

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS- UFGD  
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E  
ECONOMIA - FACE  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CLAUDIA DE LARA LIMA

**ATIVOS BIOLÓGICOS: ANÁLISE DA APLICAÇÃO DO CPC 29 NAS  
EMPRESAS LISTADAS NA BM&FBOVESPA**

DOURADOS/MS

2016

CLAUDIA DE LARA LIMA

**ATIVOS BIOLÓGICOS: ANÁLISE DA APLICAÇÃO DO CPC 29 NAS  
EMPRESAS DE LISTADAS NA BM&FBOVESPA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados, como requisito parcial para aprovação da disciplina de Trabalho de Graduação II.

Orientadora: Me. Cristiane Mallmann Huppés

Banca Examinadora:

Professor Dr. Rosemar José Hall

Professor Me. Juarez Marques Alves

Dourados/MS

2016

## **AGRADECIMENTOS**

Em primeiro lugar a Deus, por estar presente em minha vida, em todos os momentos e, por ser o refúgio que posso recorrer, sempre que eu necessitar.

Aos meus pais, por sempre terem me incentivado a estudar, por terem feito de tudo para que nunca me faltasse nada e, por sempre terem me dado apoio me impulsionando para que eu concluísse este trabalho.

Ao meu namorado, Alexandre Henringer de Souza, por estar comigo em todos os momentos, me incentivando a terminar a minha faculdade, me dando forças para sempre seguir em frente e lutando comigo para alcançarmos nossos objetivos.

A todos os professores da FACE, em especial a minha orientadora, professora Cristiane Mallmann Huppel, pela paciência e disponibilidade, por me receber em sua casa para fazer as orientações desse trabalho, sempre me incentivando a concluir.

À minha colega e amiga Diana Brito, parceira inseparável desde o começo da faculdade, enfrentando comigo todos os obstáculos que surgiram ao longo desses anos e por estar sempre ao meu lado nos momentos que necessitei.

## RESUMO

Este trabalho tem o objetivo de verificar se as empresas analisadas através de suas notas explicativas e demonstrações contábeis estão em conformidade e se estão atendendo as exigências do CPC 29. As empresas analisadas foram as empresas listadas na BM&FBOVESPA utilizadas no artigo de Scherch *et al* (2013), sendo que foram selecionadas apenas as empresas que não tiveram nível de governança no ano de 2014, chegando a conclusão que as empresas que tiveram saldo de Ativos Biológicos no exercício de 2014, de modo geral, estão em conformidade e cumpriram a maioria das exigências especificadas no CPC 29.

Palavras-Chave: Ativos Biológicos, Mensuração, Demonstrações Contábeis e CPC 29.

## ABSTRACT

According to CPC 29 (2009), Biological Assets consists of animal, plant or alive , and the termination of that life ends with death in case of animals and harvesting for plants. This work aims to verify whether the companies analyzed through their notes and financial statements are in compliance and whether they are meeting the requirements of CPC 29. The companies analyzed were the companies listed on the BM & FBOVESPA used in the article Scherch *et al* (2013) and have been selected only those companies that do not have governance level in 2014, reaching the conclusion that the companies had assets balance organic in the year 2014, generally they comply and fulfilled most of the requirements specified in CPC 29.

Key Words: Biological Assets, Mensuration, Financial Statements and CPC 29.

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1–EXEMPLOS DE ATIVOS BIOLÓGICOS E PRODUTOS AGRÍCOLAS .....	16
QUADRO 2: EMPRESAS ANALISADAS.....	21
QUADRO 3: ITENS DE PRERROGATIVAS CONTIDAS NO PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL CPC 29	22

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - ATIVO BIOLÓGICO X ATIVOS DAS EMPRESAS .....	24
TABELA 2 – CONFORMIDADE DAS DIVULGAÇÕES DE ATIVO BIOLÓGICO DAS EMPRESAS .....	25
TABELA 3 – EXIGÊNCIAS DO CPC 29 X CONFORMIDADE DAS EMPRESAS .....	26
TABELA 4 – COMPARATIVO ATIVO BIOLÓGICO X ATIVOS DAS EMPRESAS E CONFORMIDADE DAS DIVULGAÇÕES DE ATIVO BIOLÓGICO DAS EMPRESAS NA PESQUISA DE SCHERCH <i>ET AL</i> X PESQUISA ATUAL .....	28
TABELA 5 – COMPARATIVO DAS EXIGÊNCIAS DO CPC 29 X CONFORMIDADE DAS EMPRESAS NA PESQUISA DE SCHERCH <i>ET AL</i> X PESQUISA ATUAL .....	29

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>8</b>
<b>1.1 PROBLEMA DE PESQUISA</b> .....	<b>8</b>
<b>1.2 OBJETIVOS</b> .....	<b>9</b>
<b>1.2.1 OBJETIVO GERAL</b> .....	<b>9</b>
<b>1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS</b> .....	<b>9</b>
<b>1.3 JUSTIFICATIVA</b> .....	<b>10</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>12</b>
<b>2.1 CONTABILIDADE</b> .....	<b>12</b>
<b>2.2 ATIVO</b> .....	<b>13</b>
<b>2.2.1 ATIVOS BIOLÓGICOS</b> .....	<b>15</b>
<b>2.2.2 RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS</b> .....	<b>16</b>
<b>2.2.3 GANHOS E PERDAS</b> .....	<b>17</b>
<b>2.2.4 INCAPACIDADE PARA MENSURAR DE FORMA CONFIÁVEL O VALOR JUSTO</b> .....	<b>18</b>
<b>2.2.5 SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL</b> .....	<b>18</b>
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	<b>19</b>
<b>3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA</b> .....	<b>19</b>
<b>3.1.1 A PESQUISA QUANTO A SEUS OBJETIVOS</b> .....	<b>19</b>
<b>3.1.2 A PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS</b> .....	<b>20</b>
<b>3.1.3 A PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA</b> .....	<b>20</b>
<b>3.2.1 OBJETO DE PESQUISA</b> .....	<b>21</b>
<b>3.2.2 CRITÉRIOS DE ANÁLISE</b> .....	<b>22</b>
<b>4 ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	<b>24</b>
<b>4.1 REPRESENTATIVIDADE DOS ATIVOS BIOLÓGICOS EM RELAÇÃO AO ATIVO TOTAL DAS EMPRESAS</b> .....	<b>24</b>
<b>4.2. CONFORMIDADE DO ATIVO BIOLÓGICO DAS EMPRESAS EM RELAÇÃO AO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 29</b> .....	<b>25</b>
<b>4.3 ANÁLISE DOS ITENS DO CPC 29</b> .....	<b>26</b>
<b>4.4 COMPARATIVO DA PESQUISA DE SCHERCH <i>ET AL</i> (2013) E DA PESQUISA ATUAL</b> .....	<b>27</b>
<b>5 CONCLUSÃO</b> .....	<b>30</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>32</b>
<b>APÊNDICE</b> .....	<b>34</b>



## **1 INTRODUÇÃO**

A *International Accounting Standard* (IAS) 41 é a primeira norma emitida pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), direcionada especificamente para a agropecuária. Dessa maneira, correlacionada às Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), o Comitê de Pronunciamentos Contábeis brasileiro, emitiu o CPC 29 (2009), que dispõe sobre Ativo Biológico e Produto agrícola. O CPC 29 tem o objetivo de estabelecer o tratamento contábil e as respectivas divulgações, relacionados aos Ativos Biológicos e produtos agrícolas. O CPC 29 determina o tratamento contábil dos Ativos Biológicos e produtos agrícolas nas transformações biológicas por meio de crescimento, degeneração ou procriação.

Ativo Biológico consiste em animal ou planta vivos, ou seja, tudo que possui vida. A cessação da vida de um Ativo Biológico termina com a morte no caso dos animais e com a colheita para o caso das plantas. Os Ativos Biológicos são Ativos que se modificam com o passar do tempo, apresentam aspecto evolutivo, e estão sujeitos a doenças, pragas e mudanças climáticas (CPC 29, 2009).

De acordo com o CPC 29 (2009, p. 5), o reconhecimento do Ativo Biológico se dá pelo valor justo na data de cada balanço, “O Ativo Biológico deve ser mensurado ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência”, já o produto agrícola é no momento da colheita.

A contabilidade vem passando por diversas mudanças com o objetivo de atender as necessidades de seus usuários e conciliar o valor contábil da empresa. O setor agrícola brasileiro tem apresentado um grande crescimento no cenário mundial, por isso, a contabilidade tem o desafio de precificar animais e plantas vivos em seu estado de transformação biológico (SOUZA *et al*, 2012).

