



CONTABILIDADE NO MUNDO DO AGRONEGÓCIO: UMA ANÁLISE DA DIVULGAÇÃO DOS ATIVOS BIOLÓGICOS EM NOTAS EXPLICATIVAS

Autor: Andreza Gomes da Silva

Orientador: Oscar Lopes da Silva

Curso: Ciências Contábeis Período: 8º

Área de Pesquisa: Contabilidade Financeira

Resumo: A NBC TG 29 – IAS 41 de R (2) – Ativo Biológico e Produto Agrícola (2009) tem juízo de valor importante na contabilidade do agronegócio, ela veio para concretizar ainda mais o meio rural, informando a sua capacidade e a necessidade que as divulgações trazem para as empresas. Nesse sentido, o presente trabalho objetivou verificar a divulgação dos ativos biológicos em Notas Explicativas em acordo com a NBC TG 29 – IAS 41 de R (2) – Ativo Biológico e Produto Agrícola (2009), analisando os métodos de depreciação que cada empresa utilizou-se estabelecendo então as taxas de depreciação. As três empresas analisadas que compõem o setor econômico de consumo não-cíclico, subsetor agropecuária, do segmento agricultura de Cias de Capital Aberto listadas na Bovespa, na qual estabelecia as Notas Explicativas que possibilitaram fornecer os dados necessários sobre a divulgação. Atendendo a proposta do trabalho, utilizou-se o critério pela nota entre 0 (Não Evidenciado em Notas Explicativas), 5 (Superficialmente Evidenciado em Notas Explicativas) e 10 (Evidenciado em Notas Explicativas), através de um check list atribuído nas empresas em concordância com as divulgações, teve como resultado em um total de 170 pontos. A Brasil Agro é a empresa que está mais em acordo com NBC devido a maior pontuação obtida. A CTC – Centro de Tecnologia Canavieira, nada mal, permanecendo na média, porém com menos divulgações informadas. Já a Pomi Frutas S/A foi a empresa que mais sofreu impactos devido algumas divulgações não serem informadas.

Palavras-chave: Notas explicativas, ativos biológicos, divulgação.

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade do agronegócio vive em constantes mudanças para a evolução das pequenas empresas rurais, as inovações tecnológicas são ferramentas essenciais para o pequeno negócio, as oscilações dos preços, ações dizem muito a respeito da lucratividade que deve buscar melhoria através de gestões estratégicas para o crescimento, e sempre está divulgando os seus ativos biológicos em notas explicativas.

Agribusiness que corresponde a tradução de agronegócio, que da direção a diversos ramos como agropecuária, agroindustrial, agricultura, entre outros, abrange um conjunto de atividades econômicas, constituídas por várias cadeias produtivas, com operações de produção, suprimentos agrícolas, armazenamento, processamento e distribuição do produto final (GIMENES, 2007).

Afirma Ulrich (2009, p.2) “o produtor rural, assim, já não se limita a apenas produzir, ele vem buscando conhecer o meio em que atua, gerenciar sua empresa rural, seja ela grande ou pequena, e introduzir tecnologias que o ajudem nesta tarefa”, ou seja, para se ter sucesso no negócio não basta apenas produzir, o planejamento é essencial para a busca de novas ideias e tecnologias para o negócio crescer.

Além disso, o agronegócio brasileiro possui aspectos relevantes e competências na economia do país, considerando um mercado bastante competitivo e de grandes benefícios para muitos profissionais, seja na área da administração, economia e contabilidade. Porém seu mercado abrange segmentos diferentes quando se trata de instabilidade e comercialização, visto que o preço de venda é regulado pelo mercado, tal como os demais comportamentos de *commodities*, que exigem maior gestão e planejamento com os gastos de produção que são essenciais ao produtor que pode ser gerenciado por meio da contabilidade e gerenciamento de custos (BARBOSA, BRAGA, et al., 2012).

“O Brasil também é um dos grandes exportadores do mundo de *commodities* agrícolas, como carnes (bovinos, suínos e aves), de grãos (soja e milho), suco de laranja, café arábico e açúcar, produtos estes que aquecem a economia do país deixando em alta as cotações na bolsa” (FONSECA, NASCIMENTO, et al., 2015).

O agronegócio brasileiro movimenta e contribui com parcela significativa do produto interno bruto (PIB), ele é responsável por grande parte da economia do país, oferece vários subsídios para diversos setores, onde famílias que dependem



e vivem de renda do agronegócio para se sustentar com as diversas atividades que o agronegócio tem a oferecer, a concorrência assim tende a ser mais acirrada, devido aos grandes fatores eficientes para o aumento da economia, garantindo todos os bens necessários para a contínua produção e retorno, isso tudo com base em um bom gerenciamento, planejamento e controle (KRUGER, MAZZIONI, et al., 2009).

Desta maneira, com base na NBC TG 29 – IAS 29 de R (2) – Ativo Biológico e Produto Agrícola, as empresas que prezam pela contabilidade do agronegócio, desse ambiente rural, tem como responsabilidade fornecer todos os dados em relação as divulgações da Norma Brasileira de Contabilidade. Sabe-se da importância dessas divulgações, descreve-se tudo aquilo que é preciso repassar para seus usuários em suas Notas Explicativas, como ocorre todo o processo do ativo biológico até a transformação dele em produto agrícola.

Este estudo contribuiu por meio das análises que foram realizadas, para a evolução das empresas listadas na Bovespa, através dos dados que trouxe, refletindo junto com as informações alcançadas, buscou-se o melhor resultado desejado, tanto para usuários internos como os externos. As três empresas analisadas foram escolhidas por fornecer informações coerentes com o que o trabalho buscou analisar e por conter grande nome no mercado do agronegócio, o setor escolhido foi destinado ao ramo definido que são os ativos biológicos, suas culturas, transformações e processamento.

Sendo assim, o presente trabalho buscou-se responder o seguinte problema: **como ocorre a divulgação dos ativos biológicos em notas explicativas do setor econômico de consumo não cíclico, subsetor agropecuária de segmento agricultura de Cias de Capital Aberto listadas na Bovespa?**

Portanto, o objetivo geral desse trabalho foi verificar como está sendo feita a divulgação dos ativos biológicos em notas explicativas. Como objetivos específicos, analisar se são evidenciados os itens obrigatórios de divulgação em Notas Explicativas em acordo com a NBC TG 29 – IAS 41 de R (2) – Ativo Biológico e Produto Agrícola (2009), analisando os métodos de depreciação utilizados e a taxa de depreciação.

