



**CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BELO HORIZONTE**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**CONTABILIDADE DE AGRONEGÓCIOS: AVALIAÇÃO E RECONHECIMENTO DE ATIVOS BIOLÓGICOS**

Tátilla Almeida Ribeiro<sup>1</sup>

Milton Pereira da Silva<sup>2</sup>

**RESUMO**

O processo de converter as normas internacionais emitidas pelo IFRS (International Financial Reporting Standards), através do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) a adotado pela legislação brasileira após a sanção das leis nº 11.638/07 e 11.941/09, trouxe novas perspectivas aos profissionais contábeis. O objetivo geral do artigo é avaliar o impacto das alterações ocorridas pelos novos critérios de contabilização dos ativos biológicos das empresas brasileiras do setor agropecuário e as mudanças em decorrência da alteração do critério contábil, e quais reflexos nos ativos e no resultado de uma determinada empresa, observando conceitos relativos aos ativos biológicos, avaliados ao valor justo. A metodologia usada foi a bibliográfica e documental e o método descritivo. Após efetuar as análises referidas, pode-se observar que a referida empresa atendeu parcialmente as exigências após adoção das normas determinadas no pronunciamento CPC 29, que define as normas a serem seguidas por esse nicho de mercado.

**PALAVRAS-CHAVE:** CPC 29, Agropecuária, Ativos Biológicos

**1 INTRODUÇÃO**

<sup>1</sup> Graduanda em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário de Belo Horizonte. E-mail: tatilaar@gmail.com

<sup>2</sup> Professor Orientador graduado em Ciências Contábeis e especialista em Controladoria e Finanças.

A convergência das normas internacionais de contabilidade, realizada por intermédio do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), utilizando-se como base as normas emitidas pelo IFRS (International Financial Reporting Standards) e em conformidade com as leis nº 11.638/07 e 11.941/09.

Segundo Lemes (2004, p. 03):

O International Accounting Standard Board (IASB) é um órgão independente formado em 1973 e reestruturado em 2001, com objetivo de promover a convergências das práticas contábeis adotadas por empresas e outras organizações na preparação de demonstrações financeiras no âmbito mundial. O alcance de seu objetivo tem sido buscado pela coordenação de trabalhos de preposição, discussão e aprovação de normas contábeis internacionais, anteriormente publicados como International Accounting Standard (IAS) e a partir de 2003 como International Accounting Standard Board (IASB).

Os Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas, estão regulados pelo CPC 29, que foi baseado no IAS 41: *Agriculture*, entrou em vigor a partir de 2010 introduzindo, pela primeira vez no Brasil, normas e conceitos contábeis relacionados aos ativos biológicos e a agricultura.

Esta norma estabelece que a mensuração de ativos biológicos se dará pelo valor justo que, diferentemente do custo histórico, utilizado até então, deve ser determinado baseando-se na sua localização e nas condições atuais de mercado. A avaliação e sua demonstração, a partir da publicação do pronunciamento, serão feitas, através do valor justo menos a despesa de venda, no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência. Sendo que para as empresas que levantam balancetes mensais, deverão avaliar esses ativos a cada mês.

O Pronunciamento Contábil CPC 46 define Valor Justo como o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.

Rech et al.(2006), diz que a convergência das exigências aos padrões internacionais de relatórios financeiros, terão impacto no mercado agropecuário brasileiro, tendo em vista que a maioria dos fornecedores de insumos para esse setor são empresas multinacionais com sede em países integrantes da União Européia ou Estados Unidos, além de serem também os maiores mercados fornecedores de capitais.

A mensuração dos ativos e passivos a valor justo ocasionou algumas divergências já que sua aplicação e conceito são subjetivos. A principal questão aqui discutida é a falta de mercado para alguns produtos agrícolas, o que além de dificultar a sua mensuração, pode torná-la subjetiva.

O objetivo geral do artigo é avaliar o impacto das alterações ocorridas pelos novos critérios de contabilização dos ativos biológicos de uma empresa brasileira do setor agropecuário e as mudanças em decorrência da alteração do critério contábil, e quais reflexos nos ativos e no resultado, observando conceitos relativos aos ativos biológicos, avaliados ao valor justo.

