

Contabilidade de Agronegócio

Propostas de mensuração de ativos biológicos
e produtos agrícolas a valor justo
Resultados de pesquisas teórico-empíricas

DEYVISON DE LIMA OLIVEIRA
GESSY DHEIN OLIVEIRA
(Organizadores)



Atena
Editora

Ano 2018

Deyvison de Lima Oliveira
Gessy Dhein Oliveira
(Organizadores)

CONTABILIDADE DE AGRONEGÓCIO

PROPOSTAS DE MENSURAÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS
E PRODUTOS AGRÍCOLAS A VALOR JUSTO
RESULTADOS DE PESQUISAS TEÓRICO-EMPÍRICAS

Atena Editora
2018

2018 by Atena Editora

Copyright © da Atena Editora

Editora Chefe: Profª Drª Antonella Carvalho de Oliveira

Diagramação e Edição de Arte: Geraldo Alves e Natália Sandrini

Revisão: Os autores

Conselho Editorial

Prof. Dr. Alan Mario Zuffo – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
Prof. Dr. Álvaro Augusto de Borba Barreto – Universidade Federal de Pelotas
Prof. Dr. Antonio Carlos Frasson – Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Prof. Dr. Antonio Isidro-Filho – Universidade de Brasília
Profª Drª Cristina Gaio – Universidade de Lisboa
Prof. Dr. Constantino Ribeiro de Oliveira Junior – Universidade Estadual de Ponta Grossa
Profª Drª Daiane Garabeli Trojan – Universidade Norte do Paraná
Profª Drª Deusilene Souza Vieira Dall’Acqua – Universidade Federal de Rondônia
Prof. Dr. Eloi Rufato Junior – Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Prof. Dr. Fábio Steiner – Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul
Prof. Dr. Gianfábio Pimentel Franco – Universidade Federal de Santa Maria
Prof. Dr. Gilmei Fleck – Universidade Estadual do Oeste do Paraná
Profª Drª Girlene Santos de Souza – Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
Profª Drª Ivone Goulart Lopes – Istituto Internazionale delle Figlie de Maria Ausiliatrice
Prof. Dr. Julio Candido de Meirelles Junior – Universidade Federal Fluminense
Prof. Dr. Jorge González Aguilera – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
Profª Drª Lina Maria Gonçalves – Universidade Federal do Tocantins
Profª Drª Natiéli Piovesan – Instituto Federal do Rio Grande do Norte
Profª Drª Paola Andressa Scortegagna – Universidade Estadual de Ponta Grossa
Profª Drª Raissa Rachel Salustriano da Silva Matos – Universidade Federal do Maranhão
Prof. Dr. Ronilson Freitas de Souza – Universidade do Estado do Pará
Prof. Dr. Takeshy Tachizawa – Faculdade de Campo Limpo Paulista
Prof. Dr. Urandi João Rodrigues Junior – Universidade Federal do Oeste do Pará
Prof. Dr. Valdemar Antonio Paffaro Junior – Universidade Federal de Alfenas
Profª Drª Vanessa Bordin Viera – Universidade Federal de Campina Grande
Prof. Dr. Willian Douglas Guilherme – Universidade Federal do Tocantins

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) (eDOC BRASIL, Belo Horizonte/MG)

C759 Contabilidade de agronegócio [recurso eletrônico]: propostas de mensuração de ativos biológicos e produtos agrícolas a valor justo resultados de pesquisas teórico- empíricas / Organizadores Deyvison de Lima Oliveira, Gessy Dhein Oliveira. – Ponta Grossa (PR): Atena Editora, 2018.

Formato: PDF

Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader

Modo de acesso: World Wide Web

Inclui bibliografia

ISBN 978-85-85107-42-0

DOI 10.22533/at.ed.420182609

1. Agronegócio. 2. Contabilidade agrícola. 3. Produtos agrícolas.
I. Oliveira, Deyvison de Lima. II. Oliveira, Gessy Dhein.

CDD 657.863

Elaborado por Maurício Amormino Júnior – CRB6/2422

O conteúdo do livro e seus dados em sua forma, correção e confiabilidade são de responsabilidade exclusiva dos autores.

2018

Permitido o download da obra e o compartilhamento desde que sejam atribuídos créditos aos autores, mas sem a possibilidade de alterá-la de nenhuma forma ou utilizá-la para fins comerciais.

www.atenaeditora.com.br

1 Para todas as realizações há um momento certo; existe sempre um tempo apropriado para todo o propósito debaixo do céu.

2 Há o tempo de nascer e a época de morrer, tempo de plantar e o tempo de arrancar o que se plantou, 3 tempo de matar e tempo de curar, tempo de derrubar e tempo de edificar, 4 tempo de chorar e tempo de rir, tempo de lamentar e tempo de dançar, 5 tempo de atirar pedras e tempo de guardar as pedras; tempo de abraçar e tempo de se apartar do abraço, 6 tempo de buscar, e tempo de desistir, tempo de conservar e tempo de jogar fora, 7 tempo de rasgar, e tempo de costurar; tempo de ficar quieto e tempo de expressar o que se sente, 8 tempo de amar e tempo de odiar, tempo de lutar e tempo de estabelecer a paz.

Eclesiastes 3. 1-8 (Bíblia – versão King James)

PREFÁCIO

No momento em que o mais importante ativo das organizações é o conhecimento e que a fonte deste ativo não se limita apenas na parte visual – descoberta do iceberg, a mensuração do desempenho, independente da grandeza ou pequenez das organizações não pode continuar focando somente a parte visual desta fonte.

Nesse contexto, as organizações, independentemente de corporativa, associativa, familiar ou individual necessitam de um fluxo contínuo de informações. Trazer este fluxo direto da fonte para os debates e reflexões é o grande desafio do sistema de mensuração organizacional contemporâneo.

Em síntese, a obra (uma coletânea de artigos já publicados em revistas e/ou anais de eventos) trata-se da mensuração de ativos biológicos e produtos agrícolas ao valor justo e é suportada teoricamente, pelo Pronunciamento Técnico nº 29 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Ela se apresenta como uma boa oportunidade para melhorar o conhecimento de custos e investimentos de ativos oriundos da fonte agronegócio, principalmente, quando boa parte dos estudos estão centrados geograficamente, em uma importante região da Amazônia brasileira (Cone Sul – Rondônia)

A obra foi organizada por Deyvison de Lima Oliveira e Gessy Dhein Oliveira. O Prof. Dr. Deyvison, apesar de jovem, já tem uma boa experiência com pesquisa na fonte agronegócio. Ele, por um lado, é objetivamente incansável na busca de melhorias que representa retorno e conforto para clientes, trabalhadores, investidores e demais partícipes do agronegócio. Por outro lado, o Dr. Deyvison é convicto metodologicamente de que a utilização do método pesquisa-ação possibilita desvendar com mais sucesso os conhecimentos na fonte agronegócio, ou seja, melhor evidenciam informações que vão ao encontro da sua objetividade. Enquanto que a organizadora Gessy, profissionalmente, atua em uma importante organização de gerenciamento florestal, ou seja, tem envolvimento constante com a controladoria e gestão de ativos biológicos.

Concluindo, desejo a todos uma leitura agradável e que as lições contidas nesta obra, seja principalmente, de inspiração para continuarem desvendando e ampliando o conhecimento na vital fonte que é o agronegócio.

José Moreira da Silva Neto

Professor Titular no NUCSA/UNIR (nos Programas de Graduação e Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração), Mestre em Ciências Contábeis e Controladoria na FEA/USP e Doutor em Engenharia de Produção na UFSC.

Coordenador do Grupo de Estudos e Pesquisas em Organizações (GEPORG/UNIR).

CV: <http://lattes.cnpq.br/1668946474207000>

APRESENTAÇÃO

O agronegócio brasileiro, na última década, tem representado cerca de um quinto do Produto Interno Bruto (PIB) do país. Especificamente, a agropecuária representa um quarto do PIB do agronegócio, sendo chamado de setor ‘dentro da porteira’ que movimenta todo o agronegócio a montante e a jusante da produção.

