

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
CENTRO PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM CONTABILIDADE E
CONTROLADORIA - CEPCON
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA**

AMADEU CORNÉLIO PINTO

**MENSURAÇÃO, RECONHECIMENTO E DIVULGAÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS
E PRODUTOS AGRÍCOLAS: um estudo aplicado às culturas de café**

**BELO HORIZONTE
2014**

AMADEU CORNÉLIO PINTO

**MENSURAÇÃO, RECONHECIMENTO E DIVULGAÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS
E PRODUTOS AGRÍCOLAS: um estudo aplicado às culturas de café**

Monografia apresentada ao Centro de pós-graduação e pesquisa em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais como requisito para à obtenção do título de Especialista em Auditoria.

Orientadora: Prof^a. Márcia Athayde Moreira

**BELO HORIZONTE
2014**

RESUMO

A representação econômica do setor agropecuário no Brasil sempre foi significativa, sendo por muitos anos o principal produto de exportação. No passado, os ativos biológicos, não somente na sociedade brasileira, mas também na sociedade mundial, tinham como método de avaliação o custo histórico. Com a evolução dos mercados acompanhada de um crescimento na necessidade de informação por parte dos administradores e gestores para a tomada de decisão e direcionamento dos negócios, fez-se necessário a criação de normas que refletissem não somente os custos históricos aplicados na produção de ativos, mas também seu valor de mercado. O presente trabalho tem como objetivo geral verificar junto a contadores especializados a adoção das novas normas aplicáveis ao setor agropecuário, mais especificamente as normas aplicáveis aos processos de mensuração, reconhecimento e divulgação dos ativos biológicos advindos da cultura cafeeira. Essa pesquisa é importante, pois evidencia como os contadores atuantes no segmento da cafeicultura estão lidando com as mudanças propostas pela convergência das normas brasileiras com as normas internacionais de contabilidade. Torna-se importante também para que os contadores atuantes nesse segmento vislumbrem a necessidade de aprimoramento com relação às novas normas. Foram entrevistados 9 contadores atuantes no segmento da cafeicultura os principais resultados demonstram um equilíbrio de adoção entre o critério de mensuração e reconhecimento à custos históricos e à valores justos. Conclui-se que gradativamente a adoção do método a valores justos está sendo ampliada e a qualidade da informação melhorada.

Palavras chave: setor cafeeiro, CPC 29, ativos biológicos, mensuração ao valor justo.

ABSTRACT

The economic representation of the agricultural sector in Brazil has always been significant, for many years the main export. In the past, biological assets, not only in Brazilian society, but also in world society, as an evaluation method had the historical cost. With the evolution accompanied by an increase in the need for information from administrators and managers for decision making and targeting business markets, it was necessary to create standards that reflected not only the historical cost of assets invested in the production, but also its market value. The present work has as main objective to check with their accountants specialized adopting new rules to the agricultural sector, more specifically applicable to the processes of measurement, recognition and disclosure of biological assets arising from the coffee culture standards. This research is important because it shows how active counters in the segment of coffee are dealing with the changes proposed by the convergence of Brazilian standards with international accounting standards. It is also important for active counters in this segment envisage the need for improvement in relation to the new standards. Were interviewed, 9 in active segment of caffeine counters the main results demonstrate a balance between the adoption of measurement and recognition criteria for historical costs and fair values. We conclude that gradually adopting the fair value method is being expanded and improved quality of information.

Keywords: coffee sector, CPC 29, biological assets fair value measurement.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES E QUADROS

Figura 1: Etapas Pré – Colheita	16
Figura 2: Etapas Pós-Colheita	17
Gráfico 1. Produção Cafeeira de 2000 a 2010.	15
Gráfico 2. Safra cafeeira 2013.	16
Gráfico 3. Tempo de prestação de serviços	33
Gráfico 4. Tipo de empresas	34
Gráfico 5. Método utilizado na mensuração	34
Gráfico 6. Bases utilizadas na mensuração à valor justo	35
Gráfico 7. Percepção sobre o critério de mensuração	35
Quadro 1. Conceitos relacionados aos ativos biológicos	23
Quadro 2. Comparação entre as normas CFC 909/2001 e CPC 29	27

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	9
1.1 Contexto.....	9
1.2 Problema de pesquisa	10
1.3 Objetivos	10
1.3.1 Objetivo geral	10
1.3.2 Objetivos específicos	11
1.4 Justificativa	11
1.5 Estrutura da Pesquisa.....	12
2 REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1 Histórico e particularidades da produção cafeeira no Brasil.....	13
2.2 Produto agrícola e ativo biológico	17
2.2.1 Tratamento contábil da produção cafeeira: antes e após a convergência aos padrões internacionais	17
2.2.1.1 A Resolução nº 909/2001 e o tratamento contábil da produção agrícola	17
2.2.1.2 A introdução da mensuração a valor justo como critério de avaliação e mensuração dos ativos biológicos.....	19
2.2.1.3 A Resolução nº 1.186/09 e a convergência com as normas contábeis internacionais	20
2.2.1.4 Reconhecimento e Mensuração dos Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas: após a emissão do pronunciamento técnico CPC 29 e da Resolução nº CFC nº 1.1186/09	21
2.2.1.5 Análise Comparativa da Resolução CFC nº 909/2001 X CPC 29.....	25
2.2.1.6 Tratamento dos ativos biológicos e produtos agrícolas na pessoa física	29
3 METODOLOGIA.....	30
3.1 Classificação da pesquisa.....	30
3.2 Amostra e instrumento de pesquisa	31
4 DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS DADOS OBTIDOS	32
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	36
REFERÊNCIAS	37
APÊNDICE	40
Questionário.....	40

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contexto

O setor agropecuário brasileiro sempre teve representação significativa para a economia nacional. Durante muitas décadas a produção cafeeira foi o principal produto com relação às exportações brasileiras. O café, apesar de passados vários anos, ainda constitui um dos principais gêneros exportados pelo Brasil. (SAKON *et al.*, 2012).

