

**CULTURA PERMANENTE E CULTURA TEMPORÁRIA: UMA ANÁLISE
COMPARATIVA DO TRATAMENTO CONTÁBIL DAS CULTURAS PELOS
MÉTODOS DE CUSTO E DE VALOR JUSTO**

Gilberto Magalhães da Silva Filho

Doutorando PPGCC UFPB - gmfcontabilidade@hotmail.com

Luiz Gustavo de Sena Brandão Pessoa

Professor UFPB Campus IV - gustavobrandao@bol.com.br

Natacha Moreira de Oliveira

Graduanda UFPB Campus IV - natachamoreira11@hotmail.com

Lenka da Silva Rosendo

Graduanda UFPB Campus IV - larannarosendo@hotmail.com

Jocksanny Maria Del Rio Leal

Graduanda UFPB Campus IV - sanny_leal@hotmail.com

Informações de Submissão

Autor Correspondente Gilberto
Magalhães da Silva Filho, endereço:
Cidade Universitária, s/n - Castelo
Branco III, João Pessoa – PB.

CEP: 58051-085.

Recebido em 06/04/2017

Aceito em 05/07/2017

Publicado em 02/01/2018

Palavras-chave

Ativos Biológicos Agrícolas. Custo
Histórico. Valor Justo.

Keywords

Agricultural Biological Assets. Historical
Cost. Fair Value.

Resumo

Dois tipos de cultura compõem o ativo biológico agrícola: a permanente e a temporária. A mensuração das culturas pode ocorrer por meio dos métodos de custo histórico e de valor justo, os quais possuem características, vantagens e desvantagens específicas. Desta forma, objetivou-se analisar, de forma comparativa, o tratamento contábil das culturas permanente e temporária por meio dos métodos de custo e de valor justo. A pesquisa se classificou como descritiva, exploratória, qualitativa e como estudo de caso, já que se criou uma empresa fictícia para o seu desenvolvimento. Após a aplicação dos métodos de custo e de valor justo, expostos por meio de rasonetes, realizou-se a análise dos dados de forma descritiva. Os resultados demonstraram que o método de custo histórico se apresentou como mais objetivo e simplificado em sua adoção, enquanto que o método de valor justo como critério de avaliação retratou um acompanhamento mais fidedigno no que diz respeito às mutações do ativo, porém, sua aplicação apresentou maior complexidade. Concluiu-se que ambos os métodos são relevantes como critérios de avaliação, e o que irá determinar a escolha de que método utilizar para avaliação dos ativos biológicos agrícolas é a necessidade de informação da organização.

Abstract

Two types of culture make up the biological agricultural asset: permanent and temporary. Measurement of cultures can occur through historical cost and fair value methods, which have specific characteristics, advantages and disadvantages. In this way, the objective of this study was to analyze, in a comparative way, the accounting treatment of permanent and temporary cultures through cost and fair value methods. The research was classified as descriptive, exploratory, qualitative and as a case study, since a fictitious company was created for its development. After applying the cost and fair value methods, exposed by ledgers, the data were analyzed in a descriptive way. The results showed that the historical cost method was more objective and simplified in its adoption, while the fair value method as an evaluation criterion showed a more reliable monitoring with respect to the asset mutations, however, its application presented greater complexity. It was concluded that both methods are relevant as evaluation criteria, and what will determine the method to be used for the evaluation of agricultural biological assets is the information needs of the organization.

1 INTRODUÇÃO

Recentemente, o Brasil passou por um processo de mudança nas suas normas de Contabilidade local, passando a adotar as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), entidade responsável por emitir normas de Contabilidade em uma esfera mundial.

Esse processo de adequação das Normas Brasileiras de Contabilidade ao padrão internacional teve início com a promulgação das Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009, cujo objetivo geral era a atualização da Lei nº 6.404/1976, conhecida com a Lei das Sociedades por Ações (S.A.). Paralelamente a esse processo, criou-se o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), instituído pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.055/2005, cuja finalidade é a emissão de pronunciamentos técnicos, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade.

Desde a sua criação, publicaram-se diversos pronunciamentos (46 ao todo), resultando em diversas mudanças no que diz respeito à mensuração, evidenciação, divulgação e reconhecimento dos elementos patrimoniais (ativo, passivo e patrimônio líquido) e de desempenho (receita e despesa).

Dentre eles, tem-se o Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola, que regulamenta a mensuração, reconhecimento e evidenciação dos ativos biológicos e produtos agrícolas, que resultou em algumas mudanças para a Contabilidade Agrícola, mais precisamente ao tratamento dos ativos biológicos (CPC, 2009).

Pode-se definir ativo biológico como planta ou animal vivo. A Contabilidade Agrícola trabalha com dois tipos de cultura: a permanente e a temporária. A principal diferença entre elas é que a cultura temporária tem início com o plantio e termina com a primeira colheita, já as culturas permanentes permitem mais de uma colheita.

Antes da promulgação do CPC 29, mensuravam-se os ativos biológicos e os produtos agrícolas tomando por base o conceito do custo histórico que consiste no registro dos ativos pelo seu valor original na data de aquisição; após o CPC 29, tais ativos passaram a se mensurar com base no *fair value* (valor justo).

O CPC 46 define o valor justo como “[...] o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data da mensuração” (CPC, 2012). Ainda segundo o CPC 46, a mensuração a valor justo leva em conta níveis hierárquicos que basicamente se resumem a três premissas: Nível 1 – presença de um mercado ativo – adotam-se os preços cotados para os ativos e passivos na data da mensuração; Nível 2 – ausência de mercado ativo para o item específico (presença de mercado para itens semelhantes) – adotam-se os preços cotados para ativos e passivos semelhantes negociados em um mercado ativo; Nível 3 – ausência de mercado ativo para o item específico e para itens semelhantes – neste caso, não existem dados observáveis, sendo necessário à empresa adotar algum critério de avaliação.

Os ativos biológicos são dotados de vida e, por sua vez, submetidos a modificações com o decorrer do tempo, como, também, estão propensos a alterações de preços decorrentes de fatores econômicos e climáticos. Sendo assim, é necessário realizar a adoção de um método de mensuração capaz de atender às particularidades do ativo biológico (BRITO, 2010).

O valor justo é o método que mais se aproxima da realidade econômica do ativo biológico. A utilização do valor justo como critério de avaliação apresenta maior relevância aos usuários para a tomada de decisões econômicas, justamente devido às mudanças decorrentes do período de desenvolvimento do ativo biológico, que deverá ser avaliado continuamente.

