

MENSURAÇÃO DO ATIVO BIOLÓGICO NA CONTABILIDADE RURAL: AVALIAÇÃO DE UM AGRONEGÓCIO NO SETOR DE VITICULTURA

Vanessa Dalpiva¹

Diego Di Domenico²

Daniele Nespolo³

Janússia Kronhardt⁴

RESUMO: Objetivo: O processo de convergência inclusive com as Normas Internacionais de contabilidade ganhou ênfase no Brasil e foi legalmente determinado, a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Na busca por entender e analisar a forma de mensuração dos ativos biológicos, esse trabalho tem como tema a elaboração das demonstrações contábeis em conformidade com o CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola. Metodologia: Foi realizado um estudo descritivo em que foi analisada a mensuração do ajuste a valor justo e/ou valor de mercado do ativo biológico no setor de viticultura. Resultados: O estudo também analisa o retorno associado à agroindustrialização da uva como alternativa de ganho financeiro para a agricultura familiar, em uma propriedade na região de Bento Gonçalves. Contribuição: Verificou-se neste trabalho, por meio da análise das informações contábeis, que o método de avaliação “valor justo” tende a proporcionar o aumento do ativo, destacando-se a importância da agroindústria familiar, como geração de uma alternativa de renda para os agricultores.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade Rural. Ativo Biológico. Agroindústria Familiar.

1. INTRODUÇÃO

O desenvolvimento tecnológico e as mudanças provocadas pela economia globalizada também afetaram a agricultura, exigindo qualificação dos pequenos, médios e grandes produtores e fazendo com que a agricultura se tornasse mais competitiva, aumentando a produtividade e reduzindo os custos. Visando buscar um controle econômico-financeiro mais adequado, a contabilidade pode desempenhar um importante papel como ferramenta gerencial, por meio de informações que permitam o planejamento das atividades desenvolvidas, o controle e visando a contribuir na tomada de decisão.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis foi criado no Brasil com o objetivo de atender as exigências das normas internacionais de contabilidade, denominadas IFRS (*International Financial Reporting Standards*), de acordo com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1055/2005. O comitê tem como objetivo o preparo e a emissão de pronunciamentos técnicos sobre procedimentos contábeis e a divulgação de informações dessa natureza, baseada nas normas IAS/IFRS, com a finalidade de centralização e de uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

O pronunciamento CPC 29 diz respeito aos Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas, e trata da mensuração à Valor justo que visa maior transparência à informação contábil dos ativos biológicos e produtos agrícolas, que estão relacionados ao agronegócio e a contabilidade rural. Os ativos biológicos são animais ou plantas vivos dos quais se espera a obtenção de benefícios econômicos futuros, e inevitavelmente passam por um processo da transformação biológica que é definido pelo CPC como sendo o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que causam mudanças qualitativas e quantitativas no ativo biológico.

Este trabalho analisa alguns aspectos na área rural, com enfoque no uso da contabilidade rural como ferramenta para suprir as necessidades de planejar, orçar, organizar e orientar a gestão do patrimônio familiar. No meio rural, torna-se fundamental que o produtor conheça os custos das atividades desenvolvidas para, desta forma, avaliar como está o comportamento dos custos frente às receitas obtidas e aos investimentos realizados. É necessário saber como gerenciar a produtividade para chegar ao resultado desejado e continuar prosperando com significativos lucros (DALMAGRO, et al., 2013).

A agroindústria surge como uma das alternativas para agregar valor aos produtos rurais como meio para o desenvolvimento sustentável e que gere rentabilidade financeira. Dessa forma, salienta-se a importância e a necessidade de os produtores rurais buscarem acompanhar os resultados das atividades desenvolvidas, utilizando-se da contabilidade como instrumento de apoio para a mensuração dos resultados, visando a analisar a rentabilidade e garantir a continuidade dos negócios rurais (CREPALDI, 2011; MARION, 2010).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade Rural

A contabilidade é um dos principais instrumentos para embasar a administração moderna nas tomadas de decisões, pois além de identificar, registrar e mensurar os eventos econômicos que alteram o patrimônio de uma entidade, também possibilita sua análise (LIBONATI, 1996).

A Contabilidade Rural se constitui como uma importante peça de auxílio nas propriedades e/ou empresas rurais. Todas as plantações, quase sem exceção, são, na realidade, como máquinas, que são construídas durante um tempo curto ou longo, produzem também durante certo tempo e, assim, geram os produtos que realmente interessam à empresa em termos de obtenção de receitas.

Por “Empresa Rural”, define o Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964), art. 4º, inciso VI, como:

“...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. Para esse fim equiparam-se às áreas cultivadas, as pastagens, as matas naturais e artificiais e as áreas ocupadas com benfeitorias.”