Na produção agropecuária estão os ativos biológicos que, em regra, sujeitam-se à transformação biológica, incluindo procriação, crescimento, colheita, degeneração e morte. Todas essas facetas da transformação biológica têm implicações na atribuição do valor desses ativos, considerando que interferem no seu potencial de geração de benefícios futuros. Essa realidade, aliada ao grande número de ativos biológicos e produtos agrícolas distintos no cenário produtivo do agronegócio brasileiro, traz implicações nos processos de reconhecimento, mensuração e evidenciação contábil dos ativos envolvidos – fazendo do setor um complexo campo de aplicação dos procedimentos contábeis normatizados.

Até ano de 2000, inexistia norma [brasileira ou internacional] que considerasse as particularidades dos ativos biológicos, especialmente, o fenômeno da transformação biológica. Esses ativos eram, portanto, mensurados ao custo de aquisição ou formação. No início dos anos 2000 foi publicado pela *IASB (International Accounting Standard Board)* o *IAS 41 – Agriculture*, que estabelecia procedimentos específicos para reconhecimento, mensuração e divulgação dos ativos biológicos e produtos agrícolas. Dentre os principais procedimentos, está mensuração desses ativos pelo valor justo menos despesa de venda.

Em 2009, o Brasil traduz o IAS 41, denominado CPC 29, e o adota como norma balizadora da mensuração de ativos biológicos e produtos agrícolas a partir do exercício social de 2010, o que representou [e ainda representa!] desafios para a academia e profissionais contábeis. Esses desafios circundam a mensuração a valor justo, especialmente, quando inexistente mercado ativo para os ativos biológicos envolvidos.

Neste cenário, um dos objetivos desta obra é apresentar propostas de mensuração de ativos biológicos em setores específicos, que são resultantes de estudos teórico-empíricos – em regra, fundamentados no Pronunciamento Técnico nº 29. Os resultados e propostas desses estudos podem gerar *insights* para aplicação dos procedimentos de mensuração a outros ativos, mantidas as similaridades de manejo e de transações.

Os textos estão organizados em três seções. Na primeira seção foram inseridos dois capítulos que apresentam o cenário do agronegócio brasileiro, aspectos normativos/históricos da contabilidade de ativos biológicos e elementos teóricos fundados nos Pronunciamentos Contábeis. Na segunda seção constam estudos teórico-empíricos sobre a mensuração de ativos biológicos a valor justo na atividade agrícola (plantações), com propostas de atribuição de valor e planificação contábil. Semelhantemente, na terceira seção constam os estudos desenvolvidos na atividade

zootécnica (manejo de animais), com propostas de mensuração dos ativos biológicos e produtos agrícolas resultantes, à luz do valor justo e do custo histórico (quando aplicável).

Nosso intuito é disponibilizar um conjunto de textos (resultantes de pesquisas e posicionamento acadêmico) que tratem da mensuração de ativos biológicos específicos e que apoiem o desenvolvimento de outros estudos, com níveis de aprofundamento e de detalhe que tornem a mensuração de ativos biológicos menos complexa e menos distante da realidade das entidades.

À academia [discentes e pesquisadores], desejamos que aprecie este conteúdo como *insights* para produção de novos conhecimentos sobre os processos de contabilização dos ativos biológicos e produtos agrícolas – especialmente, reconhecimento, mensuração e evidenciação.

Aos profissionais, sugerimos usar os textos na perspectiva de propostas de mensuração, que precisam ser alinhadas ou adaptadas à realidade das entidades e às normas contábeis em vigor no momento específico – tendo em vista que os textos possuem também viés doutrinário, não apenas normativo.

Vilhena, Rondônia, abril de 2018.

Os organizadores

SUMÁRIO

SEÇÃO I- RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS

CAPÍTULO 1 1

ASPECTOS HISTÓRICOS, NORMATIVOS E CONTEXTUAIS DA MENSURAÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS

Deyvison de Lima Oliveira

Gessy Dhein Oliveira

CAPÍTULO 2 7

CUSTO HISTÓRICO E VALOR JUSTO: RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS

Deyvison de Lima Oliveira

Gessy Dhein Oliveira

SEÇÃO II - PROPOSTAS DE MENSURAÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS NA ATIVIDADE AGRÍCOLA

CAPÍTULO 3 19

MENSURAÇÃO DO ATIVO BIOLÓGICO NA FLORICULTURA: OS MÉTODOS DE CUSTO E *FAIR VALUE*

Fernando Fiorentin

Deyvison de Lima Oliveira

Elizângela Maria Oliveira Custódio

José Arilson de Souza

CAPÍTULO 4 36

DEGENERAÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS PARA A PRODUÇÃO NO CULTIVO DE ÁRVORES FRUTÍFERAS: RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

Allana Martins

Deyvison de Lima Oliveira

CAPÍTULO 5 58

CONTABILIZAÇÃO E FLUXO DAS VENDAS ANTECIPADAS DE *COMMODITIES*: UMA PROPOSTA À LUZ DO *FAIR VALUE*

Renato Mittmann

Deyvison de Lima Oliveira

Sérgio Candido de Gouveia Neto

Odirlei Arcangelo Lovo

CAPÍTULO 6 80

CAPÍTULO 6 - SISTEMA DE PRODUÇÃO HIDROPÔNICO: FLUXO CONTÁBIL COM BASE NO CPC 29/IAS 41

Wemerson Pinheiro da Costa

Deyvison de Lima Oliveira

Robinson Francino da Costa

Ronie Peterson Silvestre

SEÇÃO III- PROPOSTAS DE MENSURAÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS NA ATIVIDADE ZOOTÉCNICA

CAPÍTULO 7 100

MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DO ATIVO BIOLÓGICO NA PISCICULTURA A VALOR JUSTO

Elíbia Paola da Silva Ferreira
Deyvison de Lima Oliveira
Wellington da Silva Porto

CAPÍTULO 8 115

FLUXO CONTÁBIL E MENSURAÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS A VALOR JUSTO NA PECUÁRIA LEITEIRA INTENSIVA

Joaquim Coelho
Deyvison de Lima Oliveira
Wellington Silva Porto
Ademilson Dias

CAPÍTULO 9 136

PARTICULARIDADES CONTÁBEIS DA APICULTURA: ABORDAGEM À MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DO ATIVO BIOLÓGICO E PRODUTO AGRÍCOLA

Sílvia Rocha
Deyvison de Lima Oliveira
Cléberson Eller Loose
Wellington Silva Porto

CAPÍTULO 10 161

INTEGRAÇÃO ENTRE A PISCICULTURA E A AGROINDÚSTRIA: UMA PROPOSTA DE FLUXO CONTÁBIL AO CUSTO HISTÓRICO E AO VALOR JUSTO

Amanda Adriane Rocha Barreto
Deyvison de Lima Oliveira
Joelson Agostinho de Pontes
Wellington Silva Porto
Sidiney Rodrigues

CAPÍTULO 11 184

MENSURAÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS A VALOR JUSTO NO MANEJO DAS AVES DE POSTURA

Deyvith Alves da Silva
Deyvison de Lima Oliveira
Sidiney Rodrigues
Sérgio Cândido de Gouveia Neto

CAPÍTULO 12 202

MENSURAÇÃO A VALOR JUSTO E EVIDENCIAÇÃO DOS ATIVOS BIOLÓGICOS NA RANICULTURA

Yasmin Faustino Folle
Deyvison de Lima Oliveira
Sidiney Rodrigues
Joelson Agostinho de Pontes
José Arilson de Souza

SOBRE OS ORGANIZADORES..... 221

SEÇÃO I - RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS

MENSURAÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS A VALOR JUSTO NO MANEJO DAS AVES DE POSTURA¹

Deyvith Alves da Silva
Deyvison de Lima Oliveira
Sidiney Rodrigues
Sérgio Cândido de Gouveia Neto

RESUMO: O objetivo deste estudo é propor a mensuração e evidenciação dos ativos biológicos nos grupos estoques e imobilizado a partir da identificação das peculiaridades do manejo das aves de postura, um dos principais setores produtivos do agronegócio nacional. O método adotado é o estudo de caso, e os dados foram coletados mediante entrevistas, observação do manejo e análise de documentos. A partir dos dados coletados foi possível identificar algumas peculiaridades do manejo, que fundamentaram a proposta de evidenciação contábil e da mensuração dos ativos biológicos ‘aves de postura’. Levando-se em conta apenas as receitas e despesas da entidade, são consideradas cada fase de vida da ave – de pintinho até o momento de descarte da matriz – e também os produtos agrícolas inclusos no grupo estoques. Limitações e oportunidades de pesquisa constam nas conclusões.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade do agronegócio. Aves de postura. Valor justo. Mensuração.

