



Evidenciação dos Ativos Biológicos na Demonstração do Valor Adicionado (DVA): Uma análise com as companhias brasileiras de capital aberto

Resumo

O presente trabalho teve como objetivo verificar como vem sendo feita a evidenciação dos ativos biológicos na Demonstração do Valor Adicionado (DVA), desde 2010, ano em que o CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola entrou em vigor, até 2016. Para isso, foram analisadas 188 demonstrações publicadas na BM&FBOVESPA, das 28 empresas que, de acordo com a base de dados Economatica, apresentaram saldo de ativos biológicos no período analisado. Em relação à quantidade de evidenciações, a pesquisa permitiu observar que as informações relativas aos ativos biológicos foram divulgadas em 56 das 188 demonstrações analisadas, totalizando apenas 29,79% de evidenciação. Quanto ao local de evidenciação, concluiu-se que as companhias optaram por quatro: no grupo de Outras Receitas, no grupo de Outros Insumos, concomitantemente nos grupos de Outras Receitas e Outros Insumos e no grupo de Outras Retenções. O estudo permitiu observar também que, assim como estudos anteriores apontaram, não foi possível identificar a existência de nenhum padrão significativo relativo à evidenciação das informações sobre os ativos biológicos na DVA. O CPC 9 esclarece que todas as empresas de capital aberto devem divulgar a DVA e afirma que, nessa demonstração, a movimentação do valor justo dos ativos biológicos deve ser feita dentro de Outras Receitas. A pequena quantidade de evidenciações e a presença de locais de evidenciação distintos do que aponta o CPC 9, portanto, demonstram a não conformidade das companhias aos CPCs. E a falta de padrões de evidenciação, por sua vez, indica que essa não conformidade é generalizada.

Palavras-chave: Ativos Biológicos; DVA; Evidenciação; Valor Adicionado; Contabilidade.

Linha Temática: Outros temas relevantes em contabilidade - e) Contabilidade no Agribusiness



1. INTRODUÇÃO

A contabilidade é uma ciência que tem por objetivo principal auxiliar seus usuários a tomarem decisões e é um instrumento que possui a capacidade de “mostrar a realidade econômica” (Martins & Lopes, 2005, p. 65). A transmissão de informações aos usuários é feita através das demonstrações contábeis, relatórios que apresentam dados patrimoniais, financeiros e econômicos acerca de uma entidade.

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é uma das sete demonstrações contábeis obrigatórias para as companhias de capital aberto. Essa demonstração tem por objetivo evidenciar, através dos valores adicionados, a riqueza criada por uma entidade e o modo como essa riqueza é distribuída (Santos, 2013).

Uma das maiores fontes geradoras de riqueza para o Brasil é o agronegócio, devido à variada gama de condições naturais que favorecem esse setor, como, por exemplo, disponibilidade de terras cultiváveis, abundância de água, clima favorável e solo fértil (Ecoagro, 2014). Essas condições fazem com que aproximadamente 37% de todos os empregos, 39% de todas as exportações e 22,15% do PIB nacional (em 2012) sejam resultantes desse setor (Ecoagro, 2014). Desse modo, as informações divulgadas sobre o agronegócio são de grande relevância.

O agronegócio é definido por Davis e Goldberg (citado por Rufino, 1999, p. 17) como “o conjunto de todas as operações e transações envolvidas desde a fabricação dos insumos agropecuários, das operações de produção nas unidades agropecuárias, até o processamento e distribuição e consumo dos produtos agropecuários 'in natura' ou industrializados”.

Na contabilidade, os insumos e produtos agropecuários são tratados como ativos biológicos, definidos pelo CPC 29 (2009), como animais ou plantas vivos. Devido à grande relevância do agronegócio brasileiro, é fundamental que as informações sobre esse tipo de ativo sejam evidenciadas na DVA.

Nesse contexto, surge a seguinte questão de pesquisa: como os ativos biológicos vêm sendo evidenciados na DVA? Para responder a essa questão, o objetivo do presente trabalho é verificar como vem sendo feita a evidenciação dos ativos biológicos na DVA, desde 2010, ano em que o CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola entrou em vigor, até 2016. Justifica-se a pesquisa devido à relevância dos ativos biológicos para a economia nacional e pela inexistência de trabalhos que abordem especificamente essa abrangência temporal de análise.