Pode-se depreender desta definição que Empresa Rural abrange as Atividades Agrícola (produção vegetal), Zootécnica (produção animal) e Agroindustrial (indústrias rurais).

Marion (2010, p. 22) referencia que:

“Empresas rurais são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo por meio do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas.”

Aplicam-se às entidades rurais os Princípios Fundamentais de Contabilidade da resolução 750/1993 e salienta-se que os PFC foram revogados pela resolução 1.374/2011, em vigor a partir de 1º de janeiro de 2017, porém na confecção desta pesquisa, evidencia-se que sua aplicação encontra respaldo nas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) através dos CPCs, que inclui de forma significativa.

As entidades agrícolas são aquelas que se destinam à produção de bens, mediante o plantio, manutenção ou tratos culturais, colheita e comercialização de produtos agrícolas. No tocante às entidades, as culturas agrícolas dividem-se em:

- a) Temporárias: as que se exigem a colheita, sendo seguidas de um novo plantio;
- b) Permanentes: aquelas de duração superior a um ano ou que proporcionam mais de uma colheita, sem a necessidade de novo plantio, recebendo somente tratos culturais no intervalo entre as colheitas.

Conforme Araújo (2007, p. 15), “as propriedades rurais cada dia mais perdem sua autossuficiência, necessitam de infraestrutura, conquistam mercados, enfrentam a globalização e a internacionalização da economia”.

2.2 CPC 29 Ativos Biológicos

O IAS 41 “*Agriculture*” é uma norma internacional que especifica ativos biológicos como sendo “um animal e/ou uma planta, vivos”. Ainda neste sentido, esclarece que os ativos biológicos não se confundem com os produtos agrícolas, que é o produto resultante do processo de gerenciamento da transformação biológica. Sendo assim, os produtos que são gerados a partir dos ativos biológicos são denominados produtos agrícolas.

Em 2010 foi emitido no Brasil pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), o CPC 29 que trata dos Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas, cuja correlação com as normas internacionais de contabilidade refere-se ao IAS 41, que determina a utilização do valor justo como critério de mensuração de seus ativos.

O pronunciamento em seu item 30 esclarece que existe a premissa que o valor justo pode ser mensurado de forma confiável, ou seja, é possível encontrar o valor justo dos ativos no próprio mercado. No entanto, quando não for possível estabelecer o valor justo de forma confiável, o CPC 29 admite a mensuração pelo custo.

A finalidade do CPC 29 é determinar o tratamento contábil e as respectivas divulgações, relacionados aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas. O produto agrícola é definido como o produto colhido ou, de alguma forma, obtido a partir de um ativo biológico de uma entidade. O ativo biológico, por sua vez, refere-se a um animal ou a uma planta, vivos, que produz produto agrícola. A transformação biológica compreende o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que causa mudança qualitativa e quantitativa no ativo biológico.

São considerados ativos biológicos, animais ou plantas compreendidos no período de “nascimento ou plantio até o ponto de abate ou colheita”, sendo assim, após este período deixa de serem ativos biológicos para fins de contabilização e passa ser tratados como produtos agrícolas recebendo o tratamento contábil adequado geralmente o CPC 16 - Estoque (CARVALHO 2013, p. 112).

Devido a sua capacidade de mudança para obtenção de outros produtos para a venda, ou para a formação de outros ativos biológicos, o pronunciamento apresenta tabela com exemplos de transformação, ajudando a compreender de forma clara o ciclo dos ativos biológicos, apresentado conforme a seguir:

Tabela 1: Ativos Biológicos, Produtos Agrícolas e Resultantes após a Colheita

ATIVOS BIOLÓGICOS	PRODUTO AGRÍCOLA	PRODUTOS RESULTANTES DO PROCESSAMENTO APÓS A COLHEITA
Carneiros	Lã	Fio, tapete
Árvores de uma plantação	Madeira	Madeira serrada, celulose
Plantas	Algodão	Fio de algodão, roupa
	Cana colhida	Açúcar, álcool
	Café	Café limpo em grão, moído, torrado
Gado de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaça	Salsicha, presunto
Arbustos	Folhas	Chá, tabaco
Videiras	Uva	Vinho
Árvores frutíferas	Fruta colhida	Fruta processada

Fonte: CPC 29 (2009, p.03).

Sobre a abrangência do CPC 29 é importante ressaltar que o referido Pronunciamento é aplicado à produção agrícola até o momento da colheita, definida como “a extração do produto de ativo biológico ou a cessação da vida desse ativo biológico”.

O item 13 do CPC 29 diz que:

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

2.3 Valor Justo

Emitido em 2001 pelo *International Accounting Standard Board* (IASB) o IAS 41 *Agriculture* estabeleceu os procedimentos para avaliação e mensuração de ativos biológicos e produtos agrícolas. Introduziu a metodologia do valor justo, como sendo a base mais adequada para a mensuração de tais ativos.

