

Tratamento Contábil de Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas: uma Análise das Principais Empresas do Agronegócio Brasileiro

Resumo

O processo de convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais ganhou ênfase no Brasil e foi legalmente determinado com a adoção das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09 e com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), traduzindo-se num desafio para empresas, profissionais da contabilidade e professores. O *fair value* tem sido apresentado como medida de avaliação de certos ativos específicos, dotados de vida, que estão sujeitos a transformações biológicas que afetam significativamente o seu valor. Assim, o objetivo deste trabalho é avaliar o grau de observância das disposições contidas no Pronunciamento Técnico CPC 29, em relação aos ativos biológicos, por três grandes empresas do agronegócio brasileiro: JBS, Brasil Foods (BRF) e Marfrig Group. A revisão bibliográfica e documental foi o método utilizado para obtenção dos principais conceitos pertinentes ao tema. A pesquisa possui uma abordagem qualitativa, cujo objetivo caracteriza-se como exploratório descritivo. À luz da análise efetuada, é possível depreender que as empresas Marfrig e JBS optaram pela mesma forma de evidenciação, parcial, em relação às exigências do CPC 29. Já a empresa BRF optou por avaliar, em 2010, os possíveis impactos dos novos pronunciamentos emitidos em 2009 pelo CPC. Percebe-se que é necessária uma postura mais atuante por parte das empresas, objeto deste estudo, quanto aos aspectos exigidos pelo CPC 29, referente ao tratamento contábil e divulgações.

Palavras-chave: Ativos biológicos; Agronegócio; Evidenciação.

Abstract

The convergence of the Brazilian accounting standards with international standards was emphasized in Brazil and was legally established with the adoption of Laws No. 11638/07 and

Carlos Alexandre Nascimento Wanderley

Rio de Janeiro – RJ

Mestre em Ciências Contábeis pela FACC/UFRJ¹

Especialista em Auditoria e Contabilidade pela UFF²

Graduado em Ciências Navais com habilitação em Administração pela Escola Naval

chapuwand@hotmail.com

Anderson Chaves da Silva

Rio de Janeiro – RJ

Mestre em Ciências Contábeis pela FACC/UFRJ¹

Graduado em Ciências Navais com habilitação em Administração pela Escola Naval³

anderson.azelha@gmail.com

Rodrigo Barreiros Leal

Rio de Janeiro – RJ

Mestre em Ciências Contábeis pela FACC/UFRJ¹

Graduado em Ciências Navais com habilitação em Administração pela Escola Naval³

rbl7@pop.com.br

11941/09 and the creation of the Pronouncements Committee (CPC), resulting in a challenge to businesses, accounting professionals and teachers. The fair value has been presented as a measure of certain specific assets, endowed with life, which are subject to biological changes that significantly affect their value. Thus, the objective is to evaluate the degree of compliance with the pronouncement CPC 29 in relation to biological assets of three large Brazilian agribusiness companies:

¹ FACC/UFRJ – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro – CEP 22290-240 – Rio de Janeiro – RJ

² UFF – Universidade Federal Fluminense – CEP 24210-000 – Niterói – RJ

³ Escola Naval, Marinha do Brasil – CEP 20021-010 – Rio de Janeiro – RJ

JBS, Brazil Foods (BRF), and Marfrig Group. The literature and documentary review was the method used to obtain the key concepts relevant to the topic. The research has a qualitative approach whose objective is characterized as exploratory and descriptive. In light of the analysis made, it is possible to conclude that companies Marfrig and JBS chose the same form of disclosure, in part, in relation to the requirements of the CPC 29. BRF has chosen to evaluate, in 2010, the potential impact of new pronouncements issued by the CPC in 2009. It is perceived that the companies examined in this study need a more active stance in the matters required by the CPC 29, regarding the accounting treatment and disclosures.

Key words: Biological Activity; Agribusiness; Disclosure.

1. Introdução

O processo de convergência das normas contábeis brasileiras às normas contábeis internacionais ganhou ênfase no Brasil e foi legalmente determinado com a adoção das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09, bem como pela criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em 2005, traduzindo-se num desafio para empresas, profissionais da contabilidade e professores.

No Brasil, a criação do CPC teve como objetivo o estudo, o preparo e a emissão de pronunciamentos técnicos sobre procedimentos contábeis e a divulgação de informações dessa natureza, com base nas normas IAS/IFRS, visando à centralização e à uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais (CPC, 2010).

Assim, os princípios fundamentais relacionados com o processo de convergência no Brasil estão definidos no trabalho produzido pelo IASB, Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, que discorre sobre alguns conceitos, denominados básicos e relevantes, a serem seguidos: o valor justo (*fair value*); a essência sobre a forma; o espírito e a filosofia das normas; o auxílio ao IASB no desenvolvimento e interpretação das normas internacionais de contabilidade; o auxílio aos usuários; e o auxílio aos auditores.

Segundo Brito (2010), ao estudar a atividade pecuária bovina no Brasil, o *fair value* tem sido apresentado como medida de avaliação de certos ativos específicos, entre eles, os biológicos, que são dotados de vida e, por isso, estão sujeitos a transformações biológicas (nascimento, crescimento, degeneração e morte) as quais afetam significativamente o seu valor, não sendo o custo histórico capaz de refletir fielmente todos os ganhos ou perdas de valor.

Segundo o autor (*op. cit.*), a metodologia utilizada na aplicação do valor justo para mensuração dos ativos biológicos é dotada de subjetividade, encontrando maiores dificuldades quando não existem valores de mercado disponíveis. Dessa forma, a temática em torno da contabilidade dos ativos biológicos e produtos agrícolas sempre esteve na pauta das dificuldades a serem enfrentadas por ocasião do processo de convergência dos padrões contábeis brasileiros aos internacionais. Corroborando tal assertiva, no ano de 2008, especialistas previram um desafio maior a ser transposto, conforme a seguir:

As empresas do setor de agronegócios terão um desafio a mais no processo de convergência dos padrões contábeis brasileiros aos internacionais. Nada menos do que aquilo que está no centro de seus negócios, chamados na contabilidade de ativos biológicos. Entenda-se aí tudo que nasce, cresce e morre. De árvores e culturas variadas a rebanhos e matrizes animais reprodutoras. Enquanto que para praticamente todos os demais temas, é possível para empresas, contadores e auditores beber na fonte da experiência internacional, a contabilização de ativos biológicos não tem precedentes do que promete a escala brasileira (IBRACON, 2008).