Apesar de escassos, existem alguns estudos anteriores que se destacaram por abordarem o tratamento contábil dos ativos biológicos. Entre eles, destaca-se o estudo de Vieira, Itavo e Aranha (2016), que objetivou apresentar as peculiaridades da aplicação do custo histórico e do valor justo na mensuração de ativos biológicos da pecuária leiteira. Os autores concluíram que o critério adotado para mensuração dos ativos biológicos era o custo histórico e que, a partir da aprovação da Lei nº 11.368/2007, as empresas podiam optar entre os métodos de custo e de valor justo para a mensuração de tais ativos, sendo o de valor justo o método que mais se aproximava da realidade dos ativos, por considerar alguns fatores, a exemplo da sazonalidade.

Esta pesquisa, então, norteia-se pela seguinte questão-problema: **Como ocorre o tratamento contábil das culturas permanente e temporária por meio dos métodos de custo e de valor justo?** Sendo assim, este trabalho possui como objetivo geral analisar, de forma comparativa, o tratamento contábil das culturas permanente e temporária pelos métodos de custo e de valor justo. Já como objetivos específicos, esta pesquisa busca: simular, a partir de dados hipotéticos de uma empresa agrícola, a contabilização das culturas por meio dos métodos de custo e de valor justo; verificar quais as principais diferenças entre ambos os critérios de mensuração; detectar os reflexos nos demonstrativos contábeis; e identificar prováveis vantagens e desvantagens de cada método.

Tendo em vista essa pouca exploração do assunto em trabalhos científicos, o presente estudo justifica-se pelo fato de contribuir com a literatura existente, já que apresenta uma abordagem que trata especificamente do tratamento contábil das culturas, abordando, diferentemente de outros trabalhos, a adoção dos dois métodos: de custo e de valor justo. Além disso, ressalta-se a preocupação em unir a teoria e a prática, com o intuito de tornar o conteúdo ainda mais compreensível.

O trabalho se estrutura em cinco partes. Após esta introdução, apresenta-se o referencial teórico sobre cultura permanente e temporária, mensuração das culturas pelo método de custo e mensuração das culturas pelo método de valor justo. Em seguida, expõe-se a metodologia da pesquisa, dividida em classificação da pesquisa e descrição da empresa hipotética. Na quarta seção, será exposta a análise dos dados, encerrando-se o estudo com as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A presente seção encontra-se dividida em três tópicos: cultura temporária e cultura permanente, a qual aborda a conceituação e particularidades de cada cultura; mensuração das culturas pelo método de custo, a qual explica como ocorre o tratamento contábil das culturas pelo método de custo histórico; e mensuração das culturas pelo método de valor justo, a qual aborda a contabilização das culturas por outro método, o de valor justo.

2.1 Cultura permanente e cultura temporária

No que se refere à Contabilidade Agrícola, pode-se classificar uma cultura como temporária ou permanente. Cada tipo de cultura possui características específicas, como o processo de formação, o momento da colheita, a classificação da conta de acordo com a fase

em que a cultura se encontra, entre outros aspectos, devendo-se observá-las para o bom entendimento de todo o processo em que a cultura está envolvida.

Para Faber et al. (2014), cultura permanente é aquela que oferece mais de uma colheita e dura mais de um ano.

Marion (2014) caracteriza cultura permanente como sendo aquela que permanece vinculada ao solo, sendo atribuída geralmente uma duração mínima de quatro anos, propiciando, assim, mais de uma colheita ou produção. Pode-se citar como exemplos de culturas permanentes: cafeicultura, silvicultura, oleicultura, citricultura, cana-de-açúcar e várias frutas arbóreas.

O processo de formação desse tipo de cultura se classifica como Ativo Não Circulante – Imobilizado. Entre os custos necessários para essa formação, pode-se ter: adubação, manutenção, mudas, irrigação, preparo da terra, produtos químicos, entre outros (MARION, 2014).

No momento de formação da cultura, a conta “Cultura Permanente em Formação” recebe o acúmulo de custos envolvidos nesse processo, havendo subcontas que especificam o tipo de cultura. Após a cultura formar-se, o valor presente na conta “Cultura Permanente em Formação” se transfere para “Cultura Permanente Formada” (MARION, 2014).

Sendo assim, na fase produtiva, os custos da cultura não fazem parte do Imobilizado, mas devem ser tratados como estoque em formação, e irão compor o produto que está em processo de formação (MARION, 2014).

No momento da colheita, constitui-se uma conta denominada “Colheita em Andamento”, a qual absorverá os custos envolvidos no processo da colheita. Esses custos podem ser referentes a: irrigação, seguro da safra, mão de obra, entre outros. Após a colheita, o valor acumulado em “Colheita em Andamento” se transfere para “Produtos Agrícolas”. À medida que as vendas forem ocorrendo, realizar-se-á a baixa, proporcionalmente, na conta “Produtos Agrícolas” (MARION, 2014).

Já a cultura temporária, de acordo com Marion (2014), é aquela que possui um tempo de vida curto, encontrando-se suscetível ao replantio depois da colheita, ou seja, é retirada do solo para que seja plantada novamente. Pode-se citar como exemplos de cultura temporária: soja, milho, feijão, entre outros.

Essas culturas são contabilizadas no Ativo Circulante, por serem tratadas como se fossem um estoque em andamento de uma indústria. E os custos se acumularão numa subconta específica da cultura que está se formando, sendo essa subconta pertencente à conta “Culturas Temporárias” (MARION, 2014). Esses custos poderão ser: mão de obra, sementes, energia elétrica, depreciação de tratores, adubos, entre outros ligados à cultura em questão.

Ainda com relação à cultura temporária, Marion (2014, p. 17) afirma que “em se tratando de uma única cultura (o que é muito mais raro ocorrer), todos os custos se tornam diretos à cultura, sendo apropriados diretamente”. Já quando existem várias culturas, é preciso que se rateiem os custos indiretos ligados a cada cultura.

A conta “Cultura Temporária” também receberá o custo com a colheita, sendo baixada, pelo seu valor de custo, ao fim dessa etapa e transferida para a conta “Produtos Agrícolas”, com especificação do tipo de produto como subconta. Esta segunda, por apresentar-se como um estoque acabado, também irá compor o Ativo Circulante, recebendo tanto os custos posteriores à colheita como os custos para manutenção desse estoque (MARION, 2014).

Crepaldi (2005) ressalta que é essencial distinguir cultura permanente de cultura temporária, para que se possa classificar os custos de forma correta e, assim, registrar e controlar as movimentações técnicas, com o intuito de se chegar à apuração dos resultados da produção.

O bom entendimento das particularidades de cada cultura é fundamental para que se compreenda cada etapa da vida dela mesma. Além disso, esse conhecimento é necessário para dar suporte à contabilização das culturas, que pode ocorrer pelo método de custo ou de valor justo.

