

ANÁLISE DE ATIVO BIOLÓGICO E PRODUTO AGRÍCOLA EM COOPERATIVAS AGROINDUSTRIAIS PARANAENSES

ANALYSIS OF BIOLOGICAL ASSETS AND PRODUCT AGRICULTURAL IN COOPERATIVES AGROINDUSTRIALS OF PARANÁ STATE

TATIANE OHLAND¹
SUSÃ SEQUINEL DE QUEIROZ²

RESUMO: As alterações nas regras contábeis também trouxeram mudanças na contabilização de ativos biológicos e produtos agrícolas, sendo estes normatizados pela CPC 29. Assim, este trabalho tem por objetivo analisar os ativos biológicos e os produtos agrícolas de cinco cooperativas agroindustriais paranaenses, no período de 2009 a 2013, no que se refere às normas da CPC 29. Os dados foram obtidos dos relatórios anuais publicados pelas cooperativas agroindustriais e publicações na área de estudo, sendo caracterizado como pesquisa exploratória. As cooperativas apresentaram diferentes formas de alocar o ativo biológico, principalmente nos dois primeiros anos após as novas regras para sua contabilização. A Copacol foi a única cooperativa que até 2013 não apresentou de forma clara e objetiva a contabilização do ativo biológico, utilizando a nomenclatura de "animais em formação" alocando dentro da conta do estoque, apenas neste caso, para o que deveria ser o ativo biológico circulante. O valor justo de mensuração do ativo biológico foi considerado o custo dos insumos incorridos na produção. O produto agrícola representa para algumas cooperativas uma parte importante do estoque, merecendo atenção especial. Quanto a avaliação do produto agrícola, as cooperativas adotaram os últimos anos o valor de aquisição como o método do valor justo. Considerando a aplicação da CPC 29 e a análise do balanço, a C.Vale e a Coamo foram as cooperativas que apresentaram de forma mais clara as informações sobre ativo biológico e produto agrícola desde o exercício de 2010.

Palavras-chave: CPC 29, convergência contábil, agronegócio.

ABSTRACT: Changes in accounting rules have also brought changes in accounting for biological assets and agricultural products and are regulated by the CPC 29. This work aims to analyze the biological assets and agricultural products five Paraná agribusiness cooperatives, from 2009 to 2013, with regard to the rules of CPC 29. The data were obtained from the annual reports published by agroindustrial cooperatives and publications in the studied area, and characterized as exploratory research. The cooperatives presented different ways of allocating the biological assets, primarily in the first two years after the new rules of accounting come into force. The Copacol was the only cooperative that until 2013 did not provide a clear and objective accounting of biological assets, using the nomenclature of "animals in formation" allocating within the inventory account, only in this case to what ought to be the biological current assets. The fair value measurement of biological assets was considered input costs incurred in production. The agricultural product is to some cooperatives an important part of the stock, deserving special attention. Regarding the evaluation of the agricultural product, cooperatives have adopted in recent years the acquisition value as the fair value method. Considering the application of CPC 29 and the analysis of the balance sheet, the C.Vale and Coamo were the cooperatives that showed more clearly the information on biological assets and agricultural produce since the year 2010.

Keywords: CPC 29, accounting convergence, agribusiness.

Sumário: Introdução - 1 Fundamentação teórica - 2 Discussão e análise dos dados 3 Considerações finais - Referência.

¹ Doutoranda em Agronomia pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná. E-mail: tatianeohland@hotmail.com.

² Mestre em Desenvolvimento Regional e Agronegócio pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná e professora assistente na Universidade Estadual do Oeste do Paraná. E-mail: susasqueiroz@hotmail.com.

INTRODUÇÃO

O sistema cooperativista caracteriza-se pela associação de um grupo de produtores, que possuam atividades agrícolas específicas e comuns. Estas organizações ocupam uma posição de destaque no agronegócio nacional, com expressivo volume de produtos comercializados, de associados, de exportação de produtos de origem animal, vegetal e industrializados.

Em 2011, havia 1.523 cooperativas do setor agropecuário nacional, com 969.541 cooperados, permanecendo em terceiro lugar no *ranking* quanto ao número de cooperados. Este setor dispara na liderança dos ramos, quando o assunto é o número de empregados (155.896 funcionários), somando mais do dobro do segundo colocado (saúde). E, no comparativo a 2010, o aumento foi de 7% (SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM DO COOPERATIVISMO - SESCOOP, 2012).

As cooperativas agroindustriais tiveram que se adequar, desde 2008, ao processo de implementação das normas internacionais de contabilidade (*International Financial Reporting Standards* - IFRS) no Brasil, que prossegue com a adoção das normas emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

A partir dos exercícios iniciados em 2010, as demonstrações financeiras das empresas que desempenham atividades agrícolas tiveram que aplicar o CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola. Para fins de comparação, o exercício anterior também teve de ser republicado considerando essa norma (PEREIRA; BERGAMINI, 2013).

O Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola determina que os ativos biológicos e produtos agrícolas devam ser mensurados ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência (PRADO; BERNARDINO, 2012).

Por se tratar de um assunto recente, há poucas publicações que abordem os investimentos, valores monetários e o impacto que as empresas do agronegócio têm em ativos biológicos e produtos agrícolas. Será que a avaliação dos ativos biológicos e produtos agrícolas possuem reflexos no valor de mercado das empresas do setor agropecuário?

Prado e Bernardino (2012) analisaram a mudança de critério contábil para os ativos biológicos em três empresas brasileiras do segmento da agricultura. Os resultados obtidos mostram que a adoção desta prática contábil teve impactos no

valor das empresas estudadas, podendo fazer com que determinada empresa aumente seu valor com o impacto positivo ou reduza o valor com o impacto negativo do ajuste.

Freire *et al.* (2012) ressalta que para as empresas agropecuárias, que possuem um vasto mercado para a comercialização de seus ativos biológicos, a mensuração dos ativos biológicos a valor justo necessita de uma adequada pesquisa de mercado e de uma boa negociação.

