

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

DIANA GRAZIELE SILVA DE BRITO GIALDI

TRATAMENTO CONTÁBIL DE ATIVOS BIOLÓGICOS DAS
EMPRESAS DO SEGMENTO DE LISTAGEM: NOVO MERCADO,
NÍVEL 1 E 2

DOURADOS/MS

2016

DIANA GRAZIELE SILVA DE BRITO GIALDI

**TRATAMENTO CONTÁBIL DE ATIVOS BIOLÓGICOS DAS
EMPRESAS DO SEGMENTO DE LISTAGEM: NOVO MERCADO,
NÍVEL 1 E 2**

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 Huppes

Banca Examinadora:

Professor Dr. Rosemar José Hall

Professor Me. Juarez Marques Alves

DOURADOS/MS

2016

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente à Deus por proporcionar a realização deste sonho.

Aos meus pais e irmãs que sempre me incentivaram aos estudos, acreditando no meu sonho e me apoiando em todos os momentos.

A todos os professores da FACE, pelos ensinamentos e atenção durante todo o curso.

A minha orientadora, Professora Cristiane Mallmann Huppés, pela paciência, dedicação, atenção, ensinamentos, disponibilidade, confiança e principalmente por acreditar e incentivar a realização deste trabalho.

A todos os meus colegas de curso que colaboraram de alguma forma, em especial à minha grande amiga Claudia de Lara Lima, minha companheira inseparável de estudos e trabalhos, por seu grande incentivo e motivação na conclusão deste trabalho.

RESUMO

A convergência das Normas Brasileiras e Contabilidade (NBC) às Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) teve obrigatoriedade de aplicação às Demonstrações Contábeis no ano de 2010. Dentre as alterações, passou-se a adotar o Pronunciamento Técnico CPC 29 como tratamento contábil para aos Ativos Biológicos. Este trabalho teve como objetivo descrever sobre o nível de conformidade das informações publicadas com as prerrogativas estabelecidas no CPC 29, tendo como balizador, o artigo de SCHERCH *et al* (2013), que estudou 24 empresas listadas na BM&FBOVESPA, que exploram algum tipo de Ativo Biológico. Especificamente, o presente estudo, por conveniência, analisou as empresas que possuem alguma indicação de governança, a saber: Novo Mercado. Nível 1 e 2, no exercício de 2014. O estudo é de caráter descritivo, com procedimento documental e a abordagem qualitativa. Foram analisadas as empresas que apresentaram saldo de Ativos Biológicos no Ativo Circulante ou não Circulante no Balanço Patrimonial em 31 de dezembro de 2014, somando um total de 11 empresas. Foram colhidos os dados das demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial) e Notas Explicativas. Os resultados demonstraram que a empresa Klabin S.A. teve a maior representatividade do Ativo Biológico em relação ao Ativo Total e a média de conformidade com os itens de prerrogativas contidas no CPC 29 nas empresas analisadas foi de 70%. No contexto geral conclui-se que as empresas listadas na BM&FBOVESPA, segmento: Novo Mercado, Nível 1 e 2, no exercício de 2014, estão cumprindo a maioria dos itens contidos nas prerrogativas do CPC 29.

Palavras-Chave: Ativo Biológico. CPC 29. Conformidade.

ABSTRACT

The convergence of Brazilian and Accounting Standards (NBC) to NIC had mandatory application to the financial statements in 2010, and began to adopt FRS 29 as the accounting treatment for biological assets. This study aimed to calculate the percentage of biological assets to total assets and describe about the level of compliance of the information regarding the CPC in 29 companies listed on BM & FBOVESPA, listing segment: New Market. Level 1 and 2, in the year 2014. The study is descriptive methods were documentary research and the qualitative approach. This work was based on article SCHERCH et al (2013), which was based on a sample of 24 companies listed on the BM & FBOVESPA, exploiting some sort of Biological assets or agricultural produce and were chosen for convenience, the companies belonging to the New Mercado, Level 1 and Level 2, then analyzed the companies that submitted balance of Biological Assets in current assets or non-current in the balance sheet at December 31, 2014, for a total of 11 companies. The data was gathered from financial statements (balance sheet) and explanatory notes. The results showed that Klabin SA had the highest representation of Biological Assets in relation to total assets and the average in accordance with the items prerogatives of CPC 29 in the companies analyzed was 70%, In the general context it is concluded that the companies listed on the BM & FBOVESPA, segment: Novo Mercado, Level 1 and 2, in the year 2014, are meeting most of the items contained in the CPC's prerogatives 29.

Keywords: Biological Assets. CPC 29. Conformity.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – EXEMPLOS DE ATIVOS BIOLÓGICOS E PRODUTOS AGRÍCOLAS	14
QUADRO 2 – EMPRESAS LISTADAS POR SEGMENTO SETORIAL E SEGMENTO DE LISTAGEM	18
QUADRO 3 – ITENS DE PRERROGATIVAS CONTIDAS NO PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL CPC 29.....	19
QUADRO 4 – TIPOS DE ATIVOS BIOLÓGICOS REGISTRADOS PELAS EMPRESAS ANALISADAS	20

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – ATIVO BIOLÓGICO X TOTAL ATIVO DAS EMPRESAS.....	20
TABELA 2 – CONFORMIDADE DAS PRERROGATIVAS DOS ITENS DOS ATIVOS BIOLÓGICOS DAS EMPRESAS	21
TABELA 3 – PRERROGATIVAS DO CPC 29 X CONFORMIDADE DAS EMPRESAS	22
TABELA 4 – COMPARAÇÃO DAS PESQUISAS - ATIVOS BIOLÓGICOS X TOTAL ATIVO	24
TABELA 5 – COMPARAÇÃO DOS ITENS DAS PRERROGATIVAS DO CPC 29.....	25

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
1.1 PERGUNTA DE PESQUISA	8
1.2 OBJETIVOS	8
<i>1.2.1 Objetivo Geral</i>	<i>9</i>
<i>1.2.2 Objetivos Específicos</i>	<i>9</i>
1.3 JUSTIFICATIVA	9
2 REVISÃO TEÓRICA	11
2.1 CONTABILIDADE	11
2.2 ATIVO	12
<i>2.3.1 Ativos Biológicos</i>	<i>13</i>
<i>2.3.2 Reconhecimento e Mensuração dos Ativos Biológicos</i>	<i>14</i>
3 METODOLOGIA	16
3.1. DELINEAMENTO DA PESQUISA	16
3.1.1 <i>A pesquisa quanto a seus objetivos</i>	<i>16</i>
3.1.2 <i>A pesquisa quanto aos procedimentos</i>	<i>17</i>
3.1.3 <i>A pesquisa quanto à abordagem do problema</i>	<i>17</i>
3.2.1 <i>Objeto de pesquisa</i>	<i>18</i>
4 RESULTADOS DA PESQUISA E ANÁLISE	20
4.1 ANÁLISE DOS ATIVOS BIOLÓGICOS X TOTAL DO ATIVO	20
4.2 CONFORMIDADE COM OS ITENS DO CPC 29	21
4.2.1 <i>Análise dos Itens de Prerrogativas do CPC 29</i>	<i>22</i>
4.2.2 <i>Síntese dos Resultados da Pesquisa de Scherch et al (2013) e o da Presente Pesquisa</i>	<i>23</i>
5 CONCLUSÃO	26
REFERÊNCIAS	28
APÊNDICE	30

