

MENSURAÇÃO DOS ATIVOS BIOLÓGICOS PELO VALOR JUSTO E SUA APLICAÇÃO NA PECUÁRIA DE CORTE

Jéssica de Paula Silva;¹ João Carlos de Aguiar Domingues.²

Faculdade de Tecnologia, FATEC de S. J. do Rio Preto/SP

Resumo: A bovinocultura de corte é um segmento de ampla representatividade para o agronegócio brasileiro, sendo de suma importância para o crescimento do produto interno bruto do país. Conforme o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, o pronunciamento técnico CPC 29 prevê que os ativos biológicos devem ser mensurados pelo valor justo, para que se obtenham demonstrações contábeis com maior consistência e veracidade, o que ainda é um desafio nas atividades agropecuárias. Desta forma, o objetivo deste trabalho é apresentar e analisar a importância da mensuração e reconhecimento dos ativos biológicos pelo valor justo, no ramo da pecuária de corte, verificando o conceito de valor justo descrito pela norma e sua aplicação na avaliação dos ativos e dos resultados alcançados pelo produtor, os requisitos requeridos pela norma para utilização do critério e como esses ativos biológicos devem se apresentar nas demonstrações financeiras.

Palavras-chave: Agronegócio. Ativos biológicos. CPC 29. Valor justo. Bovinocultura de corte.

Abstract: The beef cattle industry is a segment of broad significance for the Brazilian agribusiness, playing a crucial role in the country's gross domestic product (GDP) growth. According to the Accounting Pronouncements Committee, technical pronouncement CPC 29 stipulates that biological assets should be measured at fair value to ensure financial statements with greater consistency and accuracy, which remains a challenge in agricultural activities. Thus, the objective of this study is to present and analyze the importance of measuring and recognizing biological assets at fair value in the beef cattle industry, examining the concept of fair value as described by the standard and its application in evaluating assets and results achieved by the producer. The study explores the requirements set by the standard for using this criterion and how these biological assets should be presented in financial statements.

Keywords: *Agribusiness. Biological assets. CPC 29. Fair value. Beef cattle.*

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos 40 anos o Brasil tem sido destaque na produção de alimentos e na exportação de *commodities*, trazendo uma grande contribuição para a economia, sendo importante também na empregabilidade e geração de renda. Conforme dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA (2022), no primeiro trimestre de 2022 o agronegócio brasileiro obteve um *superávit* de US\$ 71,2 bilhões – crescimento de 32,3% frente ao mesmo período do ano anterior; enquanto as exportações do setor somaram US\$ 79,3 bilhões.

O agronegócio para Barros (2022) envolve atividades econômicas relacionadas à agricultura, à agropecuária e demais segmentos produtivos a elas relacionadas. O termo negócio

¹ Acadêmica do Curso de Agronegócio da Faculdade de Tecnologia, FATEC de S. J. do Rio Preto/SP.

² Professor Orientador do Curso de Agronegócio da Faculdade de Tecnologia, FATEC de S. J. do Rio Preto/SP.

pode ser tomado num sentido amplo de geração de valor por meio do uso do trabalho e do capital.

Pode-se observar que o agronegócio apresenta ampla diversificação, possuindo inúmeros ramos e atividades, alcançando mercados internos e externos. Neste contexto, a contabilização dos animais e/ou plantas envolvidas nas atividades agropecuárias é de suma importância e deve ser realizada de maneira adequada, a fim de trazer informações reais e fidedignas ao produtor. Esses lançamentos contábeis possuem particularidades, já que se trata de produtos vivos. Esses bens são chamados de Ativos Biológicos e a normatização contábil na qual consta orientação para a sua contabilização é o Pronunciamento Técnico CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola. A referida normatização define que o ativo biológico é um animal e/ou uma planta, vivos e produção agrícola é o produto colhido de um ativo biológico de uma entidade. (VALENTINA, 2020).

Conforme Carvalho e Zen (2017), a pecuária de corte ou bovinocultura de corte é destaque no Brasil, possuindo o maior rebanho comercial do mundo, sendo o segundo maior produtor mundial e o maior exportador de carne bovina. De acordo com dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2022), em 2022 o rebanho bovino nacional cresceu 4,3%, chegando a 234,3 milhões de cabeças. Apresenta boa competitividade no setor devido às condições climáticas favoráveis, disponibilidade de terras a preços baixos, oferta abundante de mão de obra e tecnologia de produção adaptada às condições do país.

A criação de gado é de extrema importância para o assunto aqui tratado, pois por meio dessa atividade há geração de riqueza em vários âmbitos, tanto dentro quanto fora da porteira. Essa movimentação financeira, entre despesas e receitas, precisa ser registrada de maneira adequada por um profissional contábil, para que haja um entendimento do negócio como um todo, de maneira clara e que seja apresentada com valores atuais, para que a longo prazo o produtor possa analisar a viabilidade do seu negócio.