2. DESENVOLVIMENTO

2.1. Referencial Teórico

2.1.1. Ativos Biológicos e suas Definições

Os ativos biológicos foram legalizados no Brasil através da NBC TG 29 - IAS 41 de R (2) – Ativo Biológico e Produto Agrícola (2009), tiveram duas normas revisadas, mostrando seus objetivos e definições, reconhecimento e mensuração, em que o ativo biológico pode ser transformado e aproveitado, o porque não se pode mensurar o valor justo de forma confiável e como deve ser divulgado os ativos biológicos, dentre outros.

Diante da NBC TG 29 – IAS 41 de R (2) o ativo biológico, refere-se a um animal ou a uma planta, vivos, que produz produto agrícola. A transformação biológica compreende o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que causa mudança qualitativa e quantitativa no ativo biológico. Oliveira, Ferreira, *et al*, (2012) diz que a transformação de qualquer ser vivo, ativo biológico, pode-se gerar um produto agrícola. Já para Azevedo (2011), para se obter o resultado esperado ou estimado, no futuro, o passado serve como base para alcançar o mesmo.

Veja abaixo o quadro com exemplos de ativos biológicos, produtos agrícolas e produtos resultantes de reprocessamento.

Quadro 1

Ativos Biológicos	Produto Agrícola	Produtos Resultantes do Processamento Após a Colheita
Carneiros	Lã	Fio, tapete
Plantação de árvores para madeira	Árvore abatida	Tora, madeira serrada
Gado de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaça	Salsicha, presunto
Planta de algodão	Algodão colhido	Fio de algodão, roupa
Cana-de-açúcar	Cana colhida	Açúcar
Plantação de fumo	Folha colhida	Fumo curado
Arbusto de chá	Folha colhida	Chá
Videira	Uva colhida	Vinho
Árvore frutífera	Fruta colhida	Fruta processada
Palmeira de dendê	Fruta colhida	Óleo de palma
Seringueira	Látex colhido	Produto da borracha

Fonte: NBC TG 29 – IAS 41 – 2009.



O quadro acima apresentou tipos de ativos biológicos, que através do processamento são transformados e assim obtendo um produto agrícola e por fim se resultando em um produto final, em que o ativo biológico foi passado por vários estágios e chegando ao seu processamento após a colheita.

Segundo Oliveira e Oliveira (2014) os ativos biológicos são renováveis, pois eles nascem, crescem e morrem e assim sucessivamente, ou seja, é um ciclo, e assim que cessa o ativo se dá origem ao produto agrícola por mais uma colheita que acabam gerando mudanças qualitativas e quantitativas no ativo biológico, e assim gerando um produto final depois de todo o processamento, com isso devem ser reconhecidos e mensurados, pois após a colheita deverá ser aplicado o CPC 16 (Estoques).

Conforme o item 10 da NBC TG 29 – IAS 41 de R (2) a entidade deve reconhecer um ativo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando:

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

A contabilidade agrícola define dois tipos de cultura, a temporária e a permanente. A temporária é aquela que está sujeita ao replantio após a colheita, possui um período de vida curto, já a permanente é aquela que através de apenas uma plantação, o ativo biológico é capaz de mais uma colheita (MARION, 2000).

O valor justo é o preço recebido ou pago feito por uma transação não forçada entre participantes do mercado, na data de mensuração, como diz na NBC TG 46 – IRFS 13 de R(2) – Mensuração do Valor Justo, esta Norma define valor justo como o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.

O ativo biológico deve ser mensurado ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência, se for mensurada de forma confiável. Já os produtos agrícolas colhidos de ativos biológicos da entidade devem ser mensurados ao valor justo, menos a despesa de vendam no momento da colheita, descritos na NBC TG 29.



Para alguns autores (IAFEI, 2000; NESTLÉ; 2000) defenderam que os ativos biológicos deveriam ser mensurados ao custo até a colheita e os produtos agrícolas ao valor justo. Outros (IDW, 2000; SULZER, 2000) acreditaram que tanto os ativos biológicos, quanto os produtos agrícolas, deveriam ser avaliados pelo custo histórico ou custo de formação.

Há exceções para aqueles produtos na qual não pode ser mensurável de forma confiável conforme descrito no item 30 da NBC TG 29 de R(2), tal premissa pode ser rejeitada no caso de ativo biológico cujo valor deveria ser cotado pelo mercado, porém, este não o tem disponível e as alternativas para mensurá-los não são, claramente, confiáveis. Em tais situações, o ativo biológico deve ser mensurado ao custo, menos qualquer depreciação e perda por irreversibilidade acumuladas.

Depreciação é o valor depreciável de um ativo imobilizado ao longo prazo, é a desvalorização que o ativo sofre e assim vão perdendo o seu valor. Com isso pode ser definido pelas empresas o método que se encaixa melhor perante o cenário econômico e financeiro, ou seja, “ de acordo com o Glossário de Terminologia Básica Aplicável à Engenharia de Avaliações e Perícias do IBAPE/SP tem-se que depreciação é a diminuição do valor econômico ou do preço de um bem, por alguma causa que lhe modificou o estado ou qualidade. Também pode ser entendida como a perda da plena aptidão da benfeitoria de servir ao fim a que se destina.” (LOPES, 2013).

Existem vários métodos de depreciação a serem apropriados aos ativos, diante a NBC TG 27 – IAS 16 de R (4) – Ativo Imobilizado, tais métodos incluem o método da linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A depreciação pelo método linear resulta em despesa constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere. O método dos saldos decrescentes resulta em despesa decrescente durante a vida útil. O método de unidades produzidas resulta em despesa baseada no uso ou produção esperados, com isso fica a critério da empresa a optar por aquele método que melhor se encaixe ao cenário atual da entidade.

Com uma economia grande em termos de valores mundiais, o agronegócio possui aspectos com muita relevância e competência, trazendo benefícios que favorecem a atividade agrícola tornando o mercado bastante competitivo, fazendo



com que a sociedade busque o reconhecimento da importância do agronegócio, para que apresente um desenvolvimento mais satisfatório (ULRICH, 2009).

Com o passar do tempo, com a fixação do homem à terra formaram-se comunidades e diferentes modos de produção, houve a formação de propriedades rurais diferenciadas relativas ao modo de produção tanto a agricultura quanto a pecuária, com essas diversificações começaram a industrializar suas atividades primárias (agroindustriais) de acordo com a época e a necessidade. Com isso tudo que se dava origem as plantas, animais, vivos, e produtos que eram capazes de industrializar, no meio rural, era denominado agricultura, onde engloba todos os processos de atividades rurais capazes de gerar ativos biológicos e produtos agrícolas (ARAÚJO, 2007).

Porém para se obter essas diversificações é necessário que um tipo de produto seja relacionado como o mais importante devido sua origem primária, ao seu desenvolvimento diante do solo, sementes e frutificações, o produto *in natura* que sirva de base para assim gerar demais produtos agrícolas (OLIVEIRA, 2014).

