

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA (UESB)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS (DCSA)
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

BÁRBARA REIS BRITO

**EVIDENCIAÇÃO E MENSURAÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS EM
RELATÓRIOS CONTÁBEIS FINANCEIROS DE PROPÓSITO GERAL EM
EMPRESAS LISTADAS NA BM&FBOVESPA EM CUMPRIMENTO AS NORMAS
CONTÁBEIS BRASILEIRA: ESTUDO DE CASO NA EMPRESA JBS S.A. NO
PERÍODO DE 2008 A 2013**

**VITÓRIA DA CONQUISTA – BA,
2015**

BÁRBARA REIS BRITO

**EVIDENCIAÇÃO E MENSURAÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS EM
RELATÓRIOS CONTÁBEIS FINANCEIROS DE PROPÓSITO GERAL EM
EMPRESAS LISTADAS NA BM&FBOVESPA EM CUMPRIMENTO AS NORMAS
CONTÁBEIS BRASILEIRA: ESTUDO DE CASO NA EMPRESA JBS S.A. NO
PERÍODO DE 2008 A 2013**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Contabilidade Rural

Orientador (a): Prof. Flávio José Dantas da Silva

VITÓRIA DA CONQUISTA – BA,
2015

B875e	<p>Brito, Bárbara Reis.</p> <p>Evidenciação e mensuração de ativos biológicos em relatórios contábeis financeiros de propósito geral em empresas listadas na Bm&Fbovespa em cumprimento as normas contábeis brasileiras: estudo de caso na empresa JBS S.A. No período de 2008 a 2013 / Bárbara Reis Brito, 2015. 49f.</p> <p>Orientador (a): Flávio José Dantas da Silva. Trabalho de Conclusão de Curso (graduação), Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, Vitória da Conquista, 2015. Inclui referências.</p> <p>1. Contabilidade rural. 2. Agronegócios - Contabilidade. 3. Ativos biológicos – relatórios contábeis. I. Siva, Flávio José Dantas. II. Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia. III. T. CDD: 657.863</p>
-------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

BÁRBARA REIS BRITO

**EVIDENCIAÇÃO E MENSURAÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS EM
RELATÓRIOS CONTÁBEIS FINANCEIROS DE PROPÓSITO GERAL EM
EMPRESAS LISTADAS NA BM&FBOVESPA EM CUMPRIMENTO AS NORMAS
CONTÁBEIS BRASILEIRA: ESTUDO DE CASO NA EMPRESA JBS S.A. NO
PERÍODO DE 2008 A 2013**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Contabilidade Rural

Vitória da Conquista, 25/02/2015.

BANCA EXAMINADORA

Flávio José Dantas da Silva
Especialista em Auditoria Fiscal Contábil (UFBA)
Professor Auxiliar da UESB
Orientador

Edson Pereira da Silva
Especialista em Gestão de Recursos Hídricos (UESB)
Professor Auxiliar da UESB

Paulo Fernando de Oliveira Pires
Mestre em Ciências Contábeis (FVC)
Professor Adjunto da UESB

Tudo posso naquele que me fortalece. (Fp. 4:13)

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por toda força e perseverança por mais uma conquista alcançada e por estar em todos os momentos ao meu lado. Somente o Senhor é digno de toda honra e toda glória.

A minha família pelo apoio e incentivo, e principalmente aos meus pais, Osmar e Ivone, pelo amor e dedicação e por sempre acreditarem que esta realização seria possível. Pai essa conquista é por você.

Aos meus irmãos, Camilo e Murilo, pelo carinho, amizade, atenção e pelo animo encorajador de nunca permitir desistir dos meus sonhos.

A minha avó, Dona Dete pelo amor e apoio contínuo. Te amo!

Aos meus colegas e amigos Cleidiane, João Paulo, Mayane e Quézia por fazerem esta caminhada divertida e alegre. Obrigada pelo companheirismo.

E a todos os meus tios e primos. Obrigada pela força!

Ao meu orientador, Flávio Dantas, pela paciência e comprometimento em educar.

E a todos os meus professores por compartilharem os seus conhecimentos e dedicação.

RESUMO

O processo de converter as normas contábeis brasileiras às normas internacionais teve destaque no Brasil e foi legalmente determinado com a adoção das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09 e com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), traduzindo-se num desafio para empresas, profissionais da contabilidade e professores. Assim, é importante ressaltar a mensuração e evidenciação de avaliação de certos ativos específicos, dotados de vida, que estão sujeitos a transformações biológicas que afetam significativamente o seu valor. Assim, o objetivo deste trabalho é Estudar a mensuração e evidenciação dos ativos biológicos em relatórios contábeis financeiros da JBS S.A em cumprimento às Normas Contábeis Brasileiras, nos exercícios 2008 a 2013. A revisão bibliográfica e documental foi o método utilizado para obtenção dos principais conceitos pertinentes ao tema. A pesquisa possui uma abordagem qualitativa, cujo objetivo caracteriza-se como exploratório descritivo. À luz de teóricos e da análise efetuada, é possível depreender que a empresas JBS optou pela forma parcial de evidenciação, em relação às exigências do CPC 29. Percebe-se que é necessária uma postura mais atuante por parte das empresas, objeto deste estudo, quanto aos aspectos exigidos pelo CPC 29, referente ao tratamento contábil e divulgações, no que diz respeito normatizações produzidas pela IBRACON, CVM e o CPC sobre mensuração e evidenciação dos Ativos Biológicos.

Palavras-chave: Ativos biológicos; Agronegócio; Evidenciação.

ABSTRACT

The conversion process of Brazilian accounting standards to the international standards was very discussed in Brazil and the new Standards were legally deployed through the definition of the laws 11.638/07, 11.941/09 and the creation of the Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). The standard became a challenge to the companies, accounting professional and teachers. Thus, It is important to highlight the measurement and disclosures of the evaluation of certain specific assets: Living assets, which are subject to biological transformations affecting, significantly their value. Therefore, the aim of this study is to study the measurement and disclosures of biological assets in financial reports of JBS S.A in compliance with Brazilian accounting standards, in 2008 to 2013 financial years. A literature review was performed in order to reunite the main concepts concerning the subject. The study reveals that the chosen enterprise has opted for a partial way of disclosure, and that it needs to adopt a more actuating stance, considering the requirements of CPC 29 to the accounting dealing and publicity, concerning standards defined by IBRACON, CVM and CPC about measurement and disclosure of biological assets.

Keywords: Biological assets; Agribusiness; Disclosure.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
APIMEC	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
BM&F	Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamento Contábil
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DVA	Demonstração do Valor Adicionado
EUA	Estados Unidos da América
FIESP	Federação das Indústrias do Estado de São Paulo
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICPB	Instituto dos Contadores Público do Brasil
IFRS	International Financial Reporting Standards
MTM	Mark to Market
ONU	Organização das Nações Unidas
PIB	Produto Interno Bruto
PRODIN	Programa de Orientação e Defesa do Investidor
S.A	Sociedade Anônima
USA	United States of America
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA	12
1.2 OBJETIVOS.....	12
1.2.1 Objetivo Geral.....	12
1.2.2 Objetivos Específicos	12
1.3 PROBLEMATIZAÇÃO.....	13
1.3.1 Questão – Problema	13
1.3.2 Questões Secundárias	13
1.4 HIPÓTESE DE PESQUISA	13
1.5 JUSTIFICATIVA	13
1.6 RESUMO METODOLÓGICO	14
1.7 VISÃO GERAL	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1 ESTADO DA ARTE	16
2.2 MARCO CONCEITUAL	19
2.3 MARCO TEÓRICO	20
2.3.1 JBS S.A.....	20
2.3.2 AGRONEGÓCIO	22
2.3.3 ATIVO BIOLÓGICO E PRODUTO AGRÍCOLA	23
2.3.4 Valor Justo	25
2.3.5 Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação	26
2.4 NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE.....	28
2.4.1 Comitê de Pronunciamentos Contábeis.....	29
2.4.2 IBRACON	30
2.4.3 CVM.....	32
2.4.4 BM&FBovespa.....	33
3 METODOLOGIA	35
4 ANÁLISE DOS DADOS	36
4.1 AS NORMATIZAÇÕES PRODUZIDAS PELA IBRACON, CVM E O CPC QUE CONTEMPLAM	36
A EVIDENCIAÇÃO E A MENSURAÇÃO DOS ATIVOS BIOLÓGICOS	36
4.2 ASPECTOS DOUTRINÁRIOS MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DO ATIVO BIOLÓGICO	38

DETERMINADOS NO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO 029 DO CPC	38
4.3 OS MÉTODOS DE MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS NA EMPRESA	39
JBS S.A.	39
4.3.1 Ano de 2008	40
4.3.2 Ano de 2009	40
4.3.3 Ano de 2010	41
4.3.4 Ano de 2011	42
4.3.5 Ano de 2012	43
4.3.6 Ano de 2013	43
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	45
REFERÊNCIAS	47

1 INTRODUÇÃO

Nas últimas duas décadas a população mundial tem aumentado significativamente a produção de alimentos. E estima-se que até o ano de 2050 a demanda ultrapassará a quantidade de alimentos disponíveis. Isso ocorrerá devido a falta de produção, aumento dos preços, alterações climáticas, dentre outros. Para combater a esta insuficiência de alimentos a Organização das Nações Unidas (ONU) dispõe de programas para contribuir com a produção local, facilitando o acesso a fertilizantes, adubos, incluindo assessoria técnica, com o intuito de melhorar a distribuição destes alimentos e promover a segurança alimentar a milhares de pessoas.

O Brasil, ao longo dos anos, tem se tornado um fornecedor em potencial a nível internacional, no que diz respeito à comercialização de alimentos, tornando-se o segundo maior produtor de alimentos do mundo, atrás apenas dos Estados Unidos. É importante frisar que a estimativa de conquistar ainda mais o mercado internacional se atribui ao fato do desenvolvimento de países superpopulosos como a Índia e a China, demandar uma maior quantidade de alimentos.

Contudo, apesar de alguns empecilhos, o Brasil tem alcançado um espaço cada vez maior no mercado mundial, tornando-se imprescindível, devido a este crescimento, o ingresso a uniformização da informação contábil para atendimento das necessidades dos usuários externos que utilizam dos relatórios contábeis financeiros para acompanhar a evolução de empresas. Em vista disso, o processo de convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade (IFRS), permitiu uma padronização na evidenciação dos relatórios, facilitando a compreensão e o alcance da sua divulgação, principalmente, das empresas do agronegócio brasileiro, a consolidar cada vez mais no mercado externo.

Com a adoção dessas práticas, o setor de atividades agropecuárias foi uma das áreas que mais sofreu alterações em sua forma de mensuração e evidenciação contábil, em particular no que diz respeito ao tratamento dos ativos biológicos e produtos agrícolas. O que permitiu aos usuários externos, que utilizam das informações, uma nova forma de reconhecer e avaliar como estão os ativos biológicos de determinada empresa. Ao possibilitar o reconhecimento e a mensuração, assim como a evidenciação em padrão internacional, facilitou para que houvesse novas perspectivas de abertura de mercados que antes, pela dificuldade, não era possível, especialmente por divergências entre as normas brasileiras e internacionais.