Em que pese o IFRS ser usado em mais de cem países, na Europa e Oceania, o Brasil deve gerar a maior variedade de conhecimento nessa área, pela robustez de seu mercado relacionado ao agronegócio. Na Europa, maior região a adotar o IFRS, o segmento do agronegócio não é tão forte como no Brasil, e ainda menos presente no mercado de capitais.

Portanto, o processo de convergência traz para o Brasil desafios, traduzidos no pioneirismo na produção de conhecimento, subjetividade na aplicação do *fair value* e na obrigatoriedade da observância de procedimentos indispensáveis para o correto reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos biológicos (IBRACON, 2008). Cabe ressaltar que a utilidade da contabilidade para o processo decisório está relacionada à mensuração e divulgação apropriada de informações que, realmente, reflitam a situação econômico-financeira dos negócios (BRITO, 2010).

Como exemplo desse processo, de acordo com o pronunciamento IAS 41 (ativo biológico), as empresas que possuem atividades agrícolas, tais como cultivo de grãos, aumento de rebanho com operações de confinamento de gado e cultivos de agriculturas diversas estão sujeitas a realizar a valorização de seus ativos, a fim de se determinar o valor justo dos mesmos, baseando-se no conceito de valor a mercado (*Mark to Market – MtM*), no mínimo durante os encerramentos trimestrais e de exercício, reconhecendo os efeitos destas valorizações diretamente no resultado do período ou exercício.

Vicensi (2003) cita que o valor a mercado consiste num procedimento intencional de reprecificação, onde ocorre o ajuste do preço de um ativo existente à cotação de mercado, ou seja, atualizando o seu valor à nova realidade. Dessa maneira, o valor apurado de um ativo reflete o quanto ele valeria caso fosse vendido naquela data. O procedimento de valorização a mercado visa manter o real valor do patrimônio.

Allen e Carletti (2008) ensinam que a principal diferença entre o procedimento de valorização a mercado e a contabilidade de custo histórico reside no fato de o valor de ativos e investimentos depender do preço de mercado, e se realmente esse mercado existe. Caso não exista mercado, o custo histórico ainda deverá ser usado.

Nesse contexto, Vicensi (2003) afirma que a valorização a mercado segue princípios gerais dentre os quais se destacam o acompanhamento das melhores práticas de mercado; a abrangência a todos os fundos; o comprometimento da instituição; a apuração de preços, preferencialmente, de fontes externas; a consistência do preço de ativo em relação a todos os fundos que constar; o formalismo; e a transparência do processo.

Rech *et al* (2008) ressaltam que o reconhecimento dos ativos biológicos pelo valor justo faz com que haja maior transparência nas demonstrações financeiras das empresas. Porém é necessário que todos os efeitos provocados no patrimônio das empresas pela adoção desse critério contábil sejam considerados na apresentação das demonstrações financeiras.

Neste contexto, faz-se relevante mencionar a importância do Pronunciamento Técnico CPC 29, que versa sobre ativos biológicos e produtos agrícolas. Verificam-se no corpo dessa norma os procedimentos para tratamento, mensuração, reconhecimento de ganhos e perdas, descrição de grupos de ativos biológicos, evidenciação de métodos e premissas significativas aplicadas na determinação do valor justo, divulgações e apresentação de conciliações.

Como seu cerne, o referido pronunciamento visa dar maior transparência à informação contábil relacionada com ativos biológicos e produtos agrícolas, de maneira a proporcionar aos diversos usuários, em especial o investidor externo, condições adequadas para avaliação dos números e parâmetros informados nas demonstrações financeiras das principais companhias do agronegócio brasileiro.

Seguindo essa linha de raciocínio, é importante destacar a imensa responsabilidade dos profissionais de contabilidade em relação à adequabilidade das demonstrações contábeis no tocante à compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade das informações produzidas. Segundo o Pronunciamento Conceitual Básico do CPC - Estrutura Conceitual, as características qualitativas das demonstrações contábeis, citadas anteriormente, são os atributos que tornam as demonstrações úteis para os usuários.

Hendriksen e Van Breda (2007) preconizam que as características qualitativas da informação contábil são propriedades necessárias para torná-la útil e que a natureza do usuário é um fator determinante para a decisão a respeito da informação a ser divulgada. Continuando, afirmam que não é apropriado uma entidade continuar contabilizando da mesma maneira uma transação ou evento se a prática contábil adotada não está em conformidade com as características qualitativas de relevância e confiabilidade.

Considerando o que foi mencionado, o objetivo deste trabalho é avaliar o grau de observância das disposições contidas no Pronunciamento Técnico CPC 29, em relação aos ativos biológicos e produtos agrícolas, por três grandes empresas do agronegócio brasileiro na área de alimentos e atividades frigoríficas: JBS, Brasil Foods e Marfrig Group.

Para isso, serão utilizados os seguintes parâmetros para verificação da observância das disposições contidas no Pronunciamento Técnico CPC 29:

- Reconhecimento e mensuração do valor justo;
- Reconhecimento de ganhos e perdas provenientes da mudança no valor justo;
- Descrição dos grupos de ativos biológicos;
- Evidenciação dos métodos e premissas significativas aplicadas na determinação do valor justo;
- Critérios utilizados para divulgações; e
- Forma de apresentação das conciliações.

Estudos desta natureza são relevantes no sentido de identificar possíveis problemas e contribuir para a melhoria

de evidenciações futuras relacionadas com ativos biológicos e produtos agrícolas. Cabe ressaltar que, no Brasil, existem poucos trabalhos de cunho científico sobre contabilidade de ativos biológicos e produtos agrícolas, muito embora os conceitos relacionados com ativos biológicos sejam abordados em algumas bibliografias.