Apesar de ter várias ramificações de muita relevância, o agronegócio gera desafios diferentes, ao contrário de outros setores, tanto negativo como positivo, pois além de ter aspectos arriscados, o agronegócio é um ramo com o maior valor econômico que a viabiliza uma estratégia para países desenvolvidos e países em desenvolvimento, onde contribui bastante para uma parcela do PIB. (ACUÑA, 2015).

2.1.2. Demonstrações Financeiras

A Análise das Demonstrações Contábeis que retrata a empresa de forma econômica, financeira, tem uma grande importância ao apresentar determinada informação aos seus usuários, seja ela através do Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração dos Lucros ou Acumulados, Demonstração do Fluxo de Caixa, Demonstração do Valor Adicionado, entre outros instrumentos, que auxilia até mesmo na tomada de decisão da organização (MARION, 2012).

A Lei Nº 6.404/76, art. 176, compreende os quesitos e juntamente com todas as informações colhidas, ocorrerá de fato a elaboração das Demonstrações



Financeiras de forma clara e explícita, esclarecendo a real situação econômica – financeira da empresa:

- I - balanço patrimonial;
- II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados
- III - demonstração do resultado do exercício; e
- IV – demonstração dos fluxos de caixa; e
- V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

A NBC TG 26 de R (5) – Apresentação das Demonstrações Contábeis, diz que, o objetivo das demonstrações contábeis é o de proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas. As demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da administração, em face de seus deveres e responsabilidades na gestão diligente dos recursos que lhe foram confiados.

As demonstrações financeiras trás índices para melhor análise das empresas como por exemplo o Liquidez, que (Júnior e Begalli, 2002) a importância da análise econômico-financeira é esclarecer de forma objetiva as informações que nela compõe para deixar evidente tudo detalhado e em conformidade para melhor entendimento aos usuários, seja o foco em determinado índice necessário para obter, alcançar metas daquele objetivo.

2.1.3. Notas Explicativas

A Lei N° 6.404/76, § 4º diz que “as demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessárias para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício”. Já no § 5º as notas explicativas devem indicar:

a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;

b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único);



c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º);

d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;

e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;

f) o número, espécies e classes das ações do capital social;

g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;

h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º); e

i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

A NBC TG 26 de R (5) – Apresentação das Demonstrações Contábeis, compreende que notas explicativas contêm informação adicional em relação à apresentada nas demonstrações contábeis. As notas explicativas oferecem descrições narrativas ou segregações e aberturas de itens divulgados nessas demonstrações e informação acerca de itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis.

Em continuidade com a mesma citada acima, no item 48 esta Norma utiliza por vezes o termo “divulgação” em sentido amplo, englobando itens apresentados nas demonstrações contábeis e notas explicativas. Divulgações também são exigidas por outras normas, interpretações e comunicados técnicos. A menos que seja especificado em contrário, tais divulgações podem ser incluídas nas demonstrações contábeis.

As notas explicativas no decorrer do trabalho será uma análise principal sobre o assunto e objetivo a se seguir, esclarecendo informações sobre a divulgação dos ativos biológicos que elas irão reportar, com complementos através de quadros, tabelas, gráficos e informações necessárias para melhor clareza.

O quadro abaixo tem como finalidade mostrar como será feito as análises através desse checklist, com informações necessárias a serem divulgadas pelas empresas e alguns de seus principais conceitos.

Quadro 2

CONSTRUCTOS	DEFINIÇÃO CONSTITUTIVA DOS ELEMENTOS CRÍTICOS DOS CONSTRUCTOS
Ganho ou perda do período	A perda pode ocorrer no reconhecimento inicial de ativo biológico porque as despesas de venda são deduzidas na determinação do valor justo. O ganho pode originar-se no reconhecimento inicial de ativo biológico, como quando ocorre o nascimento de bezerro.
Descrição do Ativo Biológico	Refere-se a um animal ou a uma planta, vivos, que produz produto agrícola.
Descrição Dissertativa ou Quantitativa	Conforme se diz na descrição do ativo biológico, ele pode ser definido como dissertativo que é descrever em palavras ou quantitativo que descrever de forma numérica.
Consumíveis e Produção	A entidade pode divulgar o total de ativos biológicos passíveis de serem consumidos e aqueles disponíveis para produção por grupos.
Maduros e Imaturos	Os maduros são aqueles que alcançaram a condição para serem colhidos (ativos biológicos consumíveis) ou estão aptos para sustentar colheitas regulares (ativos biológicos de produção).
Natureza de atividade do Ativo Biológico	O que o ativo biológico é capaz de se transformar e gerar o produto agrícola.
Mensuração ou Estimativa	Aqueles ativos biológicos que não será possível aproveitá-los, mensurá-los e estimá-los ao longo prazo.
Existência e o total de forma restrita	Aquilo que somente é real e existe, o total necessário dos ativos biológicos.
Riscos financeiros	Pode se relacionar a dificuldade a tecnologia, ao clima e outros riscos para se ter uma boa atividade agrícola.
Aumento devido as compras	Aumento no momento da compra de produtos necessários para se ter um ativo biológico.
Reduções devido a colheita	Alteração no valor contábil de ativos biológicos após a colheita.
Diferenças Cambiais (Moeda)	Diferenças cambiais líquidas decorrentes de conversão das demonstrações contábeis para outra moeda de apresentação e, também, de conversão de operações em moeda estrangeira para a moeda de apresentação das demonstrações da entidade.
Mudanças físicas	Crescimento, degeneração, produção, procriação e no valor justo, podendo cada uma delas ser observada e mensurada.
Riscos expostos	Exposta aos riscos climáticos, de doenças e outros riscos naturais.

Valor Justo não mensurável de forma confiável	Explicação pelo qual o valor justo não pode ser mensurável de forma confiável.
Alta probabilidade de valor justo	Se há grande chance de resultado positivo ao recebimento pela venda de um ativo biológico ao seu valor justo a ser mensurado.
Método de depreciação utilizado	Qual melhor forma de demonstrar como foi realizada a depreciação na empresa.
Vida útil ou taxa de depreciação utilizado	Quantos anos de vida o ativo tem, o quanto ele vale dentro da empresa e qual a taxa que ele deve ser depreciado.
Total Bruto e depreciação acumulada	Início e fim do período: O valor exato na qual o ativo foi depreciado através da taxa determinada, no início e fim do período. O total bruto e a depreciação acumulada (adicionada da perda por irrecoverabilidade acumulada) no início e no final do período.
Perdas irrecoveráveis	É quando o ativo excede seu valor recuperável, é a desvalorização do ativo.
Valor Justo mensurável de forma confiável	Explicação pelo qual o valor justo do ativo biológico deve ser mensurável de forma confiável.

