

**CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIDADE DE ENSINO SUPERIOR DOM BOSCO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANTONIO JAIME DA SILVA DE MORAES

**CONTABILIDADE RURAL: o impacto dos equívocos da mensuração e evidenciação
dos ativos biológicos em uma empresa de Balsas - MA**

São Luís

2020

ANTONIO JAIME DA SILVA DE MORAES

CONTABILIDADE RURAL: o impacto dos equívocos da mensuração e evidenciação dos ativos biológicos em uma empresa de Balsas – MA

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis do Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^a Esp. Carmen Luiza Moreira Costa

São Luís

2020

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Centro Universitário - UNDB / Biblioteca

Moraes, Antonio Jaime da Silva de

Contabilidade rural: mensuração e evidenciação dos ativos biológicos em empresa de Balsas - MA / Antonio Jaime da Silva de Moraes. ___ São Luís, 2020.

45 f.

Orientador: Profa. Esp. Carmen Luiza Moreira Costa.

Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Curso de Ciências Contábeis – Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB, 2020.

I. Contabilidade rural. 2. Ativos biológicos - Mensuração. 3. CPC 29. I. Título.

CDU 657:631.1

ANTONIO JAIME DA SILVA DE MORAES

CONTABILIDADE RURAL: o impacto dos equívocos da mensuração e evidenciação dos ativos biológicos em uma empresa de Balsas – MA

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis do Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^a Esp. Carmen Luiza Moreira Costa

Aprovada em ___/___/2020.

BANCA EXAMINADORA

Prof^a Esp. Carmen Luiza Moreira Costa (Orientadora)

Centro Universitário Dom Bosco – UNDB

Prof. Dr. João Conrado de Amorim Carvalho (1^o Examinador)

Centro Universitário Dom Bosco – UNDB

Prof. Esp. Gustavo Pereira Nunes (2^o Examinador)

Centro Universitário Dom Bosco – UNDB

Dedico este trabalho à minha família por
todo apoio e fonte de inspiração.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos professores pelos ensinamentos, em especial, minha orientadora, Professora Carmen Luiza Moreira Costa, que tornou possível a realização deste trabalho me orientando e contribuindo para sua melhoria.

Por fim, sou grato a todos que de alguma forma, direta ou indiretamente, participaram desta realização.

RESUMO

O presente estudo discorreu sobre a mensuração e evidenciação dos ativos biológicos em uma empresa de Balsas – MA e teve como objetivo principal analisar o impacto dos equívocos na mensuração dos ativos biológicos no setor agrícola. Os objetivos específicos consistiram em: descrever os aspectos inerentes à contabilidade no agronegócio, avaliar as formas de evidenciação dos ativos biológicos e demonstrar como é feita a mensuração dos ativos biológicos no setor agrícola. A metodologia utilizada nesta monografia foi o estudo de caso visando obter e analisar informações sobre uma empresa específica, em conformidade com o assunto da pesquisa. Os resultados encontrados apontam que os principais equívocos na contabilização dos ativos biológicos se encontram no momento da classificação e conseqüentemente na mensuração correta. Nesse contexto, a partir da pesquisa pode-se compreender que o CPC 29 determina que o ativo biológico seja mensurado pelo valor justo menos o custo de venda, no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência, exceto os casos previstos neste pronunciamento. Portanto, atingiu-se o entendimento que, diante das dificuldades encontradas pela empresa na mensuração do ativo biológico, eleva-se a importância do CPC 29 quando este determina que a entidade apresente a conciliação das mudanças no valor contábil de ativos biológicos entre o início e o fim do período corrente.

Palavras-chave: Ativos biológicos. CPC 29. Mensuração.

ABSTRACT

The present study discussed the measurement and disclosure of biological assets in a company in Balsas - MA and had as main objective to analyze the impact of mistakes in the measurement of biological assets in the agricultural sector. The specific objectives were to describe the aspects inherent to accounting in agribusiness, to evaluate the forms of disclosure of biological assets and to demonstrate how the measurement of biological assets is made in the agricultural sector. The methodology used in this monograph was the case study to obtain and analyze information about a specific company, in accordance with the research subject. The results found show that the main mistakes in accounting for biological assets are found at the time of classification and consequently in the correct measurement. In this context, from the research it can be understood that CPC 29 determines that the biological asset is measured at fair value less the cost of sale, at the time of initial recognition and at the end of each accrual period, except in the cases provided for in this pronouncement. Therefore, the understanding was reached that, given the difficulties encountered by the company in measuring biological assets, the importance of CPC 29 increases when it determines that the entity must reconcile changes in the book value of biological assets between the beginning and
The end of the current period.

Keywords: Biologicals Assets. CPC 29. Measurement.

LISTAS DE TABELAS

Tabela 1: Processo após a colheita.	20
Tabela 2: Principais exigências	21

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 CONTABILIDADE PARA O AGRONEGÓCIO	13
2.1 Viabilidade econômica do agronegócio brasileiro	15
3 ATIVOS BIOLÓGICOS E PRODUTOS AGRÍCOLAS	19
3.1 Mensuração dos ativos biológicos	23
4 METODOLOGIA	26
5 RESULTADOS E DISCUSSÃO	27
5.1 Os critérios utilizados para mensuração do ativo biológico pela empresa	27
5.2 A descrição da natureza dos ativos biológicos da empresa.....	28
5.3 Contabilização dos ativos biológicos como garantia de obrigações.....	29
5.4 A segregação em subclasses de maturação dos ativos biológicos.....	30
5.5 Apresentação da empresa perante a mensuração dos ganhos e perdas no valor justo dos ativos biológicos	30
5.6 Mensuração dos ativos biológicos pelo custo histórico.....	31
5.7 Adequação da empresa às novas normas contábeis, no que tange os ativos biológicos	32
5.8 Estrutura no Balanço Patrimonial a empresa utiliza na mensuração dos ativos biológicos	32
5.9 Equívocos na mensuração e evidenciação de ativos da atividade agrícola	33
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	37
REFERÊNCIAS.....	40
APÊNDICES	42

1 INTRODUÇÃO

A informação contábil é considerada uma fonte para a tomada de decisões, dessa forma, para que a contabilidade cumpra o seu propósito de redutora da assimetria informacional é de suma importância que tal informação seja divulgada com a finalidade de atender às necessidades dos mais diversos usuários.

Mediante ao processo de globalização crescente da economia mundial, surgiu a necessidade de que as normas contábeis brasileiras adotassem um padrão internacional, com o intuito de obter maior transparência e credibilidade diante do mercado global. Tal adoção proporcionou que as demonstrações financeiras pudessem ser interpretadas em diferentes regiões do globo.

Com a busca de melhorias na qualidade da informação contábil, surgiu no contexto mundial contábil as *International Financial Reporting Standards* (IFRS), que são pronunciamentos contábeis publicados e revisados pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), cujo objetivo é trazer transparência, responsabilidade e eficiência aos mercados financeiros em todo o mundo, além de fomentar a confiança, o crescimento e a estabilidade financeira a longo prazo na economia.

A resolução do CFC nº 1.055/05 criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) que dentre suas funções está a da convergência internacional das normas contábeis por meio do emissor de Pronunciamentos Técnicos que estabelecem os procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza. Com o advento das Leis 11.638/07 e 11.941/09 que alterou a Lei 6.404/76 deu-se o principal marco da convergência das normas internacionais de contabilidade no Brasil. Tais mudanças buscam a conformidade dos procedimentos contábeis brasileiros com os dos demais países que já adotam o padrão IFRS.

Diante dessas alterações e adaptações na legislação contábil, a partir do IAS 41 – *Agriculture* do IASB, o CPC aprovou o pronunciamento técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola, em 7 de agosto de 2009. Vale frisar, ainda, que os ativos biológicos se tornaram um assunto bastante discutido no âmbito da comunidade científica devido a importância do agronegócio no Brasil.

Assim, este trabalho limitou-se ao setor agrícola que, igual a outros setores, apresenta riscos que envolvem aspectos específicos, onde se pode ratificar os reflexos climáticos do período e as transformações biológicas que alteram a substância do ativo biológico, o que acaba afetando seu real valor.

Este trabalho tem como problema: qual o impacto dos equívocos na mensuração dos ativos biológicos no setor agrícola? Com base nesse questionamento, levantou-se, algumas situações possíveis, dentre as quais se destacou a de que pode existir equívoco na classificação quanto ao tipo de Ativo Biológico das empresas brasileira da área do agronegócio, pois pelo fato de serem seres vivos e, por consequência, sujeitos a transformações biológicas, tais como: crescimento, degeneração e morte, condições climáticas, que podem afetar significativamente o seu valor, existem dificuldades de mensuração.

O objetivo geral deste trabalho é analisar o impacto dos equívocos na mensuração dos biológicos no setor agrícola. Os objetivos específicos consistem em: descrever os aspectos inerentes a contabilidade no agronegócio avaliar as formas de evidenciação dos ativos biológicos; demonstrar como é feita a mensuração dos ativos biológicos no setor agrícola.