2.2 Mensuração das culturas pelo método de custo

O emprego do método de custo histórico consiste em registrar o ativo pelo montante pago na sua data de compra. Conforme O CPC 00 (R1) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, por meio desse método, mensuram-se os ativos pelo seu valor pago em caixa ou equivalente de caixa, ou, ainda, por meio do valor justo dos recursos entregues para adquiri-lo na época de sua aquisição (CPC, 2011). O CPC 00 (R1) ainda indica a mensuração mediante o custo histórico como a que as entidades mais utilizam na elaboração de suas demonstrações contábeis, porém, também aponta a incapacidade de esse método confrontar os efeitos das mudanças de preços dos ativos não monetários (CPC, 2011).

Iudícibus e Marion (1999) reforçam o conceito do método de mensuração pelo custo histórico em seus estudos, alegando que se trata do valor original de transação, ou seja, o que de fato veio a custar para a entidade obter um determinado ativo ou, ainda, o valor dos insumos compreendidos no ativo.

Marion (2002) discorre algumas características que fundamentam a utilização do custo histórico, dentre elas destaca-se a objetividade do processo de mensuração, que se deve ao fato de que seu resultado não depende do indivíduo que o avalia, além disso, a verificabilidade é

outra característica identificada, já que é possível realizar exames e conferências quanto ao valor do ativo a qualquer tempo. O autor ainda acrescenta a realização do lucro, pois, mediante o custo histórico, somente é reconhecido o lucro realizado por meio de vendas.

Vicente (2003) também faz referência a tais aspectos, destacando que a mensuração por meio do custo histórico possui mais objetividade e verificabilidade, pois demonstra a quantia efetivamente paga documentada, facilitando, dessa forma, as verificações dos auditores. Entretanto, o autor ressalta que esse método pode perder sua representatividade econômica com o passar do tempo, não demonstrando a realidade, devido à perda do poder aquisitivo da moeda.

O cenário agrícola é marcado por atividades incertas e duvidosas, tendo em vista as transformações biológicas do ativo, como crescimento e produção. Nesse contexto, a contabilização baseada no custo histórico torna-se difícil (PASCOAL, 2013). Ainda conforme o autor, as mutações das substâncias do ativo biológico interferem na adoção desse método.

Segundo Brito (2010) os ativos biológicos são dotados de vida e, dessa forma, estão sujeitos a modificações ao longo do tempo. Além disso, estão submetidos a alterações de preços decorrentes a fatores econômicos, climáticos, entre outros. O autor também afirma que tais fatores contribuem para alterações do valor do ativo biológico. Sendo assim, a mensuração pelo método de custo histórico torna-se inadequada, tendo em vista que o custo da matéria-prima utilizada não reflete o valor atual do ativo, tampouco os benefícios futuros esperados da aplicação de recursos.

Apesar de o método de avaliação pelo custo histórico ser destacado por Vicente (2003) como uma forma de avaliação mais simplificada e que demonstra a realidade dos fatos no que diz respeito aos seus valores de aquisição e à sua data de ocorrência, vê-se que a adoção do método no cenário agrícola apresenta-se incapaz de refletir com veracidade todos os ganhos ou perdas de valor (BRITO, 2010). Dessa forma, vê-se a problematização do método de avaliação pelo custo histórico acompanhar as demais transformações que o ativo biológico está sujeito a sofrer.

2.3 Mensuração das culturas pelo método de valor justo

O valor justo como critério de avaliação e mensuração do ativo biológico é considerado por alguns autores como o método que mais se aproxima da realidade econômica do ativo. Conforme o item 8 do CPC 29, alterado pela Revisão CPC 03, “*Valor justo* é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma

transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração” (CPC, 2009, p. 5, grifo do autor).

O CPC 29 afirma que existe o argumento de que se pode mensurar de forma confiável o valor justo do ativo biológico. Entretanto, pode-se rejeitar tal argumento no caso dos ativos biológicos cujo valor deveria ser avaliado por meio do mercado, mas que não possuem mercado ativo disponível e as opções para mensurá-los não são confiáveis. Nessas situações, o ativo deverá ser mensurado a custo, menos qualquer depreciação e perda por irrecuperabilidade acumuladas. Quando o valor justo do ativo biológico se tornar mensurável com confiabilidade, a organização deverá mensurá-lo ao seu valor justo menos as despesas de venda (CPC, 2009).

O valor justo, quando utilizado como método de avaliação do ativo biológico, pode apresentar vantagens significativas para a entidade. Lefter e Roman (2007) acrescentam que o registro das variações do valor dos ativos biológicos no resultado da organização, em virtude do processo de transformação do ativo, apresenta como vantagem o aumento da relevância das demonstrações financeiras no processo de tomada de decisões. Dessa forma, os usuários podem analisar o desempenho da gestão em cada período, considerando a realidade atual do mercado.

Nesse contexto, Rech e Pereira (2012) afirmam que o valor justo tem suas vantagens por aproximar as bases utilizadas na elaboração das demonstrações financeiras, ou seja, as bases utilizadas pelos gestores nas decisões internas, aumentando, conseqüentemente, a utilidade da informação para os usuários externos.

No entanto, a subjetividade na avaliação do ativo biológico é uma grande desvantagem que promove algumas discussões. Santos et al. (2015) destacam que a aplicação do valor justo como critério de avaliação do ativo biológico ainda apresenta subjetividade quando este não possui mercado ativo, e, por conta dessa dificuldade encontrada em sua aplicação, é necessário o estudo de normas que evidenciem os procedimentos adequados para reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos biológicos.

Lefter e Roman (2007) destacam que o reconhecimento das alterações no valor justo do ativo biológico nas demonstrações de resultados pode provocar uma maior volatilidade no resultado da organização. Essa desvantagem ocorre devido às mudanças sofridas durante o processo de desenvolvimento do ativo biológico, que deverá ser avaliado continuamente.

Pode-se classificar os ativos biológicos como consumíveis ou de produção. De acordo com o CPC 29, entre os exemplos de ativos biológicos classificados como consumíveis estão: plantações de milho e trigo, produto de planta portadora e árvores para produção de madeira; já entre os exemplos de ativos biológicos classificados como de produção estão: árvores frutíferas, das quais é colhido o fruto (CPC, 2009). Neste estudo, para se classificar esses tipos

de ativos biológicos agrícolas, utilizaram-se os termos cultura temporária (consumíveis) e cultura permanente (de produção).