Anteriormente ao Pronunciamento CPC 29, o mesmo critério contábil adotado pelas empresas para os demais ativos imobilizados era também considerado para os ativos biológicos, sendo a mensuração feita pelo custo de aquisição (histórico). Com a emissão do CPC 29 pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), as regras de mensuração desses ativos biológicos se alteraram, devendo agora serem registrados pelo seu valor justo, menos as despesas de venda (FARIA, SILVA e DUARTE, 2013).

Na atividade agropecuária, tendo como foco neste trabalho a pecuária de corte, ainda é desafiador conseguir determinar o valor justo em todas as fases de produção e melhoramento do produto, no que se refere à sua adequada mensuração. Há de se fazer a ressalva de que, perante esse Pronunciamento, o reconhecimento do ativo biológico no patrimônio apenas ocorre quando se tem o seu controle e é provável gerar benefícios econômicos futuros para a empresa (VALENTINA, 2020).

Sendo a bovinocultura de corte uma fonte de geração de riqueza, ela trará ganho ao produtor e à sua empresa, devendo assim, ser feita sua contabilização de maneira correta e adequada. Portanto, o objetivo deste trabalho é apresentar e analisar a mensuração e reconhecimento dos ativos biológicos pelo valor justo, no ramo da pecuária de corte, verificando o conceito de valor justo descrito pela norma e sua aplicação na avaliação dos ativos e dos resultados alcançados pelo produtor, os requisitos requeridos pela norma para utilização do critério e como esses ativos biológicos devem se apresentar nas demonstrações financeiras.

2 METODOLOGIA

Segundo Fonseca (2002), métodos significam organização, e logos, estudo sistemático, pesquisa, investigação. Ou seja, para uma melhor compreensão e embasamento sobre o assunto que será apresentado neste trabalho, é necessária a utilização de metodologias a fim de que haja

organização e norteamento da pesquisa, apresentando-se as classificações e conceitos que mostram de maneira objetiva como será desempenhado o estudo relacionado à mensuração dos ativos biológicos pelo valor justo e sua aplicação na pecuária de corte.

Quanto aos objetivos da pesquisa, esta será classificada como descritiva, pois busca apresentar as características do objeto estudado, evidenciando com precisão os fenômenos ou fatos, para estabelecer a natureza das relações entre as variáveis delimitadas no tema. De acordo com Silva & Menezes (2000,p.21),

“A pesquisa descritiva visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Envolve o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados: questionário e observação sistemática. Assume, em geral, a forma de levantamento”.

Esse tipo de pesquisa busca realizar a análise dos fenômenos e fatos da maneira mais precisa possível, sem interferir pessoalmente nos dados coletados.

Em relação aos procedimentos técnicos, a pesquisa utilizada será a bibliográfica que tem como objetivo o aprimoramento e atualização do conhecimento, mediante investigação de obras já publicadas. Possui caráter predominantemente teórico e se busca, acima de tudo, desvendar os relacionamentos entre ideias, conceitos e características de um objeto. Para Andrade (2010):

A pesquisa bibliográfica é habilidade fundamental nos cursos de graduação, uma vez que constitui o primeiro passo para todas as atividades acadêmicas. Uma pesquisa de laboratório ou de campo implica, necessariamente, a pesquisa bibliográfica preliminar. Seminários, painéis, debates, resumos críticos, monográficas não dispensam a pesquisa bibliográfica. Ela é obrigatória nas pesquisas exploratórias, na delimitação do tema de um trabalho ou pesquisa, no desenvolvimento do assunto, nas citações, na apresentação das conclusões. Portanto, se é verdade que nem todos os alunos realizarão pesquisas de laboratório ou de campo, não é menos verdadeiro que todos, sem exceção, para elaborar os diversos trabalhos solicitados, deverão empreender pesquisas bibliográficas.

Sob o ponto de vista da forma de abordagem do problema, será utilizada a pesquisa qualitativa, que possui caráter subjetivo, levando em consideração que o critério para a identificação dos resultados não é exato, numérico e sim valorativo. Assim, podemos afirmar que a pesquisa qualitativa é aquela que trabalha principalmente com dados qualitativos. Em outras palavras, a informação coletada pelo pesquisador não é evidenciada em números, ou os números e as conclusões neles embasadas representam um papel menor na análise. Segundo Silva & Menezes (2000):

A pesquisa qualitativa considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e atribuição de significados são básicos no processo qualitativo. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem.

E por fim, nos resultados e discussão, será criado e explanado um exemplo de mensuração e contabilização do gado de corte pelo valor justo.