A presente pesquisa justifica-se ao considerar que é inquestionável a importância da produção agrícola e de todo o setor do agronegócio, tanto em aspectos econômicos como sociais. Existem diversos pontos específicos a essa atividade que necessitam de um tratamento singular, pois há um movimento de internacionalização da contabilidade que discute vários tópicos relacionados à atividade agrícola. O IAS 41 trata desse assunto com uma abordagem completa, e no Brasil é adotado sob a forma do pronunciamento CPC 29 Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas.

A estrutura deste trabalho está disposta da seguinte forma: neste capítulo possibilita-se uma visão geral do assunto. No segundo e terceiro capítulos, apresenta-se o embasamento científico teórico (visão teórica) que tratam sobre os principais conceitos envolvendo o tema proposto, assim como o estado da arte (visão teórica atual) onde se encontram as pesquisas mais recentes sobre o objeto de estudo explorado.

No quarto, aborda-se a metodologia da pesquisa (visão metodológica), descreve-se o método usado para execução da pesquisa, bem como os meios e/ou técnicas utilizadas para realização da exploração do universo da pesquisa e da coleta dos resultados. A metodologia utilizada neste trabalho foi a pesquisa exploratória, qualitativa, estudo de caso. Para sustentar o embasamento teórico do trabalho, foram realizadas pesquisas em vários trabalhos, como artigos, livros, monografias, teses, dissertações, livros e sites com vigor científico pertinente a temática em questão. Para

viabilizar a realização das pesquisas e buscas de fontes, foram utilizadas as seguintes palavras-chave: Ativo Biológico. Agronegócio. Setor Agrícola.

No quinto capítulo, apresentam-se respectivamente, a análise dos resultados encontrados através da pesquisa bibliográfica (visão analítica) e a discussão sobre os resultados obtidos através desta análise depois da aplicação do método sugerido na pesquisa (visão prática).

Por fim, o sexto capítulo, trata-se das conclusões e reflexões a respeito de todas as informações coletadas e selecionadas durante o tempo em que o estudo foi desenvolvido e ainda, apresenta-se referências utilizadas para a fundamentação teórica deste trabalho.

2 CONTABILIDADE PARA O AGRONEGÓCIO

A contabilidade surgiu ao longo da história desde os primeiros indícios de civilizações, sendo uma das primeiras manifestações da necessidade do homem em controlar, regular e defender seus bens.

A Contabilidade sem dúvida, a maior fonte de informações sobre o patrimônio da empresa, permitindo conhecer, com facilidade, todos os fatos que ocasionaram alteração qualitativa ou quantitativa, servindo de bússola na administração dos negócios e contribuindo para o alcance dos objetivos. Somente com sua utilização o empresário terá os parâmetros necessários para sua decisão (SILVA, 2012, p. 85).

A contabilidade tornou-se de extrema relevância para as empresas, tendo em vista que ela elabora relatórios e demonstrativos que mostram a situação patrimonial da empresa num determinado período a partir dos fatos ocorridos; e um importante demonstrativo contábil é o balanço patrimonial. Os sistemas de contabilidade gerencial das empresas são adequados de acordo com as mudanças tecnológicas para melhor processar as informações gerenciais.

Neste sentido os gestores precisam aproveitar informações gerando seus modelos de escrituração contábil, pois será um fator indispensável nas técnicas das demonstrações contábeis, mostrando sua capacidade de forma eficaz. É um processo complexo, isto é, um sistema que facilita as adequações na contabilidade (FRANCO & MARRA, 2013.)

As informações gerenciais contábeis não são relevantes para os atuais termos de concorrências. Uma das funções mais importantes da contabilidade gerencial consiste em fornecer informações. A contabilidade passou de ser restrita aos proprietários e passa a ser importante a todos da sociedade que contribuem para o desenvolvimento da organização, ou seja, deixou de ser repassada só para os proprietário e gestores da empresa que faziam das informações a tomada de decisão (ARAÚJO, 2015).

Segundo Crepaldi (2016), a contabilidade Rural é um instrumento da função administrativa que tem como finalidade: controlar o patrimônio das entidades; apurar o resultado das entidades rurais e prestar informações sobre o patrimônio e sobre o resultado das entidades rurais aos diversos usuários das informações.

A contabilidade Rural é o registro dos fatos ocorridos na atividade rural em determinado momento. Trata-se de uma escrituração contábil obrigatória,

devendo ser contabilizadas mensalmente todas as receitas, os custos e as despesas, os custos e as despesas, respeitando os princípios contábeis e as normas brasileiras de Contabilidade. Essa escrituração contábil deve evidenciar as contas de receitas, os custos e as despesas segregadas por tipo de atividades, e os critérios de avaliação adotados pelas entidades rurais dever ser fundamentados nos seus ciclos operacionais (CREPALDI, 2016, p.88)

Contabilidade Rural pode ser definida de diversas maneiras dependendo de cada autor, para Crepaldi (2016), Contabilidade é uma ciência, uma disciplina, um ramo de conhecimento humano, uma profissão que tem por objeto o estudo dos fenômenos patrimoniais. Sendo assim, a contabilidade Rural é um dos principais sistemas de controle e informação das empresas rurais. Através dos registros contábeis e análise das demonstrações contábeis ou financeiras, é possível levantar a real situação financeira da empresa, evolução do negócio, análise de solvência e retorno do investimento.

Segundo Fonseca et al. (2015) a Contabilidade é uma importante ferramenta para a gerência e tomada de decisão em qualquer ramo de atuação econômico, com uma visão mais específica a Contabilidade Rural veio para o atendimento e auxílio às empresas, indústrias e rurais e para produtores agropecuários, que atuam na atividade agrícola e a criação de animais de pequeno e grande porte.

Já Lemos et al. (2016) relata que para uma empresa rural obter sucesso é necessário que o empresário tenha informações precisas de seu negócio, juntamente com uma eficiente administração que conheça bem o ramo adotado, para que desta forma a contabilidade ofereça dados verdadeiros para uma melhor tomada de decisão.

Ainda, o desenvolvimento gerencial contábil, segundo os autores, possibilitará aumento dos resultados econômicos, de maneira que a empresa se utilize de um controle quanto aos custos na produção, aumento da lucratividade, planejamento, controle e retorno do capital investido, assim estabelecendo metas e objetivos definidos e direcionando a tomada de decisões em busca da rentabilidade desejada. Desta forma, o empresário rural poderá visualizar seu desenvolvimento de hoje e do futuro, e poderá ajudar para que essas mudanças não causem momentos de crise nas entidades.

O agronegócio no Brasil vem sendo um dos mais importantes da economia, apresentando um significativo aumento no PIB brasileiro, favorecendo a Balança Comercial e gerando muitos empregos. Atendendo a isso a Contabilidade

Rural possibilita uma visão global do Agronegócio, auxiliando os produtores nas tomadas de decisões, investimentos e melhorias para o crescimento no setor para as empresas rurais e para seus empresários (FONSECA, et al. 2015).

2.1 Viabilidade econômica do agronegócio brasileiro

Dentro de um ponto de vista econômico, o agronegócio é uma conjunção de negócios relacionados à agricultura e pecuária. Geralmente podemos dividir este estudo em partes, uma delas trata de negócios agropecuários, as que representam os produtores rurais constituídos na forma de pessoas físicas, os fazendeiros, e de pessoas jurídicas, ou seja, as empresas.

Outra parte são os negócios atrelados à agropecuária, representados pelo comércio e a indústria que fornecem insumos para a produção rural, como por exemplo, os fabricantes de fertilizantes agrícolas, defensivos químicos, equipamentos.

Na última parte, estão os objetos voltados para os negócios agropecuários: compra, transporte, beneficiamento e venda dos produtos agropecuários até o consumidor final. Enquadram-se nesta definição os frigoríficos, as indústrias têxteis e calçadistas, empacotadores, supermercados, distribuidores de alimentos.

Sendo um segmento de grande representatividade econômica, o agronegócio é responsável por grande parte do PIB nacional e das exportações do país. O Brasil é um dos líderes mundiais neste setor e exporta para mais de 180 nações.

Para estimular ainda mais esse setor, o Brasil tem realizado investimentos para o fortalecimento do agronegócio. O Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento (MAPA), objetiva elaborar mecanismos para unir o desenvolvimento econômico e preservação ambiental através do agronegócio. Nesse sentido, estão sendo realizadas pesquisas para o desenvolvimento do mercado de agroenergia, que é a produção de energia através da utilização de produtos e resíduos do agronegócio.

Avaliando a evolução do agronegócio podemos constatar como se faz necessário o avanço da tecnologia neste setor, tendo como base de estudo a importância da tal como fator determinante do desenvolvimento.

