

NÍVEL DE CONFORMIDADE DO CPC 29 NAS EMPRESAS BRASILEIRAS: UMA ANÁLISE COM AS EMPRESAS DE CAPITAL ABERTO

Cristiene Patrícia Scherch*

Daniel Ramos Nogueira**

Paulo Arnaldo Olak***

Cássia Vanessa Olak Alves Cruz****

Resumo

Com a adesão do Brasil às normas internacionais de contabilidade, o setor agropecuário passou a elaborar seus demonstrativos contábeis seguindo o pronunciamento técnico CPC 29 (IAS 41). O referido documento tem o objetivo de estabelecer o tratamento contábil e as respectivas divulgações relacionadas aos ativos biológicos e produtos agrícolas. Considerando esse contexto, a presente pesquisa teve como objetivo inferir qual o nível de conformidade das empresas de capital aberto de acordo com o pronunciamento técnico CPC 29. A importância do tema justifica-se por se tratar de um assunto contemporâneo e pouco abordado na literatura brasileira, sendo de grande relevância à contabilidade das empresas

* Especialista em Contabilidade e Controladoria Empresarial pela Universidade Estadual de Londrina; cristiene_scherch@yahoo.com.br

** Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo; Docente da Universidade Estadual de Londrina (UEL); Rodovia Celso Garcia Cid, PR 445 Km 380, Campus Universitário, Londrina, PR, 86055-900; danielrnog@hotmail.com

*** Doutor em Controladoria e Contabilidade (FEA-USP); Docente do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Londrina; Rodovia Celso Garcia Cid, PR 445 Km 380, Campus Universitário, Londrina, PR, 86055-900; olak@uel.br

**** Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo; Docente do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Londrina; Rodovia Celso Garcia Cid, PR 445 Km 380, Campus Universitário, Londrina, PR, 86055-900; cvoalves@yahoo.com.br

agropecuárias expressarem seus valores o mais próximo da realidade do mercado, atendendo, assim, às exigências internacionais. A pesquisa é classificada como descritiva e, inicialmente, apurou-se com a Economática® todas as empresas da Bovespa que apresentaram saldo de ativos biológicos em dezembro de 2010 (n = 24). Os achados da pesquisa indicam que as empresas não estão evidenciando todas as informações exigidas pelo pronunciamento técnico; a média de conformidade das empresas foi de 57%. Para averiguar se havia relação entre as variáveis de representatividade do ativo biológico e conformidade, foi realizado o teste de correlação. Com isso, averiguou-se que, quanto maior a representatividade do ativo biológico, maior é o nível de conformidade da empresa. É essencial uma atitude mais eficiente por parte das empresas perante o tratamento contábil exigido pelo pronunciamento CPC 29, para que se possa obter um melhor nível de evidenciação de seus ativos biológicos.

Palavras-chave: Ativo biológico. Produto agrícola. CPC 29. Contabilidade.

1 INTRODUÇÃO

Responsável por dispor de quase 13% de toda a água doce disponível no Planeta, além de um clima diversificado com chuvas regulares e energia solar abundante, o Brasil tem 388 milhões de hectares de terras agricultáveis férteis e de alta produtividade, dos quais 90 milhões ainda não foram explorados. O agronegócio brasileiro, além de moderno, eficiente e competitivo, é uma atividade próspera, segura e rentável, sendo uma das principais locomotivas da economia brasileira (BRASIL, 2005).

Segundo Secco (2004), o território brasileiro que se pode chamar de Brasil rural é constituído por 282 milhões de hectares,

dos quais aproximadamente 220 milhões são usados para pastagem e criação de animais, onde são criados 170 milhões de cabeças bovinas. Para a atividade agrícola são destinados 40 milhões de hectares, dos quais se extrai mais de 120 milhões de toneladas de grãos. Os demais 22 milhões de hectares são destinados à produção de cana-de-açúcar, laranja e demais culturas permanentes.

Conforme as informações das Contas Nacionais Trimestrais, em 2010 o PIB referente ao Valor Adicionado alcançou R\$ 3.227,2 bilhões, sendo a agropecuária responsável por R\$ 171.177 milhões ou 5,3% deste. Em 2011, o PIB chegou a R\$ 3.530,9 bilhões referentes ao Valor Adicionado, sendo R\$ 192.653 milhões da atividade agropecuária, o equivalente a 5,5% (OLIVEIRA, 2011). Mesmo proporcionalmente menor em comparação à da indústria e dos serviços, a agropecuária mantém a importância em termos de geração de emprego, renda e ocupação do território nacional (OLIVEIRA, 2011). É importante ressaltar que o dinamismo do agronegócio brasileiro tem sido um dos aspectos mais relevantes da nossa economia nos últimos anos, havendo, no período de 2000 a 2010, um crescimento médio anual de 3,67% contra 3,59% no avanço do PIB geral do país (GEBRIM, 2012).

Capaz de interpretar os fenômenos econômicos de forma homogênea, a Ciência Contábil passa a ser reconhecida cada vez mais como uma linguagem universal de negócios. Em razão do crescimento da globalização, além da maior integração entre os diferentes mercados mundiais, a adoção de padrões contábeis unificados é de grande necessidade para o mercado internacional. Portanto, as demonstrações contábeis emitidas pelas empresas brasileiras vêm sendo alteradas pelas normas internacionais de contabilidade. Estas normas internacionais foram legalmente determinadas com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), em 2005, e a adoção das Leis n. 11.638/07 e n. 11.941/09.

O CPC foi criado pela Resolução CFC n. 1.055/05, com o objetivo de estudo, preparo e emissão de pronunciamentos técnicos sobre procedimentos de contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, com base nas normas IAS/IFRS, visando à centralização e à uniformização do seu processo de produção, considerando a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

As normas internacionais de contabilidade *International Accounting Standard* (IAS), hoje conhecidas como *International Financial Reporting Standards* (IFRS), são um conjunto de pronunciamentos de contabilidade internacionais publicados e revisados pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) antes assumidos pelo *International Accounting Standards Committee* (IASC), com o objetivo de formular e publicar, de forma totalmente independente, um modelo único de normas contábeis internacionais de alta qualidade que possam ser aceitas mundialmente e que demonstrem transparência e comparabilidade na elaboração de demonstrações contábeis, atendendo às expectativas crescentes dos usuários da informação financeira ou quaisquer outros usuários.