De acordo com o item 8 do CPC 29, valor justo é:

“O valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizam uma transação compulsória”.

Com relação ao reconhecimento e mensuração, o CPC 29 (2009, p. 5) determina que o ativo biológico seja “mensurado ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência”. Essa regra não será aplicada nos casos que não houver forma confiável de mensuração, o que permitirá a entidade adotar critérios alternativos, como registrar o bem pelo custo, até ser possível sua mensuração pelo valor justo. O pronunciamento parte da premissa que sempre será possível, ao menos no ponto da colheita, determinar de maneira confiável o valor justo.

Assim, Iudícibus e Martins (2007), de maneira alternativa às normas internacionais, definem valor justo como “montante pelo qual determinado item poderia ser transacionado entre participantes dispostos e conhecedores do assunto, numa transação sem favorecimento”.

O CPC 46 - Mensuração do Valor Justo, no parágrafo 9 define valor justo como sendo:

“Preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração”.

Barreto (2009) concluiu dessa forma, que o problema não reside em mensurar um ativo e/ou passivo pelo valor justo, mas sim em como chegar a este valor.

De acordo com a norma IAS 41 parágrafo 8 para escriturar um ativo biológico ou um produto agrícola é necessário que exista valor de mercado ativo para esses bens, e, portanto, o valor justo é mensurado por meio do preço fornecido neste mercado. O preço de mercado é formado pelo próprio mercado operante, através da Lei da Oferta e da Procura (quanto maior for à demanda, menor será a oferta e vice-versa). O preço contratado ao valor justo reflete o mercado corrente em que o comprador e o vendedor, dispostos à transação a efetuarão.

Conforme o CPC 29 parágrafo 17, se a entidade tem acesso a diferentes mercados ativos, deve usar o mais relevante deles. Por exemplo, se a entidade tem acesso a dois mercados ativos, deve usar o preço vigente no mercado que pretende utilizar.

Mas quando não há existência de mercado ativo para determinado ativo biológico, deve ser mensurado pelo seu custo, ou seja, os gastos necessários para sustentar a plantação, do princípio até a colheita. Todavia se surgir um mercado ao qual seja possível negociar esse ativo e assim, avaliar o seu valor justo, deve, portanto, a partir do instante em que este for reconhecido, passar a mensurá-lo ao seu valor justo menos as despesas de venda.

Segundo o CPC 29 “o produto agrícola colhido de ativos biológicos da entidade deve ser mensurado ao valor justo, menos a despesa de venda, no momento da

colheita”. O valor assim atribuído representa o custo, no momento da aplicação da NBC TG 16 – Estoques, ou outra norma aplicável.

3. MÉTODO DA PESQUISA

3.1 Ambiência da Pesquisa

O trabalho foi desenvolvido através de dados obtidos por meio de contato com técnicos agrícolas e agricultores rurais, de propriedade familiar do interior de Bento Gonçalves. A propriedade rural merece destaque, pois recebe apoio de programas específicos da Secretaria de Agricultura, que são executados pela Emater do município.

A agroindústria familiar é de pequeno porte, utilizando como matéria prima as uvas produzidas pela família proprietária. A agroindustrialização do produto agrícola em geleia de uva é elaborada na própria residência da família, em local adequado, atendendo à conformidade dos requisitos estabelecidos pela Vigilância Sanitária, a partir de seus equipamentos próprios.

Utiliza-se de técnicas tradicionais de fabricação, para garantir a boa qualidade e não se utiliza de elementos químicos para corrigir alguma deficiência da fruta, aceleração ou estabilização de algum processo, mantendo, assim, o verdadeiro sabor da fruta e características de cada safra, disponibilizando o produto final como natural para lançamento competitivo no mercado. Destaca-se que a agroindústria possui o selo de qualidade, o Sabor de Bento em seus produtos, obtido através do convênio com a Prefeitura Municipal.

Para obter qualidade desejada, o trabalho será iniciado ainda nos parreirais, desde a preparação de uma nova safra da cultura avaliada, a sua colheita e por fim na transformação do produto agrícola em geleia de uva.

3.2 Objetivos do Trabalho

O objetivo desse estudo foi demonstrar a importância da contribuição da contabilidade como ferramenta gerencial, que permite informações contábeis, auxiliando o planejamento e o controle orçamentário para tomada de decisões na cultura de videiras em uma propriedade rural familiar no município de Bento Gonçalves.

Assim sendo, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- a) Realizar um demonstrativo da aplicação das normas contábeis propostas pelo Comitê De Pronunciamentos Contábeis, (o CPC 29 que trata dos Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas);
- b) Apresentar recursos contábeis que auxilie na gestão dos ativos biológicos e produtos agrícolas, proposta pelo CPC 29, examinando a avaliação da adoção do CPC 46 - Valor Justo, relacionando ganhos ou perdas na propriedade;
- c) Demonstrar o preço de venda com a agroindustrialização do produto agrícola em geleia de uva, visando analisar a rentabilidade financeira desta atividade para a agroindústria familiar.