O artigo está dividido em cinco partes. A primeira consiste na presente introdução. Em seguida, abordam-se os conceitos e pesquisas recentes que embasam o artigo. Na seção de metodologia, descreve-se como a pesquisa foi realizada. Na sequência, expõem-se os resultados da pesquisa. E, por fim, as considerações finais do trabalho e as referências bibliográficas são apresentadas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Demonstrações do Valor Adicionado

2.1.1 Histórico da Demonstração do Valor Adicionado (DVA)

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é, segundo Santos (2003), uma das quatro vertentes do Balanço Social (as outras são o Balanço Ambiental, o Balanço de



Recursos Humanos e o relatório de Benefícios e Contribuições à Sociedade em Geral), um conjunto de relatórios que objetiva “prestar informações aos empregados e à sociedade de forma geral” (Santos, 2003, p. 20).

Esse demonstrativo surgiu em 12 de julho de 1977, na França, como obrigatório para todas as empresas com mais de 299 empregados. O Balanço Social foi adotado em vários países da Europa. No Brasil, foi criado em 1975 a Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), que apresenta informações semelhantes ao Balanço Social, porém de menor abrangência tanto qualitativa como quantitativamente (Torres, 2001). Por isso, em 28 de dezembro de 2007 foi criada a lei nº 11.638/07, que introduziu alterações à lei 6.404/76 e tornou a DVA obrigatória para as companhias abertas. Antes disso, desde a década de 90 a DVA era divulgada voluntariamente por algumas empresas, com a recomendação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) (Salotti & Santos, 2014).

2.1.2 Conceito da DVA

A DVA faz parte, para as companhias abertas, do conjunto de demonstrações contábeis, as quais são “os meios e formas de comunicação” (Santos, 2003, p. 9) da contabilidade, e “cujo propósito reside no atendimento das necessidades informacionais de usuários externos” (CPC 26, 2011, p. 3). É, portanto, um relatório contábil, e possui como objetivo “evidenciar a contribuição da empresa para o desenvolvimento econômico-social da região onde está instalada, discriminando o que a empresa agrega de riqueza à economia local e, em seguida, a forma como distribui tal riqueza” (Santos, 2003, p. 11).

Para fazer isso, a DVA evidencia todos os valores adicionados pela empresa. Valor Adicionado, segundo o CPC 9 (2008, p. 3) é “a riqueza criada pela empresa, de forma geral medida pela diferença entre o valor das vendas e os insumos adquiridos de terceiros. Inclui também o valor adicionado recebido em transferência, ou seja, produzido por terceiros e transferido à entidade”, ou seja, é “a riqueza gerada e distribuída” (Santos, 2013, p. 32) por uma empresa. Por exemplo: uma empresa adquire uma mercadoria por R\$ 60,00, e a revende por R\$ 110,00. O resultado da subtração entre o valor de venda e de compra, ou seja, R\$ 50,00, é o valor adicionado pela empresa nessa mercadoria, representando o quanto de riqueza a empresa agregou à economia do país com essa mercadoria. Os outros R\$ 60,00 representam riquezas agregadas por outras empresas que fizeram parte da cadeia produtiva da mercadoria.

Essa forma de cálculo do valor adicionado segue o modelo contábil, baseando-se no regime de competência. O modelo econômico baseia-se, segundo Gelbcke, Santos, Iudícibus e Martins (2018, p. 647), “na produção”. Ou seja, caso uma empresa não realizasse nenhuma venda em um determinado período, pelo modelo contábil o valor adicionado por essa empresa nesse período seria zero, enquanto pelo modelo econômico seria a diferença entre o valor de mercado e o custo de produção (Santos, 2013). Existe, portanto, como define o CPC 9 (2008), uma diferença temporal entre os dois modelos.

Um fator digno de nota em relação a esse assunto é que, conforme explicam Gelbcke et al. (2018, p. 647) “a soma dos valores adicionados pelas empresas, profissionais liberais, governo e demais agentes econômicos dá o Produto Interno Bruto (PIB)”. Ou seja, a DVA é de suma importância para a Contabilidade Nacional.

2.1.3 Elaboração da DVA

Segundo o CPC 9 (2008), a divulgação da DVA deve atender aos seguintes requisitos: seguir o regime de competência, apresentar informações comparativas com o período anterior, considerar informações consolidadas (se for o caso), incluir informações sobre acionistas não controladores (se houver), ser consistente com a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e submeter-se à revisão ou auditoria.

Em relação às fontes de informação, Gelbcke et al. (2018, p. 648) explicam que “as informações necessárias para a elaboração da DVA são extraídas da contabilidade, especialmente da Demonstração do Resultado e, portanto, devem seguir o regime de competência de exercícios”. As contas de resultado consultadas são as de despesas, custos e receitas, enquanto as patrimoniais são as que representam participações dos acionistas e de terceiros.