Pelas razões acima destacadas este trabalho tem por finalidade estudar critérios de mensuração e evidenciação dos ativos biológicos em relatórios contábeis financeiros de propósito geral em empresa listada na BM&FBOVESPA. Sendo escolhido para a realização desse estudo os relatórios da JBS S.A, tendo em vista que é uma das maiores produtoras de produtos agrícolas, bem como, uma grande criadora de gado bovino do Brasil. Com o seu desempenho cada vez mais ascendente, aumentou-se o seu capital como também se diversificou o seu portfólio, contribuindo para acrescentar na sua variedade de produtos favorecendo assim o seu vigoroso desempenho no mercado mundial. Com esta importância no mercado é imprescindível promover informações fidedignas e inteirar-se de como estão sendo geridos os seus principais ativos, que são os ativos biológicos e os produtos agrícolas.

Em suma, o trabalho apresenta-se como:

1.1 TEMA

Mensuração e evidenciação de Ativos Biológicos.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Estudar a mensuração e evidenciação dos ativos biológicos em relatórios contábeis financeiros da JBS S.A em cumprimento às Normas Contábeis Brasileiras, nos exercícios 2008 a 2013.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Estudar aspectos referentes à mensuração e evidenciação de Ativos Biológicos conforme a determinação do CPC, IBRACON e CVM;
- Pesquisar recursos doutrinários sobre mensuração e evidenciação dos ativos biológicos;
- Avaliar os métodos de mensuração e evidenciação de Ativos Biológicos nos relatórios contábeis financeiros da empresa JBS S.A.

1.3 PROBLEMATIZAÇÃO

1.3.1 Questão – Problema

O que é a mensuração e evidenciação dos ativos biológicos em relatórios contábeis financeiros determinados pelas Normas Contábeis Brasileiras na empresa JBS S.A. nos exercícios 2008 a 2013?

1.3.2 Questões Secundárias

- Quais são os aspectos referentes à mensuração e evidenciação de Ativos Biológicos conforme a determinação do CPC, IBRACON e CVM?
- Quais são os recursos doutrinários sobre mensuração e evidenciação dos ativos biológicos?
- Quais os métodos e critérios de mensuração e evidenciação de Ativos Biológicos na empresa JBS S.A.?

1.4 HIPÓTESE DE PESQUISA

A empresa JBS S.A. atende as determinações das Normas Contábeis Brasileiras de mensuração e evidenciação de Ativos Biológicos.

1.5 JUSTIFICATIVA

O relatório contábil-financeiro tem por objetivo fornecer informações qualificadas basicamente para usuários externos, com propósito de acompanhar o andamento de empresas no aspecto econômico-financeiro e patrimonial, para auxiliar na tomada de decisão ao fornecimento de recursos pela entidade. No segmento agrícola não é diferente, com a convergência às normas internacionais de Contabilidade, modificou-se fortemente o modo de mensurar e evidenciar os seus principais ativos que são os biológicos e os produtos agrícolas.

A pesquisadora através desta pesquisa pôde obter o conhecimento a respeito de um tema importante que contribuirá para o seu exercício profissional. No que diz respeito a compreender melhor os relatórios contábil-financeiros que é imprescindível para atividade contábil.

Essa pesquisa acadêmica explora sobre os ativos biológicos em relação à convergência às normas contábeis bem como a sua mensuração e evidenciação. Possibilitando também, ao desenvolver o trabalho, estudar os relatórios contábil-financeiros e bem como a forma no qual foram mensurados e evidenciados os ativos da empresa em questão.

Essa dinâmica empresarial faz com que careça de mão-de-obra qualificada, ou seja, que o profissional contábil tenha um amplo conhecimento das diversas áreas de atuação, na qual esteja apto para exercer tais funções prestando um serviço de qualidade, evitando riscos em relação a inconsistências nas informações.

No âmbito acadêmico, este trabalho contribuirá não apenas para os alunos e professores do curso de Ciências Contábeis, mas também para aqueles que tenham interesse em estudar a respeito das Normas Contábeis no que se refere a ativos biológicos e produtos agrícolas (CPC 29), no que diz respeito a evidenciação dos relatórios contábil-financeiros ao cumprimento destes pronunciamentos pela a empresa JBS S/A. Para a sociedade no entanto, a importância desse estudo se dá a partir do ponto de vista econômico e informacional, em demonstrar a realidade econômica da empresa analisada.

1.6 RESUMO METODOLÓGICO

Na elaboração do presente trabalho, será desenvolvida uma metodologia de cunho exploratório, isto é, documental, com embasamento em referencial bibliográfico de consagrados autores dissertadores do tema, utilizando-se, ainda, das faculdades da observação e da análise de documentos.

Espera-se que a elaboração do mesmo seja não somente um documento elaborado que comprove o registro das atividades práticas desenvolvidas pela discente durante o processo de construção deste estudo, mas também de utilidade para possibilitar aos interessados uma compreensão maior sobre a temática pesquisada.

1.7 VISÃO GERAL

O presente estudo traz um direcionamento acerca da mensuração e evidenciação dos Ativos Biológicos em relatório contábeis financeiros da JBS S.A. em cumprimento às Normas Contábeis Brasileiras. Mas qual o porquê, quais as razões, quais os motivos que justificam e tornam interessante trazer um estudo sobre as questões que envolvem as ações do setor contábil-financeiro e ainda proporcionar informações qualificadas basicamente para usuários

externos, averiguando o desenvolvimento das companhias no que se refere ao processo econômico-financeiro e patrimonial.

Tal estudo, ora simplificado - pois não se tem aqui a pretensão de esgotar esse que é um tema de tamanha grandeza e importância, porquanto demandaria um extenso esforço para elaborá-lo de maneira suficiente, pois merecedor, devido a sua relevância para a sociedade brasileira, será no intuito de mostrar a necessidade de se otimizar a discussão, principalmente no momento atual do nosso país, que está envolto a mudanças para avançar sócio-econômico e politicamente.

Destarte, procurar-se-á argumentar sobre o tema tratado, aludindo-se à sua grande importância como sendo uma ferramenta conferida na Carta Maior e que se embasa nos preceitos das leis e das legislações pertinentes que a dão suporte, para poder atingir aos objetivos lhe delegados, certamente em busca da promoção do desenvolvimento das instituições e do ser humano, e que sempre vai se utilizar das estratégias sistematizadas das suas práticas, através de planejamento, bem como do uso do bom senso norteando suas atividades.

Logo, este trabalho encontra-se dividido em introdução, referencial teórico, metodologia, resultados e discussão e conclusão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ESTADO DA ARTE

O Estado da Arte é um levantamento que tem como objetivo relatar acerca do tema que deseja estudar. O Quadro 1, exposto a seguir, apresenta um resumo dos trabalhos já realizados com base na temática desta pesquisa, e tem como objetivo informar em que ponto de discussão esse campo de estudo se encontra.

Quadro 1 – Estado da Arte sobre Mensuração e evidenciação de Ativos Biológicos.

TIPO	TÍTULO	AUTOR(ES)	ANO	NÍVEL	INSTITUIÇÃO	IDEIA E CONCLUSÕES PRINCIPAIS	LINK/LUGAR	DATA DE ACESSO
Monografia	Mensuração e Divulgação de Ativos Biológicos à Luz do CPC 29	Lucas Ferreira Miziara	2012	Graduação	UniCEUB – Centro Universitário de Brasília.	A monografia buscou responder como as empresas listadas na BM&FBovespa divulgam seus Ativos Biológicos, embasando-se no CPC 29 – Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas.	Mimeo.	01/abr/12
Dissertação	Práticas Contábeis de Empresas Brasileiras Antes e Após a Adoção das Normas Internacionais	Júlia Alves e Souza, Alfredo Sarlo Neto, Luiz Henrique Fernandes Vargas, Gladyson Brommoschenkel Demonier	2013	Mestrado	UERJ – Universidade do Estado do Rio de Janeiro	Neste trabalho, os autores objetiva verificar a forma pela qual, determinadas práticas contábeis foram apresentadas pelas empresas antes e após o processo de harmonização da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.	Disponível em: http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/UERJ/article/view/1902	02 out. 2014
Dissertação	O Impacto do Valor Justo na Mensuração dos Ativos Biológicos nas Empresas	Célio da Costa Barros, Fábila Jaiany Viana de Souza, Aneide Oliveira Araújo, José Dionísio Gomes da Silva e Mauricio Corrêa	2012	Mestrado	UERJ – Universidade do Estado do Rio de Janeiro	Esta pesquisa objetivou-se analisar o impacto do valor justo na mensuração dos ativos biológicos das empresas listadas na BM&FBOVESPA nos exercícios de 2008 a	Disponível em: http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/UERJ/article/view/1424/1294	02 out. 2014

	Listadas na BM&FBOVESP A1	da Silva				2010		
Pronunciamento Técnico	Ativo Biológico e Produto Agrícola	----	2009	---	Comitê de Pronunciamentos Técnicos	Dispõe em estabelecer o tratamento contábil, e as respectivas divulgações, relacionados aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas.	Disponível em: http://static.cpc.medialogroup.com.br/Documentos/324_CPC_29_rev%2003.pdf	09 set. 2014
Deliberação	Ativo Biológico e Produto Agrícola	----	2009		CVM - Comissão de Valores Mobiliários	Aprova o pronunciamento técnico CPC 29 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de ativo biológico e produto agrícola	Disponível em: http://www.cvm.gov.br/port/snc/deli596.pdf	09 set. 2014

Fonte: Compilação da internet (2014) – Elaboração Própria

2.2 MARCO CONCEITUAL

A importância de compreender o significado de alguns vocábulos é fundamental para o entendimento deste trabalho. Portanto, neste tópico, serão abordados os termos mais relevantes da pesquisa.

Com a convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade (IFRS), as empresas de ramo agrícola tiveram que evidenciar de forma específica os seus ativos. Tais ativos denominam-se de Ativos biológicos. Segundo determina o CPC 29 ativo biológico é um animal e/ou uma planta, vivos.

Desse modo, ativo biológico é todo animal e/ou planta vivos, que a empresa dispõe. Sá (2009, p. 23), define ativo biológico como investimento em plantio ou em reserva natural de natureza agrícola e que se converterá em produtos para venda ou consumo. Valor de culturas e reservas vegetais naturais destinadas à exploração agrícola.

O CPC 29 instrui o modo como às empresas devem reconhecer, mensurar e evidenciar seus ativos biológicos de forma adequada e contribui para que os gestores possam, a partir, destas informações, gerir o seu negócio da melhor forma possível.