Portanto, a partir do IAS 41 – *Agriculture* do IASB, o CPC aprovou o pronunciamento técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola, em 7 de agosto de 2009. O CPC 29 tem como objetivo estabelecer o tratamento contábil e as respectivas divulgações, relacionados aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 29, 2009, p. 2). Desta forma, o pronunciamento técnico CPC 29 determina o tratamento contábil para os ativos biológicos e produtos agrícolas durante o período de crescimento, degeneração, produção e procriação, e para a mensuração inicial dos produtos agrícolas no momento da colheita, sendo avaliados ao valor justo menos o

custo de venda, considerando a transformação biológica que causa a mudança quantitativa e qualitativa, desde o início do ciclo da vida até o momento da sua colheita, exceto quando o valor justo não puder ser mensurado de forma confiável no reconhecimento inicial.

De acordo com o CPC 29 (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009, p. 3), “[...] ativo biológico é um animal e/ou uma planta, vivos; e produção agrícola é o produto colhido de ativo biológico da entidade.” Como exemplo de ativo biológico, podem-se citar as árvores frutíferas de um pomar, canavial, cafezal, videira, gado de leite, porcos, etc.; e, como exemplos de produção agrícola, as frutas colhidas do pomar, a cana colhida, o café colhido, a uva da videira, o leite do gado leiteiro, etc.

No Brasil, o pronunciamento técnico CPC 29 passou a ser obrigatório para os exercícios findos a partir de 31 de dezembro de 2010. De acordo com a Lei n. 11.638/07, as companhias abertas e sociedades de grande porte devem seguir as normas da Comissão Valores Mobiliários (CVM), as quais passaram a adotar o IFRS-CPC. A instrução CVM n. 457/07 havia obrigado as companhias abertas a adotarem integralmente o IFRS-IASB a partir de 2010; contudo, a instrução CVM n. 485/10 vem com o objetivo de alterar, estabelecendo que estas companhias devem permanecer utilizando a IFRS-CPC até que seja definido de forma contrária no futuro. Porém, o pronunciamento técnico CPC PME vem dizer que é obrigatória a adoção das IFRS-CPC para todas as pequenas e médias empresas no Brasil, pois o Conselho Federal de Contabilidade aprovou integralmente a IFRS-CPC, tornando-a obrigatória para todas as empresas, sendo estas sujeitas a penalidades caso haja o descumprimento desta.

Nesse contexto, esta pesquisa é motivada pela seguinte questão: “Qual o nível de conformidade das empresas de capital

aberto de acordo com o CPC 29?”. Para tanto, o objetivo geral deste estudo é investigar qual o nível de conformidade das empresas de capital aberto de acordo com o CPC 29.

A importância do tema justifica-se por se tratar de um assunto contemporâneo e pouco abordado na literatura brasileira, sendo de grande relevância à contabilidade das empresas agropecuárias expressarem seus valores o mais próximo da realidade do mercado, atendendo, assim, às exigências internacionais.

Em resumo, o artigo foi estruturado em cinco seções. A primeira, a introdução; a segunda, ressalta o referencial teórico utilizado, a terceira, aborda os aspectos metodológicos utilizados na investigação e a quarta, expõe a análise dos dados e os resultados. Na última seção, a conclusão, as limitações da pesquisa e as sugestões para pesquisas futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ATIVOS BIOLÓGICOS E SUA CONTABILIZAÇÃO

Correlacionado ao pronunciamento IAS 41, o CPC 29, que trata do ativo biológico e do produto agrícola, prescreve o tratamento contábil para as empresas que atuam na agropecuária, além das divulgações das informações úteis aos vários usuários, em que trazem a obrigatoriedade da avaliação e a divulgação dos ativos biológicos ao valor justo. Portanto, de acordo com o CPC 29 (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009, p. 3), “[...] ativo biológico é um animal e/ou uma planta, vivos; e produção agrícola é o produto colhido de ativo biológico da entidade.” A atividade agrícola compreende como característica a mudança biológica gerenciável e mensurável que pode ser, por exemplo, de

acordo com o CPC 29 (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009, p. 4):

- a) Mudanças de ativos por meio de (i) crescimento (aumento em quantidade ou melhoria na qualidade do animal ou planta), (ii) degeneração (redução na quantidade ou deterioração na qualidade de animal ou planta) ou (iii) procriação (geração adicional de animais ou plantas); ou
- b) Produção de produtos agrícolas, tais como látex, folhas de chá, lã, leite.

Assim, o pronunciamento técnico CPC 29 deve ser aplicado para a produção agrícola, sendo considerada aquela obtida no momento e no ponto de colheita dos produtos advindos dos ativos biológicos da entidade. Entretanto, o referido pronunciamento não trata do processamento dos produtos agrícolas após a colheita, em que se pode citar a transformação da uva em vinho por vinícola, mesmo que ela tenha cultivado e colhido a uva. Após o momento da colheita, deve-se aplicar o pronunciamento técnico CPC 16 – Estoques ou outro pronunciamento técnico mais adequado (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009, p. 2).

Portanto, os ativos biológicos e os produtos agrícolas devem ser mensurados por seu valor justo menos o custo estimado para a venda; o primeiro no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de apresentação das demonstrações financeiras e o segundo no momento da colheita.

O Pronunciamento CPC 29 ainda destaca que:

Valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem

uma transação compulsória. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009, p. 5).