Salienta Marion (2014) que, considerando que a cultura temporária tenha um mercado ativo, a entidade utiliza os preços do mercado futuro (quando for realizada a colheita) para mensurar o valor do ativo biológico até sua colheita. A organização considera mais algumas estimativas na avaliação do valor justo, são elas: custos necessários para que o produto agrícola esteja em condições de venda, taxa de desconto e volume de produtividade. Sottocorno, Silva e Grego (2013, p. 5) ressaltam que “O ativo biológico temporário deve ser contabilizado no ativo circulante por ter duração menor que doze meses”.

Segundo Marion (2014), no caso das culturas permanentes, contabiliza-se todo o valor do ativo biológico no ativo não circulante, devendo-se contabilizar a variação no valor do ativo contra o resultado operacional do período. Ou seja, caso a variação seja positiva, será lançado como aumento no valor do ativo biológico em contrapartida com o resultado do exercício. Caso ocorresse a redução do valor, o lançamento envolveria as mesmas contas, porém com crédito no ativo, devido à redução no valor do ativo biológico.

De acordo com Sottocorno, Silva e Grego (2013), para o reconhecimento, deve-se usar os seguintes métodos: o valor justo pode ter uma cotação feita por meio do preço do mercado, se não existir mercado disponível, pode-se fazer análise das últimas vendas que ocorreram do bem, ou de um produto semelhante. Nos casos das culturas permanentes que não possuem mercado disponível, pode-se utilizar o fluxo de caixa descontado, utilizando-se o preço final, mas considerando-se o valor presente. Já no caso da cultura de soja (temporária), adicionam-se todos os custos ao ciclo de vida do ativo biológico, e só se reconhece o ganho no momento da venda.

Diante do exposto, a aplicação do valor justo como critério de avaliação dos ativos biológicos, sejam eles temporários ou permanentes, pode proporcionar à organização vantagens e desvantagens, porém, ao utilizar esse critério de avaliação seguindo os procedimentos adequados estabelecidos pelas normas pertinentes, é possível que a organização possa desenvolver bons resultados e transmitir aos usuários das informações maior relevância e confiabilidade nas demonstrações financeiras.

3 METODOLOGIA

Nesse tópico apresenta-se a metodologia que orientou o desenvolvimento da presente pesquisa. Esta seção apresenta a classificação da pesquisa e a descrição da empresa hipotética.

3.1 Classificação da pesquisa

Quanto aos fins, a presente pesquisa classifica-se como descritiva, porque visou a descrever como ocorre o tratamento contábil das culturas permanente e temporária por meio dos métodos de custo e de valor justo. De acordo com Gil (2002, p. 46), esse tipo de pesquisa tem como objetivo “[...] a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

A pesquisa classifica-se, ainda, como exploratória. Gil (2002, p. 41) afirma que esse tipo de pesquisa busca “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses”.

Com relação à abordagem do problema, utilizou-se uma abordagem qualitativa. De acordo com Raupp e Beuren (2006, p. 92), esse tipo de tratamento “visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último”.

Quanto ao procedimento adotado, classifica-se como estudo de caso, já que, para a realização do presente estudo, criou-se uma empresa fictícia específica, a qual será detalhada posteriormente, aplicando-se aos seus dados técnicas contábeis para se mensurar as culturas existentes pelos métodos de custo e de valor justo, sendo esses dados analisados de forma descritiva e os resultados expostos com o auxílio de razonetes.

Para Raupp e Beuren (2006, p. 84), “esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico”, apresentando, assim, informações específicas que contribuem para o entendimento e resolução do assunto abordado.

3.2 Descrição da empresa hipotética

A Del Rio Agrícola S/A, fundada em 2013 e sediada no município de João Pessoa – PB, é uma empresa produtora de *commodities* agrícolas, focada na produção de café e soja. A empresa se solidificou no mercado da Paraíba por basear-se em um sistema de produção moderno, controle rigoroso de custos e responsabilidade socioambiental.

A empresa possui como visão ser referencial nacional no agronegócio, reconhecida por produzir com excelência, contribuindo para o desenvolvimento sustentável no aspecto econômico, social e ambiental. E tem como missão produzir *commodities* agrícolas, com qualidade e eficiência, visando sempre à satisfação dos clientes e acionistas, com responsabilidade social e desenvolvimento sustentável.

As informações sobre as culturas da empresa, desde a sua abertura, estão dispostas no Quadro 1, e serão utilizadas para a realização da análise dos dados:

Culturas	Início	Data da 1ª colheita
Café (permanente)	01/01/X1	31/04/X3
Soja (temporária)	01/01/X3	01/12/X3

Quadro 1: Informações sobre as culturas da empresa Del Rio Agrícola S/A

Fonte: elaboração própria (dados fictícios).

No ano de X1, ocorreu a integralização de R\$ 32.000,00 de capital social no banco, sendo todos os gastos pagos por meio desse capital. As informações expostas no Quadro 2 referem-se às demais operações que ocorreram dentre esses anos e que servirão, também, de suporte para o desenvolvimento da análise dos dados.

Ano/Item	Custos do período	Valor justo líquido
X1	Café:	Café:
	Gasto com material direto = R\$ 8.000,00	VJL = VJ – Despesas com vendas
	Gasto com mão de obra direta = R\$ 6.000,00	VJL = R\$ 2.600,00 – R\$ 2.000,00
	Gasto com outros custos indiretos = R\$ 2.500,00	VJL = R\$ 24.000,00
X2	Café:	Café:
	Gasto com agrotóxico = R\$ 1.500,00	VJL = VJ – Despesas com vendas
	Gasto com adubação = R\$ 1.000,00	VJL = R\$ 32.000,00 – R\$ 1.800,00
	Gasto com o agrônomo responsável pela cultura = R\$ 600,00	VJL = R\$ 30.200,00
	Gasto com manutenção da cultura = R\$ 1.000,00	
X3	Soja:	Soja (na colheita):
	Gasto com material direto = R\$ 650,00	VJL = VJ – Despesas com vendas
	Gasto com mão de obra direta = R\$ 300,00	VJL = R\$ 25.000,00 – R\$ 1.000,00
	Gasto com agrotóxico = R\$ 180,00	VJL = R\$ 24.000,00
	Gasto com adubação = R\$ 150,00	
	Gasto com outros custos = R\$ 250,00	
	Gastos com a colheita = R\$ 1.000,00	
	Café:	Café (no encerramento):
	Gasto com outros custos = R\$ 600,00	VJL = VJ – Despesas com vendas
	Gasto com a colheita = R\$ 1.200,00	VJL = R\$ 38.000,00 – R\$ 1.500,00
	VJL = R\$ 36.500,00	

Quadro 2: Custos e valor justo líquido dos períodos X1, X2 e X3 da empresa Del Rio Agrícola S/A

Fonte: elaboração própria (dados fictícios).

