



Proposta de fluxo contábil, grupo de contas e subcontas para o ativo biológico na avicultura de produção de ovos, conforme recomendações do CPC 29.

Resumo

No presente Artigo apresenta-se uma proposta de fluxo contábil, grupo de contas e subcontas para o ativo biológico na avicultura de produção de ovos, conforme recomendações do CPC 29, substituindo o custo histórico - método tradicional utilizado, pelo método de mensuração do ativo biológico a valor justo. Para tanto, no presente estudo foi utilizado, entrevista exploratória para conhecimento, observação e acompanhamento de uma unidade utilizada (granja) para coleta de dados. As atividades diárias na produção consistiram em limpeza, classificação e venda de ovos, cuja produção diária em média foi de 126.000 (cento e vinte e seis mil) ovos, obtidos aproximadamente de 140 mil Ativos Biológicos (galinhas) envolvidos no processo. Observou-se que os Ativos Biológicos (galinhas), seguiram 5 fases distintas: 1 dia à 1 semana; 2 à 18 semanas; 19 à 24 semanas; 25 à 41 semanas; 41 à 85 semanas (sendo esta última fase não considerada para mensuração). Os resultados obtidos evidenciam a viabilidade da utilização do fluxo contábil a valor justo, demonstrando a predominância do mesmo sobre o custo histórico. Sendo assim o trabalho propôs informações mais próximas à realidade econômica.

Palavras-chave: CPC 29; Valor Justo; Fluxo Contábil; Mensuração; Ativo Biológico.

Linha Temática: Outros temas relevantes em contabilidade



1 Introdução

O agronegócio possui grande significado econômico, é uma importante atividade mundial que contribui consideravelmente para o PIB - (Produto Interno Bruto). O Brasil destaca-se como maior produtor do mundo, surge então à necessidade de uma visão especial da contabilidade voltada para empreendimentos que possuem atividades agrícolas. Neste sentido a contabilidade em agronegócio vem se sofisticando com o passar do tempo a ponto de se caracterizar grupos e subgrupos contábeis relacionados a ativos biológicos.

A contabilidade de ativos biológicos, segundo o que define o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) 29 Ativo Biológico é um animal e/ou planta, vivos.

A contabilidade de ativos biológicos trata de eventos contábeis que envolvam tudo aquilo que nasce, cresce e morre. Com a chegada da IFRS - *International Financial Reporting Standards* (Normas Internacionais de Relatório Financeiro) editada pelo CPC na temática Ativos Biológicos o CPC 29, o Brasil entra na rota da contabilidade internacional com mais 100 países que passam a praticar uma nova modalidade na contabilidade rural. Destaca-se como principal mudança o método de mensuração do ativo biológico pelo valor justo, substituindo o método tradicional utilizado até então, o custo histórico.

Marion, 2012, Silva e Silva. ET AL. (2011) em suas pesquisas sobre mensuração *do Fair Value* (Valor Justo) de ativos tangíveis: Estoque e Ativo imobilizado, utilizou-se do CPC 1 Redução ao Valor Recuperável de ativos; CPC 12 – Ajuste a Valor presente; CPC 16 – Estoques; CPC 27 – Imobilizado. Apresentaram como sugestão para pesquisas futuras o estudo dos demais pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamento Contábil (CPC) devidamente aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade em conformidade com as normas internacionais, pois os estudos desses conceitos contribuem significativamente para o conhecimento de todos os usuários diretos e indiretos da contabilidade.

O CPC 29 foi um dos alicerces para fundamentar o método e a aplicabilidade do presente estudo, é o pronunciamento que respalda a mensuração e divulgação relacionada à ativos biológicos e produtos agrícolas. Utilizando o método valor justo, as novas normas trazem consigo a necessidade de interpretação para aplicação de acordo com a realidade do empreendimento.

Em face à dificuldade da mensuração de ativos biológicos pelo método do valor justo, considerando que até a edição do IAS 41 - *International Accounting Standards* (Normas Internacionais de Contabilidade) e CPC 29 e método de custo histórico de mensuração ser predominante, surge a necessidade de pesquisas empíricas para verificar a aplicabilidade do uso do valor justo, assim posto, justifica-se esta pesquisa para que identifique e analise as limitações da aplicação do referido método de mensuração pelo valor justo de acordo com a atividade, pois verifica-se que devido a variedade de culturas e atividades é indispensável um estudo e análise de caso de cada setor.

Mediante a situação supracitada, quais as peculiaridades da atividade na avicultura de produção de ovos, no que tange à mensuração do ativo biológico e produto agrícola pelo valor justo?