De acordo com o CPC 29 (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009, p. 5), a entidade pode reconhecer um ativo biológico em suas demonstrações contábeis somente se no controle do ativo como resultado de eventos passados for provável que benefícios econômicos futuros associados ao ativo fluirão para a entidade e o valor justo ou o custo do ativo puder ser mensurado confiavelmente. Nesse sentido, Oliveira e Rech (2011) destacam que:

Para ilustrar a condição de benefícios futuros prováveis pode-se usar o exemplo de uma empresa que possui uma floresta localizada em uma ilha e por quaisquer motivos legais não possa mais extrair a madeira daquela floresta. Ainda que a floresta seja biologicamente enquadrada no conceito de plantas e animais vivos, da definição de ativos biológicos, esta não deve ser reconhecida como tal nas demonstrações contábeis, pois falha no quesito de associação de benefícios econômicos desse ativo que fluirão para a entidade.

Os ativos biológicos devem ter seu valor justo avaliado conforme sua localização, suas condições atuais e seu valor de mercado. Quando não houver mercado ativo, a entidade deve utilizar para determinar o valor justo, se possível, uma ou mais das seguintes alternativas:

- a) o preço de mercado da transação mais recente;
- b) preços de mercado de ativos similares;
- c) padrões do setor (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 29, 2009).

Em complemento, Wanderley et al. (2011) sinalizam que:

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 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.

Todavia, em algumas situações, o valor que o mercado determinou pode estar indisponível para as condições presentes do ativo biológico. Assim, a entidade deve aplicar o valor presente do fluxo de caixa líquido esperado, descontado à taxa corrente do mercado, para o valor justo ser determinado.

O registro contábil do ganho ou a perda oriunda da mensuração do valor justo dos ativos biológicos e/ou produtos agrícolas, menos o custo estimado de venda, devem ser reconhecidos no resultado líquido do exercício no período em que ocorrerem. Além disso, o CPC 29 destaca que:

A entidade 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 apropriado [...] Essas distinções podem ser úteis na determinação da influência do tempo no fluxo de caixa futuro. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 29, 2009, p. 10).

Nas notas explicativas, o pronunciamento também destaca que a entidade deve apresentar a conciliação das alterações no valor contábil de ativos biológicos entre o início e o fim do período atual, incluindo o ganho ou a perda em razão da mudança no valor justo

menos a despesa de venda; os aumentos referentes às compras; as reduções referentes às vendas ou ativos biológicos mantidos em outro grupo específico para essa finalidade; as reduções referentes às colheitas; diferença resultante de combinação de negócios e mudança cambial líquida em razão da conversão em moeda estrangeira referente às demonstrações contábeis (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 29, 2009).

Caso a entidade mensure seus ativos biológicos pelo custo, menos qualquer depreciação e perda no valor recuperável acumulado, no final do período deve-se fazer uma descrição dos ativos biológicos; uma explicação do motivo pelo qual o valor não pode ser mensurado de forma confiável, uma faixa de estimativas dentro da qual existe grande probabilidade de se achar o valor justo, se este for possível, o método de depreciação aplicado, a vida útil ou a taxa de depreciação aplicada, o total bruto e a depreciação acumulada no início e no final do período (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 29, 2009).

2.2 PESQUISAS RECENTES

Lima e Pereira (2011) realizaram uma pesquisa visando avaliar a adequação do valor justo em relação à teoria contábil e às especificidades do setor, visto que a principal dificuldade na utilização do critério de valor justo é a subjetividade de cálculo quando não há um mercado ativo (valor justo de nível três). A partir dos resultados, pode-se concluir que a indicação do valor justo para a mensuração dos ativos biológicos está de acordo com as especificidades do setor e também com a teoria contábil; o ativo deve evidenciar os benefícios futuros que serão gerados, e o valor justo, em essência, representa estes benefícios. Outra observação interessante é apontada em relação à inexistência dos preços de mercados para

o ativo; de acordo com a norma do *Fair Value*, dependendo do caso em que a transformação biológica não é relevante e não houver um mercado ativo para o ativo biológico, o custo deve ser utilizado, até a mudança de condição.

Em relação ao IAS 41, pode-se citar o artigo de Rech et al. (2006), que aborda uma análise sobre a norma internacional às empresas do setor de pecuária de corte, limitando-se em analisar os aspectos relacionados com o justo valor dos ativos biológicos. Portanto, chegou-se à conclusão de que o critério de valor justo é aplicável ao setor considerando que o mercado pecuário de animais para o abate e a reposição apresenta mercado ativo, produtos homogêneos e preços disponíveis ao público, permitindo, assim, demonstrar de maneira justa e verdadeira a variação patrimonial ocorrida durante determinado período, mesmo não havendo a realização financeira.

É importante citar também o artigo de Cadelca et al. (2011), que aborda um estudo sobre as empresas do setor de consumo não cíclico, as quais atuaram no segmento de açúcar e álcool, no ano de 2010, e listadas na Bovespa, que aplicaram o pronunciamento técnico CPC 29, em que se observam os reflexos oriundos desta aplicação no respectivo setor. Nessa investigação foram analisadas quatro empresas deste segmento: Cosan Limited, Cosan S.A. Indústria e Comércio, São Martinho S.A., Usina Costa e Pinto S.A. Açúcar e Álcool. Foi observado que até o fechamento do respectivo trabalho, em meados de março de 2011, apenas duas das quatro empresas haviam publicado suas demonstrações contábeis. Nestas, pôde-se observar a adoção e aplicação do pronunciamento técnico CPC 29 no ano base 2010. Portanto, além de ambas terem atendido ao que foi estabelecido pelo pronunciamento CPC 29, identificou-se uma evolução patrimonial positiva vinda desta aplicação.

Complementando, é relevante observar os resultados obtidos por Wanderley et al. (2011), que tinham como objetivo avaliar o grau de observância das disposições contidas no pronunciamento técnico CPC 29 em relação aos ativos biológicos das empresas JBS, Brasil Foods (BRF) e Marfrig Group. A partir da pesquisa efetuada, foi possível observar que as três empresas não cumpriram todas as exigências do pronunciamento técnico CPC 29.

O artigo de Oliveira e Rech (2011) teve como objetivo analisar os critérios adotados para a mensuração e evidenciação dos ativos biológicos das empresas de silvicultura, utilizando-se das demonstrações contábeis de sete empresas do setor, sendo três brasileiras e quatro estrangeiras; porém, estas controladas ou coligadas no Brasil. Observou-se que as empresas atendem apenas à exigência de mensurar o valor justo, entretanto, as informações apresentadas não são suficientes para a compreensão destas. Contudo, as empresas com sede em outros países apresentaram um volume maior de informações, aproximando-se das sugestões feitas pela IAS 41.