3 REVISÃO DA LITERATURA

3.1 O Agronegócio e a Pecuária de Corte

Em conformidade com a Sociedade Nacional de Agricultura – SNA (2019), o agronegócio é a união de diversas atividades que envolvem, tanto de forma direta quanto indireta, todas as operações presentes na cadeia agroindustrial, sendo elas os segmentos “antes da porteira”, “dentro da porteira” e “depois da porteira”.

Ainda de acordo com o SNA (2019), o segmento “antes da porteira” engloba os insumos a serem utilizados e que deverão ser adquiridos pelo produtor, como sementes e defensivos, além das máquinas e implementos. O “dentro da porteira” trata-se da agropecuária primária, ou seja, tudo que envolve a produção em si – plantio, manejo, colheita, beneficiamento, mão de obra, manutenção dos equipamentos e armazenamento dos insumos. Já o segmento “depois da porteira” refere-se à indústria e serviços, que abrange o processamento, a logística de distribuição e o consumo.

O agronegócio brasileiro possui ampla representatividade no mercado, seja nacional ou internacional, e coloca o Brasil em ótimas posições quanto ao fornecimento de matéria-prima ou produtos acabados em nível mundial e como consequência essa participação aumenta os indicadores relacionados à geração de riquezas como a atividade econômica e o Produto Interno Bruto (PIB), geração de empregos e investimentos (COSTA *et al*, 2022).

De acordo com dados divulgados pelo Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada – CPEA, pesquisa essa feita em parceria com a Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil – CNA (2023), com base no desempenho parcial de 2023, o PIB do setor do agronegócio brasileiro pode alcançar R\$ 2,63 trilhões. Considerando-se também, até o momento, o desempenho da economia do país no geral, o agronegócio pode ser responsável por 24,4% do PIB nacional em 2023.

Dentro do agronegócio o setor de bovinocultura de corte está em expansão no Brasil e em outros países do mundo. De acordo com dados do IBGE (2022), em 2022 o rebanho bovino nacional cresceu 4,3%, chegando a 234,3 milhões de cabeças e, segundo a Associação Brasileira das Indústrias Exportadoras de Carnes – ABIEC (2023), o Brasil é o maior exportador de carne bovina do mundo, representando o seu necessário papel na segurança alimentar, assegurando uma carne de qualidade, produzida com padrões sanitários rigorosos.

Ainda conforme a ABIEC (2023), em relação ao mercado interno, este segue como o grande consumidor de carne bovina produzida no país, cerca de 71,48% do total.

Para Buainain e Batalha (2007), ainda que haja obstáculos internos difíceis e que necessitam ser superados, estão ocorrendo inúmeras modificações tecnológicas que vêm sendo introduzidas na pecuária de corte e na indústria frigorífica no Brasil e essas mudanças tornam o cenário externo bastante favorável ao crescimento das exportações brasileiras.

3.2 O Pronunciamento Técnico CPC 29

O Pronunciamento Técnico CPC 29 é emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, criado pela Resolução CFC nº 1.055/05 e que tem como finalidade o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2023).

Segundo Mucillo, Nunes, Marques (2021), os pronunciamentos emitidos pelo CPC são traduções de normas internacionais de contabilidade chamadas *International Financial Reporting Standards* (IFRS) emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). De acordo com Messere (2015), a adoção de um padrão de internacionalização das normas tem sido decorrente do processo de globalização, visto que a interação entre os países, cada vez maior e mais frequente, traz consigo efeitos econômicos e jurídicos que transformam o cenário internacional.

Para Costa, Teóphilo, Yamamoto (2012), o início das mudanças dos padrões contábeis brasileiros para o padrão internacional realizou-se formalmente com a edição das Leis 11.638/07 e 11.941/09 que modificaram os dispositivos da Lei nº 6.404/76, modernizando a contabilidade e acarretando exigências de que as empresas brasileiras (em especial as sociedades por ações) começassem a utilizar pronunciamentos contábeis fundamentados nas normas internacionais de contabilidade.

Conforme Silva e Silva (2022), devido à complexidade e particularidades que o setor agropecuário traz para a Contabilidade Rural, esta foi a primeira área a obter um pronunciamento específico do IASB onde há harmonia com as Normas Internacionais de Contabilidade e que tem relação com o IAS – 41 – *Agriculture*. Dessa forma, originou-se o pronunciamento técnico CPC – 29, onde se faz referência ao Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas.

De acordo com a norma CPC 29, ativo biológico é qualquer animal ou planta vivos que sofrem transformações biológicas como crescimento, degeneração, produção e procriação, e estas ocasionam mudanças quantitativas e qualitativas no ativo, enquanto produto agrícola é o produto colhido do ativo biológico da entidade.

