



## **CPC 29 – Ativos biológicos e produtos agrícolas: a importância dos critérios de mensuração e suas peculiaridades**

CPC 29 - Biological assets and agricultural products: the importance of measurement criteria and their peculiarities

CPC 29 - Activos biológicos y productos agrícolas: la importancia de los criterios de medición y sus peculiaridades

Gabriel Azizo Rabelo da Silva<sup>1</sup>

Clesiomar Rezende Silva<sup>2</sup>

### **RESUMO**

Por conta das dificuldades que o setor agrícola ocasiona para a contabilidade, foram criados pronunciamentos técnicos para facilitar a comunicação de contadores de diversos países. A presente pesquisa em seu desenvolvimento vem a retratar o surgimento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que tem como função o preparo da emissão de documentos técnicos em junção com as Normas Internacionais de Contabilidade para a realidade brasileira. Dando embasamento ao pronunciamento técnico CPC 29, que faz menção aos Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas onde sua correlação com as Normas Internacionais de Contabilidade refere-se ao IAS – 41. Tendo como objetivo apresentar a importância da mensuração de forma correta dos Ativos Biológicos conforme o CPC 29. Podendo citar como métodos de mensuração mais utilizados o Valor Justo (Valor de Mercado), Fluxo de Caixa Descontado e Custo Histórico. Desta forma, o artigo consegue especificar cada um desses métodos e em conformidade com o CPC 29, o Valor Justo é o método de mensuração mais utilizado. Com isso o trabalho dá ênfase na importância da mensuração de forma adequada dos Ativos Biológicos.

**PALAVRAS-CHAVE:** Setor Agrícola. CPC 29. Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas. Mensuração.

### **ABSTRACT**

Due to the difficulties that the agricultural sector causes for accounting, technical pronouncements were created to facilitate the communication of accountants from different countries. The present research in its development comes to portray the emergence of the Accounting Pronouncements Committee (CPC), whose function is to prepare the issuance of technical documents in conjunction with the International

<sup>1</sup> Graduando em Ciências Contábeis pela FAJ – GO e autor do presente estudo.

<sup>2</sup> Professor vinculado à Faculdade de Jussara – GO, orientador e coautor da presente pesquisa.

Accounting Standards for the Brazilian reality. Supporting technical pronouncement CPC 29, which mentions Biological Assets and Agricultural Products where its correlation with International Accounting Standards refers to IAS - 41. Aiming to present the importance of measuring Biological Assets correctly in accordance with CPC 29. The most used measurement methods are Fair Value (Market Value), Discounted Cash Flow and Historic Cost. In this way, the article manages to specify each of these methods and in accordance with CPC 29, the Fair Value is the most used measurement method. Thus, the work emphasizes the importance of properly measuring Biological Assets.

**KEYWORDS:** Agricultural Sector. CPC 29. Biological Assets and Agricultural Products. Measurement.

## 1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Rural, com passar dos anos, vem sofrendo várias alterações e sendo cada vez mais importante e eficiente para as empresas que atuam no ramo rural, sendo uma contabilidade universal, levando em consideração que sua base são as normas de orientação, controle e o registro de todas as atividades de uma empresa onde seu produto seja de origem agrícola ou pecuária.

No Brasil, o órgão que é responsável pelo estudo e o preparo da divulgação de pronunciamentos técnicos da Contabilidade é o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) que foi criado pela junção de 6 (seis) entidades que se juntaram através de uma necessidade em comum entre elas.

O CPC surgiu através das Normas Internacionais de Contabilidade, que são divulgadas pelo IASB. Tais normas são definidas de IFRS (*International Financial Reporting Standard* – Normas Internacionais de Relatório Financeiro) e de IAS (*International Accounting Standard* – Normas Internacional de Contabilidade).

No trabalho ora apresentado, discorreremos sobre os Ativos Biológicos, em que podemos defini-los como todos os animais ou plantas vivas, que tem como finalidade a sua comercialização. Podemos citar como exemplo de Ativo Biológico, o carneiro, cujo Produto Agrícola é a lã e os produtos que serão resultantes do processo após a colheita para a comercialização são o fio e tapete.

Descreve-se também sobre as Atividades Agrícolas, que tem sua base a análise de solo, que através desse procedimento consegue saber se um terreno é propício ou não para a plantação e o cultivo de vegetais e flores que tem fins para o consumo ou industrialização.

Com a complexidade que o setor agrícola traz para a Contabilidade Rural, foi a primeira área a receber um pronunciamento específico do IASB onde tem harmonia com Normas

Internacionais de Contabilidade que é relativo ao IAS – 41 – Agricultura, deu origem então ao pronunciamento técnico CPC – 29 onde faz referências ao Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas.