No passado, os ativos biológicos, não somente na sociedade brasileira, mas também na sociedade mundial, tinham como método de avaliação o que se chamou de custo histórico. Por meio desse método tais ativos eram avaliados com base nos gastos incorridos para sua produção. Nesse sentido o tratamento contábil específico para as sociedades que tem como objeto o cultivo e desenvolvimento de produtos agropecuários teve início no ano de 2001 com a publicação da resolução nº. 909/2001 (CFC, 2001).

Apesar de ter sido considerada uma revolução nos métodos de avaliação, mensuração e reconhecimento dos ativos produzidos por tais entidades, essa resolução ainda mantinha como método de avaliação o modelo de custo histórico. Todos os gastos incorridos na produção de tais ativos eram acumulados em contas de ativo para posteriormente serem baixados, quando do ato da venda.

Com a evolução dos mercados acompanhada de um crescimento na necessidade de informação por parte dos administradores e gestores para a tomada de decisão e direcionamento dos negócios, fez-se necessário a criação de normas que refletissem não somente os custos históricos aplicados na produção de ativos, mas também seu valor de mercado.

A globalização dos mercados fez surgir a necessidade de informações mais diretamente relacionados ao valor de mercado, para que os usuários pudessem avaliar os valores atuais de seus ativos. Mas não foram, somente a necessidade de informação dos usuários que propiciaram tal evolução, as especificidades dos ativos

biológicos também contribuíram para tal evolução, devido as suas características peculiares com relação a sua produção, necessitavam de um tratamento diferenciado.

Barros *et al.* (2012) observam que o agronegócio pelas suas especificidades, características heterogêneas, atributos significantes e importância econômica tem recebido da contabilidade um tratamento especial. Com a convergência brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade, foi estabelecido novo tratamento contábil e respectivas divulgações, pertinentes à avaliação dos ativos biológicos e produtos agrícolas.

Assim, com a adoção obrigatória do CPC 29 – Ativos Biológicos, no ano de 2010, mudanças significativas ocorreram no processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação da cultura do café, impondo aos contadores necessidade de atualização profissional para adoção das novas normas vigentes.

1.2 Problema de pesquisa

Diante do contexto analisado, se estabelece a questão que norteará essa pesquisa: Os contadores especializados já se familiarizaram com as novas normas aplicáveis aos ativos biológicos e já adotam as novas normas?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

O presente trabalho tem como objetivo geral verificar junto à contadores especializados se esses já adotaram as novas normas aplicáveis ao setor agropecuário, mais especificamente as normas aplicáveis aos processos de mensuração, reconhecimento e divulgação dos ativos biológicos advindos da cultura cafeeira.

1.3.2 Objetivos específicos

O presente trabalho tem como objetivos específicos:

- Caracterizar a cultura cafeeira no Estado de Minas Gerais;
- Comparar as normas contábeis relacionadas à atividade agrícola antes e após a emissão do pronunciamento técnico CPC 29;
- Verificar as alterações produzidas pela emissão do pronunciamento técnico CPC 29 - Ativo Biológico, na mensuração, no reconhecimento e na divulgação dos ativos biológicos.

1.4 Justificativa

Devido à representação econômica do setor da cafeicultura no Brasil, torna-se necessário o conhecimento sobre as normas utilizadas nos procedimentos contábeis das entidades desse setor.

Os administradores e gestores necessitam a cada dia de informações tempestivas e que reflitam a realidade econômica da entidade cabendo aos contadores a aplicação das normas vigentes de forma a satisfazer as necessidades de informação de seus usuários.

Essa pesquisa é importante, pois evidencia como os contadores atuantes no segmento da cafeicultura estão lidando com as mudanças propostas pela convergência das normas brasileiras com as normas internacionais de contabilidade. Torna-se importante também para que os contadores atuantes nesse segmento vislumbrem a necessidade de aprimoramento com relação às novas normas.

A pesquisa é importante também para os usuários da informação contábil, pois evidencia como deve ser o novo tratamento dispensado aos ativos provenientes do agronegócio.

A pesquisa é importante para o autor à medida que amplia os conhecimentos relacionados ao objeto de estudo.

1.5 Estrutura da Pesquisa

Essa pesquisa está estruturada em cinco capítulos. O primeiro se dedicou aos aspectos introdutórios: contextualização, definição do problema de pesquisa, objetivo geral e específicos, justificativa e objeto de estudo. O segundo capítulo se dedica a revisão bibliográfica, partindo das perspectivas regulatórias, leis e normas acerca do tratamento dado aos ativos biológicos, antes e após a convergência com as normas internacionais de contabilidade. O terceiro capítulo traz os aspectos metodológicos, o quarto capítulo apresenta o resultado da pesquisa empírica realizada e o quinto e último capítulo se dedica as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Histórico e particularidades da produção cafeeira no Brasil

A produção cafeeira nas terras brasileiras teve início no século XVIII, inicialmente produzido para o consumo interno. Segundo Ormond, de Paula e Faveret Filho (1999), a cultura do café foi introduzida:

[...] no Brasil em 1727 por Francisco Mello Palheta trazido de sua visita à Guiana Francesa. As primeiras sementes e mudas foram plantadas em Belém (Pará) e em seguida no Maranhão. Em 1760 vieram do Maranhão para o Rio de Janeiro, expandindo-se pela encosta da Serra do Mar e atingindo em 1780 o Vale do Paraíba. (ORMOND; DE PAULA; FAVERET FILHO, 1999, p.7).

