O ATIVO BIOLÓGICO COMO RECURSO CONTÁBIL

Jonatan Carocini¹
Priscila Lini²

Resumo: O presente artigo trará à discussão os ativos biológicos sob a perspectiva contábil, que compreendem os recursos de empresas do agronegócio constituídos por animais e plantas vivas. Este trabalho teve como objetivo evidenciar a contabilização dos ativos biológicos das empresas do setor agrícola e pecuário. A metodologia empregada no desenvolvimento deste trabalho foi à pesquisa bibliográfica, baseada em livros, revistas e textos indexados na internet. O trabalho é relevante no sentido de angariar conhecimentos sobre a contabilização dos ativos biológicos, a partir da convergência das normas internacionais. Os resultados mostram uma pesquisa sobre os conceitos da contabilidade e o setor do agronegócio, como também informações sobre as normas de convergência dos lançamentos contábeis. Evidencia também, a escrituração contábil do ativo biológico de produtos agrícolas e pecuários. Concluindo que a convergência contábil é uma forma transfronteiriça das empresas do agronegócio, construindo uma estruturação contábil comum entre todos os países.

Palavras-chave: Contabilidade, Agronegócio, Ativo Biológico, Convergência.

Abstract: This article will discuss biological assets from an accounting perspective, which comprise the resources of agribusiness companies made up of live animals and plants. This work aimed to demonstrate the accounting of biological assets of companies in the agricultural and livestock sector. The methodology used in the development of this work was bibliographical research, based on books, magazines and texts indexed on the internet. The work is relevant in terms of gathering knowledge about the accounting of biological assets, based on the convergence of international standards. The results show a research on accounting concepts and the agribusiness sector, as well as information on the convergence norms of accounting entries. It also highlights the bookkeeping of the biological assets of agricultural and livestock products. Concluding that accounting convergence is a cross-border form of agribusiness companies, building a common accounting structure among all countries.

Keywords: Accounting, Agribusiness, Biological Assets, Convergence.

INTRODUÇÃO

O agronegócio é uma atividade que envolve todas as relações comerciais e industriais da cadeia produtiva da agropecuária. Esse segmento vem cada dia demonstrando sua força, reafirmando sua posição no mercado de forma assertiva, conquistando maior índice de produtividade, melhorando comprovadamente sua eficiência e importância na economia do

---

¹ Acadêmico do 8º Período do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Campus de Nova Andradina.

² Doutora e Pós-Doutora em Direito. Docente na Universidade Federal de Mato Grosso do Sul.

país. As empresas estão cada vez mais modernizadas e preocupadas com a profissionalização de suas atividades, por isso a contabilização desse segmento foi se transformando, acompanhando as modificações ocorridas ao longo do tempo.

Uma das principais modificações ocorridas na contabilidade que envolve o segmento rural aconteceu com a convergência contábil, diante das normas internacionais de contabilidade, visando atender as exigências dos usuários no lançamento dos ativos e passivos contábeis das empresas rurais, aumentando a qualidade das informações. Ao incluir os ativos biológicos na contabilidade relatam-se os recursos controláveis referentes a eventos passados que resultam em benefícios econômicos para a empresa, os quais são constituídos de animais e plantas vivos.

Os ativos biológicos passaram a ser contabilizados de forma específica e com maior eficiência a partir do o evento das Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009 como também por meio da criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), trazendo normatização para a contabilização dos ativos que possuem vida, que estão sujeitos a modificações biológicas que implicam em mudanças também do seu valor. Nesse sentido que esse trabalho foi desenvolvido, trazendo a seguir a problemática de estudo, a justificativa, objetivos e metodologia empregada.

A contabilidade com a função de fornecer informações financeiras padronizadas ao longo do tempo vem passando por transformações, sendo assim as empresas brasileiras do setor agropecuário adaptaram-se as normas preconizadas em legislação específica para contabilizar os produtos classificados como ativos biológicos. A mensuração do ativo biológico está definida na criação de caixa na produção, comercialização e estoque desses ativos. Nesse sentido este trabalho apresenta como problemática de pesquisa a seguinte questão: Quais os fatores discutidos na inclusão do ativo biológico na contabilidade?

Com a contabilização dos ativos biológicos ocorre uma valoração do patrimônio da empresa, fornecendo fundamentos para uma avaliação de desempenho que tornará a empresa agropecuária mercadologicamente mais interessante. Verificando a análise dos procedimentos contábeis ligados ao ativo biológico, podemos observar que as informações e forma de contabilização nos relatórios financeiros são indispensáveis para uma gestão estratégica eficiente nas empresas do ramo agropecuário.

