



TRATAMENTO CONTÁBIL DO ATIVO BIOLÓGICO DE ACORDO COM AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

MARCON, Tatiane.¹
PIASECKI, Liceia Alcioni Rech²

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo apresentar o tratamento contábil do ativo biológico aplicado pelas principais Cooperativas Agroindustriais do Oeste do Paraná após a aprovação na Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 29 que dispõe sobre ativo biológico e produto agrícola. A metodologia da pesquisa é classificada em exploratória, bibliográfica, documental, e qualitativa. O artigo faz uma análise comparativa da forma de reconhecimento, classificação, mensuração e evidenciação do ativo biológico por meio de leitura das Demonstrações Contábeis de três grandes Cooperativas do Oeste do Paraná: Coamo, Coopavel e C. Vale. Como resultado do estudo percebeu-se que a aplicação da norma é seguida pelas três cooperativas quanto à forma de evidenciação, distinguindo ativo biológico de produto agrícola quando classificado no ativo circulante. Para a classificação no ativo não circulante, a Coopavel e a C. Vale, divulgam de forma clara os seus ativos biológicos, fazendo descrição quantitativa e descritiva como exige a norma. Quanto à adoção do valor justo, todas as organizações pesquisadas consideram o custo alocado para mensuração dos ativos biológicos. Tal critério atende a premissa exigida pela norma quanto à confiabilidade da medida de avaliação dos ativos biológicos, quando a mensuração baseada em mercado não apresentar estimativas verificáveis e confiáveis.

PALAVRAS-CHAVE: Ativo biológico. Valor justo. Mensuração.

ACCOUNTING TREATMENT OF BIOLOGICAL ACTIVE ACCORDING TO BRAZILIAN ACCOUNTING STANDARDS

ABSTRACT

This article aims to present the accounting treatment of biological active applied by major Agribusiness Cooperatives in the West of Parana after approval in Brazilian accounting Standard NBC TG 29 which provides for active biological and agricultural product. The research methodology is classified in exploratory, documentary, bibliographic and qualitative. The article makes a comparative analysis of form of recognition, classification, measurement and disclosure of biological active through reading the financial statements of three large Cooperatives of Western Paraná: Coamo, Coopavel and c. Worth. As result of the study was realized that the application of the standard is followed by three cooperatives in terms of evidencing, distinguishing biological active agricultural product when classified as current assets. Toward non-current assets, the Coopavel and the c. Valley, clearly disclose their biological assets, making quantitative and descriptive description as required by the standard. With regard to the adoption of the fair value, all organizations surveyed consider the cost allocated for measurement of biological assets. Such criterion meets the premise required by standard regarding the reliability of the measurement of biological assets evaluation, when market-based measurement not present verifiable and reliable estimates.

Keywords: biological Active, Fair value, Measurement.

1. INTRODUÇÃO

A evolução da economia e os avanços tecnológicos provocaram impacto na atividade do agronegócio exigindo a adoção de ferramentas para gestão da atividade. Entre as ferramentas está a Contabilidade do Agronegócio, que como Ciência também evoluiu, adotando novas formas de registro, divulgação e avaliação da riqueza patrimonial de acordo com os princípios de normas de contabilidade harmonizadas às normas internacionais.

De acordo projeção realizada pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (2013), o agronegócio brasileiro que já representa um terço do PIB brasileiro, continuará em destaque e crescimento na próxima década. Tal fato permitirá abastecer o mercado interno e gerar excedentes exportáveis para atender a demanda mundial por alimentos cada vez mais crescente diante do aumento populacional, estimado para quase 10 bilhões de habitantes em 2050 de acordo com indicativos da ONU – Organização das Nações Unidas.

Ainda, de acordo com Antônio Andrade, Ministro da Agricultura no período de março de 2013 a março de 2014, o Brasil tem um mercado agrícola e pecuário interno forte e uma balança comercial que gera mais de 100 bilhões de dólares a cada ano.