ABSTRACT: The objective of this study is to propose the measurement and disclosure of biological assets in the groups ‘inventories and fixed assets’ starting from the identification of the characteristics of the management of laying hens, one of the main productive sectors of agribusiness. The method used is the case study, and data were collected through interviews, observation on the management, with document analysis of the productive sector. Based on data collection about the production of ‘laying hens’ it was possible to identify some peculiarities of business, which supported the proposing of the accounting disclosure and the measurement of biological assets ‘laying hens’. Considering only the revenues and expenses of the entity are considered each hen life stage - from chick until the time of the matrix discarding – and agricultural products included in the group inventories. Limitations and study opportunities are contained in the conclusions.

KEYWORDS: Agribusiness Accounting. Laying hens. Fair value. Measurement.

1 | INTRODUÇÃO

O agronegócio representa uma parcela significativa no Produto Interno Bruto (PIB)

¹-Uma versão deste texto foi publicada na Revista Unemat de Contabilidade, com o título ‘Mensuração de ativos biológicos no manejo das aves de postura: uma proposta a valor justo’, v. 6, nº 12, p. 18-38, 2017.

nacional (CEPEA, 2018), o que tem fomentado estudos contábeis sobre a mensuração e evidenciação de ativos desde 2009 (MARTINS e OLIVEIRA, 2014; SILVA, MACHADO e MACHADO, 2013). Com a implantação, pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), do Pronunciamento 29 houve uma padronização de normas para a contabilidade do agronegócio, alinhando a contabilidade brasileira às normativas internacionais – o que eleva as demonstrações a um entendimento mais abrangente.

Considerando a relevância do agronegócio para a economia brasileira e as mudanças no cenário contábil nacional [como a introdução do CPC 29], observa-se uma necessidade de estudos na área do agronegócio (WANDERLEI; SILVA; LEAL, 2012), principalmente, que proponham a mensuração de ativos vivos específicos, por vezes, sem valor de mercado como referência para o valor justo.

No Brasil o crescimento econômico está diretamente ligado ao desenvolvimento de seus setores, e o agronegócio encontra-se entre eles, logo com esse crescimento a ciência contábil torna-se uma aliada no auxílio às entidades, apoiando o processo decisório nas organizações, o crescimento do país e a melhoria na qualidade de vida da população brasileira (FARIA, MONTOVANI e MARQUES, 2010).

O manejo das aves de postura e seus produtos decorrentes (ovos) têm participação relevante no agronegócio, já que são produtos de elevado consumo das famílias. As aves de postura são consideradas um ativo biológico para a produção, ou seja, esse ativo é destinado para a produção de produto agrícola [como ocorre com as árvores frutíferas, o gado leiteiro, os cafezais, entre outros (OLIVEIRA e OLIVEIRA, 2017)], tendo o ovo como principal produto agrícola. Neste caso, as galinhas produtoras de ovos são consideradas um ativo imobilizado por gerarem para a granja os seus produtos agrícolas. A literatura demanda investigações que enfatizem a adequada mensuração desses ativos biológicos e produtos agrícolas à luz do novo paradigma de mensuração: o valor justo, regulado pelo CPC 29, especificamente, itens 12 e 13.

O objetivo do estudo é propor a mensuração e evidenciação dos ativos envolvidos no manejo das aves de postura, nos grupos estoques e imobilizado, a partir do conhecimento das peculiaridades da produção.

Além da introdução, este estudo está estruturado em mais quatro seções: na seção 2 encontra-se o referencial teórico, que inclui adoção do CPC 29 no Brasil e ativos biológicos, valor justo, características dos estoques e ativos imobilizados, e avicultura de postura; na seção 3 apresenta-se a descrição do método de estudo de caso e procedimentos de coleta de dados; na seção 4 tem-se a apresentação e análise de dados, ciclo operacional, proposta de evidenciação e mensuração dos ativos; as considerações finais constam na seção 5.

2 | MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS NO BRASIL

O referencial teórico encontra-se dividido em quatro subseções: a subseção

2.1 traz aspectos conceituais de ativos biológicos e a normativa contábil CPC 29 – Ativo biológico e produto agrícola; em 2.2 está a definição do valor justo e suas peculiaridades; na subseção 2.3 consta a caracterização dos estoques e ativos imobilizados; a subseção 2.4 traz alguns números da avicultura de postura.

2.1 Adoção do CPC 29 e ativos biológicos

Segundo Martins, Machado e Callado (2014), o tratamento contábil para os ativos biológicos e demais atividades agropecuárias, até a publicação do CPC 29, era orientado pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC), publicados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em que, por regra, os ativos [inclusive os biológicos] eram contabilizados pelo seu custo histórico.

Publicado no Brasil em 2009, o CPC 29 inicia uma nova fase de mensuração de ativos biológicos na história contábil nacional. O referido pronunciamento – tradução do *International Accounting Standard 41 – Agriculture* – iniciou sua vigência no Brasil em 2010 e alcançou mais de duas dezenas de empresas da Bolsa de Valores (BARROS *et al.*, 2012).

O CPC 29 traz como definição de atividade agrícola o gerenciamento da transformação biológica e da colheita de produtos agrícolas adicionais, pela entidade. Assim, somente as atividades em que haja o gerenciamento produtivo são abrangidas pelas regras do pronunciamento.

A normativa apresenta conceitos específicos para ativos biológicos e produtos agrícolas. Para os primeiros, o conceito é de planta ou animal vivos; os produtos agrícolas, por sua vez, são aqueles colhidos de ativo biológico da entidade (CPC, 2009). Nem sempre a separação entre ativo biológico e produto agrícola é razoavelmente clara, já que em alguns ramos de negócio, a atividade fim precisará ser analisada.

Tem-se como regra no CPC 29 o reconhecimento de um ativo biológico ou produto agrícola quando preenchidos os seguintes requisitos: i) o controle do ativo como resultado de eventos passados; ii) probabilidade de que benefícios econômicos associados com o ativo fluirão para a entidade; iii) o valor justo ou o custo do ativo puder ser mensurado confiavelmente. Portanto, é prevista a mensuração desses ativos da entidade a valor justo, confiavelmente, utilizando-se critérios relevantes para refletir os padrões de mercado (WANDERLEY; SILVA e LEAL, 2012).

2.2 Valor justo

O termo valor justo refere-se ao “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” (CPC, 2009).

O valor justo para ativos biológicos representa o valor que o mercado estaria disposto a pagar pelo ativo no momento da mensuração, sinalizando para uma representação fidedigna e relevante do valor do ativo com base no reconhecimento

das transformações biológicas e variações de preços (CPC, 2011; OLIVEIRA e OLIVEIRA, 2017). Portanto, traz-se o ativo a um valor mais próximo da realidade do mercado, seguindo princípios como apuração de mercado de fontes internas e externas, verificando a consistência dos preços, a transparência do processo dentre outros (VICENSI, 2003).

Em normas brasileiras, o valor justo pode ser obtido diretamente no mercado (preços cotados) ou indiretamente (informações de ativos similares, padrões do setor...). Para os ativos sem valor de mercado, a adoção do valor justo como método de mensuração tem sido criticada, por ser permeada de subjetividades e carecer de objetividade na definição dos critérios de mensuração, o que poderia possibilitar eventuais gerenciamentos de resultados – como constata-se da literatura (SILVA; NARDI e RIBEIRO, 2015).