É necessário observar até quando o ativo se enquadra nessa definição, pois, a partir do momento que ele se torna um produto agrícola ou sofre processamento após a colheita ele é classificado no Balanço Patrimonial como Estoque, o qual é administrado pelo CPC 16 – Estoques (CPC 29, 2009). O quadro a seguir explica sobre esses três momentos díspares.

Quadro 1 – Ativos biológicos, produtos agrícolas e produtos processados.

Ativos biológicos	Produtos agrícolas	Produtos resultantes do processamento após a colheita
Carneiros	Lã	Fio, tapete
Árvores para madeira	Árvore abatida	Tora, madeira serrada
Gado de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaça	Salsicha, presunto
Planta de algodão	Algodão colhido	Fio de algodão, roupas
Cana-de-açúcar	Cana colhida	Açúcar
Fumo	Folha colhida	Fumo curado
Arbusto de chá	Folha colhida	Chá
Videira	Uva colhida	Vinho
Árvore frutífera	Fruta colhida	Fruta processada
Palmeira de dendê	Fruta colhida	Óleo de palma
Seringueira	Látex colhido	Produto de borracha

Algumas plantas, por exemplo, arbustos de chá, videiras, palmeira de dendê e seringueira, geralmente, atendem à definição de planta portadora e estão dentro do alcance do CPC 27. No entanto, o produto de planta portadora, por exemplo, folhas de chá, uvas, óleo de palma e látex, está dentro do alcance do CPC 29.

Fonte: CPC 29

Em relação a classificação, os ativos biológicos são divididos em consumíveis e de produção. Ainda conforme CPC 29:

Ativos biológicos consumíveis são aqueles passíveis de serem colhidos como produto agrícola ou vendidos como ativos biológicos. Exemplos de ativos biológicos consumíveis são os rebanhos de animais mantidos para a produção de carne, rebanhos mantidos para a venda, produção de peixe, plantações de milho e trigo, produto de planta portadora e árvores para produção de madeira. Ativos biológicos para produção são os demais tipos como, por exemplo: rebanhos de animais para produção de leite; árvores frutíferas, das quais é colhido o fruto. Ativos biológicos de produção (plantas

portadoras) não são produtos agrícolas, são, sim, mantidos para produzir produtos. (Alterado pela Revisão CPC 08)

Segundo exemplos citados acima, a pecuária de corte se enquadra como ativo biológico consumível. O gado apresenta três fases de desenvolvimento, sendo estas a cria, recria e engorda, em que ao final do último ciclo o animal será abatido e sua carne irá para estoque, ou o rebanho será mantido para venda.

De acordo com o autor Py (1995), as fases de desenvolvimento do gado de corte são resumidas de acordo com sua finalidade:

Cria: produção de terneiros/as (bezerros/as) com vendas ao desmame de todos os machos. Em tese, seu rebanho está composto por: touros, ventres (vacas e novilhos em idade ou estágio de reprodução); terneiros/as “mamões”. Recria: exploração designada a completar a fase de crescimento dos bovinos. São rebanhos geralmente constituídos por terneiros (bezerras) desmamadas e novilhas até atingirem a idade ou que possam acasalar. Engorda: aproveitamento de bovinos com a finalidade única de engorda para abate. É também denominada “invernada”. As categorias de animais que englobam o rebanho são: terneiros (bezerros) desmamados; novilhos (garrotes) de sobreano; novilhos de 2 e mais anos; vacas velhas ou descartadas.

Os ativos biológicos apresentam inúmeras peculiaridades e especificidades como transformação biológica, clima, pragas e doenças, características genéticas, dentre outras que possam afetar sua produtividade (BRITO; AMBROZINI, 2014). Desta maneira, reconhecendo os ativos biológicos pelo valor justo, é possível demonstrar, de forma verdadeira e justa, a variação patrimonial que se verificou durante o período, mesmo que não ocorra a realização financeira, tornando assim a contabilidade uma ferramenta ainda mais importante na tomada de decisões (FARIA; SILVA; DUARTE, 2013).

Conforme orientações contidas no CPC 29, 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.

O valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração (CPC 46, 2012). Neste sentido é importante a análise da aplicação da mensuração a valor justo na pecuária de corte.

3.3 Mensuração pelo Valor Justo Aplicado à Pecuária de Corte

De acordo com Marion (2020) mensuração pelo valor justo, conhecida também como método a valor de mercado, utiliza o preço de mercado do plantel, que normalmente é maior que o custo, reconhecendo-se um ganho econômico periodicamente (geralmente uma vez ao ano), devido ao crescimento natural do rebanho.

Para que seja realizada a mensuração a valor justo, a norma recorre à existência de um mercado ativo que possui relevância para o ativo biológico, no caso o gado de corte, em que o “preço cotado naquele mercado é a base apropriada para determinar o seu valor justo” (CPC 29, 2009).