A cultura cafeeira rapidamente espalhou-se pelo território brasileiro que ofereceu para a nova cultura condição favorável para seu desenvolvimento. Outro fato que privilegiou “o Brasil na produção cafeeira é o fato de sua produção ser em larga escala e diversificada, ao contrário da maioria dos demais países produtores, que se especializaram na produção de uma única espécie.” (MIRANDA; FERNANDES; SILVA; 2010; p.182). Segundo Gremaud, Saes e Toneto Jr. (1997) durante o período de 1889 a 1930, a produção de café teve papel fundamental na economia brasileira de forma que os volumes totais exportados e o nível de renda nacional estavam intimamente relacionados com o desempenho do setor. De acordo com Ormond, de Paula e Faveret Filho (1999):

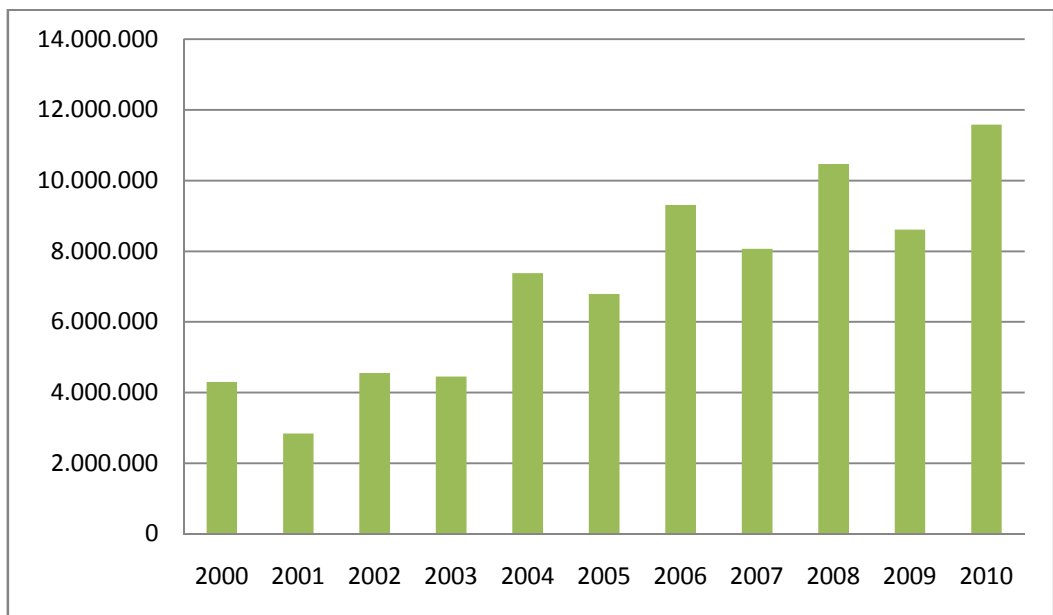
Com a independência do Brasil iniciou-se realmente a era do café, e em 1845 o país já colhia 45% da produção mundial. No início do século 19, o café já era o maior artigo de exportação brasileiro, e os Estados Unidos consumiam mais de 50% de nossa produção. (ORMOND; DE PAULA; FAVERET FILHO, 1999, p.8).

Durante a crise de 1929, onde houve a quebra da Bolsa de Nova York, o Brasil sofreu sua primeira crise no setor da cafeicultura, pois os Estados Unidos da América eram os maiores consumidores do café produzido no país.

A quebra da bolsa deu início a uma longa crise norte-americana e mundial que afetou a economia cafeeira de dois modos, que segundo Gremaud, Saes e Toneto Jr. (1997), que foram a redução dos preços praticados internacionalmente e

retração dos mercados internacionais, que dificultaram a tomada de empréstimos por parte do governo para a aquisição dos excedentes produzidos nacionalmente. Passando a um período mais recente pode-se constatar a importância do setor cafeeiro para a economia nacional, conforme Gráfico 1 o setor movimentou milhões de reais no período que abrangeu os anos de 2000 a 2010.

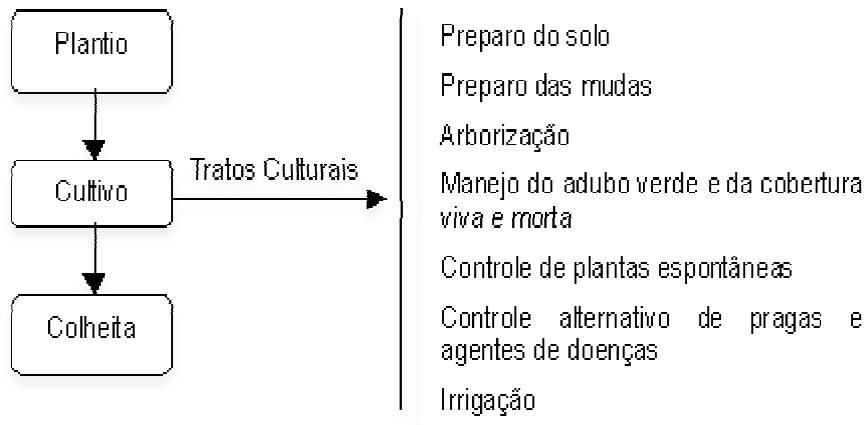
Gráfico 1. Produção Cafeeira de 2000 a 2010.



Fonte dos dados: Instituto de Pesquisas Econômica Aplicada. Ipeadata. Acesso em: 15/01/2014

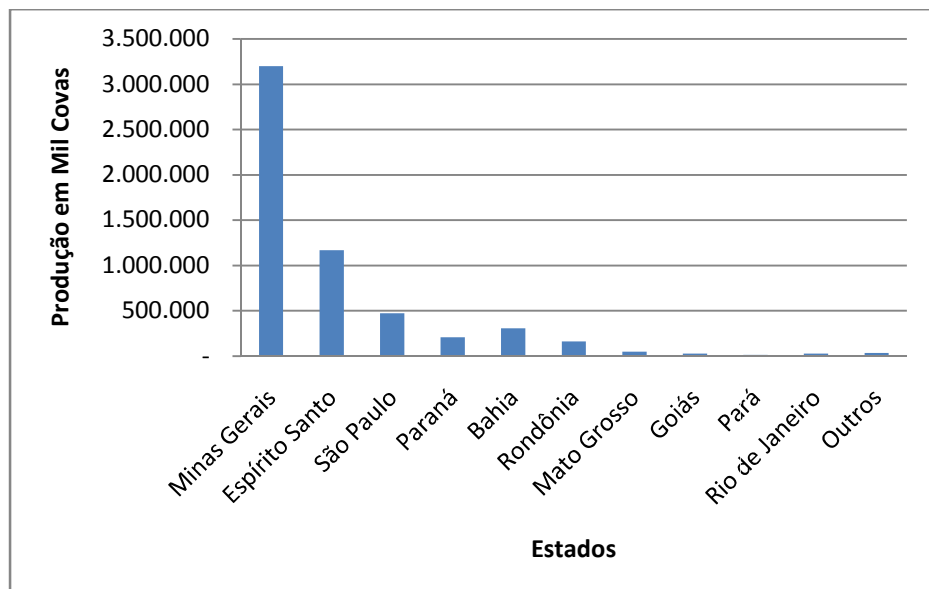
Como se pode constatar por meio desse breve histórico do desenvolvimento da cultura cafeeira no Brasil, o setor sempre teve representação significativa para a economia nacional. A cultura de café é uma cultura permanente. Marion (2006) define cultura permanente como aquelas não sujeitas ao replantio após a colheita, uma vez que propiciam mais de uma colheita ou produção, bem como apresentam prazo de vida útil superior a um ano. Já para Santos, Marion e Segatti (2002) são cultivos cujo ciclo de produção é de longo prazo, considerando o tempo necessário para a formação do viveiro, formação e manutenção da planta e colheita.