Assim, o presente trabalho tem por objetivo descrever as informações que o ativo biológico inclui na contabilização do valor justo e real da situação econômica da empresa. Assim, por intermédio da discussão da inclusão do ativo biológico na contabilidade, pretende-

se tratar dos conceitos e normas de convergência dos lançamentos contábeis, especificando como é realizada a escrituração contábil do ativo biológico agropecuário.

Os dados foram coletados em livros, artigos científicos, teses, monografias, leis e normas de âmbito geral, contábil e setorial, e tratados mediante leitura, seleção, resenhas e resumos dos textos selecionados. O método de pesquisa empregado foi o dedutivo, de perfil qualitativo e indireto, por intermédio de pesquisa bibliográfica e normativa.

1. CONTABILIDADE E O SETOR AGROPECUÁRIO

Segundo Sá (1999, p.31) “contabilidade é uma ciência de escrituração e registro contábeis, com objetivo de avaliar a situação econômica de uma entidade”. Fornecendo um controle do patrimônio, com propósito de representar graficamente as variações, determinar normas para interpretação, análise e auditoria, servindo como instrumento básico para a tomada de decisões de todos os setores direta ou indiretamente envolvidos com a organização. De acordo com tal teoria a contabilidade representa o controle geral do patrimônio de uma organização, bem como a escrituração de todas as suas atividades.

Especificamente no campo proposto pelo presente trabalho, a atividade agropecuária, há que se considerar o papel da contabilidade intrinsecamente ligado ao desenvolvimento agropastoril que caracterizou as primeiras civilizações sedentárias. O surgimento da agricultura é um marco na evolução e desenvolvimento do ser humano, a partir dessa descoberta o homem deixou de ser nômade e fixou-se em determinadas regiões produzindo os alimentos necessários para sua subsistência.

Com o passar do tempo, o homem descobriu que a produção excedente dos alimentos poderia ser trocada entre eles por outra espécie que não tinha produzido, assim começam as noções de economia de trocas, planejamento e as novas descobertas para melhorar as condições de produção agrícola (GASQUES et al., 2017, p. 11).

Pedaços de ossos de rena foram encontrados em razoável quantidade no sul da França e muitas grutas conservam ainda, em países da Europa e no Brasil, inscrições sobre objetos e animais. O desenho do animal ou da coisa representava a natureza da utilidade que o homem primitivo havia conquistado e guardara; os riscos que quase sempre se seguiam ao desenho da coisa ou objeto denunciavam a quantidade existente. (SÁ, 2010, p. 22).

Assim, pode-se perceber a intrínseca conexão entre a contabilidade e o universo agropastoril, estando sua gênese diretamente vinculada à necessidade do homem em saber o

que e quanto se pode utilizar no momento, o quanto pode consumir e qual medida ainda necessita planejar e produzir. Em suma, conforme os seres humanos começam a adquirir maior quantidade de aprestos não é mais viável confirmar todas as informações somente à memória, havendo assim a demanda por registros pormenorizados e escritos dos fatos ocorridos.

É importante destacar que em todo o seu percurso histórico a contabilidade está inserida em vários ramos de atividades, tendo como propósito atender às necessidades empresariais, com informações quantitativas e qualitativas em relação ao andamento dos negócios. Com intuito de criar um modelo único para os setores contábeis que os entendidos do assunto passaram a discutir sobre a contabilidade convergente, tema que será discutido do próximo item.

A Contabilidade vem ganhando cada vez mais espaço, estando presente em vários ramos de atividade, buscando aprimorar e gerenciar todas as informações para a tomada de decisão e Informações consistentes.

Niyama (2007, p. 309) afirma que a Contabilidade é considerada a linguagem dos negócios e, diante dos mercados globalizados, é utilizada como ferramenta no processo de tomada de decisões em nível internacional, apresentando novos desafios causados pelas constantes mudanças no cenário econômico mundial, onde a economia globalizada, o desenvolvimento do mercado de capitais internacional e o aumento dos investimentos estrangeiros geram a necessidade de utilização de normas e procedimentos que contribuam para a redução das diferenças nas informações contábeis entre os países.

Quando falamos em contabilidade, o agronegócio é um departamento com diversas particularidades. A contabilidade agrícola é uma ferramenta que pode auxiliar os produtores rurais na tomada de decisões, melhorando a organização do trabalho, as questões econômicas e financeiras da propriedade rural, e permitindo-lhes acompanhar o contínuo desenvolvimento do setor. Atualmente, muitos empresários do agronegócio acreditam que a contabilidade é fundamental para melhor administrar as atividades e buscar resultados. Esse é um ponto de vista recente, pois até recentemente nem todos entendiam como a contabilidade promove o desenvolvimento das atividades rurais. Como dissemos, a contabilidade agrícola possui características próprias, o que requer constante atualização por parte dos profissionais da contabilidade.