3.3 Técnicas e Procedimentos de Pesquisa

Este estudo caracterizou-se pela metodologia descritiva, tendo em vista que a obtenção dos dados foi interpretada sobre a importância da contabilidade rural como instrumento de apoio ao processo decisório nas propriedades rurais, gerando condições de análise para a continuidade dessas atividades na agricultura familiar.

Segundo Gil (2008) as pesquisas deste tipo se caracterizam pela interrogação direta e interativa do pesquisador com a situação estudada cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se à solicitação de informações mediante análise quantitativa, obter conclusões correspondentes dos dados coletados.

Conforme Lima e Miotto (2007) quando uma pesquisa bibliográfica é bem feita, ela é capaz de gerar, especialmente em temas pouco explorados, a postulação de hipóteses ou interpretações que servirão de ponto de partida para outras pesquisas.

A pesquisa documental é a coleta de dados em fontes primárias, como documentos escritos ou não, pertencentes a arquivos públicos; arquivos particulares de instituições e domicílios, e fontes estatísticas (LAKATOS; MARCONI 2001). Tratou-se de um estudo documental, no qual foram coletadas informações através de planilhas de custos.

A coleta de dados foi feita através de demonstrativos para mensuração de custos, despesas da cultura avaliada, e as demonstrações contábeis propostas pelo CPC 29 ativos biológicos, para uma correta avaliação e aplicação dos dados do referido estudo.

Na perspectiva documental, faz-se a análise das normas internacionais e brasileiras sobre os ativos biológicos, valor justo e mensuração contábil.

Os dados foram analisados através de tabelas para se demonstrar a mensuração da transformação da uva em geleia na propriedade rural. Foram realizados levantamentos em livros e artigos científicos que referenciaram ativos biológicos e normas contábeis conforme o CPC.

4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Com a evolução da tecnologia e o mercado cada vez mais competitivo e exigente, o controle financeiro, assim como a contabilidade, torna-se uma ferramenta de gestão imprescindível para manter as finanças em equilíbrio, atingir as metas e os objetivos estipulados. O contador tem o desafio de apresentar elementos que contribuam com resultados para o planejamento, por meio de informações rápidas e confiáveis, acompanhando o desenvolvimento dos negócios e diminuindo a ocorrência de resultados insatisfatórios.

Ao longo dos anos a contabilidade rural vem desenvolvendo-se e torna-se cada vez mais necessária a sua utilização em propriedades e empresas agroindustriais, como peça fundamental para a modernização do setor agropecuário.

Para a tomada de decisão, é um instrumento visto que a sua implantação e utilização traz benefícios e vantagens que proporcionarão aos produtores novas práticas administrativas eficientes e eficazes resultando na melhora da lucratividade e da rentabilidade, guiadas pelo controle dos custos e comparação dos resultados.

Considerando que um dos objetivos deste estudo foi analisar os benefícios da agroindustrialização da uva para a agricultura familiar, por meio do processamento do produto agrícola produzido por eles, visando identificar a agregação de valor e a suposta elevação de renda da família. Identificando também se estas práticas podem agregar valor e elevar a renda da agricultura familiar, a partir do momento em que o produtor deixa de vender o seu produto in natura e passa a transformá-lo localmente.

4.1 Avaliação do Ativo Biológico

Devido à importância do agronegócio no Brasil e da dificuldade de mensurar os ativos biológicos, isto porque os ativos biológicos são dotados de vida e por consequência sujeitos às transformações biológicas, como crescimento, degeneração e morte, além das condições climáticas, que podem afetar significativamente o seu valor. A informação gerada por seu reconhecimento deve conter relevância para a tomada de decisão econômica dos usuários, com base nas demonstrações contábeis.

Os valores descritos nas tabelas que serão apresentadas foram medidos em bases confiáveis, e representam adequadamente aquilo que se propõe a representar.

Os custos apresentados contemplam desde a preparação de uma nova safra da cultura de videiras, com baixo custo de produção por se tratar da variedade de uva comum Isabel. O referido estudo trata-se de um vinhedo novo, a plantação destas videiras é recente na propriedade e conseqüentemente a sua produtividade é menor, a partir do seu 4º ano de vida, a sua produção será maior.

O valor de mercado por quilo do produto agrícola foi estipulado através da média do preço apresentado pela Emater, com base no ano 2016.

Tabela 2: Plantas/Produtividade

Cultura	Área Plantada	Produtividade	R\$ / Kg
Videiras	1 hectare	13.000,00 Kg	R\$ 1,30

Fonte: Emater (2016).