2.1.4 Estrutura da DVA

Como já foi afirmado, a DVA deve apresentar o valor adicionado e como ele foi distribuído. Para isso, o CPC 9 (2008) criou um modelo para a elaboração e divulgação da DVA. Segundo esse modelo (CPC 9, 2008), a DVA deve conter os seguintes elementos:

- **Receitas** – vendas de mercadorias, produtos e serviços, outras receitas (ex: ganhos ou perdas na baixa de imobilizados), receitas relativas à construção de ativos próprios e perdas estimadas em créditos de liquidação duvidosa.
- **Insumos adquiridos de terceiros** – custos dos produtos, mercadorias e serviços vendidos, materiais, energia, serviços de terceiros, perda ou recuperação de valores ativos e outras.
- **Valor adicionado bruto** – receitas após a subtração dos insumos adquiridos de terceiros.
- **Depreciação, amortização e exaustão**
- **Valor adicionado líquido** – diferença entre o valor adicionado bruto e as depreciações, amortizações e exaustões.
- **Valor adicionado recebido em transferência** – resultado de equivalência patrimonial, receitas financeiras e outras (ex. aluguéis).
- **Valor adicionado total a distribuir** – soma do valor adicionado líquido com o recebido em transferência.
- **Distribuição do valor adicionado** – inclui distribuição ao **pessoal** (salários, férias, benefícios e FGTS), ao **governo** (impostos, taxas e contribuições federais, estaduais e municipais) e ao **capital** (de terceiros, como juros e aluguéis, e próprio, como juros, dividendos e lucros/prejuízos).

2.2 Ativos Biológicos

2.2.1 Histórico

Os ativos biológicos foram reconhecidos e regulamentados no Brasil pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola, o qual foi aprovado pela Resolução CFC n 1.186, de 24 de julho de 2009, e entrou em vigor a partir de 1 de janeiro de 2010. Esse CPC corresponde ao International Accounting Standard (IAS) 41 – Agriculture.



2.2.2 Conceito

As empresas rurais, ou seja, “aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo por meio do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas” (Marion, 2014, p. 2), podem ter três campos de atividade: agrícola (culturas de curto prazo, como cereais, hortaliças, etc., e de longo prazo, como pomares), zootécnica (pecuária, piscicultura, etc.) e agroindustrial (transformação de produtos agrícolas e zootécnicos). Na contabilidade dessas empresas, essas atividades são consideradas como ativos biológicos (pois têm vida).

Segundo o CPC 29 (2009, p. 4), ativo biológico é “um animal e/ou uma planta, vivos.” A contabilidade desses ativos, portanto, deve abranger, de acordo com Marion (2014, p. 33), “tudo aquilo que nasce, cresce e morre, desde as culturas temporárias e permanentes até os animais, rebanhos de reprodução e corte.”

Os ativos biológicos são assim denominados enquanto estão em processo de desenvolvimento ou produção (ex: carneiros, árvores de uma plantação, cana-de-açúcar, etc.), sendo considerados no ativo circulante, caso forem culturas de curto prazo (menos de um ano), ou no ativo não circulante, caso forem culturas de longo prazo (mais de um ano), como um grupo específico dentro do ativo. Após a colheita, ou seja, a “extração do produto de ativo biológico ou a cessação da vida desse ativo biológico” (CPC 29, 2009, p. 4), são denominados produtos agrícolas (ex: lã, madeira, cana colhida, etc.), sendo então considerados como estoque.

Uma entidade deve reconhecer um ativo biológico ou um produto agrícola 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.
- (CPC 29, 2009, p. 5 e 6)

2.2.3 Mensuração

Devido ao fato dos ativos biológicos sofrerem contínuas mudanças, e, portanto, merecerem contínuas avaliações (Marion, 2014), o seu valor deve ser determinado pelo método do valor justo, definido pelo CPC 29 (2009, p. 5) 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”, ou seja, o quanto vale a cultura no momento, no mercado.

Caso não se possa mensurar o valor justo do ativo biológico com confiança (caso, por exemplo, não exista um valor de mercado), o valor do ativo biológico deve ser determinado pelo método do custo (CPC 29, 2009), ou seja, a partir do valor de todos os custos relacionados com a produção desse ativo (ex: sementes, mão-de-obra, etc.).