Como objetivo específico pretende-se avaliar a aplicação do CPC 29, bem como os seus impactos na contabilidade de uma determinada empresa, que tem por objeto o comércio de gado bovino “em pé”, localizada no estado de Minas Gerais.

Diante do exposto, como avaliar e reconhecer contabilmente os ativos biológicos de uma empresa de acordo com o CPC 29, em uma empresa criadora de gado, em Minas Gerais?

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 IAS (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS) 41 e CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 29**

A contabilidade pode ser estudada de forma genérica (Contabilidade Geral ou Financeira) ou de forma específica tratando apenas um ramo de atividade específica, como é o caso da contabilidade rural.

De acordo com o Marion (2012), a contabilidade de ativos biológicos abrange tudo aquilo que nasce, cresce e morre, desde as culturas temporárias e permanentes até os animais, rebanhos de produção e corte.

O pronunciamento o IAS 41 foi adotado pelo IASB (The International Accounting Standards Board) em abril de 2001 e foi a primeira norma direcionada especificamente para o setor agropecuário, com o objetivo de normatizar a apresentação e divulgação das demonstrações financeiras das empresas agrícolas.

Segundo o CPC 29 (p. 02, 2009), em seu item 03, o mesmo deve ser aplicado:

[...] para produção agrícola, assim considerada aquela obtida no momento e no ponto de colheita dos produtos advindos dos ativos biológicos da entidade. Após esse momento, o CPC 16- Estoques, ou outro Pronunciamento Técnico mais adequado, deve ser aplicado.

A norma determina critérios para mensuração, reconhecimento e evidenciação dos ativos biológicos durante a fase de crescimento, reprodução e produção e também sua depreciação, no caso de animais que compõe a parte produtiva da empresa, que deve ser mensurado a valor justo de mercado evidenciando as perdas e ganhos oriundas das transformações dos ativos.

No Brasil, o pronunciamento correlacionado com o IAS 41 é o CPC 29 que normatiza a contabilidade agrícola e suas operações.

## 2.2 ATIVIDADE E PRODUÇÃO AGRÍCOLA

Segundo o CPC 29, 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.

O mesmo CPC 29 define produção agrícola como o produto colhido de ativo biológico e da entidade e o ativo biológico, como um animal e/ou planta, vivos.

**Quadro 1:** Exemplos de ativos biológicos, produto agrícola e produtos resultantes do processamento depois da colheita

<b>Ativos biológicos</b>	<b>Produto agrícola</b>	<b>Produtos resultantes do processamento após a colheita</b>
Carneiros	Lã	Fio, tapete
Árvores de uma plantação	Madeira	Madeira serrada, cellulose

Plantas	Algodão Cana colhida Café	Fio de algodão, roupa Açúcar, álcool Café limpo em grão, moído, torrado
Gado de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaça	Salsicha, presunto
Arbustos	Folhas	Chá, tabaco
Videiras	Uva	Vinho
Árvores frutíferas	Fruta colhida	Fruta processada

Fonte: CPC 29 (2009)

Segundo Barros (1975), a agricultura pode ser conceituada como a artificialização pelo homem do meio natural, com o fim de torná-lo mais apto ao desenvolvimento de espécies vegetais e animais, elas próprias melhoradas. Representa, ainda, toda a atividade de exploração da terra, seja pelo cultivo de lavouras e florestas, ou pela criação de animais, com vistas à obtenção de produtos que venham a satisfazer as necessidades humanas. Além disso, constitui-se no domínio de diversidades referentes ao enquadramento paisagístico, solo, clima, plantas cultivadas, presença de vegetação espontânea e animais selvagens.

Os produtos resultantes do processamento após a colheita, demonstrados na última coluna são avaliados pelo CPC 16 (2009) e não pelo CPC 29 (2009), cujo o alvo são as duas primeiras colunas do quadro, sendo que para este artigo o foco principal se voltará para a primeira coluna Ativos Biológicos.

Segundo Marion (2012), a atividade rural é classificada em três grupos distintos: Produção vegetal – atividade agrícola, produção animal- atividade zootécnica e indústrias rurais – atividade agroindustrial.

Na atividade agropecuária, existem três fases distintas pelas quais os animais passam: cria, recria e engorda. Em cada uma das fases, o gado terá um tipo de tratamento contábil.