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade, enquanto ciência e técnica, gera informações, cujo resultado ou resumo dos registros estão em forma de Demonstrações Contábeis que auxiliam na tomada de decisões e é fundamental para evidenciar e mensurar as riquezas patrimonial e seus resultados. O patrimônio de uma empresa é representado por bens e direitos, denominados em seu conjunto de Ativo, bem como de suas obrigações, intitulado Passivo.

Iudícibus (2006. p. 137) ressalta a grande importância do estudo do Ativo, e escreve ser “o capítulo fundamental da Contabilidade, porque a sua definição e mensuração está ligada a multiplicidade de relacionamentos contábeis que envolvem receitas e despesas”.

O destaque dado nesta pesquisa é o Ativo, quanto ao seu reconhecimento e sua mensuração, especificamente, os Ativos Biológicos. Em consonância com as Normas Contábeis Internacionais (NIC), o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) instituiu o Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativos Biológicos e Produto Agrícola, que determina o tratamento contábil específico quanto aos Ativos Biológicos

1.1 PERGUNTA DE PESQUISA

A pergunta de pesquisa é o elemento que vai impulsionar todo o trabalho, pois primeiramente é escolhido o tema, depois será feito um levantamento da pergunta que deverá ser respondida no decorrer do trabalho, sendo de uma forma afirmativa ou negativa. Para a definição de um problema é necessário conhecimento e entendimento sobre o tema que foi apresentado, sendo isso indispensável para o desenvolvimento do trabalho (KAUARK; MANHÃES; MEDEIROS, 2010).

Pelo fato da convergência das Normas Brasileiras e Contabilidade (NBC) às Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), pela obrigatoriedade de aplicação às Demonstrações Contábeis a partir do ano de 2010, quando então o Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola teve de ser aplicado, ou seja, reconhecido e determinado o tratamento contábil aos Ativos Biológicos, elaborou-se a seguinte pergunta: **qual o nível de conformidade das informações disponibilizadas pelas empresas listadas na BM&FBOVESPA, segmento de listagem: Novo Mercado, Nível 1 e 2, em relação ao CPC 29 (Ativos Biológicos), no exercício de 2014, das pesquisadas por Scherch et al (2013)?**

1.2 OBJETIVOS

O objetivo de uma pesquisa designa o pesquisador a demandar a execução do trabalho. 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”. Quanto aos objetivos específicos “apresenta caráter mais concreto. Tem função intermediária e instrumental, permitindo de um lado, atingir o objetivo geral e, do outro, aplicá-lo a situações particulares” (PRODANOV, FREITAS, 2013, p. 124).

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é descrever sobre o nível de conformidade das informações publicadas pelas empresas listadas na BM&FBOVESPA, segmento de listagem: Novo Mercado, Nível 1 e 2, em relação do CPC 29 (Ativos Biológicos), no exercício de 2014, das pesquisadas por Scherch et al (2013).

1.2.2 Objetivos Específicos

Visando atender ao objetivo proposto, serão seguidos os passos a serem realizados, denominados aqui como objetivos específicos, que são:

- Estudar os aspectos teóricos e técnicos que envolvem o registro, reconhecimento e mensuração dos Ativos Biológicos;
- Pesquisar as Demonstrações Contábeis publicadas no ano de 2014, especificamente, no Balanço Patrimonial e as Notas Explicativas, das empresas listadas na BM&FBOVESPA, pesquisadas por Scherch et al (2013), segmento de listagem: Novo Mercado, Nível 1 e 2 ;
- Analisar os Ativos reconhecidos e verificar a existência de Ativos Biológicos;
- Verificar nas Notas Explicativas a forma utilizada para reconhecimento, mensuração e evidenciação dos Ativos Biológicos; e
- Avaliar o cumprimento das prerrogativas contidas no Pronunciamento Contábil CPC 29.

1.3 JUSTIFICATIVA

A justificativa é a maneira de convencer que o trabalho proposto apresenta elementos fundamentais para ser realizado, pois ela engrandece a importância do tema a ser estudado. É de suma importância, pois vai contribuir para algumas pessoas ou entidades que estão relacionadas a este tema. Na hora da justificativa deve-se tomar cuidado em não responder ou fazer a conclusão do que vai ser estudado no trabalho (KAUARK; MANHÃES; MEDEIROS, 2010).

Desta forma, este trabalho buscou pesquisas publicadas anteriormente que serviram como base na evolução e percepção do assunto na identificação dos Ativos Biológicos

seguido do seu reconhecimento, mensuração e evidenciação diante das prerrogativas e orientações do CPC 29.

Prado e Bernardino (2012) tiveram por objetivo avaliar o impacto das alterações ocorridas pelos novos critérios de contabilização Ativos Biológicos no *valuation* das empresas brasileiras do setor agropecuária, segmento da agricultura. O trabalho procurou evidenciar que a adoção do valor justo como critério para avaliação dos Ativos Biológicos, influencia diretamente no valor das empresas. O resultado demonstrou que as empresas analisadas tiveram impactos no *valuation* com a adoção dessa prática contábil, sendo determinantes para que a empresa aumente seu valor quando o impacto for positivo e reduza o valor quando o impacto for negativo no ajuste.

A pesquisa de Scherch et al. (2013) teve o objetivo de estabelecer o tratamento contábil e as respectivas divulgações relacionadas aos Ativos Biológicos. A pesquisa objetiva também investigar qual o nível de conformidade das empresas de capital aberto de acordo com o CPC 29. O resultado leva em consideração que as empresas que foram analisadas são somente as que apresentaram saldo em dezembro de 2010 de Ativos Biológicos, foram selecionadas pelo cadastro da Economática e publicadas na BM&BOVEPA. Com as informações apresentadas e analisadas chegou a conclusão que as empresas não estão evidenciando todas as informações exigidas pelo CPC 29, pois a média de conformidade foi de 57%. Desta forma sugeriu que as empresas devem tomar uma atitude mais preponderante e essencial quanto ao tratamento contábil e suas demonstrações contábeis em relação aos critérios exigidos pelo CPC 29.