Para determinar os custos de produção, foram utilizados dados colhidos a partir de planilhas de planejamento técnico e dados colhidos diretamente com os produtores. Considerando que o agricultor produz a matéria prima (uva) e, portanto, não se considerou o seu custo de aquisição (a preço de mercado), mas o custo de produção da uva. Os dados são apresentados na Tabela 3.

Tabela 3: Mensuração dos Custos para produção de um hectare de videiras

Produto	Unid	Quantidade Usada	Preço	Valor Gasto
Adubo Químico	Tonelada	0,333333333	R\$ 1.600,00	R\$ 533,33
Herbicida	Litros	2	R\$ 18,00	R\$ 36,00
Inseticida	Litros	0,333333333	R\$ 12,00	R\$ 4,00
Inseticida	Litros	0,333333333	R\$ 12,00	R\$ 4,00
Inseticida	Litros	0,533333333	R\$ 12,00	R\$ 6,40
Inseticida	Litros	0,8	R\$ 12,00	R\$ 9,60
Fungicida	Litros	17,333333333	R\$ 50,00	R\$ 866,67
Fungicida	Litros	21,333333333	R\$ 50,00	R\$ 1.066,67
Fungicida	Litros	21,333333333	R\$ 45,00	R\$ 960,00
Fungicida	Litros	26,666666667	R\$ 45,00	R\$ 1.200,00
TOTAL				R\$ 4.686,67

Fonte: Emater (2016).

Antes da vigência da norma que trata dos ativos biológicos, o custo histórico era o critério contábil de mensuração dos ativos. O método de custo histórico representa o quanto à entidade de fato pagou por um determinado ativo. São, portanto, mensurados, considerados pelo valor pago em sua data de aquisição. A avaliação pelo seu valor original ou custo histórico, reconhecia o ganho ou perda somente na realização ou venda dos seus ativos.

A partir do CPC 29, os ativos biológicos são reconhecidos inicialmente e em cada demonstração financeira pelo valor justo menos o custo com as suas vendas e realizando o valor do ajuste diretamente no resultado do exercício. A mensuração pelo valor justo é possível demonstrar de maneira verdadeira a variação patrimonial ocorrida durante determinado período. Essa forma de mensuração tende a proporcionar, na maioria das vezes, o aumento do ativo, produzindo um ganho para a entidade e por tanto deve ser reconhecido como receita nas demonstrações de resultado enquanto o produto não for vendido. Dessa maneira, o valor apurado de um ativo reflete o quanto ele valeria caso fosse vendido naquela data. O procedimento de valoração à mercado visa manter o real valor do patrimônio

O valor justo é vantajoso para a empresa em relação à tomada de decisões, a sua mensuração aumenta a transparência nas demonstrações financeiras, por apresentar de maneira ampla os seus efeitos sobre o patrimônio. O valor justo está muito próximo do valor econômico de realização do ativo biológico, uma vez que pressupõe em seu cálculo o desconto na receita de todos os gastos evidentes e necessários para que a transação comercial seja finalizada.

A principal diferença entre o procedimento de valoração a mercado e a contabilidade de custo histórico reside no fato do valor de ativos e investimentos depender do preço de mercado, e se realmente esse mercado existe. Caso não exista mercado, o custo histórico ainda deverá ser usado.

Conforme o CPC 46, as técnicas de avaliação são a diretriz que a entidade utiliza adequada para estimar o preço da transação e que existam informações suficientes para mensurar o valor justo. As técnicas de avaliação podem ser classificadas quanto à abordagem: a) Abordagem de Mercado; b) Abordagem de Custo; c) Abordagem de Resultado (ou Receita, como consta no CPC 46).

Pela abordagem de custo, o valor justo assim determinado reflete o valor corrente do montante necessário para substituir o custo de reposição corrente do ativo objeto da mensuração. O valor justo é resultado de uma mensuração a valor de saída, de forma que um valor justo mensurado pela abordagem do custo representa o preço que seria recebido pelo ativo determinado com base no custo que um participante do mercado teria para adquirir o ativo objeto da mensuração.

Como consta no referido pronunciamento, uma mensuração de valor justo pela abordagem do custo, normalmente utilizada para mensurar ativos tangíveis que são usados em conjunto com outros ativos, se justifica porque um comprador participante do mercado não pagaria mais por um ativo do que o valor pelo qual poderia substituir a capacidade de serviço desse ativo (CPC 46, item B9). Então, diante da inexistência de mercado ativo e da impossibilidade de mensurar o valor justo de determinado ativo por alguma técnica de avaliação pelas demais abordagens (de mercado e de resultado), pode-se utilizar a abordagem do custo.