Historicamente os elementos patrimoniais eram registrados pelo seu custo de aquisição ou custo histórico, porém conforme as novas práticas adotadas em convergência com as normas internacionais de contabilidade, as empresas brasileiras passaram a utilizar como forma de mensuração os valores de entrada e saída. Outro quesito que impactou a mudança dos elementos patrimoniais foi a utilização do valor justo para algumas contas do ativo que tem como objetivo a futura geração de benefícios econômicos por meio de sua venda. (Antunes, Grecco, Formigoni & Mendonça, 2012)

Segundo o CPC 29/IAS 41, parágrafo 9, o valor justo dos ativos biológicos deve ter como base o local e as condições em que se encontram quando ocorre a avaliação. O valor justo de um boi na propriedade é igual a quanto ele custa no mercado ativo, menos as despesas necessárias para levar os animais ao determinado mercado, como fretes e carretos.

A avaliação dos ativos biológicos pelo valor justo incide no reconhecimento das perdas ou ganhos ocasionados pelo crescimento natural ou pela degeneração. Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), as receitas e ganhos [...] precisam ser reconhecidos posteriormente ao evento crítico, ou tão logo que o processo de venda tenha sido efetivado em termos substanciais [...].

O evento crítico, no caso dos ativos biológicos, é estabelecido pela transformação biológica. Logo, o reconhecimento do resultado ocorre de acordo com seu crescimento natural e devido à variação dos preços ao longo do tempo. De acordo com CPC 29, parágrafo 51, a entidade é incentivada a divulgar os ganhos e as perdas com a variação de mercado e crescimento natural do animal de maneira discriminada.

Conforme Brito *et al* (2014), são reconhecidos no resultado, independente da realização, os ganhos ou perdas com as variações no valor justo dos ativos biológicos.

Ainda de acordo com Brito *et al* (2014), em comparação ao custo histórico, o valor justo pode demonstrar de uma melhor maneira a situação econômica da empresa, por relatar, de forma sistemática, as alternâncias no valor dos ativos biológicos, desde o nascimento até o abate.

Posto isso, consideramos que a mensuração a valor justo é imprescindível para se conseguir demonstrações contábeis que apresentem maior consistência, sendo necessário para isso adotar o conjunto das práticas contábeis vigentes em nosso país. Na atividade agropecuária, ainda é um imenso desafio saber estabelecer o valor justo e todas as fases de produção e aprimoramento do produto agropecuário, referente a sua correta mensuração, enfatizando que o reconhecimento do ativo biológico no patrimônio somente ocorre quando se possui o seu controle e existe a possibilidade de gerar benefícios econômicos futuros para a empresa. (Valentina, 2020)

Ou seja, se não há como controlar ou mensurar os reais valores de receitas e despesas advindas do ciclo da pecuária de corte, ou se esta não irá gerar benefícios econômicos futuramente, deve-se utilizar, ao invés da mensuração pelo valor justo, o método de custo histórico, que avalia o ativo biológico pelo seu valor de aquisição.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nesta seção será apresentado um exemplo de contabilização, considerando sua mensuração pelo valor justo, desde sua aquisição até a venda efetiva.

Quadro 2. Exemplo de mensuração.

AQUISIÇÃO BOI MAGRO		BOI GORDO – 18 ARROBAS	
Cotação cabeça	R\$ 1.750,00	Cotação R\$ 150/@	R\$ 2.700,00
Desp. Venda 2%	(R\$ 35,00)	Desp. Venda 2%	(R\$ 54,00)
VJ - DV	R\$ 1.715,00	VJ - DV	R\$ 2.646,00

Fonte: Elaborado pela autora

No quadro 2 está demonstrada a cotação do boi magro no mercado (cotação por cabeça) menos a despesa estimada com venda de 2%, dando um resultado do ativo biológico a valor justo de R\$ 1.715,00. Com seu crescimento, torna-se um boi gordo (18 arrobas), tendo sua cotação de mercado, no fechamento do Balanço Patrimonial, no valor de R\$ 150,00 a arroba,

dando um valor total de R\$ 2.700,00, menos a despesa estimada com venda que se mantém em 2%, resultando na medida de valor justo de R\$ 2646,00.

Esse valor de R\$ 2.646,00 é o que será apresentado no Balanço Patrimonial, pois é o valor estimado que esse boi seria vendido hoje, ou seja, uma estimativa de quanto se terá ou quanto se espera obter de benefício econômico futuramente. A venda do gado poderia ter sido realizada no dado momento do fechamento do Balanço, porém de acordo com a análise do proprietário, ele pode decidir vender futuramente esperando obter um maior fluxo de caixa do que obteria hoje.