Em suma, o artigo foi estruturado em cinco seções. Após esta introdução, a segunda seção destaca o referencial teórico utilizado. Na terceira seção, discute-se o método utilizado na pesquisa. Na quarta seção, são abordadas a descrição e a análise dos resultados. Por fim, são realizadas algumas considerações finais e sugestões para novos estudos.

2. Rerefencial Teórico

2.1 Agricultura

Segundo Barros (1975), a agricultura pode ser conceituada como a artificialização pelo homem do meio natural, com o fim de torná-lo mais apto ao desenvolvimento de espécies vegetais e animais, elas próprias melhoradas. Representa, ainda, toda a atividade de exploração da terra, seja pelo cultivo de lavouras e florestas, ou pela criação de animais, com vistas à obtenção de produtos que venham a satisfazer as necessidades humanas. Além disso, constitui-se no domínio de diversidades referentes ao enquadramento paisagístico, solo, clima, plantas cultivadas, presença de vegetação espontânea e animais selvagens.

Segundo o CPC 29, atividade agrícola é o gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para venda ou para conversão em produtos agrícolas, ou em ativos biológicos adicionais, pela entidade. Compreende uma série de atividades, como aumento de rebanhos, silvicultura, colheita anual ou constante, cultivo de pomares e de plantações, floricultura e cultura aquática, incluindo a criação de peixes. A referida norma ainda define a produção agrícola como o produto colhido de ativo biológico da entidade e ativo biológico como um animal e/ou uma planta, vivos. Em complemento, afirma que a transformação biológica compreende os processos de crescimento, degeneração, produção e procriação, que causam mudanças qualitativas e quantitativas nos ativos biológicos.

Para Miranda (2005), a contabilidade como ciência social aplicada pode desempenhar um importante papel como ferramenta gerencial, por meio de informações que permitam o planejamento, o controle e a tomada de decisão. Desse modo, pode transformar as propriedades rurais em empresas com capacidade para acompanhar a evolução do setor, principalmente no que tange aos objetivos e atribuições da administração financeira, controle dos custos, diversificação de culturas e comparação de resultados.

2.2 Agronegócio

Segundo Callado *et al* (2007), a crescente necessidade de uma maior eficiência nos processos produtivos dentro do âmbito do agronegócio brasileiro, devido ao aumento da concorrência, torna evidente a importância de possuir um sistema de controle que possa fornecer informações essenciais para o entendimento e aperfeiçoamento das atividades realizadas pelas empresas.

O conceito de agronegócio foi abordado pela primeira vez pelos pesquisadores Davis e Goldberg, da Universidade de Harvard, na década de 50, ocasião em que se referiram de forma mais contundente à interdependência entre fazendeiros e empresários no duplo papel de compradores e vendedores. Definiram o agronegócio como o conjunto de todas as operações e transações envolvidas desde a fabricação dos insumos agropecuários, das operações de produção nas unidades agropecuárias, até o processamento, distribuição e consumo dos produtos agropecuários “*in natura*” ou industrializados (PINAZZA; ARAÚJO, 1993).

Segundo Tomich et al (2001), o agronegócio é considerado como a maior intensidade das relações intersetoriais que determinados setores econômicos apresentam com a agropecuária. Tais relações são baseadas em atividades que proporcionem acumulação de capital, investimento e progresso tecnológico.

Lourenço e Lima (2009) complementam que o agronegócio, também chamado de agribusiness, é o conjunto de negócios relacionados à agricultura dentro do ponto de vista econômico. Registram também que um ramo muito importante do agronegócio trata dos negócios agropecuários propriamente ditos que representam os pequenos, médios ou grandes produtores rurais, constituídos na forma de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas representada pelas empresas.

De acordo com Nunes e Contini (2001) o agribusiness compreende um complexo econômico que vai além da agropecuária e da agroindústria, pois inclui também comércio, transporte, armazenagem e financiamento das atividades pertencentes a esse mesmo complexo.

No âmbito brasileiro, além de moderno, eficiente e competitivo, o agronegócio é uma atividade próspera, segura e rentável, vista como uma excelente oportunidade de investimento. Com um clima diversificado, chuvas regulares, energia solar abundante e quase 13% de toda a água doce disponível no planeta, o Brasil tem 388 milhões de hectares de terras agricultáveis férteis e de alta produtividade, dos quais 90 milhões ainda não foram explorados.

Stefanelo (2002) destaca que o agronegócio é o maior negócio a nível mundial e brasileiro. No mundo, representa a geração de US\$ 6,5 trilhões/ano e, no Brasil, em torno de R\$ 350 bilhões, ou 29% do PIB. A maior parte deste montante refere-se a negócios fora das porteiras, abrangendo o suprimento de insumos, o beneficiamento e processamento das matérias-primas e a distribuição dos produtos. Estes são pontos que reforçam a importância do agronegócio no Brasil, além de sua grande competitividade, utilização de alta tecnologia e geração de empregos e riquezas para o país.

No ponto de vista de Santini e Pigatto (2009), o Brasil é o quarto maior produtor mundial de carnes, sendo responsável por 10% de toda a produção de aves, suínos e bovinos, apresentando as maiores taxas de crescimento na produção, no período entre 2004 e 2009, para os três produtos.

2.3 IAS 41 e CPC 29 - Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas

O pronunciamento IAS 41 foi editado em dezembro de 2000, após vários anos de discussão, sendo adotado pelo IASB em abril de 2001. Foi a primeira norma emitida pelo IASB

direcionada especificamente para o setor primário, tendo como objetivo normatizar o tratamento contábil das apresentações e divulgações das demonstrações financeiras das entidades relacionadas com atividades agrícolas (RECH *et al*, 2006).