Contudo, Rech *et al.* (2006), ressaltam que o reconhecimento dos ativos biológicos pelo valor justo faz com que haja maior transparência nas demonstrações financeiras das empresas. Porém, é necessário que todos os efeitos provocados no patrimônio das empresas pela adoção desse critério contábil seja considerado na apresentação das demonstrações financeiras.

As cooperativas agroindustriais estão inseridas em um mercado que tem crescido nos últimos anos, em volume de transações no mercado nacional e em termos de exportação. As atualizações e modificações recentes das normas contábeis brasileiras, como a adoção do CPC 29, teve reflexo direto nas demonstrações contábeis destas organizações, no que se refere a ativo biológico e a produto agrícola. Este trabalho contribui com investidores, associados e pesquisadores, ao revelar o impacto que os ativos biológicos e os produtos agrícolas têm sobre as organizações ligadas ao agronegócio.

Assim, este trabalho tem por objetivo analisar os ativos biológicos e dos produtos agrícolas de cinco cooperativas agroindustriais paranaenses, no período de 2009 a 2013. Por meio da apresentação da evolução do ativo biológico e do produto agrícola em cada cooperativa; pela demonstração do percentual de participação do ativo biológico no ativo total e do percentual que o produto agrícola representa dentro do estoque de cada cooperativa; e pela verificação da apresentação do ativo biológico e do produto agrícola, se estes estão de acordo com a CPC 29.

O estudo realizado se caracteriza como uma pesquisa exploratória. A população considerada foram as cooperativas agroindustriais do setor agropecuário presentes no estado do Paraná. De acordo com a Ocepar (2013) há no estado 51 cooperativas vinculadas ao setor agropecuário, sendo 34 caracterizadas como cooperativas agroindustriais. Para tanto, foram analisadas cinco cooperativas agroindustriais, sendo elas: C.Vale Cooperativa Agroindustrial, Coamo Agroindustrial Cooperativa; Cooperativa Agroindustrial Consolata - Copacol, Cooperativa

Agroindustrial Copagrill e Cooperativa Agroindustrial Lar. Os dados secundários foram obtidos dos relatórios anuais publicados pelas cooperativas agroindustriais e publicações na área estudada, tais como revistas científicas, livros, jornais e arquivos eletrônicos.

1 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

1.1 AGRONEGÓCIO BRASILEIRO E PARANAENSE

A evolução socioeconômica, sobretudo com os avanços tecnológicos, mudou totalmente a fisionomia das propriedades rurais, sobretudo nos últimos 70 anos. Observou-se que a população começou a sair do meio rural e dirigir-se para as cidades.

De acordo com Araújo (2013), em 1940, em média, existia uma pessoa no meio rural produzindo alimentos para abastecer 1,46 pessoas (população rural mais urbana). Em 2010, essa relação era de 1:6,40 pessoas. Ou seja, o homem rural atual tem que ser muito mais produtivo que o homem de 1940.

O Brasil, em 2010, possuía uma população de 190,8 milhões de habitantes, sendo a população rural representada por 15,64% (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE), 2014). Neste contexto, pode-se destacar a importância do agronegócio na geração de alimentos, uma vez, que a população mundial atual passa de 7 bilhões de pessoas (JORNAL ESTADÃO, 2013).

Diante destas mudanças no cenário agrícola dois autores (John Davis e Ray Goldberg), professores da Universidade de Harvard, nos Estados Unidos da América, em 1957, lançaram um conceito para entender a nova realidade da agricultura, criando o termo *agribusiness* (BATALHA *et al.*, 2008).

Agribusiness é o conjunto de todas as operações e transações envolvidas desde a fabricação dos insumos agropecuários, das operações de produção nas unidades agropecuárias, até a processamento e distribuição e consumo dos produtos agropecuários '*in natura*' ou industrializados (ARAÚJO, 2013, p. 5).

No Brasil a nova visão de agricultura foi adotada em 1980, utilizando o termo ainda em inglês. Mais tarde o termo *agribusiness* no Brasil foi traduzido para

agronegócio. O agronegócio brasileiro tem se destacado na produção de grãos e na pecuária (ARAÚJO, 2013).

A bovinocultura é um dos principais destaques do agronegócio brasileiro no cenário mundial. O Brasil é dono do segundo maior rebanho efetivo do mundo, com cerca de 200 milhões de cabeças. Além disso, desde 2004, assumiu a liderança nas exportações, com um quinto da carne comercializada internacionalmente e vendas em mais de 180 países (MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, 2014).

Outro setor, a avicultura, tem apresentado altos índices de crescimento. O País se tornou o terceiro produtor mundial e líder em exportação. Atualmente, a carne nacional chega a 142 países. Presente em todo território nacional, a carne de frango tem destaque na região Sul, sendo os estados do Paraná e Rio Grande do Sul os principais fornecedores (MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, 2014).

A suinocultura está em quarto lugar no *ranking* de produção e exportação mundial de carne suína. Alguns elementos como sanidade, nutrição, bom manejo da granja, produção integrada e, principalmente, aprimoramento gerencial dos produtores, contribuíram para aumentar a oferta interna e colocar o Brasil em destaque no cenário mundial. Conseqüência de investimento, a produção vem crescendo em torno de 4% ao ano, sendo os estados de Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul os principais produtores de suínos do País. Atualmente, o Brasil representa 10% do volume exportado de carne suína no mundo, chegando a lucrar mais de US\$ 1 bilhão por ano (MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, 2014).

Segundo o Ministério da Agricultura, até 2020, a expectativa é que a produção nacional de carnes suprirá 44,5% do mercado mundial. Já a carne de frango terá 48,1% das exportações mundiais e a participação da carne suína será de 14,2% (MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, 2014).