Para maiores detalhes do exemplo, durante o crescimento do boi foram gastos R\$ 400,00 referentes aos custos de engorda (alimentação, vacinas, medicamentos etc.), resultando em um ganho líquido de R\$ 531,00 (R\$ 2.646,00 – R\$ 1.715,00 – R\$ 400,00).

Após a mensuração, será demonstrada a contabilização desses valores nos quadros a seguir.

Quadro 3. Exemplo de contabilização no crescimento.

AQUISIÇÃO BOI MAGRO		BOI GORDO – 18 ARROBAS	
D – Ativo Biológico (custo)	R\$ 1.750,00	D – Ativo Biológico (custo)	R\$ 400,00
C – Caixa	R\$ 1.750,00	C – Caixa	R\$ 400,00
D – Perda Valor Justo (R)	R\$ 35,00	D – Ativo Biológico (Aj. VJ)	R\$ 531,00
C – Ativo Biológico (Aj. VJ)	R\$ 35,00	C – Ganho VJ (R)	R\$ 531,00

Fonte: Elaborado pela autora

No quadro 3, temos a contabilização dos lançamentos, em que a aquisição do boi magro se dá na conta Ativo Biológico (custo), tendo como contrapartida a conta caixa. A despesa estimada com venda é uma perda, sendo debitada como Perda Valor Justo (na conta de resultado) e tendo como contrapartida a subconta Ativo Biológico (Ajuste Valor Justo). Essas subcontas são obrigatórias, exigidas pela contabilidade brasileira, para que haja uma melhor visualização dos lançamentos a valor justo.

Com o seu crescimento, são contabilizados os custos com engorda na conta Ativo Biológico (custo), tendo como contrapartida a conta caixa; e na subconta Ativo Biológico (Ajuste Valor Justo) são contabilizados os ganhos, contra a conta Ganho Valor Justo (conta de resultado).

A seguir, no quadro 4, é apresentado o Ativo Biológico a valor justo.

Quadro 4. Ativo Biológico a Valor Justo.

Aquisição	R\$ 1.750,00
Tratos	R\$ 400,00
Aj. V J aquisição	(R\$ 35,00)
Aj. V J crescimento	R\$ 531,00
Ativo Biológico	R\$ 2.646,00

Fonte: Elaborado pela autora

No quadro 5 é demonstrada a venda do boi gordo, a qual foi realizada alguns dias após o fechamento do Balanço Patrimonial, sendo assim vendido pelo mesmo valor que foi mensurado.

Foi gerada uma receita de vendas no valor de R\$ 2.700,00, em que esse valor é debitado no Caixa e creditado na Receita (Resultado). É realizada a baixa da última mensuração a valor justo como custo (CPV) e creditadas as subcontas de Ativo Biológico (Custo) e Ativo Biológico (Ajuste Valor Justo). E, por fim, serão incorridas as despesas com venda, debitando essas Despesas e como contrapartida creditando a conta Caixa.

Quadro 5. Venda – Contabilização Lançamentos.

BOI GORDO – 18 ARROBAS	
D – Caixa	R\$ 2.700,00
C – Receita de Vendas	R\$ 2.700,00
D – CPV	R\$ 2.646,00
C – A. Biológico (custo)	R\$ 2.150,00
C – A. Biológico (Aj. VJ)	R\$ 496,00
D – Despesas Venda 2%	R\$ 54,00
C – Caixa	R\$ 54,00

Fonte: Elaborado pela autora

A seguir é apresentada a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), considerando a operação.

Quadro 6. DRE.

DRE	
Receita com Clientes	R\$ 2.700,00
CPV	(R\$ 2.646,00)
Ganho VJ	R\$ 496,00
Lucro Bruto	R\$ 550,00
Despesa Venda	(R\$ 54,00)
LAIR	R\$ 496,00

Fonte: Elaborado pela autora

O LAIR, apresentado na DRE, deve ser o mesmo valor da geração de caixa. Ou seja, ambos têm que ser idênticos.

Quadro 7. Caixa.

CAIXA	
Recebimento Vendas	R\$ 2.700,00
Pagamento Fornecedor	(R\$ 2.150,00)
Pagamento Comissão	(R\$ 54,00)
Geração Caixa	R\$ 496,00

Fonte: Elaborado pela autora

Com a apresentação desse exemplo, podemos concluir que, observando a DRE, a receita menos o custo do produto vendido e a despesa de venda nos dá um resultado igual a zero. Isso não significa que não houve ganho, mas esse ganho está demonstrado no processo de engorda. Ainda pode ocorrer um ganho na venda, se for realizada uma boa negociação, com preço de venda acima do mercado. Porém, o ganho (valor justo) ocorre durante a engorda do boi.