A contabilidade é indispensável para uma empresa, pois ela interpreta os fenômenos econômicos de forma uniforme e é tratada como uma linguagem universal de negócios. Com o crescimento da globalização entre diferentes mercados mundiais, as demonstrações contábeis brasileiras necessitam de uma adequação com as NIC (SCHERCH et al., 2013).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, em convergência das NBC às NIC, publicou o Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola, que trata especificamente sobre este assunto. Desde então, as empresas devem registrar os Ativos Biológicos com base nas prerrogativas estabelecidas pelo CPC 29.

Diante do exposto, este trabalho se justifica, pois trata de um assunto recente na literatura brasileira e tema de destaque para a contabilidade das empresas agropecuárias, cujas informações devem ser reconhecidas nas demonstrações contábeis e explicadas nas notas explicativas, para que possa chegar o mais próximo das exigências previstas no CPC 29.

2 REVISÃO TEÓRICA

Nessa etapa serão analisadas as obras científicas que se refere ao assunto e embasamento teórico proposto pela pesquisa, e são também expostos os principais conceitos e termos técnicos que serão aplicados na pesquisa (PRODANOV, FREITAS, 2013).

Esta pesquisa trata dos aspectos de reconhecimento e mensuração de Ativos Biológicos. Desta forma, entende-se a necessidade de estudar teoricamente o assunto, dividido nos seguintes tópicos: Contabilidade; Ativo; Ativos Biológicos; Reconhecimento e Mensuração dos Ativos Biológicos.

2.1 CONTABILIDADE

Contabilidade é considerada uma ciência, pois possui um objeto específico de caráter investigatório, onde evidencia os fenômenos contábeis sempre baseados em leis, ou seja, em busca de um único objetivo, estudar o patrimônio das entidades, identificando e mensurando suas riquezas (EUSTÁQUIO, GONÇALVES, 2007).

Para Franco (2006, p. 21) a Contabilidade:

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

Marion (2009, p. 28) define a Contabilidade como “um instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora das empresas”. Por essa definição entende-se que as informações serão registradas em forma de relatórios com o intuito de demonstrar e analisar os resultados obtidos pela empresa, auxiliando todos os usuários que se utilizam da contabilidade (administradores, gerentes, governo, bancos, fornecedores, etc.) nas tomadas de decisões.

Conforme Franco (2006, p. 19) a contabilidade tem a função de:

registrar, demonstrar, auditar e analisar todos os fenômenos que ocorrem no patrimônio das entidades, objetivando fornecer informações, interpretações e orientação sobre a composição e as variações desse patrimônio, para a tomada de decisões de seus administradores.

Franco (2006, p. 22) faz um comparativo da contabilidade em relação à história, escrevendo que “sem ela não seria possível conhecer o passado nem o presente da vida econômica da entidade, não sendo também possível fazer previsões para o futuro nem elaborar planos para a orientação administrativa”.

Sendo assim, a contabilidade é indispensável para um bom desempenho na vida de uma entidade, pois através dela pode se obter adequadamente um planejamento financeiro,

isso mediante as informações fornecidas por meio de demonstrações contábeis e possibilitando o acompanhamento da evolução do seu patrimônio, por isso ela existe há muitos anos e vem se adaptando cada vez mais as novas empresas que estão surgindo até os dias atuais.

2.2 ATIVO

Iudícibus (2006, p. 137) enfatiza a importância do estudo do Ativo:

é tão importante o estudo do ativo que poderíamos dizer que é o capítulo fundamental da Contabilidade, porque à sua definição e mensuração está ligada a multiplicidade de relacionamentos contábeis que envolvem receitas e despesas.

Para os profissionais da Contabilidade e para a doutrina contábil, Ativo se define “como um conjunto de bens e direitos à disposição de uma entidade” (FERNANDES; SANTOS; SCHIMIDT, 2006, p. 9). Porém, uma definição mais ampla é apresentada por Sprouse e Moonitz (1962 *apud* FERNANDES; SANTOS; SCHIMIDT, 2006, p. 11) que definem como sendo Ativos aqueles que “representam benefícios futuros esperados, direitos que foram adquiridos pela entidade como resultado de alguma transação corrente ou passada”. Nesta definição pode-se entender que Ativo são os direitos adquiridos pela entidade de forma que irá movimentar as transações de curto ou longo prazo, obtendo benefícios imediatos ou futuros, trazendo um retorno de entradas líquidas de caixa ou em economia de saídas líquidas de caixa.

Segundo o CPC 00 (2014, p. 26):

(a) ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade.

Desta forma, a definição do Ativo identifica somente suas características básicas, não especificando os critérios que devem ser observados para que sejam reconhecidos no balanço patrimonial. Isso devido sua definição conter itens que não possam ser reconhecidos como Ativos e não cumprir os critérios de reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis. Outro fato quanto à definição do Ativo é que “deve-se atentar para sua essência subjacente e realidade econômica e não apenas para sua forma legal.” (CPC 00, 2014, p. 26)

Reconhecimento de Ativos conforme CPC 00 (2014, p. 34):

um ativo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser mensurado com confiabilidade.

O Ativo não poderá ser reconhecido no balanço patrimonial quando os gastos incorridos não forem prováveis de gerar benefícios econômicos além do período corrente,

neste caso esta operação deverá ser reconhecida como uma despesa na demonstração do resultado. Isto não implica que a administração ao incidir nos gastos não teve a intenção de gerar benefícios econômicos futuros para entidade ou de má administração.

2.3.1 Ativos Biológicos

O CPC 29 (2014, p. 3) define Ativo Biológico como sendo “um animal e/ou uma planta, vivos”. Os Ativos Biológicos são considerados um bem da empresa até a colheita, a partir desse momento cessa e termina a vida do Ativo e ele passa a ser considerado um produto agrícola que mediante sua transformação gera um produto resultante após o processamento da colheita. A definição de produção agrícola é: “produto colhido de Ativo Biológico da entidade”.

Sendo assim, o CPC 29 deve ser aplicado para a produção agrícola quando for considerada aquela “obtida no momento e no ponto de colheita dos produtos advindos dos Ativos Biológicos da entidade. Após esse momento, o CPC 16 - Estoques, ou outro Pronunciamento Técnico mais adequado, deve ser aplicado” (CPC 29, 2014, p. 2).