Na pesquisa realizada por Paulo et al. (2011) objetivou-se analisar e caracterizar a extensão da adoção do CPC 29 entre as empresas listadas no Índice Ibovespa, abrangendo sete empresas que evidenciaram ativos biológicos em suas demonstrações contábeis anuais e uma empresa que evidenciou nas informações trimestrais. Assim, concluiu-se que 100% das empresas do setor de papel e celulose reconheceram ativos biológicos e produtos agrícolas, enquanto que um terço das empresas de petróleo e gás e três quintos das empresas de alimentos e bebidas identificaram seus ativos biológicos. Observou-se que 100% das empresas apresentaram informações no balanço patrimonial e nas notas explicativas, enquanto 71% mostraram informações em outras demonstrações contábeis.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Classifica-se o presente artigo como pesquisa descritiva a qual, de acordo com Andrade (2006), é o tipo de pesquisa em que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados sem que haja manipulação pelo pesquisador. Assim, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados sem haver interferência.

Como estratégia de pesquisa se classifica como documental, pois segundo Martins e Théophilo (2009, p. 55), esta “[...] é característica dos estudos que utilizam documentos como fonte de dados, informações e evidências”, referindo-se, nesse caso, à utilização das demonstrações contábeis e notas explicativas que foram observadas para a resolução da questão de pesquisa.

Quanto ao enfoque do trabalho, pode-se classificar este artigo como quantitativo, pois nos dizeres de Sampieri et al. (2006, p. 5):

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

Para alcançar o objetivo proposto, foram analisadas 24 empresas integrantes da Bovespa que exploram, de alguma maneira, o ativo biológico ou o produto agrícola, utilizando como base suas demonstrações contábeis e notas explicativas findas em 2010. Para se chegar a estas 24 empresas, fez-se um levantamento no banco de dados Economática® e se encontraram as empresas que apresentavam saldo de Ativos Biológicos (no ativo circulante ou não circulante), em dezembro de 2010. A partir das 24 empresas analisadas, buscou-se descobrir quais haviam cumprido as seguintes

exigências de divulgação do pronunciamento técnico CPC 29 (Quadro 1):

Quadro 1 – Itens de divulgação do CPC 29 analisados nos relatórios das empresas

Item 40	Divulgou ganho ou perda do período corrente em relação ao valor inicial do ativo biológico e do produto agrícola, e também decorrentes da mudança no valor justo, menos a despesa de venda dos ativos biológicos?
Item 41 e 42	A entidade forneceu uma descrição de cada grupo de ativos biológicos (dissertativa ou quantitativa)?
Item 43	A entidade forneceu uma descrição da quantidade de cada grupo de ativos biológicos, distinguindo entre consumíveis e de produção ou entre maduros e imaturos?
Item 46	Foram divulgadas nas demonstrações contábeis:
Item 46 - a	A natureza das atividades envolvendo cada grupo de ativos biológicos?
Item 46 - b	Mensurações ou estimativas não financeiras de quantidades físicas de cada grupo de ativos biológicos no final do período e/ou da produção agrícola durante o período?
Item 47	A entidade evidenciou 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?
Item 48	A entidade divulgou o valor justo, menos a despesa de venda do produto agrícola colhido durante o período?
Item 49	A entidade divulgou:
Item 49 - a	A existência e o total de ativos biológicos cuja titularidade legal seja restrita, e o montante deles dado como garantia de exigibilidades?
Item 49 - b	O montante de compromissos relacionados com o desenvolvimento ou aquisição de ativos biológicos?
Item 49 - c	As estratégias de administração de riscos financeiros relacionadas com a atividade agrícola?

Item 50	A entidade apresentou a conciliação das mudanças no valor contábil de ativos biológicos entre o início e o fim do período corrente?
Caso o valor justo não possa ser mensurado de forma confiável	
Item 54	Se a entidade mensura ativos biológicos pelo custo, menos qualquer depreciação e perda no valor recuperável acumuladas, no final do período divulgou uma descrição dos ativos biológicos; uma explicação da razão pela qual o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável; mencionou uma faixa de estimativas dentro da qual existe alta probabilidade de se encontrar o valor justo; mencionou o método de depreciação utilizado; divulgou a vida útil ou a taxa de depreciação utilizada; e o total bruto e a depreciação acumulada no início e no final do período?
Item 55	Caso a entidade tenha mensurado seu custo menos depreciação e perda no valor recuperável acumulada, no final do período divulgou:
Item 55 - a	Uma descrição dos ativos biológicos?
Item 55 - b	Uma explicação da razão pela qual o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável?
Item 55 - c	Uma faixa de estimativas dentro da qual existe alta probabilidade de se encontrar o valor justo (se possível)?
Item 55 - d	O método de depreciação utilizado?
Item 55 - e	A vida útil ou a taxa de depreciação utilizada?
Item 55 - f	O total bruto e a depreciação acumulada (adicionada da perda por irreversibilidade acumulada) no início e no final do período?
Item 56	Caso o valor justo dos ativos biológicos, previamente mensurados ao custo, menos qualquer depreciação e perda no valor recuperável acumulada se tornar mensurável de forma confiável durante o período corrente, a entidade divulgou uma descrição dos ativos biológicos, uma explicação da razão pela qual a mensuração do valor justo se tornou mensurável de forma confiável, e o efeito da mudança?

Caso a empresa tenha subvenção governamental	
Item 57	A entidade divulgou a natureza e a extensão das subvenções governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis, condições não atendidas e outras contingências associadas à subvenção governamental, e as reduções significativas esperadas no nível de subvenções governamentais?

Fonte: os autores.