O ciclo de produção do café compreende plantio, cultivo, tratos culturais e colheita conforme demonstra Figura 1 a seguir:

Figura 1: Etapas Pré - Colheita

Fonte: Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária – Embrapa (2013).

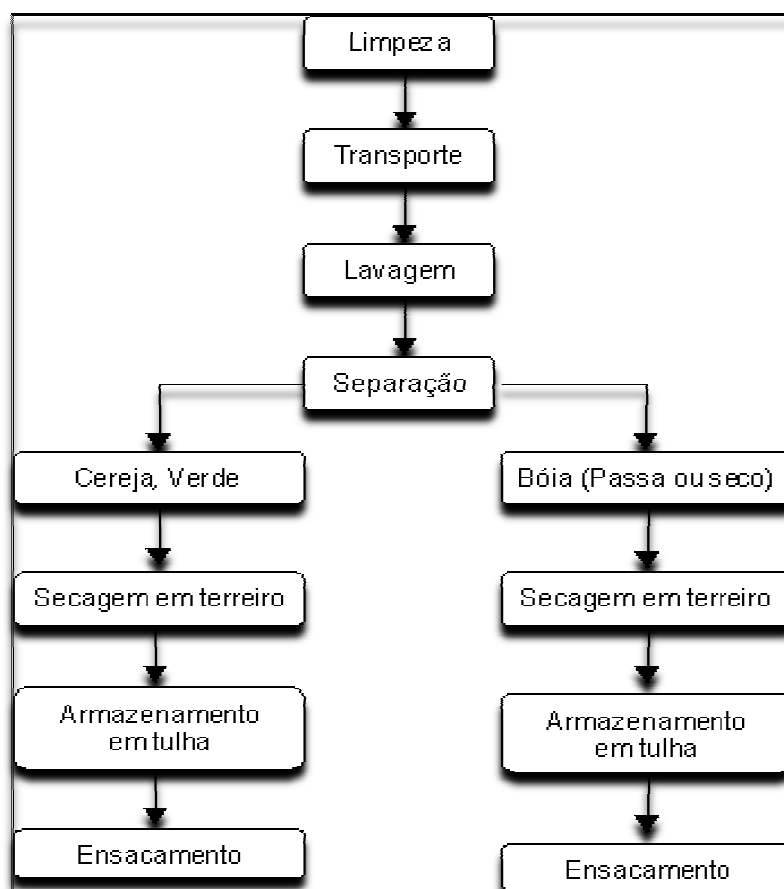
Atualmente no Brasil são produzidos segundo dados do Ministério da Agricultura dois tipos de café, a saber, Arábica e Conilon. A venda da produção cafeeira é negociada na Bolsa de Futuros da BM&F Bovespa e também é negociada com o Governo. A produção cafeeira brasileira é segregada da seguinte forma, conforme apresentado no Gráfico 2:

Gráfico 2. Safra cafeeira 2013.

Fonte: Informativo MAPA (março/2014).

No que diz respeito a plantação, segundo a Associação Brasileira da Indústria de café (ABIC, 2013) o semeio do plantio da muda deve acontecer entre os meses de abril e julho, a associação também ressalta que um pé de café somente produzirá plenamente após 5 anos do plantio sendo que sua qualidade e sabor irá variar de acordo com o clima, altitude e processamento do grão. Decorrido o prazo de maturação do fruto, o café segue as seguintes etapas, conforme a figura 2:

Figura 2: Etapas Pós-Colheita



Fonte: Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária – Embrapa (2013).

A produção cafeeira brasileira é direcionada tanto para o mercado interno como para o mercado externo. Segundo dados do Ministério da Agricultura o café representou, no período de Janeiro à Março de 2014, 6,2% dos produtos agrícolas exportados pelo Brasil movimentando a significativa quantia de U\$1.251.589.000,00, permanecendo em quarto lugar no ranking de exportações do período.

Assim, diante da representatividade e das particularidades de produção torna-se fundamental o conhecimento sobre o tratamento contábil dado a tais entidades, já que os dados e informações fornecidos pela contabilidade constituem ferramentas fundamentais para o gerenciamento dos negócios.

2.2 Produto agrícola e ativo biológico

2.2.1 Tratamento contábil da produção cafeeira: antes e após a convergência aos padrões internacionais

A necessidade de normas contábeis especificamente voltadas para determinados setores surgiu no Brasil em 2001, com a emissão da Resolução nº 909/01 que aprovou a norma brasileira de contabilidade de cunho técnico NBC T 10 que tratou dos aspectos contábeis particulares de entidades diversas, nessa Resolução foi incluso item que tratava especificamente das entidades rurais.

2.2.1.1 A Resolução nº 909/2001 e o tratamento contábil da produção agrícola

A Resolução nº 909/2001 estabeleceu os procedimentos e critérios a serem adotados quando da avaliação, do registro e elaboração das demonstrações contábeis. Estabelecendo também as informações mínimas que deveriam ser divulgadas pelas entidades que exploravam as atividades agrícolas e pecuárias.