A transformação biológica advém das mudanças físicas que sofre um ser vivo, animal ou planta, mediante o processo de crescimento, degeneração, produção ou procriação. Essa transformação ocorre devido à facilidade do gerenciamento de mudanças, onde promove ou ao menos estabiliza essas condições fundamentais para que o processo ocorra, diferenciando a atividade agrícola das outras. (CPC 29, 2014)

O Quadro 1 apresenta exemplos de Ativos Biológicos, produto agrícola e produtos resultantes do processamento depois da colheita:

Ativos Biológicos	Produto Agrícola	Produtos resultantes do processamento após a colheita
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. 2)

Existem duas divisões para os Ativos Biológicos (CPC 29, 2014, p. 9): Ativos Biológicos Consumíveis podem ser colhidos como produto agrícola ou vendidos como Ativos Biológicos e são classificados como maduros, aqueles que alcançaram a condição de serem colhidos. (Ex: rebanhos mantidos para produção de carne, cana de açúcar, café, soja, laranja e trigo e árvores para produção de madeira). Ativos Biológicos para Produção são aqueles considerados autorrenováveis e são classificados como imaturos que estão aptos para sustentar colheitas regulares. (Ex: rebanhos para produção de leite, vinhas, árvores frutíferas, e árvores das quais se produz lenha para desbaste, mas com manutenção da árvore).

2.3.2 Reconhecimento e Mensuração dos Ativos Biológicos

A base conceitual para uma apresentação e composição das demonstrações contábeis adotada pela IASC define que “reconhecimento é o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimentos” (RECH *et al*, 2006, p. 5).

O CPC 29 (2014, p. 4) cita alguns critérios onde a empresa deve reconhecer o Ativo Biológico quando ou somente quando:

- a) controla o ativo como eventos passados;
- b) for provável que os benefícios econômicos futuros associados com o ativo fluirão para a contabilidade;
- c) o valor justo ou o custo do ativo puder ser mensurado confiavelmente.

Quanto à mensuração dos Ativos Biológicos, surgem muitas dúvidas e dificuldades por ser um Ativo passível de mudanças físicas e o CPC 29 (2014, p. 5) abrange um tratamento

diferenciado, devendo “o ativo biológico 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 resultante da colheita do Ativo Biológico deve ser mensurado no momento da colheita, da mesma forma ao valor justo, menos despesa de venda.

O CPC 29 (2014, p. 4) define que valor justo é “o preço que seria recebido pela venda de um Ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração”. O Ativo Biológico não poderá ser mensurado de forma confiável quando na verdade deveria ser adotado o valor de mercado, conseqüentemente, mensurado ao custo menos qualquer depreciação e perda por irrecoverabilidade acumuladas.

3 METODOLOGIA

Para Andrade (2009, p. 111) o conceito de pesquisa “é o conjunto de procedimentos sistemáticos, baseados no raciocínio lógico, que tem por objetivo encontrar soluções para problemas propostos, mediante a utilização de métodos científicos”. Estes procedimentos dizem respeito ao método que será utilizado para desenvolver a pesquisa. Segundo Kauark, Manhães e Medeiros (2010, p. 53 e 54) a metodologia é a “explicação minuciosa, detalhada, rigorosa e exata de toda ação desenvolvida no método (caminho) do trabalho de pesquisa”. É a explicação do tipo da pesquisa, de todo o método que foi utilizado, como questionário, entrevista, tempo estipulado, equipe de pesquisadores, tratamento dos dados, etc. Para Prodanov e Freitas (2013, p. 126). “Método científico é o conjunto de processos ou operações mentais que devemos empregar na investigação”. Em resumo, é a linha de pensamento empregado no desenvolvimento do trabalho, que será descrito nos itens que seguem.

3.1. DELINEAMENTO DA PESQUISA

O delineamento da pesquisa se destaca, pois tem o papel de encadear planos e organizar o trabalho no intuito de atingir respostas para os problemas de estudo. Na contabilidade não existe um delineamento específico. O pesquisador deve adaptar os métodos de investigação, tendo em vista o problema e objetivos ligados a esta área (RAUPP, BEUREN, 2004). Quanto ao delineamento da pesquisa, este “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” (KERLINGER, 1980, p. 94 *apud* RAUPP, BEUREN, 2004, p. 76). Para esta pesquisa foi traçado a tipologia de delineamento em três categorias: pesquisa quanto a seus objetivos, pesquisa quanto aos procedimentos e pesquisa quanto à abordagem do problema.

3.1.1 A pesquisa quanto a seus objetivos

Andrade (2009, p. 114) fala sobre pesquisa descritiva e diz que “neste tipo de pesquisa, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles”. Para Raupp e Beuren (2004, p. 82) “fica evidente a importância da pesquisa descritiva em contabilidade para esclarecer determinadas características e/ ou aspectos inerentes a ela”. A pesquisa descritiva é utilizada na análise e descrição de problemas em vários estudos na área contábil. Este trabalho se caracteriza como uma pesquisa descritiva, através da análise das empresas listadas na BM&FBOVESPA, sem

nenhuma interferência nos dados já existentes, analisando valores do Balanço Patrimonial e Notas Explicativas.

3.1.2 A pesquisa quanto aos procedimentos

Para Silva e Grigolo (2002, *apud* RAUPP, BEUREN, 2004, p. 89) “a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada.” Essa pesquisa tem a finalidade de organizar informações que estão difundidas, utilizando como uma nova fonte de consulta. Este tipo de pesquisa classifica-se de duas formas: fonte de primeira mão e fonte de segunda mão. A fonte de primeira mão é considerada as que não tiveram nenhum tratamento analítico, por exemplo: “documentos oficiais, reportagens de jornal, cartas, contratos, fotografias, gravações, etc.” (GIL, 1999 *apud* RAUPP, BEUREN, 2004, p. 89) Já a fonte de segunda mão são os documentos que já foram analisados de alguma maneira, por exemplo: “relatórios de pesquisa, relatórios de empresas, tabelas estatísticas, entre outros” (GIL, 1999 *apud* RAUPP, BEUREN, 2004, p. 90).

A pesquisa documental é a mais utilizada na contabilidade, visando analisar a conduta de um setor específico da economia, bem como sua situação patrimonial, econômica e documental. O procedimento utilizado neste trabalho é a pesquisa documental, mediante livros, artigos científicos e materiais disponibilizados na internet (balanço patrimonial e notas explicativas), com o intuito de evidenciar novas situações e conclusões do assunto tratado.

3.1.3 A pesquisa quanto à abordagem do problema

Quanto à abordagem do problema este trabalho caracteriza-se como qualitativo, pois segundo Richardson (1999, p. 80 *apud* RAUPP, BEUREN, 2004, p. 91) “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”. Esta abordagem abrange um tipo de análise intrínseca de determinado assunto que está sendo estudado, visando realçar aspectos que não são reparados em um estudo quantitativo. Ressalta-se ainda que ao abordar uma questão qualitativa pode-se obter uma maneira de entender melhor um fenômeno social. Justificando-se a aparição de questões a serem investigadas com uma metodologia quantitativa e outros que requerem um aspecto diferente, demandando-se da metodologia qualitativa. Este tipo de abordagem é bastante utilizada na contabilidade. Destaca-se que, independente da contabilidade defrontar diretamente com números, a mesma é uma ciência social e não uma

ciência exata como a maioria pensa, justificando-se assim a utilização da abordagem qualitativa. (RAUPP, BEUREN, 2004)

3.2.1 Objeto de pesquisa

Este trabalho foi baseado no artigo de SCHERCH et al (2013), que teve como base uma amostra de 24 empresas listadas na BM&FBOVESPA, que exploram algum tipo de Ativo Biológico ou produto agrícola.