### **1.1 PROBLEMA DE PESQUISA**

Segundo Marconi e Lakatos (2003, p. 220) “A formulação do problema prende-se ao tema proposto: ela esclarece a dificuldade específica com a qual se defronta e que se pretende resolver por intermédio de pesquisa”. Para Prodanov e Freitas (2013, p. 121) a formulação do problema deve “esclarecer a questão de pesquisa, definir o problema – O que? Como?; Observar: viabilidade; relevância; novidade; exequibilidade; oportunidade”. O problema deve ser formulado de forma interrogativa, objetiva, clara e precisa; deve possuir uma solução e

tem que estar explícito de maneira clara e compreensível cuja solução se dará através de pesquisas ou processos científicos.

O Pronunciamento técnico tornou-se aplicável a partir dos exercícios de 2010, com isso, formula-se a seguinte questão de pesquisa: **Qual o percentual dos Ativos Biológicos em relação ao Ativo total e qual o nível de conformidade das informações em relação do CPC 29 nas empresas listadas na BM&FBOVESPA, que não possuem nenhum nível de governança, no exercício de 2014?**

## **1.2 OBJETIVOS**

De acordo com Kauark, Manhães e Medeiros (2010, p.52) “A definição dos objetivos determina o que o pesquisador quer atingir com a realização do trabalho de pesquisa. O objetivo é sinônimo de meta, fim”. Esses objetivos podem se dividir em Objetivos Geral e Objetivos Específicos.

O Objetivo Geral “está ligado a uma visão global e abrangente do tema. Relaciona-se com o conteúdo intrínseco, quer dos fenômenos e eventos, quer das ideias estudadas. Vincula-se diretamente à própria significação da tese proposta pelo projeto”. (MARCONI E LAKATOS 2003, p. 219).

Conforme Marconi e Lakatos (2003, p. 219) os Objetivos Específicos “apresentam caráter mais concreto. Têm função intermediária e instrumental, permitindo, de um lado, atingir o objetivo geral e, de outro, aplicá-lo a situações particulares”. Os objetivos devem ser sempre expressos em verbos de ação.

### **1.2.1 Objetivo Geral**

O objetivo geral desta pesquisa é o de calcular o percentual dos Ativos Biológicos em relação ao Ativo total e analisar o nível de conformidade das informações em relação ao CPC 29 nas empresas listadas na BM&FBOVESPA, que não possuem nenhum nível de governança, no exercício de 2014.

### **1.2.2 Objetivos Específicos**

Para atender ao objetivo proposto, serão seguidos os seguintes passos, denominados aqui como objetivos específicos, que são:

- Estudar os aspectos que são relativos ao reconhecimento dos Ativos Biológicos;

- Pesquisa as Demonstrações Contábeis das empresas listadas na BM&FBOVESPA, que não possuem nenhum nível de governança, 2014;
- Analisar a existência de Ativos Biológicos;
- Verificar nas Notas Explicativas a forma utilizada para a divulgação dos Ativos Biológicos; e
- Avaliar o cumprimento das prerrogativas contidas no CPC 29 – Ativos Biológicos.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

A justificativa “é o único item do projeto que apresenta respostas à questão *por que?* De suma importância, geralmente é o elemento que contribui mais diretamente na aceitação da pesquisa pela(s) pessoa(s) ou entidades que vão financiá-la”. (MARCONI E LAKATOS 2003, p. 219). A justificativa é uma explicação completa das razões de ordem teórica e dos motivos de ordem prática que tornam importante a realização da pesquisa.

Segundo Kauark, Manhães e Medeiros (2010, p. 52) A justificativa “é o convencimento de que o trabalho de pesquisa possui fundamentos para ser efetivado”. A justificativa ressalta a importância do tema que está sendo estudado e justifica a necessidade de se levar a efeito tal empreendimento.

Pesquisas anteriores servem de base para essa pesquisa, e contribuem para o esclarecimento de alguns pontos específicos sobre o reconhecimento, mensuração e evidenciação de Ativos Biológicos. Rech *et al* (2006) analisaram a aplicação da norma internacional IAS 41 no setor de pecuária de corte. A análise foi limitada a aspectos relacionados com o justo valor dos Ativos Biológicos, o reconhecimento e evidenciação dos mesmos. Como resultado, as empresas podem comercializar os seus Ativos Biológicos em um mercado que apresenta as características determinadas pela norma. Os preços podem ser determinados por seu valor justo de seus Ativos Biológicos, pois apresentam compradores e vendedores dispostos à negociação e comercialização dos produtos.

O estudo de Prado e Bernardino (2012) tem como objetivo avaliar o impacto das alterações ocorridas pelos novos critérios de contabilização dos Ativos Biológicos no *valuation* das empresas brasileiras do setor agropecuário, segmento da agricultura. Este artigo objetiva analisar apenas alterações provocadas pela mudança de critério contábil, que provocaram reflexo nos Ativos e no resultado dessas empresas. Como resultado da análise, verificou-se que se deve levar em consideração esta prática contábil para a avaliação de empresas, pois os impactos são expressivos. Esses impactos podem fazer com que a empresa

duplique seu valor se o impacto for positivo ou reduza seu valor se o impacto for negativo, ou seja, neste segmento quando os ajustes a valor justo dos Ativos Biológicos forem negativos, os indicadores de valor e o valor da empresa cairão e se forem positivos os indicadores de valor e o valor da empresa aumentará.

Na pesquisa de Lima e Pereira (2011, p. 2) tem o objetivo de “analisar se o critério para mensuração dos Ativos Biológicos, ou seja, o Valor Justo estabelecido pela IAS 41 (CPC 29) atendem aos conceitos básicos estabelecidos pela teoria e às especificações do setor”. O resultado dessa pesquisa conclui que a indicação do Valor Justo para mensuração dos Ativos Biológicos está de acordo com as especificidades do setor.

Conforme o IBGE (2012 *apud* Souza *et al* 2013) o Brasil contribui e movimenta grande parte do Produto Interno Bruto (PIB) no cenário mundial através das atividades agrícolas representa um total de 3,9% das riquezas produzidas no país. O setor da economia brasileira que mais cresceu foi o que negocia Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas, e devido a esse crescimento, a contabilidade tem o desafio de precificar animais ou plantas vivos e suas transformações biológicas.

Considerando essa importância que as atividades agrícolas têm para a economia brasileira, o CPC 29 (2009) contribuirá para determinar melhor os critérios de mensuração e reconhecimento dos Ativos Biológicos e dos Produtos Agrícolas. Devido às várias transformações que a contabilidade vem passando, para atender as exigências de seus usuários, os órgãos responsáveis pelas normas e princípios contábeis no Brasil, aderiram às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), visando assim, melhorar a qualidade da informação (PRADO BERNARDINO, 2012).

A agricultura é um mercado que tem crescido muito nos últimos anos, tanto na importação quanto na exportação, sendo assim, é um dos mais afetados pelo CPC 29, ou seja, é um dos mercados que mais sentirá o reflexo da adoção do CPC 29. Esse trabalho justifica-se por se tratar de um tema que não é muito abordado, mas que tem grande importância saber se as empresas estão em conformidade com o CPC 29.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Marconi e Lakatos (2003, p. 224-225) escrevem que “A finalidade da pesquisa científica não é apenas um relatório ou descrição de fatos levantados empiricamente, mas o desenvolvimento de um caráter interpretativo, no que se refere aos dados obtidos”. Complementam escrevendo que “pesquisa alguma parte hoje da estaca zero”. Mesmo as pesquisas exploratórias, que tenham situação concreta desconhecida, alguém fez pesquisas semelhantes ou complementares. Por isso a necessidade de procurar a fonte, para que não haja duplicação de ideias, assim como, pesquisas anteriores permitem a complementação da pesquisa que se propõe a realizar.

A presente pesquisa trata dos aspectos de reconhecimento e mensuração de Ativos Biológicos. Desta forma, entende-se a necessidade de estudar teoricamente assuntos que dizem respeito ao tema, que neste trabalho compreendem os seguintes tópicos: Contabilidade; Ativo; Ativos Biológicos; Reconhecimento e Mensuração de Ativos Biológicos; Ganhos e Perdas; e, Incapacidade Para Mensurar de Forma Confiável o Valor Justo.