Animais reprodutores, que são os animais destinados a cruzar ou inseminação, os de renda, representados por animais que reproduzem bens que constituam objetos da sua atividade e animais de trabalho, que são destinados a trabalhos agrícolas, são classificados como ativo imobilizado.

No ativo circulante são classificados os animais destinados à comercialização ou consumo, ou seja, os animais que já estão prontos para serem comercializados no mercado.

Na contabilidade rural, usa-se a definição conforme a lei das Sociedades por Ações, quando se trata do ciclo operacional. Assim, o curto prazo para pecuária, será equivalente a ao seu ciclo operacional, que pode durar de três à quatro anos. Tal regra será aplicada tanto no ativo quanto no passivo.

Neste artigo, utilizou-se como fonte de estudo apenas animais vivos criados para revenda.

### 2.3 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS ATIVOS BIOLÓGICOS

Quanto às demonstrações financeiras aplicadas ao setor agrícola, Rech (p. 44, 2006) observa que:

A contabilização das operações na atividade agrícola possui a mesma base conceitual das demais entidades, pois as transações e eventos como operações de compra e venda que ocorrem, também, não diferem de outros setores: porém, as manifestações de seus ativos e a geração de resultados são totalmente diversas das demais entidades. A capacidade de crescimento natural, produção, procriação e degeneração de seus ativos, objeto da norma, torna o reconhecimento e a mensuração desses ativos com características peculiares que não são encontradas nas atividades industriais, comerciais ou de prestação de serviços.

Quanto à contabilização e divulgação dos ativos biológicos, de acordo com o parágrafo 40 do IAS 41(2000), as empresas devem escriturar suas demonstrações contábeis de forma separadas e descritas, de cada grupo de ativo biológico, o montante acumulado e o montante de cada grupo de ativos biológicos.

O parágrafo 43 do IAS 41 (2000) direciona a separação em quantidades de cada grupo de ativos biológicos, separando-os por consumíveis e ativos de produção e quanto a idade.

Segundo o CPC 29 (2009), a entidade deve reconhecer um ativo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando, controla o ativo como resultado de eventos passados; quando for provável que benefícios econômicos futuros associados com o ativo fluirão para a entidade; e quando o valor justo ou o custo do ativo puder ser mensurado confiavelmente.

O registro contábil do ganho ou a perda proveniente da mensuração do valor justo dos ativos biológicos e/ou produtos agrícolas, menos o custo estimado de venda, devem ser reconhecidos no resultado líquido do exercício no período em que ocorrerem.

Outra forma de evidenciação de informações adicionais, é o uso de notas explicativas. Segundo Indicibus (2004, p.131), algumas vantagens de se utilizá-las são

- apresentação de informação não quantitativa como parte integrante dos relatórios contábeis;
- evidenciação das qualificações e restrições para certos itens nos demonstrativos; e
- evidenciação de maior volume de detalhes do que poderia-se apresentar nos demonstrativos.

## 2.4 MÉTODO DE CUSTO

O método de custo, utilizado anteriormente ao CPC 29 (2009), considera o ciclo operacional agropecuária (de três a quatro anos), mesmo acrescentando-se a eles os custos, tende a se desvalorizar em vista a inflação no Brasil e falta de correção monetária. Desse modo, os valores do Balanço Patrimonial, se encontram totalmente defasados quando ocorre a publicação das demonstrações contábeis.

Os relatórios defasados, não são de interesse dos usuários e descaracteriza a contabilidade, já que uma das suas funções é atualizar os usuários para auxiliar na tomada de decisões.

**Quadro 2:** Representação gráfica da contabilização do ativo biológico

Balço Patrimonial	Demonstração do Resultado do Exercício
<i>Ativo Circulante</i>	<i>Receita Bruta</i>
Ativos Biológicos (1.1.2) Plantel	
(Preço Real de Custo)	
XXXXXX	Venda
XXXXXX	Gado Vendido (4.1.1) -----
XXXXXX	
XXXXXX	(-) Custo do Gado Vendido (5.1) <u>(-----)</u>
XXXXXX	Lucro Bruto -----
Custo de formação do rebanho	

Na venda →

Fonte:(MARION, p.105, 2012)

Quando se trata de fins gerenciais, é possível que os valores sejam atualizados por correção monetária. Mas mesmo os relatórios atualizados, podem apresentar uma situação divergente da realidade.

