

FIMCA – UNICENTRO FACULDADE DE EDUCAÇÃO DE JARU
KESIA SILVA FORLANETY

MENSURAÇÃO DOS ATIVOS BIOLÓGICOS BOVINOS PELO MÉTODO VALOR
JUSTO: Um estudo de caso sítio Freitas

Jaru - RO

2017

KESIA SILVA FORLANETY

MENSURAÇÃO DOS ATIVOS BIOLÓGICOS BOVINOS PELO MÉTODO VALOR

JUSTO: Estudo de caso sítio Freitas

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) Monografia,
apresentado a Faculdade FIMCA-UNICENTRO como requisito
para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, sob
orientação da Professora Adriana Ribeiro Galvão

Jaru - RO

2017

KESIA SILVA FORLANETY

**MENSURAÇÃO DOS ATIVOS BIOLÓGICOS BOVINOS PELO MÉTODO VALOR
JUSTO: Estudo de caso sítio Freitas**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) Monografia, apresentado a Faculdade FIMCA-UNICENTRO, em 11 de Dezembro de 2017, para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, sob orientação da professora Adriana Ribeiro Galvão e sob avaliação da Banca Examinadora abaixo descrita.

AVALIADORES

Prof ^a Adriana Ribeiro Galvão - FIMCA UNICENTRO	NOTA
Prof ^a Eliane Muquiutti - FIMCA UNICENTRO	NOTA
Prof ^o Neivaldo Rodrigues dos Santos - FIMCA UNICENTRO	NOTA

Média

Jaru - RO

2017

Dedico primeiramente a Deus por ter me dado a capacidade de ir em busca dos meus sonhos, a meus pais por terem me dado condições financeiras para alcançar meus objetivos e por todo o apoio para comigo nessa longa caminhada de aprendizagem.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por ter me dado forças de continuar, a meus pais e meu irmão Tiago por estarem sempre me motivando e por nunca terem me deixado desistir, a meu namorado Gabriel de Lucena por ter entendido os motivos de minha ausência para com ele e sempre ter me apoiado quando o desânimo havia chegado, não poderia deixar de agradecer a minha orientadora por ter me instruído ao caminho correto e por estar sempre disposta a me ajudar, e não somente à ela, mas sou grata a todos que fizeram parte direta ou indiretamente da minha graduação.

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso, trata-se da mensuração do ativo biológico – especificamente da atividade de cria pelo método valor justo, o estudo de caso foi realizado no sítio Freitas, localizado na linha C 66, Km 15 Lote 88 Gleba 06, zona rural, município de Vale do Anari, Estado de Rondônia. O estudo de caso ocorreu durante um período de 9 (nove) meses tendo início em janeiro de 2017 e finalizando em setembro de 2017, tempo necessário para a formação do ativo biológico bezerro. O objetivo geral desta pesquisa foi registrar a atividade de pecuária de cria de acordo com as normas contábeis vigentes no país, afim de mensurar o resultado econômico da atividade rural do pequeno pecuarista, e os objetivos específicos estabelecidos foram de contextualizar os registros contábeis de ativos biológicos de acordo com CPC 029 – ativos biológicos e CPC 046 – mensuração do valor justo; Fazer contextualização teórica da contabilidade rural. A pesquisa realizada é de natureza descritiva, as informações nela obtidas foram recepcionadas através de entrevistas feitas aos proprietários do sítio Freitas, visitas técnicas à propriedade, o delineamento adotado é classificado como estudo de caso, que nada mais é que uma análise detalhada de um caso específico. As informações de nascimentos e gastos incorridos durante os 9 (nove) meses de acompanhamento foram estruturadas em forma de tabelas por trimestre, através dos estudos realizados, fora confrontado o preço da arroba dos bovinos com o quilo dos mesmos em cada trimestre. Após os resultados apurados, foi possível apresentar de forma confiável e fidedigna os resultados econômicos da propriedade.

Palavras – chave: Pecuária. Contabilidade Rural. Valor Justo. Bezerros.

ABSTRACT

The present study was the measurement of the biological asset - specifically the breeding activity using the fair value method, the case study was carried out at the Freitas site, located on line C 66, Km 15 Lot 88 Land 06, rural area, Vale do Anari municipality, Rondônia State. The case study occurred during nine months beginning in January 2017 and ending in September 2017, time necessary for the formation of the biological active calf. The general objective of this research was to record the livestock raising activity according to the accounting standards in force in the country, in order to measure the economic result of the small farmer's rural activity, and the specific objectives established were to contextualize the accounting records of biological assets in accordance with CPC 029 - biological assets and CPC 046 - measurement of fair value; To make theoretical contextualization of rural accounting. The research carried out by descriptive nature, the information obtained was received through interviews with the owners of the Freitas ranch, technical visits to the property, the design adopted is classified as a case of study, which is nothing more than a detailed analysis of a case specific. The information on births and expenses incurred during the nine months of following-up were structured as tables per quarter, through the studies carried out, the calves price of the cattle was compared with the kilogram of the cattle in each quarter. After the results, it was possible to present in a reliable and trustworthy manner the economic results of the property.

Key - words: Livestock. Rural Accounting. Fair Value. Calves.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Características qualitativas da informação contábil-financeira.....	12
Figura 2 - Exemplos de aplicação da contabilidade de agronegócio dentro da carteira.....	14
Figura 3 - Método a valor de mercado.....	24
Figura 4 - Reavaliação pelo valor de mercado.....	24
Figura 5 - Nascimento do bezerro.....	25

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Balanço Patrimonial: Ativo Circulante.....	21
Quadro 2 - Balanço Patrimonial: Ativo Não Circulante.....	22
Quadro 3 - Demonstração do Resultado do Exercício – DRE.....	23
Quadro 4 - Balanço Patrimonial da propriedade Freitas Janeiro/2017.....	28
Quadro 5 - Balanço Patrimonial Sítio Freitas Setembro/2017.....	36

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Nascimento dos bezerros no ano de 2017.....	26
Tabela 2 – Gastos incorridos durante 9 meses.....	27
Tabela 3 - Capital da propriedade rural.....	27
Tabela 4 - Fatos Contábeis para registro do rebanho 1º Trimestre/2017.....	28
Tabela 5 - Fatos Contábeis para registro do rebanho 2º Trimestre/2017.....	30
Tabela 6 - Fatos Contábeis para registro do rebanho 3º Trimestre/2017.....	32
Tabela 7 - Depreciação dos Bens da propriedade.....	34
Tabela 8 - Demonstração do Resultado do Exercício – DRE da propriedade Freitas.....	36

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 HISTÓRICOS E CONCEITOS DA CONTABILIDADE	12
2.1 Contabilidade Rural no Brasil	13
2.2 Convergência da contabilidade no Brasil e no mundo	14
2.3 Ativos Biológicos	16
2.4 Método Valor Justo	16
3 PECUÁRIA DE CORTE	19
3.1 Registros contábeis de atividade bovina pela definição do valor justo	20
4 ESTUDO DE CASO NA PROPRIEDADE FREITAS.....	26
5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	38
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	39
REFERÊNCIAS	40

1 INTRODUÇÃO

Com as constantes mudanças que vem ocorrendo no mundo devido a globalização houve uma necessidade de estabelecer padrões para a contabilidade, IFRS – International Financial Reporting Standards que na tradução para o português significa Normas Internacionais de Informação Financeira, são um conjunto de normas internacionais de contabilidade, emitidas e revisadas pelo IASB – International Accounting Standards Board (Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade), o Comitê de Pronunciamento Contábil – CPC é responsável por divulgar e traduzir esses padrões que visa a uniformidade das informações contábeis para a melhor compreensão em diversos países.

Com a adoção das normas internacionais a contabilidade rural no Brasil passou por uma mudança que alterou a forma de registros dos ativos biológicos, eles são os chamados animais e plantas vivas, após a conversão das normas a mensuração passou a ser pelo método valor justo e não mais pelo método de custo. Devido ao fato ocorrido este trabalho de conclusão de curso teve com pergunta problema a saber: Quais são as problemáticas encontradas ao mensurar os ativos biológicos bovinos do sítio Freitas pelo método valor justo?

A pesquisa foi realizada no sítio Freitas, localizado na linha C 66, km 15, Lote 88, Gleba 06 no município de Vale do Anari, que tem como proprietário o Senhor Roney Dutra de Freitas.

O objetivo geral estabelecido para a pesquisa foi a de registrar a atividade de pecuária de cria de acordo com as normas contábeis vigentes no país, afim de mensurar o resultado da atividade rural do pequeno pecuarista proprietário do sítio Freitas. Os objetivos específicos foram de contextualizar os registros contábeis de ativos biológicos de acordo com CPC 029 – ativos biológicos e CPC 046 – mensuração do valor justo; Fazer uma contextualização teórica da contabilidade rural.