Essa norma determina os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos biológicos durante a fase de crescimento, degeneração, produção e reprodução, estabelecendo que, se o justo valor pode ser mensurado confiavelmente, este deve ser o critério utilizado no momento inicial e em cada data de elaboração das demonstrações financeiras, incluídas as informações trimestrais (ITR), e evidenciados na demonstração de resultados, os ganhos e perdas advindas das transformações ocorridas.

O pronunciamento IAS 41 define ativo biológico como um animal ou planta vivos, e produto agrícola como o produto colhido originado dos ativos biológicos no momento da colheita. Como exemplo, para a pecuária de corte, os animais vivos (bezerro, garrote, novilha etc.) são considerados ativos biológicos e a carcaça após o abate como produto agrícola.

No Brasil, o CPC 29, correlacionado ao pronunciamento IAS 41, estabelece o tratamento contábil referente a ativos biológicos e produtos agrícolas no ponto da colheita, tomando por base o estoque formado a partir dele. Estabelece também como são feitas as divulgações das informações úteis aos diversos usuários.

Todavia, o referido pronunciamento não trata do processamento dos produtos agrícolas após a colheita como, por exemplo, o processamento de uvas para a produção de vinho por vinícola, mesmo que a referida vinícola tenha cultivado e colhido a uva utilizada. O quadro 1 fornece exemplos de ativos biológicos, produtos agrícolas e produtos resultantes do processamento seguinte à colheita.

Quadro 1 - Processo após a colheita.

Ativos biológicos	Produto agrícola	Produtos resultantes do processamento após a colheita
Cameiros	Lã	Fio e tapete
Árvores de uma plantação	Madeira	Madeira serrada e celulose
Plantas	Algodão Cana colhida Café	Fio de algodão, roupa Açúcar, álcool Café limpo em grão, moído e torrado
Gado de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaça	Salsicha e presunto
Arbustos	Folhas	Chá e tabaco
Videiras	Uva	Vinho
Árvores frutíferas	Fruta colhida	Fruta processada

Fonte: CPC 29

Ao longo do exercício de 2009, tendo em vista o processo de convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão internacional de contabilidade (IFRS), o CPC emitiu alguns pronunciamentos técnicos, os quais se aplicam aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2010 e às demonstrações contábeis a serem divulgadas em conjunto com as

demonstrações de 2010 para fins de comparação. Portanto, para as demonstrações contábeis relativas ao exercício social de 2010, serão observados os Pronunciamentos Técnicos aprovados pelo CFC no ano de 2009, englobando o CPC 29.

2.4 Exigências referentes à contabilização de ativos biológicos e produtos agrícolas

Em relação à apresentação e divulgação dos ativos biológicos, de acordo com o disposto no parágrafo 40 do pronunciamento IAS 41, as empresas devem apresentar em suas demonstrações contábeis as quantias escrituradas de forma separada com descrição, ainda que narrativa, de cada grupo de ativos biológicos, o montante acumulado e o montante de cada grupo de ativos biológicos.

Conforme observado no parágrafo 43, o pronunciamento IAS 41 incentiva as empresas a apresentar uma descrição quantificada de cada grupo de ativos biológicos, distinguindo entre ativos biológicos consumíveis e de produção, ou ainda, entre ativos biológicos maduros ou adultos e imaturos ou juvenis.

Segundo o CPC 29, a entidade deve reconhecer um ativo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando, controla o ativo como resultado de eventos passados; quando for provável que benefícios econômicos futuros associados com o ativo fluirão para a entidade; e quando o valor justo ou o custo do ativo puder ser mensurado confiavelmente.

De acordo com o CPC 29, há uma premissa de que o valor justo dos ativos biológicos pode ser mensurado de forma confiável. Contudo, tal premissa pode ser rejeitada no caso de ativo biológico cujo valor deveria ser determinado pelo mercado, porém, este não o tem disponível e as alternativas para estimá-los não são, claramente, confiáveis.

Se existir mercado ativo para um ativo biológico ou produto agrícola, considerando sua localização e condições atuais, o preço cotado naquele mercado é a base apropriada para determinar o seu valor justo. Se a entidade tem acesso a diferentes mercados ativos, deve usar o mais relevante deles. Se não existir mercado ativo, a entidade deve utilizar, quando disponível, o preço de mercado da transação mais recente, o preço de mercado de ativos similares com ajustes para refletir diferenças ou os padrões do setor correspondente.

Em verdade, o ganho ou a perda proveniente da mudança no valor justo menos a despesa de venda de ativo biológico reconhecido no momento inicial até o final de cada período deve ser incluído no resultado do exercício em que tiver origem. Nesse contexto, a entidade deve divulgar o ganho ou a perda do período corrente em relação ao valor inicial do ativo biológico e do produto agrícola e, também, o ganho ou perda

decorrente da mudança no valor justo, menos a despesa de venda dos ativos biológicos.

Ela também deve fornecer uma descrição de cada grupo de ativos biológicos, sob a forma dissertativa ou quantitativa. Em linhas gerais, a organização é encorajada a fornecer uma descrição da quantidade de cada grupo de ativos biológicos, distinguindo entre consumíveis e de produção ou entre maduros e imaturos, conforme o mais apropriado.

Segundo o CPC 29, a entidade deve evidenciar o método e as premissas significativas aplicadas na determinação do valor justo de cada grupo de produto agrícola no momento da colheita e de cada grupo de ativos biológicos, assim como divulgar o valor justo, menos a despesa de venda do produto agrícola colhido durante o período, determinado no momento da colheita. Deve evidenciar, ainda, a existência e o total de ativos biológicos cuja titularidade legal seja restrita, e o montante deles dado como garantia de exigibilidades; o montante de compromissos relacionados com o desenvolvimento ou aquisição de ativos biológicos; e as estratégias de administração de riscos financeiros relacionadas com a atividade agrícola.

Por fim, a organização deve se ater a três pontos: apresentar a conciliação das mudanças no valor contábil de ativos biológicos entre o início e o fim do período corrente, que irá incluir o ganho ou perda decorrente da mudança no valor justo menos a despesa de venda; os aumentos devido às compras; e as reduções atribuíveis às vendas e aos ativos biológicos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos mantidos para essa finalidade.