Existem alguma exceções ditadas pela Lei das Sociedades por Ações, quanto ao uso restrito do método de custos. São eles: a reavaliação, que acrescenta valores ativos oriundos de novas avaliações, a avaliação de investimentos pelo método de equivalência patrimonial e o método de valor justo, regulamentado pelo CPC 29.

## 2.5 Valor justo

O IAS 41, item 8 (2000) define valor justo como:

Valor justo é o valor pelo qual um ativo poderia ser trocado, ou um passivo liquidado, 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.

Segundo o CPC 14 (2008), valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser trocado ou um passivo pode ser liquidado entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transação em que não exista favorecimento entre elas.

No caso da agropecuária, o CPC 29 (2009), define valor justo como valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que

pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

De acordo com o Pronunciamento CPC 29 (2009), os ativos biológicos são reconhecidos ao valor justo na data de cada balanço patrimonial e os efeitos de variação dos valores justos entre os períodos são alocados diretamente no custo dos produtos vendidos.

Caso não seja possível a mensuração, dessa forma, a entidade que vai reconhecer o ativo biológico deve aplicar o método do fluxo de caixa descontado a uma taxa livre de risco, considerando as expectativas do mercado. Já em relação à evidenciação adicional mediante o uso de notas explicativas, nos termos de Pronunciamento CPC 29, devem ser divulgadas as seguintes informações gerais relativas aos ativos biológicos e produtos agrícolas de acordo com o CPC 29 (2009, a entidade deve divulgar o ganho ou a perda do período corrente em relação ao valor inicial do ativo biológico e do produto agrícola e, também, os decorrentes da mudança no valor justo, de cada grupo de ativos biológicos fornecendo uma descrição da quantidade de cada grupo de ativos biológicos, distinguindo entre consumíveis e de produção ou entre maduros e imaturos, conforme apropriado. A entidade pode, além disso, dividir aquele total entre ativos maduros e imaturos. Essas distinções podem ser úteis na determinação da influência do tempo no fluxo de caixa futuro. A entidade deve divulgar a base para realizar tais distinções.

De acordo com o CPC 29, ainda, a entidade deve evidenciar o método e as premissas significativas aplicados na determinação do valor justo de cada grupo de produto agrícola no momento da colheita e de cada grupo de ativos biológicos. Ela deve divulgar o valor justo, menos a despesa de venda do produto agrícola colhido durante o período, determinado no momento da colheita.

Segundo o CPC 29, ainda:

49. A entidade deve divulgar:

(a) a existência e o total de ativos biológicos cuja titularidade legal seja restrita, e o montante deles dado como garantia de exigibilidades;

(b) o montante de compromissos relacionados com o desenvolvimento ou aquisição de ativos biológicos; e

(c) as estratégias de administração de riscos financeiros relacionadas com a atividade agrícola.

50. A entidade deve apresentar a conciliação das mudanças no valor contábil de ativos biológicos entre o início e o fim do período corrente. A conciliação inclui:

(a) ganho ou perda decorrente da mudança no valor justo menos a despesa de venda;

(b) aumentos devido às compras;

(c) reduções atribuíveis às vendas e aos ativos biológicos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos mantidos para essa finalidade, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;

(d) reduções devidas às colheitas;

(e) aumento resultante de combinação de negócios;

(f) diferenças cambiais líquidas decorrentes de conversão das demonstrações contábeis para outra moeda de apresentação e, também, de conversão de operações em moeda estrangeira para a moeda de apresentação das demonstrações da entidade; e

(g) outras mudanças.

51. O valor justo, menos a despesa de venda de um ativo biológico pode se alterar devido a mudanças físicas e também de preços no mercado.

Divulgações separadas são úteis para avaliar o desempenho do período corrente e para projeções futuras, particularmente quando há um ciclo de produção que compreende período superior a um ano. Em tais casos, a entidade é encorajada a divulgar, por grupo, ou de outra forma, o total da mudança no valor justo menos a despesa de venda, incluído no resultado, referente às mudanças físicas e de preços no mercado. Geralmente, essa informação não é tão útil quando o ciclo de produção é menor que um ano (por exemplo, quando se criam frangos ou se cultivam cereais).