Serão apresentados o histórico da contabilidade e seus conceitos, juntamente com a abordagem sobre a conversão das normas contábeis no Brasil e no mundo, além de discorrer sobre a pecuária de corte no Brasil. Também será exposto os resultados obtidos no estudo de caso. Quanto a metodologia, o desenvolvimento terá como base o estudo bibliográfico para atingir os objetivos específicos e estudo de caso para realizar o objetivo geral da pesquisa.

A pesquisa concluiu que os pequenos produtores rurais, não tem acesso à contabilidade e também desconhecem os resultados das suas atividades, tanto financeira, quanto econômica.

2 HISTÓRICOS E CONCEITOS DA CONTABILIDADE

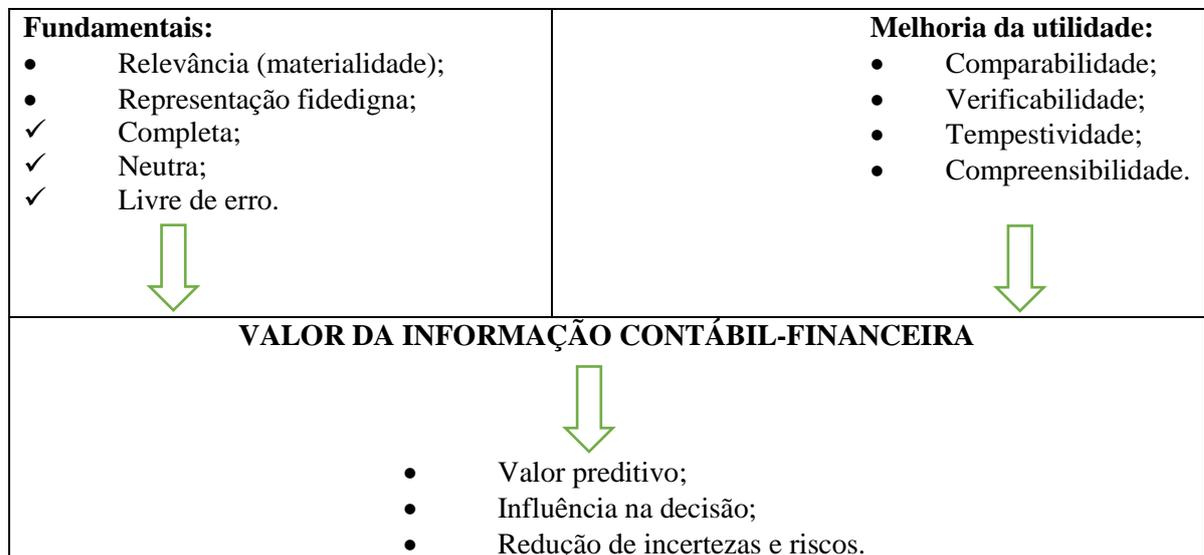
A contabilidade é um dos ramos do conhecimento humano na qual tem como sua principal finalidade fornecer informações aos seus usuários, e tendo como objetivo controlar o patrimônio, podendo ele ser privado ou público. Pode-se dizer que o objeto da contabilidade é o patrimônio de uma entidade, tornando assim nítido que a contabilidade visa assegurar o aumento lucrativo de uma empresa.

Para Franco (1996, p. 21) contabilidade é:

A ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, com o fim de oferecer informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

Oliveira (2017, p. 38) afirma que as informações, “podem ser entendidas como características qualitativas fundamentais e características que melhoram a utilidade da informação contábil-financeira.” Para enfatizar de maneira compreensiva o autor disponibiliza a figura 1.

Figura 1 - Características qualitativas da informação contábil-financeira



Fonte: Oliveira (2017, p. 38)

É através da contabilidade que o usuário obterá informações necessárias para a tomada de decisões, pois a mesma tem um leque de ferramentas que auxilia as diversas áreas da gestão administrativa de uma empresa, porém é de suma importância que a informações tenham as características necessárias para que a mesma tenha autenticidade.

2.1 Contabilidade Rural no Brasil

A contabilidade rural é o ramo da contabilidade aplicado as empresas rurais, mediante a contabilidade rural que as informações serão geradas, para transcrever ao proprietário, com o principal intuito de saber se a empresa está tendo sucesso na lucratividade.

A Contabilidade é a radiografia de uma Empresa Rural. Ela traduz, em valores monetários, o desempenho do negócio e denuncia o grau de eficiência de sua administração. Em última análise, a Contabilidade vai dizer se uma Empresa Rural está atingindo o seu objetivo final: o lucro. (CREPALDI, 2005, p. 93)

Empresas rurais nada mais é do que empresas que exploram a produtividade do solo para o cultivo ou criação de animais.

Para Crepaldi (2012, p.3) empresa rural é,

O empreendimento de pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que explore econômica e racionalmente imóvel rural, dentro de condição de rendimento econômico da região em que se situe e que explore área mínima agricultável do imóvel segundo padrões fixados, pública e previamente, pelo Poder Executivo.

Segundo Oliveira (2017, p.44) contabilidade rural “é um ramo da contabilidade aplicada que se utiliza de conceitos e da metodologia contábil para mensurar o patrimônio e o resultado.” Com esse entendimento pode-se afirmar que a contabilidade rural não é algo diferente da contabilidade em si, mas uma parte da contabilidade geral.

As atividades rurais podem ser divididas em três grupos, sendo elas: “Produção vegetal – atividade agrícola; Produção animal – atividade zootécnica; Indústrias rurais – atividade agroindustrial.” (MARION, 2005, p.24)

Segundo o Comitê de Pronunciamento Contábil 029 “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, pela entidade.” Sendo essas dividida em: Cultura Hortícola e Forrageira, e Arboricultura.

Oliveira (2017) exemplifica a aplicação da contabilidade dentro dos dois grupos em que a atividade rural é dividida. Conforme a figura 2 para melhor compreensão.

Figura 2 - Exemplos de aplicação da contabilidade de agronegócio dentro da porteira

Campos de aplicação	Exemplos de atividades produtivas
<p style="text-align: center;">AGRICULTURA (Atividade agrícola)</p>	<p style="text-align: center;">Milho, soja, arroz, feijão Árvores frutíferas em geral Café Verduras Legumes Palmito Florestamentos</p>
<p style="text-align: center;">Zootecnia (Atividade zootécnica)</p>	<p style="text-align: center;">Pecuária de corte Pecuária leiteira Piscicultura Ovinocultura Suinocultura Apicultura</p>

Fonte: Oliveira (2017, p. 45)

Atividade zootécnica é a arte de criar animais. E a atividade agroindustrial que “sedimenta o vínculo entre a produção e o consumo ao longo da cadeia alimentar, ao envolver as atividades ligadas à manipulação, processamento, preservação, armazenamento e distribuição de produtos.” (BÜHLER, 2010, p.30)

Assim como para as empresas financeiras, a contabilidade rural também tem grande valia para a tomada de decisões, pois é através das informações geradas por ela que os usuários saberão se a empresa está realmente atingindo seu objetivo final que é o lucro.

2.2 Convergência da contabilidade no Brasil e no mundo

Devido a não padronização das demonstrações contábeis em diversos países, empresas que tinham filiais em outros países, ou até mesmo empresas que tinham sócios em países estrangeiros, começaram a apresentar prejuízos e conflitos devido as formas diferentes de contabilização. Segundo Andrade (2015, p.10) “a mudança na conjuntura econômica internacional, a partir do fim da década de 1990, foi decisiva para o avanço do processo de convergência.” Andrade (2015) também cita que as crises sucessivas no Japão, na Rússia e no Brasil tiveram grande peso para que houvesse a convergência internacional. Além dos conflitos com as empresas norte-americanas que evidenciaram,

Que a contabilidade não conversava entre si em nível internacional. Por exemplo, muitos investidores não entenderam a quebra de empresas em determinado país que não adotou IFRS, mesmo o balanço parecendo saudável. A diferença, claro, estava na composição dos balanços”. (ANDRADE, 2015, p.10)

Houve então a necessidade de uniformizar as demonstrações contábeis, o IASB - International Accounting Standards Board, é o principal normatizador contábil e tem como objetivo “desenvolver, com base em princípios claramente articulados, um conjunto único de pronunciamentos contábeis de alta qualidade, compreensíveis, exequíveis e aceitáveis globalmente.” (IFRS, 2011)

A Comissão Europeia decidiu, em 2001, adotar as normas internacionais de contabilidade (IAS) emitidas até então pelo International Accounting Standards Committee (IASC) como a base para a preparação das demonstrações financeiras das empresas abertas da Comunidade Europeia. Essa decisão coincidiu com a reestruturação do IASC e a criação do International Accounting Standards Board (IASB). (ERNST & YOUNG, FIPECAFI, 2009)

No Brasil o processo de convergência iniciou-se no ano de 2007 através da aprovação da lei 11.638/07, na qual alterou em parte a lei 6.404/76. O CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis é o responsável de divulgar as IFRS - International Financial Reporting Standards, que são as normas emitidas e revisadas pelo IASB.