Uma das principais fontes de produção agropecuária está alicerçada no cooperativismo agropecuário, que de acordo com estudos realizados pela Câmara Temática do Ministério da Agricultura e Pecuária e Abastecimento (2013) responde por 48% (quarenta e oito) da produção agropecuária nacional.

¹ Acadêmica do 8º período do curso de Ciências Contábeis da Faculdade Assis Gurgacz (FAG). Email: tatty-marcon@hotmail.com.

² Docente orientado da Faculdade Assis Gurgacz do Curso de Ciências Contábeis. E-mail: liceiaalcioni@fag.edu.br



Este cenário confirma o entendimento de que o agronegócio brasileiro adota tecnologias modernas, mostrando-se uma atividade eficiente, competitiva e rentável e, portanto uma excelente oportunidade de investimento. (SILVA *et al*, 2012).

Dessa forma o agronegócio se mostra uma atividade que demanda informações de mercado interno e internacional, de tecnologia e principalmente informações de natureza financeira e contábil, que fundamentarão a tomada de decisão. A decisão vai além do gestor da atividade agrícola e pecuária, e atinge outros segmentos como das indústrias de processamento dos produtos, dos investidores, dos financiadores e dos entes governamentais, na qualidade de responsáveis por garantir estoques de alimentos.

Dentro desse contexto, a necessidade de gerar informação contábil confiável e transparente para a tomada de decisão econômica, levou o Conselho Federal de Contabilidade pela Resolução CFC 1.186/09 de 28/08/2009 a editar a NBC TG 29. O objetivo dessa norma é estabelecer o tratamento contábil e as respectivas divulgações relacionadas aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas e está adequada a linguagem da contabilidade internacional, que de acordo com Prado (2012), permite a comparabilidade das informações.

A NBC TG 29 regulamentou o registro, a mensuração e a divulgação do ativo biológico e produto agrícola e tem como premissa básica apresentar as informações contábeis que revelem adequadamente a situação patrimonial e financeira das entidades. Tal norma apresentou uma grande mudança nos critérios contábeis até então utilizados pelas entidades do agronegócio, com grandes reflexos tanto na forma de avaliação como de apresentação das informações contábeis relacionadas à atividade agropecuária, aos produtos e transformação dos produtos pela agroindústria.

Diante da evolução e importância do tema surge a seguinte indagação: Quais são os reflexos da NBC TG 29 no tratamento contábil do ativo biológico das Cooperativas Agroindustriais do Oeste do Paraná?

O presente estudo tem como objetivo geral apresentar o tratamento contábil do ativo biológico aplicado pelas Cooperativas Agroindustriais do Oeste do Paraná após a aprovação da NBC TG 29.

Para atingir o objetivo geral elencou-se como objetivos específicos:

- Estudar o conceito de ativo biológico;
- Identificar o tratamento contábil exigido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade e aplicado pelas Cooperativas;
- Analisar a forma de divulgação do ativo biológico nos Balanços Patrimoniais das Cooperativas Agroindustriais do Oeste do Paraná.

O presente estudo justifica-se pela importância na geração de informações que representem fielmente a situação patrimonial e financeira das organizações que exploram atividades relacionadas ao agronegócio e na necessidade de despertar para o tema que ainda pouco explorado e representa um grande desafio para os gestores e profissionais da área contábil.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE DE AGRONEGÓCIO

Oliveira (2010, p.26) descreve que:

A contabilidade tem por finalidade analisar, interpretar e registrar os fenômenos que ocorrem no patrimônio das pessoas físicas e jurídicas. Expõem aos seus usuários, por meio de relatórios próprios, as informações sobre o comportamento dos negócios para as tomadas de decisões.

Já para Oliveira *et al* (2014, p.42), “ a contabilidade do agronegócio ou também descrita como contabilidade rural é conceituada como um ramo da contabilidade aplicada que se utiliza de todos os conceitos e da metodologia contábil para mensurar o patrimônio e o resultado”.