52. A transformação biológica resulta em várias mudanças físicas – crescimento, degeneração, produção e procriação, podendo cada uma delas ser observada e mensurada. Cada uma dessas mudanças físicas tem relação direta com os benefícios econômicos futuros. A mudança no valor justo de ativo biológico devido à colheita também é uma mudança física.

53. A atividade agrícola é, frequentemente, exposta aos riscos climáticos, de doenças e outros riscos naturais. Se um evento ocorre e dá origem a um item material de receita ou despesa, a natureza e o total devem ser divulgados de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Exemplos de tais eventos incluem surtos de viroses, inundações, seca, geada e praga de insetos.

Caso o valor justo não possa ser mensurado com confiabilidade, o CPC 29 estabelece nos artigos 54 a 56 que:

54. Se a entidade mensura ativos biológicos pelo custo, menos qualquer depreciação e perda no valor recuperável acumuladas (ver item 30), no final do período deve divulgar:

- (a) uma descrição dos ativos biológicos;
- (b) uma explicação da razão pela qual o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável;
- (c) se possível, uma faixa de estimativas dentro da qual existe alta probabilidade de se encontrar o valor justo;
- (d) o método de depreciação utilizado;
- (e) a vida útil ou a taxa de depreciação utilizada; e
- (f) o total bruto e a depreciação acumulada (adicionada da perda por irreversibilidade acumulada) no início e no final do período.

55. Se durante o período corrente a entidade mensura os ativos biológicos ao seu custo menos depreciação e perda no valor recuperável acumuladas (ver item 30), deve divulgar qualquer ganho ou perda reconhecido sobre a venda de tais ativos biológicos, e a conciliação requerida pelo item 50 deve evidenciar o total relacionado com tais ativos, separadamente. Adicionalmente, a conciliação deve conter os seguintes montantes, incluídos no resultado e decorrentes daqueles ativos biológicos:

- (a) perdas irreversíveis;
- (b) reversão de perdas no valor recuperável; e
- (c) depreciação.

56. Se o valor justo dos ativos biológicos, previamente mensurados ao custo, menos qualquer depreciação e perda no valor recuperável acumuladas se tornar mensurável de forma confiável durante o período corrente, a entidade deve divulgar:

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

### **Quadro 3: Contabilidade a Valor Justo (Valor de Mercado)**

Balço Patrimonial	Demonstraço do Resultado do Exercício
<p><i>Ativo Circulante</i></p> <p>Ativos Biolóxicos (1.1.3)</p> <p>Plantel</p> <p>(Preço corrente de mercado)</p> <hr/> <p>XXXX</p> <hr/> <p>(acréscimo do valor do gado de um ano para outro)</p>	<p>(X1)</p> <p><i>Receita Bruta</i></p> <p>Variaçào Patrimonial Líquida</p> <p>(Receita Econômica) -----</p> <p>(-) Custo do Rebanho no Período -----</p> <hr/> <p>Lucro Bruto (Econômico) -----</p>

Fonte: (MARION, p. 105, 2012)

A variaço dos valores dos ativos biolóxicos, em relaço ao seu valor justo, é registrada periodicamente, tendo como contra partida uma subconta no grupo da receita bruta. Salienta-se a importância de uma conta em separado, para que se possa atender tanto a legislaço contábil, quanto a fiscal.

Segundo Marion (2012, p.153):

O procedimento contábil consiste em avaliar, ao final de determinados períodos ou em estágios distintos de crescimento (normalmente na mudança de categoria), o estoque a valor de realizaço; para atingir o valor de mercado, a parcela debitada ao estoque seria creditada como uma receita (denominada Variaço Patrimonial) na apuraço do resultado.

Daí a formaço de lucro econômico (ganho, mas não realizado financeiramente).

Na contabilidade gerencial, dá-se a essas variaço, o nome de superveniência ativa (no caso de aumento no valor econômico) e passiva (em caso de morte no rebanho e/ou perda de valor de mercado).

Para que seja feita essa contabilizaço, o provisionamento das despesas de vendas devem ser feitos ou o valor considerado deve ser o valor do líquido de realizaço, este mais utilizado.