Fernandes (2015, p. 161) aponta que Comitê de Pronunciamentos Contábeis é um grupo privado criado pela Resolução CFC nº 1.055/05 e que

Tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos 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.

Com a convergência às IFRS, o Brasil passou a ser regido por normas e não por regras instituídas por legisladores, que conseqüentemente resultou em demonstrações contábeis mais compreensíveis e fidedignas aos seus usuários.

Ainda é ponto controvertido a abrangência da obrigatoriedade das normas de contabilidade nos padrões internacionais (IFRS) haja vista que os dispositivos legais foram inseridos na LSA. Mesmo com a discussão relativa à imposição legal, é certo que, por meios reflexos e indiretos, a observância das práticas contábeis internacionais pode vir a ser exigida por agentes do próprio mercado, como é o caso de bancos (para conceder empréstimos e financiamentos), de contratantes (no caso de concorrência privada e pública), do Banco Central do Brasil – Bacen – (para viabilizar remessa de recursos para o exterior), entre outros. (FERNANDES, 2015, p.160)

Portanto, mesmo não sendo obrigatório o uso das normas contábeis nos padrões internacionais para todas as empresas, o mercado exige que seja feita a adoção das normas internacionais.

2.3 Ativos Biológicos

Ativos biológicos são animais ou plantas vivas que passam por transformações biológicas até chegar ao ponto de venda. (CPC 29).

Segundo Oliveira (2017, p. 70) os ativos biológicos consumíveis,

São os que serão colhidos como produtos agrícolas ou vendidos como ativos biológicos. [...]. Para os ativos vendidos como ativos biológicos, exemplos comuns são: gado destinado à venda (para recria ou engorda) e ao corte, peixes criados para venda.

Já para o CPC 29, “os ativos biológicos podem ser classificados como maduros ou imaturos. Os maduros são aqueles que alcançaram a condição para serem colhidos [...] ou estão aptos para sustentar colheitas regulares (ativos biológicos de produção).”

A partir do momento que cessa um ativo biológico, ou seja, morre, ele é classificado como produto agrícola.

A norma (IAS 41, 2011, p.1),

Prescreve, entre outras coisas, o tratamento contábil para ativos biológicos durante o período de crescimento, degeneração, produção e procriação, e para a mensuração inicial dos produtos agrícolas no momento da colheita. Ela exige a mensuração pelo valor justo menos custos para vender, desde o reconhecimento inicial dos ativos biológicos até o momento da colheita, exceto quando o valor justo não puder ser mensurado de forma confiável no reconhecimento inicial.

IFRS – International Financial Reporting Standards que na tradução para o português significa Normas Internacionais de Informação Financeira, elas são um conjunto de normas internacionais de contabilidade, emitidas e revisadas pelo IASB – International Accounting Standards Board (Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade), que tem como principal finalidade padronizar os procedimentos contábeis e as políticas existentes entre os países, facilitando o entendimento das demonstrações financeiras em diversos locais.

2.4 Método Valor Justo

Um ativo biológico deve ser avaliado pelo método do valor justo, que pode ser definido como o valor que um ativo possa ser trocado e um passivo possa ser liquidado. Para Crepaldi (2012, p. 242) método valor justo “é o reconhecimento da receita por valoração dos estoques para produtos que encerram características especiais, como crescimento do gado.”

Valor justo é o valor pelo qual um ativo poderia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e interessadas, em uma transação em bases usuais de mercado. Os custos no momento da venda incluem comissões a corretores e negociantes, taxas de agências reguladoras e bolsas de mercadorias, e impostos e taxas

de transferência. Os custos no momento da venda excluem custos de transporte e outros custos necessários para levar os ativos a um mercado. Esses custos de transporte e outros custos são deduzidos na determinação do valor justo (ou seja, o valor justo é um preço de mercado menos os custos de transporte e outros custos necessários para levar um ativo a um mercado). (IAS 41, 2011, p.1)

De acordo com o CPC (46, p. 4),

Se houver mercado principal para o ativo ou passivo, a mensuração do valor justo deve representar o preço nesse mercado (seja esse preço diretamente observável ou estimado utilizando-se outra técnica de avaliação), ainda que o preço em mercado diferente seja potencialmente mais vantajoso na data de mensuração.

Quando não se tem um valor de mercado objetivo para alguns ativos/passivos, a mensuração pelo valor justo pode contar com 4 (quatro) técnicas de avaliação, sendo elas: Abordagem de mercado; Abordagem de receitas; Abordagem de custo; e Uso de múltiplas técnicas de avaliação. “Na determinação do valor justo de um ativo ou de um passivo, a entidade seleciona as técnicas de avaliação que são apropriadas nessas circunstâncias e para as quais haja dados suficientes, disponíveis para mensurá-lo.” (BARRETO, 2012, p.73)

Abordagem de mercado é a utilização de preços e demais informações geradas pelo comércio de ativos e passivos idênticos ou semelhantes. Segundo Barreto (2012, p.74)

Essas técnicas incluem a utilização de cotações de outros ativos e passivos em um mercado ativo. Se esses ativos ou passivos são idênticos ou comparáveis, assume-se que seus valores podem ser utilizados como base para avaliar os ativos ou os passivos correspondentes.

Abordagem de receitas é a conversão de valores futuros para valores presentes, tais como fluxos de caixa ou lucros.

A abordagem de receitas utiliza técnicas de avaliação para converter montantes futuros (por exemplo, fluxos de caixa ou lucros) para um simples valor presente (descontado). A mensuração é baseada nas expectativas correntes do mercado sobre esses valores futuros. Essas técnicas de avaliação incluem cálculos de valor presente, modelos de precificação de opções, como o Black-Scholes ou o modelo binomial, que incorpora técnicas de valor presente, e um método multiperíodo de ganhos excedentes, que é usado para mensurar o valor justo de certos ativos intangíveis. (BARRETO, 2012, p.74)

Abordagem de custo “se baseia no montante que correntemente seria requerido para repor a capacidade de serviço de um ativo (frequentemente chamado de custo corrente de reposição).” (BARRETO, 2012, p.75)

Por último o Uso de múltiplas técnicas de avaliação é quando se faz necessário o uso de mais de uma técnica dentre as 3 (três) citadas, possibilitando a comparação do valor mais vantajoso de um bem para a entidade. Barreto (2012, p.75) aponta que,

As entidades devem considerar, entre outros aspectos, a confiabilidade da técnica de avaliação e dos inputs nela utilizados. Caso uma determinada técnica se enquadre na abordagem de mercado e se baseie em inputs de nível mais elevado (exemplo: dados

observáveis de mercado), enquanto outra se enquadre na abordagem de receitas e se baseia em projeções de receitas, então a entidade pode concluir que é mais apropriado, no momento de efetuar a ponderação, aplicar maior peso na mensuração que se enquadra na abordagem de mercado, uma vez que ela se baseia em inputs de nível mais elevado.

Ao adquirir o método do valor justo “o lucro será calculado anualmente, quando da venda do plantel ocorrendo o fluxo de caixa do Lucro Econômico, sucedendo assim a baixa na conta Estoque em contrapartida da conta Caixa ou Valores a Receber.” (CREPALDI, 2012, p. 243)

Esse método de mensuração é o recomendado segundo o Comitê de Pronunciamento Contábil, porém existem alguns fatores que podem tirar a credibilidade desse método. Para Menezes et al (2010, p. 2)

No Brasil, o conceito tem como consequência uma alteração do comportamento do contador, impondo-o atitudes decisivas e proativas indispensáveis à contraposição de dificuldades que serão encontradas pelo valor justo. Uma delas é ausência de mercado equilibrado e atuante para todos os tipos de bem a serem valorados pelo valor justo, sendo necessária a recorrência a outras bases de avaliação, tornando o conceito subjetivo. E outra dificuldade refere-se à busca pelo equilíbrio necessário entre a relevância e a confiabilidade das informações.

É devido a esses possíveis fatores que alguns autores vêm apontando os pontos favoráveis e desfavoráveis desse método. Como citado por alguns autores para obter o valor mais justo de um ativo é necessário que se tenha um mercado equilibrado para aquele tipo de produto, caso não tenha esse equilíbrio de mercado, o método perde a objetividade.