Afirmam ainda que a contabilidade do agronegócio passa pelos segmentos dentro da porteira, ou seja, a atividade agrícola e zootécnica e abrange a pós-porteira, como a agroindústria, a distribuição e o varejo, sem perder de vista sua finalidade que é de fornecer respaldo para o controle do patrimônio e a mensuração de resultados.

Crepaldi (2012) identifica que a contabilidade rural estuda o ativo, o passivo e o patrimônio líquido, apresentando subgrupos específicos relacionados à atividade desenvolvida. Confirma ainda, que a contabilidade desempenha importante papel como ferramenta gerencial, evidenciando informações que permitam o planejamento, o controle e a tomada de decisão, transformando a atividade rural e pecuária

em empreendimentos rentáveis e com grande capacidade de geração de riqueza.

Dessa forma, o autor destaca o poder informativo da contabilidade rural, para medir o desempenho econômico e financeiro, para auxiliar nas projeções dos fluxos de caixa e necessidade de crédito, para comparar a performance da empresa no tempo e em relação as outras organizações da mesma atividade, como meio de justificar a liquidez, para análise da produção e dos investimentos necessários na atividade.

Portanto Bastos (2011), menciona que apesar de tomar a contabilidade geral como base, a contabilidade do agronegócio tem suas particularidades, exigindo estudo e atenção dos profissionais da área contábil e do agronegócio, de modo a cumprir o seu objetivo de bem informar.

Uma das particularidades, identificadas por Oliveira *et al*, (2014), refere-se ao ciclo operacional diferenciado, tendo em vista a diversidade produtiva da atividade agropecuária e a produção sazonal. Tais fatores justificam uma análise para determinar o momento mais adequado para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Marion, (2012), apresenta como o critério mais considerado o ciclo operacional da cultura de maior representação econômica.

2.2 ATIVO BIOLÓGICO

A NBC TG 29 aprovada em 28/08/2009, revisada e consolidada em 11/12/2013, apresenta vários conceitos essenciais para o entendimento e aplicabilidade dos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos biológicos e da produção agrícola no ponto de colheita. De acordo com a NBC TG 29 (2009) atividade agrícola “é o gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para venda ou para conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais” e ativo biológico “é um animal e/ou planta, vivos, ou seja, é um ativo para produção”.

Dessa forma a norma estabelece como características básicas dentro da atividade agrícola: a capacidade de mudança, o gerenciamento de mudança e a mensuração da mudança.

A NBC TG 29 estabelece distinção entre ativos biológicos, produto agrícola e produtos resultantes do processamento depois da colheita, exigindo ainda classificação em ativos biológicos consumíveis e de produção e em fases de acordo com a transformação que sofre em ativos biológicos maduros e imaturos. De acordo com a referida norma ativos biológicos consumíveis são os passíveis de serem colhidos ou vendidos como ativo biológico e ativos biológicos para produção são aqueles autor renováveis, como por exemplo, rebanho de animais para produção de leite.

Ativos biológicos maduros de acordo com a norma são “aqueles que alcançaram a condição de serem colhidos ou aptos para sustentar colheitas regulares”. Já os ativos imaturos “são os ativos biológicos em formação ou crescimento”.

Portanto Marion (2014), destaca que a capacidade de mudança dos ativos biológicos acarreta na necessidade de proceder contínuas avaliações, que normalmente se reflete de forma positiva, provocando um aumento no patrimônio da organização ou da pessoa física que exerce a atividade agrícola.

De acordo com a NBC TG 29 o parâmetro que deverá ser utilizado para a mensuração dos ativos biológicos e do produto agrícola é o valor justo.

2.3 VALOR JUSTO

Valor justo é uma tendência que nasceu com a busca por uma linguagem contábil universal e representa uma modificação do custo histórico com o objetivo de apresentar a informação mais adequada e relevante para a tomada de decisão. RECH *et al*, (2012).