O ganho (valor justo) deve ser apresentado separadamente da receita com vendas e do custo do produto, justamente para ser possível analisar o ganho (ou perda em determinados casos) da atividade agropecuária. Deve haver a representação do desempenho dentro da atividade exercida.

Assim, podemos observar que a mensuração pelo valor justo nos proporciona informações mais fidedignas para as tomadas de decisões, desde que o ativo biológico a ser contabilizado possua valor de mercado e que gere benefícios econômicos futuros à empresa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como foco a mensuração dos ativos biológicos pelo valor justo, analisando, dentro do agronegócio, o ramo da pecuária de corte.

A pecuária de corte ou bovinocultura de corte é destaque no Brasil, possuindo um notável rebanho comercial, sendo o maior exportador de carne bovina do mundo e tendo o mercado interno como o grande consumidor de carne bovina produzida no país.

Anteriormente ao Pronunciamento CPC 29, o mesmo critério contábil adotado pelas empresas para os demais ativos imobilizados era também considerado para os ativos biológicos, sendo a mensuração feita pelo custo de aquisição (histórico).

No exemplo foi abordada a mensuração e contabilização, pelo valor justo, do boi magro e seu desenvolvimento, até se tornar boi gordo, pesando dezoito arrobas. O valor unitário da arroba utilizado é a cotação de mercado, e as despesas com vendas são estimadas.

Os valores apresentados no Balanço Patrimonial ao fim do exercício são estimados, ou seja, representam por quanto esse boi seria vendido na data de hoje. Pode-se observar que, se o dono resolve vender o gado futuramente, é porque ele espera obter um ganho econômico maior e melhor do que na data presente.

A venda foi efetivada alguns dias após o fechamento do Balanço Patrimonial, sendo vendido pelo mesmo valor que foi mensurado e gerando uma receita. É realizada a baixa da última mensuração a valor justo como custo (CPV) e creditadas as subcontas de Ativo Biológico (Custo) e Ativo Biológico (Ajuste Valor Justo). E por fim serão incorridas as despesas com venda.

Os valores apurados de receita e despesa são apresentados na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). O LAIR, demonstrado na DRE, deve ser o mesmo valor da geração de caixa. Ou seja, ambos têm que ser idênticos.

Observando a DRE, a receita menos o custo do produto vendido e a despesa de venda nos dá um resultado igual a zero. Isso não significa que não houve ganho, mas esse ganho está demonstrado no processo de engorda. Ou seja, o ganho, quando utilizada a mensuração pelo valor justo, ocorre durante a engorda do boi.

De acordo com os resultados apresentados pelo exemplo exposto, pode-se verificar que, apesar de desafiador, é possível mensurar um ativo biológico pelo seu valor justo, desde haja o seu controle, valor de mercado disponível e seja provável a geração de benefícios econômicos futuros para a empresa.

Para futuras pesquisas, sugere-se uma investigação mais aprofundada sobre a mensuração dos ativos biológicos pelo valor justo e sua contabilização, visto que estes ativos se encontram em constantes mudanças, merecendo atenção e devendo ser realizadas avaliações periódicas de acordo com o fechamento do balanço.

REFERÊNCIAS

ABIEC – ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS INDÚSTRIAS EXPORTADORAS DE CARNES. **Beef report 2023 – Capítulo 4 – A pecuária do Brasil**. Brasil, 2023. Disponível em: <<https://www.abiec.com.br/publicacoes/beef-report-2023-capitulo-04/>>. Acesso em: 22 out. 2023.

ANDRADE, M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. São Paulo, SP: Atlas, 2010.

ANTUNES, M. T. P., GRECCO, M. C. P., FORMIGONI, H., & MENDONÇA NETO, O. R. (2012). **A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil**. Revista de Economia e Relações Internacionais, 10(20), pp. 5-19.

BARROS, G. S. C. **AGRONEGÓCIO: Conceito e evolução.** Centro de estudos avançados em economia aplicada – Esalq/USP. Disponível em: <https://cepea.esalq.usp.br/upload/kceditor/files/agro%20conceito%20e%20evolu%C3%A7%C3%A3o_jan22_.pdf>. Acesso em: 05 nov. 2022.

BRITO, Eduardo *et al.* **Aplicação do valor justo aos ativos biológicos e produtos agrícolas na pecuária bovina.** 2014. Disponível em: <<http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero1v10/AB%20pecuaria.pdf?gathStatIcon=true>>. Acesso em: 14 out. 2023.

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.** Belo Horizonte, 2013. Disponível em: <<file:///D:/Documents/FATEC%20-%20Agroneg%C3%B3cio/5%C2%BA%20Semestre/TG%20II/1943-Texto%20do%20artigo-8808-1-10-20141210.pdf>>. Acesso em: 12 out. 2023.