Fonte: Elaborado pelo autor.

2.2 Metodologia

2.2.1 Tipo de Pesquisa

O presente trabalho tem como método descritivo, uma pesquisa pode ser definida como descritiva quando tem como principal objetivo a descrição das características de determinada população, sendo inclusive possível o uso de pesquisas definidas como descritivas para proporcionar uma nova visão do problema foco de estudo (GIL, 2010). Bervian, Cervo e Silva (2007) informam que a pesquisa descritiva procura observar, registrar, analisar e correlacionar fatos ou variáveis sem o uso de manipulações.

Para análise de dados uma pesquisa qualitativa (BERTUCCI, 2013) consiste na identificação da evolução do processo de utilização e aplicabilidade da norma pelas empresas analisadas ao longo dos anos. Com o objetivo de verificar como foram analisadas as divulgações dos ativos biológicos pelas notas explicativas, de Cias de Capital Aberto listadas na Bovespa.



De acordo com (Creswell, 2007), pois o objetivo final é compreender o contexto no qual o fenômeno se insere a partir da relação que tal fenômeno estabelece com o sujeito e por ele é interpretado. O mesmo autor afirma que a utilização da pesquisa qualitativa é válida quando um fenômeno precisa ser explorado e essa exploração envolve grupos ou populações, no caso temos o fenômeno das cinco empresas que se destacaram.

2.2.2 Unidade de Análise

As empresas compõem um setor econômico de consumo não-cíclico, subsetor agropecuária, segmento agricultura, na qual se encontra no NM (novo mercado) e MB (Cia. Balcão Org. Tradicional), o setor escolhido foi destinado ao ramo definido que são os ativos biológicos, suas culturas, transformações e processamento. Para o estudo foram escolhidas três empresas: Brasil Agro, CTC – Centro de Tecnologia Canavieira, Pomi Frutas S/A.

2.2.3 Caracterização da Amostra

Com isso, foram coletados dados e informações em notas explicativas para analisar como eram feitas as divulgações de três empresas, atribuindo-se o critério pela nota entre 0 (Não Evidenciado em Notas Explicativas), 5 (Superficialmente Evidenciado em Notas Explicativas) e 10 (Evidenciado em Notas Explicativas), destinando-se a cada empresa, focando-se em estudos anteriores, criou-se o critério pelas notas.

Através de quadros, tabelas e gráficos, apresentou-se toda a discussão e análise de dados encontrados de forma objetiva e clara.

3. Análise dos Resultados

Neste tópico foram descritos os resultados obtidos na pesquisa através da escolha que se deu por analisar as divulgações dos ativos biológicos em Notas Explicativas, no período entre 2017 e 2018, onde atribuiu-se as notas de acordo com o critério.

Foram analisadas as empresas de Cias de Capital Aberto listadas na Bovespa, onde a divisão foi feita por setor de atuação econômico de consumo não cíclico, subsetor agropecuária de segmento agricultura.

Na pesquisa da Brasil Agro, CTC – Centro Tecnologia Canavieira e Pomi Frutas S/A, foi feito um check list com as principais divulgações evidenciadas em Notas Explicativas de cada empresa em acordo com a NBC TG 29 – IAS 41 de R (2) – Ativo Biológico e Produto Agrícola (2009), e para tanto foi encontrado o seguinte resultado.

Quadro 3

Notas Explicativas – Divulgações - Notas			
	Brasil Agro	CTC – Centro de Tecnologia Canavieira	Pomi Frutas S/A
Ganho ou perda do período	10	10	5
Descrição do Ativo Biológico	10	10	5
Descrição Dissertativa ou Quantitativa	10	10	5
Consumíveis e de Produção	10	10	10
Maduros ou Imaturos	5	5	5
Natureza de Atividade de cada Ativo Biológico	0	10	5
Mensuração ou Estimativa Não Financeiras: No final do período	0	0	0
Mensuração ou Estimativa Não Financeiras: Durante o período	0	0	0
Existência e o total de forma restrita	5	10	5
Riscos Financeiros	10	10	10
Aumento devido as compras	10	0	10
Reduções devido a colheita	10	0	0
Diferenças cambiais: Moeda	10	0	0
Mudanças Físicas	0	5	10
Riscos Expostos	5	0	0

Método de depreciação utilizado	10	10	10
Vida útil ou taxa de depreciação utilizado	10	10	0
TOTAL	125	100	80

Fonte: Elaborado pelo autor

Estudou-se então o que os balanços e Notas Explicativas apresentava sobre os Ativos Biológicos de cada empresa listada na Cias de Capital Aberto na Bovespa, conforme as divulgações ditas na NBC TG 29 – IAS 41 de R (2) – Ativo Biológico e Produto Agrícola (2009), a campo com o material levantando os dados necessários para a busca de informações relevantes para se chegar no resultado, que tem como objetivo específico analisar se são evidenciados os itens obrigatórios de divulgação em Notas Explicativas em acordo com a NBC TG 29 – IAS 41 de R (2) Ativo Biológico e Produto Agrícola (2009), analisando os métodos de depreciação utilizados e a taxa de depreciação.

A Brasil Agro é uma empresa com uma cultura de soja, milho, sorgo (é um cereal utilizado na alimentação animal e pode se tornar uma rica matéria-prima para a fabricação de produtos alimentícios para humanos, é chamado no Brasil de milho zaborro) cana-de-açúcar e gado bovino, elevou uma grande atribuição em relação as notas distribuídas dentre algumas divulgações necessárias, fornece informações relevantes, porém houve algumas divulgações que ficaram vagas, como por exemplo sobre a natureza de atividade do ativo biológico, por descrever o que cada ativo da empresa pode gerar um produto agrícola e também se transformar em um outro produto final, destacar também a funcionalidade do processo dos ativos biológicos em momento de crescimento, produção, procriação, degeneração e assim ser mensuradas, com isso foi atribuídas a nota zero, como outras divulgações. Assim o gráfico a seguir apresenta como os itens obrigatórios estão sendo divulgados em Notas Explicativas.