O reconhecimento contábil é tão determinante, que apesar de reconhecer uma informação tão eminentemente importante, porém, nem tanto confiável em relação a sua natureza ou divulgação, é capaz de distorcer potencialmente as demonstrações contábeis. Sá (2009, p. 416) conceitua reconhecimento como “identificação e aceitação de um fato como merecedor de fé para efeitos contábeis”.

Niyama *etal* (2011, p. 124), diz que:

O processo de reconhecimento na Contabilidade diz respeito à incorporação nas demonstrações contábeis de um item desde que o mesmo se enquadre na definição. O reconhecimento de um item do ativo refere-se, então, ao processo de incorporar no balanço patrimonial um recurso econômico. Essa incorporação considera a sua descrição, geralmente feita de forma resumida pelas contas do plano de contas da entidade, e a associação do ativo com um valor monetário. O reconhecimento deve acontecer necessariamente numa demonstração contábil e, para o caso do ativo, no balanço patrimonial. A divulgação de um fato econômico numa nota explicativa não é considerada um reconhecimento.

Entretanto, ao reconhecer um ativo biológico e produto agrícola deve levar em consideração, se a empresa, conforme CPC 29 (2009), controla o ativo como resultado de eventos passados, for provável que benefícios econômicos futuros associados com o ativo fluirão para a entidade, e o valor justo ou o custo do ativo puder ser mensurado confiavelmente.

Conceitualmente, segundo o Manual de Contabilidade Societária (Fipecafi) a mensuração é o processo que consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. Esse processo envolve a seleção de uma base específica de mensuração.

Somente é possível ter conhecimento do que ocorre na vida financeira da empresa a partir da evidenciação contábil. Com base na divulgação dos relatórios os gestores traçam estratégias e metas para que possam alcançar seus objetivos.

Sá (2009, p. 195) elucida sobre a evidenciação:

Como o informe contábil tem responsabilidade perante terceiros, perante o social, necessita espelhar sempre a imagem fiel dos fenômenos que evidencia e, quando prospectivo, deve conservar uma linha de cautela ou prudência que evite interpretações que possam causar danos ou induzir a julgamentos defeituosos.

Segundo Aquino *etal* (1992) evidenciação é mais que um princípio, ela é uma espécie de canal, de elo, entre os Postulados/Princípios contábeis e os objetivos da Contabilidade, ou seja, é o meio/processo que permite à Contabilidade atingir seus objetivos.

Deste modo, percebeu-se que a utilização da ferramenta contábil é exequível quando os fatores reconhecimento, mensuração e evidenciação, andam em conjunto.

2.3 MARCO TEÓRICO

2.3.1 JBS S.A

A JBS S.A. é uma empresa brasileira fundada no ano de 1953 na cidade de Anápolis no estado de Goiás. A Companhia é uma sociedade anônima de capital aberto que tem suas ações negociadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuro – BM&F BOVESPA -, e está listada no nível “Novo Mercado” de governança corporativa. A empresa atua no segmento de carnes e derivados explorando o ramo de abatedouro e frigorificação de bovinos, industrialização de carnes, conservas, gorduras, rações e produtos derivados, atuando no Brasil em trinta e seis unidades industriais localizadas nos estados de São Paulo, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Rondônia, Minas Gerais, Acre, Rio de Janeiro, Paraná, Pará, Tocantins e Bahia.

No exterior, controlada indiretamente pela JBS Argentina S.A., atua na exploração do ramo de abatedouro e frigorificação de bovinos, industrialização de carnes, conservas,

gorduras, rações e produtos derivados agrícolas em sete unidades industriais localizadas na Argentina. Nos EUA, a JBS USA, opera com oito frigoríficos, três suínos, um de carneiro, uma fábrica de beneficiamento de cortes bovinos e suínos e treze confinamentos. A empresa sempre está atenta às oportunidades que o mercado detém visando atender a estas necessidades possibilitando sua maior atuação diante deste mercado.

O Grupo JBS é líder global no processamento de proteína animal, como carnes bovina, suína, ovina e de aves, além de couros. Também atua nos segmentos de produtos de higiene e limpeza, colágeno, embalagens metálicas, envoltórios, biodiesel, vegetais, reciclagem e transportes. Presente em 22 países, por meio de plataformas de produção e escritórios de vendas, a JBS conta com mais de 185 mil colaboradores e atende mais de 300 mil clientes em mais de 150 países por meio de um variado portfólio de produtos e marcas célebres, como *Swift*, *Friboi*, *Seara*, *Doriana*, *Rezende*, *Maturatta*, *Swift Black*, *All Natural*, *Swift Orgânico*, *Cabaña Las Lilas*, *Pilgrim's*, *Gold Kist Farms*, *Pierce* e *Frangosul*.

Aos seus colaboradores a empresa realiza programas de desenvolvimento profissional, como o Programa de *Trainee JBS*, o Programa de Talentos Internos, a Gestão de Liderança, entre outros.

A Companhia divide as unidades em JBS USA, responsável pelas operações nos Estados Unidos, Austrália, Canadá, México e Porto Rico, JBS Mercosul que reúne as atividades no Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai, e JBS *Foods*, estabelecida em 2013 para dar foco ao setor de aves, suínos e alimentos processados no Brasil.

Nas regiões em que está presente, a JBS, ciente da importância de preservar bons relacionamentos, contribui com os desenvolvimentos social e econômico do local. Mantendo parcerias, oferecendo apoio a eventos e realizando campanhas sobre a qualidade de vida, doação de alimentos e projetos educacionais.

Sempre em busca de novos mercados, a JBS S.A., tem investido para melhorias de produtividade e na expansão de suas operações, tanto no Brasil quanto no exterior. A Companhia está com sua plataforma de produção estrategicamente estabelecida nas regiões mais competitivas do mundo. A JBS visa tomar as decisões estratégicas para continuar a impulsionar seus resultados, gerando valor aos acionistas, desenvolvimento à sociedade e conveniência e praticidade aos consumidores.

2.3.2 AGRONEGÓCIO

Ao descobrir que era possível domesticar animais silvestres e a cultivar o seu próprio alimento, o homem, deixou de ser nômade e passou a ser sedentário. Surgindo assim, mesmo que de forma rudimentar, a agropecuária. Com o passar do tempo modificou-se a necessidade da sociedade, que a princípio era produzir para a sua subsistência, passando a ampliar o volume de produção e a comercializar este excedente.

Com a globalização e a internacionalização da economia exigiu-se cada vez mais dos produtores rurais uma maior eficiência dos seus processos de produção e de um sistema de controle que sirva de ferramenta para auxiliar na melhoria das atividades da entidade.

No Brasil, a importância do agronegócio é notória, a atividade é segura e rentável e está sempre em desenvolvimento tornando-se moderna, competitiva e eficiente propiciando para que seja um atrativo para futuros investidores. Um dos motivos deste crescimento é o clima tropical que o país detém, chuvas regulares, energia solar abundante e conta também com regiões que tem solos férteis além de possuir uma das maiores concentrações de água doce, cerca de 13% do que é disponível no mundo.

Pinazza e Araújo (1993, apud WANDERLEY *et al.* 2012, p.56) definiram o Agronegócio como o conjunto de todas as operações e transações envolvidas desde a fabricação dos insumos agropecuários, das operações de produção nas unidades agropecuárias, até o processamento, distribuição e consumo dos produtos agropecuários “in natura ou industrializados”.

O agronegócio brasileiro é um dos setores que mais se destaca na economia do país. No primeiro semestre, obteve um aumento da produção e maior nível de preços em comparação ao primeiro semestre do ano de 2013, auferindo um crescimento de 1,9% do Produto Interno Bruto (PIB). Nos últimos anos, tem-se registrado um superávit na balança comercial do agronegócio em relação à balança comercial nacional. As exportações deste segmento acumularam, entre janeiro e junho de 2014, o resultado positivo de US\$ 40,8 bilhões, somente do agronegócio, em contrapartida, o déficit da Balança Comercial Total do Brasil que foi de US\$ 2,5 bilhões.

Como foi observado o agronegócio no Brasil é o maior negócio da economia brasileira e também no âmbito mundial.

2.3.3 ATIVO BIOLÓGICO E PRODUTO AGRÍCOLA

A Contabilidade tem se aprimorado e devido a sua importância pode-se dizer que é um dos grandes alicerces para a Globalização. Com a internacionalização dos mercados, no sentido de expansão de mercado de capitais, bem como, ao crescimento de investidores estrangeiros e à formação de blocos econômicos, foi imprescindível para contabilidade, adequar-se às novas realidades.

Cada país tem uma cultura, práticas empresariais, políticas e normas contábeis diferentes e isso dificulta aos diversos investidores, por fronteiras nacionais ou internacionais, negociar e investir. Percebeu-se assim a necessidade de diminuir a desigualdade dos relatórios contábil-financeiros para facilitar a comunicação e atender as exigências dos usuários internos e externos das empresas.

Padoveze *etal* (2012, p. 21) destaca que:

Com o processo de globalização dos mercados, o crescimento do mercado de capitais dá-se de forma acelerada, o que influencia a internacionalização da contabilidade por meio da necessidade de os investidores internacionais, os analistas de patrimônio líquido, os banqueiros e outros usuários das informações contábeis entenderem e analisarem melhor as demonstrações contábeis de companhias espalhadas pelo mundo. Essa necessidade também é explicada pelo aumento significativo, nos últimos anos, das fusões e aquisições de empresas no mundo.

Em vista disso, e, com o propósito de obter maior qualidade nas informações contábeis, na qual consiste ser compreensível, relevante e confiável, os órgãos responsáveis ao processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), foi imprescindível.

No segmento agropecuário, antes da convergência, não havia uma norma específica para este tipo de ativo. Primeiramente, tratavam-se animais e plantas vivos como se fossem de segmento similar do comercial ou industrial, os padrões *International Accounting Standards*, referente o IAS 7 - *Inventories* (Estoque) e o IAS 18 - *Revenue* (Receita), restringiam os ativos biológicos, prejudicando as empresas que possuíssem esses ativos reduzindo a importância desse mercado.

Após vários anos de discussão, com o pronunciamento do IAS 41, a partir de abril de 2001, foi adotada pelo IASB a primeira norma que tratou de ativos biológicos, determinando os critérios de reconhecimento, mensuração e evidência desses ativos.

O IAS 41 definiu que ativos biológicos são animais e plantas vivos, considerando desde o momento do nascimento ou plantio até o abate ou colheita e, produtos biológicos como, produto colhido após o ponto de colheita e que seja originado dos ativos biológicos.

Foi estabelecido que o modo de mensuração desses ativos fosse pelo valor justo, desde que possa ser mensurado confiavelmente. O valor justo foi adotado por permitir que a cada momento inicial de cada elaboração dos relatórios contábeis, demonstre o valor atualizado desses ativos, evidenciando os ganhos e perdas na demonstração de resultados. A importância desse tipo de mensuração é em razão de os ativos biológicos estarem sempre em constante transformação como crescimento, degeneração, produção e reprodução.