Trazendo a forma de mensuração correta dos Ativos Biológicos, caracterizando os três principais critérios de mensuração: Valor Justo ou Valor de Mercado, Fluxo de Caixa Descontado e o Custo Histórico.

O presente trabalho tem como seu objetivo geral mostrar de forma simples e clara para quaisquer leitores que, demonstrem interesse em saber sobre a importância dos Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas, dos critérios de mensuração e suas características.

O objetivo específico é constituído pelos conceitos de Contabilidade Rural e Atividade Agrícola, descrevendo a história e o surgimento do CPC, como se deu a origem do pronunciamento técnico CPC – 29 que trata do Ativo Biológico e Produto Agrícola, quais são os critérios de mensuração do Ativo Biológico conforme o CPC – 29 e o método de mensuração mais utilizado.

Diante dos objetivos ora levantados, o presente artigo traz a seguinte problemática: Qual o método de mensuração mais utilizado diante todos os critérios descrito no CPC 29 – Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas?

Neste presente artigo é procedente, posto que ele ressalta a grande importância da mensuração de forma correta e adequada dos Ativos Biológicos, levando em consideração que um dos pilares da economia brasileira é o agronegócio fazendo parte do cotidiano de milhares de brasileiros.

Mostra-se, no cenário de discussões, os métodos de mensuração mais utilizados, especificando e caracterizando cada um deles, argumentando o porquê do Valor Justo ou Valor de Mercado é o método mais utilizado diante os demais critérios de mensuração, conforme as normalidades do CPC – 29.

No plano metodológico, o trabalho caracteriza-se por ser um estudo bibliográfico, uma vez que ela se reveste de análises empreendidas a partir de pesquisas e compilações em diferentes artigos científicos, em sites de confiança sobre a temática, adquirindo documentos através do site do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC e por meio de livros que trazem referência sobre o tema Contabilidade Rural.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

O presente estudo apresentara os diferentes conceitos sobre a Contabilidade Rural, buscando demonstrar de uma forma simplificada os procedimentos que foram ocorridos no decorrer do tempo.

Dando ênfase no CPC 29 onde se refere aos Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas, identificando sua origem e seus critérios de mensuração, especificando cada um deles, mostrando o método de mensuração mais utilizado em conformidade com o CPC 29.

### **2.1 Contabilidade Rural: Conceito e suas Peculiaridades**

A Contabilidade pode ser estudada e trabalhada de modo geral e por qualquer empresa. Quando executada de forma específica, ela é denominada de geral ou financeira, sendo, normalmente, intitulada de acordo com a atividade daquele ramo.

Diante disso, podemos considerar que as empresas que executam atividades no perímetro rural se utilizam da Contabilidade Rural, sendo que Marion (2014, p.3) a conceitua da seguinte forma ‘Contabilidade Rural: é a Contabilidade Geral aplicada às empresas rurais’.

Podemos definir que empresas rurais são aquelas que vão explorar a capacidade produtiva de um solo através de um cultivo da terra (atividade agrícola), da criação de animais (atividade zootécnica) e de transformar determinados produtos agrícolas (atividade industrial).

No entendimento de Calderelli (2003), a contabilidade rural tem como base suas normas para a orientação, o controle e o registro através de atos executados e cometidos por uma empresa cujo produto industrial seja agrícola ou pecuário.

Conforme já apontamos, a Contabilidade Rural, por sua vez, registra todos os fatos ocorridos dentro de uma empresa rural, possuindo como obrigação a contabilização mensal de todas as receitas, despesas e custos, respeitando os princípios contábeis e as normas brasileiras de contabilidade.

Crepaldi (2016, p. 88) define que “Contabilidade Rural é um instrumento da função administrativa que tem como finalidade: controlar o patrimônio das entidades rurais, apurar os resultados das entidades rurais aos diversos usuários das informações contábeis”.

Nos moldes do conceito de Crepaldi (2016), afirma que a contabilidade rural é a principal ferramenta para tomada de decisões para empresas de ramo rural. Ela será desenvolvida através de um ciclo, de coleta e processamento de dados que atinge a produção e a disposição de informações de saída, na forma de relatórios contábeis.

Diante disso, podemos considerar que a contabilidade rural é uma contabilidade universal, utilizada para contabilizar todos os atos feitos dentro de uma empresa rural, que são demonstradas em termos monetários, sendo uma das principais ferramentas de controle e informações de que a mesma possa obter.

## 2.2 Atividades Agrícolas

As atividades que têm como base a análise do solo para a plantação e o cultivo de vegetais, o plantio de flores para fins de comercialização, consumo ou industrialização, é considerado atividades agrícolas.