2. CONVERGÊNCIA E MERCADOS INTERNACIONAIS: A IMPORTÂNCIA DE PADRÕES EM MATÉRIA CONTÁBIL AGRÍCOLA E AMBIENTAL

A contabilidade convergente foi criada com o propósito de garantir um padrão único para apresentação das informações contábeis. A ideia de convergência surgiu com a elaboração das Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (International Financial Reporting Standards-IFRS) que ocorreu em 2002, quando União Europeia exigiu que as companhias abertas europeias aplicassem uma norma comum para apresentação de suas demonstrações financeiras (MULLER, 1999, p. 112).

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.156/2009 dispõe que as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) devem seguir os mesmos padrões de elaboração e estilo utilizados nas normas internacionais (Art. 1º).

No Brasil, a convergência contábil foi instituída por meio das Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009, criando normas convergentes, formando um padrão único para a escrituração padrão em contabilidade. A convergência contábil ocorreu em decorrência da globalização dos mercados e dos negócios, criando uma norma única na contabilidade que facilita o entendimento das informações contábeis em qualquer país.

O fundamento da convergência contábil é a contabilidade transnacional, ou seja, globalização da estruturação contábil. Diante disso pode-se dizer que a convergência contábil é de acordo com Lima et al. (2019, p. 57) o fundamento de uma escrituração padrão única para todos os países.

Ou seja, criar um modelo a ser seguido por todos os países para uma melhor comunicação globalizada dos negócios em qualquer dimensão. Nesse sentido diz Huppés et al. (2007) que as “Normas Internacionais de Contabilidade representam a linguagem universal utilizada para a comunicação dos agentes econômicos globais”. Pois, em contabilidade é preciso que a linguagem seja comum para que não ocorram divergências em suas práticas.

A convergência contábil foi introduzida para padronizar as normas contábeis, harmonizando o processo de forma globalizada, para que todos os países sigam uma mesma norma, independentemente de suas próprias regulamentações contábeis, articuladas com os múltiplos aspectos de ordem política, jurídica, social, econômica e cultural.

Considerando o papel do Brasil em sua condição de fornecedor de matérias primas de origem animal e vegetal, foi necessária a aplicação de tais preceitos a esse ramo vital da

economia do país, que no ano de 2020 movimentou a cifra de R\$ 470,5 bilhões (BRASIL, 2021).

Por meio do processo de convergência das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), criado em 2008, que as mudanças na apuração dos resultados contábeis das empresas começaram a ser mudados, com a finalidade de conciliar a contabilização dos ativos existentes dentro da empresa, especialmente os biológicos, instituídos pelo Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola.

A partir de então as empresas rurais passaram a fazer a contabilidade com mensuração do valor justo, deixando de fazer apenas uma contabilidade histórica. Assim, a cada encerramento de exercício a empresa tem uma avaliação dos ativos, com o uso de uma metodologia do valor justo, com a finalidade de mostrar o resultado real do exercício. Na contabilidade rural está inserida a contabilização ambiental de fundamental importância no desenvolvimento sustentável, tema discutido a seguir.

O papel da contabilidade ambiental é processar informações sobre ativo, passivo, receita, custos, despesas e aplicações geradas por uma empresa no desenvolvimento de suas atividades. Como ativo ambiental classifica-se os bens e direitos originários da atividade ocorrida no meio ambiente, podendo ser formada por capital circulante ou fixo. De acordo com Santos et al. (2001, p. 89-99) os ativos ambientais do capital circulante e fixo são classificados em:

Constata-se que quando se fala em capital circulante ou de giro, refere-se ao valor aplicado na realização da atividade econômica da empresa, compreendendo as disponibilidades de recursos como também as realizações a curto e longo prazo. Já o capital fixo compreende os investimentos, imobilizado e gastos ocorridos com o desenvolvimento sustentável.

Portanto, como passivo ambiental compreende-se as obrigações adquiridas de forma voluntária ou não com ações para controlar, preservar e recuperar o meio ambiente. Sendo então um investimento a ser feito para a sustentabilidade da atividade. Já receita ambiental constitui-se dos benefícios econômicos ocorridos com a sustentabilidade do negócio. Como receita ambiental tem-se a prestação de serviço especializado em sustentabilidade ambiental, venda produtos fabricados com resíduos de insumos do processo produtivo, etc.