O CPC 29 no item 13 (2009, p. 5) estabelece que:

O produto agrícola colhido de ativos biológicos da entidade deve ser mensurado ao valor justo, menos a despesa de venda, no momento da colheita. O valor assim atribuído representa o custo, no momento da aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques, ou outro Pronunciamento aplicável.

Na alternância do IAS 41, para o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, CPC 29, a maior reforma efetuada foi no tratamento contábil dos ativos biológicos e produtos agrícolas antes tendo base de mensuração o custo histórico alterando-se para o valor justo. Esta adaptação permitiu que se dissipasse a lacuna existente às regras de tratamento contábil de ativos biológicos.

Embora os normativos emitidos pelo CPC não dispuserem de poder coercitivo, ao sancionar o CPC 29 e após publicar a Deliberação 596 (2009), tornou-se obrigatória pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) para as companhias abertas e empresas de grande porte. Devendo ser aplicado o pronunciamento, a partir do exercício findo de 2010, sendo recomendada também a revisão do ano de 2009, para devida comparação.

Após o ano de 2009, as empresas foram obrigadas a reconhecer e a mensurar os seus ativos biológicos e os produtos agrícolas de acordo com o CPC 029. Na qual define os ativos biológicos como animais ou plantas vivos e os produtos agrícolas como os produtos resultantes de um ativo biológico no ponto de colheita, tendo por base o estoque formado a partir dele.

Contudo, o pronunciamento de ativos biológicos não trata sobre os produtos agrícolas após a colheita, cabendo à aplicação ao CPC 16 ou a qual Pronunciamento Técnico enquadrar.

Marion (2012, p. 11) destaque que:

Este Pronunciamento deve ser aplicado para a produção agrícola, assim considerada aquela obtida no momento e no ponto de colheita dos produtos advindos dos ativos biológicos da entidade. Após esse momento, o CPC 16 – Estoques, ou outro Pronunciamento Técnico mais adequado, deve ser aplicado. Portanto, este Pronunciamento não trata do processamento dos produtos agrícolas após a colheita, como, por exemplo, o processamento de uvas para a transformação em vinho por vinícola, mesmo que ela tenha cultivado e colhido a uva. Tais itens são excluídos deste Pronunciamento, mesmo que seu processamento, após a colheita, possa ser extensão lógica e natural da atividade agrícola, e os eventos possam ter similaridades.

Com o pronunciamento do IAS (*International Accounting Standards*) 41, a partir de abril de 2001, após vários anos de discussão foi adotada pelo IASB a primeira norma que se tratou de ativos biológicos. Determinando os critérios de reconhecimento, mensuração e evidência desses ativos.

2.3.4 Valor Justo

Valor Justo, ou *Fair Value*, foi criado para definir o valor de negociação de um ativo que esteja destinado ou disponível para venda, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, considerando o que está sendo aplicado no mercado no momento da negociação.

Fachin (2003, p. 69) ressalta que:

A definição da IFRS (*International Financial Reporting Standards* – ‘Normas Internacionais de Contabilidade’) para Valor Justo é: ‘o preço que seria recebido na venda de um ativo ou pago para transferir um passivo em uma transação ordinária entre participantes de mercado na data da mensuração’.

Por isso, a utilização deste conceito está intrinsecamente ligada à maneira como o ativo é utilizado em cada caso, e qual o seu tempo de vida útil. É preciso também levar em consideração os cenários futuros, no qual muitos defendem o argumento de que o termo “justo”, não é o mais adequado, pois é impossível prever *com certeza* o que poderá acontecer a longo prazo no mercado, o que leva as partes interessadas a realizarem revisões anuais dos valores aplicados.

Ferreira (2009, p. 111) diz que

as vantagens de se aplicar o valor justo seriam, entre outras, demonstrar informações mais interessantes para investidores, exibindo o preço pelo qual os ativos poderiam ser negociados, como também não haver a necessidade de utilizar fatores específicos de nenhuma entidade na hora de avaliar o “valor justo” do ativo, pois estariam

avaliados tendo o mercado como parâmetro, existindo assim, uma condição de comparação entre diferentes entidades.

Por outro lado, a subjetividade nos critérios de mensuração, a complexidade dos cálculos e eventuais equívocos de mensuração são pontos de grande discussão sobre o uso deste conceito. Existem muitos debates sobre o assunto de como se obter o "Valor Justo". Porém, mesmo não existindo uma fórmula concreta para a sua aplicação, continua a ser uma prática muito utilizada no mercado.

2.3.5 Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação

O ativo biológico e produto agrícola é reconhecido pela entidade quando há o controle do ativo como resultado de eventos passados, bem como, for provável que haja benefícios econômicos futuros e o valor justo ou o custo do ativo puder ser mensurado com segurança.

O CPC 29 determinou que os ativos biológicos fossem mensurados ao valor justo, ou seja, Valor de Mercado. Compreendendo que esses tipos de ativos sofrem transformação biológica, estando passivo a degeneração, crescimento, produção e procriação que causam mudanças qualitativas e quantitativas. Portanto, a mensuração deve ocorrer pelo seu valor justo menos a despesas necessárias para venda no reconhecimento inicial e final, a cada período de competência.

Como tratam Padoveze *etal*, (2012, p. 396):

Um ativo biológico deve ser mensurado no reconhecimento inicial e em cada data de balanço patrimonial pelo seu valor justo menos os custos estimados no ponto de venda, a não ser que o seu valor justo não possa ser mensurado com segurança. Nesse caso, o ativo biológico é mensurado pelo custo menos a depreciação e perda por irreversibilidade acumuladas (*impairment*).

No que diz respeito à mensuração do produto agrícola, este deve ser mensurado pelo valor justo diminuindo a despesa de venda, somente na colheita. Neste caso, o valor representa o custo, sendo tratado pelo CPC 16 – Estoques, ou outro Pronunciamento aplicável.

Padovezes *etal*, (2012, p. 396) definem da seguinte forma:

O produto agrícola colhido dos ativos biológicos de uma empresa deve ser mensurado pelo seu valor justo menos custos estimados no ponto de venda no momento da colheita. Tal mensuração é o custo nessa data quando da aplicação das IAS 2 e do CPC 16, que tratam de “estoques”.

Sob a ótica contábil, mensurar é atribuir valores a objetos ou eventos, observando-se algumas regras, especificando-se a propriedade a ser mensurada, a escala a ser usada, e a dimensão da unidade de medida. Em se tratando de Contabilidade, mensurar é o processo de atribuir valores monetários a objetos ou eventos associados às atividades de uma empresa.

Iudícibus (2000, p. 33) considera que o problema na avaliação de ativos apresenta-se tradicionalmente dividido em duas partes fundamentais que são os ativos monetários e assemelhado, que deveriam ser expressos em termos de entradas esperadas de caixa, ajustadas pelo prazo de espera do recebimento, sempre que relevante; ativos não monetários, representados pelos inventários, instalações, equipamentos, investimentos de longo prazo e ativo diferido, apresentam maior complexidade no momento da avaliação. Estes ativos poderiam ser mensurados ou determinados pelo custo de aquisição ou algum conceito derivado.

Já a evidenciação, para a contabilidade, é uma condição essencial para realizar seu objetivo principal com eficiência, que é prover informações para a tomada de decisões. É através da evidenciação que a contabilidade procura traduzir, em seu trabalho final, o maior nível de transparência, de compreensão e legibilidade dos dados coletados, para que se possa ter um processo de interação ativo entre usuários e o sistema contábil. Pode-se afirmar, portanto, que evidenciação vai além de informar, relacionando-se diretamente com a sua divulgação, ou seja, tornar público dados e fatos que interessem a diversos usuários.

De acordo com Maciel (2009, p. 101), “a evidenciação pode ser entendida como a transmissão clara, fidedigna e com qualidade das informações que expressem a situação econômico-financeira da empresa, de forma compreensível para o interessado”. O autor ainda afirma que:

A contabilidade contém vários modelos de evidências, dentre os quais se destacam; as Demonstrações Contábeis propriamente ditas; as Informações entre Parênteses; as Notas Explicativas (ou de Rodapé); o Parecer de Auditoria; e o Relatório da Administração. As Demonstrações Contábeis propriamente ditas, devem estar em uma forma ou ordem que melhore a sua interpretação, ajudando desta forma a melhorar a evidenciação. Tão importante quanto a forma das demonstrações, no processo de divulgação, são as descrições usadas numa demonstração e o grau de detalhamento empregado (MACIEL, 2009, p. 105).

Segundo Iudícibus (1997, p. 23) os relatórios contábeis deveriam atender às necessidades informativas do maior número possível de usuários e às características da previsão. “Os relatórios contábeis tradicionais deveriam ter poder preditivo” e ainda serem

acompanhados de quadros informativos suplementares, com informações históricas e preditivas sobre indicadores de interesse para vários usuários.

O reconhecimento é um dos aspectos básicos da contabilidade que deve ser conhecido para poder avaliar adequadamente as informações financeiras. O regime de competência é um princípio contábil, que deve ser, na prática, estendido a qualquer alteração patrimonial, independentemente de sua natureza e origem. Sob o método de competência, os efeitos financeiros das transações e eventos são reconhecidos nos períodos nos quais ocorrem, independentemente de terem sido recebidos ou pagos.

Dessa forma, é possível que as ligações sejam registradas nos livros contábeis e sejam apresentadas nas demonstrações financeiras do período no qual os bens ou serviços foram entregues ou executados ou recebidos. É oferecido assim uma associação entre as receitas e os gastos necessários para gerá-las.

Para Ferreira (2009, p. 34)

As demonstrações financeiras preparadas sob o método de competência informam aos usuários não somente a respeito das transações passadas, que envolvem pagamentos e recebimentos de dinheiro, mas também das obrigações a serem pagas no futuro e dos recursos que representam dinheiro a ser recebido no futuro. Portanto, proporcionam o tipo de informações sobre transações passadas e outros eventos, que são de grande relevância aos usuários na tomada de decisões econômicas. As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

O reconhecimento pode ser compreendido então, como a consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração. As Normas Brasileiras de Contabilidade elegem o regime de competência como único parâmetro válido, portanto, de utilização compulsória no meio empresarial.

2.4 NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

A percepção que se tem do mundo hoje são ideias que vão de países para países, a economia brasileira está cada vez mais competitiva e o Brasil torna-se muito atrativo para investidores de todas as partes do mundo. De acordo com a apresentação do Panorama dos Investimentos Internacionais no Brasil, Sistema FIESP, realizada pela UNCTAD, o Brasil é a quinta economia mais atrativa aos investimentos estrangeiros para 2007-2009.

Nas relações internacionais, aqueles que podem ser investidores e investidas, buscam todo tipo de informações, como por exemplo, a saúde financeira da organização em que estão

aplicando seus capitais. Essas informações são encontradas na contabilidade da organização. Sendo a contabilidade, o aspecto principal das métricas de análise da saúde financeira, nada mais sensato que a criação de métricas internacionais com o intuito de auxiliar os investidores para que possam superar a base das informações que buscam, tanto para investimentos como para outras finalidades.