Ainda, com base nas empresas analisadas por SCHERCH et al (2013), foram escolhidas, por conveniência, as empresas que pertencem ao Novo Mercado, Nível 1 e Nível 2, de acordo com a classificação da BM&FBOVESPA. Esta classificação corresponde ao nível de governança de cada empresa, sendo que as empresas do Novo Mercado (NM) possuem um padrão diferenciado pela transparência e pelo mais elevado nível de governança que são exigidos pelos investidores para as novas aberturas de capital e só podem emitir ações com direito de voto, as chamadas ações ordinárias (ON). No Nível 1 (N1) também deve favorecer a transparência e o acesso dos investidores, divulgam, por exemplo, o calendário anual de eventos corporativos como informações adicionais exigidas em lei. O Nível 2 (N2) é um segmento similar ao Novo Mercado, com algumas exceções, como o direito de manter ações preferenciais (PN), que dão o direito ao voto em situações críticas (aprovação de fusões e incorporações da empresa).

Sendo assim, as empresas que são analisadas nesta pesquisa, que apresentaram saldo de Ativos Biológicos no Ativo Circulante ou não Circulante no Balanço Patrimonial em 31 de dezembro de 2014, estão relacionadas no Quadro 2, somando um total de 11 (onze) empresas:

Nome da Empresa	Segmento Setorial	Segmento de Listagem
BRF S.A	Carnes e Derivados	Novo Mercado
Duralex S.A.	Madeira	Novo Mercado
Cia Ferro Ligas da Bahia – FERBRASA	Siderurgia	Nível 1
Fibria Celulose S.A.	Papel e Celulose	Novo Mercado
Itaúsa Investimentos Itaú S.A.	Bancos	Nível 1
JBS S.A.	Carnes e Derivados	Novo Mercado
Klabin S.A.	Papel e Celulose	Nível 2
Marfrig Global Foods S.A.	Carnes e Derivados	Novo Mercado
Minerva S.A.	Carnes e Derivados	Novo Mercado
SLC Agrícola S.A.	Agricultura	Novo Mercado
Suzano Papel e Celulose S.A.	Papel e Celulose	Nível 1

QUADRO 2 – Empresas listadas por segmento setorial e segmento de listagem

Fonte: BM&FBOVESPA (2014)

Tendo como base o artigo citado e as prerrogativas estabelecidas no CPC 29, foi elaborado o Quadro 3, com as informações que serão analisadas.

Item do CPC 29	Aspecto observado nas Demonstrações Contábeis
Item 40	Divulgação do ganho ou a perda do período em relação do valor inicial do ativo biológico e do produto agrícola. Também da mudança no valor justo, menos despesa de venda.
Item 41 e 42	Fornecer uma descrição de cada grupo de ativos biológicos (dissertativa ou quantitativa)?
Item 43	Fornecer uma descrição da quantidade de cada grupo de ativos biológicos, distinguindo entre consumíveis e de produção ou entre maduros ou imaturos.
Item 46	Informações nas demonstrações:
Item 46-a	Foi divulgada as atividades envolvendo cada grupo de ativos biológicos?
Item 46-b	Houve mensurações ou estimativas não financeiras de quantidade físicas de cada grupo de ativos biológicos e/ou de produção agrícola durante o período?
Item 49	A entidade divulgou:
Item 49-a	Existência e o total de ativos biológicos cuja titularidade legal seja restrita e o montante deles, dado como garantia de exigibilidade?
Item 49-b	O valor de compromissos relacionados ao desenvolvimento/aquisição de ativos biológicos?
Item 49-c	Estratégias administrativas de riscos financeiros relacionados com a atividade agrícola?
Item 50	Conciliação das mudanças no valor contábil de ativos biológicos (início/fim do período)?
Caso o valor justo não possa ser mensurado de forma confiável	
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 irreversibilidade 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 irreversível, 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?
Caso a empresa tenha subvenção governamental	
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 (2014) e SCHERCH et al. (2013)

A partir dos itens apresentados no Quadro 3, foram utilizados três tipos de respostas: “sim”, “não” ou “não se aplica”. Finalizando com uma análise e cálculo do percentual de conformidade com a quantidade de itens que foram informados corretamente de cada empresa.

4 RESULTADOS DA PESQUISA E ANÁLISE

Observa-se no Quadro 4 os resultados dos tipos de Ativos Biológicos registrados nas empresas analisadas conforme seu segmento setorial.

Nome da Empresa	Segmento Setorial	Tipos de Ativos Biológicos Registrados
BRF S.A.	Carnes e Derivados	Aves, Suínos, Bovinos e Florestas
Duratex S.A.	Madeira	Reservas Florestais de Eucalipto e Pinus
Cia Ferro Ligas da Bahia – FERBRASA	Siderurgia	Florestas de Madeira
Fibria Celulose S.A.	Papel e Celulose	Florestas de Eucalipto
Itaúsa Investimentos Itaú S.A.	Bancos	Reservas Florestais de Eucalipto e Pinus
JBS S.A.	Carnes e Derivados	Aves e Ovos, Bovinos, Suínos, Ovinos e Culturas Temporárias em Formação
Klabin S.A.	Papel e Celulose	Florestas de Eucaliptos e Pinus
Marfrig Global Foods S.A.	Carnes e Derivados	Aves e Bovinos
Minerva S.A.	Carnes e Derivados	Rebanho
SLC Agrícola S.A.	Agricultura	Soja, Milho, Algodão, Girassol, Cana de Açúcar e Café
Suzano Papel e Celulose S.A.	Papel e Celulose	Florestas de Eucalipto

QUADRO 4 – Tipos de Ativos Biológicos registrados pelas empresas analisadas

Fonte: dados da pesquisa (2016)

4.1 ANÁLISE DOS ATIVOS BIOLÓGICOS X TOTAL DO ATIVO

Observando os dados da Tabela 1, pode-se verificar o percentual da representatividade dos Ativos Biológicos de cada empresa (somando o ativo circulante e não circulante quando houvesse) em relação ao total do ativo das empresas.