A norma estabelece que para ser considerada entidade rural, a entidade deve desempenhar as atividades que envolvam a exploração da capacidade de produção do solo e da água.

Especificamente sobre o tratamento dado as entidades agrícolas que envolvem as culturas objeto de estudo, a referida Resolução nº 909/2001 define como entidades agrícolas “aquelas que se destinam à produção de bens, mediante o plantio, manutenção ou tratos culturais, colheita e comercialização de produtos

agrícolas” (CFC, 2001). A norma estabelece duas classificações para as culturas agrícolas que são: as culturas temporárias e as culturas permanentes. Entende-se por temporária, aquelas culturas que após a colheita exigem a execução de um novo plantio para que posteriormente seja realizada nova colheita. Já as culturas permanentes são aquelas que não necessitam de novo plantio recebendo após a colheita, somente cuidados no período entre as colheitas, que é o caso do café.

Quanto aos registros contábeis a Resolução nº 909/2001 estabelece que:

[...] os bens originários de culturas temporárias e permanentes devem ser avaliados pelo seu valor original, por todos os custos integrantes do ciclo operacional, na medida de sua formação, incluindo os custos imputáveis, direta ou indiretamente ao produto, tais como sementes, irrigações, adubos, fungicidas, herbicidas, inseticidas, mão-de-obra e encargos sociais, combustíveis, energia elétrica, secagens, depreciações de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na produção, arrendamentos de máquinas, equipamentos e terras, seguros, serviços de terceiros, fretes e outros (CFC, 2001, p.05).

Como se pode observar a referida resolução preconiza a avaliação pelo valor original, o que significa atribuir à produção os valores pagos pela aquisição de insumos utilizados na produção. Esses valores de entrada devem ser contabilizados em contas de ativo sendo baixados contra resultado somente quando da sua venda o que implica na ausência de resultado operacional positivo durante todo o período de produção do bem.

Com relação à divulgação, a Resolução nº 909/2001 estabelece que as demonstrações devem conter informações que evidenciem: suas principais atividades operacionais; os investimentos e os efeitos futuros relacionados as culturas permanentes; a composição de todos os empréstimos da entidade; informações das contingências existentes; caso sejam relevantes os efeitos no resultado da entidade de operações de arredamento; os efeitos entre valores históricos e de mercado dos estoques de produtos agrícolas e composição dos estoques.

A Resolução nº 909/2001 aqui mencionada foi revogada em 15/09/2009 pela Resolução nº CFC nº 1.186/2009 que estabeleceu novos critérios contábeis para os ativos relacionados à produção agrícola.

2.2.1.2 A introdução da mensuração a valor justo como critério de avaliação e mensuração dos ativos biológicos

A mensuração de ativos com base em seu valor econômico por meio da utilização de valores de mercado, embora já mencionada segundo Martins e Ludícibus (2007) por Kenneth MacNeal em 1939, em seu pioneiro trabalho, *Truth in Accounting* não possuía adoção de cunho obrigatório.

“Tradicionalmente os ativos biológicos sempre foram mensurados no Brasil e no mundo com base no custo histórico” (ERNST & YOUNG; FIPECAFI; 2010a; p.69).

A introdução da obrigatoriedade de mensuração a valores de mercado teve início na Austrália com a emissão em 1998 da norma AASB 1037, que segundo Barros *et al.* (2012) estabeleceu uma norma específica para os ativos advindos de processos agrícolas. Esse normativo estabeleceu a utilização do valor líquido de mercado para avaliação e mensuração dos ativos biológicos.

Em 1996, o IASC emitiu um documento chamado “Draft Statement of Principles on Agriculture”, no qual reforçou o entendimento de que uma norma específica para ativos biológicos e produtos agrícolas era necessária. [...] Em julho de 1999 emitiu o “Exposure Draft E65 – Agriculture”, o qual causou bastante agitação na época, pelo fato de rejeitar o modelo de custo histórico. (ERNST & YOUNG; FIPECAFI; 2010a; p.70)

O Exposure Draft E65 assim como o normativo AASB 1037, serviram de base para a emissão da IAS 41 - Agriculture, norma emitida pelo International Accounting Standards Board (IASB), que é o órgão responsável pela emissão das International Financial Reporting Standards (IFRS), que por sua vez são normas que tem como objetivo padronização dos conceitos contábeis em nível mundial.

A IAS 41, foi emitida pelo IASB em 01/01/2011 e, segundo Rech e Cunha (2011) foi a primeira norma emitida por essa organização a tratar dos aspectos contábeis de um setor específico da economia.

Com o advento da convergência brasileira às normas internacionais de contabilidade por meio da Lei 11.638/07 e adoção do padrão IASB para a contabilidade efetuada em nosso país, a norma IAS 41 foi traduzida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis recebendo a denominação de Pronunciamento Técnico CPC 29. Esse pronunciamento posteriormente foi aprovado pela Resolução nº 1.186/09 do Conselho Federal de Contabilidade, o que fez com que sua adoção fosse obrigatória no exercício profissional de todos os contadores substituindo a Resolução nº 909/2001 a norma contábil que regulamenta o setores relacionados à agricultara e pecuária.

2.2.1.3 A Resolução nº 1.186/09 e a convergência com as normas contábeis internacionais

O processo de convergência das normas brasileiras para as normas internacionais de contabilidade teve inicio com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em 2005 e com a edição das Leis 11.638/07 e 11.941/09. Desde então,

[...] a contabilidade, vem passando por diversas transformações, de forma a atender as exigências dos seus usuários e conciliar o valor contábil da empresa, expresso nos seus demonstrativos, com seu valor econômico, ditado muitas vezes, pelo mercado. Nesse sentido, os órgãos responsáveis pelas normas e princípios contábeis no Brasil, aderiram ao processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), na expectativa de aumentar da qualidade da informação e torná-la mais realista. (PRADO; BERNARDINO, 2012, p.2)

O Conselho Federal de Contabilidade estabeleceu que todas as sociedades anônimas e equiparadas, deveriam adotar as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) e traduzidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) a partir do ano de 2010.