Para identificar tais atividades, Marion (2014, p.2) as divide em dois grupos:

- **Culturas hortícola e forrageira:**
  - cereais (feijão, soja, arroz, milho, trigo, aveia...);
  - hortaliças (verduras, tomate, pimentão...);
  - tubérculos (batata, mandioca, cenoura...);
  - plantas oleaginosas (mamona, amendoim, menta...);
  - especiarias (cravo, canelo...);
  - fibras (algodão, pinho...);
  - floricultura, forragens, plantas industriais...
- **Arboricultura**
  - florestamento (eucalipto, pinho...);
  - pomares (manga, laranja, maçã...);
  - vinhedos, olivais, seringais etc.

Nas atividades agrícolas, suas receitas são contabilizadas de modo diferente das demais, uma vez que são concentradas durante ou depois da colheita. Ao contrário de outras atividades onde a comercialização do produto é distribuída durante o ano ou exercício social, na produção agrícola, essencialmente sazonal, centralizando em determinados períodos, em que a produção pode ser cultivada em alguns dias de um mês do ano, sendo dado o nome de ano agrícola.

Crepaldi (2016, p. 94) discorre que:

Devido à sua produção sazonal, concentrada em determinado período, muitas vezes em alguns dias do ano, nada mais justo que, após seu término, proceder em seguida à apuração do resultado, tão importante para a tomada de decisão, sobretudo a respeito do que fazer no novo ano agrícola (ano agrícola é o período compreendido pela plantação, colheita e normalmente a comercialização da safra agrícola).

Em conformidade com a exposição do autor acima, ano agrícola é o período que engloba desde a plantação, a colheita e geralmente a comercialização da safra agrícola. Marion (2014, p. 4) a define da seguinte forma, “ao término da colheita e, quase sempre, da comercialização dessa colheita, temos o encerramento do ano agrícola. Ano agrícola é o período em que se planta, colhe e, normalmente, comercializa a safra agrícola”.

Algumas empresas optam em fazer o armazenamento da safra, preferem não comercializar após a colheita, na intenção de conseguir um melhor preço. Sendo que em determinada ocasião, o ano agrícola só poderá ser considerado no término da colheita.

Quando feita a apuração de resultado, assim que for executada a colheita e a comercialização, terá uma contribuição melhor e mais adequada para que se possa fazer a avaliação do desempenho agrícola, não precisando esperar meses para ter o conhecimento do resultado que é algo tão importante para a tomada de decisão.

Com isso, devido ao ramo agrícola ser de uma enorme relevância e de difícil compreensão, por trazer dúvidas quanto a sua mensuração, houve a necessidade de uma atualização. Diante de toda modificação, a contabilidade rural, estabeleceu ferramentas de suma importância, de qualidade fidedigna para o reconhecimento, mensuração e comprovação das informações financeiras das empresas.

Através disso, após o surgimento da IASB (Normas Internacionais de Contabilidade) e CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), houve espaço para o estabelecimento do correto segmento contábil para os ativos biológicos e produtos agrícolas.

### **3 CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis)**

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi concebido através da junção das seguintes associações: ABRASCA (Associação Brasileira das Companhias Abertas), APIMEC NACIONAL (Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais), BOVESPA (Índice da Bolsa de Valores de São Paulo), CFC (Conselho Federal de

Contabilidade), FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras) e IBRACON (Instituto Brasileiro do Concreto). À proporção que causou a união dessas entidades, foi em função das determinadas necessidades de:

- *Convergência internacional* das normas contábeis (redução de custos de elaboração de relatórios contábeis, redução de custos e de riscos nas análises e decisões, redução de custos de capital etc.)
- *Centralização* na emissão de normas dessa natureza (no Brasil diversas entidades o faziam).
- *Representação e processo democrático* na produção dessas informações (produtores de informações contábeis, auditores, usuários, intermediários, academia, governo etc.) (ALMEIDA, 2014, p. 10).

Em função dessas necessidades, o CPC foi criado pela Resolução nº 1.055/05 do CFC (Conselho Federal de Contabilidade) com a responsabilidade de estudar e de providenciar os determinados preparos da emissão dos pronunciamentos técnicos de acordo com as condutas contábeis.

Vejamos o art. 03º da Resolução nº 1.055/05:

Art. 3º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de documentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais (alterado pela Resolução CFC n.º 1.567/2019) (BRASIL, 2019).

Como se pode perceber do arcabouço da referida resolução e suas finalidades básicas, podemos depreender que o CPC visa de estudar, pesquisar, elaborar e decidir sobre o teor e a redação de Pronunciamentos Técnicos.