No que tange à divulgação adicional para ativo biológico, cujo valor justo não possa ser mensurado de forma confiável, caso a entidade mensure ativos biológicos pelo custo, menos qualquer depreciação e perda no valor recuperável acumuladas, no final do período deve realizar as seguintes divulgações:

- Uma descrição dos ativos biológicos;
- Uma 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; e
- O total bruto e a depreciação acumulada (adicionada da perda por irrecuperabilidade acumulada) no início e no final do período.

O quadro 2 apresenta um resumo das principais exigências referentes à contabilização de ativos biológicos e produtos agrícolas:

Quadro 2 - Principais exigências

1º - Descrição, dissertativa ou quantitativa, do montante de cada grupo de ativos biológicos e o montante acumulado
2º - Distinção entre ativos biológicos consumíveis e de produção, ou ainda, entre ativos biológicos maduros ou adultos e imaturos ou juvenis
3º - O ganho ou a perda proveniente da mudança no valor justo menos a despesa de venda de ativo biológico deve ser incluído no resultado do exercício em que tiver origem
4º - Evidenciar o método e as premissas significativas aplicadas na determinação do valor justo
5º - Evidenciar a existência e o total de ativos biológicos cuja titularidade legal seja restrita e o montante deles dado como garantia de exigibilidades
6º - Evidenciar o montante de compromissos relacionados com o desenvolvimento ou aquisição de ativos biológicos
7º - Evidenciar as estratégias de administração de riscos financeiros relacionadas com a atividade agrícola
8º - Apresentar a conciliação das mudanças no valor contábil de ativos biológicos entre o início e o fim do período corrente, que irá incluir o ganho ou perda decorrente da mudança no valor justo menos a despesa de venda
9º - Explicação sobre a razão pela qual o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável

Fonte: CPC 29 (Adaptado).

3. Metodologia

Esta pesquisa possui uma abordagem qualitativa, cujo objetivo caracteriza-se como exploratório descritivo. Segundo Lakatos e Marconi (1992, p. 82), “estudo exploratório descritivo é toda pesquisa que busca constatar algo num organismo ou num fenômeno”. Assim, este estudo endossa o conceito de pesquisa exploratória na medida em que contempla o tema ‘ativos biológicos’, até então pouco explorado pela área contábil. Caracteriza-se, também, como descritivo, visto que foram observados e descritos os dados contidos nas Informações Trimestrais (IT) das empresas pesquisadas.

Quanto aos procedimentos técnicos e fontes de informações, constitui-se numa pesquisa bibliográfica e documental, pois foi desenvolvida com base em material já elaborado, proveniente principalmente de livros, artigos científicos, além de materiais que ainda não receberam tratamento analítico, no caso as IT. Enquanto a pesquisa bibliográfica utiliza os ensinamentos de diversos autores, a pesquisa documental utiliza materiais que podem ser reelaborados de acordo com o objeto da pesquisa (GIL, 1996).

Para a confecção da pesquisa documental, foram analisados os dados contidos nas IT das empresas JBS, Marfrig e Brasil Foods, classificadas no ranking das 400 maiores empresas do agronegócio brasileiro na edição especial Melhores e Maiores 2010, da Revista Exame.

Nas IT das empresas investigadas, buscou-se descobrir se as exigências do CPC 29 haviam sido cumpridas, no tocante aos seguintes quesitos: reconhecimento e mensuração do valor justo; reconhecimento de ganhos e perdas provenientes da mudança no valor justo; descrição dos grupos de ativos biológicos; evidenciação dos métodos e premissas significativas aplicadas na determinação do valor justo; critérios utilizados para divulgações e forma de apresentação das conciliações.

Na ausência de cumprimento das disposições do CPC 29, em relação aos quesitos mencionados, buscou-se nas notas explicativas e no relatório da administração uma posição em relação ao fato.

4. ANÁLISE DAS EMPRESAS

4.1 JBS

A JBS S.A. é uma sociedade anônima de capital aberto listada no nível “Novo Mercado” de governança corporativa e tem suas ações negociadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&F BOVESPA). A companhia explora o ramo de abatedouro e frigorificação de bovinos, industrialização de carnes, conservas, gorduras, rações e produtos derivados, com vinte e seis unidades industriais localizadas nos estados de São Paulo, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Rondônia, Minas Gerais, Acre, Rio de Janeiro e Paraná.

Em relação ao resumo das principais práticas contábeis, as notas explicativas apresentadas pela JBS S.A citam as principais políticas contábeis aplicadas na elaboração das demonstrações financeiras interinas consolidadas. As referidas notas expõem que essas demonstrações foram elaboradas e estão sendo apresentadas de acordo com as Normas IFRS emitidas pelo IASB, e que as principais diferenças entre as práticas contábeis adotadas no Brasil (BRGAAP) e as internacionais (IFRS), incluindo as reconciliações do patrimônio líquido e do resultado abrangente, estão descritas de forma detalhada.

Na elaboração das demonstrações financeiras interinas consolidadas do semestre findo em 30 de junho de 2010, a JBS ajustou alguns métodos de contabilização e avaliação aplicados nas práticas contábeis adotadas no Brasil para convergência às práticas contábeis internacionais.

No item da nota explicativa que versa sobre imobilizado está expresso que, de acordo com os requerimentos do IAS 41(Ativo Biológico), as empresas que possuem atividades agrícolas, tais como cultivo de grãos, aumento de rebanho (operações de confinamento de gado ou gado a pasto), e cultivos de agriculturas diversas estão sujeitas a realizar a valorização de seus ativos, a fim de se determinar o valor justo dos mesmos, baseando-se no conceito de valor a mercado, cujo efeito deverá ser registrado no resultado do exercício.

Em outro item, a nota explicativa apresenta a definição de ativo biológico, correspondente ao disposto no IAS 41. Prosseguindo, informa que, de acordo com o CPC 29, os ativos biológicos com mercado ativo devem ser valorizados a mercado.