3 PECUÁRIA DE CORTE

Um dos grandes pilares da economia brasileira é a agropecuária, atividade que faz parte do setor primário da economia, mediante o cultivo de plantas e a criação de animais. De acordo com os dados emitidos pelo IBGE (2016) (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), o CNA (Confederação da Agricultura e Pecuária no Brasil) divulgou que em 2016 a atividade agropecuária no Brasil representaria 23% do PIB (Produto Interno Bruto) brasileiro.

Para Crepaldi (2012, p. 231) “o rebanho bovino no Brasil é explorado com dupla finalidade: leite e corte. A produção de leite vem em primeiro lugar e depois as vendas dos bezerros [...] para recria e engorda como gado de corte.”

Pecuária de corte é atividade de criação de bovinos com o objetivo de carne para o consumo humano, podendo eles ter cuidados especiais, no qual dará uma carne com maior qualidade ou criados sem maiores cuidados, no qual dará uma carne mais dura devido os animais terem mais musculaturas.

Esses cuidados especiais que influenciam na qualidade da carne são chamados de sistemas de produção, também conhecido como manejo de rebanho, no qual varia de região para região devido aos fatores climáticos e geográficos. Os sistemas de produção podem ser divididos em extensivo, semi-intensivo e intensivo.

No sistema extensivo o rebanho é mantido “solto” ocupando totalmente o pasto, esse tipo de sistema faz com que a criação fortaleça as musculaturas, devido a liberdade que os mesmos têm para se locomover em meio a natureza. Marion (2004, p.20) define que “é um sistema utilizado ainda em áreas recém-desbravadas, onde a produção de forrageira exerce forte pressão sobre os recursos naturais.”

Já no sistema semi-intensivo, *ibid*¹ (2004, p. 21) afirma que “as pastagens/forrageiras recebem normalmente corretivos de solo (calcário) e adubação química, desde níveis baixos até o suprimento adequando de nutrientes.”

Por fim o sistema intensivo é quando se mantém o plantel em áreas isoladas com pastagens artificiais, Marion (2004, p.21) relata que o sistema intensivo consiste,

Na formação de pastagens artificiais adequadamente adubadas e até irrigadas, com forrageiras adequadas à região, propiciando a divisão dos pastos para o estabelecimento do rodízio (permite repouso e recuperação das pastagens).

De acordo com Marion (2005, p. 106) a pecuária pode ser classificada em espécies de atividades como:

¹ MARION, José Carlos. **Contabilidade da Pecuária**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

- a) Cria: a atividade básica é a produção de bezerros que só serão vendidos após desmame. Normalmente, a matriz (de boa fertilidade) produz um bezerro por ano.
- b) Recria: a atividade básica é, a partir do bezerro adquirido, a produção e a venda do novilho magro para a engorda.
- c) Engorda: a atividade básica é, a partir do novilho magro adquirido, a produção e a venda do novilho gordo.

Segundo Marion (2004, p. 22) “a atividade cria-recria cai acentuadamente à medida que aumenta o tamanho da empresa, notadamente a cria.” A grande maioria dos pecuaristas optam em adotar somente duas dentre as três atividades, a combinação cria-recria.

3.1 Registros contábeis de atividade bovina pela definição do valor justo

A classificação contábil do gado consiste em duas opções, no ativo circulante será contabilizado o gado destinado à venda, sendo eles bezerro, novilho magro e novilho gordo. Marion (2016, p. 95) diz que “ativo circulante: compreende aves, gado bovino, suínos, ovinos, caprinos, coelhos, peixes e pequenos animais destinados à revenda, ou a serem consumidos.”

Já no ativo não circulante será registrado o gado destinado à reprodução e os animais de trabalho.

Ativo Não Circulante

Imobilizado (Ativos Biológicos)

- Gado reprodutor: representado por touros puros de origem, touros puros de cruza, vacas puras de cruza, vacas puras de origem e plantel destinado à inseminação artificial.
- Gado de renda: representado por bovinos, suínos, ovinos e equinos que a empresa explora para a reprodução de bens que constituem objeto de suas atividades.
- Animais de trabalho: compreendem equinos, bovinos, muas asininos destinados a trabalho agrícola, sela e transporte. (MARION, 2016, p. 95)

Só será possível classificar o gado destinado à procriação no ativo não circulante quando os mesmos tiverem as qualidades necessárias para essa finalidade, sendo elas: fertilidade, ardor sexual, carcaça, peso etc.

Recomenda-se classificar todo o rebanho nascido na fazenda como Estoque (Ativo Circulante). Somente quando houver certeza de que o animal tem habilidade para a procriação ele será transferido para o Ativo Não Circulante – Imobilizado. (MARION, 2016, p.96)

Na contabilidade rural o exercício social é “o período determinado pelo estatuto, normalmente de um ano, ao fim do qual a Diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da empresa agropecuária.” (CREPALDI, 1998, p. 201)

Conforme Marion (2016) a legislação também estabelece que empresas em que o ciclo operacional for maior que o exercício social (um ano), a classificação no circulante e no realizável a longo prazo terá como base o prazo desse ciclo.

Segundo id² (2016, p. 154) ciclo operacional

Da atividade pecuária é relativamente longo e varia de três a cinco anos, desde a concepção do bezerro, seu nascimento, seu crescimento, até sua venda (normalmente quando atinge o ponto ótimo de venda, em estado adulto).

Segundo Matarazzo (2003 apud Oliveira 2017, p. 46) “ciclo operacional compreende o período entre a aquisição do estoque (ou insumos) e o recebimento da venda.” Na grande maioria das atividades esse ciclo tem duração menor que um ano, porém nas atividades rurais ele pode ter duração maior que o estimado para as outras atividades da contabilidade.

Uma das finalidades da contabilidade rural é de fornecer informações sobre a real situação da empresa, com o intuito de reduzir custos ou despesas, afim de expandir as atividades da entidade.

Uma das principais finalidades da Contabilidade Rural é mostrar a situação patrimonial, financeira e de rentabilidade das Empresas Rurais, que é resumida nas demonstrações financeiras, especialmente no Balanço Patrimonial e no Demonstrativo do Resultado do Exercício. (CREPALDI, 1998, p. 278)

O Balanço Patrimonial demonstra a situação das contas patrimoniais da empresa, sendo ele dividido em Ativo e Passivo. No ativo ficam as contas que representam os bens e direitos da empresa, já no passivo fica as contas que representam as obrigações que a empresa tem com terceiros. Crepaldi (1998, p. 79) diz que o balanço patrimonial “é um demonstrativo contábil que, em dado momento, apresenta de forma sintética e ordenada as contas patrimoniais agrupadas de acordo com a natureza dos bens, direitos ou obrigações que representam.”

Para melhor entendimento o quadro 1 e 2 demonstra um plano de contas simplificado, envolvendo contas referentes ao rebanho de uma empresa rural.

Quadro 1 - Balanço Patrimonial: Ativo Circulante

1 ATIVO
1.1 Ativo Circulante
1.1.3 Ativos Biológicos
1.1.3.1 Bezerros de 0 a 8 meses
1.1.3.2 Bezerras de 0 a 8 meses
1.1.3.3 Novilhos de 9 a 18 meses
1.1.3.4 Novilhas de 9 a 18 meses
1.1.3.5 Novilhos de 19 a 36 meses
1.1.3.6 Novilhos acima de 37 meses
1.1.3.7 Novilhas acima de 19 meses (em experimentação)
1.1.3.8 Garrotes (tourinhos) acima de 25 meses (em experimentação)

Fonte: Marion (2016, p. 97)

² MARION, José Carlos. **Contabilidade Rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária**. 14. Ed. São Paulo: Atlas, 2016.

Quadro 2 - Balanço Patrimonial: Ativo Não Circulante

1.2 Não Circulante
1.2.1 Realizável a Longo Prazo
1.2.2 Investimentos
1.2.3 Imobilizado
1.2.3.1 Ativos Biológicos – Rebanhos
Reprodutores
Matrizes
1.2.3.2 Terras
1.2.3.3 Pastagens
Pastagens em formação
Pastagens artificiais formadas
Pastagens naturais formadas
(-) Exaustão
1.2.3.10 Ativos Biológicos – Animais de trabalhos
Cavalos e éguas
Burros e mulas
Jumentos, bois
1.2.3.11 Ativos Biológicos – Animais e aves de cria
Ovinos
Caprinos
Equinos
Suínos
1.2.3.12 Ativos Biológicos – Culturas permanentes
(-) Depreciação acumulada
(-) Exaustão acumulada
1.2.4 Intagível
(-) Amortização acumulada

Fonte: Marion (2016, p. 97)

Conforme o CPC 29 os ativos biológicos são divididos em maduros e imaturos. “Os maduros são aqueles que alcançaram a condição para serem colhidos (ativos biológicos consumíveis) ou estão aptos para sustentar colheitas regulares (ativos biológicos de produção).”