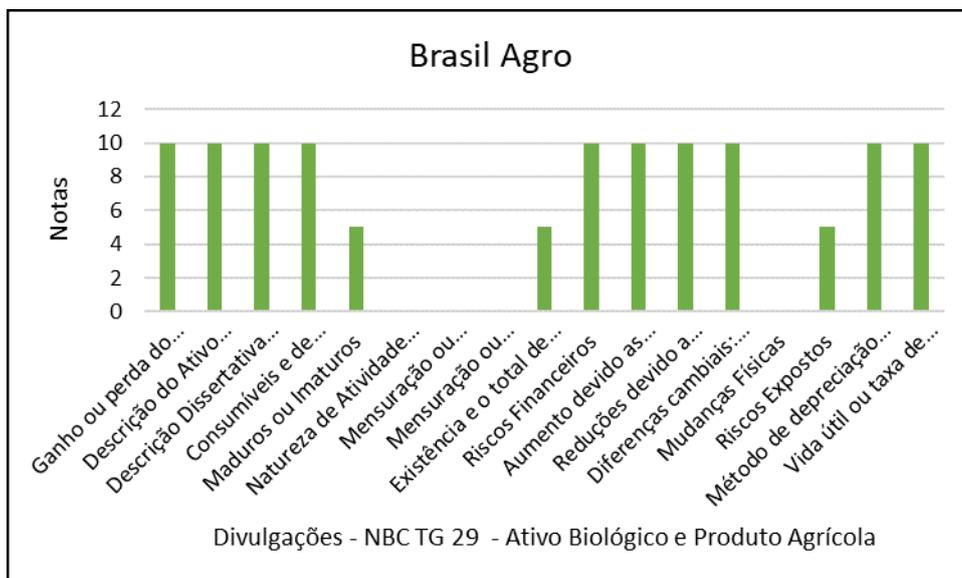


Gráfico 1.
 Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme o gráfico 1, ao observar a distribuição das notas, vimos que, houve um valor elevado diante as informações que a Brasil Agro dispõe, mais de 70% dos critérios necessários de divulgação a empresa fornece, porém, precisando aprofundar ainda mais para uma visão mais ampla diante seus usuários, com informações precisas.

O CTC – Centro de Tecnologia Canavieira é uma empresa produtora de cana-de-açúcar, fornece informações agregadas, algumas divulgações a empresa não esclarecem, que seria importante ela apresentar em suas Notas Explicativas que dentre os casos atribuídos a nota zero estão os riscos financeiros, onde não há informação falando a respeito. Assim o gráfico a seguir apresenta como os itens obrigatórios estão sendo divulgados em Notas Explicativas.

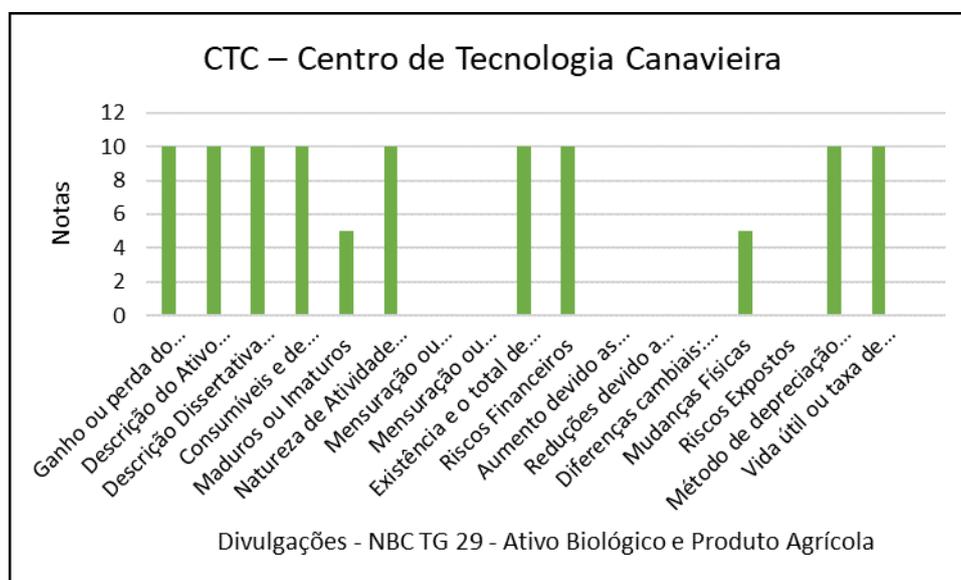


Gráfico 2.

Fonte: Elaborado pelo autor.

O gráfico acima nos relata que houve grande elevação nas informações prestadas, ao analisar e fazer a distribuição das notas observa-se que, mais de 50% tiveram dados divulgados com algumas explicações, porém teve algumas notas não satisfatórias por não apresentar certas divulgações, que seria de muita importância a empresa fornecer esses dados que além dos riscos financeiros, os demais itens que não contribuiu para satisfação maior.

Pomi Frutas uma empresa que produz e comercializa maçãs *in natura* sua produção tem sido bastante moderna, acompanhando o máximo dos avanços tecnológicos, porém não é uma empresa que divulga o seu ativo biológico em acordo com a NBC TG 29 – IAS 41 de R (2) – Ativo Biológico e Produto Agrícola, há pouca clareza em Notas Explicativas e as vezes falta de informação. Assim o gráfico a seguir apresenta como os itens obrigatórios estão sendo divulgados em Notas Explicativas.

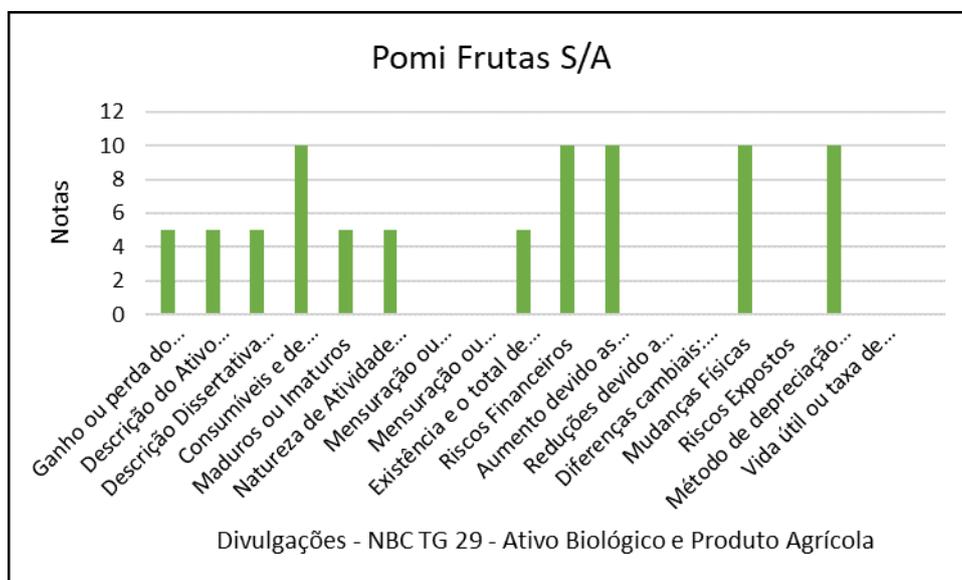


Gráfico 3.
 Fonte: Elaborado pelo autor.