O CPC 29 orienta que na contabilização de ativos biológicos deve ser utilizado o valor justo menos a despesa de venda, exceto se não houver possibilidades de uma mensuração confiável de ativos (MARTINS e OLIVEIRA, 2014). A mudança na mensuração para o valor justo representa a elevação dos ativos biológicos a valores mais relevantes nas demonstrações contábeis das entidades em conformidade ao mercado, mantendo o valor dos ativos mais próximo dos valores reais negociáveis (MARTINS; MACHADO; CALLADO, 2014).

Rech e Pereira (2012) afirmam que, com a implantação do CPC 29 no cenário contábil brasileiro, a nova abordagem de mensuração de ativos e passivos mudou o método de mensuração do antigo e bem mais simples custo histórico para o novo e complexo valor justo. Anteriormente, uma base de mensuração mais objetiva e verificável [apesar da menor utilidade no tempo!] e, agora, uma base mais relevante para a tomada de decisão, mas com uma necessidade de conhecimento do manejo dos ativos vivos pelo contabilista para elaboração das demonstrações. Assim, a mensuração dos ativos biológicos ficou mais desafiadora e com melhor orientação a quem necessita utilizar as informações geradas como parâmetro.

Seguindo o novo contexto da globalização dos negócios, a contabilidade passou por sérias e importantes mudanças nos últimos anos, levada pelas normativas estabelecidas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB) e no, Brasil, pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). As inovações atingiram, também, o agronegócio, pelo qual passou a ser regido, em termos contábeis, pelo IAS 41. No Brasil – como já citado – o seu correspondente normativo é CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola. Ressalta-se que os conceitos e regramentos do CPC 29 alcançam também as pequenas entidades do setor agropecuário.

Silva *et al.* (2013) relatam que, independente das particularidades do agronegócio, as informações trazidas pelo contabilista podem ajudar na avaliação permanente e sistemática da situação que se encontra o patrimônio das entidades, fornecendo informações gerenciais que atendam à gestão de negócios e à demanda informacional dos usuários externos. Com as inovações trazidas pelo CPC 29, estimula-se também

as pequenas e médias empresas do agronegócio a usufruir das diretrizes do IASB, pois muitas entidades do setor agropecuário enquadram-se em categorias de menor porte e familiares.

Com a adoção do CPC 29 nas entidades agrícolas, a substituição do custo histórico pelo valor justo, também devido às grandes particularidades no setor, provocou várias controvérsias na forma de mensuração e registro de alguns ativos biológicos, a exemplo daqueles que não dispõem de valor de mercado – sendo mensurado pelo valor de uso, com auxílio de técnicas de fluxos de caixa descontados (SILVA *et al.*, 2013).

Também pode ocorrer casos em que o valor justo se aproxima do valor de custo, como consta do próprio CPC 29, em seu item 24 – quando:

- (a) uma pequena transformação biológica ocorre desde o momento inicial (por exemplo as árvores frutíferas brotadas a partir de sementes ou mudas plantadas no período imediatamente anterior ao do encerramento das demonstrações contábeis);
- ou (b) não se espera que o impacto da transformação do ativo biológico sobre o preço seja material (por exemplo, para o crescimento inicial da plantação de pinos cujo ciclo de produção é de trinta anos) (CPC, 2009).

Segundo Brito e Ambrozini (2013), a contabilidade do agronegócio teve um grande salto com a implementação do CPC 29, aplicável desde 2010, que formalizou diretamente a maneira de se contabilizar ativos biológicos e produtos agrícolas, baseando-se na normativa internacional IAS 41.

Martins e Oliveira (2014) afirmam que, na contabilidade, a mensuração se resume à atribuição de valores monetários aos vários itens que compõem o patrimônio de uma entidade, ou seja, determinando em números, o valor dos ativos que a entidade dispõe. Para uma devida mensuração de ativos biológicos demanda-se o conhecimento da cultura agropecuária [ou manejo de animais] a ser mensurada, dadas as particularidades de cada caso.

2.3 Estoques e imobilizado na atividade rural

Nos setores de atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços (não rurais) a mensuração de estoques inclui todos os valores do custo de aquisição e de transformação, juntamente com os gastos para deixá-los em condições e locais atuais (CPC 16, 2009). Segundo o CPC 16, estoques são os considerados: “a) mantidos para venda no curso normal dos negócios; b) em processo de produção para venda; ou c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços”.

Os estoques – como conceito contábil – portanto, são os ativos mantidos para a venda, ou na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços, abrangendo também os ativos biológicos e produtos agrícolas, de acordo com as características da atividade. Na atividade rural, segundo Oliveira e Oliveira (2017), os estoques são os produtos

agrícolas gerados de ativos biológicos para produção, produtos agrícolas gerados por ativos biológicos consumíveis e os próprios ativos biológicos consumíveis, que sejam destinados à venda (ou eventual consumo). Assim como no comércio, os estoques da atividade rural encontram-se no grupo ‘Ativo Circulante’.

Como ocorre com os estoques, o Imobilizado, em regra é mensurado nas demais atividades pelo custo de aquisição ou produção – a partir das premissas do CPC 27. São reconhecidos como Ativo Imobilizado, à luz do art. 179 da Lei nº 6.404/76:

Os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercícios com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens (BRASIL, 1976).

O ativo imobilizado possibilita a geração de benefícios futuros por período, geralmente, superior a um exercício, e pressupõe a possibilidade de mensuração do custo do ativo (IUDÍCIBUS *et al.*, 2013) ou de valor definido por normativas específicas, como ocorre com o valor justo.

Em seu item 44, o CPC 29 apresenta um grupo de ativos com características de imobilizado, a saber, os biológicos mantidos para produção. Esses ativos são aqueles que, por diversas vezes, possibilitam a colheita de produtos agrícolas ou podem gerar outros ativos biológicos; com essas particularidades os ativos biológicos que têm como função a manutenção das atividades da entidade são considerados ativos imobilizados, por gerarem benefícios em um longo período de tempo (OLIVEIRA e OLIVEIRA, 2017).

Adicionalmente, no tocante ao Imobilizado, o CPC 27 (2012) em seu item 2 traz que “ativos imobilizados são itens tangíveis utilizáveis por mais do que um ano e que sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel ou para fins administrativos”. Logo, constata-se que na atividade zootécnica em questão (aves de postura), a galinha se enquadra como ativo imobilizado por fornecer a produção de produto agrícola (ovo) para a entidade, por período superior a um ano.

Por analogia, ativos biológicos para a produção são como máquinas para as entidades, pois dão origem aos produtos agrícolas, a exemplo das aves de postura, das árvores frutíferas, dos cafezais, da cana-de-açúcar, dentre outros (OLIVEIRA e OLIVEIRA, 2017).

2.4 Avicultura de postura: alguns números

Em um panorama mundial, de acordo com a Secretaria de Estado e Agricultura e do Abastecimento – SEAB (2013), a produção mundial de ovos em 2011 ficou em torno de 1,220 trilhão de unidades anuais espalhados por todos os continentes do planeta. Nesse contexto, o Brasil, no ano de 2011, obteve a sétima colocação mundial com uma produção crescente com cerca de 40 bilhões de unidades produzidas, que representa cerca de 3,34% da produção mundial, ficando atrás de países como China, Estados Unidos, Índia, Japão, México e Rússia.

Em um panorama nacional no ano de 2012, segundo a SEAB (2013), a distribuição da produção de ovos entre regiões do país está distribuída nas seguintes participações: no Sudeste encontra-se o maior número de produtores com cerca de 50,2% da produção nacional, seguida da região Sul (com 20,1%), da região nordeste (15,7%), da região centro-oeste (10,3%) e a região norte, com apenas 3,7% da produção nacional.

No Brasil, de acordo com Barros (2006), a sociedade vem sendo beneficiada de várias formas com o maior desempenho que o agronegócio vem apresentando desde a década de 1990, com o rápido crescimento na produtividade e com a redução de custos. O consumidor sente um impacto positivo e com isso a ampliação do agronegócio vem ocorrendo a cada ano.

Essa realidade de crescimento da produção no agronegócio fomenta estudos contábeis em setores específicos do Brasil, que enfatizem propostas de mensuração e evidenciação de ativos biológicos, à luz das normativas em vigor. Nesta linha, este estudo objetiva propor a mensuração e evidenciação dos ativos biológicos nos grupos estoques e imobilizado, a partir da identificação das peculiaridades do manejo das aves de postura.