Ressalta-se que, no ano de X4, vendeu-se todo o estoque do café por R\$ 38.000,00, incorrendo despesas com vendas no valor de R\$ 1.500,00. Nesse mesmo ano, também se vendeu todo o estoque de soja, por R\$ 25.000,00, incorrendo despesas com vendas no valor de R\$ 1.000,00.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Desenvolveu-se a mensuração e a avaliação dos ativos biológicos café (cultura permanente) e soja (cultura temporária) utilizando-se os métodos de custo e de valor justo como critérios de avaliação, visando a analisar de forma comparativa o tratamento contábil das culturas permanente e temporária por meio de métodos distintos.

Adiante, apresentar-se-á a contabilização dos ativos biológicos que demonstrará como deverá ser feita a evidenciação no Balanço Patrimonial.

Figura 1: Contabilização de X1 baseada no método de custo histórico

Banco		Capital Social	Cultura Permanente	
1 32000,00	8000,00 2	32000,00 1	2 8000,00	
	6000,00 2		2 6000,00	
	2500,00 2		2 2500,00	
<u>32000,00</u>	<u>16500,00</u>		<u>16500,00</u>	
15500,00				

Lançamento 1: integralização de capital pelo banco
 Lançamento 2: aplicação dos custos com plantio

Fonte: elaboração própria (dados fictícios).

Com base nos dados fornecidos, utilizando-se o método de custo como critério de avaliação da cultura permanente no primeiro ano (X1), realizaram-se os seguintes lançamentos (Figura 1): inicialmente, contabilizou-se a integralização de capital pelo banco e, em seguida, aplicaram-se os custos com o plantio.

Figura 2: Contabilização de X1 baseada no método de valor justo

Banco		Capital Social	Cultura Permanente	Cultura Permanente	Ajuste a valor	
1 32000,00	8000,00 2	32000,00 1	2 8000,00	3 9500,00	2000,00 4	4 2000,00 9500,00 5
	6000,00 2		2 6000,00	7500,00		5 7500,00 7500,00
	2500,00 2		2 2500,00			7500,00
<u>32000,00</u>	<u>16500,00</u>		<u>16500,00</u>			
15500,00						
Lançamento 1: integralização do capital pelo banco			ARE		Patrimônio Líquido	
Lançamento 2: aplicação dos custos com plantio			6 7500,00 7500,00 5		7500,00 6	
Lançamento 3: contabilização da diferença entre os custos e o valor justo bruto (ajuste)			7500,00			
Lançamento 4: contabilização das despesas de vendas previstas						
Lançamento 5: apuração do resultado do exercício						
Lançamento 6: transferência do resultado da organização para o patrimônio líquido						

Fonte: elaboração própria (dados fictícios).

Ao se utilizar o valor justo como critério de avaliação da cultura permanente (Figura 2), assim como no método anterior, iniciaram-se os lançamentos contábeis pela integralização de capital e pela aplicação dos custos com o plantio. Logo após, contabilizou-se o ajuste, que se

Ainda se destacando o segundo ano (X2), ao se mensurar a cultura permanente (soja) pelo valor justo, efetuaram-se os seguintes lançamentos: aplicação dos custos com o plantio, contabilização da diferença entre o custo e o valor justo bruto (ajuste), lançamento das despesas de vendas previstas, Apuração do Resultado do Exercício (ARE) e transferência do resultado da organização para o Patrimônio Líquido (Figura 4).

Assim como no primeiro ano (X1), o tratamento contábil do exercício de X2 apresentou divergências que afetaram as demonstrações contábeis. Mensurando-se a cultura permanente por meio do método de custo, a empresa encerrou seu exercício com um ativo total no valor de R\$ 32.000,00 e um passivo total no valor de R\$ 32.000,00, enquanto que, por meio do método de valor justo, a empresa encerrou seu exercício com um ativo total no valor de R\$ 41.600,00 e um passivo total no valor de R\$ 41.600,00.

Essa divergência no Balanço Patrimonial ocorre, pois, no método de custo histórico, as receitas só serão reconhecidas no momento em que ocorrerem. Nesse contexto, Brito (2010, p. 43) afirma que “A Contabilidade a Custo Histórico somente reconhece transações realizadas”, enquanto o método de valor justo segue a premissa de que se deve contabilizar as receitas antes mesmo de ocorrerem de fato.

Figura 5: Contabilização de X3 baseada no método de custo histórico

Banco		Capital Social	Cultura Permanente Café	Produto Agrícola Café
S.A. 11400,00	650,00 1	32000,00 S.A.	S.A. 20600,00	4 22400,00
	300,00 1		2 600,00	
	180,00 1		3 1200,00	
	150,00 1		22400,00 22400,00 4	
	600,00 2			
	250,00 2			
	1200,00 3			
	900,00 3			
	<u>11400,00</u> 4230,00			
	7170,00			
			Cultura Temporária Soja	Produto Agrícola Soja
			1 650,00	4 2430,00
			1 300,00	
			1 180,00	
			1 150,00	
			2 250,00	
			3 900,00	
			2430,00 2430,00 4	

Lançamento 1: aplicação dos custos com plantio da Soja
 Lançamento 2: aplicação de outros custos nas culturas
 Lançamento 3: aplicação dos custos com a colheita
 Lançamento 4: alocação dos custos das culturas em Produto Agrícola

Fonte: elaboração própria (dados fictícios).

Em seu terceiro ano de atividade (X3), a empresa Del Rio Agrícola S/A iniciou o plantio da cultura temporária soja, realizando sua colheita no mesmo exercício, como, também, possuía, naquele momento, sua cultura do café totalmente formada e pronta para colheita (Figura 5). A contabilização pelo método do custo histórico deu-se por meio da alocação dos custos incorridos na colheita do café, como, também, dos custos com plantio e colheita da soja;

do produto vendido, para, posteriormente, se realizar a apuração do resultado e a sua apropriação na conta de lucro acumulado.