Custos e despesas ambientais formam-se a partir dos gastos ocorridos com gerenciamento do meio ambiente durante a atividade produtiva da empresa. Se os gastos são direcionados direto no processo produtivo são denominados de custo, se aplicados indiretamente denominam-se de despesas. Nesse sentido a contabilidade rural compreende

todos os procedimentos aplicados às atividades rurais, tendo como fundamento aplicar de forma adequada os princípios e normas básicas da contabilidade ao patrimônio das empresas rurais.

Segundo Souza (2004, p. 74) contabilidade rural objetiva apontar, catalogar, anotar, condensar e informar, ordenadamente, as alterações patrimoniais, bem como a situação financeira dessas entidades e as mudanças provocadas pela convenção de recursos naturais, capital e esforço humano sobre organismos vivos.

Diante disso pode-se dizer que a contabilidade rural contribui de forma fundamental no processo organizacional e operacional de gestão no controle das empresas rurais, tornando as atividades rurais sistematizadas, mostrando todo o processo ambiental ocorrido.

3. ATIVOS BIOLÓGICOS: PRODUTOS AGRÍCOLAS E PECUÁRIOS

Nas contas classificadas no ativo, estão lançadas como saldo devedor, pois aumentam o valor do débito e diminuem o crédito. Já as contas do passivo exigível e do patrimônio líquido são representadas por saldo credor, nesse sentido os valores aumentam com o crédito e diminuem com o débito. Nas contas correspondentes às receitas e despesas, que afetam diretamente o patrimônio líquido, assim ao serem creditadas aumentam o patrimônio líquido e quando debitadas diminuem o patrimônio líquido da empresa (GOUVEIA, 1999, p.231).

O autor acima mostra que a classificação das contas é importante para que o lançamento contábil seja feito de forma correta. Assim, uma forma resumida da classificação das contas, onde são realizados os lançamentos contábeis estão descritos em anexo. No próximo item passa-se a discutir o ativo tema de relevância na escrituração contábil.

Ativo é o termo usado para definir em contabilidade todo e qualquer bem ou direito de uma empresa. Sendo que o ativo é formado a partir de um fato gerador, sendo sempre necessário não confundir o ativo do(s) sócio(s) com os da Empresa. Sendo que para gerar um ativo é necessário um sacrifício da empresa, ou seja, desembolso de capital, aprimoramento tecnológico, entre outros.

Nesse sentido explica Sá (1999, p. 38) que todo “lançamento contábil, ocorre a partir de um débito e um crédito”. Percebe-se que o ativo se forma a partir do conjunto de fatos que fazem nascer uma obrigação, sendo o grande interesse deste trabalho o ativo biológico das empresas. Os ativos biológicos compreendem todos os recursos vivos que fazem parte do patrimônio de uma empresa, que podem ser vegetais ou animais vivos.

O Conselho Internacional de Contabilidade Padrão (International Accounting Standard Board - IASB) define como ativo os recursos controláveis e referentes a eventos passados que resultam em benefícios econômicos para a empresa. De acordo com a Norma Internacional de Contabilidade 41 (IAS 41) ativo biológico são constituídos por animais e plantas vivos. Os ativos biológicos são classificados pela IAS 41 como consumíveis, de produção, maduros (ou adultos) e imaturos (ou juvenis).

Nesse sentido pode-se dizer que ativos biológicos são as plantas e os animais vivos que estão sob o controle de uma organização, que são resultados de eventos passados, com os quais a empresa espera ter benefícios econômicos.

Conforme a IAS 41 os ativos biológicos consumíveis são aqueles destinados a alimentação, assim na agricultura são os produtos colhidos em estoque ou que já tenham sido vendidos. Na pecuária os consumíveis são os animais destinados à produção de carne, ou aqueles que estão sendo manejados para venda, por exemplo, bovinos, peixes, aves, suínos vendidos para produção de carne, ou que estejam sendo criados para venda. Também estão nos ativos as árvores destinadas para obtenção de madeiras, ou para produção de frutos.

Constata-se que ativos biológicos são a contabilização dos produtos pertinentes à agropecuária, os quais podem ser demarcados entre os produtos consumíveis e não consumíveis. Na pecuária os itens consumíveis são os animais destinados à produção de carne, já os não consumíveis são os destinados para venda e produção, tais como leite e lã. Verifica-se então que os animais podem ser classificados de acordo com a produção.

Na agricultura os consumíveis são as plantações agrícolas em geral, árvores destinadas para obtenção de madeiras, já os ativos não consumíveis são árvores frutíferas e as árvores para produção de lenha, onde a matriz permanece viva (COSTA, 2018, p. 18-19). Também na agricultura pode ser feita a classificação de consumo e não consumo de forma bem definida. Para apresentar uma melhor visão do ativo proveniente da agropecuária, destacam-se esses ativos de forma separada e com explicações pertinentes a cada grupo proveniente da agricultura e da pecuária.