Dentre as enumeradas normas traduzidas pelo CPC, consta a IAS 41 que diz respeito ao tratamento contábil dos ativos biológicos e produtos agrícolas. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis atribuiu a esse pronunciamento a seguinte denominação CPC 29- Ativo Biológico e Produto e Agrícola.

Esse pronunciamento foi posteriormente aprovado pela Resolução nº 1.186/09, que tornou sua utilização obrigatória para todo profissional da área contábil e, conseqüentemente sua adoção para todas as entidades independentemente de serem companhias abertas ou não, e trouxe novidades no que tange ao tratamento contábil dos fatos ocorridos nas entidades cujas atividades envolvem setores agrícolas.

2.2.1.4 Reconhecimento e Mensuração dos Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas: após a emissão do pronunciamento técnico CPC 29 e da Resolução nº CFC nº 1.1186/09

O pronunciamento técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola foi emitido com o intuito de demonstrar como devem ser tratados contabilmente esses ativos e as divulgações necessárias para que a informação seja útil aos seus usuários.

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 (BARROS *et al.*; 2012; p.46).

Essa mudança trouxe uma revolução ao tratamento contábil das entidades, propiciando a introdução da visão econômica para a avaliação desses ativos. Segundo Ernst Young e Fipecafi (2010b) embora mais verificável, a informação a valores históricos não era útil para a predição de fluxos de caixa futuros, que

auxiliariam a obtenção de informações atualizadas sobre o desempenho da entidade.

São objetos do pronunciamento CPC 29, os ativos biológicos, os produtos agrícolas e as subvenções governamentais, sendo excluídos do escopo da norma os ativos intangíveis e as terras relacionadas às atividades agrícolas, pois esses ativos são objetos de análises em outros pronunciamentos.

O ativo biológico pressupõe usualmente algo que ainda esteja em transformação biológica, mas que ainda não está substancialmente pronto para colheita ou utilização (ERNST & YOUNG; FIPECAFI, 2010a, p.71). O pronunciamento técnico CPC 29, define como ativo biológico todo ativo que possui vida, seja animal ou vegetal, além desse conceito também são apresentados diversos termos, para melhor entendimento da norma conforme demonstra o Quadro 1:

Quadro 1. Conceitos relacionados aos ativos biológicos

Termo	Definição
Atividade agrícola	Gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos seja para venda ou para transformação em produto agrícola.
Produção agrícola	É o produto colhido de ativo biológico da entidade.
Transformação biológica	Compreende o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação, que causam mudanças qualitativa e quantitativa no ativo biológico.
Despesa de venda	São despesas incrementais diretamente atribuíveis à venda de ativo, exceto despesas financeiras e tributos sobre o lucro
Grupo de ativos biológicos	É um conjunto de animais ou plantas vivos semelhantes.
Colheita	É a extração do produto de ativo biológico ou a cessação da vida desse ativo biológico.

Fonte: Adaptado do CPC 29

Demonstrados os termos utilizados, passa-se aos critérios de reconhecimento dos ativos biológicos e produtos agrícolas, para que tal ativo seja reconhecido é necessário segundo CPC 29: que a entidade controle o ativo; que fluirão benefícios para a entidade advindos do ativo a ser reconhecido e, que seu valor justo ou seu custo possam ser mensurados com confiabilidade.

Quanto à mensuração, é necessário separar essa discussão entre ativos biológicos e produtos agrícolas. Os critérios de mensuração são distintos para ambos os casos: os ativos biológicos devem ser mensurados no seu reconhecimento inicial e em cada data de balanço pelo seu valor justo menos as despesas necessárias para sua venda. Já os produtos agrícolas devem ser mensurados pelo seu valor justo menos as despesas necessárias para sua venda, mas somente no momento da colheita. (ERNST & YOUNG; FIPECAFI, 2010a, p.73)

Observa-se, por meio da análise do pronunciamento citado que as entidades devem reconhecer seus ativos biológicos, reduzindo do valor justo apurado as despesas de venda.

A aplicabilidade da nova norma tem gerado dúvidas e dificuldades para as empresas, por trazer como tratamento contábil para este segmento, a obrigatoriedade da mensuração e divulgação dos ativos biológicos e dos produtos agrícolas a valor justo (BARROS *et al.*; 2012, p.45).

Para a determinação do valor justo podem ser utilizadas três técnicas, de acordo com estudo da Ernst & Young e FIPECAFI (2010b):

- a) Abordagem de mercado: é uma abordagem de preço de venda (*exit price*)
- b) Abordagem da receita ou do lucro futuro: o “valor justo” é estimado com base nos lucros futuros estimados e descontados a valor presente, utilizando-se uma taxa de juros ajustada ao risco da empresa.
- c) Abordagem do custo: uma precificação baseada no valor que seria atualmente necessário para repor a capacidade de serviço do ativo em uso, considerando-se sua utilidade e obsolescência. (ERNST & YOUNG; FIPECAFI; 2010b; p. 281).

Percebe-se que o ponto considerado crítico da norma é a adoção do valor justo para mensuração dos ativos biológicos devido a possibilidade de não haver mercado ativo para o bem a ser comercializado, “o limbo conceitual que a definição, com sua incerteza, coloca, é propiciar interpretações heterodoxas e paroxísticas quando o valor de mercado não existe” (MARTINS; IUDICIBUS; 2007; p.11).

O IASB emitiu em 2011 a norma IFRS 13 - Fair Value Measurement que:

[...] promete auxiliar na consolidação da utilização do valor justo. Traz a definição de valor justo, estabelece uma estrutura conceitual para mensuração do valor justo, orienta como enfrentar a incerteza de avaliação em mercados que não estão mais ativos, aumenta a transparência da avaliação do valor justo, exigindo divulgações detalhadas sobre valores justos derivados usando modelos. (BARROS *et al.*; 2012; p.47).

