

DIVULGAÇÃO E APURAÇÃO DO ATIVO BIOLÓGICO SOB O OLHAR DO CPC 29: UMA ANÁLISE DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS DO SEGMENTO DE CARNES E DERIVADOS EM 2020 E 2021

SOARES, Ana Karolyna Oliveira¹, MUNIZ, Natiara P.²

¹Discente do Curso de Ciências Contábeis do Unifeso, karolynaoliv.cont@gmail.com

²Mestre em Ciências Contábeis e professora dos Cursos de Administração e Ciências Contábeis do UNIFESO, natiaramuniz@unifeso.edu.br

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo verificar o nível de aderência ao pronunciamento técnico nº 29 do Comitê de Pronunciamento Contábil (CPC 29) e do International Accounting Statement 41 (IAS 41) das companhias abertas do ramo de carnes e derivados nos anos 2020 e 2021. Para isso, foi dado ênfase ao CPC 29, que estabelece o tratamento contábil e as respectivas divulgações dos ativos biológicos e produtos agrícolas. Os documentos utilizados para a pesquisa foram os Balanços Patrimoniais, Notas Explicativas e as Demonstrações do Resultado dos exercícios findos em 31 de Dezembro de 2020 e 2021. A pesquisa identificou que nenhuma das empresas da amostra divulgou todos os itens exigidos pelo CPC 29 e que a empresa Minerva S.A apresentou a melhor divulgação dos seus ativos biológicos na pesquisa e atendeu a 93,75% das exigências apresentadas na tabela do tópico 4.1 deste artigo. Diante dos resultados, observou-se que o Pronunciamento Técnico CPC 29, vigente desde 2009, ainda não foi atendido integralmente pelas companhias abertas do ramo de carnes e derivados.

Palavras-chave: Contabilidade Societária. Ativo Biológico.

ABSTRACT

The purpose of this article is to verify the level of adherence to the technical pronouncement CPC 29 and IAS 41 of public companies in the meat and derivatives sector in the years 2020 and 2021. The emphasis of the article was placed on CPC 29, which establishes the accounting procedure and the respective disclosures of biological assets and agricultural products. The results revealed that none of the companies in the sample disclosed all the items required by CPC 29 and that Minerva S.A was the one that best disclosed its biological assets with 93,75% of adherence to the requirements of the pronouncement. In view of the results, it was observed that the Technical Pronouncement CPC 29, in force since 2009, has not yet been fully complied with by publicly-held companies in the meat products sector.

Keywords: Generally Accepted Accounting Principles; a biological assets.

INTRODUÇÃO

As demonstrações contábeis e financeiras em geral auxiliam na tomada de decisão de seus usuários, sejam eles, internos ou externos, pessoas físicas ou jurídicas. Para que essa tomada de decisão se tornasse mais simples e de fácil compreensão, foram criadas as IFRS- International Financial Reporting Standards, as quais são emitidas pelo IASB – International Accounting Standards Board, órgão criado em 2001 que sucedeu ao IASC – International Accounting Standards Committee, que surgiram para consolidar e globalizar os relatórios das demonstrações contábeis e financeiras emitidos pelas empresas, sendo possível fazer comparativos e análises de empresas nacionais e internacionais, facilitando assim, as investidas nessas. (CALIMAN et al., 2019)

No Brasil, as IFRS entraram em vigor em 28/12/2007 após a aprovação de lei 11.638/2007 e teve seu ciclo concluído em 2010 após a emissão

de um conjunto completo de novas normas contábeis nacionais por meio do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, tais normas foram referenciadas por diversos órgãos reguladores, como por exemplo, a Comissão de Valores Mobiliários - CVM, o Banco Central do Brasil - BACEN, entre outros. Este Comitê foi criado a partir da Resolução CFC nº 1.055/05 e tem como objetivo o estudo, preparo e a emissão de documentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, visando à centralização e uniformização das informações respeitando os padrões internacionais instituídos pelas IFRS.

Neste artigo foi dado ênfase ao CPC 29, que tem por objetivo estabelecer o tratamento contábil e as respectivas divulgações dos ativos biológicos e produtos agrícolas. De acordo com o CPC 29, os ativos biológicos são seres vivos, animais ou plantas, que, após o processo de colheita (extração do produto ou a cessação da vida desse ativo biológico), se transforma em produto agrícola.

Tais ativos passam por uma transformação biológica, que compreende o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que causam mudanças qualitativas e quantitativas.

Com o surgimento do CPC 29 e IAS 41, a partir de 2010 as empresas do segmento de carnes e derivados, por exemplo, ficaram sujeitas a adotar e cumprir as exigências feitas pelo pronunciamento técnico, de forma efetiva e obrigatória. Por este motivo, é necessário analisar como essas empresas realizam a divulgação de seus ativos biológicos e neste artigo foram apresentadas cinco empresas do ramo que possuem capital aberto, e são essas: BRF S/A; JBS; Marfrig; Minerva S/A e Minupar Participações S.A. Com isso, o presente artigo tem como objetivo geral verificar o nível de evidenciação dos ativos biológicos das empresas listadas acima nos anos 2020 e 2021 e pretende-se, ao final deste, responder a seguinte problemática: Qual o nível de aderência às exigências e recomendações do IAS 41 nas demonstrações financeiras das empresas do segmento de carnes e derivados em 2020 e 2021? Para concretizar os objetivos deste artigo, foram utilizados as informações disponíveis no site da CVM, analisando as Demonstrações Financeiras divulgadas pelas empresas em 2020 e 2021, levantando os dados divulgados por elas para apresentar de forma fidedigna, utilizando também tabelas e gráficos para demonstrar os dados coletados. Os objetivos específicos foram divididos da seguinte forma: Apresentar o conceito e os aspectos contábeis sobre o ativo biológico; Identificar os itens que devem ser evidenciados pelas empresas que possuem ativo biológico; Realizar o levantamento das demonstrações contábeis; Levantar os dados apresentados pelas empresas; Tabular os resultados apurados; Apresentar o resultado da pesquisa.

