

MENSURAÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS A VALOR JUSTO EM UMA PROPRIEDADE RURAL LOCALIZADA NO MUNICÍPIO DE SANTANA DO IPANEMA/AL

Marcos Igor da Costa Santos
Universidade Federal da Paraíba
E-mail: marcosigor2508@gmail.com

Paulo Amilton Maia Leite Filho
Universidade Federal da Paraíba
E-mail: pmaiaf@uol.com

Linha Temática: Controladoria no Setor Privado

RESUMO

O Pronunciamento Técnico 29 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis estabelece o tratamento contábil relacionado aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas e traz a utilização do valor Justo para mensuração destes ativos. Considerando esta norma, o presente artigo tem por objetivo demonstrar a mensuração a valor justo dos Ativos Biológicos e produtos agrícolas de uma propriedade rural localizada no município de Santana do Ipanema - AL. Para fundamentação teórica foram abordados aspectos relacionados com a contabilidade rural e ativos biológicos e quanto ao procedimento metodológico, a pesquisa considerada como um estudo de caso, teve sua abordagem quantitativa e utilizou para coleta dos dados, os documentos, a observação e entrevista aplicada ao proprietário. Os resultados mostraram que os Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas mensurados ao valor justo apresentaram valores superiores ao Custo Histórico. Assim, pode-se afirmar que a utilização do Valor Justo gerou um incremento positivo passando assim a valorizar os ativos da propriedade rural.

Palavras-chave: Ativos Biológicos; Produtos Agrícolas; Valor Justo.

1. INTRODUÇÃO

As constantes mudanças que vem ocorrendo no mundo devido a globalização impulsionaram a necessidade de se rever e estabelecer novos padrões para a contabilidade. O IASB publicou uma série de pronunciamentos e normas que passaram a ser considerados como padrões contábeis internacionais, denominados de *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Entre as diversas normas emitidas, destaca-se neste estudo a *International Accounting Standards 41* (IAS 41), que no Brasil foi convergida por meio do Pronunciamento Técnico CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola.

A utilidade das normas contábeis para o processo de tomada de decisão está relacionada à mensuração, reconhecimento e divulgação adequada de informações que reflitam de forma fidedigna a situação econômico-financeira da organização. Assim, o valor justo é apresentado como uma forma de mensuração de ativos biológicos, animal ou planta, vivos e sujeitos a transformações biológicas, as quais afetam significativamente seu valor, não sendo o custo histórico capaz de refletir todos os ganhos ou perdas de valor.

O Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC) no seu pronunciamento 29 (2009) traz a definição de valor justo como o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre as partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que beneficiem qualquer uma das partes. De acordo com Brito (2010), a avaliação a valor justo assim como a metodologia utilizada na aplicação do valor justo para mensuração dos ativos biológicos é dotada de subjetividade, encontrando maiores dificuldades quando não existem valores de mercado disponíveis.

Cabe destacar que o valor justo é determinado entre as partes em uma transação, entretanto a noção do que é justo envolve juízo de valores (BRITO, 2010). Devido esta possibilidade de subjetividade na mensuração e avaliação a valor justo dos ativos, a temática dos ativos biológicos sempre esteve na pauta das dificuldades a serem enfrentadas no processo de convergências das normas contábeis.

Neste contexto, estudos dessa natureza se revestem de importância, tendo em vista que nos últimos anos a mensuração a valor justo vem ganhando apoio para avaliação de determinados ativos, pois se acredita que essa base de mensuração possibilita uma maior credibilidade às informações disponíveis nos relatórios contábeis, além de melhor refletir a realidade econômico-financeira das entidades (RECH, 2006). Além disso, registra-se que ainda são poucas as pesquisas desenvolvidas nesta área, especialmente com aplicações específicas.

Diante desse cenário esta pesquisa buscou responder a seguinte questão: como mensurar a valor justo os Ativos Biológicos em uma propriedade rural localizada no município de Santana do Ipanema - AL? E determinou como objetivo demonstrar a mensuração a valor justo dos Ativos Biológicos de uma propriedade rural localizada no município de Santana do Ipanema - AL.

Por questões didáticas, este estudo está constituído por cinco tópicos: este primeiro denominado introdução que fornece uma visão geral a respeito da pesquisa. O segundo compreende o embasamento do estudo, constituído da evolução da legislação dos ativos biológicos e produção agrícola e apresentação dos conceitos da literatura existentes acerca do reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos. O terceiro trata da metodologia que norteou a pesquisa. O quarto apresenta os resultados da pesquisa. O quinto traz as considerações finais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Contabilidade rural e agrícola

A contabilidade rural é o ramo da contabilidade aplicado as empresas rurais, sendo através dela que as informações são geradas, para transcrever ao proprietário, com o intuito de saber se a empresa está tendo sucesso na sua lucratividade. Crepaldi (2012) destaca que a contabilidade traduz, em valores monetários, o desempenho do negócio e denuncia o grau de eficiência de sua administração. Em última análise, a Contabilidade vai dizer se uma empresa rural está atingindo o seu objetivo final: o lucro.