O mercado ativo, segundo o trabalho apresentado por Ernst & Young e Fipecafi (2010a) é aquele em que os bens negociados possuem as mesmas características, podem ser encontrados compradores e vendedores dispostos a negociar tais ativos e os preços estão disponíveis a todos. Os efeitos das mensurações a valor justo são reconhecidos no resultado do exercício em que ocorreram.

Com relação às divulgações requeridas, pelo pronunciamento técnico CPC 29, a entidade deve divulgar as seguintes informações:

- Ganho ou perda, decorrentes da mensuração a valor justo;
- Descrição de cada grupo de ativos, de forma dissertativa ou qualitativa;
- Conciliação dos saldos de ativos biológicos;
- Estratégias de administração de riscos financeiros relacionados aos ativos biológicos; e,
- O total das obrigações relacionadas ao desenvolvimento e/ou aquisição de ativos biológicos.

No entanto, a norma faculta que a entidade adote a mensuração pelo valor de custo, por não haver mercado ativo. Neste caso ainda deverá divulgar, segundo CPC 29, as seguintes informações:

- Descrição dos ativos biológicos;
- Explicação sobre a impossibilidade de mensuração confiável do valor justo e o método de depreciação utilizado.

Constata-se que o pronunciamento técnico CPC 29, surgiu assim como as demais normas internacionais, da necessidade de fornecer informações que reflitam

o verdadeiro valor econômico dos ativos da entidade, embora a mensuração a valor justo tenha gerado algumas incertezas, este método constitui-se ferramenta fundamental para atingir o objetivo principal do processo de convergência contábil que é a melhoria da qualidade da informação.

2.2.1.5 Análise Comparativa da Resolução CFC nº 909/2001 X CPC 29

Decorrida a realização da revisão da literatura relacionada a produção cafeeira e a mensuração e reconhecimento dos Ativos Biológicos e a apresentação de dados referentes a produção nacional desses ativos passa-se neste tópico a comparar as mudanças ocorridas nos procedimentos a serem adotados pelos contadores que atuam nesse ramo de atividade.

A emissão do pronunciamento técnico CPC 29 (Resolução 1.186/09) introduziu na contabilidade brasileira novos conceitos e métodos para mensuração dos ativos advindos do setor agropecuario, que historicamente representa grande parte do Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil, tendo em vista tais mudanças torna-se indispensável efetuar um comparativo entre a norma antiga e a norma atual de modo a evidenciar as principais mudanças ocorridas, como demonstrado no Quadro.

A nova regulamentação passou a determinar quando tais ativos deveriam ser reconhecidos o que não era mencionado em norma anterior. A complexidade da adoção do valor justo como forma de mensuração implicou no aumento significativo de divulgações requeridas pela norma.

O primeiro ponto a ressaltar na comparação entre as resoluções antigas e a nova do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é adoção do valor justo como forma de mensuração padrão para os Ativos Biológicos e produtos agrícolas, esse novo modo de mensuração introduziu o aspecto econômico ao reconhecimento dos fatos contábeis advindos das entidades que produzem tais ativos. O quadro 2 apresenta a comparação entre as técnicas antiga e nova resolução.

Quadro 2. Comparação entre as normas CFC 909/2001 e CPC 29

	Resolução nº 909/2001	CPC 29
Objetivo	Estabelecer critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro das variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas para as entidades agropecuárias que exploram as atividades agrícolas e pecuárias.	Estabelecer o tratamento contábil, e as respectivas divulgações, relacionados aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas.
Alcance	Entidades rurais	Contabilização de itens relacionados com as atividades agrícolas.
Definição	Entidades rurais: aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo ou da água, mediante extração vegetal, o cultivo da terra ou da água (hidroponia) e a criação de animais	Atividade agrícola: é o gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para venda ou para conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais, pela entidade
Condições para Reconhecimento		Controle do 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.
Critérios de mensuração	Valor original.	Valor justo menos as despesas para vender.

Fonte: Adaptado Resolução nº 909/2001 e Pronunciamento técnico CPC 29

A Resolução CFC somente exigia a divulgação das seguintes informações: as principais atividades operacionais desenvolvidas pela entidade; os investimentos em culturas permanentes bem como seus efeitos futuros; a composição dos tipos de empréstimos, financiamentos, montante a vencer no longo prazo, taxas, garantias e principais cláusulas contratuais restritivas, inclusive as de arrendamento mercantil; contingências existentes com especificação de sua natureza, estimativa de valores e situação quanto ao seu possível desfecho; os efeitos no resultado, decorrentes de arrendamentos e parcerias, quando relevantes; os efeitos entre valores históricos dos estoques de produtos agrícolas e os de mercado, quando este for reconhecido; eventos subsequentes e, a composição dos estoques, quando esta não constar do balanço patrimonial.

Com as alterações advindas do processo de convergência contábil passaram a serem exigidas as seguintes divulgações: o ganho ou perda do período, apresentando o valor inicial do ativo biológico e do produto agrícola e as variações no valor justo menos as despesas para vender; descrição dissertativa ou quantitativa dos grupos de ativos biológicos; descrição segregada entre consumíveis e produção; maduros e imaturos devendo também divulgar a base para tais segregações.

As demonstrações contábeis devem divulgar, caso isso não tenha sido feito de outra forma: a natureza das atividades envolvendo cada grupo de ativos biológicos; e mensurações ou estimativas não financeiras de quantidade físicas: de cada grupo de ativos biológicos no final do período; e da produção agrícola referente ao período de reporte. Devem também ser evidenciados o método e as premissas relacionadas à determinação do valor justo de cada grupo de produto agrícola no momento da colheita e de cada grupo de ativos biológicos e o valor justo, menos a despesa de venda do produto agrícola colhido durante o período. Também devem ser divulgados a existência e o total de ativos biológicos cuja titularidade legal seja restrita, e o montante deles dado como garantia de exigibilidades; o montante de compromissos relacionados com o desenvolvimento ou aquisição de ativos biológicos; e as estratégias de administração de riscos financeiros relacionadas com a atividade agrícola.