Iudicibus e Martins (2007), em uma pesquisa sobre a investigação e proposição sobre o conceito e o uso do valor justo, recomendam que pesquisas empíricas sejam realizadas para ajudar de maneira objetiva e mais fundamentada a escolher os caminhos para o uso do método de mensuração pelo valor justo. Em acordo com a questão da aplicabilidade da teoria na



prática temos Rech e Pereira (2012), em seu artigo: Valor justo: análise dos métodos de mensuração aplicáveis aos ativos biológicos de natureza fixa, os quais concluem que teoricamente é possível mensurar os ativos biológicos de natureza fixa pelo valor justo, e sugerem que pesquisas futuras constatem se as técnicas apresentadas através de sua pesquisa têm aplicabilidade a casos reais.

Estudos desta natureza possuem importante contribuição devido à carência de pesquisas realizadas e publicadas nesta área (Iudícibus e Martins - 2007).

O objetivo geral desta pesquisa foi apresentar peculiaridades da atividade avicultura de produção de ovos, para elaboração de uma proposta de fluxo contábil e um grupo de contas e subcontas para mensuração do ativo biológico e produto agrícola utilizando o valor justo conforme CPC 29. Especificamente foi analisar a mensuração pelo valor justo de ativos biológicos; identificar as peculiaridades da criação de aves, bem como todas as suas características biológicas, e de capacidade de produção e apresentar um modelo de contas que demonstre a proposta deste estudo no que se refere a mensuração das galinhas como ativo biológico para produção, cujo produto agrícola é o ovo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Conceitos e definições teóricas do valor justo

Com a aprovação da Lei 11.638/07, que alterou a Lei 6.404/76, o tema “*Fair Value*” (valor justo), ganhou uma grande relevância, o artigo 183 da referida lei trata de critérios de avaliação de ativo considerando seus registros e reavaliações pelo valor justo. (Silva, Silva e Denberg, 2011).

A abordagem do Valor Justo é muito antiga, a exemplo temos Saliers (1920) que questionava junto a outros pesquisadores os benefícios e malefícios da utilização do valor justo. Com a inclusão do Brasil na rota da contabilidade internacional até chegar a incorporação do valor Justo nas normas de contabilidade houve a necessidade de harmonização das práticas contábeis, o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) edita as IFRS (*International Financial Reporting Standards*) e apresenta o CPC nº 29 para regulamentar o tratamento contábil de ativos biológicos de modo que a mensuração e a reavaliação se deem pelo valor justo. (Marion, 2012).

No que define o item 8 e 9 do CPC 29, Valor Justo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, de modo que o mercado defina livremente o valor sem fatores que definam uma transação imposta, esse valor deverá ser baseado de acordo com a localização e condições atuais, ou seja no mercado atual e possível de ser negociado, o valor justo será o preço de mercado principal menos as despesas de vendas. (CPC 29)

Esse conceito representará muitas mudanças na cultura contábil, pois o método custo histórico utilizado até então representava “porto seguro” para muitos profissionais e usuários da contabilidade. (Iudícibus e Martins, 2007).

Essa nova métrica apesar de gerar dúvida e dificuldade vem com o intuito de melhorar a informação e representar maior confiabilidade e precisão as demonstrações contábeis. Os ativos biológicos estão em constante mudança, ao avaliá-los identifica-se geralmente que há uma variação positiva que não apenas aumenta o ativo como também gera um ganho econômico para a entidade. (Marion 2012).



Considerando que os ativos biológicos sofrem transformações que alteram seu valor, os ativos biológicos de natureza fixa que teriam o resultado reconhecido apenas após o período de formação ou após a colheita, se utilizado o método valor justo terá o reconhecimento do resultado periodicamente, tornando a informação contábil mais relevante no processo de tomadas de decisões. (Rech e Pereira, 2012).

Neste contexto há a necessidade de interpretação e aplicação do referido método, pois as novas normas aplicáveis a segmentos que possuam ativos biológicos ou produtos agrícolas reconhecem a obrigação de mensurar a transformação que o ativo biológico sofre, seja ela uma mudança induzida no caso de melhoramento genético, ou a transformação biológica natural; No item 7 do CPC 29 a mudança/transformação pode ocorrer decorrente dos seguintes eventos: Crescimento, degeneração ou procriação, por conseguinte o registro deverá ser realizado no reconhecimento inicial e no final de cada exercício.