A adoço do valor justo se explica pelo ciclo operacional da empresa agropecuária. Se o reconhecimento da valorizaço do estoque, não se fizer periodicamente, em conjunto com o crescimento, sem reconhecimento de resultado, pode apresentar um falso lucro ou prejuízo.

O não reconhecimento da valorização do gado no período de maturação faz com que o patrimônio líquido, seja avaliado de maneira equivocada, enquanto que por outro lado, quando há a avaliação pelo valor justo, entende-se que há a representação e avaliação adequada do patrimônio.

Em algumas situações, como a apresentada no presente artigo, é aceitável o reconhecimento da receita antes da venda.

Para a avaliação do bezerro, quando do seu nascimento, recomenda-se utilização do valor de mercado. Nos anos subsequentes, as avaliações podem ser realizadas anualmente, semestralmente, ou no encerramento do balanço, sempre respeitando a mudança de categoria dos bezerros e/ou novilhos em estoque.

O procedimento mais adequado, seria realizar a avaliação ao valor justo, sempre em conjunto com o fechamento contábil, apesar de ser um processo complicado, pois em via de regra, existem bezerros nascidos em diversos meses.

### **3 METODOLOGIA**

A metodologia de pesquisa é o conjunto de procedimentos utilizado pelo pesquisador para chegar no resultado e responder aos objetivos propostos no estudo.

Dentre os tipos existentes, as técnicas predominantes na pesquisa utilizada é a bibliográfica e a documental, (referindo-se, neste caso, a utilização de demonstrações contábeis e notas explicativas) (GIL, 2010), que proporcionam ao pesquisador a familiaridade com o material publicado sobre o assunto, entre livros e publicações científicas bem como favorece o entendimento e compreensão dos recentes documentos institucionais a exemplo dos recente normativos contábeis brasileiros e internacionais.

Outra metodologia utilizada é o método descritivo, tipo de estudo que, segundo Martins (2000) procura caracterizar determinada característica de uma população ou fenômeno. Com este estudo é possível observar, analisar e correlacionar o conteúdo das normas e os critérios de mensuração com a teoria contábil, respeitando as especificidades do setor agropecuário.

O método de procedimento utilizado é o comparativo, que segundo Martins (2000) permite investigar regularidade entre fenômenos ou elementos análogos. Por meio desse procedimento é comparado o conteúdo sobre mensuração e contabilização de ativos biológicos presente no CPC 29 e os métodos utilizados anteriormente.

O estudo de caso foi realizado de acordo com as demonstrações contábeis e financeiras fornecidas pela organização estudada, que é uma empresa de porte médio que tem como objeto o comércio de gado em pé, possui sua administração em Belo Horizonte e suas filiais na Região Metropolitana da referida cidade.

## **4 DADOS E ANÁLISE DA PESQUISA**

### **4.1 DADOS E INFORMAÇÕES DA ORGANIZAÇÃO ESTUDADA**

A organização estudada é uma empresa de porte médio que tem como objeto o comércio de gado em pé, possui sua administração em Belo Horizonte e suas filiais na Região Metropolitana da referida cidade.

A empresa faz parte de um grupo empresarial de grande porte que é gerenciado por um Diretor Financeiro que analisa e reporta os resultados para o Conselho de Administração.

Em cada uma das filiais onde os animais são criados, além dos administradores, os veterinários controlam os estoques e repassam a informação para que essa possa ser contabilizada.

### **4.2 MÉTODO DE AVALIAÇÃO E CONTABILIZAÇÃO PELO CUSTO HISTÓRICO**

Nesse método, os ativos da organização são adicionados à organização pelo valor de aquisição ou custo de fabricação, deduzidos os respectivos custos de fabricação e possíveis gastos para que seja possível o ativo funcionar e gerar benefícios para a empresa.

### **4.3 MÉTODO DE AVALIAÇÃO E CONTABILIZAÇÃO PELO VALOR JUSTO**

O método de avaliação dos bens ativos passa a ser utilizado no Brasil, a partir de 2009, de acordo com o CPC 29 (2009), é o do valor justo.

Essa avaliação é muito importante para que as demonstrações sejam fiéis à realidade da empresa e acompanhem o desenvolvimento da organização.