A variação do valor justo é a informação ligada a ativos biológicos que deve aparecer na DVA. De acordo com o CPC 09 (2008, p. 7), “a reavaliação de ativos e a avaliação de ativos ao seu valor justo provocam alterações na estrutura patrimonial da empresa e, por isso, normalmente requerem o registro contábil dos seus efeitos tributários.” Por isso, o CPC 09 afirma que se deve apresentar o valor justo em uma linha específica na DVA, dentro de “Outras Receitas”.



2.2.4 Relevância

Segundo Silva, Nazaka, Nishiyama e Nogueira (2016, p. 2), “o Brasil é o segundo maior exportador de produtos agrícolas”. A contabilidade de ativos biológicos, portanto, exerce grande influência na economia nacional. Apesar disso, o nível de *disclosure* de informações relativas a ativos biológicos em empresas no Brasil ainda é baixo em relação a outros países (Silva et al., 2016).

2.3 Pesquisas Recentes

Segundo o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), “a contabilização de ativos biológicos não possui, no âmbito internacional, tantos exemplos e precedentes como possui qualquer outro tema na contabilidade” (2008, citado por Maciel & Botelho, 2016, p. 4). Isso se deve à relativamente pequena relevância do agronegócio fora do Brasil, e faz com que existam poucos estudos sobre ativos biológicos, especialmente sobre o impacto deles na DVA.

Salotti e Santos (2015) procuraram identificar como a avaliação dos ativos biológicos é divulgada na DVA por empresas brasileiras. Para isso, selecionaram, a partir da base de dados da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi), as 54 empresas que, em 2012, destacaram saldo de ativos biológicos em seu balanço patrimonial e ao mesmo tempo divulgaram a DVA. Ao analisarem as DVAs dessas empresas, Salotti e Santos constataram que, das 39 empresas (72%) que avaliaram seus ativos biológicos a valor justo, apenas uma os indicou como recomenda o CPC 09, como um item de outras receitas. As outras 38 empresas adotaram tratamentos distintos, sendo que 32 (82%) nem mesmo informaram como e onde os ativos biológicos foram colocados na DVA. Salotti e Santos concluíram, portanto, que existe uma “total falta de padrão na apresentação das informações relativas aos ganhos e perdas da avaliação dos ativos biológicos na DVA.” (Salotti & Santos, 2015, p. 8).

Maciel e Botelho (2016) estudaram “o nível de divulgação e a forma como as informações relacionadas ao ganho ou perda decorrentes da mensuração a valor justo de ativos biológicos são evidenciadas nas DVAs das empresas que exploram ativos biológicos” (Maciel & Botelho, 2016, p. 3). Para isso, analisaram 133 demonstrações contábeis, das 31 empresas de capital aberto que possuíam ativos biológicos nos exercícios de 2010 a 2014, e buscaram padrões na evidenciação, de acordo com o setor de atuação da empresa, a metodologia de mensuração a valor justo, o tipo de ativo biológico e a firma de auditoria responsável pela empresa. Maciel e Botelho observaram que 3,55% das empresas não utilizaram o método do valor justo para evidenciar seus ativos biológicos, e, das que utilizaram, 65,96% não evidenciaram sua variação na DVA. Nas outras 30,5%, a informação foi apresentada ou em linha específica (3,55%), ou em outras receitas (16,31%), ou em insumos adquiridos de terceiros (10,64%). Não identificaram, portanto, padrões determinantes na evidenciação.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 Classificação da Pesquisa

Em relação ao enfoque, a pesquisa classifica-se como quantitativa, pois possui como objetivo “organizar, sumarizar, caracterizar e interpretar os dados numéricos coletados” (Martins & Theóphilo, 2016, p. 107). A pesquisa também é, quanto ao alcance, descritiva,



pois, de acordo com Sampieri, Collado e Lúcio (2013), procura descrever e especificar as características, propriedades e tendências de um fenômeno.

No tocante ao tempo, o estudo é longitudinal, pois acompanha mudanças ao longo do tempo (Cooper & Schindler, 2003) ao analisar a evidenciação das informações relativas aos ativos biológicos na DVA durante os anos de 2010 a 2016. Além disso, a pesquisa é, quanto ao método, documental, baseando-se na análise de fontes secundárias.

A presente pesquisa utilizou como referência os artigos de Salotti e Santos (2015) e Maciel e Botelho (2016), já citados na seção das pesquisas recentes.