A agricultura contemporânea é caracterizada pela grande utilização de meios tecnológicos, que ampliaram a quantidade e a qualidade da produção. Além da modernização e mecanização ocorre a informatização.

A agricultura contemporânea deu origem a novas profissões, tais como: gestão rural, biotecnologia, engenharia alimentar, engenharia informática agrícola, engenharia agrícola, todas com serviços especializados de contabilidade rural.

No que se refere à pecuária o Brasil possui o segundo maior rebanho de bovinos do mundo. O rebanho bovino brasileiro com aproximadamente duzentos e dez milhões de cabeças, com predomínio da raça zebuína, com aproximadamente 80% do rebanho, dentre as raças o Nelore corresponde a 90% dessa parcela. De acordo com o Ministério da Agricultura e Pecuária a bovinocultura representa o segmento mais lucrativo para o Brasil na cadeia produtiva de carne e leite, o segmento é responsável por uma produção de aproximadamente 70 bilhões de reais ao ano, configurando com uma responsabilidade econômica e social no país.

Os produtos agrícolas/pecuários são contabilizados como ativo biológico (IAS-41) até o momento da colheita, depois da colheita aplica a contabilização de estoque, ou seja, IAS 2 – Estoques. A norma internacional, IAS 41, vigente desde janeiro de 2003, foi a primeira regra estabelecida por um órgão de normas contábeis, especificando o grupo de ativos biológicos e produtos agrícolas, com o propósito de normatizar o tratamento contábil para a apresentação e divulgação das demonstrações financeiras das companhias que exploram atividades agrícolas (SILVA FILHO et al., 2012).

De acordo com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº1.121/2008 as demonstrações contábeis devem seguir uma escrituração única dos atos e fatos administrativos, utilizando processo manual, mecanizado ou eletrônico. Sempre dentro do idioma e moeda corrente nacionais, em ordem cronológica de dia, mês e ano, utilizando terminologia uniforme na transcrição nos livros denominados de balanço, diário e razão que são as demonstrações contábeis legais.

Com a instituição da Resolução Conselho Federal de Contabilidade, nº 1.186/2009 que aprovou a NBC T 19.29, contabilizando o ativo biológico e produto agrícola, estabeleceu-se o tratamento contábil dos seguintes itens relacionados com as atividades agrícolas: (a) ativos biológicos; (b) produção agrícola no ponto de colheita; (c) subvenções governamentais previstas nos itens 34 e 35.

Portanto, a contabilização do ativo biológico compreende toda a produção constituída por animais e plantas vivos, envolvendo todo o processo de investimento e custeio dessa produção.

Contata-se que a norma estabelece que a empresa deve estabelecer método e premissas significativas na aplicação do valor justo de cada grupo de produto agrícola no momento da colheita e de cada grupo de ativos biológicos. Cabe à empresa divulgar o valor justo, diminuindo o valor com a despesa de venda do produto agrícola colhido durante o período, determinado no momento da colheita (BRASIL, 2021).

No Brasil, o processo de convergência internacional foi aprovado por meio do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e o Pronunciamento Técnico CPC 29, que estabeleceu as normas sobre a contabilização do ativo biológico e produto agrícola, correspondente a IAS 41. Tanto no CPC 29 como na IAS 41, o conceito de ativo biológico e produto agrícola vem estabelecer critérios de reconhecimento, avaliação e caracterização do processo de transformação biológica, que compreende o processo de crescimento, degeneração e procriação de tais ativos (RECH et al., 2021, p. 6).

De acordo com as normas do CPC 29 o ativo biológico compreende animais e plantas vivas. Assim, na contabilização do ativo biológico entram todas as árvores frutíferas, tais como o pessegueiro, goiabeira, laranjeira, entre outras, já as frutas colhidas são contabilizados como produto agrícola. Quando as frutas são colhidas devem entrar na escrituração de acordo com as normas do CPC 16 – Estoques ou outro Pronunciamento Técnico adequado.

O CPC não trata do processamento dos produtos agrícolas após a colheita, mesmo quando os produtos são cultivados e colhidos na própria empresa agrícola. O quadro 1 demonstra alguns exemplos de ativos biológicos, produtos agrícolas/pecuária e produtos resultantes do processamento após a colheita. Assim no item contabilizado como carneiros no ativo biológico, tem-se como produção a lã que resultará em produtos como fios e outros artefatos produzidos com a lã, conseqüentemente no item árvores de eucalipto contabilizados no ativo biológico de uma empresa o produto é a madeira e o processamento pode ser madeira cerrada ou celulose, assim por diante em todos os demais itens.