A definição, estrutura para mensuração e forma de divulgação sobre a mensuração do valor justo estão editados na NBC TG 46, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade em 25 de janeiro de 2013.

De acordo com essa norma “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 nas datas da mensuração.”.

Assim, verifica-se a condição de existências de um mercado para os bens objeto da avaliação, confirmado pela própria norma que afirma que “o valor justo é uma mensuração baseada em mercado”.

Ainda a norma determina como premissa básica a confiabilidade para a mensuração ao valor justo, tanto no recolhimento inicial como em cada data de elaboração das demonstrações contábeis. Se inexistente tal critério, a organização deverá mensurar os ativos biológicos pelo custo.

2.4 DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

Crepaldi (2012), identifica que bens destinados ao uso e à manutenção de atividade agropecuária classificados no grupo do Imobilizado, Intangível ou como Ativo Biológico destinado à produção, e que são utilizados em vários ciclos operacionais, apresentam vida útil limitada no tempo, gerando uma perda do valor econômico desses bens.

Essa perda do valor econômico seja pelo declínio da capacidade de produção, pela obsolescência, ou desgastes naturais pelo uso das máquinas e instalações na atividade agropecuária, decurso de prazo do contrato ou esgotamento dos recursos, é reconhecida como depreciação, amortização ou exaustão e deverá ser contabilizada periodicamente, representando uma despesa para a entidade (REIS, 2009).

Com a harmonização das normas brasileiras às normas internacionais, toda depreciação, tem uma taxa percentual no qual é determinada a partir da vida útil do ativo. Para a exaustão leva em conta o tempo de exploração do ativo e para a amortização o tempo contratado para uso do direito.

A depreciação de máquinas e equipamentos inicia-se quando os mesmos estiverem prontos para começar a operarem na atividade agropecuária e o término da depreciação ocorrerá se as máquinas e equipamento forem baixados (vendido), quando não estiverem mais operando ou se forem depreciados totalmente. Ainda, o valor depreciável não será todo o custo do ativo, visto que na maioria das vezes ao término da vida útil, o ativo ainda apresenta um valor monetário identificado como valor residual (CREPALDI, 2012).

O autor identifica como ativos sujeitos a depreciação na atividade agropecuária as máquinas, equipamentos, instalações e as culturas permanentes.

Oliveira (2010), descreve que a depreciação sobre as culturas permanentes tem seu início após a primeira colheita e será apropriada como despesa no decorrer do tempo em que houver produção de frutos.

O conceito de exaustão é explicado por Crepaldi (2012) como a perda do valor do ativo à medida que os recursos são explorados e, portanto exauridos, ou seja, esgotados. Assim são passíveis de exaustão os recursos florestais e minerais.

Assim Oliveira (2010), diz que a amortização é a recuperação contábil do capital aplicado na aquisição do direito de exploração de bens de terceiros.

2.5 ATIVO BIOLÓGICO PELO VALOR JUSTO

Amparado na NBC TG 29, Marion (2014, p.34), afirma que “Valor justo pode ser uma cotação feita no mercado.”

Dessa forma, identifica-se que para apurar o valor justo é imprescindível a existência de um mercado para o ativo biológico ou produto agrícola.

A norma determina que o uso do valor justo para mensurar os ativos biológicos e os produtos agrícolas necessita de bases confiáveis. Determina ainda que sejam deduzidas do valor justo as despesas de venda no momento do registro contábil inicial dos ativos biológicos e para os produtos agrícolas o momento da mensuração é a colheita, quando os frutos são extraídos do ativo biológico.

Em se tratando de ativos biológicos ou produtos agrícolas o valor justo é uma medida de avaliação utilizada tanto no reconhecimento inicial como em cada período de competência. Ressalva a norma, que na inexistência de mercado ou meios de apurar o valor justo de forma confiável, poderá ser adotado o método de custo, deduzido as perdas do valor econômico, seja por depreciação, amortização ou exaustão e ainda analisada a capacidade de recuperação de tais ativos conforme determina a legislação societária expressa na Lei 6.404/76, artigo 183.