O CPC é totalmente autônomo em relação as suas entidades, na sua composição podemos encontrar dois solicitantes de cada associação já apresentadas. Com a aprovação de uma grande parte da corporação, que constitui o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, outras entidades ou fundações que têm vínculos com contadores, auditores, analista de investimentos ou de demonstrações contábeis, estão sujeitas a receber convites para serem integrantes do Comitê, da mesma forma, que poderão ser desconsideradas.

Para que haja a pronúncia de forma adequada, com os devidos pronunciamentos, orientações e interpretações técnicas, que serão obrigatórias perante a uma audiência pública, o CPC elabora um quadro com todos os pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações

e com as devidas referências para as IFRS e IAS dando facilidade para seus usuários. Nesse sentido, é constituído um total de 48 pronunciamentos técnicos; 6 orientações e 8 interpretações técnicas.

Em razão de sua complexidade e prestígio, o setor agrícola foi o primeiro a receber um pronunciamento específico do IASB. Foi instituído o pronunciamento técnico para Ativos Biológicos e Atividades Agrícolas como CPC – 29 onde tem coerência com as normas internacionais de contabilidade referentes a IAS – 41 – Agricultura.

### **3.1 CPC 29 – Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas**

O CPC 29 é o pronunciamento técnico ao tratamento contábil e as divulgações dos Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas. Tendo como seu objetivo, estabelecer o tratamento contábil, e suas correspondentes divulgações.

Conforme o CPC 29 (2009) item 1, o pronunciamento deverá ser aplicado para a contabilização dos seguintes itens:

1. Este Pronunciamento deve ser aplicado para contabilizar os seguintes itens relacionados com as atividades agrícolas:
  - (a) ativos biológicos, exceto plantas portadoras; (Alterada pela Revisão CPC 08).
  - (b) produção agrícola no ponto de colheita [...]

Tal pronunciamento deverá ser utilizado para a produção agrícola, considerando o que foi fornecido no momento e no ponto da colheita dos produtos provindos dos Ativos Biológicos da entidade.

O pronunciamento técnico CPC 29 (2009), instaura que devem ser declaradas informações exclusivas em relação a “ativo biológico cujo valor justo não pode ser mensurado de forma confiável” e “subvenção governamental”.

### **3.2 Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas: Conceitos e Características**

A Atividade Agrícola é a direção da transformação biológica e da colheita de Ativos Biológicos para extração ou conversão em Produtos Agrícolas ou a Ativos Biológicos adicionais. Está vinculada a elementos básicos que vão servir de suportes para que possam

alcançar os objetivos esperados, por conta disso, o CPC 29 expõe em seu texto, esclarecer e especificar as definições nessa área, para que as entidades venham a compreender e direcionar cada item de maneira coerente.

Atividades Agrícolas incluem variáveis séries de atividades, como exemplo a extensão do rebanho, a colheita anualmente ou constante, culturas aquáticas (inclui-se a criação de peixes) e entre outras.

Ativos Biológicos são relacionados a seres vivos (animais ou plantas) que têm como finalidade a comercialização. Marion (2014, p. 33) descreve que “ativos biológicos abrangem tudo aquilo que nasce, cresce e morre, desde as culturas temporárias e permanentes até os animais, rebanhos de reprodução e corte”.

Podemos definir que Ativos Biológicos são animais ou plantas vivas que têm como fins a extração do Produto Agrícola, em conceito com o CPC 29 (2009) a produção agrícola entende-se como aquela adquirida no momento e no ponto da colheita dos produtos que procedem dos Ativos Biológicos da entidade.

Em outras palavras, a mudança biológica pode ser obtida através do procedimento do crescimento, degeneração, produção e reprodução que causaram mudanças no sentido qualitativo e quantitativo no Ativo Biológico.

Como exemplo, o Ativo Biológico no setor do papel e celulose, define entre o intervalo do plantio e no momento que está sendo feita a colheita. A partir desse ponto, passa a ser considerado Produto Agrícola e assim considera até sua transformação ou melhoria (CARVALHO, *et al.*, 2013).

São excluídos da aplicabilidade desse pronunciamento do CPC, aqueles produtos que foram processados ou beneficiados da consequente produção agrícola. Podemos citar um processo de exclusão, o procedimento da uva para a transformação em vinho, por mais que esse procedimento seja uma extensão natural da atividade e que ocorre dentro da associação que a cultivou e a colheu.

Esta etapa é formalizada pelo CPC 16 – Estoques ou outro pronunciamento mais adequado. Podemos excluir também da aplicação do CPC 29 as terras que tem relação com Atividade Agrícola, que por sua vez são previstas no CPC 27 – Ativo Imobilizado e CPC 28 – Propriedade para Investimento.