3.2 Coleta de Dados

A fim de verificar como os ativos biológicos vêm sendo evidenciados na DVA, foram utilizadas duas bases de dados: Economática e BM&FBOVESPA. Primeiramente, a partir da Economática foram selecionadas as companhias brasileiras de capital aberto que apresentaram saldo de ativos biológicos nos anos analisados. Em seguida, foram analisadas as DVAs e as Notas Explicativas das empresas selecionadas, tendo como base as demonstrações financeiras padronizadas (DFPs) publicadas no site da BM&FBOVESPA. No total, foram analisadas 188 demonstrações, de 28 empresas. As empresas analisadas são apresentadas no quadro a seguir.

Tabela 1 – Empresas analisadas

Batistella	CTC S.A.	JBS	São Martinho
Biosev	Duratex	Karsten	SLC Agrícola
Brasilagro	Encorpar	Klabin S.A.	Suzano Hold
BRF S.A.	Ferbasa	Marfrig	Suzano Papel
Ceee-D	Fibria	Minerva	Terra Santa
Celulose Irani	Grazziotin	Raizen Energia S.A.	Trevisa
Cosan	Itausa	Randon Part	Wlm Ind Com

Fonte: Elaboração própria.

4. ANÁLISE DOS DADOS

A presente seção dedica-se à apresentação dos resultados obtidos com a pesquisa, e divide-se em três partes. Na primeira, é apresentada a quantidade de evidenciações das informações relativas aos ativos biológicos nas DVAs analisadas. Na segunda, são apontados os locais de evidenciação. E, na terceira, busca-se encontrar padrões em relação à evidenciação na DVA.

4.1 Quantidade de Evidenciações na DVA

A pesquisa permitiu observar que as informações relativas aos ativos biológicos na DVA foram evidenciadas, no período de 2010 a 2016, em 56 das 188 demonstrações analisadas, totalizando um percentual de 29,79% de evidenciação. O total de demonstrações onde não é evidenciada nenhuma informação relativa aos ativos biológicos, por outro lado, é 132, ou seja, 70,21%. A tabela abaixo apresenta a quantidade de evidenciações e não evidenciações por ano.



Tabela 2 – Quantidade de evidenciações das informações sobre ativos biológicos na DVA

Ano	Evidenciações	Percentual anual	Não evidenciações	Percentual anual
2010	6	24,00%	19	76,00%
2011	6	23,08%	20	76,92%
2012	8	29,63%	19	70,37%
2013	9	33,33%	18	66,67%
2014	9	33,33%	18	66,67%
2015	9	32,14%	19	67,86%
2016	9	32,14%	19	67,86%
Total	56	29,79%	132	70,21%

Fonte: Elaboração própria.

Observa-se a partir da tabela que, enquanto em 2013 e 2014 ocorreu a maior quantidade de evidenciações, em 2011 ocorreu a menor. Além disso, das 28 empresas analisadas, seis evidenciaram informações sobre seus ativos biológicos na DVA durante os sete anos pesquisados: Brasilagro, Celulose Irani S.A., Empresa Nac. Com. Redito Part. S.A. (ENCORPAR), São Martinho S.A., SLC Agrícola S.A. e Terra Santa Agro S.A.. Em 2012, a Klabin S.A. e a Raizen Energia S.A. também passaram a evidenciar as informações. E, a partir de 2013, a Trevisa Investimentos S.A. juntou-se ao grupo de empresas que evidenciaram as informações.

4.2 Local de Evidenciação na DVA

As informações sobre os ativos biológicos foram evidenciadas pelas empresas em 4 locais: no grupo de Outras Receitas (código 7.01.02), no grupo de Outros Insumos (7.02.04), concomitantemente nos grupos de Outras Receitas e Outros Insumos e no grupo de Outras Retenções (código 7.04.02). Essas informações são resumidas na tabela abaixo.

Tabela 3 – Local de evidenciação das informações sobre ativos biológicos na DVA

Local de evidenciação na DVA	Número de empresas							Total de DVAs analisadas	Percentual
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016		
7.01.02 (Outras Receitas)	2	3	3	4	4	4	4	24	12,77%
7.02.04 (Outros Insumos)	1	0	1	1	1	1	1	6	3,19%
7.01.02 e 7.02.04	1	1	2	2	2	2	2	12	6,38%
7.04.02 (Outras Retenções)	2	2	2	2	2	2	2	14	7,45%
Não evidenciaram	19	20	19	18	18	19	19	132	70,21%
Total	25	26	27	27	27	28	28	188	100,00%

Fonte: Elaboração própria.