Além desta Introdução, este artigo contém três outras seções: o Referencial Teórico, onde reconhecimento, mensuração e divulgação do ativo biológico são apresentados; a seção de Metodologia, a seção da Análise dos Resultados da pesquisa e, finalmente, a Conclusão.

REFERENCIAL TEÓRICO

Na presente seção são apresentados temas que serviram de suporte para a realização do trabalho, uma abordagem do Pronunciamento Técnico CPC 29 (2009), suas características e particularidades em relação a divulgação e mensuração dos ativos biológicos e produtos agrícolas, bem como, os estudos correlatos que contribuem com a temática estudada.

Conceito de Ativos na contabilidade

Os Ativos de forma mais básica e sem muito aprofundamento formam os bens e direitos que uma entidade possui, tais Ativos podem ser convertidos em recursos monetários através de

sua venda. No Balanço Patrimonial das empresas esses serão divididos em Ativo circulante e Ativo não circulante, dependendo de sua rapidez de conversão em meio monetário.

De forma mais conceituada, Hendriksen & Van Breda (1999:281-3), afirmam que "ativos são essencialmente reservas de benefícios futuros". E mencionam a definição do FASB, encontrada em seu referencial conceitual, no SFAC 62 : "benefícios econômicos futuros prováveis, obtidos ou controlados por uma entidade em consequência de transações ou eventos passados".

Nesse raciocínio, Hendriksen & Van Breda (1999:285), analisando a necessidade de existência de direito específico a benefícios futuros, ressaltam que "o direito deve produzir um benefício positivo; os direitos com benefícios nulos ou negativos em potencial não são ativos". E apresentam elucidativo exemplo:

Se um prédio tiver perdido seu valor como gerador de utilidade, seu único valor residirá no sucateamento dos materiais de que é composto. Se o custo de remoção for igual ou superior ao valor de liquidação dos materiais, o prédio não terá valor algum, não devendo ser considerado um ativo.

Consequentemente, Iudícibus (2000:130) destaca três aspectos a serem observados na definição de ativos:

1. o ativo deve ser considerado à luz de sua propriedade e/ou à luz de sua posse e controle; normalmente as duas condições vêm juntas; 2. precisa estar incluído no ativo, em seu bojo, algum direito específico a benefícios futuros (...) ou, em sentido mais amplo, o elemento precisa apresentar uma potencialidade de serviços futuros (fluxos de caixa futuros) para a entidade; 3. o direito precisa ser exclusivo da entidade; (...).

Iudícibus (2000:131) ainda afirma, adicionalmente, que "bens incorporados por doação são ativos, da mesma forma que os adquiridos ou construídos, desde que confirmem à entidade expectativas de benefícios futuros". Martins (1972:29-30) em sua tese de doutorado, adota a seguinte definição: "Ativo é o futuro resultado econômico que se espera obter de um agente". Quanto ao termo 'agente', Martins explica que o conceito conservador é o de qualificar o agente como sendo o ativo. Assim, o autor afirma que:

O computador é um agente que presta diversos serviços, com o cálculo e

armazenagem de dados, e isso constitui o verdadeiro ativo; o computador é apenas o agente. O caminhão é o agente que proporciona o resultado transporte, e este é o ativo.

Sprouse e Moonitz, citados por Iudícibus (2000:129), no ARS no 3, do AICPA 3, de 1962, também encontram espaço, em sua definição, para dizer que os ativos representam "(...) benefícios futuros esperados, direitos que foram adquiridos pela entidade como resultado de alguma transação corrente ou passada"

Pronunciamento Técnico CPC 29: Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas

O pronunciamento contábil, CPC 29 - Ativo Biológico e Produtos Agrícola aprovado em agosto de 2009, proporcionou uma evolução técnica conceitual para a contabilidade rural e ou agrícola no Brasil, pois antes da vigência desta norma o modelo contábil da atividade agrícola era baseado no custo histórico como base de mensuração, reconhecendo o resultado (lucro ou prejuízo) somente na venda. (DA PAZ et al., 2020) Segundo Barros et al. (2012, p.46) "a mensuração dos ativos biológicos era alcançada pela NBC-T 10.14 (Entidades Agropecuárias), que avaliava por seu valor original ou custo histórico, reconhecendo o ganho (ou perda) somente no momento da realização ou venda".

Em 2009, foi criado o pronunciamento técnico CPC 29 (2009, p.1) baseado no International Accounting Standards (IAS41), com o objetivo de "estabelecer o tratamento contábil, e as respectivas divulgações, relacionados aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas." A partir desse momento, avanços foram notados principalmente na qualidade de informações e evidenciações, embora não ocorram mudanças no caixa das entidades, somente nas contas de balanço e resultado (BARROS et al., 2012).

O Pronunciamento determina que ativos biológicos são seres (animais ou plantas) vivos, exceto plantas portadoras, controlados desde a sua origem (plantação ou nascimento), até a sua degeneração, no momento da colheita ou abate, sendo estabelecido que após a ocorrência da colheita ou abate o ativo biológico passa a ser estoque tornando-se parte do CPC 16. (BASSINI et al., 2018)

A Norma Brasileira de contabilidade nº TSP 26, determina que essas normas devem ser aplicadas para a produção agrícola, assim considerada aquela obtida no momento e no ponto de colheita dos produtos provenientes dos ativos biológicos da entidade. Posteriormente, o CPC 16 – Estoques, ou outro Pronunciamento Técnico mais adequado, deve ser aplicado. Portanto, a normativa 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 do CPC 29 e da NBC TSP 26, mesmo que seu processamento, após a colheita, possa ser extensão lógica e natural da atividade agrícola, e os eventos possam ter similaridades.