2.2 Métodos de reconhecimento/mensuração de Ativo Biológico conforme CPC 29

A IAS 41 em seus parágrafos 12 e 13 definem que a mensuração de ativos biológicos e produtos agrícolas devem ocorrer no reconhecimento inicial e em cada balanço pelo valor justo menos as despesas estimadas de venda, quando este for confiável. (Rech e Pereira, 2012)

Para a determinação do valor justo apresentam-se três enfoques: Enfoque de mercado, receita ou lucro futuro e custo. (Ernest & Young e Fipecafi, 2009)

No enfoque de mercado, segundo o CPC 29 item 17, se houver mercado ativo, ou seja: se os itens negociados são congêneres, compradores e vendedores podem ser encontrados a qualquer momento e se os preços estão disponíveis para público (Item 8 CPC 29), o preço definido naquele mercado é apropriado e determinante para seu valor justo, se houver mercados distintos, deve-se utilizar o mais relevante, caso a entidade não tenha acesso ao mercado ativo o item 18 do CPC 29 apresenta três alternativas que possibilitam a determinação do valor justo considerando o enfoque de mercado, na ausência do mercado ativo. As três alternativas são: Utilizar o preço de mercado da transação mais recente, preço de mercado de ativos similares e/ou padrões de setor.

No enfoque receita ou lucro futuro, deverá converter os lucros estimados em valores presentes descontado à taxa determinada pelo mercado, a principal técnica utilizada para encontrar o valor justo utilizando este enfoque denomina-se fluxos futuros de caixa descontado. Esta conversão à valor presente do fluxo de caixa líquido esperado é necessária para representar o valor do ativo avaliado no local e nas condições atuais. CPC 29, item 21.

Quando houver incapacidade para mensurar de forma confiável o valor justo, utiliza-se o custo, o CPC 29, item 30, normatiza que o método de custo será utilizado apenas quando não for possível cotar o preço do ativo biológico considerando os enfoques de mercado e após utilizar as alternativas identificar que o valor encontrado não é confiável. Deverá ser reconhecido pelo custo menos depreciação e perda por irrecuperabilidade acumulada. A mensuração pelo custo significa identificar todos os gastos necessários para colocar o ativo em condições de gerar benefícios para a empresa. (Marion, 2012).



2.3 Mensuração do Ativo Biológico na atividade zootécnica pelo valor justo

Devido à escassez de publicações contábeis sobre o agronegócio avicultura, esta pesquisa utilizara de recursos teóricos voltados para atividades rurais da pecuária no que trata de mensuração matrizes e reprodutores, que são ativos biológicos de natureza permanente, ou conforme o CPC 29 ativos biológicos para produção, são os que possibilitam mais de uma colheita, ou produzem produtos agrícolas mais de uma vez. É possível perceber que a avicultura para produção de ovos possui atividade similar a matrizes e reprodutores, podendo assim receber o mesmo tratamento contábil.

Os ativos biológicos para produção são classificados como ativo imobilizado no balanço patrimonial e anualmente devem ser reavaliados para apuração de ganho ou perda devido à mudança de valor (Marion, 2012). Sabe-se que, tem sido muito discutida a contabilidade aplicada ao agronegócio, mais especificamente no campo da agricultura, pecuária e agroindústria, considerando a predominância das commodities, e, consequentemente o pequeno produtor com poucas opções e oportunidades de atuação, por consequência da grande intensificação tecnológica e exigência de grandes áreas produtivas. A piscicultura, nesse enfoque é fator que habilita e possibilita esforços e presença pessoais decisivas para o sucesso da produção (Oliveira; Ferreira; Porto, 2012).

De acordo com Anualpec (2008, apud Oliveira; Ferreira; Porto, 2012), se os agricultores conhecerem o negócio adotando estratégias qualificadas para tal, estes serão beneficiados, pois ao ver os números, encontrar referências e ter a possibilidade de verificar a evolução ou não de sua atividade empresarial, entenderão quão significativo é investir tempo e dinheiro considerável nos procedimentos administrativos e comerciais.

2.4 Custo histórico *versus* valor justo para Ativo Biológico

Considera-se atividade agrícola o gerenciador da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para venda ou para a conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais, pela entidade (CPC 2009, p.3). Ativo biológico refere-se a um animal ou uma planta desde que estejam vivos, já o processo de degeneração, crescimento e procriação responsáveis por mudanças qualitativas e quantitativas no ativo biológico, define-se como transformação biológica.

Até a edição do IAS 41 e CPC 29 o método predominante para mensuração de ativos biológicos era o custo histórico, com o advento da nova normatização para avaliação dos ativos biológicos, surgiram pesquisas e conceitos comparativos para identificar o impacto do uso do método de mensuração à valor justo.