Efetuando uma descrição do estado atual e o quanto houve de progresso neste âmbito, para assim demonstrar que a tecnologia tem o poder de fornecer todo o suporte para uma produção eficaz e aliando-se cada vez mais a esta esfera.

O agronegócio no país colabora com a determinação de oportunidades contribui com a inserção dos produtores ao mundo globalizado com propostas para implementar ações considerando sua relação com linhas estratégicas para um melhor desempenho do agronegócio no Brasil.

Dentre outros aspectos, pode-se enfatizar que o homem moderno e a sociedade moderna se adéquam ao que a natureza lhe oferece, ou seja, países em constante desenvolvimento econômico utilizam ao máximo seus conhecimentos para extrair da melhor maneira e forma possível o que é oferecido, com isso a sociedade está em constante desenvolvimento em busca de uma civilização industrializada.

Atualmente, a demanda por alimento que provenha da matéria prima é indiscutivelmente, juntamente com a água potável, a que possui maior importância para todos os habitantes. Tal fator tende a aumentar com o passar dos anos com o aumento da população global. Com isso a agricultura possui e possuirá rumos imensuráveis para a sociedade global como um todo.

Com tanta diversidade de culturas no plantio e uma quantidade inexplorada de terras próprias para o cultivo de cereais e outros derivados que compõem a matéria prima essencial para o alimento, o planeta sofre com a fome. Cerca de 800 milhões de pessoas no mundo são atingidos por este problema, segundo relatório da Organização das Nações Unidas para Alimentação e Agricultura - FAO.

Os agentes que podem promover essa mudança são os próprios consumidores, cerca de 80% dos alimentos produzidos no mundo são derivados da agricultura familiar, isto significa que os próprios produtores e consumidores são vitais para a solução do problema que é a fome.

Fatores como preço, produtividade e procura são elementos que compõem a alma de todo negócio. Entretanto, a demanda de alimento no planeta sempre existirá. Com isso a matéria prima dele, que são produtos produzidos na agricultura, serão sempre essenciais para o ser humano.

Ao observar o cenário nacional e principalmente o internacional, analisa-se o quanto o Brasil é privilegiado e incisivo quanto a este critério, além do quê, possui um potencial de crescimento riquíssimo.

Portanto é um país abundante em fontes hidrográficas e em solos férteis, e possui uma potência mundial que ainda não foi totalmente explorada, quem breve, será uma fonte riquíssima em nossa sociedade. Segundo dados da Organização das Nações Unidas (ONU), o Brasil foi o país que mais reduziu a fome no planeta, isto demonstra que o país possui uma gama de produtos produzidos e em grandíssima quantidade, a fim de que, muitos desses são exportados.

Este crescimento vertiginoso e positivo deve-se a dois elementos primordiais para o alcance desse sucesso: o primeiro e mais importante que são os agricultores e o segundo o governo que por sua vez também possui uma grande parcela na tomada de decisão no contexto de um país altamente produtivo e exportador. Iniciativas como subsídios aos agricultores, créditos rurais e financiamentos agrícolas com prazo estendido e baixos juros, fizeram com que a classe investisse um pouco mais sabendo que podiam contar com alguém que lhes pudesse suprir no momento de dificuldade (MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, 2014).

Contanto, o futuro ainda é incerto, mas é possível fazer algumas projeções de como o planeta se comportará daqui em diante. Segundo a Organização das Nações Unidas para Alimentação e Agricultura - FAO, em 2050 a população mundial será de mais de 9 bilhões de pessoas e durante este período de adaptação o Brasil será responsável por aproximadamente 40% da produção alimentícia do mundo e, conseqüentemente, será o maior produtor e exportador do mundo.

Grande parte das terras brasileiras ainda não foram totalmente exploradas para o plantio dos produtos elementares, portanto há milhões de hectares que serão responsáveis por uma das maiores economias mundiais tratando-se da base elementar que é a agricultura, afirma a Organização das Nações Unidas para Alimentação e Agricultura - FAO.

O mesmo cenário encontrado no Brasil e no mundo pode ser descrito nas terras catarinenses: solos férteis, crescimento de demanda, terras inexploradas com capacidade produtora, dentre outros fatores. São elementos que podem ser atribuídos ao estado que possui o sexto lugar no *ranking* do PIB brasileiro, que tem a agricultura como uma de suas bases fortes para a economia (PADILHA JUNIOR, 2004).

O conceito do agronegócio já é antigo. No ano de 1957, dois pesquisadores americanos, Davis e Goldberg, o definem como a soma total das operações de produção e distribuição de suprimentos, das operações de produção nas unidades

agrícolas, do armazenamento, do processamento e da distribuição dos produtos agrícolas e dos itens produzidos a partir deles (PADILHA JUNIOR, 2004).

O agronegócio é o motor da economia nacional, registrando importantes avanços quantitativos e qualitativos, que se mantém como setor de grande capacidade empregadora e de geração de renda, cujo desempenho médio, tem superado o desempenho do setor industrial, ocupando, assim, a posição de destaque no âmbito global, o que lhe dá importância crescente no processo de desenvolvimento econômico, por ser um setor dinâmico da economia e pela sua capacidade de impulsionar os demais setores. Agronegócio: O motor da economia brasileira e o dinamismo da economia paranaense (BARROS, 2013, p. 72).

No ano de 2009, a economia brasileira sofreu com a crise financeira mundial, que ocasionou uma retração de 0,2% do PIB, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Entretanto o agronegócio se destacou como o responsável pelo bom desempenho da balança comercial, já que houve um grande *déficit* gerado pelas demais áreas, o setor encerrou o ano com um *superávit* de US\$ 24,6 bilhões.

O agronegócio no Brasil tem como um dos principais setores a agroindústria e conseqüentemente a agricultura, responsáveis pela produção de alimentos que envolvem em especial produtos como o café, açúcar, soja, milho, carne bovina, suína e frango.

Este desempenho deve atingir níveis mais altos, pois o Brasil tem vocação para fazer o campo gerar muito mais. O país detém de características continentais, dividido em cinco grandes regiões e uma população com mais de 190 milhões de pessoas. O clima é predominante tropical, em algumas regiões subtropicais ou temperadas, isso beneficia a exploração agrícola em quase todo o território, com abundância de água e cada vez mais qualidade tecnológica.

Diversos fatores colaboram para que haja grandes chances, no longo prazo, do Brasil aumentar sua produção agrícola (principalmente de grãos como soja e milho). No entanto cabe enfatizar que o Brasil possui imensas áreas ainda inexploradas ou exploradas de forma não muito eficiente que no futuro poderão ser agregados à produção agrícola se houver investimentos em produtividade e meios de escoamento das safras.

3 ATIVOS BIOLÓGICOS E PRODUTOS AGRÍCOLAS

O CPC 29 define que ativos biológicos é um animal e/ou uma planta, vivos. Já produtos agrícolas são os produtos colhidos de ativo biológico da entidade. O ativo biológico vai desde o nascimento ou plantio até o ponto de abate ou colheita, um determinado animal ou planta é considerado, para fins de contabilização, um ativo biológico. A partir de seu abate ou colheita, o item passa a ser classificado como produto agrícola e assim é considerado até que seja transformado ou beneficiado.

De acordo com o CPC 29, os ativos biológicos são classificados em dois grandes grupos: consumível e de produção; e maduros e imaturos. O consumível é aquele que para a sua utilidade faz-se necessário cessar a vida. São chamados também de culturas temporárias, como por exemplo, o gado de corte e a plantação de coentro.

Os de produção geram benefícios autorrenováveis preservando a sua existência, são conhecidos como culturas permanentes. Para efeito ilustrativo cita-se o gado leiteiro e a cana de açúcar. Os maduros são aqueles que se desenvolvem atingindo a condição para serem colhidos (ativos biológicos consumíveis) ou estão aptos para sustentar colheitas regulares (ativos biológicos de produção) e os imaturos ainda estão no processo de maturidade.

O Pronunciamento CPC 29 (2009) cessa seu alcance quando o produto agrícola passa à fase de beneficiamento. Os produtos processados, provenientes dos produtos agrícolas, serão tratados de acordo com suas características e sob o respaldo de outro pronunciamento apropriado.

O CPC 29 apresenta uma tabela que fornece exemplos de ativo biológico, produtos agrícolas e produtos resultantes do procedimento após a colheita. Nesse sentido esse CPC não aborda sobre o processamento dos produtos agrícolas após a colheita. Desta forma, o pronunciamento técnico CPC 29 determina o tratamento contábil para os ativos biológicos e produtos agrícolas durante o período de crescimento, degeneração, produção e procriação, e para a mensuração inicial dos produtos agrícolas no momento da colheita, sendo avaliados ao valor justo menos o custo de venda, considerando a transformação biológica que causa a mudança quantitativa e qualitativa, desde o início do ciclo da vida até o momento da sua colheita.

Tabela 1: Processo após a colheita.