As empresas que utilizaram o grupo de Outras Receitas como local de evidenciação foram a Klabin S.A., a Trevisa Investimentos S.A., a Brasilagro – Cia Bras. de Prop. Agrícolas e a Empresa Nac. Com. Redito Part. S.A. (ENCORPAR). A Raizen Energia S.A. evidenciou as informações no grupo de Outros Insumos. A SLC Agrícola S.A. e a Terra Santa, por outro lado, evidenciaram as informações nos grupos de Outras Receitas e Outros Insumos. E as empresas Celulose Irani S.A. e São Martinho, por fim, utilizaram o grupo de Outras Retenções como local de evidenciação. A São Martinho, porém, apresentou essa informação apenas dentro das Notas Explicativas.



As informações divulgadas no grupo de Outras Receitas apareceram ou em uma linha chamada “Variação no Valor Justo dos Ativos Biológicos” (Klabin, Trevisa, SLC e Encorpar) ou em uma linha chamada “Movimentação de valor justo de ativos biológicos e produtos agrícolas” (Brasilagro), ou, ainda, como “Valor justo dos ativos biológicos e produtos agrícolas” (Terra Santa). No grupo de Outros Insumos, por outro lado, as informações foram divulgadas ou em uma linha chamada “Ganho (perda) decorrente de mudança no valor justo e real da mais/menos valia dos ativos biológicos” (Raizen), ou como “Ajuste a valor justo dos ativos biológicos” (SLC), ou como “Realização do valor justo dos ativos biológicos” (Terra Santa), ou, ainda, como “Variação do valor justo de ativos biológicos” (Terra Santa). E, por fim, no grupo de Outras Retenções a evidenciação foi feita ou em uma linha chamada “Variação do valor justo dos ativos biológicos” (Celulose Irani) ou como “Ativos Biológicos Colhidos” (São Martinho).

4.3 Padrões de Evidenciação

Assim como estudos anteriores (Salotti & Santos, 2015; Maciel & Botelho, 2016) apontaram, não foi possível identificar a existência de nenhum padrão significativo relativo à evidenciação das informações sobre os ativos biológicos na DVA, tanto em relação à quantidade de evidenciações como ao local de evidenciação. Por isso, a seguir é analisado se existe algum padrão em relação à quantidade e ao local das evidenciações considerando quatro características específicas: tipo de ativo biológico, tipo de mensuração, firma de auditoria e divulgação na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).

4.3.1 Tipo de ativo biológico

Primeiramente, foram analisadas as evidenciações em relação ao tipo de ativo biológico com que as companhias operam, dividindo-os em cinco grupos: animais (21,43%), plantas (28,57%), animais e plantas (3,57%), florestas (39,29%) e animais e florestas (7,14%). Foi possível observar que a maior quantidade de evidenciações ocorreu nas empresas que operam apenas com plantas, mas mesmo nesse grupo os locais de evidenciação foram distintos, não possibilitando a identificação de nenhum padrão de evidenciação. A tabela a seguir resume essas informações.

Tabela 4 – Evidenciação por tipo de ativo biológico

Tipo de ativo biológico	Quantidade de empresas	Quantidade de evidenciações	Local de evidenciação
Animais	6	1	Outras receitas
Plantas	8	4	Outros insumos (1), Outras retenções (1) e Outras Receitas e Outros Insumos (2)
Animais e Plantas	1	1	Outras receitas
Florestas	11	2	Outras retenções e Outras receitas
Animais e Florestas	2	1	Outras receitas
TOTAL	28	9	-

Fonte: Elaboração própria.

4.3.2 Tipo de mensuração

Em relação ao tipo de mensuração dos ativos biológicos, é importante lembrar que o CPC 29 (2009) elege o valor justo como método de mensuração, alegando que, quando tal



valor não puder ser mensurado com confiabilidade, deve ser adotado o método do custo. Observou-se que 75% das empresas adotaram o valor justo, 7,14% adotaram o custo e 17,86% não informaram qual foi o tipo de mensuração utilizado. O tipo de mensuração, porém, não influenciou na evidenciação, como se percebe a partir da tabela seguinte.

Tabela 5– Evidenciação por tipo de mensuração

Tipo de mensuração	Quantidade de empresas	Quantidade de evidenciações	Local de evidenciação
Valor justo	21	7	Outras receitas (3), Outras retenções (2), Outros insumos (1) e Outras receitas e Outros Insumos (1)
Custo	2	1	Outras receitas
Não informou	5	1	Outras receitas e Outros insumos
TOTAL	28	9	-

Fonte: Elaboração própria.

Ressalta-se que as duas empresas que adotaram métodos diferentes do valor justo justificaram tal adoção nas Notas Explicativas. A Klabin afirmou que adotou o custo ajustado para se aproximar do valor justo, enquanto a Grazziotin, por sua vez, alegou que o custo foi adotado pois não supera os valores de mercado.