A companhia relatou ajustes de resultado e patrimoniais

Tabela 1- Efeitos em junho de 2010

Saldos contábeis em BRGAAP em junho de 2010 (controlada)	Resultado Período	Patrimônio Líquido
Pelas normas vigentes em 2009	17.324.469	202.165
Ajustes relativos à valorização a mercado de ativos biológicos	1.164.205	-
Saldos Contábeis em BRGAAP	18.488.674	202.165

Fonte: ITR (2º Tri 2010) JBS (adaptado)

Tabela 2 - Efeitos em dezembro de 2009

Saldos contábeis em BRGAAP em dezembro de 2009 (controlada)	Resultado Período	Patrimônio Líquido
Pelas normas vigentes em 2009	15.085.196	129.424
Ajustes relativos à valorização a mercado de ativos biológicos	(6.342)	(6.342)
Saldos Contábeis em BRGAAP	15.078.854	123.082

Fonte: ITR (4º Tri 2009) JBS (adaptado)

em 30 de junho de 2010 e 2009 em decorrência das alterações promovidas pelos novos pronunciamentos técnicos, como se observa nas tabelas 1 e 2.

Portanto, observa-se que a empresa JBS atendeu, de forma superficial, às determinações do CPC 29 referentes ao tratamento contábil e as respectivas divulgações, relacionadas aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas para as ITRs, atinentes ao primeiro e segundo trimestres de 2010.

Porém, de alguma forma, a JBS mencionou o tema “convergência dos padrões contábeis brasileiros aos internacionais” em seus relatórios contábeis, seja em notas explicativas, relatório da administração ou IT. Em algumas situações, tais citações não configuraram atendimento às determinações do CPC 29.

Neste contexto, apresentam-se abaixo as principais citações, constantes dos relatórios contábeis, relacionadas com os temas ativos biológicos e processo de convergência:

- Nota explicativa faz referência à primeira adoção das práticas contábeis internacionais – Primeira adoção ao IFRS;
- Nota explicativa faz referência à Demonstração do Resultado Abrangente, como parte integrante das notas explicativas – CPC 26;
- Nota explicativa faz referência à elaboração das demonstrações financeiras de acordo com as práticas contábeis internacionais (IFRS);
- Nota explicativa faz referência às práticas adotadas em 2009 (BRGAAP) e que as mesmas diferem das práticas contábeis internacionais (IFRS);
- Nota explicativa faz referência à elaboração das demonstrações financeiras do semestre findo em 30 de junho de 2010 e ajuste de alguns métodos de contabilização e avaliação, para atendimento do processo de convergência às práticas contábeis internacionais (IFRS); e
- Nota explicativa faz referência ao imobilizado e a opção de mensuração, na data de transição para as IFRS, pelo seu valor justo. Faz referência também ao uso do valor justo como seu custo presumido na data de transição para as IFRS, registrando o imobilizado a *fair value*.

4.2 Brasil Foods

A Brasil Foods S.A. (BRF), junto com suas subsidiárias, é uma das maiores empresas brasileiras do ramo alimentício, com foco na criação, produção e abate de aves, suínos e bovinos, industrialização e/ou comercialização de carnes *in natura*, produtos processados, leite e lácteos, massas, vegetais congelados e derivados de soja.

No que se refere à base de preparação e apresentação das demonstrações contábeis, a BRF informou em seu ITR que as informações trimestrais individuais e consolidadas foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, as quais abrangem a legislação societária, os Pronunciamentos, as Orientações e Interpretações emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e normas emitidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), vigentes em dezembro de 2009.

A administração da BRF indica, por meio de suas notas explicativas, que a empresa está em processo de avaliação dos possíveis impactos dos novos pronunciamentos emitidos em 2009 pelo CPC (revisão de fluxos, controles internos, sistemas e outros aspectos relevantes) e que, devido a isso, está apresentando as informações trimestrais (ITR) referentes a 30 de junho de 2010 com base nas práticas contábeis vigentes em dezembro de 2009.

A administração da empresa avalia, preliminarmente, que o pronunciamento técnico CPC 29 poderá ter efeito nas demonstrações financeiras a partir do exercício a findar-se em 31 de dezembro de 2010.

Ao citar o resumo das principais práticas contábeis, as notas explicativas, no tocante ao grupo imobilizado, informam que aos plantéis (animais reprodutores), durante o período de formação (aproximadamente seis meses) são alocados os custos com mão-de-obra, ração e medicamentos. Informam, ainda, que após o período de formação, os mesmos passam a ser depreciados durante o seu ciclo produtivo, com base no número estimado de ovos e crias, de aproximadamente quinze meses para as aves e de trinta meses para os suínos.

De outra forma, a BRF mencionou o tema “convergência dos padrões contábeis brasileiros aos internacionais” em seus relatórios contábeis, seja em notas explicativas, relatório da administração ou IT, de forma muito superficial. Neste contexto, apresentam-se abaixo as principais citações, constantes dos relatórios contábeis, relacionadas com os temas ativos biológicos e processo de convergência:

- Processo de avaliação dos possíveis impactos dos novos pronunciamentos emitidos em 2009 pelo CPC (revisão de fluxos, controles internos, sistemas e outros aspectos relevantes); e
- Apresentação das informações trimestrais (ITR) referentes a 30 de junho de 2010 com base nas práticas contábeis vigentes em dezembro de 2009 (BRGAAP).

4.3 Marfrig Group

Considerada a maior multinacional brasileira de produção e industrialização de carnes de bovino, frango e suíno, a Marfrig Alimentos S.A. é uma companhia de capital aberto que tem como objetivo a produção de produtos alimentícios e a exploração de atividades frigoríficas, tais como abate de bovinos, suínos, ovinos e aves, e também a industrialização, dis-

tribuição, importação, exportação e comercialização de produtos e subprodutos de origem animal, comestíveis ou não, em estabelecimentos próprios ou de terceiros.