No estado do Paraná o agronegócio também representa um importante setor da economia, correspondendo a 33% do PIB do estado (REVISTA AG, 2013). A produção paranaense de grãos na safra 2012/2013 foi 37 milhões de toneladas, o que corresponde 18,5 % da produção nacional. Nos últimos 20 anos, a produtividade agrícola cresceu 218% e a área cultivada expandiu em 41%. Mas a previsão é de que os números cresçam ainda mais nos próximos anos devido ao avançado estágio de desenvolvimento da tecnologia (PORTAL OESTE, 2014).

Na região Oeste do Paraná o agronegócio é representado pela cadeia do frango, que representa anualmente para a região o equivalente a R\$ 4,2 bilhões, a

do leite R\$ 1,5 bilhão, a do suíno R\$ 1 bilhão, a da bovinocultura de corte R\$ 400 milhões e outras culturas e atividades, juntas, por outros R\$ 400 milhões. Somando com a dos grãos, que equivale a R\$ 4,5 bilhões anuais, a soma chega a R\$ 12 bilhões. Sendo estas atividades desenvolvidas principalmente pela agricultura familiar e com a ação de cooperativas agroindustriais (PORTAL OESTE, 2014).

1.2 COOPERATIVAS AGROINDUSTRIAIS

No Paraná, as cooperativas representam uma força dinamizadora vital da economia, sobretudo pela sua capacidade de inovação tecnológica e pelo que representam para o produto interno bruto (PIB) paranaense.

Cooperativa é definida “por uma associação autônoma de pessoas, unidas voluntariamente, para atender as suas necessidades e aspirações econômicas, sociais e culturais comuns, através de uma empresa coletiva e democraticamente controlada” (Congresso Centenário da Aliança Cooperativa Internacional apud BONATTI, 2013, p. 21).

As cooperativas agroindustriais iniciaram investimentos na industrialização na década de 1990. Este processo teve reflexo nos números sobre os faturamentos anuais que são demonstrados nos balanços. É uma trajetória em crescente ascensão, de investimentos e aumento nos valores das vendas (BIRCK *et al.*, 2008).

Para se manterem competitivas no mercado as cooperativas agroindustriais passaram a investir em processamento e distribuição de seus produtos. Os cereais produzidos pelos cooperados passaram a ser matéria prima para a produção de ração para aves, suínos e bovinos. As cooperativas trabalham com o método integração, onde o produtor rural entra com a mão de obra e infraestrutura para os animais, como aves e suínos, por exemplo, e a cooperativa fornece os animais, a ração e é responsável pelo abate e comercialização do produto.

Para o fornecimento dos animais as cooperativas tiveram que investir em genética e melhoramento animal, com a construção de matrizeiros para a reprodução dos animais fornecidos aos produtores, para isto altos valores monetários tiveram que ser disponibilizados na compra de animais de raça.

1.3 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA CONTÁBIL NO BRASIL

A contabilidade brasileira, desde o início do processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, em 2008, tem enfrentado expressivas mudanças em seus critérios para a apuração do resultado das empresas.

Neste contexto, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovou, em agosto de 2009, o Pronunciamento Técnico CPC 29 que estabelece o tratamento contábil dos Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas. O pronunciamento foi elaborado a partir do *International Accounting Standards 41 (IAS 41 – Agriculture)*, adotado pelo *International Accounting Standards Board (IASB)* em abril de 2001 (FREIRE *et al.*, 2012).

A *International Accounting Standard 41 – Agriculture (IAS 41)* foi a primeira norma, editada pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*, a tratar da contabilização de um setor específico da economia. Editada em fevereiro de 2001, teve sua adoção inicial recomendada para os relatórios publicados cujos períodos contábeis iniciassem a partir de janeiro de 2003. Esta norma prescreve o tratamento contábil que as entidades devem seguir para apresentação dos ativos biológicos e produtos agrícolas nas demonstrações financeiras. A IAS 41 é considerada uma norma que regulamentou um setor até então ausente das discussões contábeis com pouca tradição em preparação e publicação de demonstrações financeiras (RECH; CUNHA, 2011).

1.3.1 CPC 29: Ativo Biológico e Produto Agrícola

O CPC 29 tem por objetivo estabelecer o tratamento contábil, e as respectivas divulgações, relacionados aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas. Com isso, pretende-se determinar como devem ser reconhecidos, mensurados e evidenciados os ativos biológicos em todas as suas fases, definindo todos os critérios necessários para isto.

O termo ativo biológico significa “um animal e/ou uma planta, vivos.” (CPC, 2009, p. 3). O produto agrícola é o item/produto de um ativo biológico da entidade, momento em que está pronto para a colheita e comercialização (CPC, 2009).

Tanto o ativo biológico quanto a produção agrícola no ponto de colheita fazem parte de atividades agrícolas que podem incluir o cultivo de pomares e de plantações, floricultura, além de outras relacionadas à criação de animais. Estas atividades são caracterizadas por sofrerem transformações biológicas gerenciáveis e mensuráveis como, por exemplo, (CPC, 2009, p. 4):

- (i) crescimento (um aumento em quantidade ou melhoria na qualidade do animal ou planta),
- (ii) degeneração (uma redução na quantidade ou deterioração na qualidade de um animal ou planta), ou
- (iii) procriação (geração de animais ou plantas adicionais) (...) Produção de produtos agrícolas tais como látex, folhas de chá, lã, leite.

A existência de um comércio de animais possibilita o questionamento quanto à forma de contabilização e, principalmente, de valoração desse tipo de ativo. No Brasil esse tipo de comercialização é comumente empregado por empresas do setor agropecuário, que devem utilizar o que é orientado pelo CPC 29 para o tratamento contábil de seus ativos biológicos (FREIRE *et al.*, 2012).

Os ativos biológicos e os produtos agrícolas devem ter seu valor justo determinado de acordo com sua localização e condições presentes, conforme cotação em mercado ativo. Há dificuldades, contudo, pois muitas vezes não se encontram mercados para os ativos biológicos (PEREIRA; BERGAMINI, 2013).