Para que possamos aderir mais conhecimento sobre os Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas o CPC 29 disponibiliza em seu *caput* um quadro em que se especificam tais atividades e os produtos resultantes do encadeamento depois da colheita.

Conforme se depreende do CPC 29 (2009):

<b>Ativos Biológicos</b>	<b>Produtos Agrícolas</b>	<b>Produtos resultantes do processamento após a colheita</b>
Carneiros	Lã	Fio, tapete
Plantação de árvores para madeira	Árvore cortada	Tora, madeira serrada
Gado de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaça	Salsicha, presunto
Plantação de algodão	Algodão colhido	Fio de algodão, roupa
Cana-de-açúcar	Cana colhida	Açúcar
Plantação de fumo	Folha colhida	Fumo curado
Arbustos de chá	Folha colhida	Chá
Videira	Uva colhida	Vinho
Árvores frutíferas	Fruta colhida	Fruta processada
Palmeira de dendê	Fruta colhida	Óleo de palma
Seringueira	Látex colhido	Produto da borracha
<p>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. (Item alterado pela Revisão CPC 08)</p>		

**QUADRO 01.** Ativos Biológicos, produto agrícola e produtos resultantes do processamento depois da colheita

**FONTE:** CPC 29, 2009.

O quadro acima identificou os Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas de uma forma bem caracterizada, onde demonstrou quais os produtos que irão resultar de cada ativo depois do procedimento da colheita.

#### **4 CRITÉRIOS DE MENSURAÇÃO DO ATIVO BIOLÓGICO E PRODUTO AGRÍCOLA CONFORME O CPC 29**

O CPC 29 define como uma de suas regras para mensuração dos Ativos Biológicos os seguintes critérios, no seu item 13:

13. O produto agrícola colhido de ativos biológicos da entidade deve ser mensurado ao valor justo, menos a despesa de venda, no momento da colheita. O valor assim atribuído representa o custo, no momento da aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques, ou outro Pronunciamento aplicável.

No Brasil, até o exercício de 2009, as entidades abraçavam o valor de custo de aquisição ou a produção como sua base para mensurar os Ativos Biológicos. Mas tendo como razão a realidade da transformação biológica e a modificação do valor durante o processo produtivo, tais ativos passaram então a ser mensurados pelo valor justo.

Os Ativos Biológicos deverão ser confirmados logo de início e em períodos que terão sequências a cada data de reporte pelo seu valor justo, menos os custos que já foram considerados no ponto de venda, a menos que esse valor justo não venha a ser confiável na hora da mensuração.

Quando falamos em valor justo, ela tem uma definição que possui uma noção de troca de ativos e saída para passivos. Marion (2014, p. 12) a discrimina da seguinte forma:

Valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

O Valor Justo (Valor de Mercado) substituiu o método tradicional de avaliação pelo custo, levando em consideração que estes ativos crescem ou engordam conforme o tempo passe.

Na atualidade para que possa ser feito a mensuração do Ativo Biológico existem 3 tipos de critérios: Valor Justo (Valor de Mercado); Fluxo de Caixa Descontado e o Custo Histórico.

### 3.3 Valor Justo (Valor de Mercado)

O CPC no seu procedimento técnico nº 46 (CPC, 2012, p. 3) define o valor justo da seguinte maneira “[...] define valor justo como o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração”. Tal pronunciamento tem semelhança direta com a norma internacional IRFS 13 e tem aprovação da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TG 46.

Observando que o valor justo pode ser entendido como o valor que poderia receber na hora da comercialização do produto caso sua comercialização fosse feita em um mercado, na data em que sua mensuração foi realizada.

Com embasamento na lei 6.404/1976 no artigo 183º e § 1º, define-se as seguintes informações para que possa ser feita a definição do valor justo:

- a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;
- b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;
- c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.
- d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes [...] (BRASIL, 1976, texto digital).

Nota-se que, em consideração aos investimentos, o valor da venda que poderá ser obtido no mercado ativo em que o produto será comercializado é o principal aspecto para que possa definir o valor justo do produto.

No decorrer dos anos, a mensuração a valor justo vem ganhando espaço para que possa avaliar certo tipo de ativos, pois leva em consideração que esse método é a forma mais eficaz e confiável para refletir a forma de um bem. Seguindo esse conceito, a IASB vem emitindo normas onde tem o requerimento para que alguns ativos sejam mensurados a valor justo.

Quando é relacionado a aplicação do valor justo com o Ativo Biológico, há certas discordâncias em relação a mensuração, principalmente ativos de longa maturação. Muitas vezes esses ativos são implantados na terra como o caso de árvores de floresta plantada, nesse caso pode não ter mercado separado para diferentes ativos, tendo assim um mercado combinado.