TABELA 1 – Ativo Biológico x Total Ativo das empresas

Nome da Empresa	Ativo Biológico	Total do Ativo	Percentual
BRF S.A.	1.813.790	36.103.735	5,02
Duratex S.A.	1.354.693	8.797.107	15,4
Cia Ferro Ligas da Bahia – FERBRASA	172.939	1.461.529	11,83
Fibria Celulose S.A.	3.707.845	25.593.980	14,49
Itaúsa Investimentos Itaú S.A.	1.355.000	48.594.000	2,79
JBS S.A.	2.201.555	82.043.682	2,68
Klabin S.A.	3.667.085	21.173.855	17,32
Marfrig Global Foods S.A.	494.340	20.185.908	2,45
Minerva S.A.	173.381	7.224.461	2,4
SLC Agrícola S.A.	380.220	4.498.634	8,45
Suzano Papel e Celulose S.A.	3.659.421	28.119.456	13,01

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

De acordo com os dados da Tabela 1, nota-se que a empresa Klabin S.A. foi quem atingiu o maior percentual de Ativo Biológico em relação o seu total do Ativo, sendo 17,32%. Isto pelo fato desta empresa atuar em segmentos da indústria de papel para atendimento aos mercados interno e externo: fornecimento de madeira, papéis de embalagem, sacos de papel e caixas de papelão ondulado. Suas atividades são plenamente integradas desde o florestamento até a fabricação dos produtos finais. Tem como Ativo Biológico florestas de eucalipto e pinus.

Já a empresa Minerva S.A foi quem apresentou o menor percentual de Ativo Biológico em relação ao seu Ativo total, sendo 2,40%. As principais atividades da empresa incluem o abate e processamento de carnes; comercialização de carnes in natura resfriadas, congeladas, processadas; e exportação de gado vivo. Os Ativos biológicos são representados integralmente por gado bovino a pasto.

Pode-se observar que a média total do Ativo Biológico com relação ao total do Ativo é de 8,71%. Tem uma média relevante e isso ocorre porque das 11 empresas analisadas somente uma tem atividade agropecuária e algumas de alimentos processados, quando a grande maioria delas tem como atividade principal a exploração de florestas de reflorestamento utilizadas para o abastecimento de madeira nas fabricas.

4.2 CONFORMIDADE COM OS ITENS DO CPC 29

De acordo com os dados da Tabela 2, verifica-se a conformidade das informações nas Notas Explicativas das empresas, de acordo com as prerrogativas estabelecidas no CPC 29.

TABELA 2 – Conformidade das prerrogativas dos itens dos Ativos Biológicos 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 avaliados na empresa (NA)	% DE CONFORMIDADE
BRF S.A.	7	2	4	9	78
Duralex S.A.	7	2	4	9	78
Cia Ferro Ligas da Bahia - FERBRASA	7	2	4	9	78
Fibria Celulose S.A.	5	4	4	9	56
Itausa Investimentos Itaú S.A.	5	4	4	9	56
JBS S.A.	8	1	4	9	89
Klabin S.A.	5	4	4	9	56
Marfrig Global Foods S.A.	5	4	4	9	56
Minerva S.A.	6	3	4	9	67
SLC Agrícola S.A.	6	3	4	9	67
Suzano Papel e Celulose S.A.	8	1	4	9	89

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

As empresas JBS S.A. e a Suzano Papel e Celulose S.A. apresentaram o mesmo percentual atingindo o maior índice de conformidade com as prerrogativas contidas no CPC 29, atendendo 89% dos itens aplicados à empresa. As duas empresas têm atividades diferentes mais ambas atuam no mercado interno e externo, a JBS S.A. tem atividade de abate, frigorificação e industrialização de bovinos, suínos, ovinos e aves e já a Suzano Papel e Celulose S.A. tem por objetivo social a exploração de florestas de eucalipto para uso próprio e venda a terceiros, industrialização e comercialização de celulose e papel.

Enquanto as empresas Fibria Celulose S.A., Itaúsa Investimentos Itaú S.A., Klabin S.A. e Marfrig Global Foods S.A. também apresentaram os mesmos percentuais só que atingindo o menor índice de conformidade com as prerrogativas contidas no CPC 29, atendendo apenas 56% dos itens aplicados à empresa. A Fibria Celulose S.A. opera em um único segmento operacional relacionado à industrialização e o comércio de celulose de fibra curta, a Itaúsa Investimentos Itaú S.A tem como segmento relacionado ao Ativo Biológico à fabricação de painéis de madeira feitos a partir de pinus e eucalipto e a Klabin S.A atua no segmento da indústria de papel para atendimento aos mercados interno e externo: fornecimento de madeira, papéis de embalagem, sacos de papel e caixas de papelão ondulado, sendo assim ambas tem como atividade preponderante a exploração de reservas florestais. Já a empresa Marfrig Global Foods S.A. é uma multinacional de origem brasileira dedicada à produção, industrialização e comercialização no mercado interno e operações internacionais de produtos alimentícios diversificados, com foco em derivados de proteína animal.

4.2.1 Análise dos Itens de Prerrogativas do CPC 29

Conforme os itens de prerrogativas estabelecidos pelo CPC 29, foi feita uma análise de conformidade que podem ser observados na Tabela 3, informando os itens que foram atendidos ou não, e se eram ou não aplicáveis as empresas analisadas.

TABELA 3 – Prerrogativas do CPC 29 x conformidade das empresas

Prerrogativas do CPC 29	% de empresas que atenderam ao item	% de empresas que não atenderam ao item	% de empresas em que não se aplica o item
Item 40	100	0	0
Item 41 e 42	100	0	0
Item 43	27	73	0
Item 46-A	100	0	0
Item 46-B	63	37	0
Item 49-A	18	82	0
Item 49-B	45	55	0
Item 49-C	72	28	0
Item 50	0	0	100
Item 54	0	0	100
Item 55	0	0	100
Item 56	0	0	100
Item 57	0	0	100

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Nota-se que no item 40 que refere-se a divulgação do ganho ou perda do período corrente em relação do valor inicial do Ativo Biológico e também decorrentes da mudança no valor justo, menos despesa de venda dos Ativos Biológicos e nos itens 41 e 42 que refere-se ao fornecimento da descrição de cada grupo dos Ativos Biológicos de forma dissertativa ou quantitativa, as empresas tiveram 100% de conformidade.

No entanto, o item 43 que refere-se ao fornecimento da descrição da quantidade de cada grupo de Ativos Biológicos, distinguindo entre consumíveis e de produção ou entre maduros ou imaturos, teve 27% de conformidade.

Todas as empresas, 100%, atenderam ao item “46-A” que refere-se a natureza das atividades envolvendo cada grupo de Ativos Biológicos. Já o item “46-B” que refere-se a mensuração ou estimativas não financeiras de quantidade físicas de cada grupo de Ativos Biológicos e de produção, foi atendido em 63% de conformidade.

O item “49-A” teve a menor conformidade, apenas 18% atenderam este item que refere-se a existência e o total de Ativos Biológicos cuja titularidade legal seja restrita, e o montante deles dado como garantia de exigibilidade. No item “49-B” que refere-se ao montante de compromissos relacionado com o desenvolvimento ou aquisição de Ativos Biológicos, atenderam a 45% e no item “49-C” que refere-se as estratégias de administração de riscos financeiros relacionados com a atividade agrícola, atenderam 72%.