Calculou-se o custo de instalação de um hectare de vinhedo, além dos custos fixos anuais de sua manutenção. Neste trabalho considerou-se para o cálculo videiras da variedade Isabel. O valor atribuído aos custos com plantio refere-se ao desenvolvimento do vinhedo, consistem os custos das videiras e as despesas com materiais para preparar

a terra e construir o vinhedo. Os custos são capitalizados até que o vinhedo se torne comercialmente produtivo, no qual, a amortização anual de tempo é reconhecida pelo método linear durante a vida útil econômica estimada da vinha, que é de 30 anos. O valor do ajuste das despesas previstas com as vendas é a divisão do custo do hectare pela vida útil das videiras.

A partir do valor do custo com o plantio, que foi avaliado em R\$ 20.000,00, somando os custos de produção, e diminuindo o valor das despesas previstas com as vendas, teremos o valor justo da cultura e estima-se o valor corrente que seria necessário para criar um ativo substituto de utilidade comparável, o qual, reflete o preço de venda do ativo menos os custos necessários para colocação do produto em condições de venda ou consumo.

Na avaliação do valor histórico, os ativos avaliados a custo são registrados contabilmente por seu valor original, o de entrada, ou seja, o valor de seu custo de formação menos a sua depreciação acumulada e perdas por irrecuperabilidade dos ativos.

Os ativos biológicos devem ser reconhecidos apenas quando a entidade consegue controlar os mesmos como resultado de eventos passados, e quando for provável que benefícios econômicos fluirão associados com o seu ativo proporcionando resultados para a entidade, e quando o custo do ativo ou o valor justo puder ser mensurado de forma confiável. A Tabela 4 apresenta a comparação do método de avaliação do ativo biológico.

Tabela 4: Comparação do método de avaliação do ativo biológico

ATIVO A VALOR JUSTO	
Preparo do solo / plantio	R\$ 20.000,00
Custo de produção	R\$ 4.686,67
(=) Valor justo	R\$ 24.686,67
(-) Ajuste com despesas previstas de vendas	R\$ 666,67
(=) Valor justo ajustado	R\$ 24.020,00
ATIVO A VALOR HISTÓRICO	
Preparo do solo / plantio	R\$ 20.000,00
(-) Depreciação	R\$ 822,89
(=) Valor custo histórico	R\$ 19.177,11

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

4.2 Mensurações dos Registros Contábeis

Na Figura 1, exibe-se a contabilização dos custos que foram aplicados na manutenção de uma nova safra da cultura. Em seguida foi realizado o ajuste a valor justo conforme o valor de mercado e na sequência foram contabilizadas os ajustes com as despesas previstas com a venda.

A Tabela 5 apresenta as contabilizações e exemplificações de como será a evidenciação no Balanço Patrimonial do Ativo Biológico.

A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) oferece um resumo financeiro do resultado econômico da empresa durante um período específico. Neste caso foi analisada a partir de uma safra da cultura de videiras de uma área de um hectare da variedade de uva Isabel, a quantidade total colhida do produto agrícola foi de 13.000,00 kg.

A colheita do vinhedo emprega oito safristas, o valor da mão de obra é calculado por dia trabalhado, e custo é de R\$ 120,00 por safrista, e para colher a quantidade mencionada no referido estudo leva-se um dia e meio de serviço, (8 safristas x R\$ 120,00 = R\$ 960,00 equivale a um dia de trabalho, R\$ 960,00 + R\$ 480,00 = R\$ 1.440,00).

Além do custo da mão de obra empregada, há também o custo da estada dos safristas na residência da propriedade e os serviços como alimentação e roupas limpas, levou-se em consideração uma diária por cada safrista, (R\$ 200,00 x 8 = R\$ 1.600,00). Para transportar a quantidade de uva até a vinícola que a família entrega o produto agrícola in natura, são necessárias duas viagens, e o custo do frete é calculado por quilo de uva, (13.000,00 kg de uva x R\$ 0,06 = R\$ 780,00). Na Tabela 6, são apresentados os custos da colheita, totalizando R\$ 3.820,00.

Tabela 6: Custos da Colheita de um hectare de uva Isabel

CUSTOS DA COLHEITA			
Descrição	Quantidade	Custo Unitário	Total
Mão de obra	8 safristas	R\$ 120,00	R\$ 1.440,00
Estada	8 safristas	R\$ 200,00	R\$ 1.600,00
Frete	2 viagens	R\$ 0,06 km	R\$ 780,00
Total			R\$ 3.820,00

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A meta da DRE é fornecer um resumo ordenado das receitas e despesas da entidade em determinado período, que tem por objetivo fornecer o resultado líquido ou prejuízo do exercício e os elementos que o compuseram. A sua finalidade é melhor evidenciar o ganho, tendo em vista as necessidades de informações do usuário externo, bem como fornecer os dados essenciais à análise da formação do resultado do exercício. Enquanto o Lucro Bruto traz o valor da receita da empresa sem o custo, o lucro operacional mostra o valor do lucro bruto deduzido das despesas operacionais da entidade, ou seja, traz o resultado da operação empresarial.