Os ativos biológicos para produção são aqueles que, por mais de uma vez e em períodos longos, possibilitam a colheita de produtos agrícolas [...] ou dão origem a ativos biológicos consumíveis, como ocorre com matrizes e reprodutores na pecuária de corte. Portanto, os ativos biológicos para produção preenchem todos os requisitos de ativos imobilizados, pois: são bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade, e bens decorrentes de transações que transferem à entidade os benefícios, riscos e controle desses bens. (OLIVEIRA, 2017, p. 237)

Portanto os ativos biológicos para produção maduros são aqueles que já estão reproduzindo. Oliveira (2017) ainda aponta que na atividade da pecuária as matrizes e os touros reprodutores são exemplos de ativos biológicos maduros.

Já os ativos biológicos para produção imaturos são aqueles que serão destinados à procriação, estando em formação ainda. Oliveira (2017), a classificação dos ativos biológicos para produção imaturos deverá ser no Imobilizado em Andamento, quando o mesmo estiver pronto para a produção deverá ser transferido para o grupo Imobilizado.

A Demonstração do resultado do exercício é o confronto entre as receitas e as despesas ocorridas no período, para se apurar o resultado final podendo ele ser Lucro ou Prejuízo. Souza (2012, p. 707) diz que,

A Demonstração do Resultado do Exercício é a apresentação reduzida de todas as operações de receitas ganhas e despesas incorridas realizadas pela empresa durante o exercício social, demonstrando o resultado bruto (lucro bruto ou prejuízo bruto), o resultado operacional líquido (lucro operacional ou prejuízo operacional), o resultado antes do imposto de renda (lucro antes do imposto de renda ou prejuízo antes do imposto de renda) e o resultado líquido do exercício (lucro líquido ou prejuízo líquido).

O quadro 3 evidencia com clareza a Demonstração do Resultado do Exercício.

Quadro 3 - Demonstração do Resultado do Exercício – DRE

4 Receita Bruta
4.1 Receita do gado bovino
4.1.1 Venda do gado bovino
4.1.2 Variação Patrimonial Líquida (Ativos Biológicos – método de valor de mercado)
4.2 Outras Receitas
4.2.1 Leite
5 Custo/Despesa/Deduções
5.1 Custo do gado vendido (método de custo)
5.2 Custo do rebanho no período (método de valor de mercado)
5.3 Despesas operacionais e outros itens

Fonte: Marion (2016, p. 100)

O método a valor de mercado “considera o preço de mercado do plantel que normalmente é maior que o custo, reconhecendo-se um ganho econômico periodicamente (normalmente uma vez por ano), em virtude do crescimento natural do rebanho.” (MARION, 2016, p. 105)

A Figura 3 consiste em demonstrar como é registrado o ganho econômico que ocorre quando mensura pelo método a valor de mercado.

Figura 3 - Método a valor de mercado

Balço Patrimonial	Demonstração do Resultado do Exercício
<i>Ativo Circulante</i> Ativos Biológicos (1.1.3) Plantel (Preço corrente de mercado)	(X1)
XXXX	<i>Receita Bruta</i> Variação Patrimonial Líquida (Receita Econômica) ----- (-) Custo do Rebanho no Período (----) Lucro Bruto (Econômico) -----
(acrésimo do valor do gado de um ano para outro)	

Fonte: Marion (2016, p. 105)

Após um ano o rebanho sofre ajustes de preço, “o rebanho contabilizado [...] será avaliado com o novo preço de mercado. O acréscimo no preço de mercado de um ano para outro será adicionado no Estoque e creditado Variação Patrimonial Líquida.” (MARION, 2016, p. 106)

A figura 4 demonstra como ficará após uma nova avaliação de mercado.

Figura 4 - Reavaliação pelo valor de mercado

Balço Patrimonial	DR-F X2
Ativos Biológicos (Plantel) (31-12-X2)	<i>Receita Bruta</i>
XXX YYY	Variação Patrimonial Líquida - Receita Econômica (-) Custo do Rebanho no Período (----) Lucro Bruto (Econômico) -----

Fonte: Marion (2016, p. 106)

Quando ocorre o nascimento do bezerro automaticamente ele será avaliado pelo valor de mercado, tendo que ser reavaliando no final do exercício social. Segundo Marion (2016, p. 107),

No que tange às crias nascidas durante o ano social, serão contabilizadas pelo valor corrente de mercado a débito da conta de Ativo a que se destina e a crédito da Variação Patrimonial Líquida (ou Receitas Econômicas). Em seguida será contabilizado o custo correspondente à produção das crias (que está contido na conta “Custo do Rebanho no Período”) para se apurar, por meio de confronto da receita econômica com o custo, o resultado do período.

Figura 5 - Nascimento do bezerro

Demonstração do Resultado do Exercício	Balço Patrimonial
<i>Receita Bruta</i> <i>Varição Patrimonial Líquida</i> <u>Receita Econômica</u> XXXX	<i>Ativo</i> <i>Circulante</i> <u>Ativos Biológicos</u> XXX <i>Não Circulante</i> <u>Ativos Biológicos³</u> XXX

ou

Fonte: Marion (2016, p. 107)

Conforme a figura 5, ao nascer o bezerro será contabilizado como receita com a nomenclatura *Varição Patrimonial Líquida*, na contrapartida podendo ser contabilizado na conta *Ativos Biológicos* no *Circulante* ou no *Ativos Biológicos* no *Não Circulante*.

³ Na hipótese de se contabilizar o bezerro, já quando nasce, como *Imobilizado*, admitindo-se que servirá como reprodutor. Essa hipótese, como já vimos, não é recomendada.

4 ESTUDO DE CASO NA PROPRIEDADE FREITAS

Este estudo de caso foi elaborado em uma pequena propriedade rural situada na linha C 66, km 15, lote 88, gleba 06 no município de Vale do Anari-Rondônia. Sítio denominado Freitas, tendo como proprietários o Sr.º Roney Dutra de Freitas e Sra.º Fábica Cristina Dias da Cruz desde fevereiro de 2012.

O sítio Freitas tem uma área de 65 hectares ou 27 alqueires de terra, possui benfeitorias tais como casa e currais. A principal fonte de renda do sítio é a criação da pecuária de corte com a atividade de cria.

O estudo visa coletar dados que diz respeito à produção da pecuária de corte, mas propriamente a atividade de cria, e identificar possíveis dificuldades encontradas para a mensuração dos ativos biológicos bovinos pelo método do valor justo. Conforme o proposto pelo CPC 29 “todo ativo biológico que tem mercado ativo deve ser mensurado pelo seu valor justo”. O intuito da pesquisa é dar suporte para que o proprietário Roney possa tomar suas decisões de forma eficiente através das informações geradas pelas demonstrações financeiras da contabilidade, sendo elas: Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício.

Os dados coletados foram fornecidos pelos proprietários do Sítio, além das visitas técnicas realizadas à propriedade. O período dos dados coletados foi de 9 (nove) meses, tempo necessário para o bezerro estar pronto para a venda.

No lapso temporal de 9 (nove) meses nasceram 64 (sessenta e quatro) bezerros, sendo 28 (vinte e oito) machos e 36 (trinta e seis) fêmeas. Os nascimentos ocorreram por trimestre, conforme a tabela 1.

Tabela 1 - Nascimento dos bezerros no ano de 2017

Trimestre	Sexo	Quantidade	R\$ unitário	R\$ total
1º Trimestre	Bezerros	4	100,00	400,00
	Bezerras	16	100,00	1.600,00
2º Trimestre	Bezerros	3	100,00	300,00
	Bezerras	4	100,00	400,00
3º Trimestre	Bezerros	21	100,00	2.100,00
	Bezerras	16	100,00	1.600,00
Total		64	100,00	6.400,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

Ao nascer os bezerros são avaliados pela sua quantidade de quilo, não havendo distinção entre fêmea ou macho. Vale ressaltar que os valores são baseados no peso do animal, podendo ter variação de bezerro para bezerro.

Os gastos incorridos durante o período de acompanhamento foram os seguintes, conforme a tabela 2.