A mensuração pelo custo histórico justifica-se devido alguns aspectos: Objetividade, verificabilidade e realização do lucro, por outro lado, o uso da mensuração pelo valor justo registra os ganhos ou perdas periodicamente, mantendo as demonstrações contábeis atualizadas e refletindo a realidade do empreendimento. (Marion, 2012)

A predominância do valor justo sobre o custo histórico permite que o mercado possa ter informações mais relevantes, ou seja, mais próximas a realidade, já que o reconhecimento do ativo não se dá pelo valor original ou pelo custo histórico, e sim determinado pelo preço que seria recebido pra vender um ativo ou pago pela transferência do passivo na data da mensuração, essas características são as mudanças mais relevantes para os segmentos



econômicos que possuem ativos biológicos em seu patrimônio. (Barros; Souza; Araújo; Silva; Silva, 2012)

A utilização do método de mensuração à valor justo desperta pesquisas críticas em relação a nova forma exigida pela nova legislação, apresentam em sua pesquisa o que chamam de uma análise realista, que consiste em utilizar o método valor justo em complemento ao método utilizado há tantos anos, o custo histórico. Iniciar uma implementação pacificada e planejada do novo método utilizando de maneira complementar ao custo histórico, e após pesquisas empíricas que validem as mudanças, adotar definitivamente o método. (Iudicibus e Martins, 2007).

Ou seja, sugere-se que tais avaliações adicionais durante um período de transição sejam evidenciadas em complementação às tradicionais e não pura e simplesmente as substituindo. Haveria até uma base de comparação interessante. E daí pesquisas empíricas poderiam, dentro da Teoria Positiva da Contabilidade, ajudar, de maneira objetiva e mais fundamentada, a escolher os melhores caminhos. (Iudicibus e Martins, 2007, p. 9).

Um estudo que teve como tema: *Fair Value Versus Historical Cost-Based Aluation For Biological Assets: Predictability Of Financial Information* (Valor de mercado versus custo histórico de avaliação baseada para os ativos biológicos: Previsibilidade da informação financeira), constatou através de uma pesquisa empírica que não foram identificadas desvantagens com relação ao valor justo e o custo histórico, ao contrário, identificando a realidade da contabilidade agrícola o uso do valor justo trata-se de um método não menos consistente, confiável e simples de ser trabalhado caso haja valores disponíveis no mercado, considera-se mais simples devido há complexidade do calculo dos custos na agricultura (Árgiles; Garcia-Blandon; Monllau, 2011).

2.5 Características específicas da avicultura

No cenário brasileiro a avicultura é um dos setores agrícolas que se destaca tanto no mercado interno quanto nas exportações que crescem consideravelmente diante das outras áreas de produção. Essa expansão se dá principalmente pela estabilidade econômica, aumentando o poder aquisitivo da população que passou a consumir mais carne de frango e seus derivados (Lana, 2000).

Esse crescimento também é percebido pelos produtores rurais que necessitaram modernizar as granjas e melhorar o desempenho e a qualidade da produção (Briguenthi, 2013). Visto essas mudanças no cenário econômico, a necessidade de controle e planejamento do desenvolvimento da atividade avícola também aumentou, fazendo com que o empresário rural buscasse um melhor gerenciamento do seu estabelecimento. No Estado de Rondônia, principalmente no Cone Sul, a avicultura tem se consolidado cada vez mais, a atividade avícola assumiu grande importância e também pode se dizer que é importante fonte de renda para os agricultores (Amazônia, 2010).

Com os avanços tecnológicos dos últimos anos e o desenvolvimento em todos os setores da economia, exige-se dos empresários de modo geral, a busca por informações e inovações frente a este cenário:



A ciência contábil está cada vez mais inserida no meio empresarial não somente para fins fiscais e tributários, mas como fonte de informação e controle para o processo de gestão. No meio rural não é diferente, os estabelecimentos estão em constante busca por melhorias e eficiência na produtividade, para isso necessitam de instrumentos que auxiliem a gestão e controles econômico-financeiros. A contabilidade rural pode atuar como um instrumento de apoio, controle e planejamento, deve possibilitar um conhecimento das atividades desenvolvidas no setor, bem como, custos de produção e nível de retorno obtido, gerando uma visão mais detalhada da viabilidade dos investimentos realizados, servindo de subsídio para análise do crescimento e desenvolvimento das atividades (Briguenthi, 2013, p. 35).

Sendo uma atividade rural que se destina à criação de aves para consumo humano, a avicultura, em função dos avanços tecnológicos ocorridos no setor a produção, expandiu consideravelmente nos últimos anos, influenciando positivamente a economia brasileira, aumentando a renda dos avicultores e oferecendo aos brasileiros e ao mundo, alimento com mais qualidade (EMBRAPA, 2011).