### **2.1 CONTABILIDADE**

Segundo Franco (2006) a contabilidade é a ciência que estuda e controla o patrimônio da entidade mediante registro, análises das demonstrações dos fatos, visando fornecer as informações necessárias para a tomada de decisão e o resultado econômico da gestão empresarial. Assim, através da contabilidade é possível conhecer toda a estrutura econômica e financeira da entidade.

Para Gonçalves e Baptista (2007, p. 23) a contabilidade é definida como: “Ciência que tem por objeto o estudo do Patrimônio a partir da utilização de métodos especialmente desenvolvidos para coletar, registrar, acumular, resumir e analisar todos os fatos que afetam a situação patrimonial de uma pessoa”. Caracterizada como uma ciência possui objeto determinado e um método de investigação próprio, tendo como objeto o patrimônio, desenvolvendo suas funções para alcançar sua finalidade.

Na definição de Marion (2009, p. 28) “A contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa”. Ela é obrigatória para as empresas e muita antiga, sempre serviu para ajudar no processo de tomada de decisões. A contabilidade é importante para todas as empresas, pois é através dos relatórios contábeis que se pode conhecer sua real situação, além de fornecer dados para tomada de decisão presente e futura.

Conforme Gonçalves e Baptista (2007, p. 24) a finalidade da contabilidade é “registrar os fatos e produzir informações que possibilitem ao titular do patrimônio o planejamento e o controle de sua ação”, sendo que patrimônio são os bens, direitos ou obrigações que pessoa física ou jurídica possa possuir.

De acordo com Miranda (2005 *apud* WANDERLEY, SILVA, LEAL, 2012) a contabilidade pode desempenhar um importante papel como ferramenta gerencial, através de informações que permitam controle, tomada de decisão e planejamento.

## 2.2 ATIVO

O CPC 00-R1 (2011, p. 26) define o Ativo como sendo “um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade”. No item 4.9 é descrito que, geralmente, as empresas empregam “seus ativos na produção de bens ou na prestação de serviços capazes de satisfazer os desejos e as necessidades dos consumidores” e com isso, os consumidores tendem a pagar por esses bens ou serviços, pois vão satisfazer os desejos ou necessidades deles e assim, contribuem para o fluxo de caixa da entidade. Ainda, sobre os benefícios econômicos futuros incorporados a um Ativo, são compreendidos como sendo “usado isoladamente ou em conjunto com outros Ativos da produção de bens ou na prestação de serviços a serem vendidos pela entidade; trocados por outros Ativos; usado para liquidar um passivo; distribuído aos proprietários da entidade” (CPC 00-R1, 2011, p. 27).

Segundo Marion (2009), Ativo compreende todos os bens, direitos e valores a receber de uma entidade. São os itens positivos do patrimônio, trazem benefícios e proporcionam ganhos para a empresa. Os Ativos são divididos em Ativo Circulante e Ativo não Circulante. O autor escreve que o Ativo Circulante é composto por dinheiro em caixa ou em bancos; bens, direitos e valores a receber no prazo máximo de um ano, ou seja, realizável a curto prazo, (duplicatas, estoques de mercadorias produzidas, etc.). Esse grupo é conhecido como capital de giro, pois seus itens estão sempre se renovando, são itens que serão rapidamente transformados em dinheiro.

Segundo o CPC 26-R1 (2011, p. 19), o Ativo deve ser classificado como circulante, quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- (a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- (b) está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;
- (c) espera-se que seja realizado até doze meses após a data do balanço; ou

(d) é equivalente de caixa.

O Ativo Circulante contém as contas que geram dinheiro mais rápido para as empresas: a conta caixa, que é o disponível e também as contas a receber a curto prazo, período inferior a um ano, fazendo com que a empresa tenha capital de giro.

Segundo Marion (2009, p. 70), fazem parte no grupo do Ativo não Circulante todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade. O autor observa que “A MP 449/08 e posteriormente a Lei nº 11.941/09, extinguiu o subgrupo diferido”. O diferido continha as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuíam para o aumento do resultado de um exercício social, o que hoje não existe mais enquanto registro contábil patrimonial. Atualmente o Ativo não circulante é subdividido em:

**Investimentos:** São aplicações que nada tem a ver com a atividade da empresa, como por exemplo: compras de ações de outras empresas, obras de arte, terrenos para futura expansão, ou seja, não melhoram em nada o volume de vendas ou de produção.

**Imobilizado:** São bens corpóreos (palpáveis) destinados à manutenção da atividade principal da empresa ou exercícios com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à empresa os benefícios, riscos e controle desses bens. Os bens que auxiliam a empresa na consecução de sua atividade pertencem ao imobilizado: máquinas, equipamentos, prédios (em uso), ferramentas, móveis e utensílios, instalações, veículos etc.

**Intangível:** São direitos que tenham por objetos bens incorpóreos, isto é, não palpáveis, que não se podem tocar, pegar, destinados a manutenção da empresa ou exercícios com essa finalidade. Exemplos: fundo de comércio, marcas e patentes, software etc. (MARION, 2009, p. 70).

Conforme o CPC 26-R1 (2011, p. 20), o Ativo não Circulante inclui: “Ativos tangíveis, intangíveis e ativos financeiros da natureza associada a longo prazo”. Ressalta-se que “o ativo não circulante deve ser subdividido em realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível”. Ainda, segundo o CPC 26-R1 (2011) o Ativo não Circulante, compreende os Ativos que serão transformados em dinheiro a longo prazo para a empresa e também abrange os bens corpóreos e incorpóreos, que fazem parte do físico da empresa, podendo ser transformado em dinheiro. A forma física não é essencial para ser caracterizada como Ativo, como é o caso das patentes e dos direitos autorais, desde que gerem benefícios econômicos para a empresa e que sejam por ela controlados.

Quanto ao reconhecimento do Ativo, o CPC 00-R1 (2011) estabelece que, deve ser reconhecido no balanço patrimonial, quando seu custo ou valor puder ser mensurado com confiabilidade e quando trouxer prováveis benefícios econômicos futuro para a entidade.

Ainda, não deve ser reconhecido no balanço patrimonial, quando os gastos incorridos não gerarem provável benefício futuro para a entidade além do período contábil corrente.

O CPC-R1 00 (2015, p. 36-37), descreve que a empresa pode considerar as seguintes bases de informações para o registro dos Ativos:

(a) Custo histórico. Os ativos são registrados pelos montantes pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos entregues para adquiri-los na data da aquisição.

(b) Custo corrente. Os ativos são mantidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa que teriam de ser pagos se esses mesmos ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data do balanço.

(c) Valor realizável (valor de realização ou de liquidação). Os ativos são mantidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa que poderiam ser obtidos pela sua venda em forma ordenada.

(d) Valor presente. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado, dos fluxos futuros de entradas líquidas de caixa que se espera seja gerado pelo item do curso normal das operações.

A base de mensuração mais utilizada pelas entidades, segundo o CPC 00-R1 00 (2011), é o custo histórico. Esse custo normalmente é combinado com outras bases de mensuração. Algumas entidades usam o custo corrente, pois o modelo contábil de custo histórico pode ser incapaz de enfrentar os efeitos das mudanças de preços dos ativos não monetários.

### 2.2.1 Ativos Biológicos

O CPC 29 (2009, p. 3-4), define termos que são utilizados especificamente em relação à área agrícola: **Atividade agrícola** diz respeito ao gerenciamento da transformação, da colheita de ativos para a venda ou da conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos; **Produção agrícola** é o produto em si, colhido de um ativo biológico da entidade; **Ativo biológico** “é um animal e/ou uma planta, vivos.”. Existe ainda os conceitos de **Transformação biológica** que “compreende o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que causam mudanças qualitativa e quantitativa no ativo biológico.”; **Grupo de ativos biológicos** que se refere a “um conjunto de animais ou plantas vivos semelhantes.” E, a **Colheita**, definida como “a extração do produto de ativo biológico ou a cessação da vida desse ativo biológico.” A cessação da vida do Ativo Biológico termina com a colheita, para o caso das plantas e com a morte para os animais.