3 | PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para se chegar ao objetivo em uma observação científica, percebe-se a necessidade de adotar métodos científicos que, particularmente, são uma junção de processos ou trabalhos mentais que se fazem necessário em pesquisa (PRODANOV e FREITAS, 2013).

A abordagem do estudo é qualitativa e exploratória, que tem como característica análise de uma realidade que não pode ser quantificada, centrando-se na compreensão e explicação da dinâmica das relações sociais. Adicionalmente, a pesquisa qualitativa tem como característica: objetivação do fenômeno; hierarquização das ações de descrever, compreender, explicar, precisão das relações entre o global e o local em determinado fenômeno; observância das diferenças entre o mundo social e o mundo natural (GERHARDT e SILVEIRA, 2009).

3.1 Estudo de caso

Prodanov e Freitas (2013) afirmam que o estudo de caso se aplica a estudos em que as questões se encaixam com perguntas que comecem com ‘Como’ e ‘Por que’, também quando o pesquisador possui pouco domínio em relação aos eventos e quando o foco do estudo se baseia em fenômenos atuais infiltrados em contexto da realidade.

Portanto, a abordagem metodológica utilizada é o estudo de caso, que tem como unidade de análise uma granja de aves de postura no Cone Sul do Estado de

Rondônia. Yin (2010) afirma que, em uma atividade prática investigativa de algo ou acontecimento com certo grau de profundidade que possua relação com a realidade, deve-se considerar o estudo de caso como método aplicável. O procedimento tem sido adotado em estudos de ativos biológicos específicos na área contábil (e.g. MARTINS e OLIVEIRA, 2014; FIORENTIN *et al.*, 2014; BARRETO *et al.*, 2016).

3.2 Coleta de dados

Foram utilizados para a coleta de dados entrevistas com perguntas abertas, considerando peculiaridades do manejo das aves de postura e seus produtos agrícolas, observação do ambiente da produção e análise de dados colhidos com o produtor.

Foram realizadas quatro visitas na granja. Em duas visitas foram realizadas apenas observação para conhecimento do ambiente granjeiro e da produção. Nas outras duas visitas houve aplicação de entrevistas diretamente com o produtor, com duração aproximada de 15 minutos cada uma. A primeira entrevista visou ao conhecimento sistêmico do processo produtivo, incluindo informações sobre o negócio e os ativos envolvidos; a segunda entrevista teve o objetivo de obter conhecimento do manejo, ciclo operacional, incluindo vida produtiva das aves, mercado dos ativos e produtos envolvidos, dentre outros.

Após a coleta de dados nas entrevistas e na observação do manejo procedeu-se à análise de conteúdo com o intuito de atender ao objetivo geral da pesquisa, a saber: propor a mensuração e evidenciação dos ativos envolvidos no manejo das aves de postura, nos grupos estoques e imobilizado, a partir do conhecimento das peculiaridades da produção.

4 RESULTADOS E PROPOSTAS

As galinhas poedeiras são adquiridas ainda pintinhos e ao longo de sua vida são reconhecidas variações de valor em decorrência do seu desenvolvimento natural. As transformações pelas quais passa o ativo biológico podem ser positivas (crescimento/nascimentos) ou negativas (degeneração/mortes). Mudanças no valor justo menos despesa de venda do ativo devem ser reconhecidas [em decorrência das transformações biológicas e mudanças de preços] no momento inicial e no final de cada período, sendo os ganhos e as perdas adicionados ao resultado do exercício conforme item 26 do CPC 29 (2009).

O CPC 29, em seu item 15, menciona que para identificar o valor justo de um ativo biológico ou produto agrícola pode ser feito o agrupamento por idade e/ou qualidade, com vistas a sua devida fixação de preços usando atributos significativos identificados no mercado, o que é realizado mediante a proposta apresentada nas subseções seguintes.

4.1 Características do negócio

O produtor da granja estudada não possui um manejo padronizado, mas se utiliza da experiência passada entre gerações, e conta com o apoio técnico de um veterinário para o melhor cuidado das aves. A granja se encontra instalada na região desde o final da década de 1990 utilizando basicamente o que foi 'passado de pai para filho'. A mão de obra utilizada envolve 30 colaboradores, incluindo a área administrativa.

Na perspectiva operacional, para que a produção aconteça a granja demanda alguns ativos fixos, como: galpões, trato/manejo automatizado, fábrica de ração etc.

Na unidade de análise em questão, no momento do estudo, havia 230 mil aves, das quais, 187 mil se encontravam em produção. As demais estavam em crescimento ou descartadas/destinadas à venda para abate.

4.2 Ciclo operacional da produção de ovos

O ciclo de produção começa quando se compra o pintinho. O valor pago pela unidade é cerca de R\$ 2,90 para a ave de produção dos ovos brancos. O pintinho que se transformará em ave de produção de ovos vermelhos custa aproximadamente R\$ 3,00 a unidade.

Realizada a compra, o produtor precisa vaciná-los contra doenças recorrentes nas aves, tais como *new castle*, *bronquite*, *gunboro* e *boba*.

Em média, conforme informações do produtor, as aves comem em torno de 105 gramas de ração por dia, no caso da ave branca e cerca de 110 gramas, para a ave vermelha. Ainda se constata que há um desperdício, em decorrência do mecanismo de tratamento, aproximadamente, de 5%.

O produtor alega que o custo da ave até a fase de produção está em torno de R\$ 7,00 que, se adicionado à mão de obra e energia elétrica, alcançaria cerca de R\$ 10,00. Observa-se também a contrapartida, que seria o descarte das aves, quando chegam na 90ª semana de vida, momento em que não estão mais aptas a botar conforme o padrão econômico esperado e são vendidas para frigoríficos a um valor aproximado de: R\$ 5,00 por cada ave vermelha; e R\$ 3,33 cada ave branca. Assim, são produzidos na granja dois tipos básicos de ovos: o vermelho e o branco. O que diferencia os dois tipos é basicamente o tipo da ave. As aves utilizadas na produção são as das raças *Heinsex*, *Hellin*, *Loma*, *White* e a *Brown*.

Quando realizada a compra do pintinho, as vacinas são aplicadas para garantir sua saúde e para que em 120 a 140 dias de vida a ave já esteja apta à produção, com um ovo pequeno e modesto no começo, chamado de ovo industrial, iniciando-se em seguida a produção de ovos normais. O ovo industrial também tem mercado, contudo, apenas os ovos comuns serão considerados no estudo para a proposta de mensuração e evidenciação dos ativos.

A produção dos ovos tem um período de 71 semanas, abrangendo o período que vai da 19ª semana até a 90ª semana. Da experiência do produtor, observa-se

que a ave bota, em média, seis ovos na semana, considerando a granja como um todo, tendo sempre 90% das aves em produção diária no período entre a 19ª e a 50ª semana. O rendimento das aves é diminuído, após a 50ª semana, para 80% das aves em plena produção diária. Tem-se de produção diária na granja estudada a média 126 mil ovos, o que equivale a 350 caixas, com 30 dúzias cada uma. As aves produzem também diariamente 3.700 quilogramas de esterco, que são vendidos para produtores rurais por, aproximadamente, R\$ 200,00 a tonelada.

4.3 Evidenciação do ativo biológico e formação de estoques

A partir das peculiaridades do manejo das aves de postura, enunciadas acima, apresenta-se uma proposta de evidenciação do subgrupo ‘Estoques’ e ‘Ativo Não Circulante Mantido para Venda’, no Ativo Circulante (Figura 11.1), considerando os seus produtos agrícolas e o grau decrescente de liquidez para a entidade.

ATIVO
CIRCULANTE
Estoques
<i>Produtos prontos para venda – atividade zootécnica</i>
Produto agrícola – ovos
(-) Ajuste por despesa de venda
Produto agrícola – esterco
(-) Ajuste por despesa de venda
Ativo não circulante mantido para venda
<i>Ativos biológicos consumíveis</i>
Aves descartadas
(-) Ajuste por despesa de venda

Figura 11.1 – Plano de contas resumido para os produtos das aves de postura – Estoques.