A Marfrig afirma em suas notas explicativas que as demonstrações contábeis individuais (controladora) e consolidadas, assim como as informações financeiras e operacionais referentes ao 2º trimestre de 2010 (2T10), foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, que abrangem a Lei nº 6.404/76, os Pronunciamentos, orientações e interpretações emitidos pelo CPC, aprovados e homologados pelas Deliberações da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), bem como outros pronunciamentos emitidos por aquela autarquia federal.

A Marfrig relatou ajustes de resultado e patrimoniais em 30 de junho de 2010 e 2009 em decorrência das alterações promovidas pelos novos pronunciamentos técnicos. A companhia informa também que os efeitos do CPC 29 com relação às empresas controladas estão sendo mensurados e analisados, e os impactos serão divulgados ao longo do exercício de 2010, no tocante às atividades de confinamento e produção agrícola. Os impactos nas Demonstrações Contábeis da Controladora estão evidenciados nas tabelas 3 e 4:

Tabela 3- Efeitos em junho de 2010

Efeitos no período findo em junho de 2010 (controlada)	Resultado Período	Patrimônio Líquido
Pelas normas vigentes em 2009	169.059	4.336.147
CPC 29 - Ativo biológico e produtos agrícolas	6.706	6.706
Pelos Novos Pronunciamentos	175.765	4.342.853

Fonte: ITR (2º Tri 2010) Marfrig (adaptado)

Tabela 4 - Efeitos em junho de 2009

Efeitos no período findo em junho de 2009 (controlada)	Resultado Período	Patrimônio Líquido
Pelas normas vigentes em 2009	366.873	4.210.375
CPC 29 - Ativo biológico e produtos agrícolas	5.094	5.094
Pelos Novos Pronunciamentos	371.967	4.215.469

Fonte: ITR (2º Tri 2009) Marfrig (adaptado)

Portanto, observa-se que a Marfrig atendeu, de forma superficial, às determinações do CPC 29 referentes ao tratamento contábil e as respectivas divulgações, relacionados aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas para as ITRs, atinentes ao primeiro e segundo trimestres de 2010.

Porém, de alguma forma, a Marfrig mencionou o tema “convergência dos padrões contábeis brasileiros aos internacionais” em seus relatórios contábeis, seja em notas explicativas, relatório da administração ou IT. Em algumas situações, tais citações não configuraram atendimento às determinações do CPC 29.

Neste contexto, apresentam-se abaixo as principais citações, constantes dos relatórios contábeis, relacionadas com os temas ativos biológicos e processo de convergência:

- Nota explicativa cita a definição do CPC 29 referente a ativo biológico e produtos agrícolas;

- Nota explicativa faz referência à emissão de novas normas e procedimentos contábeis atinentes ao processo de convergência; e
- Nota explicativa faz referência à adoção dos Pronunciamentos Contábeis (CPCs) com vigência a partir de 1º de Janeiro de 2010.

5. Resultados

À luz da análise efetuada, é possível depreender que as empresas Marfrig e JBS optaram pela mesma forma de evidênciação, apresentando saldos iniciais do resultado do período e patrimônio líquido; os ajustes relativos à valorização a mercado de ativos biológicos; e saldos finais após a inserção dos respectivos ajustes. Ambas atenderam, parcialmente, às exigências do CPC 29.

A empresa BRF optou por avaliar, em 2010, os possíveis impactos dos novos pronunciamentos emitidos em 2009 pelo CPC. Portanto, apresentou as ITRs referentes a 30 de junho de 2010 com base nas práticas contábeis vigentes em dezembro de 2009, mesmo possuindo valor de mercado disponível para seus produtos.

As três empresas não cumpriram as exigências do CPC 29 referentes aos seguintes quesitos: apresentação e divulgação dos ativos biológicos em quantias escrituradas de forma separada com descrição, ainda que narrativa, de cada grupo de ativos biológicos; o montante acumulado e o montante de cada grupo de ativos biológicos; e a descrição, quantificada, dos ativos biológicos consumíveis, de produção, maduros e adultos.

Apenas o quesito referente à apresentação da conciliação das mudanças no valor contábil de ativos biológicos, entre o início e o fim do período corrente, que irá incluir o ganho ou perda decorrente da mudança no valor justo, menos a despesa de venda, foi cumprido pelas empresas JBS e Marfrig. Dessa forma, as empresas JBS e Marfrig divulgaram ganhos e perdas provenientes da mudança no valor justo, através da conciliação das mudanças no valor contábil de seus ativos biológicos, entre o início e o fim dos dois trimestres de 2010. Porém, não evidenciaram os métodos e as premissas significativas aplicados na determinação do valor justo.

Por fim, as empresas JBS e Marfrig deixaram de evidenciar a existência e o total de ativos biológicos cuja titularidade legal seja restrita; o montante deles dado como garantia de exigibilidades; o montante de compromissos relacionados com o desenvolvimento ou aquisição de ativos biológicos; e as estratégias de administração de riscos financeiros relacionadas com a atividade agrícola.

6. Considerações Finais

O objetivo desta pesquisa foi avaliar o nível de evidenciação das ITRs, referente ao segundo trimestre de 2010, diante

da ausência, parcial ou total, do cumprimento das exigências do CPC 29, concernentes ao tratamento contábil e às respectivas divulgações, relacionados aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas. Para tanto, buscou-se inicialmente um embasamento teórico visando melhor compreensão do assunto. Em seguida, procedeu-se uma análise acerca do tratamento dos ativos biológicos dispensado pelas empresas pesquisadas com base em seus relatórios trimestrais divulgados.

Pode-se perceber que é necessária uma postura mais atuante por parte das empresas quanto aos aspectos exigidos pelo CPC 29, referente ao tratamento contábil e divulgações. Vale ressaltar que 2010 é o primeiro ano da exigência no Brasil, e que a contabilização e divulgação de ativos biológicos irão gerar muitas dúvidas em profissionais da contabilidade e acadêmicos.