Figura 7: Contabilização de X4 baseada no método de custo histórico

<table border="1"> <tr><th colspan="2">Banco</th></tr> <tr><td>S.A. 7170,00</td><td></td></tr> <tr><td>1 36500,00</td><td></td></tr> <tr><td>1 24000,00</td><td></td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;">67670,00</td><td></td></tr> </table>	Banco		S.A. 7170,00		1 36500,00		1 24000,00		67670,00		<table border="1"> <tr><th colspan="2">Capital Social</th></tr> <tr><td></td><td>32000,00 S.A.</td></tr> </table>	Capital Social			32000,00 S.A.	<table border="1"> <tr><th colspan="2">Produto Agrícola Café</th></tr> <tr><td>S.A. 22400,00</td><td>22400,00 2</td></tr> <tr><td></td><td style="border-top: 1px solid black;">=</td></tr> </table>	Produto Agrícola Café		S.A. 22400,00	22400,00 2		=	<table border="1"> <tr><th colspan="2">Produto Agrícola Soja</th></tr> <tr><td>S.A. 2430,00</td><td>2430,00 2</td></tr> <tr><td></td><td style="border-top: 1px solid black;">=</td></tr> </table>	Produto Agrícola Soja		S.A. 2430,00	2430,00 2		=				
Banco																																	
S.A. 7170,00																																	
1 36500,00																																	
1 24000,00																																	
67670,00																																	
Capital Social																																	
	32000,00 S.A.																																
Produto Agrícola Café																																	
S.A. 22400,00	22400,00 2																																
	=																																
Produto Agrícola Soja																																	
S.A. 2430,00	2430,00 2																																
	=																																
	<table border="1"> <tr><th colspan="2">Receita com Vendas</th></tr> <tr><td></td><td>38000,00 1</td></tr> <tr><td></td><td>25000,00 1</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;">3 63000,00</td><td style="border-top: 1px solid black;">63000,00</td></tr> <tr><td></td><td style="border-top: 1px solid black;">=</td></tr> </table>	Receita com Vendas			38000,00 1		25000,00 1	3 63000,00	63000,00		=	<table border="1"> <tr><th colspan="2">Despesa com Vendas</th></tr> <tr><td>1 1500,00</td><td></td></tr> <tr><td>1 1000,00</td><td></td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;">2500,00</td><td style="border-top: 1px solid black;">2500,00 3</td></tr> <tr><td></td><td style="border-top: 1px solid black;">=</td></tr> </table>	Despesa com Vendas		1 1500,00		1 1000,00		2500,00	2500,00 3		=	<table border="1"> <tr><th colspan="2">CPV</th></tr> <tr><td>2 22400,00</td><td></td></tr> <tr><td>2 2430,00</td><td></td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;">24830,00</td><td style="border-top: 1px solid black;">24830,00 3</td></tr> <tr><td></td><td style="border-top: 1px solid black;">=</td></tr> </table>	CPV		2 22400,00		2 2430,00		24830,00	24830,00 3		=
Receita com Vendas																																	
	38000,00 1																																
	25000,00 1																																
3 63000,00	63000,00																																
	=																																
Despesa com Vendas																																	
1 1500,00																																	
1 1000,00																																	
2500,00	2500,00 3																																
	=																																
CPV																																	
2 22400,00																																	
2 2430,00																																	
24830,00	24830,00 3																																
	=																																
<p>Lançamento 1: contabilização das vendas dos produtos agrícolas e despesas com vendas</p> <p>Lançamento 2: transferência do produto agrícola para os Custos do Produto Vendido</p> <p>Lançamento 3: apuração do resultado do exercício</p> <p>Lançamento 4: transferência do resultado para Lucro Acumulado</p>		<table border="1"> <tr><th colspan="2">ARE</th></tr> <tr><td>3 24830,00</td><td>63000,00 3</td></tr> <tr><td>3 2500,00</td><td></td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;">27330,00</td><td style="border-top: 1px solid black;">63000,00</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;">35670,00</td><td style="border-top: 1px solid black;">35670,00 4</td></tr> <tr><td></td><td style="border-top: 1px solid black;">=</td></tr> </table>	ARE		3 24830,00	63000,00 3	3 2500,00		27330,00	63000,00	35670,00	35670,00 4		=	<table border="1"> <tr><th colspan="2">Lucro Acumulado</th></tr> <tr><td></td><td>35670,00 4</td></tr> </table>	Lucro Acumulado			35670,00 4														
ARE																																	
3 24830,00	63000,00 3																																
3 2500,00																																	
27330,00	63000,00																																
35670,00	35670,00 4																																
	=																																
Lucro Acumulado																																	
	35670,00 4																																

Fonte: elaboração própria (dados fictícios).

A contabilização do mesmo exercício (X4) utilizando-se o critério de avaliação do valor justo iniciou-se pela contabilização das vendas e despesas com vendas ocorridas no período (Figura 8). Posteriormente, realizou-se a transferência da conta produto agrícola café e soja para a conta de custo do produto vendido, para, logo depois, realizar-se a apuração do resultado do exercício. Como se estava reconhecendo antecipadamente as receitas e, por sua vez, o valor vendido dos produtos agrícolas apresentaram o mesmo valor justo esperado, o resultado do exercício apurado igualou-se a zero. Sendo assim, a conta do Patrimônio Líquido, que já possuía a receita esperada, teve seu saldo transferido para a conta de lucro acumulado, demonstrando que nesse momento a receita do exercício se realizou efetivamente.