De acordo com Lana (2000, p. 1),

A renda gerada na produção avícola melhora o nível social da população e pode ser atividade de pequeno produtor. Além disso, gera emprego para profissionais como: agrônomos, veterinários, zootecnistas, assim como professores, pesquisadores e técnicos em universidades e centros de pesquisas”.

Há de se destacar que nos estabelecimentos rurais que desenvolvem a atividade avícola, é essencial um gerenciamento adequado e eficiente à medida que se almeja bons resultados. O ciclo dessa atividade envolve um rigoroso controle de custos para evitar excessos e desperdícios de insumos, e também para atingir a expectativa de produzir com qualidade dentro do orçamento previsto (Briguenthi, 2013; Lana, 2000).

3. MÉTODO

A pesquisa bibliográfica realizada é fundamental para o estudo de caso. O estudo de caso permite uma investigação que identifique características dos acontecimentos reais, e uma averiguação prática, um método que abrange o planejamento, técnicas de coleta de dados e análise dos mesmos (Yin, 2005).

O estudo de caso é comum nas pesquisas na área de agronegócio, a exemplo temos os artigos: Mensuração e Evidenciação do Ativo Biológico na Piscicultura: Uma proposta de Fluxo Contábil à Luz do CPC 29, Ferreira, Elíbia P. da S. e Custo histórico x valor justo: qual informação é mais relevante na mensuração dos ativos biológicos? Silva Filho, A.C. da C. e; Machado, M. A.V; Machado, M. R. (2013) entre outros.

Este método de estudo oportuniza a análise da realidade do empreendimento e oferece uma proposta de soluções de caráter teórico, pois na maioria dos casos inexiste a oportunidade de realizá-las na prática.



3.1 Coleta de dados

Para coleta de dados foi considerado uma combinação de métodos que possibilitem a confirmação em cadeia dos estudos realizados, o presente estudo utiliza-se de dois instrumentos: entrevista exploratória para conhecimento, observação e acompanhamento.

3.1.1 Entrevista

Por tratar-se de uma investigação sobre quais as peculiaridades da atividade avicultura de produção de ovos, para elaboração de uma proposta de fluxo contábil e um grupo de contas e subcontas para mensuração do ativo biológico e produto agrícola utilizando o valor justo conforme CPC 29, de mensuração da atividade de uma granja, a entrevista é um instrumento essencial visto que é necessário identificar os detalhes do negócio, tratando-se assim de um evento comportamental.

Segundo Yin (2010) nas pesquisas de estudo de caso a entrevista é uma ferramenta relevante considerando que geralmente os estudos de caso referem-se a assuntos humanos ou eventos comportamentais, os entrevistados podem fornecer informações, relatar particularidades de sua atividade auxiliando na identificação de fatores importantes para contabilização correta.

3.1.2 Observação e Acompanhamento

Conforme Yin (2010) a observação direta é uma ferramenta válida para identificar informações adicionais, a presente pesquisa utilizou-se deste instrumento no momento da entrevista que foi realizada in loco e em visitas posteriores a entrevista que oportunizaram um acompanhamento da rotina da granja estudada.

3.2 Análise de dados

Visando alcançar o objetivo fundamental da pesquisa, ou seja, mensuração do ativo biológico pelo valor justo na avicultura, os dados coletados através das entrevistas e visitas foram cuidadosamente analisados, objetivando a proposta de mensuração do ativo biológico na avicultura, bem como de fluxo contábil, a formação de estoque e outros preceitos que preconizam a mensuração do ativo biológico na atividade zootécnica pelo valor justo, com especificidade para a galinha poedeira, baseando-se e fundamentando-se nos recentes e principais preceitos no que tange as peculiaridades contábeis da atividade zootécnica avicultura, no ramo da produção de ovos, que se refere à mensuração do ativo biológico pelo valor justo.

4. RESULTADOS, DISCUSSÃO E MODELO PROPOSTO DE MENSURAÇÃO

4.1 Caracterização do caso

Segundo o CPC 29 é necessário reconhecer e mensurar um ativo biológico quando for provável que o mesmo gerará para entidade benefícios econômicos futuros, como é o caso das galinhas poedeiras.



O empreendimento analisado consiste em uma granja localizada no Cone Sul do Estado de Rondônia, em atividade à aproximadamente 17 (dezessete) anos, com produção diária em média de 126.000 (cento e vinte e seis mil) ovos. Possui como atividade diária, produção de ovos, limpeza, classificação e venda. O ativo biológico (galinha) é comprado com 1 dia e após 18 (dezoito) semanas inicia seu ciclo de produção que dura até 85 (oitenta e cinco semanas) quando é substituída e destinada a venda.