Seguindo o conceito do CPC 29 (2009, artigo digital):

Há uma premissa de que o valor justo dos ativos biológicos pode ser mensurado de forma confiável. Contudo, tal premissa pode ser rejeitada no caso de ativo biológico cujo valor deveria ser cotado pelo mercado, porém, este não o tem disponível e as alternativas para mensurá-los não são, claramente, confiáveis. Em tais situações, o ativo biológico deve ser mensurado ao custo, menos qualquer depreciação e perda por irrecuperabilidade acumuladas. Quando o valor justo de tal ativo biológico se tornar mensurável de forma confiável, a entidade deve mensurá-lo ao seu valor justo menos as despesas de venda. Quando o ativo biológico classificado no ativo não circulante satisfizer aos critérios para ser classificado como mantido para venda (ou incluído em grupo de ativo mantido para essa finalidade), de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, presume-se que o valor justo possa ser mensurado de forma confiável (Alterado pela Revisão CPC 03).

Tendo em vista a adoção da IAS 41, o Ativo Biológico começou a ser reconhecido de uma maneira confiável e passou então a ser obrigatoriamente “mensurado ao valor justo livre das despesas de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência” (CPC 29, 2009, p.5). Com a mensuração feita pelo valor justo, consegue-se ter um objetivo onde demonstrará uma versão mais realística, tal qual, a realidade da entidade.

Quando a mensuração do ativo não puder ser feita de uma maneira confiável, de acordo com a norma, o ativo deverá ser mensurado pelo seu valor justo reduzido de qualquer tipo de depreciação ou perdas. A partir do momento que o ativo for considerado confiável para que haja sua mensuração, o valor justo será aplicado imediatamente (RECH, *et al*, 2006).

Por sua vez, o Ativo Biológico deverá ser mensurado pela entidade ao seu valor justo menos as despesas que estão relacionadas à venda, no ato da colheita, pois assim será entendido que o produto possa ser mensurado de modo autêntico no ponto da colheita.

### **3.4 Fluxo de Caixa Descontado**

Para que se possa ter uma noção da base de avaliação por fluxo de caixa descontado, está no cálculo do valor presente dos fluxos de caixa livres que será gerado no ativo futuramente. Em razão da geração dos fluxos serem em datas futuras distintas, terá a necessidade de trazê-los ao valor presente por uma taxa de desconto adequada.

Tal taxa de desconto será tarifada como uma função de risco inerente aos fluxos de caixa estimados, sendo que as taxas maiores serão para os ativos com mais riscos e as taxas menores vão ser direcionadas para projetos mais seguros.

A determinação da taxa de desconto e a estimativa do fluxo de caixa futuro são dois procedimentos criteriosos e de maior importância para a definição da extensão do valor do ativo.

Marion (2014, p. 41) salienta que, para elaborar o fluxo, envolver-se-á a determinação dos seguintes itens:

- volume de produção futura em cada período de vida do ativo;
- preço de venda, que pode ser baseado em valores passados, correntes ou estimativa futura;
- custos de manutenção futura do ativo, que podem ser administrativos, operacionais ou gastos com ativo fixo (máquinas, equipamentos, veículos etc.). Podem ser estimados tomando como base custos passados correntes ou estimativas futuras;
- despesas para vender o produto resultante do ativo;
- valores residuais.

Quando se está realizando a avaliação do Ativo Biológico, a taxa de desconto deve ser a que mais se adequa. Geralmente, a taxa mais utilizada é o CMPC (Custo Médio Ponderado do Capital), que é a média mais prudente do custo do capital de terceiro (CT) e do capital próprio (CP).

Seguindo os mesmos parâmetros conceituais, Marion (2014, p. 42) dá o seguinte exemplo:

Supondo que uma empresa para investir em ativo biológico contraiu empréstimos para financiar 40% desse investimento, a um custo de 11% ao ano e que donos da empresa esperam um retorno de 15% ao ano, então o CMPC será:

$$\text{CMPC} = (\% \text{ CT} \times \text{custo do CT} \times (1 - \text{IR})) + (\% \text{ CP} \times \text{custo do CP})$$

$$\text{CMPC} = (40\% \times 11\%) \times (1 - 34\%) + (60\% \times 14\%)$$

$$\text{CMPC} = 11,30\%$$

Os fluxos de caixa e as taxas de desconto são definidas por reais ou nominais. Para que um fluxo de caixa seja definido como real é quando não são adicionados os efeitos inflacionários. Da mesma maneira que a taxa de desconto pode ser considerada real, não levando em consideração os efeitos causados pela inflação.