Observando o gráfico acima a empresa representa divulgações mínimas para seus usuários, as que possui faltam complementação nas informações prestadas, as notas distribuídas se dá pela falta de dados que a empresa não fornece, havendo médias, pois de qualquer forma a Pomi Frutas S/A relata sobre alguns assuntos, porém não de forma clara e conceitual, como por exemplo algumas das notas atribuídas a zero, a taxa de depreciação a empresa não informou detalhadamente, o que leva a falta de informações.

Qualquer que seja a divulgação relatada na NBC TG 29 – IAS 41 de R (2) – Ativo Biológico e Produto Agrícola (2009) é importante que a empresa relate, diante disso foram escolhidos quatro dessas divulgações que evidenciam uma melhor visualização, pois durante o desenvolvimento do trabalho percebe-se que ganho ou perda do período, natureza de atividade de cada ativo biológico, método de depreciação utilizado e vida útil ou taxa de depreciação utilizado, são fatores que leva a empresa tomar decisões na continuidade do processo de atividade operacional, no mundo dos negócios, sendo mais comparativos, com isso verifique o gráfico a seguir.

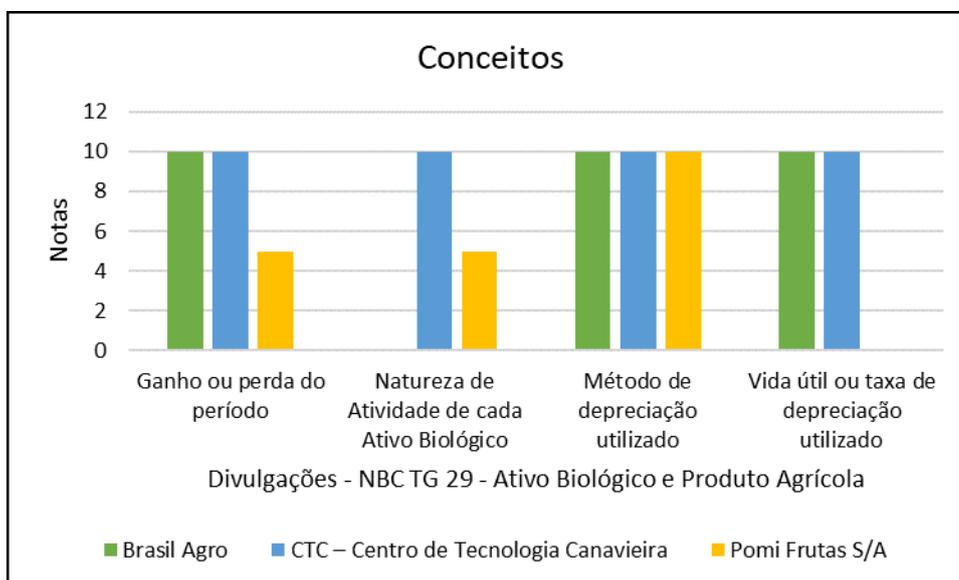


Gráfico 4.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observa-se que, o ganho ou perda do período é evidenciado por todas, somente na Pomi Frutas S/A que superficialmente evidenciado, devido a divulgação não explicar bem sobre como ocorre o reconhecimento inicial do ativo biológico quando as despesas de venda são deduzidas no valor justo ou quando ocorre o nascimento do ativo biológico.

A natureza de atividade de cada Ativo Biológico não tem evidenciação na Brasil Agro, mas tem evidenciação no CTC – Centro de Tecnologia Canavieira, onde descreve em que o ativo pode ser transformado após a colheita.

O método de depreciação utilizado está bem evidenciado nas três empresas, isso é muito favorável, todas elas são utilizadas o método linear, que reflete como funciona o padrão econômico futuro diante os benefícios, alocando todos os recursos necessário de cada empresa e na consistência da aplicação das taxas durante o tempo de vida útil estimado.

A taxa de depreciação não teve evidenciação pela empresa Pomi Frutas S/A, porém a Brasil Agro e a CTC – Centro de Tecnologia Canavieira trouxe essas informações. A tabela abaixo mostra como foi as distribuições das taxas no período de 2017 e 2018.

Taxa anual de depreciação %	
	<u>2018/2017</u>
Edifícios e benfeitorias	2-20
Equipamentos e instalações	10
Veículos e máquinas agrícolas	13-20
Móveis e Utensílios	10
Aberturas de áreas	10-20
Culturas permanentes	16-27

Tabela 1.

Fonte: DFP - Demonstrações Financeiras Padronizadas - 30/06/2018 - BRASILAGRO - CIA BRAS DE PROP AGRICOLAS

	<u>Taxa média ponderada anual</u>	
	<u>2018</u>	<u>2017</u>
Máquinas e equipamentos	13%	15%
Móveis e utensílios	10%	10%
Equipamentos de informática	31%	20%
Veículos	23%	20%
Edifícios e benfeitorias	5%	5%
Benfeitorias em imóveis de terceiros - Finep	7%	7%

Tabela 2.

Fonte: DFP - Demonstrações Financeiras Padronizadas - 31/03/2018 - CTC - CENTRO DE TECNOLOGIA CANAVIEIRA S.A.

Diante o critério de nota, ao distribuir os valores entre 0 (Não Evidenciado em Notas Explicativas), 5 (Superficialmente Evidenciado em Notas Explicativas) e 10 (Evidenciado em Notas Explicativas), percebemos que, ao máximo que as empresas poderiam alcançar é um total de 170 pontos, então perante a essa distribuição cada uma delas obteve um resultado que será mostrada através do seguinte gráfico abaixo.