BUAINAIN, A. M; BATALHA, M. O. **Cadeia Produtiva de Carne Bovina.** Série Agronegócios, volume 8. janeiro 2007.

CARVALHO, T. B.; ZEN, S. **A cadeia de pecuária de corte no Brasil: evolução e tendências.** Revista iPecege. Disponível em: <<https://ipecege.emnuvens.com.br/Revista/article/view/109/77>>. Acesso em: 05 nov. 2022.

CEPEA - CENTRO DE ESTUDOS AVANÇADOS EM ECONOMIA APLICADA. **PIB do agronegócio brasileiro.** Brasil, 2023. Disponível em: <<https://www.cepea.esalq.usp.br/br/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx>>. Acesso em: 22 out. 2023.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **CPC.** 2023. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/perguntas-frequentes/cpc/>>. Acesso em: 12 out. 2023.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 29: Ativo Biológico e Produto Agrícola.** Brasil, 2009. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/324_CPC_29_rev%2019.pdf>. Acesso em: 07 set. 2023.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 46: Mensuração do Valor Justo.** Brasil, 2012. Disponível em: <https://s3.sa-east-1.amazonaws.com/static.cpc.aatb.com.br/Documentos/395_CPC_46_rev%2014.pdf>. Acesso em: 16 set. 2023.

COSTA, J. A; TEÓFILO, C. R; YAMAMOTO, M. M. **A aderência dos Pronunciamentos Contábeis do CPC às Normas Internacionais de Contabilidade.** 2022. Disponível em: <<https://revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/482/pdf>>. Acesso em: 12 out. 2023.

FARIA, L. S.; SILVA, H. A; DUARTE, S. **Contabilidade internacional aplicada às empresas de pecuária de corte – CPC 29.** Disponível em: <https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/contabilidade_internacional_aplicada_a_s_empresas_de_pecuaria_de_corte_-_cpc_29.pdf>. Acesso em: 01 out. 2022.

- FONSECA, J. J. S. (2002). **Metodologia da Pesquisa Científica**. Fortaleza: UEC.
- HENDRIKSEN, S. Eldon & VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. Tradução da 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – IASB (2003) IAS 41 – Norma Internacional de Contabilidade – IAS 41 – Agricultura – Jornal Oficial da União Europeia, outubro 2003.
- IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Rebanho de bovinos**. Brasil, 2023. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/explica/producao-agropecuaria/bovinos/br>>. Acesso em: 21 out. 2023.
- IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Comércio exterior do agronegócio: primeiro semestre de 2022**. Brasil, 2022. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/220729_notas8_comex_agro.pdf>. Acesso em: 05 nov. 2022.
- MARION, J. C. **Contabilidade Rural: agrícola, pecuária e imposto de renda**. 15. ed. – São Paulo: Atlas, 2020.
- MESSERE, M. F. L. **O impacto da internacionalização das normas contábeis no cenário tributário brasileiro**. Brasília, 2015. Disponível em: <<https://bdm.unb.br/handle/10483/11094>>. Acesso em: 16 set. 2023.
- MUCILLO, F.M; NUNES, D. F. C; MARQUES, C. **Mimetismo acadêmico: abordagem teórica referente a adoção das normas internacionais de contabilidade no ensino brasileiro**. Ponta Grossa, 2021. Disponível em: <file:///D:/Downloads/publicatio_csa,+16210.pdf>. Acesso em: 15 out. 2023.
- PY, Carlos Florencio Rodrigues. **Pecuária de corte: projetos de desenvolvimento**. Guaíba: Agropecuária, 1995.
- SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2000.
- SILVA, G. A. R; SILVA, C. R. **CPC 29 – Ativos biológicos e produtos agrícolas: a importância dos critérios de mensuração e suas peculiaridades**. *Revista De Estudos Interdisciplinares Do Vale Do Araguaia - REIVA*, 5(03), 19. Disponível em: <<http://reiva.unifaj.edu.br/reiva/article/view/249/197>>. Acesso em: 15 out. 2023.
- SNA – SOCIEDADE NACIONAL DE AGRICULTURA. **Agroegócio: A força da economia brasileira**. Disponível em: <<https://www.sna.agr.br/agronegocio/>>. Acesso em: 14 out. 2023.
- VALENTINA, J. D. **Pronunciamento Técnico-Contábil – CPC 29 (R2): Ativo Biológico e Produto Agrícola**. Academia Paulista de Contabilidade. Disponível em: <https://www.apcsp.org.br/downloads/APC2020_13%20CPC29%20R2%20Ativo%20Biologico%20e%20Produto%20Agricola-min.pdf>. Acesso em: 01 out. 2022.