Tabela 2 – Gastos incorridos durante 9 meses

Gastos	1° Trimestre	2° Trimestre	3° Trimestre	Total
	CUSTOS			
Sal	715,00	975,00	2.340,00	4.030,00
Farelo	90,00	120,00	330,00	540,00
Vacina	-	68,85	-	68,85
Veterinário	-	200,00	-	200,00
Energia	30,12	32,56	30,63	93,31
Salário	2.108,25	2.108,25	2.108,25	6.324,75
INSS (patronal)	67,98	67,98	67,98	203,94
FGTS	201,45	201,45	201,45	604,35
Provisão Férias	234,25	234,25	234,25	702,75
Provisão 13° Salário	175,69	175,69	175,69	527,07
Total	3.622,74	4.184,03	5.488,25	13.295,02

Fonte: Dados da pesquisa, 2017

A propriedade tem como fonte de renda duas atividades, a de cria e a leiteira, porém tem somente um funcionário para executar ambas atividades. Para apurar os gastos que a atividade de cria obteve durante os 9 (nove) meses de pesquisa, foi necessário fazer o rateio de 50% dos gastos com energia e com mão-de-obra. No mês de maio/2017 obteve gastos com vacinas de campanha (Aftosa e Raiva), sendo necessário a presença do veterinário.

O capital da propriedade rural está avaliado em mais de 1.000.000,00 (um milhão) de reais, a tabela 3 demonstrará com clareza os dados obtidos.

Tabela 3 - Capital da propriedade rural

Bens	Quantidade	R\$ unitário	R\$ total
Terra nua	27 alqueires	25.000,00/alqueire	675.000,00
Curral	1	80.000,00	80.000,00
Cerca	1	90.000,00	90.000,00
Vacas Matrizes	90	1.800,00	162.000,00
Touros Reprodutores	3	3.500,00	10.500,00
Animais para trabalho – Equinos	3	2.000,00	6.000,00
Total			1.023.500,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

1º Trimestre/2017

Após ser feito o levantamento patrimonial do sítio Freitas, obteve-se a conclusão que os bens e direitos da propriedade rural estão avaliados em R\$ 1.043.500,00, assim como seu capital social.

Quadro 4 - Balanço Patrimonial da propriedade Freitas Janeiro/2017

Ativo		Passivo	
Circulante	20.000,00	Circulante	
Disponível	20.000,00		
Caixa	20.000,00		
Não Circulante	1.023.500,00	Não Circulante	
Imobilizado de produção	172.500,00		
Vacas Matrizes	162.000,00		
Touros Reprodutores	10.500,00		
Imobilizado de uso	851.000,00	Patrimônio Líquido	1.043.500,00
Terra nua	675.000,00	Capital Social	1.043.500,00
Animais de Trabalho – Equinos	6.000,00		
Cerca	90.000,00		
Curral	80.000,00		
Total Ativo	1.043.500,00	Total Passivo	1.043.500,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

O sítio apresentou no primeiro trimestre a) Nascimento de 20 bezerros, sendo 4 machos e 16 fêmeas. Pesando menos de 1 (uma) arroba, sendo avaliados à R\$ 100,00 cada. b) Pagamento a vista dos gastos do trimestre: Sal R\$ 715,00; Farelo R\$ 90,00; Energia R\$ 30,12. c) A despesa estimada de venda foi R\$ 110,00. d) Cálculo da folha de pagamento, provisão de férias e 13º salário; Pagamento a vista de Salário R\$ 2.108,25 e encargos.

Tabela 4 - Fatos Contábeis para registro do rebanho 1º Trimestre/2017

Fatos Contábeis para registro do rebanho 1º Trimestre/2017								
Nascim/ Crescimento	Descrição do rebanho	Ganhos			Despesa de Venda	Rebanho Final		
		Qt.	\$/Unit.	Total	Total	Qt.	\$/Um	Total
1º Trimestre	Bezerros 0-3 meses	4	100,00	400,00				
	Bezerras 0-3 meses	16	100,00	1.600,00				
	(-) Ajuste Desp. Vendas				(110,00)			
	Subtotal	20		2.000,00	(110,00)			
Total		20		2.000,00	(110,00)			

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

a)	D – Ativos Biológicos Bezerras 0-9 meses-----	400,00
	D – Ativos Biológicos Bezerras 0-9 meses-----	1.600,00
	C – Variação Patrimonial Ativa-----	2.000,00
b)	D – Sal-----	715,00
	D – Farelo-----	90,00
	D – Energia-----	30,12
	C – Caixa-----	835,12
c)	D – Despesa Estimada de Venda-----	110,00
	C – Ajuste ao Valor Justo Ativos Biológicos-----	110,00
d)	D – Salários-----	2.108,25
	C – Salários a pagar-----	2.108,25
	D – Salários a pagar-----	168,66
	C – INSS a recolher-----	168,66
	D – INSS-----	56,92
	C – INSS a recolher (patronal 2,7%)-----	56,92
	D – FGTS-----	168,66
	C – FGTS a recolher-----	168,66
	D – Salários a pagar-----	1.939,59
	D – INSS a recolher-----	56,92
	D – FGTS a recolher-----	168,66
	C – Caixa-----	2.165,17
	D – Férias-----	234,25
	C – Provisão de Férias a pagar-----	234,25
	D – 13º Salário-----	175,69

C – Provisão de 13º Salário a pagar-----	175,69
D – INSS-----	11,06
C – INSS a recolher (sobre Férias e 13º salário) -----	11,06
D – FGTS-----	32,79
C – FGTS a recolher (sobre férias e 13º salário) -----	32,79

2º Trimestre/2017

No segundo trimestre o sítio demonstrou as seguintes movimentações: a) Nascimento de 7 bezerros, sendo 3 machos e 4 fêmeas. Pesando menos de 1 (uma) arroba, sendo avaliados à R\$ 100,00 cada. b) Os bezerros que nasceram no primeiro trimestre estão pesando 4,5 (quatro e meio) arrobas, sendo avaliados agora pelo preço da arroba, que segundo Frigorífico do município de Jaru é R\$ 124,00 do macho e R\$ 116,00 da fêmea. c) Pagamento a vista dos gastos do período: Sal R\$ 975,00; Farelo R\$ 120,00; Vacinas R\$ 68,85; Veterinário R\$ 200,00; Energia R\$ 32,56. d) A despesa estimada de venda foi de R\$ 65,00. e) Cálculo da folha de pagamento, provisão de férias e 13º salário; Pagamento a vista de Salário R\$ 2.108,25 e encargos.

Tabela 5 - Fatos Contábeis para registro do rebanho 2º Trimestre/2017

Fatos Contábeis para registro do rebanho 2º Trimestre/2017								
Nascim/ Crescimento	Descrição do rebanho	Ganhos			Despesa de Venda	Rebanho Final		
		Qt.	\$/Unit.	Total	Total	Qt.	\$/Um	Total
Nascimento	Bezerros 0-3 meses	3	100,00	300,00				
	Bezerras 0-3 meses	4	100,00	400,00				
	(-) Ajuste Desp. Vendas				(65,00)			
	Subtotal	7		700,00	(65,00)			
Crescimento	Bezerros 3-6 meses	4	458,00	1.832,00		4	558,00	2.232,00
	Bezerras 3-6 meses	16	422,00	6.752,00		16	522,00	8.352,00
	Subtotal	20		8.584,00	-	20		10.584,00
Total		27		9.284,00	(65,00)	20		10.584,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

a)	D – Ativos Biológicos Bezerros 0-9 meses-----	300,00
	D – Ativos Biológicos Bezerras 0-9 meses-----	400,00
	C – Variação Patrimonial Ativa-----	700,00

Os bezerros que nasceram no primeiro trimestre estão pesando 4,5 (quatro e meio) arrobas, sendo R\$ 124,00 a arroba do macho e R\$ 116,00 a arroba da fêmea. Totalizando a reavaliação dos bezerros de 3-6 meses em R\$ 1.832,00 os machos e R\$ 6.752,00 as fêmeas.

b)	D – Ativo Biológicos Bezerros 0-9 meses-----	1.832,00
	D – Ativos Biológicos Bezerras 0-9 meses-----	6.752,00
	C – Variação Patrimonial Ativa-----	8.584,00
c)	D – Sal-----	975,00
	D – Farelo-----	120,00
	D – Vacinas-----	68,85
	D – Veterinário-----	200,00
	D – Energia-----	32,56
	C – Caixa-----	1.396,41
d)	D – Despesa Estimada de Venda-----	65,00
	C – Ajuste ao Valor Justo Ativos Biológicos-----	65,00
e)	D – Salários-----	2.108,25
	C – Salários a pagar-----	2.108,25
	D – Salários a pagar-----	168,66
	C – INSS a recolher-----	168,66
	D – INSS-----	56,92
	C – INSS a recolher (patronal 2,7%)-----	56,92
	D – FGTS-----	168,66
	C – FGTS a recolher-----	168,66
	D – Salários a pagar-----	1.939,59
	D – INSS a recolher-----	56,92
	D – FGTS a recolher-----	168,66