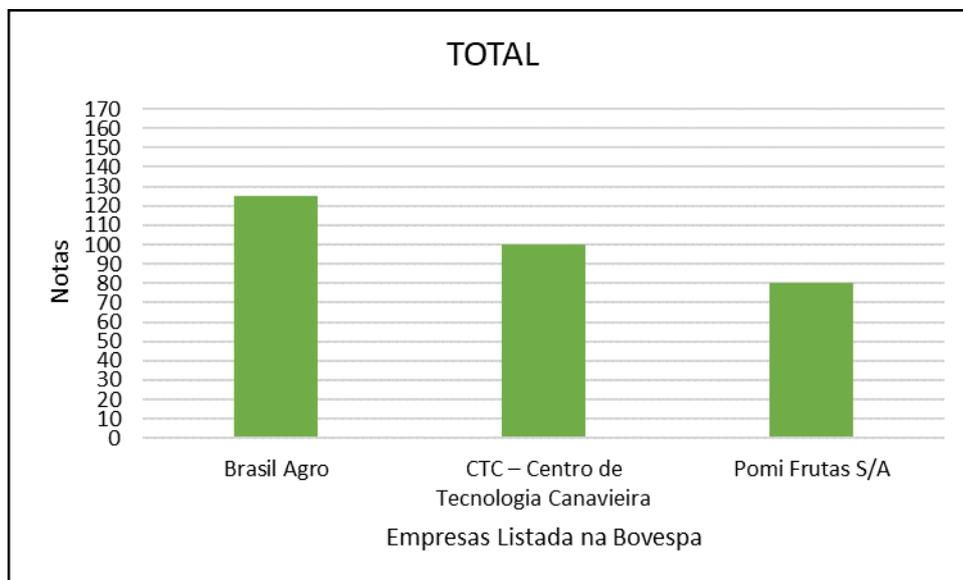


Gráfico 5.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Respondendo à pergunta como ocorre a divulgação dos ativos biológicos em notas explicativas do setor econômico de consumo não cíclico, subsetor agropecuária de segmento agricultura de Cias de Capital Aberto listadas na Bovespa, as três empresas estão atendendo em sua maioria o check list de evidenciação de divulgações em Notas Explicativas, analisadas como o gráfico acima descreve, nos relata que ao desenvolver o critério proposto e destacar o máximo de nota que elas podem chegar que é 170 pontos, sendo que a Brasil Agro se aproxima mais com um total de nota em 125 pontos, que acaba atingindo um percentual de 71%, olhando bem é um valor relevante diante no cenário atual que as empresas costumam informar, por possuir maior transparência diante seus dados relatados em Notas Explicativas, abrangendo as informações em acordo com o que diz nas divulgações relatadas na NBC TG 29 – IAS 41 de R (2) – Ativo Biológico e Produto Agrícola (2009).

O CTC – Centro de Tecnologia Canavieira possui um total de 100 pontos, com um percentual de 59%, podemos dizer que é um pouco relevante por estar em cima da média, mais isso não quer dizer que é favorável a empresa permanecer nesse patamar, pois algumas divulgações não está sendo informada pela empresa, por esse motivo fica abaixo da Brasil Agro, com algumas divulgações bem detalhadas e formal e com outras em falta, isso acaba não sendo bem claro para os usuários.

Já a Pomi Frutas S/A é a menor dentre as três empresas analisadas, contendo apenas 80 pontos, com aproximadamente 47%, devido à falta de informações, é considerada a empresa em seu pior estado em relação as divulgações e as outras empresas, apesar de mostrar que é bastante avançada no mundo das tecnologias, mas acaba faltando informações em relação as divulgações que a Norma Brasileira de Contabilidade trás.

Para análise da proposta das divulgações em Notas Explicativas, abaixo criou-se um quadro classificado com as distribuições das notas.

Quadro 4

Distribuição das Notas	
0 a 50	Insatisfatório
51 a 80	Satisfatório
81 a 110	Bom
111 a 140	Muito Bom
141 a 170	Ótimo

Fonte: Elaborado pelo autor.

O quadro acima mostrou como estava o auge das empresas analisadas após o estudo ser realizado, a Brasil Agro com um nível de muito bom, a CTC – Centro de Tecnologia Canavieira nível bom e a Pomi Frutas S/A com sua menor nota atingiu um nível de satisfatório.

Então a empresa que mais proporcionou a divulgação de forma mais clara relatadas em suas informações foi a Brasil Agro, a CTC – Centro de Tecnologia Canavieira foi média, ficando entre as duas empresas e por último com menos divulgação relatada a Pomi Frutas S/A, que seria um diferencial a ser buscado para melhor entendimento perante as divulgações entre seus usuários, gestores, administradores entre outros.

4. CONCLUSÃO

A NBC TG 29 – IAS 41 de R (2) o ativo biológico, refere-se a um animal ou a uma planta, vivos, que produz produto agrícola. A transformação biológica compreende o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que causa mudança qualitativa e quantitativa no ativo biológico. Com duas revisões, a norma passou a mostrar mais objetivos e definições, reconhecimento e mensuração sobre o ativo biológico.



Através das Análises das Demonstrações é possível relatar a empresa de forma econômica, financeira, repassando essas informações encontradas para seus usuários. Ressaltando várias importâncias, as divulgações obrigatórias destacadas na NBC TG 29 – IAS 41 de R (2) é de grande relevância para a empresa, onde são informadas nos balanços e também em Notas Explicativas de cada uma delas.

O presente trabalho buscou-se responder o seguinte problema: como ocorre a divulgação dos ativos biológicos em notas explicativas do setor econômico de consumo não cíclico, subsetor agropecuária de segmento agricultura de Cias de Capital Aberto listadas na Bovespa?

De acordo com as análises realizadas, cada empresa em acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade forneceu as devidas divulgações que elas prestam, com exceção de algumas. Conforme analisado no quadro 3 atribuído ao critério pela nota, as empresas receberam os pontos de acordo com o que se diz em suas Notas Explicativas com a NBC TG 29 – IAS 41 de R (2) – Ativo Biológico e Produto Agrícola.

Portanto, tem como objetivo geral verificar como está sendo feita a divulgação dos ativos biológicos em notas explicativas. Com objetivos específicos, analisar se são evidenciados os itens obrigatórios de divulgação em Notas Explicativas em acordo com a NBC TG 29 – IAS 41 de R (2) – Ativo Biológico e Produto Agrícola (2009), analisando os métodos de depreciação utilizados e a taxa de depreciação.

Observa-se o gráfico 5 em coerência com o quadro 4, pode-se obter os resultados encontrados em conformidade com a distribuições das notas em acordo com as divulgações. A Brasil Agro com sua nota elevada, tem a maior pontuação com 125 pontos, devido as divulgações ser mais apta com o cenário que a NBC trás, atingindo de acordo com o quadro um nível muito bom. O CTC – Centro de Tecnologia Canavieira obteve uma média com 100 pontos, ficando no ranking um nível de bom, pois algumas divulgações a empresa não apresentam, outras não apresentadas de forma clara. A Pomi Frutas S/A ficando mais abaixo com um nível de satisfatório, obteve a menor consideração que as demais, devido as divulgações mínimas para seus usuários, isso seria um dos pontos que a empresa teria que



tratar, elevando as demais divulgações a falta de complementação em suas Notas Explicativas, foi a empresa que mais sofreu diante do problema analisado.

O método de depreciação utilizado está bem evidenciado nas três empresas, isso é muito favorável, todas elas são utilizadas o método linear, que reflete como funciona o padrão econômico futuro diante os benefícios, alocando todos os recursos necessário de cada empresa e na consistência da aplicação das taxas durante o tempo de vida útil estimado.