O método de custo também pode ser adotado quando a transformação biológica é pequena e não produz impacto significativo no ativo biológico (OLIVEIRA *et al*, 2014).

Os autores identificam ainda que atribuir valor justo para uma cultura em formação é um grande desafio, face à inexistência de mercado para esse ativo, o que também justifica o reconhecimento pelo critério de custo.

A NBC TG 29, ao exigir o reconhecimento e avaliação dos ativos biológicos e dos produtos agrícola pelo valor justo, define que o ganho ou a perda resultante da mudança no valor justo apurado em cada período deve ser incluído no resultado do exercício em que tiver origem.

3. METODOLOGIA

Esta pesquisa caracteriza-se como um estudo exploratório descritivo, utilizando-se da pesquisa bibliográfica e documental, com abordagem qualitativa.

Para o embasamento do estudo foi necessário uma pesquisa bibliográfica para obter maior segurança nos dados sobre o tema abordado foram utilizadas informações de acordo com o autor Andrade (2003) pesquisa bibliográfica pode iniciar com pesquisa de obras que tenham informações amplas sobre o assunto, e depois então obtendo uma ideia mais ampla poderá buscar fontes específicos do assunto.

Será utilizada abordagem qualitativa. Conforme Prodanov *et al* (2013), a pesquisa qualitativa não pode ser expressa em números, ela é apenas descritiva, as amostras utilizadas são pequenas e não tão significativa para a pesquisa.

Deste modo, a pesquisa qualitativa buscou mostrar a aplicação da nova norma contábil pelas Cooperativas agroindustriais selecionadas.

Para a análise da aplicabilidade da NBC TG 29, foi procedido leitura das demonstrações contábeis do exercício de 2013.

4. ANÁLISES E DISCUSSÕES

A pesquisa foi realizada com o objetivo de apresentar o tratamento contábil do ativo biológico aplicado pelas três Cooperativas Agroindustriais localizadas no oeste do Paraná: Coamo, C. Vale e Coopavel. Para atingir tal objetivo observou-se a forma de classificação, reconhecimento contábil, mensuração e divulgação dos bens que atendem ao conceito de ativos biológicos e produtos agrícolas presentes nas demonstrações contábeis do exercício de 2013.

A leitura das Demonstrações contábeis, especialmente o Balanço Patrimonial e das Notas Explicativas, demonstraram que as três cooperativas utilizam o tratamento exigido pela NBC TG 29 quanto aos ativos biológicos e produtos agrícolas, embora ainda não expressem a aplicação da norma em todos os seus aspectos.

Quando se trata de distinguir ativo biológico de produto agrícola que é classificado no ativo circulante os três balanços estão adequados às exigências da norma NBC TG 29.

Quanto à apresentação em um grupo distinguido do Ativo Biológico classificado dentro do grupo do Ativo Não Circulante, a Coopavel e a C. Vale divulgam de forma adequada. Para a Coopavel representam os ativos biológicos as matrizes de produção e os florestamento e reflorestamento no montante de R\$ 8.726.776,39. Para a C. Vale os ativos biológicos são descritos como Suínos Matrizes e Reprodutores e representam R\$ 1.636.736,29. Assim atendem também ao quesito de fazer a divulgação de forma dissertativa e quantitativa conforme determina a norma contábil. Já a Coamo inclui o ativo biológico, que no seu caso é representado por Reflorestamento dentro do subgrupo do Imobilizado.

Quanto ao critério para mensurar os ativos biológicos e os produtos agrícolas todas divulgam o que a forma de avaliação é pelo custo, deduzidos as depreciações e exaustão. Somente a C. Vale informa que considera como valor justo o custo dos insumos aplicados ou custo alocado para a atividade, deduzidos a depreciação.