Para cada um dos itens anteriormente apresentados, utilizaram-se três respostas: sim, não, ou não se aplica. Assim, quando a empresa cumpria tal item, recebia um ponto, e quando não, recebia zero. Ao final, calculou-se o percentual de conformidade de acordo com o número de itens que a empresa havia divulgado adequadamente. Além disso, efetuou-se o teste estatístico não paramétrico de correlação de Spearman visando identificar se havia relação direta entre o nível de conformidade das empresas e a representatividade do ativo biológico em seu ativo.

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 ANÁLISE DO ATIVO BIOLÓGICO DAS EMPRESAS E SUA CONFORMIDADE DO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 29

Com base na Tabela 1 é possível observar o percentual de ativos biológicos de cada empresa (somado o curto e o longo prazo, caso houvesse) comparando com o ativo total da empresa.

Tabela 1 – Ativo biológico *versus* ativo das empresas

Nome da empresa	Ativo biológico	Total ativo	Percentual
Battistella Administração e Participações S.A.	80.830	598.100	13,51
BRF – Brasil Foods S.A.	1.278.365	27.751.547	4,61
CEEE Distribuição	13.899	4.019.615	0,35
Celulose Irani S.A.	238.215	1.144.760	20,81
Duratex S.A.	1.030.717	6.170.867	16,70
Empresa Nac. de Com., Crédito e Part. S.A. Encorpar	2.872	175.317	1,64
Fábrica de Tecidos Carlos Renaux S.A.	998	182.075	0,55
Companhia de Ferro Ligas da Bahia – Ferbasa	123.521	491.387	25,14
Fibria Celulose S.A.	3.550.636	24.264.838	14,63
Itaúsa – Investimentos Itaú S.A.	1.030.000	275.635.000	0,37
JBS S.A.	430.685	29.789.024	1,45
Karsten S.A.	8.126	186.833	4,35
Klabin S.A. e controladas	2.762.879	12.261.243	22,53
Marfrig Alimentos S.A.	970.594	13.199.347	7,35
Minerva S.A.	69.807	2.628.350	2,66
Randon S.A. Implementos e Participações	6.572	1.218.465	0,54
Rasip Agropastoril S.A.	46.583	143.217	32,53
SLC Agrícola S.A.	208.983	3.116.573	6,71
Suzano Holding S.A.	1.811.094	13.713.827	13,21
Suzano Papel e Celulose S.A.	1.811.094	18.913.509	9,58
Trevisa Investimentos S.A.	35.513	124.278	28,58
Brasil Ecodiesel Ind. e Com. de Bio. e Óleos Vegetais S.A.	106.075	1.321.802	8,03
Wembley Sociedade Anônima	2.872	3.467.364	0,08
WLM Indústria e Comércio S.A.	25.138	568.110	4,42
Média total			10,01%

Fonte: os autores.

Pode-se observar que a empresa Rasip Agro Pastoril S.A. atingiu um valor relevante de ativo biológico, sendo 32,53% em comparação com seu total de ativo. Isso se deve pelo fato de a empresa ter como objeto a produção agrícola e pastoril, a fruticultura e a apicultura, além da criação de rebanhos, indústria, comércio, etc. Trabalha, basicamente, com maçã para consumo *in natura* e uma porcentagem menor destinada à indústria de sucos, além de trabalhar com vendas de queijo. Seu ativo biológico é composto por pomares de macieiras, videiras e também por semoventes.

A empresa Wembley Sociedade Anônima não apresentou um valor muito relevante de seu ativo biológico, sendo 0,08% em comparação com seu total do ativo. Ela tem como objetivo social a produção e comercialização de roupas, armarinhos, artigos correlatos à importação e à exportação. Seu ativo biológico é composto por bovinos e equinos, além de culturas temporárias e permanentes que são utilizadas na fabricação de cachaça e alimentação de animais.

Observa-se que a média de ativo biológico em relação ao ativo total da empresa é de 10,01%. Isso ocorre pela diversidade de ramo de atividade das empresas: algumas têm como atividade principal a exploração agropecuária e outras se referem, somente às florestas para o abastecimento de matéria-prima na fabricação de outros produtos para comercialização.

Na Tabela 2 é possível observar o percentual de conformidade das empresas perante o pronunciamento técnico CPC 29. Maiores detalhes referente à conformidade serão vistos na próxima seção.

Tabela 2 – Conformidade das divulgações de ativo biológico das empresas (continua)

Nome da empresa	Total de itens aplicados (sim)	Total de itens não aplicados (não)	Total de itens que não se aplicam (NA)	Total de itens avaliados na empresa	% DE CONFORMIDADE*
Battistella					
Administração e Part. S.A.	6	4	10	10	60
BRF – Brasil Foods S.A.	7	3	10	10	70
CEEE Distribuição	4	6	10	10	40
Celulose Irani S.A.	5	5	10	10	50
Duratex S.A.	7	3	10	10	70
Empresa Nac. de Com., Créd. e Part. S.A. Encorpar	6	5	9	11	55
Fábrica de Tecidos Carlos Renaux S.A.	6	5	9	11	55
Cia de Ferro Ligas da Bahia – Ferbasa	6	4	10	10	60
Fibria Celulose S.A.	9	1	10	10	90
Itaúsa – Investimentos Itaú S.A.	8	2	10	10	80
JBS S.A.	4	7	9	11	36
Karsten S.A.	6	4	10	10	60
Klabin S.A. e controladas	8	2	10	10	80
Marfrig Alimentos S.A.	6	5	9	11	55
Minerva S.A.	7	4	9	11	64
Randon S.A. Implementos e Part.	1	10	9	11	9

Nome da empresa	Total de itens aplicados (sim)	Total de itens não aplicados (não)	Total de itens que não se aplicam (NA)	Total de itens avaliados na empresa	% DE CONFORMIDADE*
Rasip Agropastoril S.A.	6	4	10	10	60
SLC Agrícola S.A.	6	4	10	10	60
Suzano Holding S.A.	6	4	10	10	60
Suzano Papel e Celulose S.A.	6	4	10	10	60
Trevisa Investimentos S.A.	7	4	9	11	64
Brasil Ecodiesel Ind. S.A.	6	4	10	10	60
Wembley Sociedade Anônima	4	7	9	11	36
WLM Indústria e Comércio S.A.	4	7	9	11	36

Fonte: os autores.