Marion (2005) afirma que as atividades desenvolvidas pelas empresas rurais podem ser divididas em três grupos, sendo elas: Produção vegetal (atividade agrícola); Produção animal (atividade zootécnica); Indústrias rurais (atividade agroindustrial). E, Rech (2006) destaca o dimensionamento da multifuncionalidade da atividade rural, apontando que o setor não produz só alimentos, mas uma série de bens não materiais como a preservação do meio ambiente, garantia de alimentos, bem-estar para os animais e desenvolvimento rural, além de benefícios sociais de bens não comerciáveis.

Oliveira (2017) exemplifica a aplicação da contabilidade dentro dos dois grupos em que a atividade rural é dividida. O quadro 1 apresenta detalhadamente essa subdivisão.

Quadro 1 - Subdivisão das atividades rurais

Campos de aplicação	Exemplos de atividades produtivas
Agricultura (Atividade agrícola)	Milho, soja, arroz, feijão, Árvores frutíferas em geral, Café, Verduras, Legumes, Palmito, Florestamentos.
Zootecnia (Atividade zootécnica)	Pecuária de corte, Pecuária leiteira, Piscicultura, Ovinocultura, Suinocultura, Apicultura.

Fonte: Oliveira, 2017.

Segundo o CPC 29 (2009), 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. Sendo essa dividida em: Cultura Hortícola e Forrageira, e Arboricultura.

Já a Atividade zootécnica é a arte de criar animais e a atividade agroindustrial sedimenta o vínculo entre a produção e o consumo ao longo da cadeia alimentar, ao envolver as atividades ligadas à manipulação, processamento, preservação, armazenamento e distribuição de produtos (BÜHLER, 2010).

Para gerenciamento da atividade rural a contabilidade é fundamental para o controle financeiro e econômico da propriedade rural. Ela tem como objetivo aplicar os princípios e normas contábeis, de forma adequada, sobre o patrimônio das entidades que se dedicam a atividade agropecuária. Por ser extensão da contabilidade, deve demonstrar a situação do patrimônio de forma clara e precisa de acordo com os princípios e normas de contabilidade aplicadas às demais atividades.

2.2 Ativos Biológicos

Segundo o CPC 29 (2009) o termo ativo biológico significa um animal e/ou uma planta, vivo. Tanto o ativo biológico quanto a produção agrícola no ponto de colheita fazem parte de atividades agrícolas que podem incluir o cultivo de pomares e de plantações, floricultura, além de outras relacionadas à criação de animais. Estas atividades são caracterizadas por sofrerem transformações biológicas gerenciáveis e mensuráveis.

Brito (2010) conceitua ativos biológicos como aqueles dotados de vida e que se modificam com o passar do tempo, especialmente no aspecto produtivo, como é o caso de plantações e criações. Além disso, estão sujeitos a flutuações nos preços do mercado decorrentes de influências econômicas, climáticas, pragas, entre outros.

O CPC 29 (2009) destaca que os ativos biológicos e a produção agrícola no ponto da colheita devem ser registrados pelo seu valor justo menos o custo de vender. A determinação do valor justo deve ser realizada através da cotação do preço de mercado no qual o ativo biológico ou produto agrícola é ativo. Se houver mais de um mercado, utiliza-se o mais relevante e caso não haja mercado pode-se optar pelo preço de mercado da transação mais recente; preços de mercado de ativos similares; ou padrões do setor.

O referido pronunciamento contábil afirma que em algumas circunstâncias, o preço ou valor determinado pelo mercado pode não estar disponível para um ativo biológico nas condições presentes. Nessas circunstâncias, a entidade usará o valor presente do fluxo de caixa líquido esperado do ativo, descontado à taxa corrente do mercado, para definição do valor justo.

Plais (2010) afirma que a formação de preços com base em transações recentes só é válida se a economia em geral e o segmento específico do ativo biológico em análise não sofreram grandes alterações. Para utilização de preços de similares devem ser feitos ajustes que reflitam a qualidade, a idade e a utilização de padrões pode ser realizada estabelecendo-se uma paridade entre o ativo biológico em questão e um ativo da mesma cadeia produtiva que tenha precificação no mercado.

Para Cordeiro (2010) a determinação do método a utilizar, no reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos segundo a NIC 41 foi fortemente influenciada pelo contexto onde está inserido o mercado agrícola e pelas consecutivas alterações biológicas que ocorrem nos ativos no decorrer de um processo produtivo. Assim, o valor justo seria o método mais recomendado e mais relevante.

Os ativos biológicos definidos como estoque de serviços atuais podem apresentar diversas aplicações dependendo da atividade. Alguns podem ser consumidos diretamente, ou seja, o ativo esgota sua capacidade de satisfazer as necessidades humanas e, por isso, exaure a sua condição de ativo, tais como soja, milho, etc. Outros podem ser utilizados no sistema de produção de outros ativos, onde apenas o produto resultante ou fruto podem ser consumidos o que lhes mantém a capacidade produtiva mediante produção de novos frutos ou reprodução de ativos semelhantes. Exemplo: arbusto da laranja, animal reprodutor, etc. (RECH, 2011).