No Brasil, o CPC 29, correlacionado ao pronunciamento IAS 41, estabelece o tratamento contábil referente a ativos biológicos e produtos agrícolas no ponto da colheita, tomando por base o estoque formado a partir dele. Estabelece também como são feitas as divulgações das informações úteis aos diversos usuários. Todavia, o referido pronunciamento não trata do processamento dos produtos agrícolas após a colheita como, por exemplo, o processamento de uvas para a produção de vinho por vinícola, mesmo que a referida vinícola tenha cultivado e colhido a uva utilizada (WANDERLEY *et al.*, 2012, p. 56).

2 DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS DADOS

2.1 CARACTERIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS AGROINDUSTRIAIS

a) C.Vale Cooperativa Agroindustrial

A C.Vale é uma cooperativa agroindustrial com atuação no Paraná, Santa Catarina, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Paraguai. Foi fundada em 1963 no município de Palotina - PR, o qual ainda permanece com a sede da cooperativa (C.VALE, 2014).

Possui 106 unidades de negócios, mais de 14.600 mil associados e em torno de 6.000 colaboradores. Destaca-se na produção de soja, milho, trigo, mandioca, leite, frango e suínos, e atua na prestação de serviços (C.VALE, 2014).

b) Cooperativa Agroindustrial Copagril

A Copagril foi fundada em 1970 com o objetivo de auxiliar suinocultores na aquisição de insumos. Atualmente, conta com 19 unidades, prestando serviços no setor de grãos, na vendas de insumos e produtos da linha veterinária, máquinas e implementos agrícolas, ferramentas e utensílios, no Paraná e no Mato Grosso do Sul, com sede no município de Marechal Cândido Rondon - PR (COPAGRIL, 2014).

Além disso, conta com três supermercados, dois em Marechal Cândido Rondon e um em Guaíra. Três postos de combustíveis, um em Marechal Cândido Rondon, um em Entre Rios do Oeste e um em Margarida, para atender os associados e clientes de toda a região oeste paranaense (COPAGRIL, 2014).

c) Coamo Agroindustrial Cooperativa

A Coamo Agroindustrial Cooperativa foi fundada 1970 em Campo Mourão, na região Centro-Oeste do Estado do Paraná, por um grupo de 79 agricultores. A cooperativa conta atualmente com 116 unidades localizadas em 67 Municípios nos estados do Paraná, Santa Catarina e Mato Grosso do Sul, com sede no município de Campo Mourão – PR. Possui 26 mil associados e mais de 6.000 colaboradores (COAMO, 2014).

d) Cooperativa Agroindustrial Lar

A Cooperativa Agroindustrial Lar foi fundada em 1964, hoje local do município de Missal - PR. Atualmente conta com 6.461 funcionários e tem na base um quadro de 9.199 associados. A marca Lar está presente com mais de 200 produtos (enlatados, congelados, cortes de frangos, além dos grãos: milho e soja) e as exportações chegam na Europa, Ásia, e nos países árabes. As unidades da Lar estão presentes em 11 municípios do Oeste do Paraná, Leste do Paraguai (9 unidades), em Mato Grosso do Sul, com sede em Dourados e mais 10 unidades e, em Santa Catarina, no município de Xanxerê para produção de sementes (LAR, 2014).

e) Cooperativa Agroindustrial Consolata – Copacol

A Copacol iniciou suas atividades em 1963 com a geração e distribuição de energia elétrica. Após seis anos, a cooperativa deixou este setor e se dedicou a auxiliar seus associados na produção de feijão, arroz, milho e café. Hoje, além da produção agrícola de grãos a cooperativa atua na avicultura, suinocultura, piscicultura e bovinocultura de leite. A Copacol conta atualmente com 11 unidades para recebimento e armazenagem de grãos na região Oeste do Paraná. Também tem cinco filiais de vendas para a comercialização de seus produtos a base de frango e peixe em todo o território nacional. A sede da cooperativa esta localizada no município de Cafelândia – PR. A Cooperativa mais de 5.000 associados e cerca de 7.800 colaboradores diretos (COPACOL, 2014).

2.2 ANÁLISE DO ATIVO BIOLÓGICO E DO PRODUTO AGRÍCOLA

A CPC 29 sobre ativo biológico e produto agrícola foi aprovada pela Resolução CFC nº 1.186 de 24 de julho de 2009, entrando em vigor nos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010, sendo recomendada sua adoção antecipada (MARION, 2014).

O ativo biológico e produto agrícola são apresentados no balanço patrimonial das cooperativas analisadas. Este balanço representa “a posição financeira em determinado momento, normalmente no fim do ano ou de um período prefixado”

(MARION, 2009, p. 44). Dentro do balanço patrimonial, o produto agrícola encontra-se dentro do ativo circulante, na conta dos estoques. Já o ativo biológico, como o próprio nome sugere, está dentro do ativo. Contudo, pode estar presente no ativo circulante ou no ativo não circulante.

De acordo com Marion (2014) o ativo representa todos os bens e direitos de propriedade da empresa, mensuráveis monetariamente, que representam benefícios presentes ou benefícios futuros para a empresa. O ativo circulante representa produto que é mantido para venda, negociação ou consumo dentro dos 12 meses seguintes à data do balanço ou o valor monetário cuja utilização não está restrita. No entanto, o ativo não circulante representa os ativos que não possuem expectativa de serem realizados dentro do período de 12 meses da data do balanço.

Neste trabalho foram levantados os dados dos balanços patrimoniais das cooperativas do período de 2009 a 2013, porém constatou-se que para o ano de 2009, nenhuma das cooperativas analisadas apresentaram em seu balanço os ativos biológicos, referente ao ano de 2009. As informações sobre os ativos biológicos do ano 2009 foram obtidos nos balanços de 2010, estes que reapresentaram o balanço do ano de 2009 de acordo com a Resolução CFC nº 1.186. Desta forma, nenhuma cooperativa apresentou de forma antecipada os exercícios conforme a resolução.