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

Fonte: elaborada pelo autor com base no CPC 29.

Com isso, o ativo biológico deve ser mensurado ao custo, subtraído a depreciação e perda por irrecuperabilidade. O pronunciamento IAS 41 foi editado em dezembro de 2000, após vários anos de discussão, sendo adotado pelo IASB em abril de 2001. Foi a primeira norma emitida pelo IASB direcionada especificamente para o setor primário, tendo como objetivo normatizar o tratamento contábil das apresentações e divulgações das demonstrações financeiras das entidades relacionadas com atividades agrícolas (RECH et al. 2006).

Essa norma determina os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos biológicos durante a fase de crescimento, degeneração, produção e reprodução, estabelecendo que, se o justo valor pode ser mensurado confiavelmente, este deve ser o critério utilizado no momento inicial e em cada data de elaboração das demonstrações financeiras, incluídas as informações trimestrais (ITR), e evidenciados na demonstração de resultados, os ganhos e perdas advindas das transformações ocorridas.

O pronunciamento IAS 41 define ativo biológico como um animal ou planta vivos, e produto agrícola como o produto colhido originado dos ativos biológicos no momento da colheita. Como exemplo, para a pecuária de corte, os animais vivos (bezerro, garrote, novilha etc.) são considerados ativos biológicos e a carcaça após o abate como produto agrícola.

No Brasil, o CPC 29, correlacionado ao pronunciamento IAS 41, estabelece o tratamento contábil referente a ativos biológicos e produtos agrícolas no ponto da colheita, tomando por base o estoque formado a partir dele. Estabelece também como

são feitas as divulgações das informações úteis aos diversos usuários. Todavia, o referido pronunciamento não trata do processamento dos produtos agrícolas após a colheita como.

Tabela 2: Principais exigências

1º	Descrição, dissertativa ou quantitativa, do montante de cada grupo de ativos biológicos e o montante acumulado.
2º	Distinção entre ativos biológicos consumíveis e de produção, ou ainda, entre ativos biológicos maduros ou adultos e imaturos ou juvenis.
3º	O ganho ou a perda proveniente da mudança no valor justo menos a despesa de venda de ativo biológico deve ser incluído no resultado do exercício em que tiver origem.
4º	Evidenciar o método e as premissas significativas aplicadas na determinação do valor justo.
5º	Evidenciar a existência e o total de ativos biológicos cuja titularidade legal seja restrita e o montante deles dado como garantia de exigibilidades.
6º	Evidenciar o montante de compromissos relacionados com o desenvolvimento ou aquisição de ativos biológicos.
7º	Evidenciar as estratégias de administração de riscos financeiros relacionadas com a atividade agrícola.
8º	Apresentar a conciliação das mudanças no valor contábil de ativos biológicos entre o início e o fim do período corrente, que irá incluir o ganho ou perda decorrente da mudança no valor justo menos a despesa de venda.
9º	Explicação sobre a razão pela qual o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável.

Fonte: elaborada pelo autor com base no CPC 29.

Em relação à apresentação e divulgação dos ativos biológicos, de acordo com o disposto no parágrafo 40 do pronunciamento IAS 41, as empresas devem apresentar em suas demonstrações contábeis as quantias escrituradas de forma separada com descrição, ainda que narrativa, de cada grupo de ativos biológicos, o montante acumulado e o montante de cada grupo de ativos biológicos.

Conforme observado no parágrafo 43, o pronunciamento IAS 41 incentiva as empresas a apresentar uma descrição quantificada de cada grupo de ativos biológicos, distinguindo entre ativos biológicos consumíveis e de produção, ou ainda, entre ativos biológicos maduros ou adultos e imaturos ou juvenis.

Segundo o CPC 29, a empresa necessita reconhecer um ativo biológico ou produto agrícola quando for o caso de obter o controle do ativo como resultado de eventos passados; e ainda quando for previsível que benefícios econômicos futuros relacionados com o ativo fluirão para a entidade; e quando o valor justo ou o custo do ativo apresentar características confiáveis.

Existe uma condição de que o valor justo dos ativos biológicos pode ser analisado de forma segura, entretanto, isso pode ser não aceito na situação de ativo biológico cujo valor deveria ser determinado pelo mercado, não o tem disponível no momento e as alternativas para estimá-los não são adequadas.

Caso se tenha mercado ativo para um ativo biológico conforme sua localização e condições atuais, o preço cotado naquele mercado é a base para designar o seu valor justo. Quando ocorrer dá entidade ter acesso a mercados ativos distintos, deverá usar o mais relevante.

Quando não se tiver mercado ativo, a entidade precisa quando disponível, o preço de mercado da transação mais atual, o preço de mercado de ativos semelhantes com ajustes para refletir diferenças ou os padrões do setor respectivo.

Em outras palavras, o ganho ou a perda advinda da mudança do valor justo menos a despesa de venda de ativo biológico mensurado e contabilizado no momento inicial até o final de um determinado período deve ser incluído no resultado do exercício.

A entidade também assume o papel de divulgar o ganho ou a perda do período em relação ao valor inicial do ativo biológico e do produto agrícola e, também, o ganho ou perda oriundo da mudança no valor justo, subtraindo assim a despesa de venda dos ativos biológicos.

Ademais, a empresa deve apresentar ainda a descrição de cada grupo de ativos biológicos, com abordagem dissertativa ou quantitativa. Nesse contexto, pessoa jurídica é motivada evidenciar e divulgar uma descrição da quantidade de cada grupo de ativos biológicos, fazendo a diferenciação entre consumíveis e de produção ou entre imaturos e maduros.

A empresa deve utilizar o método e as premissas aplicadas na determinação do valor justo de cada grupo de produto agrícola no momento exato da colheita e de cada grupo de ativos biológicos, bem como expor o valor justo, diminuindo a despesa de venda do produto agrícola colhido do período da colheita.

Por fim, a organização deve se ater a três pontos: demonstrar a conciliação das alterações no valor contábil de ativos biológicos entre o início e o fim do período respectivo, que irá incluir o ganho ou perda advinda da modificação no valor justo diminuindo a despesa de venda; os aumentos por conta das compras; e as reduções alocadas às vendas e aos ativos biológicos classificados como mantidos para venda ou inseridos em grupo de ativos mantidos.

Importante frisar ainda que, à divulgação adicional para ativo biológico onde o valor justo não possa ser analisado de forma segura, caso a entidade mensure ativos biológicos pelo custo, menos qualquer depreciação e perda no valor recuperável acumuladas, no fim do período deverá realizar a explicação dos ativos biológicos; descrição da razão pela qual o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável.

3.1 Mensuração dos ativos biológicos

Entende-se que uma das principais dificultadas dos processos que antecede a mensuração dos ativos biológicos é sua análise, ou seja, se estes atendem aos critérios estabelecidos pela norma para que sejam apresentados nas demonstrações financeiras, como parte do balanço ou apenas nas notas explicativas. Este processo é conhecido na contabilidade como reconhecimento. Para que um elemento possa ser reconhecido nas demonstrações financeiras, primeiramente, é necessário que o mesmo possa ser identificado com base nos atributos em que ele será apresentado.

O reconhecimento de ativos está relacionado com o momento do reconhecimento de um passivo ou de uma receita que impactará o resultado seja ele operacional ou abrangente (*Other Comprehensive Income*). Neste sentido, ratifica-se que o momento em que os ganhos são reconhecidos, especificamente ganhos resultantes de aumentos do valor de ativos, deve ser idêntico ao do reconhecimento de receitas. No conceito da contabilidade baseada nas partidas dobradas, significa que toda variação no ativo deve provocar igual efeito no patrimônio líquido ou no passivo de uma entidade.

A *Conceptual Framework* do IASB § 84 (IASB 2010) afirma que a inter-relação entre os elementos significa que um elemento que satisfaça a definição e os critérios de reconhecimento de um dado elemento, por exemplo, um ativo, automaticamente, requer o reconhecimento de uma outra classe, por exemplo, receita ou um passivo.

Neste sentido o § 83, estabelece as condições necessárias para que um elemento que satisfaça as definições de ativo seja reconhecido no balanço. Quais sejam: (a) seja provável que algum benefício econômico futuro referente ao item venha a ser recebido pela entidade; e (b) ele tiver um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis. Most (1982) afirma que ativos representam uma

variedade de recursos econômicos, ou coisas de valor controlados por uma empresa, material ou não, para o qual os proprietários investem seus fundos livremente e originam, na saída, um valor de ativo.

Em se tratando de ativos biológicos, a IAS 41 § 10, uniu parte da definição de ativo e as condições estabelecidas pela estrutura conceitual, para estabelecer as condições necessárias para que um item com esta característica faça parte das demonstrações financeiras.

Neste sentido, a norma determina que uma entidade deva reconhecer um ativo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando: a empresa controle o ativo como consequência de acontecimentos passados; seja provável que benefícios econômicos associados ao ativo fluirão para a empresa; o valor justo ou custo do ativo possa ser confiavelmente mensurado.