Assim, a taxa SELIC será denominada nominal, pois está relacionada a inflação. Há a necessidade sempre de manter a coerência entre as taxas reais e nominais e os fluxos de caixa real e nominal.

### 4.3 Custo Histórico

O método de custo presume que a mensuração dos Ativos Biológicos pelo montante de custo colocado em seu adquirecimento ou produção (OLIVEIRA e OLIVEIRA, 2017). A situação mais frequente envolve a função dos custos durante a produção ou manejo dos ativos nos exercícios agrícolas ou zootécnicos.

Essas prerrogativas poderão ter variações, dependendo do tipo de cultura envolvida ou do tipo de Ativo Biológico. Como já descrito, os produtos agrícolas com destino à venda, serão mensurados pelo valor justo, não permitindo o custo histórico, conforme item 32 do CPC 29.

Contudo, a hipótese do Pronunciamento é a mensuração do produto agrícola quando feito sua colheita. Quando o ativo entra na sua fase de crescimento, em geral, não existe o valor justo, pelo fato de ter dificuldades na hora da identificação do mercado ativo para o produto quando está nesse estágio. Durante esse procedimento o produto agrícola, comumente, assume um aspecto de Ativo Biológico consumível, levando em consideração que ainda encontra em transformação biológica.

Esses ativos terão a possibilidade de ser mensurados pelo custo histórico desde sua identificação (MARION, 2014), tem como exemplo: plantas que são Ativos Biológicos consumíveis e dos animais criados para o abate, impossibilitando assim a identificação do valor justo.

Quando é referente a plantas (ex. milho, soja e arroz) a partir do momento que é feito o plantio, será um ponto de partida para a obtenção do custo do produto em formação (Ativo Biológico Consumível). Em geral, a mensuração feita desses ativos pelo custo, é a maneira mais confiável de ser executada, quando não existir uma forma confiável para a definição do valor justo (OLIVEIRA e OLIVEIRA, 2017).

Já para os animais que tem como finalidade o abate, o nascimento pode ser considerado um ponto de início para o custeio dos ativos, desse momento em diante, os custos adquiridos com o rebanho serão atribuídos ao ativo em crescimento, onde será demonstrado no Balanço pela soma dos custos até aquele momento de sua vida.

Os Ativos Biológicos para produção, os seus custos serão contabilizados desde o reconhecimento inicial (ex.: o nascimento de rebanho que tem como finalidade à reprodução, plantação das mudas de árvores frutíferas) até o momento em que estiverem prontos para o uso.

Em regra, os Ativos Biológicos, atendem as condições de imobilizados quando são designados à atividade operacional da entidade. Serão classificados no subgrupo “Ativos Biológicos para Reprodução” dentro do Imobilizado.

No período em que o Ativo Biológico está em formação para a produção, será classificado como Imobilizado em Andamento, sendo assim irá preencher os conceitos deste subgrupo do Imobilizado, tendo seu futuro destinado ao uso nas operações da entidade (IUDÍCIBUS *et al.*, 2013).

A partir do momento em que o ativo se forma (floração/colheita), ele será transferido para o Imobilizado em Operação, oportunidade em que se considera que os benefícios gerados, começaram a fluir para entidade.

## **5 A IMPORTÂNCIA DA MENSURAÇÃO CORRETA DOS ATIVOS BIOLÓGICOS – CPC 29**

Reputa-se salutar para a contabilidade que os Ativos Biológicos sejam mensurados da maneira correta, pois, as informações adquiridas são de extrema relevância para que seja tomada uma decisão.

Quando o assunto se refere aos Ativos Biológicos, a mensuração correta torna-se ainda mais crucial, principalmente quando ela é aplicada no Brasil, pois, sua economia está ligada diretamente no agronegócio.

O lançamento confiável dos Ativos Biológicos não é apenas uma peculiaridade qualitativa de informações, tem também como o objetivo, o estabelecimento de parâmetros e adequação aos padrões da contabilidade internacional. Tal adaptação é indispensável, dentro de um cenário onde existe uma globalização, onde ocorre negociações de países do mundo inteiro (MARION, 2014).

A mensuração por sua vez tem como significado de medir, tendo como a finalidade determinar a extensão ou a avaliação de algo. Entende-se que a mensuração é uma forma de avaliação, onde irá colocar uma medida em algo, buscando colocar padrões entre uma coisa e outra.

De acordo com Hendriksen e Breda (1999, p. 303) apud Silva (2019) na contabilidade “mensurar é atribuir uma quantidade numérica a uma característica ou a um atributo de algum objeto, como um ativo, ou de uma atividade, como a de produção”.