Com relação ao processo de transformação biológica que envolve todo o processo de maturação dos ativos biológicos, o CPC 29 (2009) afirma que esse processo resulta da procriação, crescimento e degeneração. O primeiro está relacionado ao aumento com o nascimento de novos animais ou plantas. O segundo envolve o aumento da quantidade ou melhora da qualidade de um animal e/ou planta, como aumento do peso ou crescimento de uma plantação. Já o terceiro relaciona-se à diminuição na quantidade ou deterioração na qualidade de um animal ou planta, por exemplo, efeito de enfermidades em animais ou plantas.

Brito (2010) comenta que a transformação biológica é o principal fator que distingue os ativos biológicos dos demais ativos, uma vez que aqueles são dotados de vida, pois estão sujeitos às mudanças qualitativas (amadurecimento, resistência da fibra etc.) e quantitativas (aumento de peso, comprimento e/ou diâmetro da fibra etc.). As mudanças biológicas implicam alterações na natureza dos ativos biológicos com o passar do tempo e provocam alterações nos valores de tais ativos. Além do impacto nos preços em virtude do fator biológico, os ativos biológicos estão sujeitos às flutuações nos preços de mercado decorrente de outras circunstâncias ligadas ao ambiente econômico, às condições climáticas, etc.

Em relação a classificação para os ativos biológicos o IASB (2009) através da IAS 41 propõe dois tipos, a saber: ativos biológicos consumíveis e ativos biológicos de produção; ativos biológicos maduros e ativos biológicos imaturos. O quadro 2 mostra essa classificação com alguns exemplos.

Quadro 2 - Classificação dos ativos biológicos

Ativos Biológicos	Consumíveis	Os que estão para ser colhidos como produto agrícola ou vendidos como ativos biológicos (EX: gado destinado à produção de carne, gado detido para venda, colheitas como milho e trigo).
	De produção	Os que são consumíveis (EX: gado do qual pode ser obtido leite, árvores de fruto e sobreiros).
	Maduros	No caso de ativos biológicos consumíveis, serão maduros os ativos que atingirem as especificações de colhíveis. No caso de ativos biológicos de produção, serão maduros os que são suscetíveis de sustentar colheitas regulares.
	Imaturos	Ativos biológicos que ainda não atingiram as especificações para se classificarem como maduros.

Fonte: Adaptado da IAS 41, 2009.

No que se refere aos ativos biológicos ou produtos agrícolas, o IASB (2009), através da IAS 41, defende que para o devido reconhecimento se faz necessário que as empresas atendam aos critérios de controle do ativo como consequência de eventos passados; provável que futuros benefícios econômicos associados ao ativo fluirão; e, o valor justo ou custo do ativo possa ser mensurado confiavelmente.

Antes do CPC 29 (2009) a mensuração dos ativos biológicos era pelo seu valor original ou custo histórico, reconhecendo o ganho (ou perda) somente no momento da realização ou venda. Agora, os ativos biológicos passaram a ser reconhecidos inicialmente e em cada demonstração financeira pelo seu valor justo menos o custo com suas vendas, realizando o valor do ajuste diretamente no resultado do exercício.

Outro ponto que merece destaque é que com o CPC 29 (2009) surgiram exigências referentes à contabilização de ativos biológicos e produtos agrícolas, a saber: descrição qualitativa ou quantitativa, do montante de cada grupo de ativos biológicos e o montante acumulado; distinção entre ativos biológicos consumíveis e de produção, ou ainda, entre ativos biológicos maduros e imaturos; 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; evidenciar o método e as premissas significativas aplicadas na determinação do valor justo e etc.

Rech e Pereira (2012) ressaltam que o reconhecimento dos ativos biológicos pelo valor justo faz com que haja maior transparência nas demonstrações financeiras das empresas. Porém é necessário que todos os efeitos provocados no patrimônio das empresas pela adoção desse critério contábil sejam considerados na apresentação das demonstrações financeiras.

Plais (2010) destaca que a organização deve se atentar a três pontos no reconhecimento dos ativos biológicos, tais como: 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; os aumentos devido às compras; e as reduções atribuíveis às vendas e aos ativos biológicos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos mantidos para essa finalidade.

Dessa forma, percebe-se que a transformação biológica e a volatilidade dos preços são aspectos que podem causar ganhos e perdas com esse grupo de ativos (ativos biológicos) ao longo do seu processo de maturação. Portanto, é importante a base de avaliação a fim de que os usuários tenham informações precisas no momento da tomada de decisão.

2.2.1 Método Valor Justo

Um ativo biológico deve ser avaliado pelo método do valor justo, que pode ser definido como o valor que um ativo possa ser trocado e um passivo possa ser liquidado. Para Crepaldi (2012) o método do valor justo é o reconhecimento da receita por valoração dos estoques para produtos que encerram características especiais, como crescimento do gado.

Dessa forma, pode-se afirmar que o valor justo é o valor acordado entre partes conhecedoras e interessadas, em uma transação em bases usuais de mercado. Os custos no momento da venda incluem comissões a corretores e negociantes, taxas de agências reguladoras e bolsas de mercadorias, e impostos e taxas de transferência. Os custos no momento da venda excluem custos de transporte e outros custos necessários para levar os ativos a um mercado. Esses custos de transporte e outros custos são deduzidos na determinação do valor justo (ou seja, o valor justo é um preço de mercado menos os custos de transporte e outros custos necessários para levar um ativo a um mercado). (IAS 41, 2011).