Para ilustrar a importância dessas condições em relação ao item “a – controle”, destaca-se o caso de uma floresta nativa, que na essência de sua fenomenologia é um ativo biológico, tendo em vista resultar da transformação biológica dos efeitos da natureza. Porém se a entidade não possui o direito de exploração, ainda que possa ser estimado o custo ou valor justo, esta não pode ser reconhecida nas demonstrações financeiras de uma entidade.

Para ilustrar a condição de benefícios futuros prováveis pode-se usar o exemplo de uma empresa que possui uma floresta localizada em uma ilha e por quaisquer motivos legais não possa mais extrair a madeira daquela floresta. Ainda que a floresta seja biologicamente enquadrada no conceito de plantas e animais vivos, da definição de ativos biológicos, esta não deve ser reconhecida como tal nas demonstrações contábeis, pois falha no quesito de associação de benefícios econômicos desse ativo que fluirão para a entidade.

A aplicabilidade da nova norma tem gerado dúvidas e dificuldades para as empresas, por trazer como tratamento contábil para este segmento, a obrigatoriedade da mensuração e divulgação dos ativos biológicos e dos produtos agrícolas a valor justo (BARROS et al. 2013).

Segundo De Carvalho (2013), um dos preceitos preconizados pelas normas internacionais de contabilidade é a adoção do valor justo para a mensuração de diversos itens de balanço, tais como derivativos e ativos biológicos.

Wanderley et al. (2012) concluiu que o processo de convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais ganhou ênfase no Brasil e foi

legalmente determinado com a adoção das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09 e com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), traduzindo-se num desafio para empresas, profissionais da contabilidade e professores. O *fair value* tem sido apresentado como medida de avaliação de certos ativos específicos, dotados de vida, que estão sujeitos a transformações biológicas que afetam significativamente o seu valor.

Para Barroso, et al. (2016, p. 7):

A mensuração a valor justo considera as características do ativo ou passivo. Considerando que o CPC 29 trata um item do ativo, temos que a aplicação aos ativos presume o maior e melhor uso do ativo pelos participantes do mercado. Deve ser considerado sob duas possibilidades: (i) Para uso: O valor justo do ativo individual deve considerar o melhor preço que os participantes do mercado obteriam quando ele fosse utilizado em conjunto com outros ativos; e (ii) Para troca: O melhor uso ocorre sob a utilização individual do ativo. Nessa situação, valor justo seria aquele obtido numa transação corrente de venda do ativo individual.

De Carvalho et al. (2013) fala no seu trabalho que ao tratar especificamente de ativos biológicos, detalham que a IAS 41 ousou, no sentido de sedimentar o valor justo como principal critério para mensuração dos ativos biológicos, estabelecendo o preço de mercado como referência para a contabilização desses ativos. Trazem à discussão a aplicação do valor justo na mensuração de instrumentos financeiros.

4 METODOLOGIA

A pesquisa foi realizada com uma empresa do setor agrícola pioneira na produção e comercialização da soja no Brasil, no período de maio de 2020 até 30 de agosto de 2020.

Quanto a sua natureza a presente pesquisa se identificou como uma pesquisa básica científica focada na melhoria de teorias científicas para melhoria da predição ou compreensão de fenômenos naturais ou de outro tipo. (GIL, 2014).

Quanto aos objetivos, trata-se de uma pesquisa exploratória realizando um levantamento em materiais já publicados referente ao tema buscando uma maior familiaridade entre o pesquisador e o tema pesquisado (GIL, 2014).

Enquanto a sua forma abordagem, a pesquisa é qualitativa com critérios de investigação científica focado no caráter do objeto analisado, estudando as suas particularidades e experiências individuais, buscando interpretar os fenômenos inseridos na pesquisa (PRODANOV; FREITAS, 2013).

Quanto aos procedimentos de coleta de dados, a pesquisa se caracteriza como estudo de campo, que visa na contribuição de uma melhor compreensão dos fenômenos individuais e processos organizacionais. O estudo de campo é baseado em obter e analisar informações sobre uma comunidade, um grupo, uma família ou determinado indivíduo com a intenção de estudar os diversos aspectos de sua vida, em conformidade com o assunto da pesquisa (GIL, 2014).

O instrumento de levantamento de dados foi o questionário aplicado com o responsável pela mensuração dos ativos biológicos da empresa. O questionário é composto por 10 (dez) perguntas discursivas e subjetivas. O questionário teve o objetivo de levantar informações escrita sobre a mensuração e evidenciação dos ativos biológicos, de modo a evidenciar um discurso relacionada o objeto de estudo.

5 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Os questionamentos aqui aplicados, compreende a empresa estudada que mensura seus ativos biológico, independente do critério utilizado. Foram formulados questionamentos a respeito da mensuração e divulgação desta entidade.

5.1 Os critérios utilizados para mensuração do ativo biológico pela empresa

De forma geral observou-se um comportamento padrão da empresa no tangente à escolha do critério de mensuração, com predominância da adoção do valor justo sendo que 80% das entidades pesquisadas adotam esse parâmetro para mensurar os ativos biológicos. Por outro lado, oito entidades (40% do total) utilizam o custo histórico, exclusivamente ou em conjunto com o valor justo, para avaliar tais ativos.

Este fato ocorreu em virtude da natureza do ativo biológico controlado, sendo que ocorre uma variação no reconhecimento de acordo com o tipo do ativo e a idade, visto que para ativos em formação ou com pouco tempo de maturação a empresa adota o custo histórico pois não existe preço para mensurá-los na idade em que se encontram ou pelo fato de que por ter ocorrido um intervalo curto de tempo, a valoração dos custos aproxima-se de uma estimativa utilizando o valor justo.

Em relação à metodologia utilizada para a mensuração do valor justo, tem prevalecido a técnica do fluxo de caixa futuro descontado (80% dos casos). Já na empresa que adotam o custo histórico, o que tem prevalecido como método de avaliação é o custo de formação do ativo biológico; também conhecido como “custeio por absorção”.

A princípio, observa-se que os setores controladores de reservas florestais como ativo biológico, notadamente “madeira” e “papel e celulose”, mantêm um padrão em seus critérios de mensuração do ativo, adotando o valor justo para floresta madura ou em formação e custo histórico para floresta imatura ou recente. A explicação para este fato pode-se dar em razão de tal empresa controle reservas florestais de eucalipto e pinus, com o intuito de explorar madeira, papel e celulose branqueada.

A escolha do fluxo de caixa futuro descontado como padrão traduz-se em uma prática de mercado para este nicho econômico, uma vez que a forma como é mensurada leva em consideração, de forma geral, as mesmas premissas –

estimativas de área plantada e critérios para obtenção do preço mercadológico, todas obviamente ajustadas às suas peculiaridades.

O único diferencial para esse setor são os casos de entidades que efetuam segregação de suas reservas em maduras e imaturas, fato que será abordado em tópicos futuros. Essa classificação leva a empresa a diferenciar os critérios utilizados, sendo que para florestas em formação utiliza-se o custo histórico, pelo fato de não haver mercado para este nível de maturação.

5.2 A descrição da natureza dos ativos biológicos da empresa

Em seu item 41, o CPC 29 dispõe sobre a obrigatoriedade de se fornecer uma descrição detalhada dos ativos biológicos, assim como sua natureza e finalidade. Essa descrição pode ser feita de forma quantitativa ou qualitativa. Esse fator também é importante para que os usuários das informações conheçam detalhadamente os ativos biológicos da entidade.

Considera-se como descrição quantitativa aquela que demonstra as adições, baixas, aquisições, colheita, nascimentos e demais fatores que compõem a movimentação do ativo biológico. Uma descrição dissertativa seria aquela que apresenta as quantidades descritas, os locais, a utilização destes e demais fatores descritos que demonstrem claramente quantidades, manejo e demais fatores de manutenção e gestão de ativos biológicos.

Constatou-se que a empresa analisada efetua uma descrição de seus ativos biológicos, seja de forma quantitativa/dissertativa, abordando mais ou menos detalhes, sendo que de forma geral tais ativos são bem descritos, enfatizando a origem, áreas de plantação/criação, manuseio, quantidades e movimentação dos valores; todos estes fatores importantes para compreensão da gestão da entidade relacionada a esses. Os dados demonstram que as entidades da amostra efetuam a descrição de seus ativos, predominando uma abordagem “dissertativa” na qual é descrito a movimentação dos saldos do ativo biológico e sua respectiva evolução/declínio, manejo e períodos de maturação.

A descrição quantitativa não foi tão presente na empresa da amostra, visto que uma descrição dissertativa compreende de forma bem clara a situação, sendo que muitas vezes não é necessária uma abordagem quantitativa. Cabe ressaltar, porém, que a empresa que efetuaram divulgação desta forma apresentaram com

clareza seus ativos biológicos, aliando as duas abordagens, agregando mais detalhes e transparência à informação contábil.