O crescimento dos mercados internacionais de capitais e a redução das barreiras no mundo dos negócios fazem com que o movimento pela harmonização das práticas de contabilidade entre as nações seja irreversível. Atualmente, mais de 100 países já aplicam normas harmonizadas com as *International Financial Reporting Standards* (IFRS), seja nas demonstrações individuais das companhias, seja nas demonstrações consolidadas.

Marion (2009, p. 3), diz que:

O Brasil também está trilhando o caminho da harmonização, porém esta não é uma transição simples. Existem problemas a serem enfrentados, relativos à capacitação de pessoas, às diferenças culturais e ao sistema jurídico (no Brasil vigora o direito romano, enquanto nos países de origem anglo-saxã vigora o direito consuetudinário). A transição pressupõe ainda a substituição de um modelo baseado em normas por outro baseado em princípios, em que a essência econômica dos fatos prevalece sobre a forma jurídica e, desse modo, ganham relevância a interpretação e o julgamento praticados pelos profissionais. A literatura destaca diversos motivos para a existência de diferenças na contabilidade entre países, os quais constituem barreiras em potencial para o alcance da harmonização contábil global.

Com isso, pode-se afirmar que as principais barreiras a serem superadas para a adoção das IFRS no Brasil são: a) a influência da legislação fiscal; b) a transição de um sistema baseado em regras para outro baseado em princípios e, portanto, mais subjetivo e c) a qualificação da mão de obra. No que se refere a esta última, observa-se que o novo contador deverá ter um perfil mais executivo, participando ativamente das decisões da empresa, avaliando, julgando e decidindo. Deverá também mostrar-se disponível para uma aprendizagem contínua, adaptando-se a novas situações, aprimorando seus conhecimentos sobre finanças, economia e buscando compreender o negócio da companhia como um todo.

2.4.1 Comitê de Pronunciamentos Contábeis

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis é uma entidade autônoma criada pela Resolução CFC nº 1.055/05 e tem como objetivo estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre Procedimentos de Contabilidade e divulgar informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e

uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Criado pela resolução CFC n ° 1.055/05 foi idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos da Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC), Bolsa de Valores de São Paulo (BM&FBOVESPA), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI), de acordo com Andrade (2002, p. 87) em razão da necessidade de: Convergência internacional das normas contábeis (redução de custo de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custo nas análises e decisões, redução de custo de capital); Centralização na emissão de normas dessa natureza; Representação e processo democráticos na produção dessas informações, envolvendo os elaboradores da informação contábil, os auditores, os usuários, as academias, os agentes de intermediação e o governo.

Tem como objetivos o estudo, o preparo e emissão de Pronunciamentos Técnicos, suas interpretações e orientações sobre procedimentos de contabilidade societária e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pelas entidades reguladoras brasileiras, visando à uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

Com a edição dos Pronunciamentos efetuados até 2010, com o que praticamente se conclui o processo de convergência das Normas Brasileiras às Normas Internacionais, as atividades até então exercidas podem ser caracterizados como de atuação passiva, visto ter-se dedicado à adoção das normas internacionais vigentes. Já a partir de 2011 a expectativa é que as atividades do CPC passem a ser de atuação mais ativa, com o envio de colaboração do Brasil na revisão ou elaboração das normas internacionais.

2.4.2 IBRACON

IBRACOM é o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil que tem como objetivo fundamental discutir, desenvolver e aprimorar as questões éticas e técnicas da profissão de auditor e de contador. Ainda conceituando, Mehta e Monteiro (2008, p. 23) afirmam que o IBRACOM

é uma associação que congrega profissionais auditores independentes e contadores e, por este motivo, adotou os preceitos do Código de Ética Profissional do Contabilista como aplicável a seus associados, bem como os princípios legais que regem a profissão de contabilista e as normas profissionais aplicáveis ao contador e ao auditor independente.

O objetivo básico do IBRACON, definido no artigo 3º do seu Estatuto, é proporcionar aos profissionais das áreas de tecnologia, estruturas e construções em concreto, maiores conhecimentos por meio de incentivos às investigações e pesquisas científicas e tecnológicas assim como sua divulgação e transferência ao meio.

Foi constituído em 13 de dezembro de 1971 e sendo criado através da junção de dois institutos que aliavam contadores que trabalhavam com auditoria independente: o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil (ICPB) e o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (Ibai), que se uniram para se ter uma melhor estrutura e representatividade da profissão.

Para Isaia (2005, p. 99)

O Ibracon esteve presente quando da reorganização do mercado de capitais após a quebra da Bolsa, em 1970. O Instituto foi criado justamente para auxiliar no processo de reconstrução, quando a auditoria independente passou a ser obrigatória para as empresas de capital aberto e o primeiro conjunto de normas sobre demonstrações contábeis foi escrito e adotado por meio da Circular Nº 179 do Banco Central do Brasil. Por trás daquelas novidades estava o então Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB), atualmente Ibracon.

O Ibracon foi o pioneiro em organizar e estabelecer um arcabouço contábil para o Brasil, ao mesmo tempo em que estabeleceu as primeiras normas de auditoria independente. No decorrer do tempo, o seu objetivo sempre foi o de poder contribuir com o desenvolvimento da Contabilidade e da Auditoria Independente no Brasil. Ainda segundo Isaia (2005, p. 115)

As opiniões do Ibracon, ao longo dos anos, foram ouvidas e consideradas e, sem dúvida, contribuíram para a melhoria do ambiente contábil brasileiro. Dessa forma, o Ibracon participou de todos os eventos que envolveram o mercado de atuação dos profissionais que representa, cumprindo um serviço de dedicação à profissão e ao País.

O instituto é a voz e a face da auditoria independente no Brasil e busca orientar e apoiar seus associados nos assuntos emergentes e relevantes. Vale ressaltar que ainda segue um único propósito, que é o de fortalecer a atividade de auditoria independente e levá-la mais preparada e modernizada para enfrentar os desafios do futuro.

2.4.3 CVM

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) tem o objetivo de disciplinar e fiscalizar o mercado de valores mobiliários, aplicando punições para os que não cumprirem as regras constituídas. Esse mercado é concebido por um conjunto de produtos de investimento oferecidos ao público, como por exemplo, as ações de empresas negociadas em bolsa e fundos de investimento, entre outros. De acordo com Borges (2005, p. 19)

Por se tratar de um mercado em que pode haver perdas e não há rentabilidade assegurada, a proteção do cidadão, nesse caso, não se dá contra perdas normais decorrentes, por exemplo, de variações no preço de uma ação, mas por meio da ação de fiscalização da CVM, assegurando que as regras sejam cumpridas e, principalmente, oferecendo um conjunto de informações que permita ao cidadão tomar decisões de investimento conscientes.

Assim, a CVM desenvolveu em 1998 o PRODIN - Programa de Orientação e Defesa do Investidor, que é responsável por atender o cidadão, recebendo consultas, reclamações e denúncias, e pelas ações de educação de investidores. O cidadão pode recorrer aos canais de atendimento do Programa sempre que tiver dúvidas ou quando enfrentar problemas, mas a melhor forma de se proteger de decisões que não sejam adequadas à informação.

É considerada como uma autarquia federal vinculada ao Ministério da Fazenda, porém sem subordinação hierárquica, e é administrada por um Presidente e quatro Diretores, nomeados pelo Presidente da República e aprovados pelo Senado Federal. Eles formam o chamado "colegiado" da CVM. Seus integrantes têm mandato de 5 anos e só perdem seus mandatos "em virtude de renúncia, de condenação judicial transitada em julgado ou de processo administrativo disciplinar" (art. 6º § 2º).

A CVM tem as seguintes atribuições, conforme Borges (2005, p. 29):

Estimular a formação de poupança e sua aplicação em valores mobiliários; Promover a expansão e o funcionamento correto, eficiente e regular do mercado de ações, além de estimular as aplicações permanentes em ações do capital social de companhias abertas sob o controle de capitais privados nacionais; Assegurar e fiscalizar o funcionamento eficiente das bolsas de valores, do mercado de balcão e das bolsas de Mercadorias e Futuros; Proteger os titulares de valores mobiliários e os investidores do mercado contra: emissões irregulares de valores mobiliários; atos ilegais de administradores e acionistas controladores de companhias abertas, ou de administradores de carteira de valores mobiliários; e o uso de informação relevante não divulgada no mercado de valores mobiliários; Evitar ou coibir modalidades de fraude ou de manipulação que criem condições artificiais de demanda, oferta ou preço dos valores mobiliários negociados no mercado; Assegurar o acesso do público a informações sobre os valores mobiliários negociados e sobre as companhias que os tenham emitido; Assegurar o cumprimento de práticas comerciais equitativas no mercado de valores mobiliários; Responsável por fazer cumprir a Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976 (Lei da Sociedade por Ações), em relação aos participantes do mercado de valores mobiliários; Realizar

atividades de credenciamento e fiscalização de auditores independentes, administradores de carteiras de valores mobiliário, agentes autônomos, entre outros; Fiscalizar e inspecionar as companhias abertas e os fundos de investimento; Apurar, mediante inquérito administrativo, atos legais e práticas não-equitativas de administradores de companhias abertas e de quaisquer participantes do mercado de valores mobiliários, aplicando as penalidades previstas em lei; Fiscalizar e disciplinar as atividades dos auditores independentes; consultores e analistas de valores mobiliários.

Também é da responsabilidade da CVM zelar pelo bom funcionamento do mercado de ações e incentivar as aplicações em ações no capital das companhias abertas.

2.4.4 BM&FBovespa

A BM&FBOVESPA S.A. - Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros foi criada em 2008 com a integração entre Bolsa de Mercadorias & Futuros (BM&F) e Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA). Juntas, as companhias formam a terceira maior bolsa do mundo em valor de mercado, a segunda das Américas e a líder no continente latino-americano.

O site Portal R7 (publicado em 27/09/2009) afirma que

Mas o mercado acionário brasileiro não é tão novo assim. O embrião do que viria a ser a Bovespa começou em 23 de agosto de 1890. Antes dele, o Brasil já contava com a Bolsa de Valores de Rio de Janeiro, fundada em 1845, e que durante décadas foi a mais importante do Brasil. Em 2002, a Bolsa do Rio de Janeiro foi incorporada pela BM&F (Bolsa de Mercadorias & Futuros).

Dois anos antes, um acordo entre as nove Bolsas regionais do país, estipulou que todos os negócios do mercado de ações se concentrariam em São Paulo. Na BM&F Bovespa, as operações são realizadas por meio de pregão eletrônico. Ou seja, as negociações são fechadas automaticamente, por computador, por isso aquela imagem dos operadores gritando com rádios e telefones celulares virou coisa do passado no Brasil.

Ainda de acordo com o site Portal R7 (publicado em 27/09/2009)

No cenário global, em que acompanhar a velocidade das transformações torna-se um diferencial competitivo, a BM & FBOVESPA apresenta atraentes opções de investimento com custos de operação alinhados ao mercado. A nova bolsa oferece para negociação ações, títulos e contratos referenciados em ativos financeiros, índices, taxas, mercadorias e moedas nas modalidades a vista e de liquidação futura.