A normativa apresenta alguns exemplos de ativos biológicos, produtos agrícolas e produtos resultantes do processamento depois da colheita, que será demonstrado a seguir:

Tabela 1: Exemplos de Ativos biológicos, produtos agrícolas e produtos resultantes do processamento após a colheita segundo o CPC 29.

Ativos biológicos	Produto agrícola	Produtos resultantes do processamento após a colheita
Carneiros	Lã	Fio, tapete
Plantação de árvores para madeira	Árvore 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 procesada
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 de planta portadora, por exemplo, folhas de chá, uvas, óleo de palma e látex, está dentro do alcance do CPC 29. (Item alterado pela Revisão CPC 08)		

Fonte: CPC 29 (2009)

Reconhecimento e Mensuração.

De acordo com o CPC 29, a entidade deve reconhecer um ativo biológico ou produto agrícola quando a entidade controla o ativo como resultado de eventos passados, quando for prová-

vel que benefícios econômicos futuros associados como o ativo fluam para a entidade e quando o valor justo ou o custo do ativo puder ser mensurado confiavelmente.

Segundo Neto (2018, p. 22), o ativo biológico deve ser mensurado pelo seu valor justo, que nada mais é que, 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. Essa mensuração deve ser ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência, exceto para os casos dispostos no item 30 do CPC 29, em que o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável. Vale ressaltar que o produto agrícola colhido de ativos biológicos da entidade também deve ser mensurado ao valor justo, menos a despesa de venda, no momento da colheita. A mensuração do valor justo destes é facilitada pelo seu agrupamento, de acordo com os atributos significativos reconhecidos no mercado em que os preços se baseiam geralmente pela idade e qualidade. A entidade tem por responsabilidade identificar os atributos que correspondem aos atributos usados no mercado como base para fixar o preço.

Divulgação.

Em consonância, o livro de Contabilidade de Agronegócio de Neto (2018, p. 121 e 131), diz que a entidade deve divulgar o ganho ou a perda do período corrente em relação ao valor inicial do ativo biológico e, também, os decorrentes de mudança no valor justo menos a despesa de venda. A mesma deve fornecer também uma descrição de cada grupo de ativos biológicos, que pode ter a forma dissertativa ou quantitativa, distinguindo entre consumíveis e de produção ou entre maduros e imaturos, conforme lhe for mais apropriado. Por exemplo, a entidade pode divulgar o total de ativos biológicos passíveis de serem consumidos e aqueles disponíveis para produção por grupos. A entidade pode, além disso, dividir aquele total entre ativos maduros e imaturos e deve divulgar a base para realizar tais distinções.

Nos itens 44 e 45 do CPC 29 observam-se outras subdivisões para os Ativos biológicos, que podem ser consumíveis e de produção ou maduros e imaturos. Os consumíveis são aqueles passíveis de serem colhidos como produto agrícola ou vendidos como ativos biológicos. Exemplos de ativos biológicos consumíveis são os rebanhos de animais mantidos para a produção de carne, rebanhos mantidos para a venda, produção de peixe, plantações de milho e trigo, produto de planta portadora e árvores para produção de madeira. Os de produção, por sua vez, são os demais tipos como, por exemplo: rebanhos de animais para produção

de leite; árvores frutíferas, das quais é colhido o fruto. Ativos biológicos de produção (plantas portadoras) não são produtos agrícolas, são, sim, mantidos para produzir produtos. Os maduros são aqueles que alcançaram a condição para serem colhidos (ativos biológicos consumíveis), já os imaturos, estão aptos para sustentar colheitas regulares (ativos biológicos de produção).

De acordo com os itens 46 ao 48 da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) nº TSP 26, a entidade deve divulgar o valor justo líquido de despesas de venda da produção agrícola obtida durante o período, determinado no momento da obtenção do produto agrícola, deve-se divulgar também: a existência e o valor contábil de ativos biológicos cuja titularidade legal seja restrita e o valor contábil de ativos biológicos dados como garantia de passivos; a natureza e a extensão das restrições da capacidade de a entidade utilizar ou vender ativos biológicos; o montante de compromissos relacionados com o desenvolvimento ou a aquisição de ativos biológicos e as estratégias de gestão de riscos financeiros relacionadas com a atividade agrícola. A empresa deve apresentar a conciliação das mudanças no valor contábil dos biológicos entre o início e o fim do período corrente, tal conciliação é composta do ganho ou perda decorrente da mudança no valor justo que deve ser divulgado separadamente para ativos biológicos de reprodução e/ou produção e ativos biológicos consumíveis. Inclui também: aumentos devido a compras; aumentos devido a ativos adquiridos por meio de transações sem contraprestação; reduções atribuíveis a vendas e a classificação de ativos biológicos como mantidos para venda; reduções devidas à distribuição gratuita ou por valor irrisório; reduções devidas à obtenção do produto agrícola; aumento resultante de combinações no setor público; e etc.

ESTUDOS CORRELATOS

Para complementar este estudo, foram consultados estudos anteriores referentes ao tema tratado, que contribuem para esclarecer e demonstrar os critérios utilizados na evidenciação dos ativos biológicos e produtos agrícolas.

Rech et al. (2006) fizeram sua análise com base na IAS 41 aplicando seus conceitos de reconhecimento, mensuração e evidenciação, no segmento de pecuária de corte. O estudo verificou que o método de valor justo é aplicável à pecuária de corte pela existência de um mercado ativo, onde os produtos são homogêneos e as negociações são frequentes, facilitando a análise com base nos valores de mercado.