Na Tabela 7, visualiza-se o lucro na atividade da comercialização do produto agrícola, deduzindo os seus custos até a entrega da uva à vinícola. O valor total dos custos do produto agrícola é a soma de R\$ 4.686,67 evidenciado anteriormente na Tabela 3, e os custos da colheita com mão de obra e hospedagem dos safristas, R\$ 3.040,00, deduzindo os R\$ 780,00 que representa o custo do frete.

Tabela 7: Demonstração do Resultado do Exercício

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO	
Venda de produtos agrícolas	R\$ 16.900,00
(-) Custo produto agrícola	R\$ 7.726,67
(=) Lucro bruto	R\$ 9.173,33
(-) Despesas operacionais	R\$ 780,00
(=) Lucro na atividade	R\$ 8.393,33

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

4.3 Elaboração da Uva em Geleia

No investimento da agroindústria, a transformação do produto agrícola uva em geleia apresenta uma margem de lucro de 59,02% o que contribui de forma satisfatória para a renda familiar na propriedade. As Tabelas 8, 9 e 10 evidenciam os valores dos custos, as suas despesas, o preço de venda das mercadorias e o cálculo da lucratividade do negócio.

A quantidade colhida do produto que sofrerá a agroindustrialização ocupa uma área de 120 metros quadrados. Por se tratar que a uva (matéria prima) é produzida pela família, foi considerado o valor mínimo de custo de aquisição para a elaboração em geleia. Para transformar a quantidade mencionada do produto agrícola em geleia de uva, leva-se quatro dias de trabalho/serviço, o valor total do custo com a mão-de-obra é de R\$ 400,00.

As ferramentas necessárias para a elaboração do produto em geleia, como o tacho de cobre, que é utilizado pela família há um determinado tempo, deduziu-se do cálculo da margem de lucratividade o valor da sua depreciação, e o custo com energia elétrica, totalizando o valor de R\$ 30,00. A produção da uva em geleia é fabricada em duas medidas diferentes, nos tamanhos de vidros 330 e 750 gramas. A seguir, podemos visualizar os custos e as despesas para a comercialização da geleia.

Tabela 8: Custos da transformação do produto agrícola

INSUMOS				
Nome	Unidade	Quantidade	Valor do Kg	Total
Açúcar	Kg	252,80	R\$ 1,85	R\$ 467,68
Uva	Kg	880,00	R\$ 0,80	R\$ 704,00
Total				R\$ 1.171,68

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Tabela 9: Despesas da transformação do produto agrícola

EMBALAGEM / RÓTULO		
Quantidade	Despesas	Valor Gasto
480 vidros	R\$ 1,10 unid	R\$ 528,00
210 vidros	R\$ 1,05 unid	R\$ 220,20
Total		R\$ 748,20

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Tabela 10: Preço de comercialização

PREÇO DE VENDA			
Gramas	Quantidade	Valor	Receita Bruta
330	480 vidros	R\$ 6,70 unid	R\$ 3.216,00
750	210 vidros	R\$ 12,00 unid	R\$ 2.520,00
Total			R\$ 5.736,00

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Os Índices de rentabilidade e lucratividade são medidas quantitativas, de cálculo simples, que relacionam variáveis das demonstrações contábeis/financeiras das entidades, com o propósito de facilitar uma análise gerencial acerca da capacidade da empresa de gerar retornos.

A Lucratividade é um indicador de eficiência operacional obtido sob a forma de valor percentual e que indica qual é o ganho que a empresa consegue gerar sobre o trabalho que desenvolve. Na Tabela 11, há a demonstração do cálculo da lucratividade do negócio da agroindustrialização do produto agrícola, que proporciona grande taxa de retorno: $R\$ 3.385,82$ (lucro líquido)/ $R\$ 5.736,00$ (receita total) $\times 100 = 59,02\%$ de margem de lucratividade.

Tabela 11: Margem de Lucratividade

Receita Bruta	R\$	5.736,00
(-) Insumos	R\$	1.171,68
(-) Despesas com embalagem	R\$	748,50
(-) Mão de obra	R\$	400,00
(-) Outros custos	R\$	30,00
LUCRO LÍQUIDO	R\$	3.385,82

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve por objetivo contribuir para a demonstração da importância da Contabilidade Rural para o pequeno produtor rural, entendida como uma ferramenta gerencial, a qual possibilita, por meio da informação contábil, a elaboração do planejamento e controle orçamentário para a tomada de decisões. O controle dos custos de produção gera informações precisas e a possibilidade de planejamento com base na lucratividade e maior organização nas atividades. As informações geradas pela contabilidade propiciam subsídios para que os empreendedores possam analisar a rentabilidade e a competitividade dos produtos elaborados e tomar decisões acerca dos seus negócios.