Destaca-se o conceito de **Planta portadora** que em virtude da revisão do CPC 08-R1 Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários (2015), foi estabelecido como sendo uma planta viva que possui uma das seguintes características: “(a) é utilizada na produção ou no fornecimento de produtos agrícolas; (b) é cultivada para produzir



frutos por mais de um período; e (c) tem uma probabilidade remota de ser vendida como produto agrícola, exceto para eventual venda como sucata.”(CPC 29, 2009, p. 3)

No Quadro 1, são apresentados exemplos:

<b>Ativos Biológicos</b>	<b>Produto Agrícola</b>	<b>Produtos resultantes do processamento após a colheita</b>
Carneiros	Lã	Fio, tapete
Plantação de árvores para madeira	Arvore cortada	Tora, madeira serrada
Gado de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaça	Salsicha, presunto
Plantação de algodão	Algodão colhido	Fio de algodão, roupa
Cana-de-açúcar	Cana colhida	Açúcar
Plantação de fumo	Folha colhida	Fumo curado
Arbusto de chá	Folha colhida	Chá
Videira	Uva colhida	Vinho
Árvore frutífera	Fruta colhida	Fruta processada
Palmeira de dendê	Fruta colhida	Óleo de palma
Seringueira	Látex colhido	Produto da borracha

Algumas plantas, por exemplo, arbustos de chá, videiras, palmeira de dendê e seringueira, geralmente, atendem à definição de planta portadora e estão dentro do alcance do CPC 27. No entanto, o produto da planta portadora, por exemplo, folhas de chá, uvas, óleo de palma e látex, está dentro do alcance do CPC 29.

**Quadro 1–Exemplos de Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas**

Fonte: CPC 29 (2009, p. 3)

O CPC 29 (2009, p. 2) deve ser aplicado quando:

Para a produção agrícola, assim considerada aquela obtida no momento e no ponto de colheita dos produtos advindos dos Ativos Biológicos da entidade. Portanto, este Pronunciamento não trata do processamento dos Produtos Agrícolas após a colheita, como, por exemplo, o processamento de uvas para a transformação em vinho por vinícola, mesmo que ela tenha cultivado e colhido a uva. Tais itens são excluídos deste Pronunciamento, mesmo que seu processamento, após a colheita, possa ser extensão lógica e natural da atividade agrícola, e os eventos possam ter similaridades.

Os Ativos Biológicos são seres que possuem vida e se modificam com o passar do tempo pelo aspecto evolutivo, estando sujeito a doenças, pragas, mudanças climáticas.

**2.2.2 Reconhecimento e Mensuração de Ativos Biológicos**

De acordo com o CPC 29 (2009), os Ativos são reconhecidos ao valor justo na data de cada balanço patrimonial. O CPC 46 (2015, p. 3) “define 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 de mensuração”.

Quanto à forma de reconhecimento o CPC 29 (2009, p. 5-6) tem a seguinte definição: a entidade deve reconhecer um Ativo Biológico ou produto agrícola quando, e somente quando: “controla o Ativo como resultado de eventos passados; for provável que benefícios

econômicos futuros associados com o Ativo fluirão para entidade; e o valor justo ou o custo do Ativo puder ser mensurado confiavelmente”. De acordo com o CPC 29 (2009, p. 6), “em atividade agrícola, o controle, por exemplo, pela propriedade legal do gado e a sua marcação no momento da aquisição, nascimento ou época de desmama”.

Segundo o CPC 29 (2009) a mensuração do Ativo Biológico ao valor justo menos a despesa de venda deve ocorrer no momento inicial e no final de cada período competência, mensura o Ativo Biológico no início e no final de cada período de competência. Já o produto agrícola tem a mensuração do valor justo menos a despesa de venda no momento da colheita. Quanto à despesa de venda, entende como as “despesas incrementais diretamente atribuíveis à venda de Ativo, exceto despesas financeiras e tributos sobre o lucro”. (CPC 29, 2009, p. 4).

Em seu item 16 o CPC 29 (2009), diz que algumas entidades fazem contratos em data futura para vender seus produtos agrícolas e Ativos Biológicos, e pela existência desses contratos o valor justo não pode ser ajustado, pois reflete o mercado corrente em que o comprador e o vendedor realizaram a transação.

O item 24 do CPC 29 (2009, p. 8) determina que os custos podem se aproximar do valor justo quando:

- (a) uma pequena transformação biológica ocorre desde o momento inicial (por exemplo, mudas plantadas no período imediatamente anterior ao de encerramento das demonstrações contábeis ou gado recém-adquirido); ou
- (b) não se espera que o impacto da transformação do Ativo Biológico sobre o preço seja material (por exemplo, para o crescimento inicial da plantação de pinos cujo ciclo de produção é de 30 anos).

Segundo o CPC 29 (2009, p. 8) “os Ativos Biológicos são, muitas vezes, implantados na terra (por exemplo, árvores de floresta plantada). Pode não existir mercado separado para os referidos Ativos, mas pode existir mercado Ativo para a combinação deles”. A entidade pode mensurar o valor justo por essas informações sobre Ativos combinados.

### **2.2.3 Ganhos e perdas**

Quanto aos ganhos e perdas, deve ser reconhecido no momento inicial até o momento final de um Ativo Biológico e deve ser incluído no exercício em que tiver origem. “A perda pode ocorrer no reconhecimento inicial de Ativo Biológico porque as despesas de venda são deduzidas na determinação do valor justo”. O ganho pode ocorrer no momento inicial, como, por exemplo, o nascimento de um bezerro (CPC 29, 2009, p. 8).

#### **2.2.4 Incapacidade para mensurar de forma confiável o valor justo**

De acordo com o CPC 29 (2009, p. 9) “Há uma premissa de que o valor justo pode ser mensurado de forma confiável”. Essa premissa pode ser rejeitada se o Ativo Biológico, que deveria ser cotado pelo mercado não está disponível e não podem ser mensurados de maneira confiável. A entidade deve mensurar o Ativo Biológico quando esse se tornar mensurável de maneira confiável ao seu valor justo menos a despesa de venda. Quando o Ativo Biológico está mensurado de forma não confiável, deve ser mensurado ao custo, menos qualquer depreciação e perda por irrecuperabilidade acumuladas.

#### **2.2.5 Subvenção governamental**

Segundo o CPC 29 (2009, p. 9) “A subvenção governamental incondicional relacionada a um Ativo Biológico mensurado ao seu valor justo, menos a despesa de venda, deve ser reconhecida no resultado do período quando, e somente quando, se tornar recebível”. Se a subvenção governamental for condicional, deve ser reconhecida no resultado quando a condição for atendida.

### 3 METODOLOGIA

Segundo Marconi e Lakatos (2003, p. 221) “A especificação da metodologia é a que abrange maior número de itens, pois responde, a um só tempo, as questões *como?*, *com quem?*, *onde?*, *quanto?*”. O Método de abordagem engloba o indutivo, dedutivo, hipotético-dedutivo e o dialético. O método de procedimento constitui em investigação mais concreta. “Nas ciências sociais os principais métodos de procedimentos são: Histórico; Comparativo; Monográfico ou Estudo de Caso; Estatístico; Tipológico; Funcionalista; Estruturalista”. Marconi e Lakatos (2003, p. 221). A técnica é um conjunto de processos que se serve uma ciência, correspondendo à parte prática de coletas de dados.

#### 3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Segundo Kerlinger (1980, p. 94 *apud* BEUREN *et al* 2004, p. 76) “a palavra delineamento focaliza a maneira pela qual um problema de pesquisa é concebido e colocado em uma estrutura que se torna um guia para a experimentação, coleta de dados e análise”. O delineamento é intrínseco à pesquisa científica e norteia o pesquisador em busca de respostas para determinado problema. Com base no delineamento, novos problemas são identificados e respostas encontradas. Os resultados da pesquisa podem ser afetados pela maneira que o problema foi concebido e estruturado, podendo ser alcançado respostas diferentes, por isso, o plano de pesquisa do investigador deve estar conectado com a resposta que almeja encontrar. (BEUREN *et al*, 2004).

##### 3.1.1 A Pesquisa quanto a seus objetivos

A pesquisa descritiva segundo Gil (1999 *apud* BEUREN *et al* 2004, p. 81) “tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis”. Uma das principais características da pesquisa descritiva é a utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados. Andrade (2002 *apud* BEUREN *et al* 2004, p. 81) “destaca que a pesquisa descritiva preocupa-se em observar fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles”.

Tendo como base o trabalho de Scherch *et al* (2003), que analisou todas as empresas da Bovespa que apresentaram saldo de ativos biológicos em dezembro de 2010, esta pesquisa tomou como base estas empresas, fazendo um recorte delas, considerando apenas as empresas sem nenhum nível de governança, que no ano de 2014, em seus Balanços Patrimoniais,

apresentavam saldo de Ativos Biológicos. Considerando este recorte, a pesquisa se classifica como descritiva, pois se limita a descrever características desta população, havendo uma comparação com os resultados alcançados na pesquisa anterior.