C – Caixa-----	2.165,17
D – Férias-----	234,25
C – Provisão de Férias a pagar-----	234,25
D – 13° Salário-----	175,69
C – Provisão de 13° Salário a pagar-----	175,69
D – INSS-----	11,06
C – INSS a recolher (sobre Férias e 13° salário) -----	11,06
D – FGTS-----	32,79
C – FGTS a recolher (sobre férias e 13° salário) -----	32,79

3° Trimestre/2017

No terceiro e último trimestre do ano em questão houve as seguintes movimentações: a) Nascimento de 37 bezerros, sendo 21 machos e 16 fêmeas. Pesando menos de 1 (uma) arroba, sendo avaliados à R\$ 100,00 cada. b) Os bezerros que nasceram no primeiro trimestre estão pesando 7 (sete) arrobas, e os bezerros que nasceram no segundo trimestre estão pesando 4,5 (quatro e meio) arrobas, ambos sendo avaliados agora pelo preço da arroba, que segundo Frigorífico do município de Jaru é R\$ 124,00 do macho e R\$ 116,00 da fêmea. c) Pagamento a vista dos gastos do trimestre: Sal R\$ 2.340,00; Farelo R\$ 330,00; Energia R\$ 30,63. d) Despesa estimada de venda do trimestre foi de R\$ 175,00. e) Cálculo da folha de pagamento, provisão de férias e 13° salário; Pagamento a vista de Salário R\$ 2.108,25 e encargos.

Tabela 6 - Fatos Contábeis para registro do rebanho 3° Trimestre/2017

Fatos Contábeis para registro do rebanho 3° Trimestre/2017								
Nascim/ Crescimento	Descrição do rebanho	Ganhos			Despesa de Venda	Rebanho Final		
		Qt.	\$/Unit.	Total	Total	Qt.	\$/Um	Total
Nascimento	Bezerros 0-3 meses	21	100,00	2.100,00		21	100,00	2.100,00
	Bezerras 0-3 meses	16	100,00	1.600,00		16	100,00	1.600,00
	(-) Ajuste Desp. Vendas				(175,00)			
	Subtotal	37		3.700,00	(175,00)	37		3.700,00
Crescimento	Bezerros 3-6 meses	3	458,00	1.374,00		3	558,00	1.674,00
	Bezerras 3-6 meses	4	422,00	1.688,00		4	522,00	2.088,00
	Bezerros 6-9 meses	4	310,00	1.240,00		4	868,00	3.472,00
	Bezerras 6-9 meses	16	290,00	4.640,00		16	812,00	12.992,00

	Subtotal	27		8.942,00	-	27		20.226,00
Total		64		12.642,00	(175,00)	64		23.926,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

- a) D – Ativos Biológicos Bezerros 0-9 meses-----2.100,00
D – Ativos Biológicos Bezerras 0-9 meses-----1.600,00
C – Variação Patrimonial Ativa-----3.700,00

Os bezerros que nasceram no primeiro trimestre estão pesando 7 (sete) arrobas, e os que nasceram no segundo trimestre estão pesando 4,5 (quatro e meio) arrobas, sendo R\$ 124,00 a arroba do macho e R\$ 116,00 a arroba da fêmea. Totalizando a reavaliação dos bezerros de 6-9 meses em R\$ 1.240,00 os machos e R\$ 4.640,00 as fêmeas, e a reavaliação dos bezerros de 3-6 meses em R\$ 1.374,00 os machos e R\$ 1.688,00.

- b) D – Ativos Biológicos Bezerros 0-9 meses-----2.614,00
D – Ativos Biológicos Bezerras 0-9 meses-----6.328,00
C – Variação Patrimonial Ativa-----8.942,00

- c) D – Sal-----2.340,00
D – Farelo-----330,00
D – Energia-----30,63
C – Caixa-----2.700,63

- d) D – Despesa Estimada de Venda-----175,00
C – Ajuste ao Valor Justo Ativos Biológicos-----175,00

- f) D – Salários-----2.108,25
C – Salários a pagar-----2.108,25

- D – Salários a pagar-----168,66
C – INSS a recolher-----168,66

- D – INSS-----56,92
C – INSS a recolher (patronal 2,7%)-----56,92

D – FGTS-----	168,66
C – FGTS a recolher-----	168,66
D – Salários a pagar-----	1.939,59
D – INSS a recolher-----	56,92
D – FGTS a recolher-----	168,66
C – Caixa-----	2.165,17
D – Férias-----	234,25
C – Provisão de Férias a pagar-----	234,25
D – 13° Salário-----	175,69
C – Provisão de 13° Salário a pagar-----	175,69
D – INSS-----	11,06
C – INSS a recolher (sobre Férias e 13° salário) -----	11,06
D – FGTS-----	32,79
C – FGTS a recolher (sobre férias e 13° salário) -----	32,79

Com o passar dos anos alguns bens sofrem desvalorização devido ao desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência. Os cálculos de depreciação utilizados para calcular a depreciação dos bens da propriedade foram de acordo com o método linear (ou cotas constantes ou linha reta), que segundo Souza (2012, p. 241) “consiste na aplicação de taxas constantes durante o tempo de vida útil estimado para o bem, ou seja, é obtido através da divisão entre o valor a ser depreciado e o tempo de vida útil, sendo o método mais utilizado”. As taxas de depreciação é conforme Instrução Normativa Receita Federal Brasileira N° 1.700 de 2017.

Tabela 7 - Depreciação dos Bens da propriedade

Quantidade	Bens depreciáveis	Valor	Vida útil (anos)	Taxa anual (%)	Valor total
1	Cerca	90.000,00	10	10%	750,00
1	Curral	80.000,00	20	5%	333,33
Total por mês					1.083,33

Total durante os 9 (nove) meses	9.749,97
--	-----------------

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

Os valores monetários representados na tabela 7, encontra-se através do seguinte cálculo: valor do bem multiplicado pelo percentual de depreciação e logo em seguida dividido por 12 (doze) meses, devendo ser multiplicado pelos 9 (nove) meses de uso, conforme a contabilização dos salários e energia, os gastos com depreciações dos bens devem ser rateados para as duas atividades da propriedade, cria e leiteira.

Muito embora as plantas portadoras que são plantas de reprodução depreciem conforme CPC 27, os animais de reprodução (vacas matrizes e touros reprodutores) não têm o mesmo tratamento, pois os mesmos se enquadram no CPC 29 que assegura que animais de reprodução devem ser contabilizados pelo seu valor justo menos despesa de venda.

D – Despesa com Depreciação-----	4.874,98
C – Depreciação Acumulada-----	4.874,98

Apuração do Resultado do Exercício – ARE

D – Variação Patrimonial Ativa-----	23.926,00
C – ARE-----	23.926,00
D – ARE-----	18.014,02
C – Sal-----	4.030,00
C – Farelo-----	540,00
C – Vacinas-----	68,85
C – Despesa Estimada de Venda-----	350,00
C – Veterinário-----	200,00
C – Energia-----	93,31
C – Salário-----	5.818,77
C – Férias-----	702,75
C – 13º Salário-----	527,07
C – INSS-----	203,94
C – FGTS-----	604,35
C – Depreciação-----	4.874,98

D – ARE-----	5.911,98
C – Lucro do Exercício-----	5.911,98

Tabela 8 - Demonstração do Resultado do Exercício – DRE da propriedade Freitas

DESCRIÇÃO	1° Trimestre	2° Trimestre	3° Trimestre	Total
Ganhos/Perdas – valor justo				
<i>Ganhos</i>	2.000,00	9.284,00	12.642,00	23.926,00
Nascimentos	2.000,00	700,00	3.700,00	6.400,00
Crescimento natural	-	8.584,00	8.942,00	17.526,00
<i>(-) Despesas na mensuração a valor justo</i>	<i>(3.564,08)</i>	<i>(4.080,37)</i>	<i>(5.494,59)</i>	<i>(13.139,04)</i>
Despesas com rebanho no período	(3.454,08)	(4.015,37)	(5.319,59)	(12.789,04)
Despesas estimadas de venda	(110,00)	(65,00)	(175,00)	(350,00)
<i>(-) Depreciação</i>	<i>(1.625,00)</i>	<i>(1.624,99)</i>	<i>(1.624,99)</i>	<i>(4.874,98)</i>
(=) Resultado do Exercício	(3.189,08)	3.578,64	5.522,42	5.911,98
RESULTADO LÍQUIDO	(3.189,08)	3.578,64	5.522,42	5.911,98

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

Conforme a tabela 8, percebe-se que o prejuízo se deu no primeiro trimestre, devido ter somente a avaliação dos bezerros recém-nascidos que são mensurados pelo preço de 100,00 cada. Ao contabilizar a variação patrimonial dos bezerros por trimestre não corre o risco de superavaliar o resultado do exercício, pois há o crescimento natural e com isso os bezerros vão adquirindo mais peso. O valor da depreciação não é uma despesa que precede saída do caixa, por ser uma conta redutora dos ativos imobilizados, portanto o prejuízo não reflete o caixa da propriedade.