Figura 8: Contabilização de X4 baseada no método de valor justo

<table border="1"> <tr><th colspan="2">Banco</th></tr> <tr><td>S.A. 7170,00</td><td></td></tr> <tr><td>1 36500,00</td><td></td></tr> <tr><td>1 24000,00</td><td></td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;">67670,00</td><td></td></tr> </table>	Banco		S.A. 7170,00		1 36500,00		1 24000,00		67670,00		<table border="1"> <tr><th colspan="2">Capital Social</th></tr> <tr><td></td><td>32000,00 S.A.</td></tr> </table>	Capital Social			32000,00 S.A.	<table border="1"> <tr><th colspan="2">Produto Agrícola Café</th></tr> <tr><td>S.A. 36500,00</td><td>36500,00 2</td></tr> <tr><td></td><td style="border-top: 1px solid black;">=</td></tr> </table>	Produto Agrícola Café		S.A. 36500,00	36500,00 2		=	<table border="1"> <tr><th colspan="2">Produto Agrícola Soja</th></tr> <tr><td>S.A. 24000</td><td>24000 2</td></tr> <tr><td></td><td style="border-top: 1px solid black;">=</td></tr> </table>	Produto Agrícola Soja		S.A. 24000	24000 2		=	<table border="1"> <tr><th colspan="2">CPV</th></tr> <tr><td>2 36500,00</td><td></td></tr> <tr><td>2 24000,00</td><td></td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;">60500,00</td><td style="border-top: 1px solid black;">60500,00 3</td></tr> <tr><td></td><td style="border-top: 1px solid black;">=</td></tr> </table>	CPV		2 36500,00		2 24000,00		60500,00	60500,00 3		=				
Banco																																												
S.A. 7170,00																																												
1 36500,00																																												
1 24000,00																																												
67670,00																																												
Capital Social																																												
	32000,00 S.A.																																											
Produto Agrícola Café																																												
S.A. 36500,00	36500,00 2																																											
	=																																											
Produto Agrícola Soja																																												
S.A. 24000	24000 2																																											
	=																																											
CPV																																												
2 36500,00																																												
2 24000,00																																												
60500,00	60500,00 3																																											
	=																																											
<table border="1"> <tr><th colspan="2">Despesa com Vendas</th></tr> <tr><td>1 1500,00</td><td></td></tr> <tr><td>1 1000,00</td><td></td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;">2500,00</td><td style="border-top: 1px solid black;">2500,00 3</td></tr> <tr><td></td><td style="border-top: 1px solid black;">=</td></tr> </table>	Despesa com Vendas		1 1500,00		1 1000,00		2500,00	2500,00 3		=	<table border="1"> <tr><th colspan="2">Receita com Vendas</th></tr> <tr><td></td><td>38000,00 1</td></tr> <tr><td></td><td>25000,00 1</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;">3 63000,00</td><td style="border-top: 1px solid black;">63000,00</td></tr> <tr><td></td><td style="border-top: 1px solid black;">=</td></tr> </table>	Receita com Vendas			38000,00 1		25000,00 1	3 63000,00	63000,00		=	<table border="1"> <tr><th colspan="2">ARE</th></tr> <tr><td>3 60500,00</td><td>63000,00 3</td></tr> <tr><td>3 2500,00</td><td></td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;">63000,00</td><td style="border-top: 1px solid black;">63000,00</td></tr> <tr><td></td><td style="border-top: 1px solid black;">=</td></tr> </table>	ARE		3 60500,00	63000,00 3	3 2500,00		63000,00	63000,00		=	<table border="1"> <tr><th colspan="2">Patrimônio Líquido</th></tr> <tr><td>4 35670,00</td><td>35670,00 S.A.</td></tr> <tr><td></td><td style="border-top: 1px solid black;">=</td></tr> </table>	Patrimônio Líquido		4 35670,00	35670,00 S.A.		=	<table border="1"> <tr><th colspan="2">Lucro Acumulado</th></tr> <tr><td></td><td>35670,00 4</td></tr> </table>	Lucro Acumulado			35670,00 4
Despesa com Vendas																																												
1 1500,00																																												
1 1000,00																																												
2500,00	2500,00 3																																											
	=																																											
Receita com Vendas																																												
	38000,00 1																																											
	25000,00 1																																											
3 63000,00	63000,00																																											
	=																																											
ARE																																												
3 60500,00	63000,00 3																																											
3 2500,00																																												
63000,00	63000,00																																											
	=																																											
Patrimônio Líquido																																												
4 35670,00	35670,00 S.A.																																											
	=																																											
Lucro Acumulado																																												
	35670,00 4																																											
<p>Lançamento 1: contabilização das vendas dos produtos agrícolas e despesas com vendas</p> <p>Lançamento 2: transferência do produto agrícola para o custo do produto vendido</p> <p>Lançamento 3: apuração do resultado do exercício</p> <p>Lançamento 4: transferência da conta patrimônio líquido para lucro acumulado</p>																																												

Fonte: elaboração própria (dados fictícios).

Os Balanços Patrimoniais dos anos anteriores apresentaram valores do ativo total e passivo total divergentes, quando comparados os métodos de avaliação pelo custo histórico e pelo valor justo, o que se deu pelo reconhecimento antecipado das receitas quando mensurados pelo valor justo. Porém, no exercício de X4, no qual ocorreram as vendas de fato, verificou-se que o valor total do ativo e do passivo do Balanço Patrimonial apresentaram o mesmo montante. Esse fato decorre da realização da venda nesse exercício, que, quando reconhecida no critério de avaliação do custo histórico, passou a integrar seu saldo no balanço, igualando-se, assim, ao Balanço Patrimonial mensurado ao valor justo, que, por sua vez, já havia reconhecido sua receita antecipadamente.

A adoção dos diferentes métodos de avaliação apresentou divergências em sua contabilização, principalmente no que diz respeito ao reconhecimento das receitas, mesmo assim observou-se que os resultados após apuração das vendas efetivas apresentaram o mesmo valor em ambos os critérios de mensuração. Quando comparado ao valor justo, a mensuração pelo custo histórico apresenta a vantagem da objetividade, já que este está livre da influência do indivíduo que o avalia. Marion (2002) ressaltou tal qualidade, afirmando que a objetividade do método se deve ao fato de que seu resultado independe do seu avaliador.

Em comparação ao método de avaliação de valor justo, vale ressaltar que a mensuração pelo custo histórico é bem menos trabalhosa, como, também, demonstra com mais veracidade os acontecimentos, corroborando os estudos de Vicente (2003), que afirma o quão mais simplificado é o método do custo histórico, demonstrando a realidade dos fatos, tanto em questão de valores de aquisição quanto em suas datas de ocorrência.

Por sua vez, o critério de avaliação de custo histórico apresenta deficiência no acompanhamento das alterações que o ativo biológico está predisposto a sofrer, o que condiz com as afirmações de Brito (2010), de que esses ativos estão sujeitos a modificações ao longo do tempo devido a possuírem vida, sendo assim, tais alterações incorridas nele fazem com que o método de custo histórico torne-se inadequado, já que, por sua vez, o custo do produto não reflete seu valor atual.

A aplicação do valor justo como critério de avaliação da cultura permanente (café) e da cultura temporária (soja) apresentou vantagens e desvantagens. As vantagens demonstram a capacidade desse método em retratar a realidade econômica dos ativos biológicos da empresa Del Rio Agrícola S/A. Nesse contexto, Lefter e Roman (2007, p. 21) ressaltam que o registro das variações do valor dos ativos biológicos no resultado da organização, em virtude do processo de transformação do ativo, apresenta como vantagem o aumento da relevância das

demonstrações financeiras no processo de tomada de decisões. Dessa forma, os usuários podem analisar o desempenho da gestão em cada período, considerando a realidade atual do mercado.

As desvantagens expressam a subjetividade na aplicação do valor justo na mensuração do ativo biológico. Nessa perspectiva, Santos et al. (2015) destacam que a aplicação do valor justo como critério de avaliação do ativo biológico ainda apresenta subjetividade quando este não possui mercado ativo. Por conta dessa dificuldade encontrada em sua aplicação, é necessário o estudo do CPC 29, onde constam os procedimentos adequados para reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos biológicos.

Na empresa Del Rio agrícola S/A, para que a subjetividade da mensuração das culturas se tornasse irrelevante, utilizou-se o valor de custo como indicativo para aplicação do valor justo, que, de acordo com o CPC 29, é um procedimento completamente aceitável.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A mensuração das culturas permanente e temporária pode ocorrer por meio dos métodos de custo ou de valor justo, cada critério possuindo suas especificidades, tratamentos, vantagens e desvantagens. O presente trabalho teve como objetivo geral analisar de forma comparativa o tratamento contábil das culturas permanente e temporária pelos métodos de custo e de valor justo.