O CPC 29 (2009) traz a definição de valor justo agregando três conceitos: (i) valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado; (ii) entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si; e (iii) com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

O IFRS 13 promete auxiliar na consolidação da utilização do valor justo. De acordo com Barros et al (2012) traz a definição de valor justo, estabelece uma estrutura conceitual para mensuração do valor justo, orienta como enfrentar a incerteza de avaliação em mercados

que não estão mais ativos, aumenta a transparência da avaliação do valor justo, exigindo divulgações detalhadas sobre valores justos derivados usando modelos.

Mendes (2012) justifica a utilização do valor justo nos processos biológicos das empresas agrícolas por dois motivos. Primeiramente, pela dificuldade em determinar de forma correta e confiável o custo de produção dos ativos biológicos e produtos agrícolas. Em segundo lugar, pelas limitações em termos de capacidade informativa do custo histórico, uma vez que o período correspondente entre a fase inicial e a fase de colheita pode ser longo, assim a utilização do custo histórico conduziria a uma representação estática, reportada no momento da manutenção financeira dos correspondentes custos, não permitindo refletir em resultados à data de balanço os efeitos econômicos do crescimento, degeneração e procriação, próprios das atividades biológicas.

Crepaldi (2012) cita que ao adquirir o método do valor justo o lucro será calculado anualmente, quando da venda do plantel ocorrendo o fluxo de caixa do Lucro Econômico, sucedendo assim a baixa na conta Estoque em contrapartida da conta Caixa ou Valores a Receber.

Pascoal (2013) considera que existe vantagens e desvantagens na utilização do valor justo na mensuração de um ativo biológico, sendo a sua maior vantagem a relevância para a tomada de decisões pelos utilizadores. Este critério está bem próximo ao valor econômico de realização do ativo, uma vez que pressupõe em seu cálculo o desconto na receita de todos os gastos evidentes e inevitáveis para que a transação comercial seja concluída. Mas por outro lado, a subjetividade é vista como a maior desvantagem na mensuração dos ativos biológicos pelo valor justo, devido às diferentes premissas que envolvem o seu cálculo, principalmente quando não há preços observáveis no mercado para este ativo.

A autora supracitada refere que para os produtos agropecuários existe um mercado ativo e que os gastos para os colocar no mercado são facilmente reconhecidos e mensuráveis e, portanto, o valor justo pode ser confiavelmente mensurado. E que, quando o ativo biológico no momento não tenha preço cotado no mercado ativo por estar num estágio inicial de desenvolvimento ou o seu ciclo de produção ser longo, a norma aceita o valor de custo como indicativo de justo valor.

O quadro 3 mostra as diferenças que ocorre na mensuração a valor justo, para o ativo biológico e para o produto agrícola.

Quadro 3 - Mensuração de Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas

Mensuração – CPC 29		
Ativo	Ativo Biológico	Produto Agrícola
Qual o valor?	Valor Justo menos as despesas de venda	
Premissa de que “o valor justo pode ser mensurado confiavelmente”	Sempre*	Sempre
Quando é feita a mensuração?	No reconhecimento inicial e ao final de cada período de competência	Apenas no momento da colheita**
Exceções	* No reconhecimento inicial, quando não há maneira confiável de atribuir o valor justo, pode ser utilizado o custo como métrica de mensuração	** Alguns produtos agrícolas podem ser avaliados pelo valor justo menos as despesas de venda, mesmo após seu ponto de colheita.

Fonte: CPC 29, 2009.

Diante do que foi apresentado, percebe-se que o valor justo é o método mais útil para a tomada de decisão uma vez que permite reconhecer o ganho econômico da produção ainda que não tenha ocorrido a transferência física ao mercado e que tudo o que vá no sentido de ultrapassar o custo histórico terá sempre de garantir maior eficiência e qualidade de informação financeira.

Por fim, é importante destacar que no caso da empresa estimar o valor de um ativo biológico em seu reconhecimento inicial pelo valor justo, este critério deve ser utilizado até a sua alienação.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo classificou-se quanto a sua natureza como pesquisa aplicada, na medida em que contemplou o tema ativos biológicos, empregado em uma propriedade essencialmente agrícola e pode resultar em descobertas que promovam o conhecimento na área.

Do ponto de vista de seus objetivos a pesquisa foi classificada como descritiva, uma vez que discorreu sobre conceitos e definições relacionadas a área, os fatos foram observados, registrados, analisados, classificados e interpretados apontando resultados eficientes quanto a mensuração dos ativos biológicos e produtos agrícolas, além de aprofundar o conhecimento da realidade na atividade rural.

Quanto aos procedimentos técnicos e fontes de informações, constituiu-se numa pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso. A pesquisa bibliográfica é imprescindível, uma vez que utiliza os ensinamentos de diversos autores, a pesquisa documental utiliza materiais que não receberam tratamento analítico, tais como relatórios gerenciais, demonstrações financeiras, etc. (GIL, 2010). E, este estudo tratou-se de um caso, pois veio analisar uma propriedade rural específica.