Constatou-se na entrevista que a unidade utilizada para coleta de dados foi uma granja cuja principal atividade é a venda de ovos, possui 10 galinheiros de 132 x 8 metros com aproximadamente 140 mil galinhas em processo de produção.

Na observação de campo foi detectado que o produtor possui em seu empreendimento duas qualidades de galinhas Brancas e Vermelhas, resultando assim em dois produtos diferentes: ovos brancos e vermelhos, sendo o vermelho mais caro por ser maior e considerando que a galinha vermelha possui um porte maior do que a branca consumindo assim mais ração onerando o seu custo. Porém como um produto não se sobressai significativamente ao outro, ambos serão objetos de estudo recebendo o mesmo tratamento contábil.

Ainda no decorrer da entrevista o produtor nos informou que o produto é destinado ao mercado consumidor dentro do estado de Rondônia sendo os principais clientes mercados que atendem no atacado e varejo e o prazo de estocagem dentro da granja é de dois a três dias.

Conforme o CPC 29 a mensuração de produtos agrícolas colhido de ativos biológicos deverá ser o valor justo menos a despesa de venda realizada no momento da colheita, sendo assim o produto agrícola em estudo, possui mercado ativo, assim como o ativo biológico que pode ser considerado matrizes (galinhas). Como será descrito a seguir.

4.2 Mensuração do Ativo Biológico a valor justo (galinha)

Com base no CPC 29 as galinhas devem ser consideradas ativo biológico para produção, tendo em vista produzirem o produto agrícola diversas vezes ao decorrer de sua vida útil.

No estoque são inseridos não apenas os ativos biológicos prontos para produção (venda), como também os que estão em formação. Do período do nascimento até o período final do crescimento são classificados em estoques no subgrupo ativos biológicos consumíveis imaturos (Oliveira, 2015).

Considerando que a granja estudada não possui berçário para recria das galinhas, será considerado nascimento a compra da ave com 01(um) dia, e a partir de então será registrado periodicamente conforme seu estágio produtivo.

O reconhecimento contábil a valor justo do ativo biológico (galinha) não possui despesas de vendas, considerando que as galinhas quando comercializadas, são disponibilizadas para venda na própria granja, ou seja, os compradores vão até a granja para compra-las, portanto não gera nenhuma despesa de venda.

Conforme quadro 1 na página 12, para registro no ativo é considerado a ordem decrescente de liquidez, classificando-se como “Ativos biológicos consumíveis prontos para venda” às galinhas que já estão em processo produtivo, quando estão prontas para gerar benefícios a entidade. As aves que estão em crescimento até o momento que começam a

produzir são classificadas no subgrupo “Ativos biológicos consumíveis imaturos (em formação)”.

Quadros 1 - Ativos Biológicos e Produto Agrícola

ESTOQUES					IMOBILIZADO				
Produto Agrícola					Ativos biológicos para produção maduro (em produção)				
OVOS					Aves de 41 a 85 semanas				
(-) Ajuste com despesa de venda (1000 unidades)					(-) Provisão de despesas de vendas				
Ativos biológicos para produção maduro (em produção)					Aves de 25 a 40 semanas				
Aves de 41 a 85 semanas					(-) Provisão de despesas de vendas				
(-) Provisão de despesas de vendas					Aves de 19 a 24 semanas				
Aves de 25 a 40 semanas					(-) Provisão de despesas de vendas				
(-) Provisão de despesas de vendas					Ativos biológicos para produção imaturo (em formação)				
Aves de 19 a 24 semanas					Aves de 2 a 18 semanas				
(-) Provisão de despesas de vendas					(-) Provisão de despesas de vendas				
Ativos biológicos para produção imaturo (em formação)					Aves de 01 dia a 1 semana				
Aves de 2 a 18 semanas					(-) Provisão de despesas de vendas				
(-) Provisão de despesas de vendas					Aves de 01 dia a 1 semana				
Aves de 01 dia a 1 semana					(-) Provisão de despesas de vendas				
(-) Provisão de despesas de vendas									

Fonte: A autora.

4.2.1 Proposta de mensuração das aves de postura

Conforme o CPC 29 as mudanças físicas, no caso o crescimento, são chamadas de transformação biológica e devem ser reconhecidas ao passo que vão acontecendo, essas transformações estão diretamente relacionadas com benefícios econômicos futuros.