A cooperativa Coamo não possui em seu balanço o ativo biológico, isto se deve ao fato desta cooperativa não trabalhar com atividades ligadas a avicultura, suinocultura e piscicultura. Sendo que estas atividades exigem investimentos em animais, principalmente em matrizes e reprodutores. Estes sistemas de integração normalmente utilizados pelas cooperativas as deixam com a responsabilidade pelo fornecimento dos animais aos produtores rurais. Para as demais cooperativas (Copacol, Copagrill, C.Vale e Lar) os valores do ativo biológico circulante e não circulante são apresentados na Tabela 1.

Para as cooperativas agroindustriais analisadas, o ativo biológico circulante compõe-se de aves, suínos e peixes em formação, ovos incubáveis, em incubação, pintainhos, suínos e culturas em formação (fazendas). Por outro lado, o ativo biológico não circulante compõe-se das matrizes e reprodutores de suínos, matrizes e reprodutores de aves e áreas de reflorestamento.

Para o ativo biológico não circulante observam-se algumas diferenças. A Copagrill contabilizou como ativo biológico não circulante apenas reflorestamento, o

que pode ser explicado pelo fato desta cooperativa não possuir matrizeiro, destinado a reprodução dos animais que serão distribuídos aos produtores rurais, portanto, sendo esta atividade terceirizada. Em 2009 e 2010 a Copagrill e Copacol alocaram o ativo biológico dentro do imobilizado, contudo, somente a partir do exercício de 2011 estas cooperativas passaram a caracterizar o ativo biológico não circulante fora do imobilizado.

No caso da cooperativa Lar, esta iniciou a contabilização do seu ativo biológico não circulante apenas no ano de 2011, sendo crescente até 2013. Para a C.Vale houve oscilações nestes ativos avaliados, que variaram entre aproximadamente R\$ 1.275.533,53 a R\$ 1.691.267,11. Porém, pode-se observar que houve diferenciação na alocação das aves matrizes, a C.Vale alocou-as no circulante, por outro lado a Copacol alocou-as no não circulante, o que ocasiona a diferença entre os valores do ativo biológico circulante e não circulante (Tabela 1).

Na Tabela 1 também pode-se visualizar a porcentagem que o ativo biológico representa dentro do ativo total. Assim, para os períodos avaliados o ativo biológico representou menos de 10% do ativo total, exceto a Coamo que não apresenta ativo biológico em seu balanço.

Pode-se verificar que houve aumento no valor do ativo biológico do ano de 2009 a 2013 (Tabela 1). Para a Copagrill o ativo biológico expressa o maior percentual em relação ao ativo total, de 6,69% a 9,51%. Pode-se inferir que as atividades ligadas a produção animal representam um segmento importante para esta cooperativa.

Este percentual para a C.Vale variou entre 2,16% a 2,69% para os períodos avaliados. Para a Copacol estes valores ficaram entre 4,62% a 5,47%. Para a cooperativa Lar estes percentuais foram crescentes, partindo de 2,07% em 2009 a 4,17% em 2013, demonstrando investimentos em ativo biológico por parte desta cooperativa.

Tabela 1. Ativo biológico circulante e não circulante das cooperativas Copacol, Copagril, C.Vale e Lar no período de 2009 a 2013

ATIVO BIOLÓGICO				
COPACOL				
Ano	Circulante	Não Circulante	Total	% do ativo total
2009	R\$ 24.748.484,96*	R\$ 13.081.063,08**	R\$ 37.829.548,04	4,62
2010	R\$ 25.981.991,86*	R\$ 20.468.213,78**	R\$ 46.450.205,64	4,45
2011	R\$ 34.840.712,03*	R\$ 25.201.828,66	R\$ 60.042.540,69	4,68
2012	R\$ 47.232.266,58*	R\$ 30.560.486,58	R\$ 77.792.753,16	5,47
2013	R\$ 52.950.742,40*	R\$ 34.036.789,81	R\$ 86.987.532,21	4,83
COPAGRIL				
Ano	Circulante	Não Circulante	Total	% do ativo total
2009	R\$ 28.755.040,62*	R\$ 177.957,12**	R\$ 28.932.997,74	9,51
2010	R\$ 35.301.816,19*	R\$ 180.455,55**	R\$ 35.482.271,74	7,69
2011	R\$ 36.863.608,92	R\$ 180.730,47	R\$ 37.044.339,39	6,69
2012	R\$ 52.032.528,91	R\$ 180.730,47	R\$ 52.213.259,38	8,62
2013	R\$ 58.410.761,11	R\$ 180.790,47	R\$ 58.591.551,58	8,51
C. VALE				
Ano	Circulante	Não Circulante	Total	% do ativo total
2009	R\$ 33.446.896,44	R\$ 1.482.195,10	R\$ 34.929.091,54	2,69
2010	R\$ 38.357.735,48	R\$ 1.275.533,53	R\$ 39.633.269,01	2,16
2011	R\$ 46.175.245,11	R\$ 1.345.543,11	R\$ 47.520.788,22	2,29
2012	R\$ 60.056.022,47	R\$ 1.691.267,11	R\$ 61.747.289,58	2,60
2013	R\$ 69.003.810,12	R\$ 1.636.736,29	R\$ 70.640.546,41	2,54
LAR				
Ano	Circulante	Não Circulante	Total	% do ativo total
2009	R\$ 19.437.997,00*	R\$ -	R\$ 19.437.997,00	2,07
2010	R\$ 31.360.179,00*	R\$ -	R\$ 31.360.179,00	2,15
2011	R\$ 57.416.890,00	R\$ 66.020,00	R\$ 57.482.910,00	3,56
2012	R\$ 72.628.807,00	R\$ 917.573,00	R\$ 73.546.380,00	4,24
2013	R\$ 73.640.304,00	R\$ 12.888.332,00	R\$ 86.528.636,00	4,17

*Utilização do termo “animais em formação”, alocado dentro do estoque.