No âmbito brasileiro, além de moderno, eficiente e competitivo, o agronegócio é uma atividade próspera, segura e rentável, vista como uma excelente oportunidade de investimento. Vários são os métodos utilizados para a avaliação do valor da empresa, cada um deles apresentando vantagens e desvantagens. Não existe uma medida perfeita de avaliação do desempenho, podendo algumas até ser consideradas melhores que outras. A maioria delas utiliza-se da contabilidade para obter informações a respeito do valor criado e da riqueza gerada, ainda que apenas como ponto de partida. Embora esta ciência apresente limitações, ainda pode ser considerada uma base consistente de dados, que possibilita a mensuração da riqueza. O papel do profissional contador é mensurar e evidenciar os impactos financeiros e econômicos.

Destaca-se que a contabilidade deve assegurar ao produtor rural, um maior controle do resultado de suas atividades, além de orientar-se na gestão do patrimônio

familiar, buscando a continuidade e a manutenção da atividade com resultados promissores, tendo em vista que este serão legados aos seus sucessores, importante aspecto social que gera renda, agrega valor na atividade e possibilita qualidade de vida.

Desta forma, o tema é de grande relevância para o cenário atual das empresas voltadas para o agronegócio, quando se leva em consideração a importância dessas para economia do país e a produção de alimentos para o mercado interno e externo. Os resultados encontrados nesse trabalho evidenciaram que a uva para elaboração em geleia de uva projeta grande ganho para a agricultura familiar, a agroindustrialização do produto agrícola cobre os custos e despesas e ainda obtém-se uma margem de lucro bem satisfatória.

O estudo comprova a importância da contabilidade como uma ferramenta gerencial, que tem por objetivo valorizar os produtores rurais, preservando e certificando-se a qualidade e a procedência de suas mercadorias, agregando valor ao seu produto e gerando maior renda para a pequena propriedade rural, tornando-a viável economicamente, sem perder os saberes e as suas características histórico-culturais.

Diante dos resultados obtidos, é possível concluir que o objetivo desse trabalho foi alcançado, demonstrando através de cálculos e tabelas que se tem maior viabilidade de receita líquida da uva processada do que quando se efetua a simples comercialização in natura. Com esses resultados, pode se inferir que a agroindustrialização da uva em geleia proporciona a maior rentabilidade econômica para o produtor rural, gerando benefício financeiro substancial.

6. REFERÊNCIAS

Araújo, Massilon J. (2007). *Fundamentos de Agronegócios*. 2.ed. São Paulo, Atlas.

Barreto, Eric. (2009). *A contabilidade a valor justo e a crise financeira mundial*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo.

Carvalho, Flavia S. (2013). *Ativos biológicos: evidenciação das empresas participantes do Ibovespa*, v. 9, n. 3, Jul/Set.

Comitê de pronunciamentos contábeis (CPC). (2016). Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo biológico e produto agrícola. Conselho Federal de Contabilidade. Brasília,

2009. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=60>>.

Comitê de pronunciamentos contábeis (CPC) (2016). Pronunciamento Técnico CPC 46 - Mensuração do Valor Justo. Conselho Federal de Contabilidade. Brasília, 2012.

Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=78>>.

Crepaldi, S. A. (2011). *Contabilidade rural*. 5.ed. São Paulo, Atlas.

Dal Magro, Cristian Baú; Di Domenico, Daniela; Klann, Roberto Carlos; Zanin, Antonio. (2013). *Contabilidade rural: comparativo na rentabilidade das atividades leiteira e avícola*, v. 9, n. 1, jan./mar.

Gil, Antonio Carlos.(2008). *Métodos e técnicas de Pesquisa Social*. 6.ed. São Paulo, Atlas.

Iudicibus, Sérgio de and Martins, Eliseu. (2007). Uma investigação e uma proposição sobre o conceito e o uso do valor justo. *Revista. contab. Financ*, v. 18.

Lakatos, E. M.; Marconi, M. A. (2001). *Fundamentos metodologia científica*. 4.ed. São Paulo, Atlas.

Libonati, Jeronymo José. (1996). *Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo.

Lima, T. C. S.; Miotto, R. C. T. (2007). Procedimentos metodológicos na construção do conhecimento científico: a pesquisa bibliográfica. *Revista Katál, Florianópolis*, v. 10 n. esp., p. 37-45.

Marion, J. C. (2010). *Contabilidade rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda pessoa jurídica*. 12. ed. São Paulo, Atlas.

Ortiz, Aldenir; Busch, Cleber M.; Garcia, Edino R.; Toda, Willian H. (2011). *A nova contabilidade rural*. 1. ed. São Paulo, IOB.