Quanto à justificativa para a adoção do critério custo e não o valor de mercado para dos ativos biológicos, somente a Coamo justifica que adota o critério custo por tratar-se de material de consumo interno.

Considerando que o critério adotado para mensuração dos ativos biológicos e produtos agrícolas é o custo, não há motivos para registros de perdas e ganhos pelas mudanças decorrentes nos referidos bens.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo se propôs a apresentar o tratamento contábil do ativo biológico dado pelas Cooperativas Agroindustriais do Oeste do Paraná após a edição da NBC TG 29 que normatizou a forma de registro, mensuração, classificação e evidenciação dos bens que atendem o conceito de ativo biológico a valor justo.

A análise das demonstrações contábeis e das notas explicativas do exercício social de 2013 revelou que as Cooperativas Agroindustriais selecionadas, conhecem a existência da norma e aplicam, ainda que não de forma totalmente adequada, os conceitos e dispositivos exigidos pela NBC TG 29. A principal divergência diz respeito à adoção do valor justo para mensuração dos ativos biológicos e produtos agrícolas.

Considerando que o critério de mensuração pelo valor justo é determinado pelo mercado entende-se que se utilizando desse método de avaliação a evidenciação da situação patrimonial das Cooperativas



facilitaria a análise das variações patrimoniais decorrente da transformação biológica que é natural para os ativos biológicos, representados por animais e plantas, vivos.

REFERENCIAS

ANDRADE, M.M. **Introdução a metodologia do trabalho científico**, 6. ed, São Paulo: Atlas, 2003.

BASTOS, R.R. **Contabilidade do agronegócio: um estudo exploratório sobre os conhecimentos dos contabilistas do município de Quixadá na região do sertão central do estado do Ceará**. Disponível em: < <http://www.fate.edu.br/ojs/index.php/RRCF/article/view/24/26>. > Acesso em 15 mar 2014

BRASIL. **Projeções do Agronegócio: Brasil 2012/2013 a 2022/2023 / Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento**. Assessoria de Gestão Estratégica. Brasília: Mapa/ACS, 2013.

Câmaras Temáticas. Insumos agropecuário. Disponível em: <http://www.agricultura.gov.br/arq_editor/file/camaras_tematicas/Insumos_agropecuarios/71RO/app_ocr.pdf.> Acesso em 15 mai. 2014.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade rural: uma abordagem decisorial**, 7. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. **Norma Brasileira de Contabilidade (NBCTG46)**, Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/395_CPC%2046%20_final.pdf. Acesso dia 29 Set. 2014.

MARION, J. C. **Contabilidade rural**, 14. ed, São Paulo: Atlas, 2014.

_____. **Norma Brasileira de Contabilidade (NBCTG 29)**, Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001186.> Acesso dia 14 Mai 2014.

OLIVEIRA, D.L; OLIVEIRA, G.D. **Contabilidade Rural: Uma abordagem do Agronegócio dentro da Porteira – de acordo com CPC 29**. Curitiba, Juruá, 2014.

OLIVEIRA, Neuza Corte de. **Contabilidade do agronegócio: teoria e prática**. 2. ed. (ano 2010), 3ª reimp.. Curitiba: Juruá, 2014.

PRODANOV, Cleber Cristiano. **Manual de Metodologia Científica**, São Paulo. Feevale. 2003.

RECH, José Ilirio, PEREIRA, Clesia Camilo, PEREIRA, Ivone Vieira, CUNHA, Moisés Ferreira. **IAS 41 - Agriculture: Um Estudo da Aplicação da Norma Internacional de Contabilidade às Empresas de Pecuária de Corte**, Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos62006/443.pdf>. > Acesso dia 14 mai 2014

REIS, ARNALDO. **DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS - ESTRUTURA E ANÁLISE**. 3º ed. São Paulo. Saraiva, 2009.

12º ENCONRO CIENTÍFICO
CULTURAL INTERINSTITUCIONAL



14.15.16 OUT 2014