Na figura 1 apresentaremos uma proposta de fluxo contábil que trata a contabilização dos ativos biológicos a valor justo, baseado nos dados obtidos com a pesquisa. Como pode ser observado na figura 1, há quatro fases para a mensuração de estoque, sendo que na quinta fase ocorre o descarte. Em cada fase é reconhecida a transformação biológica que o ativo apresenta, evidenciada pelo valor justo menos a despesa de venda, em nenhuma fase será mencionada a despesa de venda, pois o ativo biológico não possui despesa de venda.

Na primeira fase a ave ainda está na fase de “Estoque em formação”, desse modo, é classificado como “Ave de 01 dia à 01 semana”, e tem seu valor determinado pelo mercado. Considerando que tratamos como nascimento a compra da ave de 01 dia até a 1ª semana o valor do ativo nesse período é determinado pelo valor pago pela compra das aves. Deverá ser reconhecido como ganho econômico na conta “ganhos” a partir da próxima fase onde haverá o crescimento das aves.

Durante o período há despesas com o manejo (ração, energia, mão de obra) serão debitadas na conta “Despesas com produção de aves” e esse valor creditado na conta “Caixa/Bancos/Contas a pagar” conforme prevê o CPC 29 o mesmo ocorrerá nas 4 fases.

Na segunda fase as aves permanecem caracterizadas como “Estoque em formação”, não entraram em processo de produção, desse modo, é transferido da conta do subgrupo “Ave de 01 dia à 01 semana” para conta do subgrupo “Ave de 02 à 18 semanas” nesse período com a transformação biológica ocorre um aumento do preço de mercado das aves, este aumento deve ser mensurado na conta “ganhos” aumentando o valor do ativo biológico.

Na terceira fase as aves começam a produzir, saindo assim do grupo “Estoque em formação” para “Ativos biológicos para produção” (maduro), são transferidas da conta do subgrupo “Ave de 02 à 18 semanas” para conta do subgrupo “Ave de 19 à 24 semanas” conforme a figura 4.3 p.82 (Oliveira 2015). Igualmente nas fases anteriores o aumento de preço de mercado será mensurado na conta “ganhos” aumentando o valor do ativo biológico.

Na quarta fase as aves são transferidas da conta do subgrupo “Ave de 19 à 24 semanas” para conta do subgrupo “Aves de 25 à 40 semanas” e posteriormente para conta do subgrupo “Aves de 41 à 85 semanas”, onde ao final desse período ocorrerá o descarte, ou seja, a venda da ave, que será substituída por outra, nessa fase a ave é um bem destinado a venda denominado como “quinta fase”.

Para apresentação da figura 1 da página 14, foi considerado a compra de 1000 reais em Ativos Biológicos (galinhas) para estoque com pagamento efetuado pelo banco, tendo as despesas com a continuidade da produção das aves ocorridas em cada fase também pagas pelo banco tendo o seu respectivo saldo transferido de uma fase para outra.

Figura 1 - Fluxo Contábil do Ativo Biológico

PRIMEIRA FASE						
Aves de 01 dia à 01 semana						
(Estoque em formação)		Ganhos		Despesa de venda provisionada		
a)	1000	1000 d)				
Provisão de despesa de venda		Despesa com produção de aves		CX bancos contas a pagar		
		b)	50	SI	R\$ 10.000,00	1000 a) 50 b) 8950 c)
SEGUNDA FASE						
Aves de 02 à 18 semanas						
(Estoque em formação)		Ganhos		Despesa de venda provisionada		
d)	1000		200 e)			
e)	200	1200 h)				
Provisão de despesa de venda		Despesa com produção de aves		CX bancos contas a pagar		
		f)	50	c)	8950	50 f) 8900 g)
TERCEIRA FASE						
Aves de 19 à 24 semanas						
(Ativos biológicos para produção)		Ganhos		Despesa de venda provisionada		
h)	1200		200 i)			
i)	200	1400 l)				
Provisão de despesa de venda		Despesa com produção de aves		CX bancos contas a pagar		
		j)	50	g)	8900	50 j) 8850 k)
QUARTA FASE						
Aves de 25 à 40 semanas / de 41 à 85 semanas						
(Ativos biológicos para produção)		Ganhos		Despesa de venda provisionada		
l)	1400		200 m)			
m)	200	1600 o)				
Provisão de despesa de venda		Despesa com produção de aves		CX bancos contas a pagar		
		n)	50	k)	8850	50 n)
QUINTA FASE						
Bens destinados a venda						
o)	1600					

Fonte: A autora.