Segundo o CPC 29 (2009):

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

Para que a confiabilidade dos resultados não seja alterada, esse resultado deve ser classificado em grupos por faixas etárias e finalidades, de forma dissertativa e quantitativa, separando-os entre estoque e consumíveis, de acordo com as orientações do CPC 29 (2009), itens 41 a 43.

#### 4.4 ANÁLISE DOS DADOS

Quanto às suas demonstrações contábeis, a empresa informa, em notas explicativas, que as suas informações trimestrais e consolidadas foram elaboradas em concordância com as normas adotadas no Brasil, obedecendo as normas da legislação societária e as normas emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, desde sua aprovação em dezembro de 2009.

Os animais são separados de forma qualitativa e quantitativa e, de acordo com nota explicativa, os animais utilizados como parte da produção são depreciados de acordo com as normas vigentes.

A administração da empresa mostra, através de suas notas explicativas, que ela está em processo de avaliação dos possíveis impactos dos novos pronunciamentos emitidos pelo CPC 29 (2009) através de revisão de seus fluxos, dos controles internos, sistemas e outros aspectos relevantes. A administração da empresa avalia, preliminarmente, que o pronunciamento técnico CPC 29 poderá ter efeito nas demonstrações financeiras a partir do exercício a findar-se em 31 de dezembro de 2010. Ao citar o resumo das principais práticas contábeis, as notas explicativas, no que se refere ao grupo imobilizado, informam que os animais reprodutores, durante seu período de formação (aproximadamente seis meses) são alocados como custos de mão-de-obra, ração e medicamentos. Informam, também, que após o período de

formação, os animais reprodutores passam a ser depreciados durante o seu ciclo produtivo, de acordo com a determinação do pronunciamento CPC 29 (2009).

Segundo nota explicativa, na mensuração dos ativos biológicos ao valor justo a empresa adotou o modelo do fluxo de caixa descontado. Primeiramente, a taxa de desconto utilizada foi o custo médio ponderado de capital (WACCII) que em seguida foi ajustada para refletir o risco específico do ativo em questão, através do modelo matemático retorno médio sobre ativos (WARAll), conforme apresentado abaixo:

**Quadro 4:** Comparação entre taxas de WACC e WARA

	<b>31.12.10</b>	<b>31.12.09</b>	<b>01.01.09</b>
Custo do capital próprio nominal	<b>11,10</b>	11,54	12,37
Taxa de inflação projetada EUA	<b>1,85</b>	1,99	2,27
Custo do capital próprio real	<b>9,08</b>	9,37	9,88
WACC real	<b>6,93</b>	6,94	6,83
Taxa de desconto WARA:			
Animais para abate	<b>6,00</b>	5,75	6,10
Animais para produção	<b>6,90</b>	7,30	6,70

Fonte: da pesquisa (2014)

Na opinião da administração, segundo nota explicativa, o valor justo dos ativos biológicos está substancialmente representado pelo custo de formação principalmente devido ao curto ciclo de vida dos animais. Essa opinião está suportada por um laudo de avaliação de valor justo elaborado por um especialista independente, onde apurou-se uma diferença imaterial entre as duas metodologias, dessa forma a Administração manteve o registro dos ativos biológicos por seu custo de formação.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES

Após análise efetuada, pode-se observar os seguintes aspectos sobre a referida empresa:

A empresa não cumpriu as exigências do CPC 29, no que respeito à apresentação e divulgação dos ativos biológicos em quantidades escrituradas separadamente e com descrição, mesmo que narrativa, de cada grupo dos ativos biológicos, seu montante acumulado e o de cada grupo de ativos biológicos e a descrição, quantificada, dos ativos biológicos consumíveis e de produção.

Somente no que se refere à apresentação da 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, foi cumprido pela empresa. Dessa forma, a empresa divulgou ganhos e perdas provenientes da mudança no valor justo, através da conciliação das mudanças no valor contábil de seus ativos biológicos, entre o início e o fim dos dois trimestres de 2010. No entanto, não evidencia os métodos aplicados na determinação do valor justo.

E, finalmente, a empresa deixa de evidenciar a existência e o total de ativos biológicos que tenha seu montante dado como garantia de exigibilidades, que tenha seu montante de compromissos relacionados com o desenvolvimento de novos processos ou aquisição de ativos biológicos e as estratégias de administração de riscos financeiros relacionadas com a atividade agrícola.