O universo do estudo foi a área rural de uma propriedade, portanto a coleta de dados ocorreu neste espaço, mais especificamente relacionada aos ativos biológicos e produção agrícola e tudo que estivesse diretamente envolvido neste tipo de atividade. O trabalho envolveu entrevistas com o responsável ou gestor da propriedade rural; contatos telefônicos; observação das atividades no local; análise de documentos fornecidos, tais como: agendas, planilhas, cadernos, anotações, controles internos; coleta de dados por meio de anotações ou gravações; e, por fim, análise de dados.

3.1 Estudo de Caso

O estudo foi realizado em uma pequena propriedade rural, de cunho familiar, sendo suas ações direcionadas a atividade rural e agropecuária. Localizada no interior do município de Santana do Ipanema, estado de Alagoas, a propriedade é gerenciada pelos próprios proprietários. As fontes de renda da propriedade são as atividades de cria na pecuária de corte, produção de leite e cultivo de grãos, principalmente soja e trigo. A propriedade tem uma área de 65 hectares próprios e 40 hectares de arrendamento, totalizando 105 hectares. Destes, 50 hectares são áreas utilizadas para o cultivo de grãos, soja e trigo, e os outros restantes, 15 são para moradia e pastagem.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Primeiramente, apresentou-se um levantamento dos ativos biológicos sujeitos a avaliação a valor justo da propriedade agrícola além de outros ativos que a propriedade possui. Após a coleta das informações necessárias, utilizando a forma de hierarquia na determinação das técnicas de apuração do valor justo, realizou-se o reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos, produtos agrícolas e de outros ativos e apuração do valor justo dos ativos biológicos. Constituiu-se, então, a comparação dos principais elementos das demonstrações contábeis considerando o valor justo e o custo histórico.

Para levantamento dos ativos biológicos animais foi feita a contagem referente ao ano base e a precificação de mercado na época, levando em consideração o preço praticado na região de acordo com vendedores e compradores de bovinos.

O CPC 29 (2009) traz na questão do reconhecimento e mensuração dos ativos que 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. E, o ganho ou a perda proveniente do reconhecimento inicial do produto agrícola ao valor justo deve ser incluído no resultado do período em que ocorrer. A contrapartida deve ser lançada no ativo avaliado, aumentando seu valor quando valor justo maior do que custo histórico ou diminuindo caso ocorra o inverso.

A tabela 1 apresenta o valor de cada ativo considerando a situação de mercado no período e o saldo destes na propriedade agrícola no início e final de 2018. Tem-se para bezerro recém-nascido o valor de R\$ 100,00; para Bezerro desmamado, preço de R\$ 240,00; para bezerro jovem (garrote até 02 anos) valor de mercado de R\$ 500,00; o valor de cada boi magro é de R\$ 1.000,00; as Matrizes (vacas em lactação) a precificação é de R\$1.500,00; das Novilhas, preço de R\$ 1.200,00; das vacas com bezerro recém-nascido e vaca grávida, ambos com preço de R\$ 1.500,00.

Tabela 1 - Ativos biológicos bovinos - 2018

Bovinos	Quantidade Inicial	Quantidade Final	Valor Justo (R\$)	Valor Justo Inicial (R\$)	Valor Justo Final (R\$)
Bezerro recém-nascido	0	4	100,00	0,00	400,00
Bezerro desmamado	5	5	240,00	1.200,00	1.200,00
Bezerro jovem (garrote)	2	3	515,00	1.030,00	1.545,00
Boi magro	1	1	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Matrizes (vacas em lactação)	4	4	1.500,00	6.000,00	6.000,00
Novilhas (vaca que ainda não produz)	2	2	1.200,00	2.400,00	2.400,00
Vaca com bezerro recém-nascido	0	2	1.500,00	0,00	3.000,00
Vaca grávida	2	3	1.500,00	3.000,00	4.500,00
TOTAL	12	20	-	14.630,00	20.045,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Ao nascer os bezerros são avaliados pela sua quantidade de quilo, não havendo distinção entre fêmea ou macho. Vale ressaltar que os valores são baseados no peso do animal, podendo ter variação de bezerro para bezerro. Ainda, as duas últimas colunas mostram o valor justo total dos ativos biológicos bovinos, no início e no final do exercício de 2018, ou seja, são as quantidades multiplicadas por cada valor justo respectivo.

Para formação do custo dos ativos biológicos bovinos foi feito um levantamento dos produtos e procedimentos utilizados, e dos gastos incorridos até a formação de cada tipo de ativo biológico.

A tabela 2 mostra o custo de formação de cada tipo de ativo biológico bovino, desde seu nascimento, crescimento, maturação e reprodução. Observa-se que o custo de um Bezerro recém-nascido é R\$ 0,00, de um Bezerro desmamado é de R\$ 220,00, de um Bezerro jovem o custo gira em torno de R\$ 500,00, de um Boi magro é de R\$ 650,00. Já para formação das Matrizes, o custo é de R\$ 880,00. O custo de uma Novilha é de R\$ 1.050,00, de uma vaca com bezerro recém-nascido é R\$ 980,00, de uma vaca grávida custo de R\$ 920,00.