Para atingir o objetivo, criou-se uma empresa hipotética, sendo os seus dados tratados por meio de técnicas contábeis, o que possibilitou, juntamente os demais procedimentos metodológicos, alcançar o que o estudo se propôs a fazer e, assim, demonstrar os resultados obtidos.

O método de avaliação pelo custo histórico apresentou-se como mais objetivo e simplificado em sua adoção, porém, quando atribuído ao cenário agrícola, demonstrou não conseguir acompanhar as modificações do ativo biológico. Por sua vez, o critério de avaliação do valor justo retratou um acompanhamento mais fidedigno no que diz respeito às mutações do ativo, contudo, sua aplicação é bem mais trabalhosa e subjetiva quando comparada ao custo histórico.

A pesquisa constatou que, apesar das vantagens e desvantagens, ambos os métodos são relevantes como critérios de avaliação da cultura permanente (café) e da cultura temporária (soja), o que irá determinar a escolha de que método utilizar para avaliação dos ativos biológicos agrícolas é a necessidade de informação da organização. Se a organização almejar retratar a realidade econômica do ativo biológico agrícola, evidenciando as mudanças que ocorrem

durante seu período de desenvolvimento, o método adequado é o valor justo. Porém, se a empresa focar na objetividade e verificabilidade quanto ao valor do ativo, o método apropriado é o custo histórico.

Ressalta-se que a pesquisa apresentou algumas limitações, como o fato de não se tratar de uma empresa real, o que pode influenciar no resultado, assim como o fato de a pesquisa ser um estudo de caso e, dessa forma, alcançar resultados referentes a uma situação específica, os quais não podem ser generalizados para os demais casos, já que cada situação possui suas características.

Para futuras pesquisas, sugere-se desenvolver a presente ideia em uma empresa não fictícia, mostrando, assim, resultados ainda mais próximos da realidade. Outra sugestão é o desenvolvimento de uma pesquisa que busque analisar a percepção dos usuários das demonstrações contábeis com relação às vantagens e desvantagens provenientes da utilização dos dois métodos, de custo e de valor justo.

6 REFERÊNCIAS

BRITO, E. **Um estudo sobre a subjetividade do valor justo na atividade da pecuária bovina**. 2010. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, da Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, SP, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-07012011-105511/pt-br.php>> Acesso em: 17 out. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Conceitual Básico (R1):** estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 1 out. 2016.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 29:** ativo biológico e produto agrícola. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/324_CPC_29_rev 08.pdf>. Acesso em: 1 out. 2016.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 46:** mensuração do valor justo. Brasília, 2012. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/395_CPC_46_rev 06.pdf>. Acesso em: 1 out. 2016.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade rural:** uma abordagem decisória. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FABER, J. C.; LUZ, M. F.; QUEIROZ, F. C.; MUNHOZ, W. A.; SOUZA, I. C. Adequação dos custos na cultura permanente. **Revista Ampla de Gestão Empresarial**, Registro, SP, v. 3, n. 1, art. 11, p. 179-194, abr. 2014. Disponível em: <http://www.revistareage.com.br/artigos/quarta_edicao/11.pdf>. Acesso em: 16 out. 2016.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. **Introdução a Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

LEFTER, V.; ROMAN, A. IAS 41 agriculture: fair value accounting. **Theoretical and Applied Economics**, Romênia, v. 5, p. 15-22, 2007. Disponível em: <<http://store.ectap.ro/articole/215.pdf>>. Acesso em: 18 out. 2016.

MARION, J. C. **Contabilidade rural**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Contabilidade rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PASCOAL, M. O. **A contabilização dos ativos biológicos: problemática da mensuração e reconhecimento**. 2013. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças) – Escola Superior de Ciências Empresariais, Instituto Politécnico de Setúbal, Setúbal, Portugal, 2013. Disponível em: <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/6240/4/PASCOAL_OLIMPIA.pdf>. Acesso em: 17 out. 2016.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. Cap. 3, p. 76-97.

RECH, I. J.; PEREIRA, I. V. Valor justo: análise dos métodos de mensuração aplicáveis aos ativos biológicos de natureza fixa. **Custos e @gronegocio on line**, v. 8, n. 2, p. 131-157, abr./jun. 2012. Disponível em: <<http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero2v8/valor.pdf>>. Acesso em: 30 dez. 2016.

SANTOS, D. C. R. P.; LIMA, E. A. R.; CAVALCANTI, A. C. S.; SOARES, K. K. D.; TEIXEIRA, C. A. C. Valor justo dos ativos biológicos em empresas do agronegócio. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 12., 2015, Resende. **Anais...** Resende, RJ: AEDB, 2015. Disponível em: <<http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos15/10222106.pdf>> Acesso em: 18 out. 2016.

SILVA, A.; MACHADO, M.; MACHADO, M. Custo histórico x valor justo: qual informação é mais *value relevant* na mensuração dos ativos biológicos? **Custos e @gronegocio on line**, v. 9, n. 2, p. 27-50, abr./jun. 2013. Disponível em: <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero2v9/Custos_historicos.pdf>. Acesso em: 15 out. 2016.

SOTTOCORN, J.; SILVA, L; GREGO, N. Ativos biológicos – cultura – soja: um estudo de caso em uma propriedade rural de Campo Mourão. In: ENCONTRO DE PRODUÇÃO CIENTÍFICA E TECNOLÓGICA, 7., 2013, Campo Mourão. **Anais...** Campo Mourão, PR: EPCT, 2013. Disponível em: <http://www.fecilcam.br/nupem/anais_viii_epct/PDF/TRABALHOS_COMPLETO/Anais_CSA/CONTABEIS/08jsottocornotrabalhocompleto.pdf>. Acesso em: 25 set. 2016.

VICENTE, J. Ativo e sua avaliação. **Revista Ciências Sociais em Perspectiva**, v. 1, n. 2, 2003. Disponível em: <ftp://ftp-acd.puc-campinas.edu.br/pub/professores/cea/jose.vicente/TEO_CONT_2011/ativo_avaliacao.pdf>. Acesso em: 17 out. 2016.

VIEIRA, E. T. V; ITAVO, L. C. V; ARANHA, J. A. M. Mensuração de ativos biológicos pelo método de custo histórico e valor justo na pecuária leiteira. **Revista Interações**, Campo Grande, MS, v. 17, n. 1, p. 145-153, jan./mar. 2016. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/inter/v17n1/1518-7012-inter-17-01-0145.pdf>>. Acesso em: 22 out. 2016.