Fonte: Dados da pesquisa.

Oliveira e Oliveira (2017) mencionam que os estoques abrangem os produtos agrícolas originados do ativo biológico para produção, produtos agrícolas de ativos biológicos consumíveis e o próprio ativo biológico, se destinado à venda. Considerando a literatura mencionada, tem-se no grupo ‘Estoques’ os produtos agrícolas: ovo, esterco, que são itens negociáveis da entidade. Neste caso, o ovo é considerado produto principal, e os demais, subprodutos.

Com base no CPC 31 – Ativo não circulante mantido para venda e operação descontinuada – os ativos não circulantes que forem colocados à venda ou em operações descontinuadas devem ser reclassificados para o ativo circulante, se houver o comprometimento da alta gestão quanto à venda dos ativos a um preço razoável de seu valor justo corrente. Neste caso, as aves descartadas (que não apresentam potencial produtivo após a 90ª semana) – até então ativo biológico para produção [imobilizado], são reclassificadas nesse grupo do circulante. Para o CPC 31,

esse grupo de ativos é mensurado pelo menor valor entre o valor contábil até então registrado e o valor justo menos despesas de venda, cessando a depreciação ou amortização se os ativos forem mensurados pelo custo.

Contudo, para ativos que têm regras de mensuração próprias [como os biológicos], a mensuração se dá conforme o pronunciamento específico. No caso em tela, o CPC 29. Portanto, os ativos biológicos ‘aves descartadas’ são reclassificados para o ativo circulante ao seu valor justo menos despesa de venda. A partir da intenção e compromisso real com venda desses ativos, as aves passam a preencher o conceito de ativos biológicos consumíveis, considerando que não mais possuem a capacidade de gerar produto agrícola e que preenchem o requisito do CPC 29 (item 44) de serem ‘vendidos como ativos biológicos’ e exemplos de ‘rebanhos de animais mantidos para produção de carne’.

Como procedido para os Estoques, apresenta-se na Figura 11.2 a proposta de evidenciação dos ativos biológicos para produção, no subgrupo do Ativo Não Circulante ‘Imobilizado’. Por gerarem benefícios futuros, por período superior a um exercício (IUDÍCIBUS *et al.*, 2013), os ativos (aves de postura) são considerados ‘Imobilizado’ (MARION, 2014).

ATIVO
(...)
NÃO CIRCULANTE
Imobilizado
<i>Bens em operação</i>
Ativos biológicos para produção maduros
Aves de 19 até 90 semanas
(-) Ajuste por despesa de venda
<i>Imobilizado em andamento</i>
Ativos biológicos para produção imaturos
Aves de 10 a 18 semanas
(-) Ajuste por despesa de venda
Pintinhos de 0 a 9 semanas
(-) Ajuste por despesa de venda

Figura 11.2 – Plano de contas resumido para as aves de postura – Ativo Imobilizado.

Fonte: Dados da pesquisa.

Adicionalmente, a ave poedeira se caracteriza como imobilizado por ser um bem corpóreo destinado à manutenção das atividades da entidade, por ser tangível, utilizado por mais de um ano, e por transferir à entidade os benefícios, riscos e controle do ativo (OLIVEIRA e OLIVEIRA, 2017; BRASIL, 1976, art. 179).

Os ajustes por despesa de venda apresentados nas Figuras 11.1 e 11.2 se referem ao valor das despesas necessárias à venda do ativo biológico ou produto agrícola (CPC, 2009). A conta de ajuste é retificadora do ativo, como preceitua o item 12 e 13 do CPC 29. Exemplos dessas despesas, especificamente, poderiam ser tributos e comissões sobre venda. Essas despesas estimadas de vendas são registradas, portanto, no resultado, em contrapartida do ajuste por despesa de venda, no momento do reconhecimento de ganhos pelo crescimento natural ou de perdas

pela degeneração dos ativos, em respeito ao regime de competência.

4.4 Proposta de fluxo contábil

Com base nas propostas de evidenciação contábil na atividade produtiva de aves de postura e seus produtos (Figuras 11.1 e 11.2), nesta seção apresenta-se a proposta de mensuração dos ativos envolvidos, separados em fases produtivas.

São apresentados na Figura 11.3 dados da produção de 1.000 aves, referentes aos produtos (ovos) no período de quatro semanas, com vistas ao melhor entendimento do fluxo contábil da mensuração dos Estoques envolvidos na atividade (Figura 11.4), sendo que os valores neles contidos são apenas estimados, extraídos do mercado regional no momento do estudo. Ressalta-se que na proposta de mensuração dos ativos da produção das aves de postura desconsiderou-se a depreciação de equipamentos/máquinas e infraestrutura construída, considerando-se apenas as receitas e as despesas que estão relacionadas ao ativo biológico.

Registro	Descrição	Valor (R\$)
A	Registro dos ganhos pela produção/colheita de seis ovos por semana de cada ave, num total de 24.000 ovos no final das quatro semanas, sendo 2.000 dúzias a R\$ 4,00 cada uma	8.000
B	Reconhecimento do ajuste por despesa de venda (as despesas tributos e comissões sobre venda...)	500
C	Custos/despesas com manejo (composta por ração, luz elétrica e mão de obra...) ⁵	2.800
D	Venda dos ovos (receita) ⁶	8.000
E	Baixa do ajuste despesa de venda (realização financeira)	500
F	Baixa dos estoques mensurados a valor justo	8.000
G	Produção de 450 quilogramas de esterco produzido pelas aves em 4 semanas, considerado o valor de R\$ 200,00 a tonelada	90
H	Reconhecimento do ajuste por despesa de venda (esterco)	20
I	Venda do esterco (receita)	90
J	Baixa do ajuste despesa de venda do esterco (realização financeira)	20
K	Baixa dos estoques mensurados a valor justo (esterco)	90
L	Aves descartadas (para venda)	5.000
M	Reconhecimento do ajuste por despesa de venda (aves descartadas)	100
N	Receita de venda por valor acima do mensurado (aves descartadas)	5.500
O	Baixa do ajuste despesa de venda (aves descartadas)	100
P	Baixa dos estoques mensurados a valor justo (aves descartadas)	5.000
1-12	Apuração do resultado do período	-

Figura 11.3 – Dados da proposta de mensuração na produção de aves de postura – Estoques.

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A partir dos dados da Figura 11.3, um fluxo contábil é apresentado na Figura 11.4, destacando os três produtos agrícolas na ordem de importância, em que os ovos ficam como principal produto, com maior produção e relevância na entidade. Em seguida está o esterco cuja produção também é diária, porém secundária – gerando uma receita modesta; e por fim tem-se as aves que cessaram sua vida útil produtiva, que são destinadas à venda (transferidas para o estoque).

ESTOQUES					
Ovos					
Ovos					
(A) 8.000	8.000 (F)	Ganho Produto Agrícola-Ovos		Ajuste Desp. de Venda-Ovos	
Disponível		(1) 8.000	8.000 (A)	(E) 500	500 (B)
(D) 8.000	2.800 (C)			Desp. Estim. de Venda-Ovos	
	500 (E)			(B) 500	500 (2)
4.700		Despesa com Manejo-Ovos		Estoque Vendido-Ovos⁷	
Receita de Venda-Ovos		(C) 2.800	2.800 (4)	(F) 8.000	8.000 (3)
(5) 8.000	8.000 (D)				
Esterco					
Esterco					
(G) 90	90 (K)	Ganho Produto Agrícola-Esterco		Ajuste Desp.de Venda-Esterco	
Disponível		(6) 90	90 (G)	(J) 20	20 (H)
(I) 90	20 (J)			Estoque Vendido-Esterco	
70		Desp. Estim.de Venda-Esterco		(K) 90	90 (9)
Receita de Venda-Esterco		(H) 20	20 (8)		
(7) 90	90 (I)				
Aves para Descarte					
Aves Descartadas (Ativo circulante)		Aves em Produção (Imobilizado)		Ajuste Desp.de Venda (Aves em Produção)	
(L) 5.000	5.000 (P)	(SI)	5.000 (L)	(M) 100	(SI)
Disponível		Ajuste Desp.de Venda (Aves Descartadas)		Resultado	
(N) 5.500	100 (O)	100 (O)	100 (M)	(2) 500	8.000 (1)
5.400				(3) 8.000	8.000 (5)
Receita de Venda (Aves Descartadas)		Ativo Vendido (Aves Descartadas)		(4) 2.800	90 (6)
(10) 5.500	5.500 (N)	(P) 5.000	5.000 (11)	(8) 20	90 (7)
		Lucro acumulado		(9) 90	5.500 (10)
				(11) 5.000	
				16.410	21.680
				(12) 5.270	5.270

Figura 11.4 – Proposta de Fluxo Contábil de 1.000 aves (Estoques) – quatro semanas de produção.