Tabela 2 - Custo dos Ativos biológicos bovinos - 2018

Custo - Ativo Biológico Bovino	Custo Unitário R\$	Quantidade Inicial	Quantidade Final	Custo Total – Início 2018	Custo Total – Final 2018
Bezerro recém-nascido	0,00	0	4	0,00	0,00
Bezerro desmamado	220,00	5	5	1.100,00	1.100,00
Bezerro jovem (garrote)	500,00	2	3	1.000,00	1.500,00
Boi magro	650,00	1	1	650,00	650,00
Matrizes (vacas em lactação)	880,00	4	4	3.520,00	3.520,00
Novilhas (vaca que ainda não produz)	1.050,00	2	2	2.100,00	2.100,00
Vaca com bezerro recém-nascido	980,00	0	2	-	1.960,00
Vaca grávida	920,00	2	3	1.840,00	2.760,00
TOTAL					

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Para os produtos agrícolas também foi levantado o seu valor justo no período de acordo com os preços praticados pelas empresas da região. A tabela 3 traz o valor justo de cada saca, o valor justo por hectare considerando o total de sacas produzidas e o valor justo total considerando a quantia de hectares cultivados de cada cultura.

Tabela 3 - Produtos Agrícolas - 2018

Produtos Agrícolas	Valor Justo por saca (R\$)	Valor Justo por hectare (R\$)	Valor Justo Total (R\$)
Soja – 70 hectares	55,00	2.000,00	140.000,00
Trigo – 30 hectares	28,00	1.300,00	39.000,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

O valor do produto Soja era de R\$ 55,00 e do Trigo era de R\$ 28,00. O plantio da cultura de soja correspondeu a 70 hectares e cada hectare produziu em média 36 sacas e possui valor justo de R\$2.000,00, totalizando valor justo total de R\$ 140.000,00. Já valor justo por hectare do Trigo foi de R\$ 1.300,00, produzindo uma média de 46 sacas por hectare e valor justo total de R\$ 39.000,00 considerando 30 hectares.

Para a formação do custo dos ativos biológicos vegetais e produtos agrícolas, da lavoura de soja, trigo e produção leiteira, foram elencados tudo que é necessário até a formação da lavoura pronta e colhida e também para a produção do leite. O Pronunciamento CPC 29 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.

Tabela 4 - Custo Total e por hectare da lavoura de soja e trigo - 2018

CUSTO POR HECTARE	SOJA – 70 hectares		TRIGO – 30 hectares	
	Total R\$	Por hectare R\$	Total R\$	Por hectare R\$
Serviços /Plantio	5.000,00	71,43	1.500,00	50,00
Insumos /Plantio	27.000,00	385,71	12.500,00	416,67
Adubos/Fertilizantes	17.000,00	242,86	4.000,00	133,33
Insumos /Manutenção	26.000,00	371,43	11.000,00	366,67

Custo Pulverização	2.000,00	28,57	1.800,00	60,00
Custo Maquinários Colheita	7.000,00	100,00	2.200,00	73,33
TOTAL	84.000,00	1.200,00	33.000,00	1.100,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Para a cultura de Soja usou-se como base para cálculos 70 hectares, os custos com serviços/plantio, insumos/plantio, insumos/manutenção e outros custos totalizaram R\$ 84.000,00, ou seja, custo de R\$ 1.200,00 por hectare plantado e colhido. Já para a cultura do Trigo, a base utilizada foi de 30 hectares, onde os custos, considerando as mesmas atividades praticadas no plantio e colheita da soja, totalizaram R\$ 33.000,00, sendo, portanto, custo de R\$ 1.100,00 por hectare.

Da mesma forma como o valor justo dos ativos biológicos animais, o valor justo do produto leite é baseado na média de valor de mercado da região. Para uma média de produção de 2.500 mil litros por mês, o valor justo é de R\$ 2.400,00 representando R\$ 0,96 por litro. Considerando o total no ano tem-se valor justo de R\$ 28.800,00 ou ainda considerando a média produzida por matriz, tem-se valor justo de R\$ 7.200,00.

Tabela 5 - Produtos Agrícolas: Produção de Leite - 2018

Valor Justo – LEITE (4 matrizes)			
Produção de Leite	Total (MÊS)	Total (ANO)	Por unidade (MATRIZ)
2.500 mil litros/mês	R\$ 2.400,00	R\$ 28.800,00	R\$ 7.200,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Para realizar o cálculo dos custos de produção leiteira, foram coletados os gastos totais referentes a quatro matrizes, dentre estes estão os custos com medicamentos e com alimentação que totalizaram R\$ 1.100,00 ao mês, sendo custo de R\$ 275,00 por matriz, portanto, custo de 13.200,00 ao ano para produção em média anual de 30.000 litros de leite.

Tabela 6 - Custos Totais dos Produtos Agrícolas: Produção de Leite - 2018

Valor Justo – LEITE (4 matrizes)			
Custos	Total (MÊS)	Total (ANO)	Por unidade (MATRIZ)
Medicamentos	R\$ 100,00	R\$ 1.200,00	
Alimentação (pastagem, feno, ração)	R\$ 1.000,00	R\$ 12.000,00	
TOTAL	R\$ 1.100,00	R\$ 13.200,00	R\$ 275,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Encontrados o valor justo e os custos dos ativos biológicos e produtos agrícolas, a etapa seguinte consistiu em elaborar as demonstrações contábeis considerando duas formas de mensuração de ativos – o Valor Justo e o Custo Histórico.