A BM & FBOVESPA é uma companhia que administra mercados organizados de títulos, valores mobiliários e contratos derivativos, além de prestar serviços de registro,

compensação e liquidação, atuando, principalmente, como contraparte central garantidora da liquidação financeira das operações realizadas em seus ambientes.

A Bolsa oferece ampla gama de produtos e serviços, tais como: negociação de ações, títulos de renda fixa, câmbio pronto e contratos derivativos referenciados em ações, ativos financeiros, índices, taxas, mercadorias, moedas, entre outros; listagem de empresas e outros emissores de valores mobiliários; depositária de ativos; empréstimo de títulos; e licença de softwares.

A BM & FBOVESPA conta com um modelo de negócio diversificado e integrado, oferecendo sistema de custódia completo. As negociações são cursadas em meio exclusivamente eletrônico. A Bolsa possibilita a seus clientes a realização de operações destinadas à compra e venda de ações, transferência de riscos de mercado (hedge), arbitragem de preços entre mercados e/ou ativos, diversificação e alocação de investimentos e alavancagem de posições.

3 METODOLOGIA

O presente estudo possui uma abordagem qualitativa e caracteriza-se como exploratório descritivo. De acordo com Lakatos e Marconi (1992, p. 82) “estudo exploratório descritivo é toda pesquisa que busca constatar algo num organismo ou num fenômeno”. Assim, essa pesquisa vem defender o conceito de pesquisa exploratória na medida em que envolve o tema “ativos biológicos”, até então pouco explorado pela área contábil. Caracteriza-se, também, como descritivo, uma vez que foram observados e descritos os dados contidos nas informações da empresa pesquisada.

Quanto aos procedimentos técnicos e fontes de informações, constitui-se de uma pesquisa bibliográfica e documental, pois foi desenvolvida com base em material já elaborado, proveniente principalmente de livros, artigos científicos e documentos. Enquanto a pesquisa bibliográfica utiliza os ensinamentos de diversos autores, a pesquisa documental utiliza materiais que podem ser reelaborados de acordo com o objeto da pesquisa (GIL, 1996).

Para o desenvolvimento da pesquisa documental, foram analisados os dados contidos na empresa JBS, classificadas no ranking das 400 maiores empresas do agronegócio brasileiro na edição especial Melhores e Maiores 2010, da Revista Exame.

Assim, buscou-se descobrir se as exigências do CPC 29 haviam sido cumpridas, no tocante aos seguintes quesitos: reconhecimento e mensuração do valor justo; reconhecimento de ganhos e perdas provenientes da mudança no valor justo; descrição dos grupos de ativos biológicos; evidenciação dos métodos e premissas significativas aplicadas na determinação do valor justo; critérios utilizados para divulgações e forma de apresentação das conciliações. Na ausência de cumprimento das disposições do CPC 29, em relação aos quesitos mencionados, buscou-se nas notas explicativas e no relatório da administração uma posição em relação ao fato.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Para atender aos objetivos desta pesquisa, realizou-se um estudo de caso. E para tanto, foram analisados os Relatórios Contábil-Financeiros da empresa JBS S/A, o que compreende principalmente: Balanço Patrimonial, Demonstrações do Resultado do Exercício, do Resultado Abrangente, Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa, bem como, as Notas Explicativas, referente aos exercícios de 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, disponíveis no *site* da JBS S.A.. Esta pesquisa será dividida em três tópicos os quais serão: as normatizações produzidas pela IBRACON, CVM e o CPC que contemplam a evidenciação e a mensuração dos ativos biológicos, aspectos doutrinários mensuração e evidenciação do ativo biológico determinados no Pronunciamento Técnico 029 do CPC e os métodos de mensuração e evidenciação de ativos biológicos na empresa JBS S.A.

4.1 AS NORMATIZAÇÕES PRODUZIDAS PELA IBRACON, CVM E O CPC QUE CONTEMPLAM A EVIDENCIAÇÃO E A MENSURAÇÃO DOS ATIVOS BIOLÓGICOS

A normatização contábil, assim como a própria contabilidade, tem passado por um processo constante de evolução, mas também tem demonstrado ser influenciável e influenciada, pela cultura, pela economia, pelo pensamento jurídico, pelo poder, pelos interesses em jogo etc.

Kant (2003, p. 71) ressalta que os princípios são necessários para esta vida e para uma metafísica humana. Logo, existe a necessidade de também “normatizar” fatos da conduta para que o homem consiga um grau de felicidade. O autor ainda explica que:

As normas vêm dos princípios, neste ponto, a abordagem parece coadunar com a hierarquia de nossa exposição que conclui os pontos abordados pelos filósofos na idade antiga, média e moderna. Podemos conceber primeiramente, a razão, a teoria, depois, os princípios, e, finalmente, as normas numa escala descendente, embora, possa variar a natureza de produção de cada uma (caso de normas que são produzidas sem base teórica alguma). (KANT, 2003, p. 73)

Assim, no Brasil, a contabilidade é normatizada pela Lei 6.404/76 (antes pelo Decreto-Lei 2.627/40 e assim por diante), pelo Código Civil (é bom nem falarmos do que lá está contido hoje), pela Lei dando poderes ao Banco Central para emissão das regras contábeis específicas das instituições financeiras e pela Lei fazendo o mesmo para a CVM em termos das companhias abertas e alguns outros exemplos. Como afirma Mehta (2008, p. 91)

E a filosofia de que o Estado é quem normatiza tem até levado alguns órgãos reguladores federais a emitirem normas contábeis até mesmo sem autorização legal para tanto, quase que "por embalo", no vácuo desse pensamento: cabe ao Estado normatizar. E não só no Brasil, onde a Receita Federal, por exemplo, às vezes exerce esse papel, sem ter esse poder formalmente constituído (até onde seja do nosso conhecimento), mas também em outros países.

A CVM - Comissão de Valores Imobiliários, controla e fiscaliza o mercado aberto, regula normas para o controle de ações e, recentemente, aconselhou a admissão das normas internacionais de contabilidade (Edital de Audiência pública nº 02 de junho de 2007).

A IBRACOM - Instituto Brasileiro de Contabilidade, por sua vez, emite normas de contabilidade e regulamenta a auditoria, como que a continua especialização dos contadores.

O CPC – Comitê de Pronunciamentos foi criado pela resolução do CFC nº 1055 de 2005, que tem a missão de pronunciar contabilmente sobre assuntos de interesse da classe e profissão.

De acordo com a Resolução Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.186 de 28.08.2009:

Aprova a NBC TG 29 –Ativo Biológico e Produto Agrícola. O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com outras entidades, é membro do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado pela Resolução CFC nº. 1.055/05; CONSIDERANDO que o CPC tem por objetivo estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de contabilidade e divulgar informações dessa natureza, visando permitir a emissão de normas uniformes pelas entidades-membro, levando sempre em consideração o processo de convergência às normas internacionais; CONSIDERANDO que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, a partir do IAS 41 do IASB, aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola, RESOLVE: Art. 1º Aprovar a NBC TG 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola. Art. 2º Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010, quando dar-se-á a revogação das Resoluções CFC nº 909/01, publicada no D.O.U., Seção I, de 27/9/01, e nº. 1.067/05, publicada no D.O.U., Seção I, de 19/1/06, sendo recomendada sua adoção antecipada.

A lei 11.638/07 trouxe importantes alterações na legislação contábil societária, abrangendo modificações nos seguintes aspectos: nas demonstrações financeiras obrigatórias, na escrituração contábil, na inclusão de novos grupos de contas do balanço patrimonial e seus critérios de avaliação, na criação da Demonstração de Valor Adicionado (DVA), como coloca BRAGA (2008 apud SOTHE; CUNHA, 2010, p. 43)

Na substituição da Demonstração das Origens e Aplicação dos recursos (DOAR) pela Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC), na estrutura da Demonstração do resultado do Exercício (DRE), na constituição e tratamento das reservas, nas

transformações, incorporações, fusões e cisões e seus registros contábeis, na avaliação de investimentos de coligadas e controladas e seu tratamento contábil.

Após a aprovação da nova Lei das S/As, a CVM (2008), no processo de regulação, optou por uma harmonização gradativa com o padrão internacional no Brasil, emitindo um conjunto de normas para a fase de “adoção inicial” em 2008, e projetando uma fase posterior de “integral convergência” para o *full IFRS* em 2010.

4.2 ASPECTOS DOUTRINÁRIOS MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DO ATIVO BIOLÓGICO DETERMINADOS NO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO 029 DO CPC

A mensuração dos ativos biológicos e produtos agrícolas reconhece a necessidade de mensurar a transformação (evolução) biológica de animais vivos e/ou plantas para a venda. O CPC 29 explica que a transformação biológica compreende as mudanças qualitativas e quantitativas ocorridas nos ativos biológicos advindos do crescimento, redução, abate e colheita e procriação/plantio, rebrota, reprodução e adição. Nos produtos agrícolas a transformação está relacionada à produção. Como exemplo, o CPC 29 cita o látex (seringueira), as folhas de chá, a lã (ovinos) e o leite (vaca).

De acordo com Nakagawa (1995, p. 33):

o CPC 29, os ativos biológicos são classificados em dois grandes grupos: (i) consumível e de produção; e (ii) maduros e imaturos. (i) O consumível é aquele que para a sua utilidade faz-se necessário cessar a vida. São chamados também de culturas temporárias, como exemplo tem-se o gado de corte e a plantação de coentro. Os de produção geram benefícios autorrenováveis preservando a sua existência, são conhecidos como culturas permanentes. Como efeito ilustrativo citou o gado leiteiro e a cana de açúcar. (ii) Os maduros são aqueles que se desenvolvem atingindo a condição para serem colhidos (ativos biológicos consumíveis) ou estão aptos para sustentar colheitas regulares (ativos biológicos de produção) e os imaturos ainda estão no processo de maturidade.

O CPC 29 ressalta que as terras, elemento indispensável para a maioria dos ativos biológicos e intrinsecamente vinculado à produção agrícola e ao pasto de animais, deve ser tratado no CPC 27 (Ativo Imobilizado) ou CPC 28 (Propriedade para investimento). Bem como os ativos intangíveis com atividades agrícolas aplica-se o CPC 04 (Ativo Intangível).

Antes do CPC 29 a mensuração dos ativos biológicos era alcançada pela NBC-T 10.14 (Entidades Agropecuárias), que avaliava por seu valor original ou custo histórico, reconhecendo o ganho (ou perda) somente no momento da realização ou venda. Agora, com o CPC 29, os ativos biológicos passaram a ser reconhecidos inicialmente e em cada

demonstração financeira pelo seu valor justo menos o custo com suas vendas, realizando o valor do ajuste diretamente no resultado do exercício.