Afirmando que o ato de colocar um valor monetário a qualquer objeto deve ser feito após a seleção de um atributo específico a ser medido, tendo uma condição ou característica específica deste mesmo objeto, sem essas atribuições a mensuração não terá sentido.

Sabendo que o agronegócio é um dos pilares mais importantes para a economia brasileira, dando assim grande importância a mensuração dos ativos de forma correta, para a contabilidade, principalmente os Ativos Biológicos, também se tornando essencial para a harmonização com as normas internacionais, que poderá facilitar a negociações entre países.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No decorrer deste trabalho, foram apresentados diferentes conceitos do que é Contabilidade Rural e seus objetivos, as suas alterações realizadas no decorrer dos anos, fornecendo informações cruciais para o entendimento, conceituando tal ramo a partir de diferentes visões conceituais e epistemológicas.

Apresentando de uma forma clara, o surgimento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão responsável de fazer às alterações adequadas dos pronunciamentos técnicos esteve em conformidade com as condutas contábeis, em junção da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais. O vigente estudo discorreu sobre o CPC 29 – Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas, apontando suas principais características, seus critérios de mensuração e a método mais utilizado para que possa mensurar de forma correta e confiável.

A pesquisa, de uma forma explícita, retratou a grande importância da mensuração de modo correto dos Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas, expondo os principais critérios de mensuração, sendo eles Valor Justo (Valor de Mercado), Fluxo de Caixa Descontando e o Custo Histórico.

Diante da pesquisa, o método para mensuração mais utilizado é o Valor Justo, que vem ganhando cada vez mais e mais espaço para que possa fazer a avaliação de diferentes ativos, pois ele é a maneira mais confiável e eficaz para que se tenha uma reflexão mais adequada de um bem, conseguindo ter um objetivo mais claro e mais compatível à realidade da entidade.

Perante o que foi citado, o Valor Justo só não será utilizado em determinadas ocasiões, quando por exemplo, não houver o valor do Ativo que está sendo negociado, nesse caso utiliza-se o método de mensuração Custo Histórico.

Contudo, o trabalho conseguiu demonstrar de uma maneira clara a importância dos lançamentos de forma confiável, pois, as informações fornecidas através da mensuração não terão somente um aspecto qualitativo, mas, estabelecer a adequação aos padrões da contabilidade internacional.

Com isso, observa-se a grande pertinência do pronunciamento técnico CPC 29 – Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas para a Contabilidade Rural, pois, consegue unificar o pronunciamento entre contadores de diversos países, que fazem referências aos Ativos Biológicos, dando ênfase, nos seus métodos de mensuração em conformidade ao CPC 29.

## 7 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Curso de contabilidade introdutória em ifrs e cpc**. 1º. Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CALDERELLI, Antônio. **Enciclopédia contábil e comercial brasileira**. 28. Ed. São Paulo: CETEC, 2003

CARVALHO, F.S. de et al. **Ativos biológicos: evidenciação das empresas participantes do Ibovespa. Custos e @gronegocio on line** - v. 9, n. 3 – Jul/Set - 2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Conheça o CPC**. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 28/08/2021.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamentos – cpc 46**. Disponível em < <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>>. Acesso em 20/10/2021.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **CPC 29 - Ativos Biológicos e Produto Agrícola**, 2009. Disponível em < <http://www.cpc.org.br>>. Acesso em 28/08/2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução cfc nº 1.055/05**. Disponível em < <https://cfc.org.br/>>. Acesso em 13/10/2021.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade rural: uma abordagem decisorial**. 8º. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

DÍCIO - **Dicionário online de português**. Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/>> . Acesso em 15/10/2021.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. Tradução: Antônio Zoratto Sanvicente. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades - de acordo com as normas internacionais e do cpc**. 2ª. São Paulo: Atlas, 2013.

MARION, José Carlos. **Contabilidade rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária**. 14º. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

RECH, I. J. et al. IAS 41 - **Agriculture: um estudo da aplicação da norma internacional de contabilidade às empresas de pecuária de corte.** In: 6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Anais... São Paulo, 2006.

SILVA, Lara Alves. **A importância da mensuração correta de ativos biológicos na cultura da soja.** Unievangélica, 2019. Disponível em <<http://repositorio.aee.edu.br/bitstream/aee/10745/1/TCC%20Lara%20Alves.pdf>>. Acesso em 10/08/2021.

OLIVEIRA, Deyvison de Lima; OLIVEIRA, Gessy Dhein. **Contabilidade rural: uma abordagem do agronegócio dentro da porteira - de acordo com o CPC 29, com exercícios práticos.** 3. Curitiba: Juruá, 2017.