Quadro 5 - Balanço Patrimonial Sítio Freitas Setembro/2017

Ativo		Passivo	
Circulante	32.148,33	Circulante	1.361,37
Disponível	8.572,33	Provisão de Férias	702,75
Caixa	8.572,33	Provisão de 13° Salário	527,07
		INSS a recolher	33,18
Estoque Ativos Biológicos Bovinos Maduros	16.354,00	FGTS a recolher	98,37
Ativos Biológicos Bezerros	3.472,00		
Ativos Biológicos Bezerras	12.992,00		
<i>(-) Ajuste a Valor Justo Ativos Biológicos</i>	<i>(110,00)</i>		
Estoque Ativos Biológicos Bovinos Imaturos	7.222,00		
Ativos Biológicos Bezerros 0-9 meses	3.774,00		
Ativos Biológicos Bezerras 0-9 meses	3.688,00		
<i>(-) Ajuste a Valor Justo Ativos Biológicos</i>	<i>(240,00)</i>		

Não Circulante	1.018.625,02	Não Circulante	
Imobilizado de produção	172.500,00		
Vacas Matrizes	162.000,00		
Touros Reprodutores	10.500,00		
Imobilizado de uso	846.125,02	Patrimônio Líquido	1.049.411,98
Terra nua	675.000,00	Capital Social	1.043.500,00
Animais de Trabalho – Equinos	6.000,00	Lucro Acumulado	5.911,98
Cerca	90.000,00		
<i>Depreciação Cerca</i>	<i>(3.375,00)</i>		
Curral	80.000,00		
<i>Depreciação Curral</i>	<i>(1.499,98)</i>		
Total Ativo	1.050.773,35	Total Passivo	1.050.773,35

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

O balanço patrimonial fechado no mês de setembro de 2017 evidencia que a situação da propriedade rural é superávit, ou seja, a mesma consegue liquidar suas obrigações de forma confortável. A propriedade não obtinha balanço patrimonial, o proprietário não sabia ao certo se a atividade de cria estava dando retorno econômico de 5.911,98 reais.

5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada é de natureza descritiva, as informações nela obtidas foram recepcionadas através de entrevistas feitas aos proprietários do sítio Freitas, além das pesquisas bibliográficas. Cervo, Bervian, Silva (2007, p. 61) “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los.” O delineamento adotado da pesquisa é classificado como estudo de caso, que nada mais é que uma análise detalhada de um caso específico, Gil (2010, p. 37) classifica como “estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”.

A população do estudo realizado é o plantel do sítio Freitas, porém a pesquisa teve como amostra os bezerros do período de 9 (nove) meses. A coleta de dados foi obtida através de entrevistas feitas aos proprietários que não mediram esforços em colaborar, forneceram a relação dos bezerros nascidos por trimestre, os gastos incorridos durante o período em questão, além de informar o peso médio dos bezerros durante os três trimestres, possibilitando a avaliação patrimonial dos mesmos a cada trimestre. Como auxílio para a pesquisa, realizou-se 2 (duas) visitas técnicas ao local para fazer as anotações necessárias mediante notas fiscais do trato dos bezerros.

O estudo foi realizado em uma pequena propriedade rural localizada na linha C 66, km 15, Lote 88, Gleba 06, Vale do Anari – RO. Sítio denominado Freitas, tendo como proprietários o Sr.º Roney Dutra de Freitas e Sra.º Fábiana Cristina Dias da Cruz desde fevereiro de 2012. A principal fonte de renda da propriedade é a atividade de criação na pecuária de corte, porém tem como fonte de renda secundária a produção de leite.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo de caso realizado na propriedade Freitas teve como objetivo, mensurar os ativos biológicos pecuária de corte - atividade de cria pelo método valor justo, já que esse é o método atual de mensuração. Visando as dificuldades em mensurar pelo método valor justo, houve-se a indagação sobre a contabilização de acordo com o CPC 029. Ao realizar a pesquisa obtive as informações dos bens da propriedade rural, tive acesso também a relação de nascimentos dos bezerros por trimestre, além de realizar visitas técnicas ao local para fazer as anotações necessárias dos gastos incorridos no período. Ambas informações foram demonstradas em formas de tabelas. Devido ao crescimento natural dos bovinos, foi necessário fazer três avaliações dos bezerros, para o melhor entendimento foi preciso fazer a demonstração do resultado do exercício por trimestre. Ao fazer o encerramento do exercício, evidenciou-se que a propriedade obteve lucro com a atividade de cria, e fechou o seu balanço patrimonial em superávit.

Após análise dos resultados, foi feita algumas sugestões de melhoria. É propício o proprietário optar pela monta programada duas vezes ao ano, para que os bezerros venham a nascer em períodos iguais fazendo assim aumentar a variação patrimonial do período. Além de ser apropriado a diminuição dos gastos com sal e farelo, foi sugestionado também que o mesmo venha a fazer combinações de cria e engorda, para que haja crescimento significativo do lucro na atividade bovina.

O tema abordado foi muito interessante e desafiador de desenvolver, devido a contabilidade ainda ser algo inovador no meio rural, principalmente nas pequenas propriedades. Porém será de extrema significância para que os proprietários do sítio Freitas possam tomar decisões embasados nas informações obtidas através das ferramentas contábeis, tais como o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultado do Exercício. Conclui-se que as dificuldades encontradas ao avaliar os ativos biológicos bovinos pelo método valor justo foi a falta de controle sobre o aumento ou diminuição de peso dos animais, mais especificamente dos bezerros. Deve-se fazer o acompanhamento desde o nascimento até o ponto de venda, que no caso em questão são aos 9 (nove) meses, esse acompanhamento é através de pesagem mensal do bezerro ou de bezerros nascidos na mesma época, conforme a orientação do CPC 029. Outro ponto que se tornou um empecilho para a mensuração do valor justo foi a variação do preço da arroba.

REFERÊNCIAS

BARRETO, Eric; ALMEIDA, Diana. **Contabilidade a valor justo: IFRS 13**. São Paulo: Saint Paul Editora, 2012.

BÜHLER, Oscar Dirceu. **Manual de Administração de Agronegócio**. Disponível em: <<http://www.fafipa.br/site/images/2014/adm.pdf>> acessado em 07. Mai. 2017.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica**. 6. Ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CNA Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil. **PIB e Performance do Agronegócio**. Disponível em: <http://www.cnabrazil.org.br/sites/default/files/sites/default/files/uploads/02_pib.pdf> acessado em 07. Mai. 2017.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamento Técnico CPC 29. Ativo Biológico e Produto Agrícola**. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/324_CPC_29_rev%2008.pdf> acessado em 07. Mai. 2017.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 46. Mensuração do Valor Justo**. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/395_CPC_46_rev%2006.pdf> acessado em 10. Mai. 2017.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Rural**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. **Contabilidade Rural**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FERNANDES, Edilson Carlos. **Direito e Contabilidade: Fundamentos do Direito Contábil**. São Paulo: Trevisan Editora, 2015.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23. Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IBRACON Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. **Convergência às normas internacionais de contabilidade e auditoria. Uma trajetória de dez anos de realizações**. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detRevistaTransparencia.php?cod=22>> acessado em 19. Set. 2017.

IFRS International Financial Reporting Standards. **International Accounting Standards n° 41 – Agricultura**. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Portuguese%20technical%20summaries%20pdfs%202011/IAS%2041.pdf>> acessado em 07. Mai. 2018.

MARION, José Carlos. **Contabilidade da Pecuária**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARION, José Carlos. **Contabilidade rural:** contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda pessoa jurídica. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Contabilidade rural:** contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária. 14. Ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MENEZES, Brunno Nunes da Costa; et al. **Valor Justo:** O Impacto da Lei N° 11.638/07 Na Pesquisa Brasileira Em Contabilidade. Disponível em <http://congressos.anpcont.org.br/congressos-antigos/v/images/269-2.pdf> > acessado em 18. Mai. 2017.

OLIVEIRA, Deyvison de Lima; OLIVEIRA, Gessy Dhein. **Contabilidade rural: uma abordagem do agronegócio dentro da porteira com exercícios práticos e material de apoio ao professor – de acordo com o CPC 29 (IAS 41).** 3. Ed. Curitiba: Juruá, 2017.

Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB N° 1700, de 14 de março de 2017.**

Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=anotado>
> acessado 10. Nov. 2017.

SOUZA, Sérgio Adriano de. **Contabilidade 3D:** básica, intermediária e avançada. São Paulo: Método, 2012.