4.3 Mensuração do produto agrícola

O reconhecimento de ganhos e perdas sobre o produto agrícola são provenientes de três fontes, uma delas o reconhecimento como resultado da colheita (CPC, 2009b), sendo assim no momento da colheita ocorre o registro de ganhos menos a despesa de venda, como podemos observar no fluxo contábil abaixo que propõe a mensuração no momento da coleta.

Figura 2 - Fluxo Contábil do Produto Agrícola

Ovos Produzidos		Ganhos	
(1) 1000			1000 (1)
Despesa estimada de venda		Ajuste despesas de venda	
(2) 250			250 (2)

Fonte: A autora.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa apresenta uma proposta de fluxo contábil e um grupo de contas e subcontas para o ativo biológico na avicultura para produção de ovos, conforme recomendações do CPC 29, considerando que o método apresentado poderá facilitar a mensuração e evidência dos ativos biológicos.

Devido à escassez de publicações contábeis na área do agronegócio avicultura para produção de ovos, essa pesquisa utilizou-se da literatura existente que trata da atividade rural, mesmo que não especifique a avicultura, foi considerada a cultura que se aproxime pela característica de possibilitar mais de uma colheita.

Foi possível através de análise empírica reconhecer as necessidades e particularidades do negócio, podendo propor um plano de contas e um fluxo contábil resumido de acordo com o ciclo operacional das aves, utilizando como base as normas do CPC 29.

Conforme propõe o CPC 29, foi adotado o método de mensuração pelo valor justo menos a despesa de venda de acordo com o ciclo operacional das aves, reconhecendo periodicamente os ganhos econômicos decorrentes do crescimento e capacidade de produção das aves, o que não é possível quando se utiliza o método de custo histórico.

O presente artigo apresenta como contribuição para literatura a aplicação das normas propostas no CPC 29 na prática, reconhecendo que na cultura avicultura para produção de ovos, o uso das normas e procedimentos propostos no CPC 29 são possíveis e efetivos.



Outra contribuição deste artigo é no âmbito gerencial que possibilita ao produtor ter informações consistentes no período de crescimento. Através da mensuração pelo valor justo o produtor possui de forma dinâmica a real informação sobre a situação de seu negócio, podendo analisar sua viabilidade.

Outros itens, como os relacionados com a apuração de resultado na avicultura, discussões em termos gerenciais e administrativos, despesas de venda, despesas tributárias não foram abordadas, pois se distanciam do objetivo do presente estudo sendo assim são oportunidades de pesquisas futuras.

REFERÊNCIAS

ARGILÉS, Josep M.; GARCIA-BLANDON, Josep; MONLLAU, Teresa. Revista de Contabilidade Spanish Accounting Review Vol. 14 - Nº 2 Pag. 87-113, 2011. ISSN: 1138-4891.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Site da Presidência da República do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_3/_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm. Acesso em 18 de abril 2013.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Site da Presidência da República do Brasil. Disponível em: HTTP://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404compilada.htm. Acesso em 18 de abril 2013.

BARROS, Célio da Costa; SOUZA, Fábila Jaiany Viana de; ARAÚJO, Aneide Oliveira; SILVA, José Dionísio Gomes da; SILVA, Maurício Corres da. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ. Rio de Janeiro, v.17, n.3, p.41 – p.59, 2012.

CPC 29 Ativo Biológico e produto agrícola. In (Ed). Pronunciamentos técnicos contábeis 2009. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2009b. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/index.php>. Acesso em 14/08/2015.

IUDICIBUS, Sergio de, MARTINS, Eliseu. Uma investigação e uma proposição sobre o conceito e o uso do valor justo. *Revista de Contabilidade e Finanças*. USP. São Paulo. Edição 30 Anos de Doutorado, p.9 – 18; Junho 2007. Available from <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S151970772007000300002&lng=en&nrm=iso>. access on 19 Dec. 2017. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772007000300002>.

MARION, José Carlos. Contabilidade Rural: Contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária / José Carlos Marion. – 13.ed. – São Paulo: Atlas 2012.

MARTINS, G. de A; THEÓPHILO, C. R. Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SALIERS, Earl A. Cost, fair value, and depreciation reserves. *The American Economic Review*, 1920, v. 10, nº 2, p. 272-282, jun. 1920.

SILVA, Adriane Fagundes Sacramento; SILVA, Edilma Pinheiro; DENBERG, Mary Wanyssa dos Santos. *Pensar Contábil*, 2011. Rio de Janeiro, v. 13, n. 51, p. 48 – 55 mai/ago. 2011.

YIN, R.K. Estudo de caso: planejamento e métodos. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005