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

Quadro 1: Processo após a colheita

Fonte: CPC 29

No que se refere ao método de mutação biológica que envolve todo o procedimento de desenvolvimento dos ativos biológicos, de acordo com a norma do CPC 29 resulta dos seguintes eventos:

- i) procriação: aumento com onascimento de novos animais ou plantas;
- ii) crescimento: aumento da quantidade ou melhorada qualidade de um animal planta, como aumento do peso ou crescimento de uma plantação;
- iii) degeneração: diminuição na quantidade ou deterioração na qualidade de um animal ouplanta, por exemplo, efeito de enfermidades em animais ou plantas.

Pois é a mudança biológica que distingue os ativos biológicos dos demais ativos, a principal diferença entre esses ativos é que no caso o biológico é dotado de vida, diante disso estão sujeitos às mudanças qualitativas e quantitativas das plantas e produtos das mesmas, assim nas mudanças qualitativas compreende o amadurecimento, resistência da fibra entre outros, e quantitativas que compreende o aumento de peso, comprimento e/ou diâmetro da fibra entre outros (CPC, 2021).

As mudanças biológicas compreendem a transformação da natureza dos ativos biológicos diante do tempo e das condições climáticas, que podem provocar alterações nos valores dos ativos. O impacto nos preços do ativo biológico está ligado as transformações naturais como também aos fatores ligados as condições políticas, econômicas e climáticas.

4. MENSURAÇÕES DOS ATIVOS BIOLÓGICOS

Para determinar os critérios utilizados pela contabilidade para quantificar os elementos patrimoniais é necessário estabelecer uma medida que tenha como base uma proximidade máxima da realidade econômica do patrimônio que se está informando. Pois como explica Iudícibus (2019, p. 32) a mensuração do ativo biológico vem seguindo o método de avaliação pelo *fair value* (valor justo), pois a avaliação pelo custo histórico representa quanto a empresa pagou pelo ativo na época da aquisição, formando diretamente o Fluxo de Caixa, esta é uma prática mais objetiva, representando o valor que o ativo foi adquirido.

Assim, os ativos biológicos podem ser mensurados a partir do valor justo, descontando os gastos estimados para a venda. Porém quando o valor justo não for possível ser mensurado com uma margem confiável, pode-se avaliar os ativos biológicos pelo valor de custo retirando a depreciação acumulada ou perda por não ter recuperação. Nesse sentido para determinar o valor justo é necessário seguir os seguintes critérios: preço do ativo no mercado; a referência de preço obtida em transação quando não existe mercado ativo; preços de mercado para ativos

similares, ajustados para refletir as diferenças; benchmarks, processos e ideias inovadoras e procedimentos de operação eficientes que levam a um desempenho maior; valor presente do fluxo de caixa futuro que se espera ser obtido do ativo.

Quando se aplica o *fair value* (valor justo) está fazendo uma contabilidade mais realista e atualizada, pois o ativo biológico não tem a mesma representatividade com o passar do tempo, tanto pelas mudanças ocorridas no tempo como nas alterações de expectativas de benefícios econômicos futuros, tanto pelo fato da redução de vida útil do ativo ou, como pela desatualização (IUDÍCIBUS, 2007, p. 9-18).

Diante disso pode-se dizer que o *fair value* ou “valor justo” é a forma utilizada pela IAS 41/CPC 29 para negociar o ativo biológico dentro de uma base real de valores. Nesse sentido o *fair value* representa o valor real pelo qual o ativo pode ser vendido ou trocado, sendo então ponto central da negociação de determinado ativo biológico (IUDÍCIBUS; MARTINS, 2016), pois o *fair value* representa o valor de mercado do ativo ou passivo.

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

Mendes (2010, p. 32-33) justifica a utilização do valor justo nos processos biológicos de empresas agrícolas por dois motivos. Uma delas é porque é difícil determinar com precisão e confiabilidade os custos de produção de ativos biológicos e produtos agrícolas. Em segundo lugar, devido à limitação da capacidade de informação do custo histórico, visto que o tempo correspondente entre a fase inicial e a fase de colheita pode ser muito longo, a utilização do custo histórico resultará numa representação estática. A manutenção financeira do custo correspondente nessa altura é reportado, não sendo permitidos o crescimento, a degradação e a reprodução. O impacto económico da atividade biológica típica encontra-se refletido nos resultados à data do balanço.