Segundo o CPC 29 (2009) as demonstrações contábeis devem divulgar a natureza das atividades envolvendo cada grupo de ativos biológicos e mensurações ou estimativas não-financeiras de quantidade físicas.

Na etapa seguinte ao mapeamento dos ativos biológicos, foi realizado a comparação dos principais elementos das demonstrações contábeis considerando o valor justo e o custo histórico. A tabela 7 apresenta um resumo dos itens que possuem diferenciação para proporcionar uma melhor compreensão. O comparativo abaixo traz o valor do custo da cultura de soja e trigo comparado com o seu valor de venda – valor justo.

Tabela 7 - Comparativo entre Valor Justo e Custo Histórico das culturas

Cultura	Valor Justo	Custo Histórico
Soja	R\$ 55,00	R\$ 33,33
Trigo	R\$ 28,00	R\$ 23,91

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

A partir do custo total por hectare e da quantidade de sacas produzida por hectare, encontra-se o custo por saca. Percebe-se que o custo histórico para a cultura Soja é de R\$ 33,33 e o valor justo é de R\$ 55,00. Para o Trigo o custo histórico é de R\$ 23,91 e valor justo de R\$ 28,00.

A tabela 8 apresenta o comparativo dos valores justos e custos históricos dos ativos biológicos bovinos. Bezerro recém-nascido possui custo histórico R\$ 0,00 e valor justo de R\$ 100,00. O Bezerro desmamado possui custo de R\$ 220,00 e valor justo de R\$ 240,00 tendo uma variação positiva de R\$ 20,00. O Bezerro considerado “jovem” possui custo histórico de R\$ 500,00 e valor justo de R\$ 515,00, diferença de R\$ 15,00. O Boi magro possui custo de R\$ 650 e preço de mercado de R\$ 1.000,00. As Matrizes, vacas que estão em fase de lactação, possuem custo histórico de R\$ 880,00 e valor justo de R\$1.500,00. As Novilhas possuem custo de R\$ 1.050,00 e valor justo de R\$ 1.200,00. A “vaca com bezerro recém-nascido” possui custo de R\$ 980,00 e valor justo de R\$ 1.500,00. O custo da “Vaca grávida” é de R\$ 920,00 e o valor justo é de R\$ 1.500,00.

Tabela 8 - Comparativo entre Valor Justo e Custo Histórico dos ativos biológicos bovinos

Ativos Biológicos Bovinos	Valor Justo	Custo Histórico
Bezerro recém-nascido	R\$ 100,00	R\$ 0,00
Bezerro desmamado	R\$ 240,00	R\$ 220,00
Bezerro jovem (garrote)	R\$ 515,00	R\$ 500,00
Boi magro	R\$ 1.000,00	R\$ 650,00
Matrizes (vacas em lactação)	R\$ 1.500,00	R\$ 880,00
Novilhas (vaca que ainda não produz)	R\$ 1.200,00	R\$ 1.050,00
Vaca com bezerro recém-nascido	R\$ 1.500,00	R\$ 980,00
Vaca grávida	R\$ 1.500,00	R\$ 920,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Percebe-se que todos os ativos biológicos bovinos em 2018 apresentaram valores justo maiores quando comparados ao custo histórico, pois estes trazem maior retorno para a propriedade e por isso são mais valorizados.

De acordo com a IAS 41 o bovino é classificado como ativo biológico, sendo mensurados pelo valor justo menos custos estimados no ponto de venda no reconhecimento inicial e períodos subsequentes. Qualquer variação deve ser reconhecida no resultado do período. A despesa de manutenção é reconhecida no resultado quando incorridos. Para os nascidos no lugar a contabilização é similar a dos adquiridos.

Observa-se que os Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas mensurados ao Custo Histórico, ou seja, mensurados antes das mudanças trazidas pelo CPC 29, apresentam em sua totalidade valores inferiores aos justos. Com a adoção do CPC 29, ou seja, com a republicação dos valores dos Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas, dessa vez, mensurado a Valor Justo, os valores sofreram um incremento positivo passando assim a valorizar o ativo. Esse aumento implica afirmar que, levando em consideração a maioria dos valores dos Ativos, os efeitos da adoção dos novos critérios de mensuração foram significativos.

Através da mensuração dos ativos biológicos com base no valor justo foi possível verificar o resultado obtido pela entidade, ainda que os ativos não tenham sido vendidos ou realizados. Este procedimento facilita a análise do tomador de decisões em relação à capacidade de geração de caixa da entidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do estudo foi demonstrar a mensuração a valor justo dos Ativos Biológicos localizada no município de Santana do Ipanema - AL. Para alcançar o objetivo, em um primeiro momento, foi realizado um mapeamento dos ativos biológicos, agrícolas e de outros ativos da propriedade durante o período de análise. A partir destes dados, realizou-se uma comparação dos principais elementos das demonstrações contábeis considerando o valor justo e o custo histórico.