O processo de convergência, ora iniciado, parece ser definitivo, e a contabilidade brasileira precisa evoluir. Para isso, é necessário o empenho dos profissionais da área contábil em se especializar para atender às novas exigências. Assim, o tema “ativos biológicos” precisa ser amplamente estudado para que seja possível compreender seus reflexos e sua abrangência nas Demonstrações Financeiras publicadas no Brasil, uma vez que a manutenção de negócios internacionais obriga a uniformização da linguagem contábil.

Com base no estudo realizado, fica como proposta para pesquisas futuras a verificação do atendimento do pronunciamento técnico CPC 29 a partir de 2011, visando avaliar se houve avanços no que compete ao tratamento contábil e evidenciação das informações e também estudos atinentes aos indicadores contábeis que levam em consideração as contas contábeis que incluem resultados da valorização ou desvalorização de ativos biológicos. Trabalhos desta natureza contribuem no sentido de investigar e apontar possíveis problemas encontrados na prática, com o intuito de incentivar a melhoria de divulgações futuras.

REFERÊNCIAS

- ALLEN, F.; CARLETTI, E. Mark-to-market accounting and liquidity pricing. *Journal of Accounting and Economics*, 2008.
- BARROS, H. Os grandes sistemas de organização da economia agrícola. 1ª edição. Lisboa: Livraria Sá da Costa Editora, 1975.
- BRITO, E. Um estudo sobre a subjetividade na mensuração do valor justo na atividade da pecuária bovina. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA-RP/USP. Disponível em: < <http://www.fearp.usp.br/principal.php?go=149&id=80> > Acesso em 10 de janeiro de 2011.
- CALLADO, A. L. C.; CALLADO, A. A. C.; ALMEIDA, A. A. A utilização de indicadores gerenciais de desempenho industrial no âmbito de agroindústrias. *Revista Eletrônica Sistemas & Gestão*, v. 2, n. 2, p.102-118, maio a agosto de 2007.
- CPC. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Palavra do CPC - 2010. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br/palavra.htm> >. Acesso em 3 de agosto de 2010.
- _____. Pronunciamento Técnico CPC 29, de 7 de agosto de 2009. Ativo Biológico e Produto Agrícola. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br/cpc29.pdf> >. Acesso em 3 de agosto de 2010.
- _____. Pronunciamento Conceitual Básico, de 11 de janeiro de 2008. Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Disponível em: < http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf >. Acesso em 3 de agosto de 2010.
- _____. Pronunciamento Técnico CPC 37, de 4 de dezembro de 2009. Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade. Disponível em: < http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_37.pdf >. Acesso em 3 agosto de 2010.
- GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. São Paulo: Atlas, 1996.

HENDRIKSEN, E. S; VAN BREDA, M. Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 2007.

IASB. International Accounting Standards Committee. Estrutura conceitual para a apresentação e preparação das demonstrações financeiras – 2010. Disponível em www.iasb.org. Acessado em 15 de setembro de 2010.

_____. International Accounting Standards nº 41 – Agricultura. Disponível em www.iasb.org. Acessado em 15 de setembro de 2010.

IBRACON. Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Agronegócio terá desafio adicional na convergência ao IFRS. Disponível em: < <http://www.ibracon.com.br/noticias/news.asp?identificador=3073>>. Acesso em 3 de agosto de 2010.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. Metodologia do trabalho científico. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 1992.

LOURENÇO, C.; LIMA, B. Evolução do agronegócio brasileiro, desafios e perspectivas. En Observatorio de la Economía Latinoamericana, Número 118, 2009. Disponível em < <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/br/09/clbl.htm> >. Acesso em 3 de agosto de 2010.

MIRANDA, Patrícia. Contabilidade fator de desenvolvimento do agronegócio. Disponível na Internet: < <http://www.paginarural.com.br/artigo/938/contabilidade-fator-de-desenvolvimento-do-agronegocio> > Acesso em 27 de dezembro de 2010.

NUNES, E. P.; CONTINI, E. Complexo agroindustrial brasileiro. Caracterização e dimensionamento. Brasília: Associação Brasileira de Agribusiness –ABAG, 2001.

PINAZZA, L. A.; ARAÚJO, N. B. Agricultura na virada do século XX: visão de agribusiness. São Paulo: Globo, 1993.

RECH, I.J; PEREIRA, C.C; PEREIRA, I.V.; DA CUNHA, M. F. IAS 41 – Agricultura: um estudo da aplicação da norma internacional de contabilidade às empresas de pecuária de corte. Congresso USP 2006. Disponível em:< <http://www.congressusp.fipecafi.org/artigos62006/443.pdf>>. Acesso em 3 de agosto de 2010.

RECH, I.J; PEREIRA, I.V.; JOSEMAR, R.O. Impostos diferidos na atividade pecuária originados da avaliação dos ativos biológicos pelo seu valor justo: um estudo de seu reconhecimento e evidenciação nas maiores propriedades rurais do Estado do Mato Grosso. Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 4, n. 2, p. 42-58, abr./jun. 2008.

SANTINI, G; PIGATTO, G. A Internacionalização das empresas brasileiras frigoríficas. 47º SOBER - Sociedade Brasileira de Economia, Administração e Sociologia Rural, 2009.

STEFANELO, E. L. Agronegócio brasileiro: propostas e tendências. Revista FAE Business. nº 3, set., 2002.

TOMICH, F. A.; MAGALHÃES, L. C. G.; SILVEIRA, F. G. Desempenho do comércio internacional e a competitividade do agronegócio brasileiro: avaliação da década de 1990 e cenários. In: GASQUES, J. G.; CONCEIÇÃO, J. C. P. R. (Org.). Transformações da agricultura e políticas públicas. Brasília: Ipea, 2001. pp. 340-372.

VICENSI, E. M. 2003. Marcação a mercado dos fundos de investimentos financeiros. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Ciências Econômicas – UFRGS, 123 p.

DEMANDA DE PUBLICAÇÃO – 2011

Artigos Submetidos	41
Artigos Aceitos	23
Artigos Rejeitados	20
Artigos Publicados	18