Nota: Os itens do pronunciamento técnico CPC 29 analisados vão do 40 até o 57. Os itens que não se aplicavam à empresa não entraram na contagem para a conformidade.

* O percentual de conformidade é representado pela divisão do “total de itens aplicados (sim)” pelo “total de itens avaliados na empresa”.

A empresa que apresentou o maior percentual de conformidade com as exigências do pronunciamento técnico CPC 29 foi a Fibria Celulose S.A., atendendo a 90% de todos os itens que se aplicavam à empresa. Esta tem como atividade preponderante o negócio florestal renovável, bem como a industrialização e o comércio de celulose de fibra curta.

A empresa que apresentou o menor percentual de conformidade com as exigências do pronunciamento técnico CPC

29 foi a Randon S.A. Implementos e Participações, atendendo a apenas 9% de todos os itens que se aplicavam à empresa. Esta tem por objeto a industrialização, o comércio, a importação e a exportação de veículos automotores e rebocados, implementos para o transporte rodoviário e o ferroviário, aparelhos mecânicos, equipamentos, máquinas, peças, partes e componentes concernentes ao ramo.

A partir da Tabela 3 é possível observar o máximo e o mínimo de porcentagem de conformidade com o pronunciamento técnico CPC 29 das empresas analisadas, além da média, mediana e o desvio de padrão referente ao total de itens avaliados com o total de itens evidenciados.

Tabela 3 – Estatística descritiva dos itens

	Total de itens avaliados*	Total de itens evidenciados**	% de conformidade
Máximo	11	9	90
Média	10,375	5,875	57
Mediana	10	6	60
Mínimo	10	1	9
Desvio padrão	0,49	1,65	17

Fonte: os autores

Nota: * Os “itens avaliados” representam aqueles que foram analisados para verificar se a empresa cumpria.

** Os “itens evidenciados” são aqueles que de fato a empresa cumpriu.

A partir dessas informações, pode-se observar que o máximo de percentual de conformidade se encontra a 90% e o mínimo a 9%, como já comentado anteriormente. Isso quer dizer que, de acordo com os dados analisados, nenhuma empresa atendeu a 100% de todos os quesitos exigidos pelo pronunciamento técnico CPC 29. O percentual de 57% diz respeito à média do percentual de conformidade de todas as empresas.

Em relação ao desvio padrão, ele mostra o quanto as empresas variaram para mais e para menos a partir da média. Pode-se dizer que 17% é um valor significativo, pois houve uma grande variação entre as empresas analisadas.

4.2 ANÁLISE DOS ITENS DO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 29

O pronunciamento técnico CPC 29 apresenta alguns quesitos a serem atendidos, como: divulgar o ganho ou a perda do período corrente referente ao ativo biológico, descrever cada grupo, separando entre consumíveis ou maduros e imaturos, além de quantidade física, etc. Por meio da Tabela 4, podem-se observar, de forma ampla, os itens que as empresas analisadas atenderam, ou não, e se eram ou não aplicáveis a elas.

Tabela 4 – Exigências do CPC 29 x conformidade das empresas

Item do CPC 29	% de empresas que atenderam ao item	% de empresas que não atenderam ao item	% de empresas em que não se aplica o item
Item 40	100	0	0
Item 41 e 42	96	4	0
Item 43	8	92	0
Item 46-A	92	8	0
Item 46-B	42	58	0
Item 47	88	13	0
Item 48	21	17	63
Item 49-A	29	71	0
Item 49-B	13	88	0
Item 49-C	13	88	0
Item 50	88	13	0
Item 54	0	0	100
Item 55-A	0	0	100
Item 55-B	0	0	100
Item 55-C	0	0	100
Item 55-D	0	0	100
Item 55-E	0	0	100
Item 55-F	0	0	100
Item 56	0	0	100
Item 57	0	0	100

Fonte: os autores.

Observa-se que todas as empresas (100%) atenderam ao item 40, que trata sobre a divulgação do ganho ou perda do período corrente em relação ao valor inicial do ativo biológico e do produto agrícola e também decorrente da mudança no valor justo, menos a despesa de venda dos ativos biológicos. Nos itens 41 e 42, praticamente todas as empresas (96%) atenderam a esse quesito, que trata de fornecer uma descrição de cada grupo de ativos biológicos, sendo dissertativa ou quantitativa.

O item 43 trata sobre o fornecimento de uma descrição da quantidade de cada grupo de ativos biológicos, distinguindo entre consumíveis e de produção, ou entre maduros e imaturos. Nesse quesito, apenas duas empresas atenderam. Uma delas é a empresa BRF Brasil Foods S.A., que evidenciou seus ativos biológicos entre imaturos e maduros. A outra empresa é a Rasip Agropastoril S.A., que demonstrou seu ativo biológico entre produtivo e não produtivo.

Assim, o item 46 A, que trata sobre divulgar nas demonstrações contábeis a natureza das atividades envolvendo cada grupo de ativos biológicos, foi atendido pela maioria (92%) das empresas; enquanto no item 46 B, que trata sobre divulgar a estimativa de quantidades físicas dos ativos biológicos, menos da metade (42%) das empresas atenderam a este. As empresas que têm como ativo biológico florestas, na maioria das vezes de pinus e/ou eucaliptos, divulgaram a quantidade de hectares como quantidade física.

O item 47 refere-se à evidenciação do método e às premissas significativas que determinaram o valor justo de cada grupo de produto agrícola no momento da colheita e dos grupos de ativos biológicos. Nesse quesito, 88% das empresas analisadas atenderam à exigência. Referente à divulgação do valor justo, menos a despesa de venda do produto agrícola colhido durante o período, 48,21% das empresas evidenciaram em suas demonstrações contábeis. Este

item não se aplica às empresas que utilizam como método de valor justo o valor presente do fluxo de caixa líquido.