O setor controlador de rebanhos/animais (carnes e derivados) destacou-se como o segmento que apresentou tanto descrição quantitativa, quanto dissertativa, visto que além de apresentar a movimentação de seus saldos e quantias de animais, também detalharam cada espécie animal controlada, descrevendo a forma como classificam tais ativos em consumíveis/produção.

5.3 Contabilização dos ativos biológicos como garantia de obrigações

Esse quesito, descrito no item 49 da norma (CPC 29), exige que a entidade divulgue a existência e o total de ativos biológicos atrelados a exigibilidades, assim como os ativos que possuam titularidade restrita legalmente. Tal quesito foi incorporado na pesquisa em razão da importância de seu caráter informativo, visto que informações desta natureza são relevantes para que o usuário identifique eventuais comprometimentos dos ativos da entidade. Além disso, o fato de que o ativo biológico pode representar parcela significativa dos bens e direitos das entidades envolvidas nos segmentos econômicos que integram a amostra aumenta a relevância desse tipo de evidenciação.

Dentre os resultados encontrados, identifica-se que a empresa não divulgara nada a respeito, fato que pode sugerir que estas não possuem obrigações às quais o ativo biológico está atrelado como garantia. O fato é que foi contatado que a empresa não faz menção ao fato, apenas um parágrafo em suas notas alertando para a presença ou não de ativos dados em garantia.

Outro aspecto a ser destacado consiste na predominância, entre a empresa que faz esse tipo de evidenciação, do segmento de “Papel e Celulose” sobre os demais. A empresa do setor não menciona obrigações relacionadas à titularidade legal, que é importante para o setor, visto que controlam reservas florestais muitas vezes protegidas por lei. Os demais setores não mencionam se possuem obrigações atreladas aos seus ativos biológicos, podendo caracterizar uma omissão de informação importante para usuários.

5.4 A segregação em subclasses de maturação dos ativos biológicos

O pronunciamento técnico CPC 29 aborda a questão de divulgação segregada por liquidez de forma não obrigatória. Ou seja, apenas encoraja uma classificação desta natureza, solicitando uma distinção entre “consumíveis” e “produção”, sendo que dentro desses subgrupos deve ser feita ainda uma classificação em “maduros” e “imaturados”. Apesar desta classificação não ser de cunho obrigatório, ela traria ao usuário externo a possibilidade de estimar possíveis benefícios futuros relacionados àquele ativo, visto que possibilitaria segregar os ativos prontos para consumo/abate dos que ainda estão em fase de maturação.

A maioria delas (60% da amostra) dispõe os dados e valores sem segregação, fato que não contribui para a qualidade da informação contábil no sentido de permitir a estimativa de geração de caixa futuro para a entidade. Foi constatado que somente 40% da amostra selecionada efetua uma segregação de seus ativos biológicos em subclasses de “liquidez”, no intuito de demonstrar os ativos próximos de gerar resultado. Essa classificação é predominantemente comum no segmento de “carnes e derivados” e “grãos e derivados”, controladores de “rebanhos”, “grãos” e “pomares”, no qual foi observada a segregação dos animais e do estágio em que se encontra as plantações, sendo em estágio inicial (não circulante) e ponto de colheita (circulante).

O setor de “agricultura”, em razão de possuir culturas de rápido desenvolvimento, como soja, milho e demais grãos, efetua apenas uma descrição quantitativa, demonstrando a porção de plantações futuras e as já próximas de colheita. As descrições qualitativas estão presentes nos ramos que controlam animais como ativo biológico, citando o período de maturação (engorda e idade) dos animais e segregando-os em produção/consumíveis. Em razão desta qualificação, obviamente a entidade aumentou o nível de esclarecimento da divulgação, com o intuito de detalhar a forma e os critérios para efetua-la.

5.5 Apresentação da empresa perante a mensuração dos ganhos e perdas no valor justo dos ativos biológicos

Segundo o CPC 29, a entidade detentora de ativos biológicos e que utiliza o valor justo como método de avaliação devem divulgar os ganhos e perdas

provenientes de tais ativos. Dessa forma, consideram-se nascimentos, flutuações de mercado que alteraram o valor justo gerando uma diferença para o reconhecimento inicial, dentre outros fatores geradores de ganho e perda.

Essa divulgação é de suma importância para os usuários das demonstrações, visto que além de demonstrar um comportamento do mercado, indicando instabilidade ou estabilidade, evidencia também as movimentações ocorridas no ativo biológico decorrentes de nascimentos, perdas e demais mutações que indicam a forma de gestão da empresa com estes ativos. Partindo dessas orientações estabelecidas pelo pronunciamento, foi verificado se as empresas efetuam essas divulgações e como elas estão dispostas em suas demonstrações.

Foi constatado que empresa efetua divulgação dos ganhos/perdas oriundos da mensuração do valor justo. Aliada a esta evidenciação, a empresa também divulga a movimentação ocorrida com os ativos biológicos, abrangendo nascimentos, compras, vendas e demais operações que impactam nos saldos desta rubrica.

5.6 Mensuração dos ativos biológicos pelo custo histórico

Para as entidades que optaram pelo custo histórico como forma de mensurar os ativos biológicos foram formulados alguns questionamentos embasados no CPC 29. Esses quesitos compreendem: justificativa, taxas de depreciação e vida útil que a empresa considera para avaliá-los. Todos são de caráter obrigatório e, portanto, precisam ser divulgados pela entidade. A justificativa busca esclarecer o motivo da entidade não mensurar seus ativos biológicos a valor justo, sendo que o pronunciamento responsável recomenda divulgar uma hipótese plausível para o fato – o critério. As taxas de depreciação e vida útil constituem exigência do respectivo pronunciamento e são importantes para a compreensão dos benefícios futuros que aqueles ativos biológicos poderão gerar.

A empresa selecionada para esse exame compreende somente as entidades que controlam ativos biológicos mensurados ao custo histórico. A JBS Friboi não foi incluída nos resultados em virtude da mensuração a custo histórico ser efetuada por empresa com operação nos EUA, que exigem diferentes padrões de divulgação.

Quesitos como “método de depreciação” e as “taxas ou vida útil”, utilizadas para mensurar os ativos, foram cumpridos por 50% ou mais da amostra da empresa estudada. O método predominante de cálculo da depreciação foi o método linear, no qual os ativos são depreciados linearmente com base em sua vida útil – método muito difundido. Nenhuma empresa, porém, mencionou que realiza um estudo envolvendo especialistas para obter o laudo de vida útil.

A empresa que não efetuar essas divulgações estão contempladas principalmente nos grupos controladores de reservas florestais – “papel e celulose” e “madeira”. Para esses dois segmentos, as informações foram detalhadas concentrando-se no FCFD, não estendendo esta ênfase ao custo histórico (utilizado nestes casos para florestas em formação).

A empresa que controla rebanhos, concentradas principalmente no setor de “carnes e derivados”, têm o critério de custo histórico como prática contábil consolidada, exceto para bovinos. Para esse segmento, as informações são mais detalhadas, apresentando um número maior de quesitos exigidos, representando percentual significativo da amostra. Isso se deve, em parte, ao fato de que para esse segmento poucas coisas foram alteradas, visto que a legislação anterior exigia a mensuração a custo histórico e, portanto, não houve tantas inovações como o valor justo utilizando demais metodologias. Em suma o custo histórico aqui apresentado foi bem detalhado, estando representado substancialmente por criações de aves, suínos e reservas florestais em formação.

5.7 Adequação da empresa às novas normas contábeis, no que tange os ativos biológicos

A empresa buscou se adaptar de imediato conforme o determinado pelo CPC 29, que trata dos ativos biológicos.

5.8 Estrutura no Balanço Patrimonial a empresa utiliza na mensuração dos ativos biológicos

**ATIVO
CIRCULANTE**

(...)

Estoques

Estoques prontos para venda – atividade zootécnica

Produtos agrícolas de ativos biológicos para produção

Leite

(-) Ajuste por despesa de venda

Ativos biológicos consumíveis maduros

Novilhos de 25 a 36 meses

(-) Ajuste por despesa de venda

Novilhos de 13 a 24 meses

(-) Ajuste por despesa de venda

Novilhos de 9 a 12 meses

(-) Ajuste por despesa de venda

Estoques em formação – atividade zootécnica

Ativos biológicos consumíveis imaturos

Novilhos de 13 a 24 meses

(-) Ajuste por despesa de venda

Novilhos de 9 a 12 meses

(-) Ajuste por despesa de venda

Bezerros de 0 a 8 meses

(-) Ajuste por despesa de venda

NÃO CIRCULANTE

(...)