** Alocado no imobilizado.

Fonte: Relatório Anual publicado pelas cooperativas analisadas.

Quanto à mensuração do ativo biológico, as cooperativas apresentaram em nota explicativa no relatório anual, que consideraram como valor justo para avaliação dos animais em formação os custos dos insumos.

Analisando o relatório anual de 2013 pode-se observar que a Cooperativa Agroindustrial C.Vale considerou como valor justo o seguinte: ovos, pintainhos, suínos e aves em formação para abate e cultura em formação foram avaliados ao custo dos insumos aplicados. Para plantéis de animais reprodutores durante o período de formação são alocados os custos de mão de obra, ração, medicamentos e outros. Após o período de formação, os plantéis passam a ser depreciados durante o seu ciclo produtivo, com base no número estimado de ovos para aves e número estimado de partos para suínos de aproximadamente 15 meses para aves e 36 meses para suínos. Neste caso, o valor justo para a avaliação foi calculado com base nos custos líquidos da depreciação aplicada (C.VALE, 2014). Processo semelhante foi utilizado pela Copacol.

Plais (2010) afirma que as alterações que se refere a ativos biológicos afetam alguns dos principais indicadores econômico-financeiros utilizados pelos bancos na análise das empresas do segmento de *commodities* agrícolas. Por exemplo, se o ativo biológico tiver perda de valor, em função do registro do valor justo, o resultado do indicador de dívida tende a ser maior e, neste caso, um indicador maior apresenta uma eficiência pior da empresa. Levando-se em consideração que o registro do ativo biológico foi conduzido de maneira eficaz e eficiente (sem falhas), independentemente da metodologia, pode-se dizer que houve uma piora no indicador da empresa, que pode estar sendo avaliada pela instituição financeira para fins de concessão de crédito. O inverso ocorre quando o ativo biológico sofre valorização.

Maldaner, Ohlweiler e Soutes (2013) avaliaram dois métodos de mensuração para ativo biológico considerando a atividade de avicultura, a determinação pelo valor justo e em relação ao custo histórico. Estes autores constataram uma diferença de R\$ 0,26 por kg de frango entre o valor justo e o custo histórico. Essa diferença torna-se considerável uma vez que representa 14% em relação ao custo histórico de produção. Vale ressaltar que a mensuração pelo valor justo é a recomendada para este fim de avaliação e leva como referência o mercado.

Os ativos biológicos estão em constantes mudanças, merecendo avaliações contínuas. Essas avaliações, normalmente positivas, além de aumentar o ativo, produzem ganho econômico para a entidade, devendo ser reconhecido como Receita da Demonstração de Resultado enquanto o produto não for vendido (MARION, 2014).

Freire *et al.* (2012) avaliaram aplicabilidade da CPC 29 em um Jardim Zoológico de Brasília e constataram que se fosse adotado o valor de mercado como critério de avaliação dos ativos biológicos apenas para os animais selecionados na amostra (20 animais), o ativo sofreria um acréscimo de R\$ 184.132,79, o que representa um aumento de 416,36% em relação ao valor que está escriturado. A utilização desse critério ajudaria a reduzir as distorções no valor do patrimônio da entidade, da mesma forma que forneceria dados mais reais sobre a valoração dos animais de sua propriedade.

No caso da empresa Schneider Logemann e Cia (SLC), produtora de *commodities* agrícolas, a adoção da CPC 29 reduziu o valor da empresa em seis vezes, respectivamente, nos anos de 2010 e 2009 (PRADO; BERNARDINO, 2012).

O índice de liquidez, no caso da apropriação do valor justo para o ativo biológico não sofre alteração, uma vez que envolve apenas contas de curto prazo e o registro do valor justo se dá no patrimônio líquido (através do lucro líquido) e no ativo de longo prazo (PLAIS, 2010).

A Coamo dentre as cooperativas analisadas é a que apresenta os maiores valores em produtos agrícolas. Isto se deve ao seu portfólio de produtos como: margarinas, óleo de soja, cafés torrados e moídos, farinhas de trigo, gordura vegetal, além das *commodities* farelo e óleo degomado de soja. Sendo a 9ª empresa do agronegócio brasileiro em receitas líquidas (COAMO, 2014).

A Copacol, Copagril e C.Vale possuem em seu portfólio de produtos alimentícios constituídos principalmente de carne de aves “in natura” e termoprocessados. Neste caso, estas cooperativas trabalham de forma integrada com os produtores rurais, fornecendo os pintainhos, medicamentos, assistência técnica e alimentação (ração). Assim, provavelmente grande parte dos produtos agrícolas de posse das cooperativas é para o abastecimento das fábricas de ração (de aves, suínos, bovinos e peixes). Esta industrialização torna as cooperativas mais competitivas no mercado, além de agregar valor ao seu produto e ampliar sua área de atuação.

Tabela 2. Valor do produto agrícola das cooperativas agroindustriais: Coamo, Copacol, Copagrill, C.Vale e Lar para os períodos de 2009 a 2013

PRODUTOS AGRÍCOLAS			
Ano	COAMO	COPACOL	COPAGRIL
2009	R\$ 416.815.020,00	R\$ 22.338.735,05	R\$ 6.693.489,60
2010	R\$ 453.552.000,00	R\$ 26.142.690,44	R\$ 14.263.362,97
2011	R\$ 465.272.000,00	R\$ 33.057.824,69	R\$ 4.875.596,71
2012	R\$ 326.620.000,00	R\$ 32.725.098,36	R\$ 3.704.572,81
2013	R\$ 515.879.000,00	R\$ 7.234.591,69	R\$ 569.510,78
Ano	C.VALE	LAR	
2009	R\$ 59.508.738,26	R\$ 17.974.003,00	
2010	R\$ 93.586.095,47	R\$ 47.420.392,00	
2011	R\$ 103.748.360,47	R\$ 23.540.262,00	
2012	R\$ 124.812.923,95	R\$ 24.373.227,00	
2013	R\$ 149.142.360,32	R\$ 25.316.163,00	

Fonte: Relatório Anual publicado pelas cooperativas analisadas.