Fonte: Dados da pesquisa.

2- Conta de despesa, semelhante à Despesa do Produto Vendido, contudo, o reconhecimento se dá ao valor justo.

Como realizado para a formação dos estoques, alguns dados são apresentados na Figura 11.5 para a proposta de mensuração dos ativos biológicos para produção no Imobilizado. Esses dados são utilizados para demonstração do fluxo contábil da formação do imobilizado na atividade “aves de postura”.

Registro	Descrição	Valor (R\$)
A	Aquisição de pintinhos de 0 a 9 semanas, com valor de mercado de R\$ 3,00/un.	3.000
B	Reconhecimento do ajuste por despesa de venda	1.000
C	Despesas com o manejo das aves	1.500
D	Ganhos pelo crescimento das aves	2.500
E	Reconhecimento do ajuste por despesa de venda (crescimento pintinho 0 a 9)	700
F	Mudança de categoria das aves (de pintinho 0 a 9 semanas para ave de 10 a 18 semanas)	5.500
G	Registro de ganhos pelo crescimento (ave de 10 a 18 semanas)	1.500
H	Reconhecimento do ajuste por despesa de venda (crescimento – ave de 10 a 18)	500
I	Despesas com o manejo das aves	2.000
J	Mudança de categoria das aves (de ave de 10 a 18 semanas para ave de 19 a 90 semanas)	7.000
K	Registro de ganhos pelo crescimento (ave de 19 a 90 semanas)	5.000
L	Reconhecimento do ajuste por despesa de venda (crescimento – ave de 19 a 90 semanas)	800
M	Despesas com o manejo das aves (71 semanas a um gasto médio de R\$ 700 semanal)	49.700

Figura 11.5 – Dados da proposta de mensuração na produção de aves de postura – Imobilizado.

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Considerando as fases de crescimento [de pintinho à ave de 19-90 semanas], apresenta-se na Figura 11.6 o fluxo contábil do Ativo Imobilizado, que demonstra o tratamento da formação dos ativos biológicos para produção, os ganhos pelo crescimento natural, as despesas estimadas de venda no momento da mensuração e as despesas com o manejo.

O fluxo está estruturado em fases produtivas, abrangendo três períodos: i) aquisição dos pintinhos 0 a 9 semanas; ii) aves de 10 a 18 semanas; iii) aves de 19 a 90 semanas. Desconsiderou-se a apuração do resultado no fluxo da mensuração do Imobilizado (Figura 6).

Com o crescimento das aves, naturalmente, têm-se variações no valor dos ativos, que são debitadas na conta ‘Pintinho de 0 a 9 semanas’ e creditadas na conta ‘Ganhos’, conforme item 26 o CPC 29. Assim, constata-se a necessidade de adotar um fluxo para as fases de crescimento dos ativos biológicos, registrando separadamente os ganhos em cada fase – do pintinho de 0 a 9 semanas de vida, passando pela ave da 10^a a 18^a semana, e chegando ao ativo em seu estágio maduro, com a ave já em produção, entre a 19^a e a 90^a semana de vida – que tem um ganho considerável em

decorrência de sua atual produção, de acordo com a entidade estudada. Há ganhos na 3ª fase em decorrência do ‘aprimoramento’ da produção de ovos (de ovo industrial ao ovo padrão do mercado).

IMOBILIZADO					
Pintinho de 0 a 9 semanas					
Pintinho de 0 a 9 sem.		Desp. Estimada de Venda.		Ajuste Desp.de Venda	
(A) 3.000		(B) 1.000			1.000 (B)
(D) 2.500		(E) 700			700 (E)
5.500	5.500 (F)	1.700			1.700
Disponível		Despesa com Manejo		Ganhos (Pintinhos 0 a 9 semanas)	
(SI)	3.000 (A) 1.500 (C)	(C) 1.500			2.500 (D)
	4.500				
Ave de 10 a 18 semanas					
Ave de 10 a 18 semanas		Ganhos (Ave 10 a 18 semanas)		Ajuste Desp.de Venda	
(F) 5.500			1.500 (G)		1.700 (SI)
(G) 1.500					500 (H)
7.000	7.000 (J)				2.200
Despesa com Manejo		Disponível		Desp. Estimada de Venda	
(I) 2.000		(SI)	2.000 (I)	(H) 500	
Ave de 19 a 90 semanas					
Ave de 19 a 90 semanas		Ganhos (Ave 19 a 90 semanas)		Ajuste Desp. de venda	
(J) 7.000			5.000 (K)		2.200 (SI)
(K) 5.000					800 (L)
12.000					3.000
Despesa com Manejo		Disponível		Desp. Estimada de Venda	
(M) 49.700		(SI)	49.700 (M)	(L) 800	

Figura 11.6 – Proposta de Fluxo Contábil de 1.000 aves (Imobilizado) – quatro semanas de produção.

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

Esta forma de reconhecimento contábil está alinhada às diretrizes do CPC 29 e da literatura afim (OLIVEIRA e OLIVEIRA, 2017), principalmente, quanto ao reconhecimento de ganhos pela transformação biológica, à classificação das aves nas suas diferentes fases produtivas e ao reconhecimento dos ativos de acordo com suas características (estoques ou imobilizado).

Adicionalmente, os ganhos reconhecidos para as aves estão em conformidade

com o item 26 do CPC 29, que determina que os ganhos e/ou perdas provenientes da mudança no valor justo menos despesa de venda devem ser incluídos no resultado do exercício em que ocorrerem.

Durante o crescimento do pintinho observam-se gastos com o manejo natural – comuns em qualquer atividade zootécnica – que são levados em consideração no fluxo contábil a cada fase da ave. Esses gastos são inicialmente registrados como custos da produção [registros omitidos aqui³, e em um segundo momento são reconhecidos como despesas do exercício, quando os ganhos do ativo são registrados. Neste caso, pelo regime de competência, os ganhos do período (pelo crescimento) são confrontados com a despesa de manejo, com o fim de apurar o resultado, que tem caráter econômico (não financeiro) enquanto as vendas não ocorrerem.

Na segunda fase (entre a 19^a a 90^a semana) foi considerado o consumo das 71 semanas de produção; a cada 1.000 aves propõe-se um gasto estimado de R\$ 700,00 semanais, logo, ao longo da sua vida produtiva ter-se-ia R\$ 49.700,00 em despesas de manejo.

Os valores debitados em ‘Despesa com Manejo’ foram creditados na conta ‘Disponível’, incluindo-se como despesas: a ração, mão de obra, luz elétrica e vacinas. A conta ‘Ajuste de Despesa de Vendas’ foi adotada para creditar as estimativas em caso de o produtor vender o seu ativo imobilizado (a ave em formação), nas fases de vida da galinha, considerando gastos como tributos e comissões sobre vendas etc., a débito de ‘Despesa Estimada de Venda’. Essa abordagem de registros está alinhada ao item 12 do CPC 29, que preceitua: “O ativo biológico deve ser mensurado ao valor justo **menos a despesa de venda** no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência [...]” (destaque nosso).

5 | CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo é propor a mensuração e evidenciação dos ativos nos grupos estoques e imobilizado a partir das peculiaridades do manejo das aves de postura. Os resultados foram alcançados mediante a proposição de um modelo de evidenciação (contas) para os estoques e o imobilizado, bem como de mensuração de produtos agrícolas e ativos biológicos no manejo das aves de postura.