Pascoal (2013, p. 66) acredita que a utilização do valor justo para mensuração de ativos biológicos apresenta vantagens e desvantagens, e sua maior vantagem está na relevância nas decisões do usuário. Esse critério está muito próximo do valor de realização econômica do bem, pois seu cálculo pressupõe um desconto de receita para todas as despesas óbvias e inevitáveis da transação comercial a ser concluída. Por outro lado, a subjetividade é tida como a maior desvantagem da mensuração de ativos biológicos ao valor justo, pois o cálculo envolve

diferentes premissas, principalmente quando não existe um preço de mercado observável para o ativo.

Acerca do imobilizado biológico, o Comitê de Pronunciamento Contábil (CPC) nº 27 determina que imobilizado é todo ativo tangível ou corpóreo que é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias e ou serviços, para aluguel e para fins administrativos, que se espera usar por mais de um ano.

O ativo biológico imobilizado contabilizado deve estar limitado à capacidade de gerar benefícios futuros à entidade, sendo classificados em tangíveis e intangíveis. Ativos imobilizados são itens tangíveis que são detidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e se espera que sejam usados durante mais do que um período.

O Comitê de Pronunciamento Contábil nº 29 estabelece que o tratamento contábil deve atingir os ativos biológicos em todas as suas fases principalmente a produção agrícola no período da colheita. Sendo sempre considerado as mudanças ocorridas desde o início do ciclo de vida do produto até o momento da sua colheita. Ficando estabelecido apenas a produção até a colheita. Por exemplo não é considerada a transformação dos produtos: leite em queijo, uva em vinho, etc. Também não ocorre o tratamento de terras utilizadas na atividade agrícola. O apêndice do CPC 29 (anexo) mostra exemplo do balanço patrimonial para uma propriedade rural na contabilização do ativo biológico.

CONCLUSÕES

Ficou claro diante do estudo que a contabilidade é uma ciência que atende a todos os segmentos da sociedade, estando preparada para atender fisco, investidores, analistas, empreendedores, ambientalistas e acadêmicos, abrindo fronteiras com o mundo e participando de todo mercado internacional, possibilitando a inserção das empresas do agronegócio apresentar relatórios contábeis no contexto internacional.

A partir da convergência contábil foi formada uma contabilidade transfronteiriça, podendo as empresas agropecuárias construir uma estruturação contábil comum entre todos os países.

O presente estudo se propôs destacado a importância da contabilidade na gestão da entidade e sua ligação com desenvolvimento no setor agropastoril, a contabilidade convergente com o propósito de garantir um padrão único para apresentação das informações contábeis e o

ativo biológico demonstrando a classificação na agricultura e pecuária e sua forma de contabilização.

Sendo que a partir das exigências do CPC 29, a contabilização e divulgação dos ativos biológicos passaram serem exigidos no Brasil, no ano de 2010 todas as empresas do setor do agronegócio passaram dar um tratamento contábil e divulgação dos relatórios dando prioridade aos ativos biológicos.

Com a legislação vigente da convergência contábil os ativos biológicos passaram ser contabilizados de forma ampla aparecendo com clareza nas demonstrações financeiras e contábeis publicadas em qualquer país, possibilitando maior facilidade para as empresas de o agronegócio manter negócios internacionais por meio de uma linguagem contábil única.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Ministério da Agricultura. *Valor da produção agrícola nacional tem recorde em 2020 com R\$ 470,5 bilhões*. Disponível em: < <https://www.gov.br/pt-br/noticias/agricultura-e-pecuaria/2021/09/valor-da-producao-agricola-nacional-tem-recorde-em-2020-com-r-470-5-bilhoes>> Acesso em 23 nov. 2021.

_____. Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº1.121/2008.

_____. Resolução Conselho Federal de Contabilidade, nº 1.186/2009.

CAVALCANTE, Jair. *TEA: tópicos especiais da administração* 2007. Apostila. UNIP – Universidade Paulista. Novembro de 2007. Disponível em <<http://www.slideshare.net/albumina/apostila-contabilidade-tributaria-0000>> Acesso em 23 nov. 2021.

CHIRINDZA, Adérito Cardoso Marcelo. *Contabilização de activos biológicos: o caso da MIA-Moçfer Industrias Alimentares*. Monografia. Universidade Eduardo Mondlane - Faculdade De Economia. Maputo, Moçambique. Agosto de 2010

CFC- Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº 1.156/2009. Brasília, 13 de fevereiro de 2009. Disponível em <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1156.do> Acesso em 23 nov. 2021.