A Tabela 2 apresenta os valores referentes ao produto agrícola das cooperativas agroindustriais analisadas. Pode-se observar que a Coamo, C.Vale e a Lar apresentam aumento no produto agrícola do ano de 2009 a 2013, exceto para o ano de 2010 para a Lar.

Marion e Segatti (2012) exemplificam a diferença entre produto agrícola e ativo biológico, para um mesmo item considerado. Para aves, por exemplo, as matrizes destinadas à reprodução são consideradas como ativo biológico e as aves destinadas à comercialização são caracterizadas como produto agrícola, quando prontas para o abate. No caso de vegetais, o cafeeiro é o ativo biológico e os grãos de café o produto agrícola. No caso de cultura permanente, todo o valor é contabilizado no ativo não circulante, inclusive a parcela que se espera colher nos próximos 12 meses.

De acordo com as notas explicativas, a Copacol (no ano de 2009) e a Lar (nos anos de 2009 e 2010) avaliaram os produtos agrícolas pelo custo médio ponderado. Para os demais períodos estas duas cooperativas juntamente com a

C.Vale, Coamo e Copagril, avaliaram os produtos agrícolas de acordo com seu valor de compra.

A avaliação por meio do valor de compra corrobora com Marion (2014), que considera que “os ativos biológicos e os produtos agrícolas devem ter seu valor justo determinado de acordo com sua localização e condições presentes, conforme cotação em mercado”.

Tabela 3. Percentual que o produto agrícola representa no valor total do estoque de das cooperativas agroindustriais: Coamo, Copacol, Copagril, C. Vale e Lar para os períodos de 2009 a 2013

Ano	PRODUTO AGRÍCOLA (% sobre o estoque)				
	COAMO	COPACOL	COPAGRIL	C.VALE	LAR
2009	52,32	16,46	10,12	22,04	12,55
2010	50,68	19,44	17,81	37,03	22,16
2011	45,80	18,01	5,47	28,79	10,33
2012	36,59	13,48	2,89	29,39	12,55
2013	28,45	2,58	0,46	28,23	10,01

Fonte: Relatório Anual publicado pelas cooperativas analisadas.

Na Tabela 3 são apresentados os valores dos percentuais que o produto agrícola representa no valor total do estoque. Pode-se observar que para a Coamo o produtos agrícolas representam um bom percentual do estoque, com valores variando de aproximadamente 28% a 52%, para os períodos de 2009 a 2013.

Para a C.Vale os percentuais variaram entre 22% a 37%, para a Lar os percentuais foram entre 10% a 22%, Copacol entre 2,5% a 19,5% e Copagril entre 0,4% a 18%. Vale lembrar que esta variação pode estar ligada a variação do preço dos produtos agrícolas no mercado, que oscilam dependendo da demanda e oferta, uma vez que as atividades agrícolas são dependentes das condições climáticas.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve por objetivo analisar os ativos biológicos e dos produtos agrícolas de cinco cooperativas agroindustriais paranaenses, no período de 2009 a 2013. Por meio da apresentação da evolução do ativo biológico e do produto agrícola em cada cooperativa; pela demonstração do percentual de participação do ativo biológico no ativo total e do percentual que o produto agrícola representa

dentro do estoque de cada cooperativa; e pela verificação da apresentação do ativo biológico e do produto agrícola, se estes estão de acordo com a CPC 29. Para tanto, primeiramente, buscou-se um embasamento teórico visando compreender melhor o assunto abordado. Em seguida, analisaram-se os balanços patrimoniais publicados nos relatórios anuais das cooperativas.

A partir das informações colhidas e analisadas, conclui-se que as cooperativas apresentaram formas diferentes de alocar o ativo biológico, principalmente nos dois primeiros anos após as novas regras para sua contabilização.

A Copacol foi a única cooperativa que até 2013 não apresentou de forma clara e objetiva a contabilização do ativo biológico, ainda utilizando a nomenclatura de “animais em formação” alocado dentro da conta do estoque, apenas neste caso, para o que deveria ser o ativo biológico circulante. As demais cooperativas fizeram a troca deste termo “animais em formação” para “ativo biológico” e o retiraram do estoque, sendo considerado mais uma conta do ativo circulante.

No que se refere ao valor justo de mensuração do ativo biológico, todas as cooperativas analisadas consideraram o custo dos insumos incorridos na produção como o método de referência.

O produto agrícola representa para algumas cooperativas uma parte importante do estoque, merecendo atenção especial, uma vez que são matérias-primas para a agroindustrialização e, portanto uma forma de agregação de valor dentro da cadeia produtiva.

Quanto a avaliação do produto agrícola, as cooperativas adotaram os últimos anos o valor de aquisição como o método do valor justo.

Considerando a aplicação da CPC 29 e a análise do balanço, a C.Vale e a Coamo foram as cooperativas que apresentaram as informações sobre ativo biológico e produto agrícola desde o exercício de 2010.

Porém, ainda é necessário mais estudos nesta área, principalmente no que se refere à avaliação do produto agrícola e do ativo biológico na situação financeira das empresas. Trabalhos desta natureza contribuem no sentido de investigar e apontar possíveis problemas encontrados na prática, com o intuito de incentivar a melhoria na divulgação de informações sobre este assunto.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Massilon J. **Fundamentos de agronegócios**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013. 175 p.

BATALHA *et al.* **Gestão agroindustrial**. GEPAL: Grupo de estudos e pesquisas agroindustriais. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 770 p.

BIRCK *et al.* **A contribuição econômica da cooperativa agroindustrial Lar para o desenvolvimento econômico**. Encontro de Pesquisadores Latino-americanos de Cooperativismo, Ribeirão Preto, São Paulo: 06 a 08 de agosto de 2008. Disponível em: <http://www.fundace.org.br/cooperativismo/arquivos_pesquisa_ica_la_2008/165-birck.pdf>. Acesso em: 30 jan. 2014.