Considerando o CPC 29 (2009) as demonstrações contábeis devem divulgar a natureza das atividades envolvendo cada grupo de ativos biológicos e mensurações ou estimativas não-financeiras de quantidade físicas e foram adotados os seguintes procedimentos.

Para levantamento dos ativos biológicos animais foi feita a contagem referente ao ano base e a precificação de mercado na época, levando em consideração o preço praticado na região de acordo com vendedores e compradores de bovinos. Os bezerros, ao nascer, são avaliados pela sua quantidade de quilo, ou seja, os valores são baseados no peso do animal. E, o valor justo total dos ativos biológicos bovinos, no início e no final do exercício de 2018, ou seja, são as quantidades multiplicadas por cada valor justo respectivo.

Quanto a formação do custo dos ativos biológicos bovinos foi feito um levantamento dos produtos e procedimentos utilizados, e dos gastos incorridos até a formação de cada tipo de ativo biológico. Já para os produtos agrícolas também foi levantado o seu valor justo no período de acordo com os preços praticados pelas empresas da região. A formação do custo dos ativos biológicos vegetais e produtos agrícolas, da lavoura de soja, trigo e produção leiteira, foram elencados tudo que é necessário até a formação da lavoura pronta e colhida e também para a produção do leite.

Observou-se que os Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas mensurados ao Custo Histórico, ou seja, mensurados antes das mudanças trazidas pelo CPC 29, apresentaram em sua totalidade valores inferiores aos justos. Com a adoção do CPC 29, ou seja, com a republicação dos valores dos Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas, dessa vez, mensurado a Valor Justo, os valores sofreram um incremento positivo passando assim a valorizar o ativo. Esse aumento permite afirmar que os valores dos Ativos dessa propriedade agrícola foi decorrente dos efeitos da adoção dos novos critérios de mensuração.

Por fim, foi possível verificar através da mensuração dos ativos biológicos, com base no valor justo, o resultado obtido pela propriedade rural em estudo, ainda que os ativos não tenham sido vendidos.

REFERÊNCIAS

BARROS C. C.; SOUZA, F. J. V.; ARAUJO, A. O.; SILVA, J. D. G.; SILVA, M. C. O impacto do valor justo na mensuração dos ativos biológicos nas empresas listadas na BM&FBOVESPA. *XV Semead – Seminários em Administração*, 2012, 16 p.

BÜHLER, O. D. *Manual de Administração de Agronegócio*. Disponível em: <<http://www.fafipa.br/site/images/2014/adm.pdf>> acessado em 27 mai. 2019.

BRITO, E. Um estudo sobre a subjetividade na mensuração do valor justo na atividade da pecuária bovina. *Dissertação Mestrado em Controladoria e Contabilidade* – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2010, 112 p.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. *Pronunciamento Técnico CPC 29, de 7 de agosto de 2009. Ativo Biológico e Produto Agrícola*. Disponível em:<<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC29.pdf>>. Acesso em: 23 mai. 2019.

CORDEIRO, J. E. P. A problemática contabilística dos activos biológicos. Universidade de Coimbra. *Mestrado em Gestão*. Faculdade de Economia. Relatório de Estágio. Setembro, 2010, 84 p.

CREPALDI, S. A. *Contabilidade Rural*. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 2010, 184 p.

IFRS International Financial Reporting Standards. *International Accounting Standards n 41 – Agricultura*. Disponível em:

<<http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Portuguese%20technical%20summaries%20pdfs%202011/IAS%2041.pdf>> acessado em 27 Mai. 2019.

MARION, J. C. *Contabilidade rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda pessoa jurídica*. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MENDES, C. A. *Enquadramento normativo dos ativos biológicos e suas problemáticas: uma análise comparativa*. 2012, 8 p. Disponível em: <<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/49/Contabilidade.pdf>> Acesso em: 22 mai. 2019.

OLIVEIRA, D. L. *Contabilidade rural: uma abordagem do agronegócio dentro da porteira com exercícios práticos e material de apoio ao professor – de acordo com o CPC 29 (IAS 41)*. 3. Ed. Curitiba: Juruá, 2017.

PASCOAL, M. O. A. S. F. A contabilização dos ativos biológicos: problemática da mensuração e reconhecimento. *Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças*, Escola Superior de Ciências Empresariais, Instituto Politécnico de Setúbal, Setúbal, 2013, 61 p.

PLAIS, P. M. Os Impactos da Nova Metodologia de Contabilização, no Brasil, dos Ativos Biológicos e dos Derivativos (futuros) sobre os Principais Indicadores Utilizados nas Análises Econômico-Financeiras Feitas por Instituições Financeiras para Fins de Financiamento de Empresas do setor de Commodities Agrícolas. *Revista de Finanças Aplicadas*. Publicado em 20 dez 10, p.1-17, 2010.

RECH, I. J. Aderências das empresas do setor agropecuário às normas internacionais de contabilidade: uma pesquisa empírica no âmbito do Estado do Mato Grosso. Brasília/DF, 2006. UnB – Universidade de Brasília. *Dissertação de Mestrado*, 140p.

_____; PEREIRA, I. V. Valor justo: análise dos métodos de mensuração aplicáveis aos ativos biológicos de natureza fixa. *Custos e agronegócios online*, v. 8, n. 2, p.55-70, 2012.