CPC. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 27, de 7 de agosto de 2009. Ativo Biológico e Produto Agrícola. Disponível em:<http://static.cpc.aatb.com.br/Imagens/pronunciamentos_tecnicos_contabeis_2009.pdf>. Acesso em 23 nov. 2021.

_____. Pronunciamento Técnico CPC 28, de 7 de agosto de 2009. Ativo Biológico e Produto Agrícola. Disponível em:
http://static.cpc.aatb.com.br/Imagens/pronunciamentos_tecnicos_contabeis_2009.pdf>. Acesso em 23 nov. 2021.

_____. Pronunciamento Técnico CPC 29, de 7 de agosto de 2009. Ativo Biológico e Produto Agrícola. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Imagens/pronunciamentos_tecnicos_contabeis_2009.pdf >. Acesso em 23 nov. 2021.

FRANCO, Hilário. *Contabilidade geral*. São Paulo: Atlas, 1998.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GOUVEIA, Nelson. *Contabilidade básica*. São Paulo: Haibra, 1999.

HUPPES, C. M. ; CORBARI, E. C. ; DAL VESCO, D. G. ; FRANCISCO, R. L. *Normas Internacionais de Contabilidade: aspectos relevantes sobre a harmonização e padronização, uma descrição de estudos sobre o tema no Brasil*. In: I Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 2007, Florianópolis. ANAIS, 2007.

_____. *International accounting standards nº 41 – agricultura e pecuária*. Disponível em < <https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos62006/443.pdf>> Acesso em 23 nov. 2021.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Análise de balanços*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

_____. *Contabilidade Introdutória*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E. *Uma investigação e uma proposição sobre o conceito e o uso do valor justo*. Revista Contabilidade e Finanças, São Paulo: USP, p. 9-18, jun. 2007.

LEONE, George S. G. *Custos: um enfoque administrativo*. 13. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2000.

MARION, José Carlos, *Contabilidade Empresarial*. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MENDES, C. *Enquadramento Normativo dos Ativos Biológicos e suas problemáticas: uma análise comparativa*. Revista de contabilidade: Revisores e Auditores, nº 49, 32-39. 2010.

MÜLLER, A. N. *Estudo comparativo sobre utilização dos princípios fundamentais de contabilidade no Brasil e Argentina*. Dissertação de Mestrado. Faculdades Reunidas de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas de Palmas - FACEPAL. Curitiba-PR, 1999.

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

RECH, Ilirio José; CUNHA, Moisés Ferreira; PEREIRA, Ivone Vieira; OLIVEIRA, Josimar Ribeiro. *Impostos diferidos: um estudo dos impostos originados da avaliação dos ativos biológicos pelo valor justo na atividade pecuária*. Disponível em <<https://docplayer.com.br/14702903-Impostos-diferidos-um-estudo-dos-impuestos-originados-da-avaliacao-dos-ativos-biologicos-pelo-valor-justo-na-atividade-de-pecuaria.html>> Acesso em 23 nov. 2021.

RECH, Ilirio José; CUNHA, Moisés Ferreira. *Análise das taxas de desconto aplicáveis na mensuração dos ativos biológicos a valor justo*. 11º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo/SP 28 e 29 julho de 2011.

SÁ, Antônio Lopes de. *Teoria da contabilidade*. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2010

SANTOS, Adalto de Oliveira; SILVA, Fernando Benedito da; SOUZA, Synval de; SOUSA, Marcos Francisco Rodrigues de. *Contabilidade ambiental: um estudo sobre sua aplicabilidade em empresas Brasileiras*. Rev. contab. finanç. v. 12, n. 27, p. 89-99, 2991.

SOUZA, Domingos Carvalho de. *A utilização da informação contábil na atividade pecuária do estado do Rio Grande do Norte: um enfoque nos demonstrativos gerados para a tomada de decisão*. Dissertação. (Mestrado em Contabilidade) - Programa Multiinstitucional e Interregional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, 2004.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. NEVES, Silvério das. *Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo*. São Paulo: Frase, 2000.

NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2008. 309p.

LIMA, V.S.; LIMA, G. A. S. F.; LIMA, I.S.; CORRAR, L. J.; CARVALHO, L. N. G. *Convergência Contábil e Custo de Capital Próprio: Evidências em um Mercado Emergente*. XXXIV Encontro do ANPAD, Rio de Janeiro/RJ, de 25 a 29 de setembro de 2010.

COSTA, Nuno José Matos. *Agricultura: implicações contabilísticas e de auditoria*. *Revista de Contabilidade*. Disponível em < <https://www.atenaeditora.com.br/wp-content/uploads/2018/09/E-book-Contabilidade-do-Agroneg%C3%B3cio.pdf> > acesso em 26 nov de 2021.