4.3.3 Firma de auditoria

Sete firmas de auditoria foram responsáveis pelas emissões de pareceres sobre as empresas analisadas: BDO RCS (25%), Deloitte (7,14%), DRS Auditores (3,57%), Ernst & Young (14,29%), Grant Thornton (3,57%), KPMG (25%) e PWC (21,43%). Como se percebe pela tabela abaixo, a maior quantidade de evidenciações ocorreu nas empresas auditadas pela PWC, porém novamente não é possível identificar nenhum tipo de padrão que norteie as evidenciações.

Tabela 6 – Evidenciação por firma de auditoria

Firma de auditoria	Quantidade de empresas	Quantidade de evidenciações	Local de evidenciação
BDO RCS	7	2	Outras receitas (2)
DELOITTE	2	0	-
DRS	1	0	-
ERNST & YOUNG	4	2	Outras receitas e Outras retenções
GRANT THORNTON	1	0	-
KPMG	7	2	Outros insumos e Outras receitas e Outros insumos
PWC	6	3	Outras retenções, Outras receitas e Outras receitas e Outros insumos
TOTAL	28	9	-

Fonte: Elaboração própria.

4.3.4 Divulgação na DRE

As informações relativas aos ativos biológicos foram divulgadas na DRE por 32,45% das empresas, como linhas específicas dentro de 4 locais: Receitas, Custos dos Bens, Receitas e Custos dos Bens e Despesas/Receitas Operacionais. A tabela a seguir resume essas informações.

Tabela 7 – Evidenciação na DRE

Local de evidenciação na DRE	Número de empresas							Total de DREs analisadas	Percentual
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016		
3.01 (Receitas)	1	1	1	1	1	1	1	7	3,72%
3.02 (Custos dos Bens)	5	5	5	5	5	4	4	33	17,55%
3.01 e 3.02	0	0	0	0	0	1	1	2	1,06%
3.04 (Desp./Rec. Oper.)	1	3	3	3	3	3	3	19	10,11%
Não evidenciaram	18	17	18	18	18	19	19	127	67,55%
Total	25	26	27	27	27	28	28	188	100,00%

Fonte: Elaboração própria.

Apesar da quantidade de locais de evidenciação indicar a consistência entre a DRE e a DVA, novamente não foi possível identificar nenhum padrão que relacione a divulgação na DRE com a divulgação na DVA, como evidencia a tabela abaixo.

Tabela 8 – Evidenciação na DRE e na DVA

Local de evidenciação na DRE	Quantidade de empresas	Quantidade de evidenciações na DVA	Local de evidenciação na DVA
3.01 (Receitas)	1	1	Outras receitas
3.02 (Custos dos Bens)	4	2	Outras receitas (1) e Outras retenções (1)
3.01 e 3.02	1	1	Outras receitas e Outros insumos (1)
3.04 (Desp./Rec. Oper.)	3	1	Outras receitas
Não evidenciaram	19	4	Outras receitas (1), Outros insumos (1), Outras retenções (1) e Outras receitas e Outros insumos (1)
Total	28	9	-

Fonte: Elaboração própria.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo verificar como vem sendo feita a evidenciação dos ativos biológicos na DVA, desde 2010, ano em que o CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola entrou em vigor, até 2016, a fim de responder à seguinte questão de pesquisa: como os ativos biológicos vêm sendo evidenciados na DVA? Por isso, foram analisadas 188 demonstrações publicadas na BM&FBOVESPA, das 28 empresas que, de acordo com a base de dados Economatica, apresentaram saldo de ativos biológicos no período analisado.

Em relação à quantidade de evidenciações, a pesquisa permitiu observar que as informações relativas aos ativos biológicos foram divulgadas em 56 das 188 demonstrações analisadas, totalizando apenas 29,79% de evidenciação. Desse total, apenas seis empresas evidenciaram as informações durante os sete anos analisados. Além disso, observou-se que os



Contabilidade e Perspectivas Futuras

anos onde ocorreram menor e maior quantidade de evidenciações foram, respectivamente, 2011, com 23,08%, e 2013 e 2014, ambos com 33,33%.

Quanto ao local de evidenciação, concluiu-se que as companhias optaram por quatro: no grupo de Outras Receitas (código 7.01.02), no grupo de Outros Insumos (7.02.04), concomitantemente nos grupos de Outras Receitas e Outros Insumos e no grupo de Outras Retenções (código 7.04.02). Dentro desses grupos, foram utilizadas várias nomenclaturas para a variação do valor justo dos ativos biológicos, e uma das empresas evidenciou essa informação apenas na DVA contida dentro das Notas Explicativas.