No item 50 refere-se a entidade apresentou a conciliação das mudanças no valor contábil de Ativos Biológicos entre o início e o fim do período, as empresas atenderam 100%. Já do item 54 ao 56 que refere-se as ocorrências em que o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável e o item 57 que refere-se a divulgação das subvenções governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis, caso a empresa tenha, tratam-se de itens que não se aplicam as empresas analisadas, devido todas as empresas terem evidenciado de alguma maneira o valor justo de seus Ativos Biológicos mensurando-os de forma confiável.

4.2.2 Síntese dos Resultados da Pesquisa de Scherch et al (2013) e o da Presente Pesquisa

Nas Tabelas 4 e 5 pode-se observar uma síntese dos resultados apresentados na pesquisa de Scherch et al. (2013) comparados com os resultados da pesquisa atual, referente a representatividade dos Ativos Biológicos com relação ao total do Ativo das empresas, a conformidade dos Ativos Biológicos das empresas com os itens de prerrogativas do CPC 29 e análise dos itens de prerrogativas do CPC 29.

TABELA 4 – Comparação das pesquisas - Ativos Biológicos x Total Ativo

Nome da Empresa	Pesquisa de Scherch		Pesquisa Atual	
	Ativo Biológico x Total Ativo (%)	Conformidade (%)	Ativo Biológico x Total Ativo (%)	Conformidade (%)
BRF S.A.	4,61	70	5,02	78
Duralex S.A.	16,7	70	15,4	78
Cia Ferro Ligas da Bahia – FERBRASA	25,14	60	11,83	78
Fibria Celulose S.A.	14,63	90	14,49	56
Itaúsa Investimentos Itaú S.A.	0,37	80	2,79	56
JBS S.A.	1,45	36	2,68	89
Klabin S.A.	22,53	80	17,32	56
Marfrig Global Foods S.A.	7,35	55	2,45	56
Minerva S.A.	2,66	64	2,4	67
SLC Agrícola S.A.	6,71	60	8,45	67
Suzano Papel e Celulose S.A	9,58	60	13,01	89

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

Observa-se que na pesquisa de Scherch (2013) a empresa Cia Ferro Ligas da Bahia apresentou 25,14% do Ativo Biológico com relação ao total do Ativo, que comparado com a pesquisa atual teve 11,83%, verifica-se que esta empresa foi a que apresentou a maior redução no percentual de comparação, sendo de 13,31%.

Já a empresa Suzano Papel e Celulose na pesquisa de Scherch apresentou 9,58% do Ativo Biológico com relação ao total do Ativo, que comparado com a pesquisa atual teve 13,01%, apresentando assim o maior aumento no percentual de comparação, sendo de 3,45%.

Verifica-se que a empresa Fibria Celulose foi quem apresentou o maior índice de conformidade dos itens dos Ativos Biológicos, sendo de 90%, mas comparado a pesquisa atual teve 56%, desta forma foi a empresa que obteve a maior queda no percentual de comparação, sendo de 34%.

Com a empresa JBS ocorreu o oposto, pois na pesquisa de Scherch foi quem apresentou o menor índice de conformidade dos itens dos Ativos Biológicos, sendo de 36%, mas comparado a pesquisa atual teve 89%, sendo assim a empresa que apresentou o maior aumento no percentual de comparação, sendo de 53%.

TABELA 5 – Comparação dos itens das prerrogativas do CPC 29

Prerrogativas do CPC 29	Pesquisa de Scherch			Pesquisa Atual		
	% de empresas que atenderam ao item	% de empresas que não atenderam ao item	% de empresas em que não se aplica o item	% de empresas que atenderam ao item	% de empresas que não atenderam ao item	% de empresas em que não se aplica o item
Item 40	100	0	0	100	0	0
Item 41 e 42	96	4	0	100	0	0
Item 43	8	92	0	27	73	0
Item 46-A	92	8	0	100	0	0
Item 46-B	42	58	0	63	37	0
Item 49-A	29	71	0	18	82	0
Item 49-B	13	88	0	45	55	0
Item 49-C	13	88	0	72	28	0
Item 50	88	13	100	0	0	100
Item 54	0	0	100	0	0	100
Item 55	0	0	100	0	0	100
Item 56	0	0	100	0	0	100
Item 57	0	0	100	0	0	100

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

Verifica-se que o item 40 na pesquisa de Scherch (2013), haviam 100% de empresas que atenderam a este item e na pesquisa atual continua com 100%.

Já os itens 41 e 42, “46-A” e 50 na pesquisa de Scherch (2013) apresentaram respectivamente 96%, 92% e 88% de empresas que atenderam a estes itens, mas que comparados com a pesquisa atual atingiram 100% de atendimento a estes itens, obtendo assim um aumento no percentual de comparação respectivamente de 4%, 8% e 12%.

O item 43 na pesquisa de Scherch (2013) apresentou o menor percentual de atendimento ao item, sendo 8% e já na pesquisa atual passou para 27%, obtendo um aumento no percentual de comparação de 19%.

O item “46-B” na pesquisa de Scherch (2013) tinha o percentual de 42% das empresas que atenderam a este item e na pesquisa atual passou para 63%, obtendo um aumento no percentual de comparação de 21%.

No entanto, o item “49-A” na pesquisa de Scherch (2013) apresentou o percentual de 29% das empresas que a atenderam a este item e já na pesquisa atual teve 18%, sendo assim o único item que teve redução no percentual de comparação de 11%.

Os itens “49-B” e “49-C” na pesquisa de Scherch (2013) apresentaram o mesmo percentual das empresas que atenderam a estes itens, sendo de 13% e na pesquisa atual apresentaram respectivamente 45% e 72%, obtendo assim ambos um aumento no percentual de comparação respectivamente de 32% e 59%. Já os itens 54, 55, 56 e 57 tinham na pesquisa de Scherch (2013) 100% das empresas em que não se aplicam a estes itens e continuam com 100% na pesquisa atual.

5 CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve como objetivo descrever sobre o nível de conformidade das informações publicadas pelas empresas listadas na BM&FBOVESPA, segmento de listagem: Novo Mercado, Nível 1 e 2, em relação do CPC 29, no exercício de 2014. Portanto foram feitos levantamentos teóricos mediante livros, artigos científicos e materiais disponibilizados na internet, que contribuíram na percepção do assunto. Logo após foram averiguadas as empresas que apresentaram saldo de Ativos Biológicos no ano de 2014, em seguida foram colhidos os dados das demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial) e notas explicativas que as empresas publicaram na BM&BOVESPA e por último foram calculados os Ativos Biológicos em relação ao Ativo Total e analisados o nível de conformidade das prerrogativas do Pronunciamento Técnico CPC 29.