A implicação determinada ao valor justo tem seus reflexos no ativo não circulante, no patrimônio líquido e os correspondentes impostos diferidos devendo afetar o resultado do exercício. É importante ressaltar, que não ocorrerá uma alteração financeira ou no fluxo de caixa, apenas as demonstrações contábeis serão evidenciadas com a mesma linguagem internacional (IAS 41), possibilitando assim, que as empresas apresentem uma uniformidade em suas informações, o que insere o segmento do agronegócio brasileiro na comparabilidade internacional. Mesmo com a perspectiva de uma maior abertura no mercado internacional, as empresas de agronegócio estão enfrentando dificuldades para escolher a metodologia para chegar ao valor justo, uma vez que há uma variedade de espécies, formas, utilidades, diferentes atividades, premissas e a modelagem na avaliação de ativos biológicos e produtos agrícolas.

4.3 OS MÉTODOS DE MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS NA EMPRESA JBS S.A.

A Contabilidade, enquanto Ciência Social, possui o desafio de acompanhar as transformações que acontecem no âmbito socioeconômico e, provê informações úteis para a tomada de decisões. Para alcançar esse objetivo, a Contabilidade faz uso do processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação de todos os elementos que compõem o patrimônio das entidades, entre eles o ativo, passivo e patrimônio líquido.

Para Iudícibus (2010)

A mensuração correta dos itens do patrimônio configura-se, talvez, como a etapa mais importante para a apresentação adequada da situação econômico-financeira das organizações. Vale salientar que, o processo de mensuração é um conjunto de procedimentos que visa atribuir montantes quantitativos monetários aos diversos itens que compõem o patrimônio de uma entidade, sendo, portanto, uma aproximação numérica das propriedades de um objeto.

Já Martins (2000, p. 99) define que várias são as formas de se mensurar o patrimônio de uma entidade, entres essas possibilidades estão “o custo histórico, passando pelo custo histórico corrente e pelo valor líquido de realização e chegando ao valor presente dos fluxos de caixa futuros”. Logo, várias são as possibilidades e muito se tem debatido qual seria a medida mais eficaz para se mensurar o valor de determinados ativos. Na verdade, as bases de

mensuração podem ser classificadas basicamente em dois grupos: valores de entrada e valores de saída. Os valores de entrada dos ativos representam os custos de aquisição do ativo, enquanto os valores de saída representam os preços pelos quais os ativos podem ser vendidos ou trocados, sendo obtidos em mercados passados, correntes ou futuros.

Neste contexto, quando se trata dos métodos de mensuração e evidenciação de ativos biológicos a empresa JBS S.A procura sempre estar atualizada em relação às normatizações vigentes. Atualmente, a Companhia é uma das mais importantes empresas do segmento agrícola no mercado internacional. Portanto, é imprescindível que os relatórios contábil-financeiros sejam fidedignos e garanta aos seus usuários uma maior segurança e transparência. Dessa forma, a fim de constatar a situação sobre o assunto, foram avaliados os relatórios contábeis no período de 2008 a 2013, como segue:

4.3.1 Ano de 2008

No ano de 2008 ainda não estava em vigor a instrução normativa nº 596 da CVM e a do CPC 29, no que trata dos ativos biológicos e produtos agrícolas, sendo as demonstrações contábeis elaboradas pelo Pronunciamento emitidos por meio do Ibracon NPC 27 – Demonstrações Contábeis – Apresentação e Divulgações e a Deliberação CVM nº488, todas de 03 de outubro de 2005.

O Brasil ainda não tinha aderido às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), para tanto, eram feitas os ajustes conforme as práticas nacionais, tornando-se incapaz o reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos biológicos, iniciando apenas no ano seguinte.

4.3.2 Ano de 2009

Com o processo de convergência as normas internacionais de contabilidade (IFRS), foram emitidas no exercício de 2009, novos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações para adoção em 1º de janeiro de 2010.

Contudo, a Administração da Companhia JBS, resolveu não adotar os pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC, devido ao impacto ao reconhecimento na elaboração, apresentação e divulgação das demonstrações no ano de 2010. Sendo que a Companhia e as suas controladas, deveriam avaliar a necessidade de remensurar as demonstrações contábeis de 2009, com os novos pronunciamentos para fins de comparação.

Foi mencionada na Nota Explicativa 3 o impacto que o CPC 29 – Ativos Biológico e Produtos Agrícolas, ocasionaria nas operações e demonstrações contábeis para Companhia. Passando a mensurar o valor de gado em estoque, a preço de mercado, tal qual, ocorrerá mudanças também nas rubricas de estoques, custo dos produtos vendidos e ajuste de avaliação incidindo diretamente no resultado.

O ramo que a JBS S.A. atua tem que lidar com a volatilidade dos preços do gado, por se tratar de elementos que estão expostos a causas externas e independentes da administração, como fatores climáticos, volume de oferta, custos de transportes, entre outros. A Companhia detém assim, a gestão de risco, relativo ao seu estoque físico (compras antecipadas) associada com operações no mercado futuro, e reduzindo a posição diária de contratos de compra de boia para entrega futura, através da contratação de *hedge* de futuro de boia na BM&F, pretendo zerar da posição e garantindo o preço de mercado.

4.3.3 Ano de 2010

Em 2010, a Companhia adotou antecipadamente o IFRS 1 ou (“*First-time adoption of International Reporting Standards*” – Primeira adoção das práticas contábeis internacionais) / CPC 27 – Adoção inicial das normas internacionais de contabilidade, a partir da data-base de 31 de março, seguindo as determinações do IAS 34 / CPC 21 – Demonstrações intermediárias.

A Companhia cumpriu com o Pronunciamento do CPC 29, apesar de ter ocorrido em algumas situações de não ter sido possível mensurar o ativo ao valor justo, como é o caso da empresa JBS. USA, adotando custeio por absorção. Nesta situação, a empresa descreveu nas Notas Explicativas as razões que impossibilitaram determinada mensuração e apresentou as alternativas para definição do valor justo que deverá ser adotada, conforme o CPC 29, item 18. Em tais situações o ativo biológico deve ser mensurado ao custo, menos qualquer depreciação e perda por irrecuperabilidade acumuladas.

Nas empresas situadas no Brasil, os ativos biológicos de gado bovino em sistema de confinamento e a pasto, foram mensurados a valor justo por haver mercado ativo. Posto que, nas culturas temporárias em formação de Milho, Soja e Capim, que são usados no processo de elaboração dos insumos dos bovinos, fora constatado que por se tratar da imaterialidade dos saldos seria desnecessário os esforços para a elaboração e mensuração destes ativos, já que seus valores justos superam os benefícios esperados pela administração.

Nas empresas da Argentina e da Itália, os ativos biológicos foram mensurados pelo valor de mercado.

4.3.4 Ano de 2011

Nesse ano a Companhia declara, nas Notas Explicativas, que as demonstrações contábeis consolidadas estão de acordo com as IFRS, emitidos pelo IASB e de acordo com os pronunciamentos, interpretações e orientações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, aprovados por resoluções do Conselho Federal de Contabilidade – CFC e normas da Comissão de Valores Mobiliários – CVM.

As demonstrações contábeis individuais foram preparadas conforme as práticas contábeis adotadas no Brasil, em cumprimento à Lei das Sociedades por Ações – Lei das SAs, em observância as alterações introduzidas através das Leis 11.638/07 e 11.941/09 e o pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC, aprovados por resoluções do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, e normas da Comissão de Valores – CVM.

As demonstrações contábeis das controladas existentes antes à adoção inicial do IFRS são ajustadas para adequar as políticas adotadas pelo Grupo JBS às práticas contábeis Internacionais (IFRS). Dessa forma, os respectivos balanços das subsidiárias foram elaborados com políticas e práticas contábeis internacionais uniformes. Assim sendo, para novas aquisições de investimentos, também serão adotadas ao IFRS, qual é aplicado o IFRS 3(R)/CPC 15 – Combinações de Negócios, que traz os investimentos a valor justo, posteriormente efetuando as equivalências patrimoniais mensais desses investimentos.

Portanto, essa adequação não enseja diferença entre o patrimônio líquido consolidado e o resultado consolidado atribuível aos acionistas da controladora constantes nas demonstrações contábeis consolidadas preparadas de acordo com as normas do IFRSs e as práticas adotadas no Brasil (BR GAAP), e o patrimônio líquido e resultado da Controladora constantes nas demonstrações contábeis individuais preparadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (BR GAAP), a Companhia optou por apresentar as demonstrações contábeis individuais e consolidadas em um único conjunto, lado a lado.

Foi anunciado pelo IFRS, novos pronunciamentos, relativos a alterações e interpretações emitidas pelo IASB aplicável às demonstrações financeiras consolidadas, para adoção no final de 2011. Sendo esta adesão opcional, a JBS S.A. resolveu não antecipar-se, pois, não teria um impacto significativo sobre as informações da Companhia e sua controlada

no ano da adoção inicial. Não estaria incluso nestas mudanças, o CPC 29, que trata de Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas.

Em relação ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos biológicos, no exercício de 2011 não houve significativas mudanças no que se compara ao ano anterior, 2010. Ocorreu maiores elucidações, nas Notas Explicativas, para melhor entendimento aos usuários das informações dos relatórios contábil-financeiros, no que trata as normatizações do CPC, CVM e CFC já em vigor.

4.3.5 Ano de 2012

Em 2012, a JBS S.A, em relação às operações relativas a frango das atividades no Brasil, estes ativos são divididas entre frangos destinados ao abate (circulante) para produção de carne in natura e/ou produtos industrializados, e avós e matrizes de frango (não circulante) que são destinados à reprodução. Para ambos os casos, pelo fato de não haver cotações de mercado para esses animais, a Companhia avaliou esses ativos biológicos com base em um modelo do fluxo de caixa descontado, não identificando variações materiais em relação ao custo de absorção. Sendo assim, os ativos circulantes são mantidos a custo e os ativos não circulante além de serem mantidos a custo são amortizados de acordo com a vida útil dos animais.

4.3.6 Ano de 2013

Nos anos 2012 e 2013, verificou-se que não houve mudanças significativas nos relatórios contábil-financeiros da Companhia, no que trata o CPC 29 – Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas, em relação ao reconhecimento mensuração e evidenciação.

O Grupo JBS S.A., demonstrou em seus Relatórios Contábeis-Financeiros, seguir de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) e as prática contábeis adotadas no Brasil, bem como, ao Cômite de Pronunciamento Contábil – CPC 29.

A partir dessas informações constatou-se que a empresa em questão predomina ao valor justo, uma vez que o ativo biológico é inicialmente e em cada fechamento de balanço patrimonial mensurado pelo seu valor justo menos os custos estimados no ponto de venda. Os custos no ponto de venda incluem comissões, taxas de agências reguladoras, bolsas de

mercadorias e não incluem custo de transportes e outros necessários para levar os ativos para o mercado.

Logo, ao existir um mercado ativo para o ativo biológico, o preço cotado neste mercado pode ser a base apropriada para determinação do valor justo. Entretanto, caso existam diferentes mercados a empresa deve utilizar o mais relevante.