A pesquisa de Finatelli e Ortega (2013) teve por objetivo identificar o nível de transparência e evidenciação nas demonstrações contábeis, com uso do CPC 29. Indicaram em seu trabalho

que é significativa a quantidade de empresas que deixaram de evidenciar informações utilizadas na mensuração dos ativos, assim como a taxa de desconto utilizada pela empresa na realização do fluxo de caixa descontado, a inexistência de tais informações prejudicam de forma significativa a análise.

O estudo de Brito (2010) teve por objetivo estudar a subjetividade encontrada na aplicação do valor justo na mensuração dos ativos biológicos na atividade pecuária bovina no Brasil, a partir dos aspectos conceituais e as exigências determinadas pelo Pronunciamento Técnico CPC 29. Os resultados da pesquisa indicaram a aplicação do valor justo na atividade agropecuária, porém, ressaltaram que em algumas fases da vida animal, essa aplicação encontra maiores restrições e gera mais subjetividade.

Barros et al. (2012) realizaram uma análise do impacto da mensuração a valor justo dos ativos biológicos das empresas listadas na BM&FBOVESPA nos exercícios de 2008 a 2010 e enfatizaram o impacto na evidenciação dos ativos biológicos, que apresentaram valores com variação crescente no período.

Silva et al. (2012) analisaram os requisitos de divulgação do CPC 29 nas empresas de capital aberto e fechado do setor de agronegócio. A pesquisa concluiu que a utilização do valor justo como base de mensuração foi utilizado em grande parte da amostra estudada, porém, os autores enfatizam a precariedade das demais informações, inclusive das premissas do método adotado.

ASPECTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos objetivos, a pesquisa se caracteriza como descritiva. Essa metodologia, segundo Silva & Menezes (2000, p. 21), descreve as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis, envolvendo o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados: questionário e observação sistemática. E de acordo com Raupp e Bauren (2004, p.81), a pesquisa descritiva caracteriza-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a segunda. Neste contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos.

Para a pesquisa se fez necessário o uso de procedimentos documentais, pois os dados utilizados foram coletados por meio da análise de relatórios e documentos contábeis divulgados pelas empresas no período de 2021 e 2022, constando as demonstrações financeiras anuais de 2020 e 2021, essas demonstrações serviram de base sólida para apresentação dos resultados. De acordo com Gil (2002, p. 62-3), a pesquisa documental apresenta algumas vantagens por ser “fonte rica e estável de

dados”: não implica altos custos, não exige contato com os sujeitos da pesquisa e possibilita uma leitura aprofundada das fontes.

Caracteriza-se ainda como pesquisa qualitativa em se tratando da problemática do artigo. De acordo com o estudo de Raupp e Beuren (2004, p.92), em relação a pesquisa qualitativa pôde-se verificar que “concebem análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.”

A população utilizada para a realização da pesquisa foram as empresas do segmento de carnes e derivados que possuem capital aberto e evidenciam seus ativos biológicos por meio dos relatórios contábeis. Para isso, foram selecionadas cinco empresas para fazer parte da amostra, são elas: BRF S/A; JBS; Marfrig; Minerva S/A e Minupar Participações S.A.

Para realizar a análise de dados será utilizado um check-list adaptado de Kruger, S. D.; et al. (2014), com intuito de identificar o nível de aderência às exigências e recomendações do CPC 29, no que se refere ao item divulgação de ativos biológicos. Os documentos utilizados para a pesquisa foram os Balanços Patrimoniais, Notas Explicativas e as Demonstrações do resultado dos exercícios findos em 31 de Dezembro de 2020 e 2021, de cada uma das empresas. Todos os dados foram extraídos do site da Comissão dos Valores Mobiliários (CVM).

RESULTADO DA PESQUISA

Após a análise e coleta de dados das demonstrações divulgadas pelas empresas nos anos 2020 e 2021, através de um checklist adaptado de Kruger, S. D.; et al. (2014), foram identificadas as seguintes situações, divididas em 22 itens e seus subitens. Vale ressaltar que, o resultado dos anos 2020 e 2021 foram idênticos, sendo assim, a pesquisa será apresentada de forma unificada.

Resultado da pesquisa consolidado

Tabela 2 – Listagem de itens de divulgação determinados pelo CPC 29								
ANOS:	2020				2021			
Itens do CPC 29 referentes à divulgação de ativos biológicos e produtos agrícolas	Sim	%	Não	%	Sim	%	Não	%
1) Há divulgação de ganho ou perda do período em relação (apresentação dos saldos inicial e final do período):								
a) ao valor do ativo biológico?	5	100,00%	0	0,00%	5	100,00%	0	0,00%
b) ao produto agrícola?	1	20,00%	4	80,00%	1	20,00%	4	80,00%
c) à mudança no valor justo, menos a despesa de venda dos ativos biológicos?	2	40,00%	3	60,00%	2	40,00%	3	60,00%
2) Há descrição de cada grupo de ativos biológicos e produtos agrícolas?	5	100,00%	0	0,00%	5	100,00%	0	0,00%
3) Há distinção entre os ativos biológicos:								
a) consumíveis e de produção?	4	80,00%	1	20,00%	4	80,00%	1	20,00%
b) maduros e imaturos?	2	40,00%	3	60,00%	2	40,00%	3	60,00%
4) Há divulgação da natureza das atividades envolvendo cada grupo de ativos biológicos?	5	100,00%	0	0,00%	5	100,00%	0	0,00%
5) Há divulgação de mensurações ou estimativas não-financeiras de quantidade físicas:								
a) de cada grupo de ativos biológicos no final do período?	4	80,00%	1	20,00%	4	80,00%	1	20,00%
b) da produção agrícola durante o período?	2	40,00%	3	60,00%	2	40,00%	3	60,00%
6) Há informações sobre o método e as premissas significativas aplicados na determinação do valor justo de cada grupo de produto agrícola no momento da colheita e de cada grupo de ativos biológicos?	3	60,00%	2	40,00%	3	60,00%	2	40,00%
7) Há divulgação do valor justo, menos a despesa de venda do produto agrícola colhido durante o período, determinado no momento da colheita?	0	0,00%	5	100,00%	0	0,00%	5	100,00%
8) Há informação sobre:								
a) a existência e o total de ativos biológicos cuja titularidade legal seja restrita?	1	20,00%	4	80,00%	1	20,00%	4	80,00%
b) a existência e o total dos produtos agrícolas cuja titularidade seja restrita?	0	0,00%	5	100,00%	0	0,00%	5	100,00%
9) Há divulgação do montante de ativos biológicos dados como garantia de exigibilidades?	2	40,00%	3	60,00%	2	40,00%	3	60,00%
10) Há informações sobre o montante de compromissos relacionados com o desenvolvimento ou aquisição de ativos biológicos?	3	60,00%	2	40,00%	3	60,00%	2	40,00%