Imobilizado

Bens em operação

Ativos biológicos para produção maduros

Reprodutores

(-) Ajuste por despesa de venda

Matrizes

(-) Ajuste por despesa de venda

Novilhas de 16 a 24 meses

(-) Ajuste por despesa de venda

Animais de trabalho

(-) Ajuste por despesa de venda

Imobilizado em andamento

Ativos biológicos para produção imaturos

Novilhas de 9 a 15 meses

(-) Ajuste por despesa de venda

Bezerras de 0 a 8 meses

(-) Ajuste por despesa de venda

5.9 Equívocos na mensuração e evidenciação de ativos da atividade agrícola

De acordo com o CPC 29, atividade agrícola é considerada como gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para realização da venda ou para conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais por uma empresa. Entende-se que produção agrícola é o produto colhido de um ativo biológico de uma entidade. E, o ativo biológico é um animal e/ou uma planta, vivos, que produz o produto agrícola (CPC, 2009c).

O CPC 29 preceitua que o ativo biológico deve ser mensurado pelo valor justo, menos o custo de vender, no início e no final de cada período de competência, exceto os casos previstos. Igualmente, o produto agrícola deve ser mensurado pelo valor justo, menos o custo de vender, no momento da colheita. Esta recomendação está alinhada às Normas Internacionais de Contabilidade, especificamente ao IAS 41.

De acordo com o CPC 29, o controle destes ativos pode ser evidenciado, por exemplo, pela propriedade legal do gado e a sua marcação no momento da aquisição, nascimento ou época de desmama (CPC, 2009c).

Historicamente, conforme entendimento fiscal, a apuração de resultados anuais e mensuração de ativos na pecuária já eram possíveis de serem realizadas com base nos métodos de custo ou pelo valor de mercado (Marion, 2014). Pela legislação do Imposto de Renda, no encerramento do balanço em cada período de apuração de todo o rebanho existente deverá figurar no respectivo inventário da seguinte forma. a) pelo preço real de custo, quando a contabilidade tiver condições de evidenciá-lo; ou; b) em caso contrário, poderá ser inventariado (avaliado) pelo preço corrente no mercado na data do balanço.

Embora o RIR/99 em seu art. 297 permita pelos preços correntes e mercado, pode-se observar, que o CPC 29 deixa bem claro que o estoque de ativos biológicos e produtos agrícolas devem ser avaliados a valor justo (item 12), exceto quando não houver possibilidade de mensurar de forma confiável o valor justo, os ativos serão mensurados ao custo.

Quando o valor justo de tal ativo biológico se tornar mensurável de forma confiável, a entidade deverá mensurá-lo ao seu valor justo, menos os custos de vender (CPC, 2009c). Na atividade agrícola, se adotado o valor justo, ocorre um ganho quando nasce um bezerro, devendo esse ser mensurado no reconhecimento inicial pelo valor de mercado ou soma dos benefícios com o ativo. A perda ocorre quando um animal morre, sendo este baixado do estoque ou imobilizado da entidade. Um ganho ou perda reconhecido para o produto agrícola e o ativo biológico deverá ser incluído no resultado do período em que ocorrer.

Ao iniciar suas atividades, a empresa que trabalha com atividade agrícola, normalmente adquire matrizes e reprodutores que serão incorporados no Ativo não Circulante (Imobilizado), iniciando-se então o ciclo operacional. O gado reprodutor que não é destinado à venda deve ser classificado como Imobilizado dentro do Ativo Não

Circulante, sujeito à depreciação quando adotado o método de custo, ou às perdas se mensurado pelo valor justo.

O mesmo ocorre com o gado destinado à produção de leite (matrizes), que é classificado como ativo biológico para produção, à luz do item 44 do CPC 29 (Imobilizado). O gado destinado à venda, e que está na fase de crescimento/engorda, deve ser classificado no grupo 'Estoques' dentro do Ativo Circulante, mensurados ao valor justo conforme recomenda o CPC 29.

O ciclo operacional dentro da atividade leiteira pode apresentar-se como de curto prazo ou longo prazo. Dentro desta atividade pode-se ter o ciclo operacional do leite, da venda de bezerros/as e de reprodutores ou matrizes em fazendas que trabalham com a venda do leite e de animais como atividade principal do seu negócio.

Se a atividade principal for a leiteira, o ciclo operacional na produção regular poderá se aproximar dos 12 meses, tendo em vista que a média desejada na atividade é um nascimento anual de bezerro/a por matriz. Na pecuária leiteira a venda de bezerros (machos) é importante para a redução dos custos de produção. A possibilidade de redução nos custos médios é maior quando considerado o descarte de animais como receita da atividade leiteira.

Pesquisa realizada na área de 'custos na pecuária leiteira' apresenta que as entidades têm receitas em torno de 85,9% na venda do leite e 12,2% da venda de animais, e estão dentro da média encontrada por outros pesquisadores (LOPES et al. 2008). Ao fazer a conversão do valor da venda de animais em leite, verificou-se a rentabilidade do negócio, mostrando que nesta situação pode ser verdadeira a afirmação comum feita por muitos produtores de leite: "produzir leite é mau negócio; o que é bom negócio são as crias; as crias, sim, valem a pena".

O gado destinado à venda será classificado no Ativo Circulante – Estoques, se desde o nascimento já existir essa intenção. O gado destinado à reprodução [enquanto ativo maduro] será reconhecido no Ativo Não Circulante – Imobilizado. Ressalta-se que, mesmo o gado destinado à reprodução (ou produção, no caso do leite), que ainda está em formação, só poderá ser classificado no Ativo Não Circulante – Imobilizado quando apresentar qualidade para tal: fertilidade, ardor sexual, carcaça, peso etc.

O autor recomenda que esses animais, enquanto em formação, devem ser classificados no Ativo circulante, no grupo 'Estoques'. Somente quando houver

certeza de que esses animais apresentam tais qualidades é que se deve transferi-los para o Ativo Não Circulante – Imobilizado.

O CPC 29 afirma que a entidade deve fornecer uma descrição de cada grupo de ativos biológicos, distinguindo entre consumíveis e de produção, ou classifica-los entre maduros e imaturos. Animais maduros são os que já alcançaram a condição para serem colhidos ou vendidos (ativos biológicos consumíveis) ou estão aptos para sustentar colheitas regulares (ativos biológicos de produção). Os animais imaturos são aqueles que ainda estão em fase de crescimento, estão se formando para atingirem a condição de serem colhidos ou sustentarem colheitas (CPC, 2009).

Pode-se concluir que os ativos biológicos ou produtos agrícolas consumíveis, separados entre maduros e imaturos, de acordo com o CPC 29, farão parte do Ativo Circulante – Estoques, mesmo que mensurados ao valor justo – tendo em vista que ‘estoques’ representam um conceito contábil e, não propriamente, um pronunciamento.

O apêndice que acompanha, mas que não faz parte do CPC 29, exemplifica como deverão ser divulgados tais ativos de acordo com as evidenciações solicitadas no Pronunciamento e que podem ser utilizadas numa fazenda de gado leiteiro da seguinte forma: Ativo Não Circulante – Imobilizado, dividido em duas contas: Rebanho para leite – imaturos e Rebanho para leite – maduros. Ressalta-se que o rebanho de ativos maduros deve constar antes do rebanho imaturo, tendo em vista o grau decrescente de liquidez previsto para a classificação de contas no ativo.

Observa-se que, os animais só deverão fazer parte do Ativo Não Circulante – Imobilizado quando estiverem aptos a reprodução (procriação e produção de leite no caso de pecuária leiteira), neste caso, maduros, de acordo o Pronunciamento CPC 29. Essa classificação da literatura está em sintonia com o CPC 29, em que os animais imaturos e maduros (animais de produção) estariam classificados em contas separadas do Ativo Não Circulante – Imobilizado, desde que haja certeza do potencial produtivo dos imaturos.

Embora a Lei das Sociedades por ações não especifique o plano de contas pode segregar o Imobilizado em dois grupos: Bens em Operação e Imobilizado em Andamento. Nos Bens em Operação estão registrados o imobilizado já em utilização na atividade da entidade e no Imobilizado em Andamento, todas as aplicações de recursos de imobilizações, mas que ainda não estão operando

No reconhecimento dos ativos biológicos, eles podem ser apresentados no balanço patrimonial de maneira separada e destacada no Ativo Não Circulante – Imobilizado. Em IFRS (International Financial Reporting Standards), os ativos biológicos geralmente são apresentados de maneira destacada e separada do ativo não corrente.

No processo produtivo, os animais vão perdendo seu potencial produtivo, tanto na produção de produtos agrícolas como na reprodução (geração de novos ativos biológicos). Com essa perda de potencialidade, há uma necessidade normal de se renovar o rebanho, descartando-os do plantel. Esses animais estão classificados no Ativo Não Circulante – Imobilizado e são ativos tangíveis, de vida útil limitada, pois com o passar dos anos há uma perda de capacidade de produção, assemelhando-se a capacidade de produção de uma máquina ou outro equipamento qualquer.

