902.828

Demonstra�o dos Fluxos de Caixa* XYZ Ltda.	
	Exercício encerrado em 31/12/20X1
Fluxo de caixa proveniente das atividades operacionais	
Recebimento das vendas de leite	498.027
Recebimento das vendas de rebanho	97.913
Pagamento de fornecedores e empregados	(460.831)
Pagamento pela compra de rebanho	<u>(23.815)</u>
	111.294
Pagamento de tributos sobre resultados	<u>(43.194)</u>
Caixa líquido das opera�es	<u>68.100</u>
Fluxo de caixa proveniente das atividades de investimento	
Aquisi�o de imobilizado	<u>(68.100)</u>
Caixa líquido das atividades de investimento	<u>(68.100)</u>
Aumento líquido de caixa	0
Caixa no início do período	<u>10.000</u>
Caixa no final do período	

	10.000
--	--------

(*) Esta Demonstração dos Fluxos de Caixa informa o caixa decorrente das operações usando o método direto.

Notas

<p>1 Atividades principais e operações</p> <p>A companhia XYZ Ltda. desenvolve a atividade de produção de leite para fornecimento a vários clientes. Em 31 de dezembro de 20X1, a companhia mantinha 419 cabeças de vacas para a produção de leite (ativos maduros) e 137 bezerros para produção futura de leite (ativos imaturos). A companhia produziu 157.584 kg de leite pelo valor justo, menos a despesa de venda, de \$ 518.240 (que foi determinado no momento da extração do leite) no exercício social encerrado no dia 31 de dezembro de 20X1.</p>	
<p>2 Políticas contábeis</p> <p>Rebanho de leite</p> <p>Os rebanhos são mensurados pelo valor justo menos a despesa de venda. O valor justo é determinado com base no preço de mercado de ativos com idade, raça e qualidades genéticas similares. O leite é inicialmente mensurado pelo valor justo menos a despesa de venda no momento da extração e com base no preço de mercado local.</p>	
<p>3 Ativos biológicos</p> <p>Conciliação do total contabilizado do rebanho leiteiro</p> <p>Total contabilizado em 1º de janeiro 20X1</p> <p>Aumento em função de compras</p> <p>Ganhos decorrentes de mudanças no valor justo menos a despesa de venda atribuído a mudanças físicas*</p> <p>Ganho decorrente de mudança no valor justo, menos a despesa de venda atribuível a mudanças de preço*</p> <p>Redução devido a vendas</p> <p>Total contabilizado em 31 de dezembro 20X1</p>	<p>20X1</p> <p>459.570</p> <p>26.250</p> <p>15.350</p> <p>24.580</p> <p><u>(100.700)</u></p> <p>425.050</p>
<p>4 Administração estratégica de riscos financeiros</p> <p>A companhia está exposta aos riscos financeiros inerentes à mudança de preço do leite. A administração não prevê declínio significativo do preço do leite em futuro próximo e, portanto, não contratou nenhum derivativo ou outras formas de proteção para os riscos de declínio para os referidos preços. A companhia revê suas expectativas com relação ao preço futuro do leite regularmente avaliando a necessidade de gerenciar os riscos financeiros.</p>	

(*) A separação do aumento do valor justo, menos a estimativa da despesa de venda no momento de venda, entre a parte atribuível a mudanças físicas e a parte atribuível a mudanças de preços, não é obrigatória, porém, é estimulada.

Exemplo 2 - Mudança física e mudança de preço

O exemplo seguinte ilustra como separar a mudança física e de preço, que é estimulada pelo Pronunciamento.

Havia um rebanho de 10 unidades com 2 anos de idade em 1º de janeiro de 20X1. Um animal de 2,5 anos foi comprado em 1º de julho de 20X1 por \$ 108 e nessa mesma data nasceu outro. Nenhum animal foi vendido ou colocado à disposição para venda durante o período. Os valores justos unitários, menos a despesa de venda são os seguintes:

Animais de 2 anos de idade em 1º de janeiro de 20X1	100	
Animal nascido em 1º de julho de 20X1	70	
Animal de 2,5 anos de idade em 1º de julho de 20X1	108	
Animal nascido no ano, em 31 de dezembro de 20X1	72	
Animal de 0,5 ano de idade, em 31 de dezembro 20X1	80	
Animal de 2 anos de idade em 31 de dezembro 20X1	105	
Animal de 2,5 anos em 31 dezembro 20X1	111	
Animais antigos com 3 anos de idade em 31 de dezembro 20X1	120	
Valor justo menos a despesa de venda do rebanho em 1º de janeiro de 20X1 (10 x 100)		1.000
Compra em 1º de julho 20X1 (1 x 108)		108
Aumento no valor justo menos a despesa de venda devido à mudança de preço:		
10 x (105 – 100)	50	
1 x (111 – 108)	3	
1 x (72 – 70)	<u>2</u>	<u>55</u>
Aumento no valor justo menos a despesa de venda devido à mudança física:		
10 x (120 – 105)	150	
1 x (120 – 111)	9	
1 x (80 – 72)	8	
1 x 70	<u>70</u>	<u>237</u>
Valor justo menos a despesa de venda do rebanho em 31 de dezembro de 20X1		
11 x 120	1.320	
1 x 80	<u>80</u>	<u>1.400</u>