### **3.1.2 A Pesquisa quanto aos procedimentos**

Quanto aos procedimentos essa pesquisa utiliza a tipologia documental. Segundo Gil (1999 *apud* BEUREN *et al* 2004, p. 89) “ a pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”. Segundo Silva e Grigolo (2002 *apud* BEUREN *et al* 2004, p. 89) “a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada”. Esse procedimento de pesquisa busca extrair algum sentido e valor através da informação bruta, podendo contribuir com a comunidade científica.

Sendo assim, com base na pesquisa de Scherch *et al* (2003), serão capturadas as demonstrações contábeis, precisamente o Balanço Patrimonial e as Notas Explicativas, das empresas e verificar a existência de registro de Ativos Biológicos. Em seguida será calculada a representatividade destes ativos em relação ao ativo total. Nas Notas Explicativas, serão observados os aspectos solicitados pelo CPC 29.

### **3.1.3 A Pesquisa quanto à abordagem do problema**

Quanto à abordagem do problema, este trabalho é classificado como qualitativo e quantitativo. Richardson (1999, p. 80 *apud* BEUREN *et al* 2004, p. 91) menciona em sua pesquisa que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. A pesquisa qualitativa faz uma análise mais profunda do fenômeno que está sendo estudado. Sampieri *et al* (2006, p. 5 *apud* SCHERCH *et al*, 2013, p. 471):

O enfoque quantitativo utiliza a coleta e a análise dos dados para responder às questões de pesquisa e testar as hipóteses estabelecidas previamente, e confia na medição numérica, na contagem e frequentemente no uso de estatística para estabelecer com exatidão os padrões de comportamento de uma população.

Beuren *et al.* (2004) caracteriza a pesquisa quantitativa pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto no tratamento de dados quanto na coleta. Esse procedimento se preocupa com o comportamento geral dos acontecimentos, portanto, não é tão profundo na busca do conhecimento da realidade dos fenômenos. A pesquisa quantitativa é comum em estudos de

levantamento, quando se tenta entender por meio de amostragem o comportamento de uma população.

Esta é uma pesquisa que irá se utilizar de informações quantitativas, no que tange a montantes de valores, sem pretensão explicativa de causa. A análise será realizada por meio de análise qualitativa.

### 3.2.1 Objeto de pesquisa

Esta pesquisa tem como base as empresas pesquisadas por Scherch *et al* (2013), que pesquisou empresas que possuíam Ativos Biológicos, registrados em seus Ativos no ano de 2010. As informações para o presente trabalho serão colhidas no site da BM&FBOVESPA, no ano findo de 2014, que por conveniência, selecionam-se as empresas que não possuem nenhuma classificação de governança corporativa no ano findo de 2014. A amostra desta pesquisa é composta por 9 (nove) empresas, descrita no Quadro 2.

Empresa	Classificação setorial	Atividade principal	Tipos de Ativos Biológicos registrados
Battistella Adm Participações S.A.	Financeiro e Outros / Holdings Diversificadas / Holdings Diversificadas	Com.de Caminhões E Ônibus Scania. Seus Acessórios E Prest.serv.assist.técnica; Industrializ.e Com. de Madeiras; Prestação de Serviços Sob A Forma de Trading Company; Partic. em Outras Sociedades.	-
Celulose Irani S.A.	Materiais Básicos / Madeira e Papel / Papel e Celulose	Fabricação de Papel Para Embalagem. Embalagens de Papelão Ondulado e Resinas.	Florestas de Pinus
Empresa Nac Com Redito Part S.A.Encorpar	Consumo Cíclico / Tecidos. Vestuário e Calçados / Fios e Tecidos	Holding	-
Textil Renauxview S.A.	Consumo Cíclico / Tecidos. Vestuário e Calçados / Fios e Tecidos	Fiação E Tecelagem de Algodão	-
Karsten S.A.	Consumo Cíclico / Tecidos. Vestuário e Calçados / Fios e Tecidos	Fabricação. Exportação. Importação E O Comércio Atacadista E Varejista de Fios. Tecidos E Produtos Têxteis em Geral.	Não Informado
Suzano Holding S.A.	Materiais Básicos / Madeira e Papel / Papel e Celulose	Sociedade Holding - Participação Como Acionista Ou Quotista No Capital Social de Outras Sociedades	Florestas de Eucalipto
Trevisa Investimentos S.A.	Construção e Transporte / Transporte / Transporte Hidroviário	Part. Capital Outras Empresas Qualquer Setor Econômico. locação de Conjuntos Comerciais.	Florestas de Eucalipto, Pinus e Rebanho de Gado
Wembley Sociedade Anônima	Consumo Cíclico / Tecidos. Vestuário e Calçados / Fios e Tecidos	Holding	-
WLM Indústria e Comércio S.A.	Bens Industriais / Comércio / Material de Transporte	Gestão de Participações Societárias - Holding Não Financeira	Rebanho Bovino (Gado de corte), Touros, Tourinhos e Vacas de Leite

**QUADRO 2: Empresas analisadas**

Fonte: BM&Fbovespa (2014)

Das 9 (nove) empresas selecionadas, somente 5 (cinco) tiveram seus dados analisados, por possuírem em seus Ativos totais, no ano de 2014, Ativos Biológicos. São elas: Celulose

Irani S.A., Karsten S.A., Suzano Holding S.A., Trevisa Investimentos S.A. e WLM Indústria e Comércio S.A.. As outras 4 (quatro) não possuem Ativos Biológicos no ano de 2014.

### 3.2.2 Critérios de análise

O Quadro 3 demonstra os quesitos que devem ser divulgados pelas empresas, e através destes quesitos será analisado se as empresas aplicam ou não as exigências do CPC 29.

Item do CPC 29	Pergunta a ser observada nas Demonstrações Contábeis
Item 40	Divulgou ganho ou a perda do período corrente em relação do valor inicial do Ativo Biológico e do produto agrícola, e também decorrentes da mudança no valor justo, menos a despesa de venda dos ativos biológicos?
Item 41 e 42	A entidade forneceu uma descrição de cada grupo de Ativos Biológicos (dissertativa ou quantitativa)?
Item 43	A entidade forneceu uma descrição da quantidade de cada grupo de Ativos Biológicos, distinguindo entre consumíveis e de produção ou entre maduros ou imaturos?
Item 46	Foram divulgadas nas demonstrações: <b>Item 46-a</b> - A natureza das atividades envolvendo cada grupo de Ativos Biológicos? <b>Item 46-b</b> - Mensurações ou estimativas não financeiras de quantidade físicas de cada grupo de Ativos Biológicos final do período; e/ou de produção agrícola durante o período?
Item 49	A entidade divulgou: <b>Item 49-a</b> - A existência e o total de Ativos Biológicos cuja titularidade legal seja restrita, e o montante deles dado como garantia de exigibilidade? <b>Item 49-b</b> - O montante de compromissos relacionados com o desenvolvimento ou aquisição de Ativos Biológicos? <b>Item 49-c</b> - As estratégias de administração de riscos financeiros relacionados com a atividade agrícola?
Item 50	A entidade apresentou a conciliação das mudanças no valor contábil de Ativos Biológicos entre o início e o fim do período corrente?
<b>Caso o valor justo não possa ser mensurado de forma confiável</b>	
Item 54	Se a entidade mensura Ativos Biológicos pelo custo, menos qualquer depreciação e perda no valor recuperável acumuladas no final do período, a entidade divulgou uma descrição dos Ativos Biológicos, uma explicação da razão pela qual o valor não pode ser mensurado de forma confiável, se possível, uma faixa de estimativa na qual existe alta probabilidade de se encontrar o valor justo, o método de depreciação utilizado, a vida útil ou a taxa de depreciação utilizada, e total bruto e a depreciação acumulada (adicionada da perda por irrecuperabilidade acumulada) no início e no final do período?
Item 55	Se durante o período corrente a entidade mensura os Ativos Biológicos ao seu custo menos depreciação e perda no valor recuperável acumuladas, deve divulgar qualquer ganho ou perda no valor sobre a venda de tais ativos e a conciliação requerida pelo item 50 deve evidenciar o total relacionado com tais ativos separadamente: perda irrecuperável, reversão de perdas no valor recuperável, e depreciação?
Item 56	Se o valor justo dos Ativos Biológicos, previamente mensurados ao custo, menos qualquer depreciação e perda no valor recuperável acumuladas se tornar mensurável de forma confiável durante o período corrente, a entidade divulgou uma depreciação dos Ativos Biológicos, uma explicação da razão pela qual o valor não pode ser mensurado de forma confiável, e o efeito da mudança?
<b>Caso a empresa tenha subvenção governamental</b>	
Item 57	A entidade divulgou a natureza e a extensão das subvenções governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis, condições não atendidas e outras contingências associadas com a subvenção governamental, e reduções significativas esperadas no nível de subvenções governamentais?