Baseado nas análises e estudos levantados, no método de critério desenvolvido e utilizado que foi a distribuição de notas perante as divulgações, conclui-se que, Brasil Agro é a empresa que está mais em acordo com NBC devido a maior pontuação obtida e por atingir o auge de muito bom. O CTC – Centro de Tecnologia Canavieira, nada mal, permanecendo na média, porém com menos divulgações informadas, atingindo o auge de bom. Já a Pomi Frutas S/A foi a empresa que mais sofreu impactos devido algumas divulgações não serem informadas, com um auge satisfatório.

No decorrer do trabalho pode-se perceber as dificuldades para encontrar as informações em relação as divulgações para responder o possível problema, devido algumas empresas como por exemplo a Pomi Frutas S/A apresentar menos informações, acaba tendo mais dificuldades em explicar a razão pela qual é importante a empresa ressaltar as divulgações em Notas Explicativas e balanços, pois não tem o que concretizar de forma certa, e também a falta de padronização das empresas, seguindo o padrão de divulgação que deveria ter, afinal quanto mais informações a empresa possuir, melhor será.

O trabalho tem informações relevantes sobre o ativo biológico e suas transformações em produto agrícola, fazendo com que possa ser essencial para futuras pesquisas, aprofundando cada vez mais sobre as divulgações dos ativos biológicos em Notas Explicativas ou até mesmo em outros e em demais empresas, talvez com esse critério atribuído as notas, aplicar em outros ramos.



5. REFERÊNCIAS

ACUÑA, Benjamim C. Mardine. Tese: **Utilidade do valor justo de Ativos Biológicos para a análise de crédito de corporações brasileiras baseadas no agronegócio**. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12_136/tde-22092015-090605/publico/BenjamimCorrigida.pdf>. Acesso em: Outubro, 2019.

ARAÚJO, Massilon J. **Fundamentos de Agronegócios**. 2º ed. São Paulo: Atlas, 2007.

AZEVEDO, G. M. D. C. **Factores influentes na aplicação da IAS 41 “agricultura” nas empresas vitivinícolas portuguesas**. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, v. 5, p. 86-116, 2011.

BARBOSA, Letícia Peter; BRAGA, Alexandre; SOUZA, Marcos Antônio de; BRAGA, Daniele Penteado Gonçalves. **Contabilidade, Gestão de Custos e Resultados no Agronegócio: Um estudo de caso no Rio Grande do Sul**. Disponível em: <<file:///C:/Users/gelod/Downloads/391-391-1-PB.pdf>>. Acesso em: Agosto, 2019.

BERTUCCI, J. L. de O. **Metodologia Básica para Elaboração de Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC): ênfase na elaboração de TCC de pós-graduação Lato Sensu**. 1. Ed. 5. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2013.

BERVIAN, P. A.; CERVO, A. L.; SILVA, R. da. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 29 de R (2) - **Ativo Biológico e Produto Agrícola**. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/>> Acesso em: Setembro, 2019.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 46 de R (2) – **Mensuração do Valor Justo**. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/>> Acesso em: Setembro, 2019.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 26 de R (5) – **Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/>> Acesso em: Outubro, 2019.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 27 de R (4) – **Ativo Imobilizado**. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/>> Acesso em: Setembro, 2019.

CRESWELL, John W. **Projeto de Pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. Trad. Luciana de Oliveira da Rocha. 2ª ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.



FONSECA, Reinaldo Aparecida; NASCIMENTO, Nalva Fernandes do; FERREIRA, Roberto do Nascimento; NAZARETH, Luiz Gustavo Camarano. **Contabilidade rural no agronegócio brasileiro.** Disponível em: <<https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos15/17922219.pdf>>. Acesso em: 25 de agosto 2019.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIMENES, Régio Marcio Toesca; GIMENES, Fátima Maria Pegorini. **Agronegócio Cooperativo: a transição e os desafios da competitividade.** Cadernos de Economia - Curso de Ciências Econômicas – Uno Chapecó. Ano 11, n. 20, jan./jun. 2007.

INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER (IDW). Comments on E65, “Agriculture”. In: **International Accounting Standards Board.** Germany, 2000.

INTERNATIONAL ASSOCIATION OF FINANCIAL EXECUTIVES INSTITUTES (IAFEI). Comments on E65, “Agriculture”. In: **International Accounting Standards Board,** 2000.

JÚNIOR, José Hernandez Perez., BEGALLI, Glaucos Antonio. **Elaboração das Demonstrações Contábeis.** 3º ed. São Paulo: Atlas, 2002.

KRUGER, Silvana Dalmutt; MAZZONI, Sandy; BOETTCHER, Simone Francieli. **A importância da contabilidade para a gestão das propriedades rurais.** Disponível em: <C:/Users/gelod/Downloads/944-944-1-PB.pdf>. Acesso em: Agosto, 2019.

LOPES, José Tarcísio Doubek. **Congresso Brasileiro de Engenharia de Avaliações e Perícias.** XVII COBREAP, Florianópolis, 2013.

MARION, José Carlos. **Análise das Demonstrações Contábeis. Contabilidade Empresarial.** 7ª Edição - São Paulo – 2012, Editora Atlas.

MARION, José Carlos. **Contabilidade rural:** contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda pessoa jurídica. São Paulo: Atlas, 2000.

NESTLÉ. Comments on E65, “Agriculture”. In: **International Accounting Standards Board.** Swetzerland, 2000. Disponível em: <<http://www.iasb.org.uk>>. Acesso em: Setembro, 2019.

OLIVEIRA, D. D. L.; FERREIRA, E. P. D. S.; PORTO, W. S. **Mensuração e evidência do ativo biológico na piscicultura: uma proposta de fluxo contábil à luz do CPC 29.** R.E.S.C – Revista Eletrônica Saber Contábil v. 2, p. 39-53, 2012.

OLIVEIRA, Deyvison de lima; OLIVEIRA, Gessy Dhein. **Contabilidade rural: uma abordagem do agronegócio dentro da porteira** - de acordo com o CPC 29, com exercícios práticos.



OLIVEIRA, Neuza Corte de. **Contabilidade do Agronegócio: teoria e prática**. 2º ed. (ano 2010), 3º reimpr.

PORTAL DA CONTABILIDADE. NBC T 6 – **Da divulgação das Demonstrações Contábeis**: 6.2 - Do Conteúdo das Notas Explicativas. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t62.htm>>. Acesso em: Setembro, 2019.

SULZER – Switzerland. Comments on E65, “Agriculture”. In: **International Accounting Standards Board, 2000**. Disponível em: <<http://www.iasb.org.uk>>.

ULRICH, Elisane Roseli. **Contabilidade rural e perspectivas da gestão do agronegócio**. Revista de Administração e Ciências Contábeis do IDEAU (Instituto de Desenvolvimento Educacional do Alto Uruguai). Vol. 4 – n.9 – julho – dezembro 2009 Semestral.