11) Há divulgação das estratégias de administração de riscos financeiros relacionadas com a atividade agrícola?	3	60,00%	2	40,00%	3	60,00%	2	40,00%
12) Há conciliação das mudanças no valor contábil de ativos biológicos entre o início e o fim do período corrente?	3	60,00%	2	40,00%	3	60,00%	2	40,00%
13) Se, sim, a conciliação inclui:	2	40,00%	3	60,00%	2	40,00%	3	60,00%
a) ganho ou perda decorrente da mudança no valor justo menos a despesa de venda?								
14) Se, sim, a conciliação inclui:								
a) aumentos devido às compras?	2	40,00%	3	60,00%	2	40,00%	3	60,00%
b) reduções atribuíveis às vendas e aos ativos biológicos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos mantidos para essa finalidade?	2	40,00%	3	60,00%	2	40,00%	3	60,00%
c) reduções devidas às colheitas?	2	40,00%	3	60,00%	2	40,00%	3	60,00%
d) aumento resultante de combinação de negócios?	0	0,00%	5	100,00%	0		5	100,00%
e) diferenças cambiais líquidas decorrentes de conversão das demonstrações contábeis para outra moeda de apresentação?	0	0,00%	5	100,00%	0		5	100,00%
f) e, também, do oposto, ou seja, de conversão de operações em moeda estrangeira para a moeda de apresentação das demonstrações da entidade?	2	40,00%	3	60,00%	2	40,00%	3	60,00%
15) Há divulgação separada do total da mudança no valor justo menos a despesa de venda dos ativos biológicos decorrentes de mudanças físicas e de alterações de preços no mercado, incluído no resultado?	2	40,00%	3	60,00%	2	40,00%	3	60,00%
16) Se, sim, as informações são por:								
a) grupo/conta/tipo de ativo?	2	40,00%	3	60,00%	2	40,00%	3	60,00%
17) A entidade mensura ativos biológicos pelo custo, menos qualquer depreciação e perda no valor recuperável acumuladas?	1	20,00%	4	80,00%	1	20,00%	4	80,00%
18) Se, sim, divulga:								
a) descrição dos ativos biológicos e/ou produtos agrícolas?	1	20,00%	4	80,00%	1	20,00%	4	80,00%
b) explicação da razão pela qual o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável?	1	20,00%	4	80,00%	1	20,00%	4	80,00%
c) se possível, uma faixa de estimativas dentro da qual existe alta probabilidade de se encontrar o valor justo?	1	20,00%	4	80,00%	1	20,00%	4	80,00%
d) o método de depreciação utilizado?	1	20,00%	4	80,00%	1	20,00%	5	80,00%
e) a vida útil ou a taxa de depreciação utilizada?	1	20,00%	4	80,00%	1	20,00%	1	80,00%
f) o total bruto e a depreciação acumulada (adicionada da perda por irrecuperabilidade acumulada) no início e no final do período?	0	0,00%	5	100,00%	0		5	100,00%

g) ganho ou perda reconhecido sobre a venda de ativos biológicos mantidos pelo custo?	1	20,00%	4	80,00%	1	20,00%	4	80,00%
h) perdas irrecuperáveis?	0	0,00%	5	100,00%	0	0,00%	5	100,00%
i) reversão de perdas no valor recuperável?	0	0,00%	5	100,00%	0	0,00%	5	100,00%
j) depreciação?	1	20,00%	4	80,00%	1	20,00%	4	80,00%
19) A menção de ativos biológicos previamente mensurados pelo custo, menos qualquer depreciação e perda de valor recuperável que se tornaram mensuráveis pelo valor justo?	0	00,00%	5	80,00%	0	00,00%	5	80,00%
20) Se, sim:								
a) Há uma descrição dos ativos biológicos?	0	00,00%	5	100,00%	0	00,00%	5	100,00%
21) Se, sim:								
a) há uma explicação da razão pela qual a mensuração do valor justo se tornou mensurável de forma confiável?	0	00,00%	5	100,00%	0	00,00%	5	100,00%
22) Se, sim:								
a) há informações sobre o efeito da mudança?	0	00,00%	5	100,00%	0	00,00%	5	100,00%

Fonte: Adaptado de Kruger, S. D.; et al. (2014)

Inicialmente o item 1 que trata sobre a divulgação de ganho ou perda do período em relação ao valor do ativo biológico, produto agrícola e à mudança no valor justo menos a despesa de venda dos ativos biológicos, que nada mais é que a apresentação dos saldos inicial e final do período, tiveram os seguintes resultados, respectivamente: 5/5 empresas, com 100,00%; 1/6 empresas, com 20,00% sendo que este subitem não deve ser levado em consideração visto que a coleta de dados foi apenas em empresas com ativo biológico e coincidentemente uma delas possui produto agrícola em sua atividade e para o último subitem foram 2/5 empresas, com 40,00%.