#### QUADRO 3: Itens de prerrogativas contidas no Pronunciamento Contábil CPC 29

Fonte: Adaptado CPC 29 e SCHERCH *et al* (2013)

Para cada Item das informações contidas no Quadro 3, foram utilizadas quatro possíveis respostas: “sim”, “não”, “não se aplica” e “não publicou”. A análise será da mesma forma do artigo de Scherch *et al* (2013), sendo que foi incluída a resposta “não publicou” pois 4 (quatro) empresas não publicaram Ativos Biológicos no ano de 2014, são elas: Empresa Nac

Com Redito Part S.A. Encorpar; Battistella Adm Participações S.A.; Textil Renauxview S.A. e Wembley Sociedade Anônima. Através dessas respostas foi possível analisar, de acordo com os itens divulgados, o percentual de empresas que estavam em conformidade com o CPC 29.



## 4 ANÁLISE DOS DADOS

Com base no Balanço Patrimonial e Notas Explicativas das empresas selecionadas, a seguir são apresentados os resultados, primeiramente com a apresentação dos Ativos Biológicos em relação ao Ativo total, seguido na análise da conformidade dos Ativos Biológicos em relação ao CPC 29, após, a análise dos itens das empresas em relação às exigências do CPC 29 e por último faremos um comparativo entre a pesquisa de Scherch *et al* (2013) e da pesquisa atual.

### 4.1 REPRESENTATIVIDADE DOS ATIVOS BIOLÓGICOS EM RELAÇÃO AO ATIVO TOTAL DAS EMPRESAS

Na Tabela 1, estão expostos o percentual de Ativo Biológico em relação ao Ativo total da empresa. Foram somados os Ativos Biológicos, caso houvesse, do Ativo circulante e não circulante.

**TABELA 1 - Ativo Biológico x Ativos das empresas**

Nome da Empresa	Ativo Biológico	Total Ativo	Percentual
Battistella Adm Participações S.A.	R\$ 0,00	R\$ 267.345,00	0,00
Celulose Irani S.A.	R\$ 281.621,00	R\$ 1.678.837,00	16,77
Empresa Nac Com Redito Part S.A. Encorpar	R\$ 0,00	R\$ 341.332,00	0,00
Textil Renauxview S.A.	R\$ 0,00	R\$ 110.803,00	0,00
Karsten S.A.	R\$ 460,00	R\$ 320.555,00	0,14
Suzano Holding S.A.	R\$ 3.659.421,00	R\$ 28.467.899,00	12,85
Trevisa Investimentos S.A.	R\$ 34.267,00	R\$ 154.518,00	22,18
Wembley Sociedade Anônima	R\$ 0,00	R\$ 3.360.092,00	0,00
Wlm Indústria e Comércio S.A.	R\$ 34.547,00	R\$ 579.580,00	5,96

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

As empresas Battistella Adm Participações, Empresa Nac Com Redito Part S.A. Encorpar, Textil Renauxview S.A. e Wembley Sociedade Anônima não tiveram Ativos Biológicos no ano de 2014. As mesmas serão excluídas das análises que seguem.

A empresa que apresentou o maior percentual de Ativo Biológico foi a Trevisa Investimento S.A. cujo Ativo Biológico corresponde a 22,18% em relação ao Ativo total. Os Ativos Biológicos correspondentes a essa empresa são: florestas de eucalipto, pinus e rebanho de gado. O menor percentual corresponde à empresa Karsten S.A. que apresentou 0,14% em relação ao Ativo total. Pelos dados que foram observados, isso se deve ao fato da empresa ter tido prejuízo no ano de 2014, e que durante o exercício teve parte significativa de seus Ativos vendidos.

As outras empresas analisadas têm um percentual de 16,77%, 12,85% e 5,96%, são as empresas: Celulose Irani S.A. que tem como Ativos Biológicos florestas de pinus que são utilizados para produção de papeis para embalagem, caixas e chapas de papelão ondulado e ainda comercialização para terceiros e extração de goma resina; Suzano Holding S.A. que tem como Ativos Biológicos florestas de eucalipto; e WLM Indústria e Comércio S.A., cujo Ativos Biológicos correspondem a rebanho bovino (gado de corte) e touros, tourinho e vacas de leite.

#### 4.2. CONFORMIDADE DO ATIVO BIOLÓGICO DAS EMPRESAS EM RELAÇÃO AO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 29

A Tabela 2 demonstra o percentual das empresas perante o CPC 29 (2009) com base nas informações do (APÊNDICE A).

**TABELA 2 – Conformidade das divulgações de Ativo Biológico das empresas**

Nome da Empresa	Total de itens aplicados (sim)	Total de itens não aplicados (não)	Total de itens que não se aplicam (NA)	Total de itens não publicados (NP)	Total de itens avaliados na empresa	% de conformidade
Celulose Irani S.A.	9	0	12	0	9	100
Karsten S.A.	1	20	0	0	21	11,11
Suzano Holding S.A.	8	1	12	0	9	88,89
Trevisa Investimentos S.A.	8	1	12	0	9	88,89
WLM Indústria e Comércio S.A.	7	2	12	0	9	77,78

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

As empresas Battistella Adm Participações, Empresa Nac Com Redito Part S.A. Encorpar, Textil Renauxview S.A. e Wembley Sociedade Anônima não tiveram Ativos Biológicos no ano de 2014, portanto a porcentagem de conformidade é 0% para esta análise, pois não há informação a ser observada.

A empresa que apresentou o maior percentual de conformidade com as exigências do CPC 29 foi a Celulose Irani S.A. que atendeu 100% dos itens que se aplicavam a empresa. A empresa que apresentou o menor percentual foi a Karsten S.A. que atendeu apenas 11,11% de conformidade dos itens que se aplicavam a empresa.

As outras empresas atingiram um percentual de conformidade de 88,89% para a empresa Suzano Holding S.A., a Trevisa Investimentos S.A. teve o mesmo percentual 88,89 e a WLM Indústria e Comércio S.A. teve um percentual de 77,78% de conformidade.

### 4.3 ANÁLISE DOS ITENS DO CPC 29

Conforme a Tabela 3, o CPC 29 (2009) apresenta alguns quesitos que devem ser seguidos. Nessa análise, foram avaliadas apenas as empresas que tiveram saldo de Ativos Biológicos em 2014, Celulose Irani S.A., Karsten S.A., Suzano Holding S.A., Trevisa Investimentos S.A. e WLM Indústria e Comércio S.A. e o objetivo é demonstrar se as empresas atenderam, não atenderam ou não eram aplicáveis a elas as exigências do CPC 29.

**TABELA 3 – Exigências do CPC 29 x conformidade das empresas**

Item do CPC 29	% de empresas que atenderam ao item	% de empresas que não atenderam ao item	% de empresas em que não se aplicam o item
Item 40	100	0	0
Item 41 e 42	80	20	0
Item 43	80	20	0
Item 46 – A	80	20	0
Item 46 – B	80	20	0
Item 49 – A	20	80	0
Item 49 – B	80	20	0
Item 49 – C	60	40	0
Item 50	80	20	0
Item 54 – A	0	20	80
Item 54 – B	0	20	80
Item 54 – C	0	20	80
Item 54 – D	0	20	80
Item 54 – E	0	20	80
Item 54 – F	0	20	80
Item 55 – A	0	20	80
Item 55 – B	0	20	80
Item 55 – C	0	20	80
Item 56	0	20	80
Item 57	0	20	80

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Todas as empresas atenderam o item 40, que pergunta se as empresas divulgaram o ganho ou perda do período corrente em relação ao valor inicial do Ativo Biológico e do produto agrícola e também decorrente da mudança do valor justo menos a despesa de venda.

Os itens 41 e 42 perguntam se as empresas forneceram uma descrição de cada grupo de Ativos Biológicos. Nesses itens, 80% das empresas atenderam as exigências. No item 43 que pede pra distinguir cada grupo de Ativo Biológico entre maduros ou imaturos e consumíveis ou de produção, 80% das empresas atenderam.