Todas as empresas que foram analisadas possuem Ativos Biológicos informados no Balanço Patrimonial no Ativo Circulante e/ou Não Circulante. Com relação ao Ativo Total a Klabin S.A. apresentou o maior percentual de representatividade de 17,32% e tem como Ativos Biológicos florestas de eucalipto e pinus. Já a Minerva S.A. apresentou o menor percentual de representatividade de 2,40% e os seus Ativos Biológicos são representados integralmente por gado bovino de pasto. Em comparação com a pesquisa de Scherch et al. (2013) a empresa Cia Ferro Ligas da Bahia foi quem apresentou a maior redução no percentual de representatividade, sendo de 13,31% e tem como Ativos Biológicos florestas de madeira, já a empresa Suzano Papel e Celulose foi quem apresentou o maior aumento no percentual de representatividade, sendo de 13,01% e tem como Ativos Biológicos florestas de eucaliptos.

Das empresas analisadas alcançou-se uma média de 70% de conformidade com as prerrogativas contidas no CPC 29, evidenciando assim, que as empresas estão cumprindo a maioria dos itens de prerrogativas do CPC 29, sendo o maior índice alcançado de 89% e o menor de 56%. Em comparação a pesquisa de Scherch et al. (2013) a média das empresas foi de 66% de conformidade com as prerrogativas contidas no CPC 29, obtendo o maior índice de 90% e o menor de 36%.

Portanto, apurou-se que os itens de prerrogativas do CPC 29 que obtiveram o maior percentual de conformidade nas empresas analisadas, sendo 100%, foram os seguintes: item 40 que refere-se a divulgação do ganho ou perda em relação do valor inicial dos Ativos Biológicos e decorrentes da mudança do valor justo, itens 41e 42 que refere-se ao fornecimento da descrição dos Ativos Biológicos de forma dissertativa ou quantitativa, item 46-A que refere-se a natureza das atividades envolvendo os Ativos Biológicos e o item 50 que

refere-se a conciliação das mudanças no valor contábil dos Ativos Biológicos. Em comparação a pesquisa de Scherch et al. (2013) o item 40 continuou com o mesmo percentual na pesquisa atual, já os itens 41 e 42, 43, “46-A”, “46-B”, “46-B”, “49-B” e “49-C” todos obtiveram um aumento no percentual das empresas quanto ao atendimento destes itens, destacando o item “49-C” com o aumento mais significante, sendo de 59% a mais de conformidade.

As empresas BRF, JBS e Suzano foram as que atenderam ao item 43 que refere-se ao fornecimento da descrição dos Ativos Biológicos distinguindo entre consumíveis e de produção ou entre maduros ou imaturos, visto que este item teve somente 27% de conformidade. Já o item “49-A” que refere-se à existência e o total de Ativos Biológicos dado como garantia de exigibilidade foi atendido somente pelas empresas Cia Ferro e Itausa, obtendo apenas 18% de conformidade. Desta forma estes dois itens foram os que obtiveram o menor percentual de conformidade nas empresas analisadas. E em comparação com a pesquisa de Scherch et al. (2013) o item “49-A” foi o único que obteve uma redução no percentual de atendimento, sendo de 11% a menos de conformidade.

No contexto geral conclui-se que as empresas listadas na BM&FBOVESPA, segmento: Novo Mercado, Nível 1 e 2, no exercício de 2014, estão cumprindo a maioria dos itens contidos nas prerrogativas do CPC 29. Houve uma evolução no nível de conformidade dos Ativos Biológicos desde 2010, o ano da adoção do CPC 29, servindo assim como base para novos estudos e também empresas que possuem Ativos Biológicos, auxiliando no tratamento contábil quanto ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos Ativos Biológicos.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BM&FBOVESPA. **BM&FBOVESPA A Nova Bolsa**. Disponível em: <<http://www.bmfbovespa.com.br/Cias-Listadas/Empresas-Listadas/BuscaEmpresaListada.aspx?idioma=pt-br>>. Acessado em: 03 jul. 2015.

BM&FBOVESPA. **BM&FBOVESPA A Nova Bolsa**. Disponível em: <<https://www.rad.cvm.gov.br/ENETCONSULTA/frmGerenciaPaginaFRE.aspx?NumeroSequencialDocumento=44337&CodigoTipoInstituicao=2>>. Acessado em: 03 jul. 2015.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBIL. **Pronunciamento Técnico CPC 29: Ativo Biológico e Produto Agrícola**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=45>>. Acessado em: 11 ago. 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBIL. **Pronunciamento Contábil 00: Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC>>. Acessado em: 03 jul. 2014.

CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2006. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/443.pdf>>. Acessado em: 12 ago. 2013.

EUSTÁQUIO, Antônio; GONÇALVES, Eugênio Celso. **Contabilidade Geral**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

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

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

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Teoria da Contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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

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

MARION, José 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. 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.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 2. ed. São Paulo. Atlas. 2004

RECH, Ilirio José; PEREIRA, Clesia Vieira; PEREIRA, Ivone Vieira; CUNHA, Moisés Ferreira da. **IAS 41 - Agriculture: Um estudo da aplicação da norma internacional de contabilidade as empresas de pecuária de corte**. In; CONGRESSO USP DE SCHERCH, Cristiene Patrícia; NOGUEIRA, Daniel Ramos; OLAK, Paulo Arnaldo; CRUZ, Cássia Vanessa Olak Alves. **Nível de conformidade do CPC 29 nas empresas brasileiras: Uma análise com as empresas de capital aberto**. 2013. Disponível em: <<http://editora.unoesc.edu.br/index.php/race/article/view/2241/pdf>> Acessado em 26/05/2015

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.

APÊNDICE

APÊNDICE - Aplicação dos Itens de Prerrogativas do CPC 29

Itens	BRF	Duratex	Cia Ferro	Fibria Celulose	Itausa	JBS	Klabin	Marfrig	Minerva	SLC Agrícola	Suzano Papel
CPC 29	2014	2014	2014	2014	2014	2014	2014	2014	2014	2014	2014
Item 40	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Item 41 e 42	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Item 43	Sim	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não
Item 46											
Item 46 – a	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Item 46 – b	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Sim
Item 49											
Item 49 – a	Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Item 49 – b	Sim	Sim	Não	Não	Não	Sim	Sim	Não	Não	Não	Sim
Item 49 – c	Não	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim
Item 50	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Caso o valor justo não possa ser mensurado de forma confiável											
Item 54	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
Item 55	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
Item 56	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
Caso a empresa tenha subvenção governamental											
Item 57	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Legenda:

Sim – Aplicado

Não – Não Aplicado

NA – Não se Aplica