Poucas empresas atenderam ao quesito de divulgar 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 ao desenvolvimento ou aquisição de ativos biológicos e as estratégias de administração de riscos financeiros relacionadas à atividade agrícola, do qual se trata o item 49 A, B e C. Apenas a empresa Fibria Celulose S.A. atendeu a todos os quesitos do item 49.

O item 50 diz respeito à apresentação de conciliação das mudanças no valor contábil de ativos biológicos entre o início e o fim do período corrente. Nesse quesito, 88% das empresas atenderam à exigência. Do item 54 ao 56 trata-se dos casos em que o valor justo não possa ser mensurado de forma confiável e o item 57 trata do caso em que a empresa tenha subvenção governamental. Estes itens não se aplicaram às empresas pesquisadas, pois todas tiveram, de alguma forma, seus ativos biológicos mensurados a valor justo de forma confiável.

Em alguns casos, em que o ciclo de vida dos animais é curto, o ativo biológico acaba sendo mensurado pelo custo de formação, que foi o caso de aves e suínos nas empresas BRF Brasil Foods S.A. e Marfrig Alimentos S.A. O custo de aquisição ou produção foi utilizado em culturas temporárias, como a soja e o milho, somente mensurados aos valores justos deduzidos dos custos estimados de venda no momento em que atingem o ponto de colheita. Utilizaram-se deste as empresas SLC Agrícola S.A. e Brasil Ecodiesel Ind. S.A. Mesmo havendo a mensuração pelo custo de formação e/ou aquisição, estas empresas mensuraram outros ativos biológicos a valor justo, em que foram considerados na pesquisa aplicada.

No caso de florestas de eucalipto e pinus, notou-se que, inicialmente, são mantidas a custo histórico, pois se entende que durante esse período o custo histórico dos ativos biológicos se aproxima de seu valor justo. Este período de mensuração pelo método de custo pode variar de dois a cinco anos a partir de seu plantio. Após este período, estas florestas passam a ser mensuradas a valor justo.

4.3 RELAÇÃO ENTRE REPRESENTATIVIDADE DOS ATIVOS BIOLÓGICOS E CONFORMIDADE

Buscando entender o porquê há diferentes níveis de conformidade entre as companhias, optou-se por testar a correlação entre as variáveis: Representatividade do Ativo Biológico (Ativo Biológico ÷ Ativo Total) e Percentual de Conformidade das empresas.

Nesse sentido, optou-se pela utilização de estatística não paramétrica, pois a amostra era reduzida (24 elementos). Segundo Pallant(2005,p.297),a correlação de Spearman é o teste não paramétrico utilizado “para calcular a força de relacionamento entre duas variáveis contínuas”; dessa forma, será aqui testado, se a representatividade do ativo biológico está correlacionada à conformidade da empresa em relação ao CPC 29. O nível de significância adotada é de Sig < 0,05.

Tabela 5 – Correlação entre representatividade e conformidade

Correlação		Representatividade	Conformidade
Spearman's rho	Representatividade	Coefficiente de Correlação	1,000
		Sig. (2-tailed)	,466(*)
		N	,022
Conformidade	Conformidade	Coefficiente de Correlação	24
		Sig. (2-tailed)	,466(*)
		N	,022
			24

Fonte: os autores.

Nota: * Correlação é significativa ao nível de 0.05 (2-tailed).

Os resultados obtidos na Tabela 5 permitem inferir que há uma correlação média positiva entre as duas variáveis, pois o coeficiente de correlação se apresentou em 0,466. Segundo Pallant (2005, p. 126), uma correlação pode ser baixa se obtiver coeficiente de correlação de 0 a 0,29; média de 0,30 a 0,49 e grande caso se apresente entre 0,50 e 1,0.

Nesse sentido, quanto maior a representatividade dos ativos biológicos maior a conformidade da empresa. Assim, as empresas que têm valores mais significativos de ativos biológicos apresentam maior conformidade com os itens de divulgação do CPC 29.

5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como objetivo inferir qual o nível de conformidade das empresas de capital aberto de acordo com o CPC 29. Para tanto, primeiramente, buscou-se um embasamento teórico visando compreender melhor o assunto abordado. Em seguida, foram encontradas quais empresas têm ativos biológicos em seu patrimônio, coletaram-se as demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial, DRE e Notas Explicativas) destas empresas, e analisou-se a conformidade das demonstrações contábeis de acordo com os itens definidos no tópico de divulgação no Pronunciamento CPC 29.

Portanto, a partir das informações colhidas e analisadas, conclui-se que as empresas não estão evidenciando todas as informações exigidas pelo CPC 29. A média das empresas foi de 57% de conformidade em relação às exigências do pronunciamento técnico CPC 29; o maior percentual de conformidade das empresas analisadas é de 90% e o pior é de 9%.

Assim, os itens do pronunciamento técnico CPC 29 que tiveram maior conformidade nas empresas analisadas foram: o

item 40, que trata sobre a divulgação do ganho ou perda do período corrente dos ativos biológicos, tendo 100% de conformidade; os itens 41 e 42, que tratam sobre o fornecimento da descrição de cada grupo de ativos biológicos, sendo dissertativo ou quantitativo, obtendo 96% de conformidade e, o item 46-A, que trata sobre a natureza das atividades envolvendo cada grupo de ativos biológicos, alcançando 92% de conformidade.

Contudo, os itens do pronunciamento CPC 29 que tiveram menor conformidade das empresas analisadas foram: o item 43, que trata sobre a descrição da quantidade de cada grupo de ativos biológicos, distinguindo entre consumíveis e maduros e imaturos, obtendo 8% de conformidade; os itens 49-B e C, que tratam sobre a divulgação do montante de compromissos relacionados ao desenvolvimento ou aquisição de ativos biológicos e as estratégias de administração de riscos financeiros relacionados à atividade, tendo apenas 13% de conformidade.

Em complemento, procedeu-se ao teste de correlação para verificar se a representatividade do ativo biológico estava relacionada ao nível de conformidade. Obteve-se como resultado uma correlação média (0,466).