O item “46 A” pergunta se a entidade divulgou cada grupo de atividades envolvendo Ativos Biológicos e o item “46 B” se as empresas divulgaram as estimativas de quantidades físicas dos Ativos Biológicos, 80% atenderam.

No que se refere ao item “49 A”, se as empresas divulgaram a existência e o total de Ativos Biológicos cuja titularidade legal seja restrita e o montante deles dado em garantia de exigibilidade apenas 20% das empresas atenderam. A empresa que atendeu esse quesito foi a celulose Irani S.A. que tem como Ativos Biológicos florestas de pinus que são utilizados para produção de papéis para embalagem, caixas e chapas de papelão ondulado e ainda comercialização para terceiros e extração de goma resina. No item “49 B”, o montante de compromissos relacionados com o desenvolvimento ou aquisição de Ativos Biológicos, 80% das empresas atenderam e no item “49 C”, as estratégias de administração de riscos financeiros relacionados com a atividade agrícola 60% das empresas atenderam.

O item 50, que se trata da conciliação das mudanças no valor contábil de Ativos Biológicos entre o início e o fim do período corrente, 80% das empresas atenderam a esse quesito.

Dos itens 54 a 56, que se refere aos casos das empresas que o valor justo não possa ser mensurado de maneira confiável e o Item 57 sobre as subvenções governamentais, não foram aplicados, pois, de alguma forma, as empresas tiveram seus Ativos Biológicos mensurados pelo valor justo menos a despesa de venda de forma confiável.

#### **4.4 COMPARATIVO DA PESQUISA DE SCHERCH *et al* (2013) E DA PESQUISA ATUAL**

A Tabela 4 apresenta um comparativo da presente pesquisa e a pesquisa de Scherch *et al* (2013), no que diz respeito ao total de Ativos Biológicos em relação ao Ativo total.

**TABELA 4 – Comparativo Ativo Biológico x Ativos das empresas e Conformidade das divulgações de Ativo Biológico das empresas na pesquisa de Scherch *et al* x Pesquisa atual**

Nome da Empresa	Pesquisa de Scherch <i>et al</i>		Pesquisa atual	
	Ativo Biológico x Ativo total	Conformidade dos Ativos Biológicos	Ativo Biológico x Ativo total	Conformidade dos Ativos Biológicos
BattistellaAdm Participações S.A.	13,51	60	0	0
Celulose Irani S.A.	20,81	50	16,77	100
Empresa Nac COM Redito Part S.A.Encorpar	1,64	55	0	0
TextilRenauxview S.A.	0,55	55	0	0
Karsten S.A.	4,35	60	0,14	11,11
Suzano Holding S.A.	13,21	60	12,85	88,89
Trevisa Investimentos S.A.	28,58	64	22,18	88,89
Wembley Sociedade Anônima	0,08	36	0	0
WLM Indústria e Comércio S.A.	4,42	36	5,96	77,78

Fonte: Dados da Pesquisa (2016) e SHERCH *et al* (2013)

Conforme observado na Tabela 4, as empresas que mantiveram Ativos Biológicos no ano de 2014 foi a Celulose Irani S.A., Suzano Holding S.A., Karsten S.A., Suzano Holding S.A., Trevisa Investimentos S.A. e WLM Indústria e Comércio S.A.. Pode-se observar que praticamente todas as empresas tiveram seus Ativos Biológicos em relação ao Ativo total reduzido na pesquisa atual, exceto a WLM que teve um aumento de 4,42% para 5,96%. A empresa que teve o maior percentual de Ativos Biológicos reduzidos foi a Karsten, pois ela teve parte de seus Ativos vendidos devido a dificuldades financeiras.

Quanto à conformidade dos Ativos Biológicos em relação ao CPC 29, a empresa que mais se destacou foi a Celulose Irani, pois ela teve 100 % de conformidade na pesquisa atual, enquanto que na pesquisa de Scherch *et al* (2013) teve 50%. A empresa que menos atendeu as exigências do CPC 29 foi a Karsten. As outras empresas, Suzano Holding, Trevisa Investimentos, e WLM, também aumentaram o percentual de conformidade, principalmente a WLM que atendeu 77,78% das exigências na pesquisa atual, quando na pesquisa de Scherch *et al* (2013) o percentual foi de 36%, ou seja, a maioria das empresas aumentaram o percentual de conformidade na pesquisa atual.

A Tabela 5 apresenta os resultados das pesquisa em relação à conformidade às exigências do CPC 29.

**TABELA 5 – Comparativo das Exigências do CPC 29 x conformidade das empresas na pesquisa de Scherch *et al* x Pesquisa atual**

Item do CPC 29	Pesquisa de Scherch <i>et al</i>			Pesquisa atual		
	% de empresas que atenderam ao item	% de empresas que não atenderam ao item	% de empresas em que não se aplicam o item	% de empresas que atenderam ao item	% de empresas que não atenderam ao item	% de empresas em que não se aplicam o item
Item 40	100	0	0	100	0	0
Item 41 e 42	96	4	0	80	20	0
Item 43	8	92	0	80	20	0
Item 46 – A	92	8	0	80	20	0
Item 46 – B	42	58	0	80	20	0
Item 49 – A	29	71	0	20	80	0
Item 49 – B	13	88	0	80	20	0
Item 49 – C	13	88	0	60	40	0
Item 50	88	13	0	80	20	0
Item 54 – A	0	0	100	0	20	80
Item 54 – B	0	0	100	0	20	80
Item 54 – C	0	0	100	0	20	80
Item 54 – D	0	0	100	0	20	80
Item 54 – E	0	0	100	0	20	80
Item 54 – F	0	0	100	0	20	80
Item 55 – A	0	0	100	0	20	80
Item 55 – B	0	0	100	0	20	80
Item 55 – C	0	0	100	0	20	80
Item 56	0	0	100	0	20	80
Item 57	0	0	100	0	20	80

Fonte: Dados da Pesquisa (2016) e SCHERCH *et al* (2013)

Conforme a Tabela 5, nas duas pesquisas, todas as empresas atenderam ao Item 40. Nos Itens 41 e 42, houve uma queda no percentual de empresas que atendem as exigências do CPC 29, na pesquisa de Scherch *et al* (2013) 96% das empresas atenderam a esses Itens enquanto que na presente pesquisa 80% atenderam. O Item 43 teve um grande avanço, pois, na pesquisa anterior apenas 8% das empresas atenderam as exigências do CPC 29 e na atual pesquisa 80% das empresas atenderam. Outros dois Itens que também chamaram atenção foi o “49 B” que passou de 13% na pesquisa anterior para 80% na pesquisa atual e o “49 C” que atendeu a 13% na pesquisa anterior e na atual atende a 60% das exigências do CPC 29.

## 5 CONCLUSÃO

Este trabalho teve por objetivo de calcular o percentual dos Ativos Biológicos em relação ao Ativo total e analisar o nível de conformidade das informações em relação ao CPC 29 nas empresas listadas na BM&FBOVESPA, que não possuem nenhum nível de governança, no exercício de 2014.. A metodologia utilizada foi de estudo descritivo, fonte de dados documental e, análise qualitativa, quanto a resposta do problema proposto). As empresas analisadas são da BM&FBOVESPA , cuja amostra baseou nas mesma empresas estudadas por Scherch *et al* (2013), com dados referentes ao ano de 2014, onde foram selecionadas somente as que não possuíam nível de governança em 2014. A fonte da pesquisa para analisar as empresas selecionadas foi o site da BM&FBOVESPA, onde, através do Balanço Patrimonial e Notas Explicativas foram coletadas as informações necessárias para a realização desse trabalho, que tem a seguinte pergunta de pesquisa: Qual o percentual dos Ativos Biológicos em relação ao Ativo total e qual o nível de conformidade das informações em relação do CPC 29 nas empresas listadas na BM&FBOVESPA, que não possuem nenhum nível de governança, no exercício de 2014?

A empresa que apresentou o maior percentual de Ativos Biológicos em relação ao Ativo total foi a Trevisa Investimento S.A., cujo percentual correspondente foi de 22,18%, que possui Ativos Biológicos: florestas de eucalipto, pinus e rebanho de gado. Na pesquisa anterior ela apresentou um percentual de 28,58%. O menor percentual de Ativos Biológicos em relação ao Ativo total pertence a empresa Karsten S.A., cujo percentual foi de 0,14%. No ano de 2010, conforme pesquisa de Scherch *et al* (2013) essa empresa tinha um percentual de Ativo Biológico em relação ao Ativo total de 4,35%. Essa empresa teve prejuízo durante do exercício de 2014, e teve parte significativa dos seus Ativos vendidos.