O item 2 questiona se há descrição de cada grupo de ativos biológicos e produtos agrícolas que tiveram um resultado de 5/5 com 100,00%. Em relação ao item 3 que compreende há distinção entre os ativos biológicos consumíveis e de produção 4/5 empresas fizeram essa divulgação sendo 80,00% da amostra, por outro lado se houve distinção entre maduros e imaturos, apenas 2/5 empresas cumpriram, sendo 40,00%. No item 4 temos a divulgação da natureza das atividades envolvendo cada grupo de ativos biológicos, que obtivemos um resultado de 5/5 empresas divulgando tal informado sendo 100,00% da amostra.

Relacionado ao item 5 temos a mensuração ou estimativas não-financeiras de quantidade físicas de cada grupo de ativos biológicos ao final do período e sobre esse item apenas 4/5 empresas fizeram essa apresentação sendo 80,00%. No que

se refere ao item 6 temos o questionamento sobre o método e as premissas significativas aplicados na determinação do valor justo de cada grupo de ativos biológicos, em que apenas 3/5 ou 60,00% das empresas realizaram a divulgação dessas informações em suas notas explicativas. Em seguida temos o item 7 que trata sobre a divulgação do valor justo, menos a despesa de venda do produto agrícola colhido durante o período, este item não foi divulgado por nenhuma das empresas no período informado, visto que a maioria possui apenas ativos biológicos.

Para o cumprimento do item 8 as empresas precisam informar em suas notas explicativas ou nas observações das demonstrações se existe ou o total de ativos biológicos cuja titularidade legal seja restrita e apenas uma das cinco empresas divulgaram essa informação, sendo 20,00%. Trata-se da Minerva S.A. que mesmo não possuindo ativos biológicos na situação descrita acima, fez a divulgação informando justamente que no período não haviam ativos biológicos com titularidade restrita, nestes casos a omissão de informação não pode ser considerada a não existência de algo.

No item 9 é questionado se nas demonstrações existe divulgação do montante de ativos biológicos dados como garantia de exigibilidade, que obtivemos uma fração de 2/5 empresas sendo 40,00%. Já o item 10 indaga se há informações sobre o montante de compromissos relacionados com o desenvolvimento ou aquisição de ativos biológicos, tivemos um resultado de 3/5 compa-

nhas realizando essa divulgação, sendo 60,00% da amostra. Em contrapartida, no próximo item de número 11 temos a divulgação das estratégias de administração de riscos financeiros relacionadas com a atividade agrícola, em que 3/5 empresas cumpriram com as solicitações deste item, com percentual de 60,00%.

De acordo com o item 12, apenas 3/5 empresas fizeram a conciliação das mudanças no valor contábil de ativos biológicos entre o início e o fim do período corrente, que corresponde a 60,00% das companhias da amostra. O item 13 é uma continuação do 12, onde questiona se em tal conciliação está incluído a divulgação do ganho ou perda decorrente da mudança no valor justo menos a despesa de venda, que dessas 3 empresas, apenas 2 informaram. O item 14 por sua vez, também é uma continuação do 12, indagando se em tal conciliação está incluso o aumento devido às compras; reduções atribuíveis às vendas e aos ativos biológicos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos mantidos para essa finalidade; reduções devidas às colheitas; aumento resultante de combinação de negócios e as diferenças cambiais líquidas decorrentes de conversão das demonstrações contábeis para outra moeda de apresentação e também do oposto, ou seja, de conversão em moeda estrangeira para a moeda de apresentação das demonstrações da entidade. Para estes, tivemos os seguintes resultados, respectivamente: 2/5, sendo 40,00%; 2/5, sendo 40,00%; 2/5, sendo 40,00%; 1/5 sendo 20,00%; 0/5, sendo 0,00%; e por fim 2/5, sendo 40,00% das empresas.

O item 15 demanda se há uma divulgação separada do total da mudança no valor justo menos a despesa de venda dos ativos biológicos decorrentes de mudanças físicas e de alterações de preços no mercado, e sobre este item apenas 2 das 5 empresas incluíram em seu resultado tal informado, sendo um percentual de 40,00%. Por sua vez, o item 16 é uma continuação do 15 e questiona se essa informação está dividida por grupo, conta e tipo de ativo, e ambas as 2 empresas que cumpriram com o 15 fizeram o mesmo com o item 16.

Os itens 17 ao 22 são destinados às empresas que mensuram seus ativos biológicos pelo custo, que no caso da amostra temos apenas uma empresa nesta situação, que é a JBS S.A. e serão comentados a seguir.

O item 17 questiona justamente se a empresa mensura ativos biológicos pelo custo, menos qualquer depreciação e perda no valor recuperável acumuladas, e para este temos a fração de 1/5 companhias, sendo 20,00%. No item 18 temos uma continuação do item 17, em que serve apenas para as empresas que mensuram os ativos biológicos pelo custo e faz as seguintes indagações: Se a empresa divulga a descrição dos ativos biológi-

cos mensurados pelo custo; a explicação da razão pela qual o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável; se possível, uma faixa de estimativas dentro da qual existe alta probabilidade de se encontrar o valor justo; o método de depreciação utilizado; a vida útil ou a taxa de depreciação utilizada; o total bruto e a depreciação acumulada no início e no final do período; o ganho ou perda reconhecido sobre a venda de ativos biológicos mantidos pelo custo; perdas irrecuperáveis; reversão de perdas no valor recuperável; e a depreciação. Para estes quesitos, foram encontrados os seguintes resultados, respectivamente: Dos quesitos um ao cinco do item 18 obtivemos o mesmo resultado de 1/5 sendo, 20,00% das empresas; 0/5 sendo 0,00% da amostra; 1/5 sendo 20,00%; 0/5 sendo 0,00%; 0/5 sendo 0,00%; e 1/5 sendo 20,00% das companhias.