Logo, nota-se que é essencial uma atitude mais operante e eficiente por parte das empresas perante o tratamento contábil e suas demonstrações contábeis em relação aos quesitos exigidos pelo pronunciamento técnico CPC 29. Por se tratar de um pronunciamento novo, a mensuração do valor justo de ativos biológicos e produtos agrícolas pode gerar várias dúvidas para os usuários externos dessas informações, até mesmo para os próprios profissionais da contabilidade e acadêmicos. Dessa forma, uma maior divulgação sobre os ativos biológicos tende a diminuir as incertezas em relação à sua avaliação.

Os resultados dessa investigação devem ser analisados considerando as seguintes limitações: foram analisadas somente as empresas brasileiras que apresentaram saldo em dezembro de 2010 de ativos biológicos, que estavam cadastradas na Economática® e publicavam na Bovespa.

Sugere-se que em investigações futuras se pesquise o atendimento às exigências do pronunciamento técnico CPC 29, baseado em demonstrações contábeis de anos posteriores, visando avaliar se houve avanços no nível de conformidade dessas companhias.

***CPC 29 conformity Levels in brazilian companies: an analysis
with traded companies***

Abstract

With Brazil's adhesion to accountancy international standards, the agricultural department started to elaborate its accounting demonstratives according to CPC 29 technical pronouncement (IAS 41). The pronouncement aims to establish the accounting treatment and disclosures related with biological assets and agricultural products. This research aims to infer the conformity level of traded companies according to CPC 29. The importance of the topic relies on the fact that it is a contemporary issue which is unlikely approached on Brazilian literature, but which is really important for accountancy of agricultural companies to express their amount the closest to reality as it is possible, according to international requirements. The research is descriptive and, initially, all the companies of Bovespa which presented biological assets in December, 2010 (n = 24) were investigated by Economática®. The results show that the companies have not shown all the information required by CPC 29 technical pronouncement, once the most part attended 57% of conformity concerning

the requirements. In order to investigate if there was any relation between the biological assets variables of representativeness and the conformity, a correlation test was conducted. So, the greater the biological asset representativeness, the greater the conformity level of the company. It is essential a more efficient treatment by CPC 29 by traded companies, so can get a better level of disclosure of its biological assets.

Keywords: Biological asset. Agricultural good. CPC 29. Accountancy.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Relatório de Gestão**. Brasília, DF: 2005. Disponível em: <http://www.agricultura.gov.br/arq_editor/image/RELATORIO_GESTAO/GM/2004.pdf> . Acesso em: 27 jan. 2012.

CADELCA, Izabela et al. Pronunciamento técnico CPC 29: um estudo sobre sua aplicação em empresas de capital aberto do setor sucroalcooleiro listadas na Bmf&bovespa no ano 2010. **Cadernos da FUCAMP**, Monte Carmelo: v. 10, n. 13, p. 37-54, jul./dez. 2011.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Conheça o CPC**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/oque.htm>>. Acesso em: 24 jan. 2012.

_____. **Pronunciamento técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola**. 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_29.pdf>. Acesso em: 27 jan. 2012.

GEBRIM, Sophia. Agropecuária é o setor que mais cresceu na última década. **ItaponeWS**. Disponível em: <<http://www.itaponeWS.com.br/v1/itaporanga/1057-agropecuaria-e-o-setor-que-mais-cresceu-na-ultima-decada.html>>. Acesso em: 27 jan. 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

LIMA, Silene Jucelino de; PEREIRA, Antonio Nunes. Ativos biológicos: uma análise documental e descritiva sobre a mensuração da IAS 41 e do CPC 29 numa perspectiva de teoria contábil normativa. In: ENCONTRO NACIONAL SOBRE GESTÃO EMPRESARIAL E MEIO AMBIENTE, 13., 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ENGEMA, 2011. Disponível em: <<http://www.engema.org.br/upload/pdf/2011/602-466.pdf>>. Acesso em: 13 mar. 2012.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação para Ciências Sociais Aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Karine Gonzaga de; RECH, Ilirio José. Análise da aplicação da CPC 29 e IAS 41 aos ativos biológicos no setor de silvicultura. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS 5., 2011, Vitória. **Anais...** Vitória: AnpCONT, 2011. Disponível em: <<https://www.furb.br/especiais/download/395233-698817/257-2.pdf>>. Acesso em: 8 fev. 2012.

OLIVEIRA, Nielmar de. Agropecuária respondeu por 5,8% do PIB do país em 2010, movimentando R\$ 180,8 bilhões. **Agência Brasil**. Brasília, DF, 26 out. 2011. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/noticia/2011-10-26/agropecuaria-respondeu-por-58-do-pib-do-pais-em-2010-movimentando-r-1808-bilhoes>>. Acesso em: 24 jan. 2012.

PALLANT, Julie. **SPSS Survival manual**. 2. ed. Chicago: Open University, 2005.

PAULO, Edilson et al. Ativos biológicos: evidenciação das empresas participantes do Ibovespa. In: CONGRESSO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS 2., 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: FACC-UFRJ, 2011. Disponível em: <<http://www.facc.ufrj.br/OCS/index.php/adcont/adcont2011/paper/viewFile/415/65>>. Acesso em: 13 fev. 2012.

RECH, Ilirio José et al. IAS 41 – Agriculture: um estudo da aplicação da norma internacional de contabilidade às empresas de pecuária de corte. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Fipecafi, 2006. Disponível em: <<http://www.congress USP.fipecafi.org/artigos62006/443.pdf>>. Acesso em: 28 jan. 2012.

SAMPIERI, Roberto Hernández et al. **Metodologia de Pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SECCO, Alexandre. O tamanho do Brasil que põe a mesa. **Veja**, São Paulo, n. 1843, 3 mar. 2004. Disponível em: <http://veja.abril.com.br/030304/p_078.html>. Acesso em: 27 jan. 2012.

WANDERLEY, Carlos Alexandre Nascimento et al. Tratamento contábil de ativos biológicos e produtos agrícolas: uma análise das principais empresas do agronegócio brasileiro. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 4., 2011, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: UFSC, 2011. Disponível em: <<http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/4CCF/20110113231216.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2012.

Recebido em 5 de outubro de 2012

Aceito em 8 de março de 2013