A Celulose Irani S.A., foi a empresa que teve a maior conformidade em relação as exigências do CPC 29, atingiu 100% de conformidade, atendendo assim, todas as exigências do CPC 29, isso foi um grande avanço, pois conforme a pesquisa de Scherch *et al* (2013) no ano de 2010 a Celulose Irani apresentava apenas 50% de conformidade com a exigências do CPC 29. O menor percentual de conformidade foi da Karsten S.A., 11,11%, enquanto que em 2010, conforme dados da pesquisa anterior, apresentava conformidade de 60%

No que se refere aos itens do CPC 29, todas as empresas atenderam ao item 40, que pergunta se foi divulgado ganho ou perda do período corrente em relação ao valor inicial do Ativo Biológico e do produto agrícola e também decorrente da mudança do valor justo menos a despesa de venda. O itens que mais chamaram atenção foram o “43”, “49 B” e “49 C”, pois

tiveram um grande aumento de percentual das exigências do CPC 29 na pesquisa atual em relação ao ano de 2010 na pesquisa de Scherch *et al* (2013). Sendo assim, de maneira geral, as empresas apresentaram um bom percentual de conformidade em relação aos Ativos Biológicos, concluindo que essas empresas atenderam as exigências do CPC 29.



## REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria; LONGARAY, André Andrade; RAUPP, Fabiano Mauri; SOUSA, Marco Aurélio Batista de; COLAUTO, Romualdo Douglas; PORTON, Rosimere Alves de Bona. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade Teoria e Prática**. São Paulo: editora Atlas 2º edição, 2004.

BM&FBOVESPA. Disponível em <http://www.bmfbovespa.com.br>. Acesso em 26 out. 2015.

CADELCA, Izabela; SOUZA, Victor Hugo De; CARMO, Carlos Roberto Souza; FERREIRA, Mônica Aparecida. **Pronunciamento Técnico CPC 29: Um Estudo Sobre Sua Aplicação Em Empresas De Capital Aberto Do Setor Sucroalcooleiro Listadas Na BM&FBOVESPA No Ano De 2010**. Disponível em <http://www.fucamp.edu.br/editora/index.php/cadernos/article/view/6>. Acesso em 08 ago. 2013.

CPC. Comitê De Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamento Contábil 00**. Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Disponível em <http://www.cpc.org.br/CPC>. Acesso em 03 jul. 2015.

CPC. Comitê De Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamento Contábil 26**. Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em <http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php>. Acesso em 08 ago. 2015.

CPC. Comitê De Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamento Contábil 29**. Ativo Biológico e Produto Agrícola. Disponível em <http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php>. Acesso em 08 ago. 2015.

CPC. Comitê De Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamento Contábil 46**. Mensuração do Valor Justo. Disponível em <http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php>. Acesso em 08 ago. 2015.

CVM. Comissão de Valore Mobiliários. Deliberação 596 de 16/09/09. Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 29 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de ativo biológico e produto agrícola. Disponível em <http://www.cvm.gov.br/legislacao/deli/deli596.html>. Acesso em 08 ago. 2015.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GONÇALVES, Eugênio Celso; BAPTISTA, Antônio Eustáquio. **Contabilidade Geral**. 6. Ed. Atlas, 2007.

KAUARK, Fabiana da Silva; MANHÃES, Fernanda Castro; MEDEIROS, Carlos Henrique. **Metodologia da Pesquisa: Um Guia Prático**. Bahia: editora Via Litterarum, 2010.

LIMA, Sirlene Jucelino de; PEREIRA, Antônio Nunes. **Ativos biológicos: uma análise documental e descritiva sobre a mensuração da IAS 41 e do CPC 29 numa perspectiva de Teoria Contábil Normativa**. Disponível em [www.engema.org.br/upload/pdf/2011/602-466.pdf](http://www.engema.org.br/upload/pdf/2011/602-466.pdf). Acesso em 09 out. 2013.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARION, Jose Carlos. **Contabilidade Básica**. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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**. Disponível em [www.portalcatalao.com/.../59bc3ef19e031379926973811caa3c7c.pdf](http://www.portalcatalao.com/.../59bc3ef19e031379926973811caa3c7c.pdf). Acesso em 09 out. 2013.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2. Ed. Rio Grande do Sul: Feevale, 2013.

RECH, Ilirio Jose; PEREIRA, Clesia Camilo; PEREIRA, Ivone Vieira; CUNHA, Moises Ferreira. **IAS 41 – Agruculture: Um Estudo da Aplicação Da Norma Internacional de Contabilidade Às Empresas de Pecuária de Corte**. Disponível em <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/443.pdf>. Acesso em 08 ago. 2013.

SCHERCH, Cristiene Patrícia; NOGUEIRA, Daniel Ramos; OLAK, Paulo Arnaldo; CRUZ, Cassia Vanessa Olak Alves. **Nível de conformidade do CPC 29 nas empresas brasileiras: Uma Análise Com As Empresas De Capital Aberto**. Disponível em <http://editora.unoesc.edu.br/index.php/race/article/viewFile/2241/pdf>. Acesso em 03 jul. 2015.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; FERNANDES, Luciane Alves. **Fundamentos da Avaliação de Ativos Intangíveis**. Volume 16. São Paulo: Atlas, 2006.

SOUZA, Fábila Jaiany Viana de; BARRO, Célio da Costa; ARAÚJO, Aneide Oliveira; SILVA, Maurício Côrrea da. **Produção Científica sobre ativos biológicos e produtos agrícolas: um estudo entre os anos de 2006 e 2011**. Disponível em <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero1v9/Publicacoes.pdf>. Acesso em 09 out. 2013.

THEISS, Viviane. **Práticas de Divulgação dos Ativos Biológicos Pelas Companhias Listadas na BM&FBOVESPA**. Disponível em <http://www.engema.org.br/upload/pdf/2011/524-370.pdf>. Acesso em 08 ago. 2013.

WANDERLEY, Carlos Alexandre Nascimento; SILVA, Anderson Chaves da; LEAL, Rodrigo Barreiros. **Tratamento Contábil de Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas: uma Análise das Principais Empresas do Agronegócio Brasileiro**. Disponível em <http://www.atenas.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/1243>. Acesso em 09 out. 2013.

## APÊNDICE

### APÊNDICE A – Conformidade dos itens das empresas em relação aos itens do CPC 29

	Celulose Irani	Karsten	Suzano Holding	Trevisa	WLM	Battistella	Empresa Nac Com Redito Part S.A.Encorpar	Wembley	Textil Renauxview
Item 40	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NP	NP	NP	NP
Item 41 e 42	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	NP	NP	NP	NP
Item 43	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	NP	NP	NP	NP
Item 46									
Item 46 – a	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	NP	NP	NP	NP
Item 46 – b	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	NP	NP	NP	NP
Item 49									
Item 49 – a	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NP	NP	NP	NP
Item 49 – b	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	NP	NP	NP	NP
Item 49 – c	SIM	NÃO	SIM	SIM	NÃO	NP	NP	NP	NP
Item 50	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	NP	NP	NP	NP
Caso o valor justo não possa ser mensurado de forma confiável									
Item 54									
Item 54 - a	NA	NÃO	NA	NA	NA	NP	NP	NP	NP
Item 54 – b	NA	NÃO	NA	NA	NA	NP	NP	NP	NP
Item 54 – c	NA	NÃO	NA	NA	NA	NP	NP	NP	NP
Item 54 - d	NA	NÃO	NA	NA	NA	NP	NP	NP	NP
Item 54 - e	NA	NÃO	NA	NA	NA	NP	NP	NP	NP
Item 54 – f	NA	NÃO	NA	NA	NA	NP	NP	NP	NP
Item 55	NA	NÃO	NA	NA	NA	NP	NP	NP	NP
Item 55 –a	NA	NÃO	NA	NA	NA	NP	NP	NP	NP
Item 55 – b	NA	NÃO	NA	NA	NA	NP	NP	NP	NP
Item 55 – c	NA	NÃO	NA	NA	NA	NP	NP	NP	NP
Item 56	NA	NÃO	NA	NA	NA	NP	NP	NP	NP
Caso a empresa tenha subvenção governamental									
Item 57	NA	NÃO	NA	NA	NA	NP	NP	NP	NP

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

**Legenda:**

NA: Não se Aplica

NP: Não Publicou

SIM: Aplicou

NÃO: Não Aplicou