No que se refere aos itens 19 ao 22, nenhuma das empresas fizeram a divulgação dos mesmos, sendo as descrições dos itens referente às empresas que mensuram seus ativos biológicos pelo custo menos qualquer depreciação acumulada, que tinham as seguintes solicitações, respectivamente: Menção de ativos biológicos previamente mensurados pelo custo, menos qualquer depreciação e perda de valor recuperável que se tornaram mensuráveis pelo justo; Se há uma descrição dos ativos biológicos; Se há uma explicação da razão pela qual a mensuração do valor justo se tornou mensurável de forma confiável; e se há informação sobre o efeito da mudança.

Resultado por empresa

Neste tópico é apresentado o resultado da pesquisa por empresas através de uma tabela, referente aos itens apresentados no tópico anterior. Visto que os resultados de 2020 foram os mesmos de 2021, será apresentado apenas uma tabela para os dois anos.

Tabela 3: Cumprimento dos itens por empresa

Empresas	Itens divulgados	Quantidade	%
Minerva	1;2;3;4;5;6;8;9;10; 11;12;13;14;15;16	15/22	68,18%
Minupar	1;2;3;4;5	5/22	22,72%
Marfrig	1;2;4;9;11	5/22	22,72%
Brf	1;2;3;4;5;6;10; 11;12;15	10/22	45,45%
Jbs	1;2;3;4;5;6;10;12; 13;14;17;18	12/22	54,54%

Fonte: Dados da pesquisa (2022)

Observando a tabela acima podemos verificar que a empresa que melhor divulgou seus ativos biológicos em 2020 e 2021 foi a Minerva S.A. com 68,18% de aderência às exigências do

CPC 29, sem levar em consideração que os itens 17 ao 22 eram específicos apenas para as empresas que mensuram seus ativos pelo custo menos qualquer depreciação acumulada, desconsiderando estes itens a empresa estaria com 93,75% de aderência às exigências, visto que a mesma mensura seus ativos biológicos pelo valor justo menos as despesas de venda, trazendo um percentual excelente em relação às demais empresas da amostra.

Outro destaque que temos em relação à tabela acima é para as empresas que tiveram o pior desempenho entre as empresas da amostra, trata-se da Minupar Participações S.A e da Marfrig, que cumpriram apenas cinco exigências das vinte e duas elencadas na tabela que se encontra no tópico 4.1 deste, nos anos de 2020 e 2021, que foi feita com base no pronunciamento técnico CPC 29. Apesar de terem a mesma quantidade de exigências cumpridas, tiveram itens que uma fez a divulgação e a outra não, itens esses que são de extrema importância para que seja realizado a melhor divulgação e apuração dos ativos biológicos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve por objetivo verificar o nível de aderência, às exigências e recomendações do Pronunciamento técnico CPC 29 - Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas, das companhias abertas do segmento de carnes e derivados, nos anos 2020 e 2021. Através das demonstrações financeiras e notas explicativas, identificaram-se os critérios de evidenciação e mensuração dos ativos biológicos das companhias da amostra, a fim de verificar se estes atendem as exigências do pronunciamento.

Observou-se por intermédio da pesquisa que, todas as empresas da amostra divulgaram os saldos inicial e final do período em relação ao valor do ativo biológico e também descreveram cada grupo de ativos biológicos e a natureza das atividades envolvendo cada um desses grupos conforme orienta o CPC 29. Porém, essas foram as únicas exigências que todas as empresas cumpriram nos respectivos anos de pesquisa deste.

Constatou-se que, apenas 20% das companhias mensuram seus ativos biológicos pelo custo menos qualquer depreciação e perda no valor recuperável acumuladas. O que chama atenção é que essa empresa divulgou também, de forma correta, o motivo pelo qual o valor justo não poderia ser mensurado de forma confiável, a descrição desses ativos e ainda o método da depreciação utilizada e a vida útil desses ativos biológicos, de acordo com o solicitado pelo IAS 41 e CPC 29.

Contudo, verificou-se que 80% das empresas não informaram em suas notas explicativas a existência e o total de ativos biológicos cuja titularidade legal seja restrita, em que o fato de não ter, não é justificada para que o mesmo não seja in-

formado. Visto que, a única empresa que cumpriu essa exigência no referido período não possuía ativo biológico cuja titularidade legal seja restrita, porém, informou em suas notas explicativas que no momento não tinha ativos com a situação descrita acima, fazendo assim, o devido cumprimento ao que é exigido pelo CPC 29.

Diante dos resultados, observa-se que o Pronunciamento Técnico CPC 29, vigente desde 2009, ainda não foi atendido integralmente pelas companhias abertas do ramo de carnes e derivados. Apesar do resultado geral não ter sido muito ruim, ainda existem alguns detalhes do pronunciamento que essas empresas precisam se atentar e realizar a devida divulgação dos mesmos.

Recomenda-se que sejam realizados novos estudos na área envolvendo empresas do mesmo ramo nos anos seguinte, dando mais ênfase nos itens que deste as companhias deixaram de divulgar, para que seja verificado a evolução destas ao longo dos anos seguintes, visto que neste trabalho não houve evolução em relação a 2020 para 2021, visto que os dados da pesquisa foram idênticos nos dois anos.