Quadro 1 -A empresa JBS S.A. atende as determinações das Normas Contábeis Brasileiras de mensuração e evidenciação de Ativos Biológicos					
2008	2009	2010	2011	2012	2013
Não houve alteração no que diz respeito aos ativos biológicos.	A Administração da companhia optou por não adotar as novas prática de contabilidade, cuja adoção iniciaria no ano de 2010. Pois, estariam analisando os impactos os impactos decorrentes da aplicação desses novos pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC.	Neste ano, foi feita a adoção inicial das normas internacionais de contabilidade. A empresa em relação aos seus ativos biológicos, através do CPC 29, valorizou os seus ativos pelo valor justo, na qual o efeito deverá ser registrado no resultado do exercício.	Em comparação ao ano anterior em relação ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos biológicos não houve significativas mudanças. Ocorreu maiores elucidações, nas Notas Explicativas, para melhor entendimento aos usuários das informações dos relatórios contábil-financeiros, no que trata as normatizações do CPC, CVM e CFC já em vigor.	Por não haver cotação para o mercado de frango, a Companhia avaliou esses ativos biológicos com base em um modelo de fluxo de caixa descontado, não identificando variações materiais em relação ao custo de absorção.	Em relação aos anos 2012 e 2013, verificou-se que não houve mudanças significativas nos relatórios contábil-financeiros da Companhia, no que trata o CPC 29 – Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas, em relação ao reconhecimento mensuração e evidenciação.
Fonte: Site JBS S.A. (2014) – Elaboração Própria					

Conforme a análise do Quadro 1, a empresa JBS S.A., está atenta às determinações do das norma contábeis internacionais. Conforme ocorre os fatos contábeis, o mesmo é reconhecido, mensurado e evidenciado, como determina o CPC 29 – Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A inclusão da norma internacional IAS 41 no contexto brasileiro, através do CPC 29, produziu grandes transformações no âmbito normativo para a contabilidade brasileira, uma vez que as normas acrescentam o conceito de valor justo para a avaliação da mensuração e evidenciação dos Ativos Biológicos em relatório contábeis financeiros da JBS S.A.

No desenvolvimento deste estudo, foi possível perceber que antes da inclusão do CPC 29 em 2009 os ativos biológicos faziam parte do custo histórico até o final do ciclo produtivo. É importante ressaltar aqui que o valor justo colocado pela norma é um método mais eficaz para a tomada de decisão por possibilitar o reconhecimento do ganho econômico da produção mesmo antes da liquidação do ativo.

O embasamento teórico foi desenvolvido buscando compreender de forma mais eficaz do tema abordado. Foi realizada também uma análise sobre a mensuração e evidenciação dos ativos biológicos em relatórios contábeis financeiros da JBS S.A em cumprimento às Normas Contábeis Brasileiras, nos exercícios 2008 a 2013.

O objetivo principal foi alcançado, tendo como base a análise feita aos relatórios contábil-financeiros da empresa JBS S.A, no período de 2008 a 2013, no qual constatou-se que a empresa fora se adequando ao Pronunciamento Técnico do CPC, relativa a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), gradativamente. Nas demonstrações os ativos biológicos foram mensurados e evidenciados de acordo com as normatizações do CPC 29 – Ativos Biológicos e Produto Agrícola e da CVM.

Os objetivos específicos foram três, e, todos foram alcançados. O primeiro objetivo buscou estudar aspectos referentes à mensuração e evidenciação de Ativos Biológicos conforme a determinação do CPC, IBRACON e CVM; o segundo, pesquisar recursos doutrinários sobre mensuração e evidenciação dos ativos biológicos e o terceiro, avaliar os métodos de mensuração e evidenciação de Ativos Biológicos nos relatórios contábeis financeiros da empresa JBS S.A.. As análises desses objetivos foram contempladas com as análises das questões secundárias.

A primeira questão secundária (primeiro objetivo específico) desta pesquisa buscava identificar quais os aspectos referentes à mensuração e evidenciação de Ativos Biológicos conforme a determinação do CPC, IBRACON e CVM. Como resposta a esse questionamento, a Ibracon, que faz parte da comissão que compõe o CPC, responsável pelo estudo e preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e divulgação para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, na qual visa a

centralização e uniformização do seu processo de produção, considerando a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais. No que concerne a CVM, ela aprova as novas normas aprovadas também pelo CFC, e dá orientação específica sobre reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos biológicos.

A segunda questão secundária (segundo objetivo específico) procurou conhecer quais os recursos doutrinários sobre mensuração e evidenciação dos ativos biológicos. Para responder a esta questão pesquisa, foi possível identificar durante a pesquisa todos os valores inerentes a reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos biológicos segundo normas, doutrinas de produção científica.

A terceira questão secundária (terceiro objetivo específico) procurou identificar quais os métodos e critérios de mensuração e evidenciação de Ativos Biológicos na empresa JBS S.A.. A Companhia valoriza os seus ativos biológicos pelo Valor Justo, menos os custos estimados no momento da venda e no modelo do Fluxo de Caixa Descontado, não identificando variações materiais em relação ao custo de absorção para aqueles ativos que não tem mercado ativo, por não ser possível a sua mensuração devido ao curto período de maturação.

Como hipótese acreditou-se que a empresa JBS S.A. atende as determinações das Normas Contábeis Brasileiras de mensuração e evidenciação de Ativos Biológicos.

A hipótese foi confirmada, conforme o Quadro 1, em relação ao estudo de caso feito na empresa JBS S.A., que a Companhia cumpriu fielmente as determinações do CPC 29 – Ativos Biológicos e Produto Agrícola e CVM no tocante as determinações das Normas Contábeis Brasileiras de mensuração e evidenciação de Ativos Biológicos.

Pode-se concluir, portanto, que o CPC 29 e as peculiaridades dos “Ativos Biológicos” de cada setor da empresa deverão ser detalhadamente analisados para que se possa compreender seus reflexos e sua abrangência nas Demonstrações Financeiras publicadas no Brasil. É importante destacar que a uniformização da linguagem contábil é condição indispensável para manutenção de negócios internacionais. Trabalhos desta natureza contribuem no sentido de investigar e apontar possíveis problemas encontrados na prática como intuito de incentivar a melhoria de divulgações futuras.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Maria Margarida. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- AQUINO, Wagner de; SANTANA, Antônio Carlos de. **Evidenciação**. Disponível em: <file:///C:/Users/Usuario/Downloads/5575-7987-1-PB.pdf>. Acesso em 30 de jan. 2015.
- BARROS, Célio da Costa. **O Impacto do Valor Justo na Mensuração dos Ativos Biológicos nas Empresas Listadas na BM&FBOVESPA**. Disponível em: <http://www.atenas.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/UERJ/article/view/1424/1294>>. Acesso em 02 out. 2014.
- BORGES, L.; SERRÃO, C. Aspectos da Governança Corporativa no Brasil. **Revista do BNDES**, v. 12, n.24, Rio de Janeiro, dez. 2005.
- BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Mudanças Contábeis na Lei Societária: Lei 11.638, de 28-12-2007**. São Paulo: Atlas, 2008.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC. **Pronunciamento Técnico CPC 29: ativo biológico e produto Agrícola; 07 de agosto de 2009**.
- DELIBERAÇÃO CVM Nº 596, DE 15 DE SETEMBRO DE 2009. **Ativo Biológico e Produto Agrícola**. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/port/snc/deli596.pdf>>. Acesso em 09 set. 2014
- ERNEST & YOUNG, Fipecafi. **Manual de normas internacionais de contabilidade IFRS versus normas brasileiras**. São Paulo: Atlas, 2009.
- FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade Básica**. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2009.
- FIPECAFI. **Manual de Contabilidade Societária - Aplicável a Todas as Sociedades de Acordo com as Normas Internacionais e do CPC, 1º ed.** - São Paulo: Atlas, 2010.
- GIL, Antônio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. - São Paulo: Atlas, 1996.
- ISAIA, G. E, et al. **Concreto: Ensino, Pesquisa e Realizações**, IBRACON, 2005.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. - São Paulo: Atlas, 1997.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu, RUBENS, Ernesto Gelbcke. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. São Paulo: Atlas, 2000.
- JUNIOR, José H. Peres e BEGALLI, Glaucos A. - **Elaboração das Demonstrações Contábeis** / 3 ed. - São Paulo: Atlas, 2002.
- KANT, Immanuel. **Crítica da Razão Pura**. São Paulo: Ed. Martin Claret, 2003

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina De Andrade, **Metodologia do Trabalho Científico**. 4 ed. – 3. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.

MACIEL, Ricardo R. **Como Implementar as Normas Internacionais de Contabilidade**. Curitiba: Jaruá Editora, 2009.

MARION, José Carlos – **Análise das Demonstrações Contábeis** - Contabilidade Empresarial, 5 ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, José Carlos. **Contabilidade rural**: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda pessoa jurídica. 13. ed. – São Paulo: Atlas, 2012.

MEHTA, P. K., MONTEIRO, P. J. M., Concreto: **Microestrutura, Propriedades e Materiais**. IBRACON, 2008.

MIZIARA, Lucas Ferreira. **Mensuração e Divulgação de Ativos Biológicos à Luz do CPC 29.s.d.** Trabalho de conclusão de curso (Graduação). UniCEUB – Centro Universitário de Brasília. Mimeo.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria**: Conceitos, Sistemas, Implementação. 2a. tiragem, São Paulo: Atlas, 1995.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade**. 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2011.

O QUE é a BM&F Bovespa: Entenda como funciona a bolsa de valores brasileira. Disponível em: <<http://noticias.r7.com/economia/noticias/o-que-e-a-bm-f-bovespa-20090927.html>>. Acesso em 02 de fev. 2015.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de contabilidade internacional**: IFRS, US Gaap, BR Gaap : teoria e prática. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

SOBRINHO, Paulo Atadaine. **Normas Internacionais de Contabilidade** Volume I: Estoques CPC16. São Paulo: IOB, 2010.

RIBEIRO, V. R. D. et al. **Manual de normalização para Relatórios de Estágio Supervisionado e Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC) para o curso de Ciências Contábeis**. Vitória da Conquista: [s.n.], 2013.

RESOLUÇÃO Conselho Federal de Contabilidade - CFC Nº 1.186 DE 28.08.2009. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1186_2009.html>. Acesso em 30 de jan. 2015.

SÁ, Antônio Lopes de; SÁ, Ana Maria Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. 10. ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, Júlia Alves et al. **Práticas Contábeis de Empresas Brasileiras Antes e Após a Adoção das Normas Internacionais**. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/UERJ/article/view/1902>>. Acesso em 02 out. 2014.

WANDERLEY, Carlos Alexandre Nascimento; SILVA, Anderson Chaves da; LEAL, Rodrigo Barreiros. **Tratamento Contábil de Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas: uma Análise das Principais Empresas do Agronegócio Brasileiro.** Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/view/1243>>. Acesso em 09 de ago. de 2014.