O objetivo desta pesquisa foi avaliar, diante da ausência, parcial ou total, do cumprimento das exigências do CPC 29, no que se refere aos ativos biológicos concernentes ao tratamento contábil e às respectivas divulgações. Para isso, buscou-se inicialmente um embasamento teórico para que houvesse melhor compreensão do assunto em questão. Logo após, foi feita uma análise do tratamento contábil dispensado pela empresa estudada acerca de seus ativos biológicos, com base no seus relatórios financeiros.

Pode-se notar que é primordial uma postura mais correta por parte das empresas quanto as normas exigidas pelo CPC 29, referente ao tratamento contábil e divulgações das demonstrações financeiras.

É necessário que aja uma evolução da área contábil, para que o processo de convergência, que parece ser definitivo, não seja tão traumática. Para tanto, é fundamental o empenho dos profissionais da área contábil em se especializar para atender às novas exigências emitidas pelo Comitê de Pronunciamento Contábil. O trabalho foi realizado com demonstrações financeiras publicadas no ano de 2010, ano em que o CPC 29 passou a ser exigido das empresas como norma para emissão das demonstrações contábeis.

É necessário que continue havendo um acompanhamento das empresas que respondem as normas especificadas no pronunciamento .

Trabalhos como este contribuem no sentido de investigar e apontar possíveis problemas encontrados na prática contábil e possuem o intuito de incentivar a melhoria de divulgações financeiras futuras.

## REFERÊNCIAS

BARROS, H. Os grandes sistemas de organização da economia agrícola. 1ª edição. Lisboa: Livraria Sá da Costa Editora, 1975.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC. Pronunciamento conceitual básico: estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis; de janeiro de 2008. Disponível em < [www.cpc.org.br](http://www.cpc.org.br) >. Acesso em 10 de Abril de 2014.

\_\_\_\_\_. Pronunciamento Técnico CPC 14: Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação (Fase I); 05 de dezembro de 2008

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC. Pronunciamento conceitual básico: estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis; de janeiro de 2008. Disponível em < [www.cpc.org.br](http://www.cpc.org.br) >. Acesso em 10 de abril de 2014.

\_\_\_\_\_. Pronunciamento Técnico CPC 16: Estoques; 08 de maio de 2009

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC. Pronunciamento conceitual básico: estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis; de janeiro de 2008. Disponível em < [www.cpc.org.br](http://www.cpc.org.br) >. Acesso em 10 de abril de 2014.

\_\_\_\_\_. Pronunciamento Técnico CPC 29: ativo biológico e produto Agrícola; 07 de agosto de 2009

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC. Pronunciamento conceitual básico: estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis; de janeiro de 2008. Disponível em < [www.cpc.org.br](http://www.cpc.org.br) >. Acesso em 05 de Junho de 2014.

\_\_\_\_\_. Pronunciamento Técnico CPC 46: Mensuração do Valor Justo; 07 de dezembro de 2012

IAS PLUS. IAS 41: Problemas de mensuração do justo valor na agricultura. Disponível em <[http:// www.iasplus.com/ifric/ias41fairvalue.htm](http://www.iasplus.com/ifric/ias41fairvalue.htm)> Acesso em 10 de abril de 2014

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da contabilidade. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 5a. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEMES, Sirlei. Efeito da Convergência Das Normas Contábeis Brasileiras para as Normas Internacionais. Disponível em: < <http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos42004/345.pdf>> Acesso em 02/05/2014

MARION, José Carlos. Contabilidade Rural. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, G. A. Manual para elaboração de monografias e dissertações. São Paulo: Atlas, 2000.

RECH, Ilírio José. Aderência das Empresas do Setor Agropecuário às Normas Internacionais de Contabilidade: Uma pesquisa empírica no âmbito do estado do Mato Grosso; 2006. Disponível em<[http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/2557/1/2006\\_IlirioJoseRech.pdf](http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/2557/1/2006_IlirioJoseRech.pdf)>. Acesso em 15/04/2014.

RECH, Ilírio José et al. IAS 41 – Agriculture: um estudo da aplicação da norma internacional de contabilidade às empresas de pecuária de corte. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6.. 2006. São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2006. Disponível em: < <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/443.pdf>

>. Acesso em 02 mai. 2014.