BONATTI, Cláudia Regina. **Do sonho à realidade** – memórias e fragmentos: 25 anos da Sicredi Vale di Piquiri ABCD PR/SP. Palotina, 2013. 324 p.

COAMO. **Coamo em números**. Disponível em: <<http://www.coamo.com.br/>>. Acesso em: 07 jul. 2014.

COPACOL. **História**. Disponível em: <http://www.copacol.com.br/pr_a_voce/copacol_historia.php>. Acesso em: 07 jul. 2014.

COPAGRIL. **Histórico**. < Disponível em: <http://www.copagrill.com.br/web/historico.html>>. Acesso em: 07 jul. 2013.

CPC 29/2009. **Ativo biológico e produto agrícola**. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Disponível em: < http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_29.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2013.

C.VALE. **Nossa empresa**. Disponível em: <http://www.cvale.com.br/nossa_empresa.html>. Acesso em: 07 jul. 2014.

FREIRE *et al.* Valor justo dos ativos biológicos: um estudo sobre a aplicabilidade do CPC 29 em um jardim zoológico. **Revista Gestão Contemporânea**, Porto Alegre, ano 9, n. 12, p. 207-233, jul./dez. 2012.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Primeiros resultados definitivos do Censo 2010**. Disponível em: <<http://censo2010.ibge.gov.br/noticiascenso?busca=1&id=3&idnoticia=1866&view=noticia>>. Acesso em: 17 nov. 2013.

JORNAL ESTADÃO. **ONU: população mundial é de 7,2 bilhões de pessoas**. Disponível em: <<http://internacional.estadao.com.br/noticias/geral,onu-populacao-mundial-e-de-7-2-bilhoes-de-pessoas,1042156>>. Acesso em: 17 nov. 2013.

LAR. **Institucional: histórico**. Disponível em: <http://www.lar.ind.br/v4/institucional/index.php#l_historia>. Acesso em: 07 jul. 2014.

MALDANER, Aline Inês; OHLWEILER, Adriane; SOUTES, Dione Olesczuk. Ativo biológico: uma análise de sua mensuração. In: Encontro Científico de Ciências Sociais Aplicadas de Marechal Cândido Rondon: Estado e Políticas Públicas, 8.: 2013. **Anais...**Marechal Cândido Rondon: UNIOESTE, 2013. CD-ROM.

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

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, José Carlos; SEGATTI, Sonia. **Contabilidade na pecuária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA. **Exportações**. Disponível em: <<http://www.agricultura.gov.br/>>. Acesso em: 27 jan. 2014.

OCEPAR, **Cooperativas agroindustriais paranaenses**. 2012. Disponível em: <<http://www.paranacooperativo.coop.br/ppc/index.php/sistema-ocepar/2012-03-08-14-53-53/2011-12-09-10-57-09/consulta-por-ramo>>. Acesso em: 19 nov. 2013.

PLAIS, Patrícia Martin. Os Impactos da Nova Metodologia de Contabilização, no Brasil, dos Ativos Biológicos e dos Derivativos (futuros) Sobre os Principais Indicadores Utilizados nas Análises Econômico-Financeiras Feitas por Instituições Financeiras para Fins de Financiamento de Empresas do setor de Commodities Agrícolas. **Revista de Finanças Aplicadas**. 2010, 1-17 p.

PRADO, Thiago Alberto dos Reis; BERNARDINO, Flávia Ferreira Marques. A mudança de critério contábil para os ativos biológicos e seus impactos no *valuation* das empresas brasileiras do segmento da agricultura. **Revista CEPPG - CESUC - Centro de Ensino Superior de Catalão**, n. 26, 2012, 9 - 22 p.

PEREIRA, Renato; BERGAMINI, Aquiles. **Desafios na avaliação de ativos biológicos**. Disponível em: <http://www.kpmg.com/BR/PT/Estudos_analises/artigo_publicacoes/Documents/Business-Magazine/BM19/BM19-Ativos-biologicos.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2013.

PORTAL OESTE. **Agronegócio garante R\$ 12 bilhões do PIB do Oeste**. Disponível em: <<http://agricultura.ruralbr.com.br/noticia/2013/05/producao-de-graos-deve-chegar-a-184-15milhoes-de-toneladas-aponta-levantamento-da-conab-4132121.html>>. Acesso em: 24 abr. 2014.

RECH, Ilirio José; CUNHA, Moisés Ferreira da. Análise das taxas de desconto aplicáveis na mensuração dos ativos biológicos a valor justo. **Anais** do 11º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade São Paulo/SP: 28 e 29 julho de 2011.

RECH, I. J *et al.* IAS 41 – *Agriculture*: um estudo da aplicação da norma internacional de contabilidade às empresas de pecuária de corte. **Anais** do 6º. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, FEA-USP, São Paulo: 27 e 28 de julho de 2006.

REVISTA AG. **Agronegócio responde por 33% do PIB do Paraná.** (2013)
Disponível em: <<http://www.revistaag.com.br/index/noticias/9543/agroneg%EF%BF%BD%C2%B3cio+responde+por+33+do+pib+do+paran%EF%BF%BD%C2%A1>>.
Acesso em: 20 abr. 2014.

SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM DO COOPERATIVISMO (SESCOOP),
Relatório da gerência de monitoramento: **Panorama do cooperativismo brasileiro - ano 2011.** Disponível em: <<http://www.paranacooperativo.coop.br/ppc/Attachments/article/40529/PANORAMA%20DO%20COOPERATIVISMO%20BRASILEIRO%20202011.pdf>>. Acesso em: 18 out. 2013.

WANDERLEY, C. A. N. *et al.* Tratamento Contábil de Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas: uma Análise das Principais Empresas do Agronegócio Brasileiro. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 53, p. 53 – 62, jan/abr, 2012.

Artigo recebido em: Março/2014

Artigo aceito em: Junho/2014