O estudo permitiu observar também que a maior quantidade de evidenciações ocorreu nas empresas que operam apenas com plantas, apesar de mesmo dentro desse grupo os locais de evidenciação serem distintos. Além disso, a maior parte das empresas (75%) adotou o valor justo como método de mensuração dos ativos biológicos. Em relação à firma de auditoria responsável pela companhia, observou-se que a maior quantidade de evidenciações ocorreu nas empresas auditadas pela PWC. E, por fim, as informações relativas aos ativos biológicos foram divulgadas na DRE por 32,45% das empresas, também em quatro grupos: Receitas, Custos dos Bens, Receitas e Custos dos Bens e Despesas/Receitas Operacionais. Apesar disso, assim como estudos anteriores apontaram, não foi possível identificar a existência de nenhum padrão significativo relativo à evidenciação das informações sobre os ativos biológicos na DVA.

O CPC 9 esclarece que todas as empresas de capital aberto devem divulgar a DVA e afirma que, nessa demonstração, a movimentação do valor justo dos ativos biológicos deve ser feita dentro de Outras Receitas. A pequena quantidade de evidenciações e a presença de locais de evidenciação distintos do que aponta o CPC 29, portanto, demonstram a não conformidade das companhias aos CPCs. E a falta de padrões de evidenciação, por sua vez, indica que essa não conformidade é generalizada.

A pesquisa limitou-se às demonstrações contábeis divulgadas na BM&FBOVESPA pelas companhias de capital aberto, no período de 2010 a 2016. Para pesquisas futuras, portanto, sugere-se a análise de demonstrações divulgadas em outras bases de dados e em anos posteriores a 2016, bem como a comparação da evidenciação por companhias de capital aberto e fechado.

REFERÊNCIAS

- Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). (2011). *Pronunciamento CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis*. Recuperado em 10 de junho, 2017, de http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2009.pdf
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). (2009). *Pronunciamento CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola*. Recuperado em 17 de maio, 2017 de http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/324_CPC_29_rev%2008.pdf
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). (2008). *Pronunciamento CPC 9 – Demonstração do Valor Adicionado*. Recuperado em 10 de junho, 2017 de http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/175_CPC_09.pdf



Ecoagro. (2014). *O agronegócio no Brasil*. 2014. Recuperado em 30 de março de 2018 de <http://www.ecoagro.agr.br/agronegocio-brasil/>

Gelbcke, E. R., Santos, A. dos, Iudicibus, S. de., Martins, E. (2018). *Manual de contabilidade societária: Aplicável a Todas as Sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC* (3 ed). São Paulo: Atlas.

Maciel, J. V. dos S. P., & Botelho, D. R. (2016). Evidenciação do ajuste a valor justo na DVA por empresas que exploram ativos biológicos. In *Congresso UnB de Contabilidade e Governança*. Brasília: UNB.

Marion, J. C. (2014). *Contabilidade Rural: Contabilidade Agrícola, Contabilidade da Pecuária e Imposto de Renda Pessoa Jurídica* (14 ed). São Paulo: Atlas.

Martins, C. M. F., Bernardo, D. C. dos R., & Madeira, G. J. (2002). Origem e evolução do balanço social no Brasil. *Contabilidade Vista e Revista*, 13, 1, 105-116.

Martins, E. & Lopes, A. B. (2005). *Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas.

Martins, G. de A., & Theóphilo, C. R. (2016). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas* (3 ed). São Paulo: Atlas.

Rufino, J. L. dos S. (1999). *Origem e conceito do agronegócio*. Informe Agropecuário, Belo Horizonte: Epamig, 20, 199, p. 17-19.

Salotti, B. M., & Santos, A. dos. (2015). Ativos biológicos na DVA: análise da divulgação no Brasil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 9, 23, p. 14-23.

Sampieri, R. H., Collado, C. F., & Lucio, M. d. P. B. (2013). *Metodologia de pesquisa* (5 ed). São Paulo: McGraw-Hill.

Santos, Ariovaldo dos. (2003). *Demonstração do valor adicionado: como elaborar e analisar a DVA*. São Paulo: Atlas.

Silva, C. A. P. A., Nazaka, C. A., Nishiyama, C. S., & Nogueira, D. R. (2016). Será que a grama do vizinho é sempre mais verde? Uma análise do disclosure do IAS 41 no setor de alimentos do Brasil, da Inglaterra e da Austrália. In XIII Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo: FEA-USP.