A proposta de mensuração e evidenciação trazida nos resultados contribui com a mensuração dos ativos a valor justo no manejo das aves de postura considerando as peculiaridades do manejo e a relevância deste setor produtivo no agronegócio brasileiro. O estudo contribui com a proposição de um modelo desenvolvido para os ativos biológicos ‘aves de postura’ (galinhas), que é factível de adaptações para aplicação em outros contextos produtivos das atividades zootécnicas, a exemplo da produção de avestruz e outras aves de postura. Pelo estudo, também se confirma a possibilidade de mensurar os ativos biológicos aves de postura e seus produtos com

2- Para detalhes sobre mensuração de ativos biológicos, recomenda-se consultar Oliveira e Oliveira (2017).

base no valor justo, à luz dos preceitos do CPC 29.

O estudo apresenta limitações, como a ausência de abordagem à depreciação das estruturas fixas, demandas por maiores detalhamentos nas contas propostas (ex. desconsideração das classes de ovos), que podem ser sanadas no contexto da prática contábil. Igualmente, a aplicação de caso único também é entendida como limitação, contudo, a unidade em análise está entre as maiores da região estudada, o que possibilitou tratar maior número de informações sobre a produção. Adicionalmente, para as propostas apresentadas foram consideradas somente as receitas e despesas que se relacionam diretamente com os ativos biológicos e seus produtos agrícolas, tendo em vista o objetivo proposto.

Com base nas limitações apresentadas, são oportunas novas pesquisas que tratem de: i) propostas de mensuração/evidenciação que considerem o ciclo produtivo completo (1 a 2 anos), em forma de estudo horizontal, considerando-se também a depreciação de instalações; e ii) as fontes para informações sobre valor justo dos produtos e ativos biológicos na atividade.

REFERÊNCIAS

BARRETO, A. A. R.; OLIVEIRA, D. L.; RODRIGUES, S.; PONTES, J. A.; PORTO, W. S. Piscicultura Integrada à Agroindústria: uma Proposta de Fluxo Contábil de Acordo com os CPCs 29 e 16. **RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 15, n. 3, p. 915-944, 2016.

BARROS, G.S. de C. *et al.* **Perspectivas, Desafios e uma agenda para seu desenvolvimento.** Agronegócio Brasileiro julho 2006.

BARROS, C. d. C.; SOUZA, F. J. V. d.; ARAÚJO, A. O.; SILVA, J. D. G. d.; SILVA, M. C. d. Impacto do valor justo na mensuração dos ativos biológicos nas empresas listadas na BM&FBOVESPA. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)**, v. 17, n. 3, p. 41-59, set./dez. 2012.

BATALHA, M. O. **Gestão Agroindustrial.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRITO, S. S., AMBROZINI, M. A. Impactos da Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade Sobre Indicadores Financeiros: Um Estudo das Empresas Brasileiras com Ativos Biológicos. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v.29, n.3, p.78-102, jul/set.2013.

CEPEA. Centro de Estudos Avançados em Economia. **PIB Agro-Brasil**, 2018. Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx>. Acesso em 15/02/2018.

CPC. **CPC 00 Estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis (R1).** Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Brasília. 2011. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80> >. Acesso em: 10-03-2018.

CPC. **CPC 16 Estoques.** Pronunciamentos técnicos contábeis 2009. CPC. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade: 357-368 p. 2009.

CPC. **CPC 27 Ativo Imobilizado.** Pronunciamentos técnicos contábeis 2009. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade: 540-557 p. 2010.

CPC. **CPC 29 Ativo biológico e produto agrícola.** 2009. Disponível em: < http://static.cpc.medialogroup.com.br/Documentos/324_CPC_29_rev%2003.pdf >. Acesso em 19.09.2016.

- FARIA, D. F.; MONTOVANI, E.; MARQUES, S. M. A contabilidade rural no desenvolvimento do agronegócio. **Iniciação científica**, Varginha – FACECA, v. 1, n. 8, p. 924. Jan./dez. 2010.
- FIORENTIN, F. R.; OLIVEIRA, D. d. L.; SOUZA, J. A. d.; CUSTÓDIO, E. M. O. *Fair value* e custo histórico na produção de flores: uma proposta de mensuração pelo fluxo de caixa líquido esperado **Custos e @gronegócio on line**, v. 10, n. 3, p. 145-164, 2014.
- FREIRE, F. de S.; PRADO, S. S. do; MARQUES, M. de M., PEREIRA, E. M. Valor justo dos ativos biológicos: um estudo sobre a aplicabilidade do CPC 29 em um jardim zoológico. **Gestão Contemporânea**, Porto Alegre, ano 9, n. 12, p. 207-233, jul./dez. 2012.
- GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Métodos de Pesquisa**. Universidade Aberta do Brasil – UAB/ UFRGS. 1ª Edição, 2009.
- IUDÍCIBUS, S. d.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. d. **Manual de contabilidade societária: Aplicável a todas as Sociedades - De acordo com as Normas Internacionais e do CPC**. 2ª. São Paulo: Atlas, 2013.
- MARTINS, A. S., OLIVEIRA, D. de L. Reconhecimento Contábil da Degeneração de Ativos Biológicos para a Produção no Cultivo de Árvores Frutíferas. **Revista de Contabilidade Contemporânea**, v. 11, n. 22 p. 73-94, jan/abr. 2014.
- MARTINS, V. G., MACHADO, M. A. V.; CALLADO, A. L. C. Relevância e representação fidedigna na mensuração de ativos biológicos a valor justo por empresas listadas na BM&FBovespa. **Revista de Contabilidade Contemporânea**, v. 11, n. 22, p. 163-188, Jan/Abr. 2014.
- OLIVEIRA, D. L., OLIVEIRA, G. D. **Contabilidade Rural – Uma abordagem do Agronegócio dentro da Porteira**. 3 ed. Curitiba-PR: Juruá Editora, 2017.
- PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C.; **Metodologia do trabalho científico: Métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. Ed. Universidade Feevale, Novo Hamburgo, 2013.
- RECH, I. J.; PEREIRA, I. V. Valor justo: análise dos métodos de mensuração aplicáveis aos ativos biológicos de natureza fixa. **Custos e @gronegócio on line**- v.8, n. 2, Abr/Jun 2012.
- SEAB – Secretaria de Estado da Agricultura e do Abastecimento. **Análise da conjuntura agropecuária – avicultura de postura 2012/2013**. Disponível em: http://www.agricultura.pr.gov.br/arquivos/File/deral/Prognosticos/avicultura_postura_2012_13.pdf. Acessado em 17/11/2015.
- SILVA, R. M. da; FIGUEIRA, L. M.; PEREIRA, L T. de O. A.; RIBEIRO, M. de S. CPC 29: Uma Análise dos Requisitos de Divulgação entre Empresa de Capital Aberto e Fechado do Setor de Agronegócios. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 8, n.1, jun/abr 2013.
- SILVA FILHO, A. C. d. C. e.; MACHADO, M. A. V.; MACHADO, M. R. Custo histórico X valor justo: qual informação é mais *value relevant* na mensuração dos ativos biológicos? **Custos e @gronegócio on line**, v. 9, n. 2, p. 27-50, 2013.
- SILVA, R. L. M.; NARDI, P. C. C.; RIBEIRO, M. S. Gerenciamento de Resultados e Valorização dos Ativos Biológicos. **Brazilian Business Review**, v. 12, n. 4, p. 1-27, 2015
- VINCENSI, E. M. **Marcação a mercado dos fundos de investimento financeiros**. 2003. 123p (Mestrado profissional). Faculdade de Ciências Econômicas. Programa de Pós-Graduação em Economia, UFRGS, Porto Alegre – RS.
- WANDERLEY, C. A. N.; SILVA, A. C. D.; LEAL, R. B. Tratamento contábil de ativos biológicos e produtos agrícolas: uma análise das principais empresas do agronegócio brasileiro. **Revista Pensar Contábil**, v. 14, n. 53, p. 53-62, 2012.
- YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

Agência Brasileira do ISBN

ISBN 978-85-85107-42-0



9 788585 107420