REFERÊNCIAS

1. AUGUSTO, Cleiciele Albuquerque; DE SOUZA, José Paulo; DELLAGNELO, Eloise Helena Livramento; CARIO, Silvio Antonio Ferraz. - Pesquisa Qualitativa: rigor metodológico no tratamento da teoria dos custos de transação em artigos apresentados nos congressos da Sober (2007-2011). Disponível em: <https://www.scielo.br/j/resr/a/zYRCKvNGKX-jbDhtWhqjxMyZQ/?lang=pt>
2. BARROS, C. C.; SOUZA, F. J. V.; ARAUJO, A. O.; SILVA, J. D. G.; SILVA, M. C. - O impacto do valor justo na mensuração dos ativos biológicos nas empresas listadas na BM&FBOVESPA. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5345/3949>
3. BASSINI, Jessica Aline; ZANIN, Antônio & DE CAMARGO, Tiago Francisco - EVIDENCIAÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS DE ACORDO COM O PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 29 EM EMPRESAS LISTADAS NA B3. Disponível em: <https://www.ufrgs.br/congressocont/index.php/IIIContUFRGS/IIIContUFRGS/paper/download/94/60>.
4. BRITO, E. Um estudo sobre a subjetividade na mensuração do valor justo da atividade da pecuária bovina. 2010. 109 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Ribeirão Preto, 2010.
5. CALIMAN, Iara Gagno; JÚNIOR Antônio Carlos Brunozi & SANT'ANNA Victor Souza - Ativo Biológico e Produto Agrícola: Análise do Disclosure de Empresas de Capital Aberto

- Listadas na B3. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/19UspInternational/ArtigosDownload/1331.pdf>
6. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC.Pronunciamento Técnico CPC 29, de 07 de agosto de 2009. Ativo biológico e produto agrícola. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 41. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=60>
 7. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC.Pronunciamento Técnico CPC 46, de 7 de dezembro de 2012. Mensuração do valor justo. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS 13. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=78>
 8. Consulta de Documentos de Companhias - Disponível em: <https://cvmweb.cvm.gov.br/SWB/Sistemas/SCW/CPublica/CiaAb/FormBuscaCiaAb.aspx?TipoConsult=c>
 9. DA PAZ, Khristóferon Teixeira; NUNES, Rodolfo Vieira; SALES, George André Willrich. - Impactos da Alteração da Norma CPC 29 - Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas, Aplicado na Indústria Sucoenergética do Estado de São Paulo. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/20UspInternational/ArtigosDownload/1929.pdf>
 10. DE SOUZA Fabricio Afonso; COSTA Mônica de Oliveira; MARIANO Farana de Oliveira & MONTE Aline de Souza - Ativo Biológico e Produto Agrícola: Uma Análise da Aderência das Empresas de Papel e Celulose à IAS 41 no Período de IFRS Obrigatória. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos152015/264.pdf>
 11. FERREIRA Luiz Felipe & ARAUJO Alessandra Rodrigues Machado - ATIVOS BIOLÓGICOS: UM ESTUDO SOBRE A APLICABILIDADE DO CPC 29 EM SOCIEDADES COOPERATIVAS. Disponível em: <http://engemausp.submissao.com.br/19/anais/arquivos/221.pdf>
 12. FINATELLI, J. R.; ORTEGA, G. R. Ativos biológicos: nível de transparência e evidência nas demonstrações contábeis. Revista Brasileira de Contabilidade, n. 196, v.XX, p. 66-79,2013
 13. GOULART, A. M. C; O Conceito de Ativos na Contabilidade: Um Fundamento a ser Explorado*. Revista Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, n. 28, p. 56 - 65, jan./abr. 2002. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rcf/a/6GQJvJjSLm3NsZR7fh45CFg/?format=pdf&lang=pt>
 14. HENDRIKSEN, Eldon S., VAN BREDA, Michael F. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999. Tradução da 5a edição americana por Antonio Z. Sanvicente.
 15. IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade, 6.ed. São Paulo: Atlas, 2000.
 16. IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
 17. KRUGER, Silvana D.; BORDIGNON, Andrea; MAZZIONI, Sady; GUBIANI, Clésia Ana. - Tratamento contábil dos ativos biológicos e produtos agrícolas em cooperativas de Santa Catarina. Disponível em: <https://reunir.revistas.ufcg.edu.br/index.php/uacc/article/view/150/pdf>
 18. MARTINS, Eliseu. Avaliação de Empresas: da Mensuração Contábil à Econômica. In Caderno de Estudos, São Paulo: Fipecafi e EAC/FEA/USP, n.24, v.13, p.28-37, jul./dez. 2000.
 19. MAZETTO Nathaniel Antônio; KRUGER Silvana Dalmutt; DOMENICO Daniela Di; BUGALHO Diones Kleining & BUGALHO Francieli Morlin - Ativos biológicos: evidência e conformidade ao CPC 29 em empresas listadas na B3. Disponível em: <https://www.sustenere.co/index.php/rbadm/article/download/CBPC-2179-684X.2020.004.0018/2360/11213>.
 20. Metodologia. Disponível em: https://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/9443/9443_4.PDF
 21. Metodologia. Disponível em: https://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/9443/9443_4.PDF
 22. NETO, José M. S. Contabilidade de Agronegócio. Atena Editora, 2018. Disponível em: <https://www.atenaeditora.com.br/wp-content/uploads/2018/09/E-book-Contabilidade-do-Agroneg%C3%B3cio.pdf>
 23. PIANA, Maria Cristina - A construção da pesquisa documental: avanços e desafios na atuação do serviço social no campo educacional. Disponível em: <https://books.scielo.org/id/vwc8g/pdf/piana-9788579830389-05.pdf>
 24. RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 76-97.
 25. RECH, I. J.; PEREIRA, I. V.; CUNHA, M. F.; PEREIRA, C. C. IAS 41 - Agriculture: um estudo da aplicação da norma internacional de contabilidade às empresas de pecuária de corte. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 6.. 2006. São Paulo-SP. Anais... São Paulo. FEA/USP, 2006. CD-ROM.
 26. SILVA, R. M.; FIGUEIRA, L.; PEREIRA, L.; RIBEIRO, M. S. Processo de convergência às normas internacionais de contabilidade: Uma Análise dos Requisitos de Divulgação do CPC 29. Social Science Research Network. (Feb, 2012). Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=2012705>.
 27. GIL, Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.