Quando os ativos biológicos já não rendem mais como esperado é o momento em que se inicia o descarte, colocando-os à venda, normalmente aos frigoríficos e podem ser reclassificados para o Ativo Circulante mantidos para venda (colocados à venda) desde que satisfaçam os critérios de classificação do CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada.

Ativo não circulante mantido para venda são aqueles em que seu valor contábil será recuperado por meio de uma transação de venda em vez de seu uso contínuo (CPC, 2009d). Ativos biológicos mantidos para a venda deverão ser mensurados pelo valor justo menos as despesas estimadas no ponto de venda, conforme o CPC 29.

Esses ativos devem estar disponíveis para a venda imediata em suas condições atuais e sua venda ser altamente provável. Para que essa venda seja provável, a entidade deve estar comprometida com um plano de venda para esse ativo, tendo iniciado um programa firme para arrumar um comprador (CPC, 2009d).

A venda deve ser concluída no prazo de um ano, com exceção do que permite o item 9. A extensão do prazo só é permitida quando houver acontecimentos ou circunstâncias fora do controle da entidade, e se houver evidências que a entidade continua comprometida com seu plano de venda desse ativo (CPC, 2009d).

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho de conclusão de curso teve o objetivo de analisar o impacto dos equívocos na mensuração dos biológicos no setor agrícola considerando os principais fatores e aspectos relevantes da temática em questão. A problemática abordada no trabalho, limitou-se em obter respostas sobre qual o impacto dos equívocos na mensuração dos ativos biológicos no setor agrícola. Ao final da pesquisa, verificou-se que o problema foi respondido, e os objetivos da pesquisa foram alcançados.

De acordo com o estudo realizado, a pesquisa apontou que os principais equívocos na contabilização dos ativos biológicos se encontram no momento da classificação e conseqüentemente mensuração. Nesse contexto, a partir da pesquisa pode-se compreender que o CPC 29 determina que o ativo biológico seja mensurado pelo valor justo, menos o custo de vender, no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência, exceto os casos previstos nesse pronunciamento.

Dessa mesma forma, o produto agrícola necessita também ser mensurado pelo valor justo, menos o custo de vender, no momento da colheita. Acrescenta-se ainda que tal recomendação é norteada pelas Normas Internacionais de Contabilidade, especificamente ao IAS 41.

Com base na pesquisa observou-se que, a entidade necessita divulgar a existência e o total de ativos biológicos, e o montante deles dado como garantia de exigibilidades, de modo a considerar o montante de compromissos que se referem com o desenvolvimento ou aquisição de ativos biológicos.

Ademais, diante das dificuldades encontradas pela empresa na mensuração do ativo biológico, destaca-se a importância do CPC 29 quando determina que a entidade apresente a conciliação das mudanças no valor contábil de ativos biológicos entre o início e o fim do período corrente. Infere-se ainda que, a contabilização dos ativos biológicos deve apresentar o ganho ou perda proveniente da mudança no valor justo menos a despesa de venda.

O estudo demonstra ainda que no contexto da contabilização dos ativos biológicos, o valor justo menos a despesa de venda de um ativo biológico pode ser modificada por conta das mudanças físicas e de preços no mercado. Com isso, entende-se que as divulgações separadas apresentam utilidade para analisar e avaliar o desempenho do período e para projeções futuras, especificamente quando há um ciclo de produção que abrange período superior a um ano.

As dificuldades encontradas para o desenvolvimento dessa pesquisa se deram por conta da pandemia que acabou restringindo um pouco a exploração de determinados fatores que apresentam influência sobre o objeto estudado neste trabalho. As limitações da pesquisa foram em relação à análise mais geral de uma diversidade de ativos biológicos que não puderam ser estudados por motivos de especificações de outras áreas de atuação.

Portanto, esta pesquisa cumpre com a sua função de questionar sobre essa problemática, bem como produzir uma reflexão sobre os aspectos importantes a respeito da mensuração dos ativos biológicos de acordo com o CPC 29. Dessa forma, abre-se o parâmetro para a produção de novos trabalhos que busquem um aprofundamento sobre a mensuração e evidenciação dos ativos biológicos, contribuindo assim para a área científica e acadêmica de Ciências Contábeis.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo Santos. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Saraiva, 2015.

BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em: 12 de out. 2020.

BRASIL. **Resolução CFC nº 1.055/2005 de 7 de outubro de 2005**. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/cfc1055.htm>. Acesso em: 20 de out. 2020.

BARROS, Célio da Costa et al. **O Impacto do Valor Justo na Mensuração dos Ativos Biológicos nas Empresas Listadas na BM&F Bovespa**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, v. 17, n. 3, p. 41-59, 2013.

BARROSO, Elane dos Santos Silva. CABRAL, Augusto César Aquino. SANTOS, Sandra Maria dos. **Reconhecimento e mensuração do ativo biológico e produtos agrícolas sob a visão da contabilidade**: Um estudo da produção científica brasileira entre os anos de 2011 e 2015. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Rural**: uma abordagem decisorial. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **CPC 46 Mensuração do Valor Justo**. In: (Ed.). Pronunciamentos técnicos contábeis 2015. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2009b. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br/index.php> >. Acesso em: 09 de out. 2020.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **CPC 29 Ativo biológico e produto agrícola**. In: (Ed.). Pronunciamentos técnicos contábeis. 2015. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2009b. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br/index.php> >. Acesso em: 06 de out. 2020.

DE CARVALHO, Flavia Siqueira et al. **Ativos biológicos**: evidenciação das empresas participantes do Ibovespa. 2013.

FONSECA, Reinaldo Aparecida et al. **Contabilidade Rural no Agronegócio Brasileiro**. Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, v. 7, p. 1-12, 2015.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria e relatórios de auditoria. São Paulo: Atlas, 2013.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **PIB e Economia**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/>. Acesso em: 22 de out. 2020.

JUNIOR, João Batista Padilha. **O Impacto da Reserva Legal Florestal sobre a Agropecuária Paranaense, em um Ambiente de Risco**. Tese apresentada à Comissão do Curso de PósGraduação em Engenharia Florestal, Universidade Federal do Paraná Curitiba Paraná, 2004. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/34752/R%20-%20T%20-%20JOAO%20BATISTA%20PADILHA%20JUNIOR.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Acesso em: 26 de out. 2020.

LEMOS, Camila Medianeira Rezende; DA ROCHA, Ellen Debastiani; DA SILVEIRA, Andrea Oliveira. A importância da contabilidade na gestão das empresas rurais, 2016.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO – MAPA. **Desenvolvimento econômico e preservação ambiental através do agronegócio**. 2014. Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br>. Acesso em: 20 de out. 2020.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS - ONU. **Dados e informações**. Disponível em: <https://brasil.un.org/>. Acesso em: 15 de out. 2020.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS PARA ALIMENTAÇÃO E AGRICULTURA – FAO. **Cultivo de cereais e outros derivados**. Disponível em: <http://www.fao.org/brasil/pt/>. Acesso em: 26 de out. 2020.

RECH, Ilírio José; OLIVEIRA, Karine Gonzaga de; **Análise da Aplicação da CPC 29 e las 41 aos Ativos Biológicos no setor de Silvicultura**, 2012.

PRODANOV, Cleber Cristiano. **Metodologia do trabalho científico** [recurso eletrônico] : métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico / Cleber Cristiano Prodanov, Ernani Cesar de Freitas. – 2. ed. – Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

SILVA, Benedito Gonçalves da. **Contabilidade Geral**. São Paulo: Meta, 2012.

WANDERLEY, Carlos Alexandre Nascimento; SILVA, Anderson Chaves da; LEAL, Rodrigo Barreiros. **Tratamento contábil de ativos biológicos e produtos agrícolas: uma análise das principais empresas do agronegócio brasileiro**. Pensar Contábil, v. 14, n. 53, 2012.

APÊNDICES

APÊNDICE I

QUESTIONÁRIO REALIZADO NA EMPRESA

1. Quais os critérios utilizados para mensuração dos ativos biológicos na empresa?
2. Como se analisa a descrição da natureza dos ativos biológicos da empresa?
3. A empresa contabiliza ativos biológicos como garantia de obrigações?
4. A empresa realiza a segregação em subclasses de maturação dos ativos biológicos?
5. Como a empresa se apresenta perante a mensuração dos ganhos e perdas no valor justo dos ativos biológicos?
6. É interessante mensurar os ativos biológicos pelo custo histórico?
7. A empresa adequou-se ou está buscando adequação às novas normas contábeis, no que tange os ativos biológicos?
8. Qual estrutura de balanço patrimonial a empresa utiliza na mensuração dos ativos biológicos?
9. Como a empresa consegue contabilizar corretamente e alocar cada fato contábil considerando os ativos biológicos?
10. Quais os principais equívocos realizados na mensuração e evidenciação de ativos da atividade agrícola dessa empresa?