Deve ser efetuada também a conciliação entre o início e o fim do período corrente referente: ao ganho ou perda decorrente da mudança no valor justo menos a despesa de venda; aos aumentos devido às compras; as reduções atribuíveis às vendas e aos ativos biológicos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos mantidos para essa finalidade; as reduções devidas às colheitas; o aumento resultante de combinação de negócios; as diferenças cambiais líquidas decorrentes de conversão das demonstrações contábeis para outra moeda de apresentação e, também, de conversão de operações em moeda estrangeira para a moeda de apresentação das demonstrações da entidade; e outras mudanças.

Quando houver um ciclo de produção que compreende período superior a um ano a entidade é encorajada a divulgar, por grupo, ou de outra forma, o total da mudança no valor justo menos a despesa de venda, incluído no resultado, referente

às mudanças físicas e de preços no mercado. Geralmente, essa informação não é tão útil quando o ciclo de produção é menor que um ano (por exemplo, quando se criam frangos ou se cultivam cereais) e as influências de fenômenos climáticos ou doenças (surto de viroses, inundações, seca, geada e praga de insetos) que tenham afetado a atividade agrícola e dá origem a um item material de receita ou despesa, a natureza e o total devem ser divulgados.

Quando a entidade adotar o método de custo como forma de mensuração deverá divulgar: uma descrição dos ativos biológicos; uma explicação da razão pela qual o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável; se possível, uma faixa de estimativas dentro da qual existe alta probabilidade de se encontrar o valor justo; o método de depreciação utilizado; a vida útil ou a taxa de depreciação utilizada; e o total bruto e a depreciação acumulada (adicionada da perda por irreversibilidade acumulada) no início e no final do período. Deve divulgar qualquer ganho ou perda reconhecidos sobre a venda de tais ativos e a conciliação para evidenciar o total relacionado com tais ativos, separadamente. Adicionalmente à conciliação anterior deve apresentar os seguintes montantes, incluídos no resultado e decorrentes daqueles ativos biológicos: perdas irreversíveis; reversão de perdas no valor recuperável; e depreciação.

Caso o valor justo se torne confiavelmente mensurável e haja mudança de critério de mensuração a entidade deverá divulgar: uma descrição dos ativos biológicos; uma explicação da razão pela qual a mensuração do valor justo se tornou mensurável de forma confiável; e o efeito da mudança.

Constata-se após o exposto o aumento significativo das informações a serem divulgadas pela entidade, a introdução de novos conceitos e meios de mensuração dos ativos provenientes do cultivo e da criação.

2.2.1.6 Tratamento dos ativos biológicos e produtos agrícolas na pessoa física

A contabilidade tem como função primordial atender as necessidades de informações dos seus usuários.

A contabilidade pode desempenhar um importante papel como ferramenta gerencial, por meio de informações que permitam o planejamento, o controle e a tomada de decisão, transformando as propriedades rurais em empresas com capacidade para acompanhar a evolução do setor. (HOFER; BORILLI; PHILIPPSEN; 2006, p. 06)

“A busca incessante de informação cada vez mais útil e precisa deve ser preocupação de todos os profissionais responsáveis pela geração, divulgação e análise de dados”. (SANTOS, 2007, p. 18)

Santos apud Marion (2006) afirma que a contabilidade rural está diretamente relacionada aos normativos e conceitos contábeis vigentes. O pronunciamento técnico CPC 29 não estabelece um tratamento específico a ser concedido aos ativos biológicos e produtos agrícolas advindos da produção efetuada por pessoa física.

As pessoas físicas, tidas como grandes produtores, são equiparados a pessoas jurídicas, devendo estas manter a escrituração regular, por intermédio de um profissional contábil, utilizando o método das partidas dobradas. Logo, os pequenos e médios produtores rurais estão dispensados, para fins de Imposto de Renda da adoção da Contabilidade Rural, uma vez que eles podem utilizar apenas o livro caixa para efetuar a escrituração simplificada. (HOFER; BORILLI; PHILIPPSEN; 2006, p.8)

Como se observa através do exposto os pequenos produtores rurais que atuam na pessoa física, não tem obrigatoriedade com relação à adoção dos procedimentos previstos no pronunciamento técnico CPC 29, bastando efetuar sua escrituração utilizando o livro caixa.

3 METODOLOGIA

3.1 Classificação da pesquisa

Essa pesquisa é classificada quanto aos objetivos como exploratória, quanto aos procedimentos como pesquisa bibliográfica e o levantamento, quanto a abordagem do problema como pesquisa quantitativa.

Conforme os objetivos gerais, a pesquisa é exploratória. E sobre tal abordagem pode-se dizer que é um método que pode:

[...] proporcionar um meio de busca quando o pesquisador está começando o estudo de determinado tema. Por exemplo, um grupo de pesquisadores que está planejando um estudo detalhado da natureza das fontes e consequências da pobreza. Tendo algumas ideias sobre o tema, está preocupado em não deixar de fora alguns aspectos importantes que possam contribuir para a explicação do problema (RICHARDSON, 1999, p. 90).

No que tange à abordagem do problema, na presente pesquisa é utilizada a abordagem quantitativa, sobre a qual Richardson (1999, p. 70) afirma que:

Caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto das modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.

Já no que se refere aos procedimentos técnicos, é de característica bibliográfica e de levantamento. E no que tange a pesquisa bibliográfica Martins e Theóphilo (2009) explicam que é um estudo desenvolvido com base em materiais publicados em livros, revistas, jornais e redes eletrônicas. No que tange ao levantamento, segundo Gil (1999, p. 70):

[...] se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados.

O tópico seguinte fará o detalhamento do instrumento de coleta dos dados, assim como as bases para a definição da amostra da pesquisa.

3.2 Amostra e instrumento de pesquisa

A amostra foi escolhida utilizando o critério de amostragem por acessibilidade. Segundo Beuren (2008) a amostragem por acessibilidade ou conveniência é vista como a menos rigorosa de todos os tipos de amostragens, nesse tipo de amostragem o pesquisador apenas obtém os elementos a que tem maior facilidade de acesso, admitindo que eles possam efetivamente representar de forma adequada a população. “Geralmente, é utilizado em pesquisas de caráter exploratório ou qualitativo, em que há uma cobrança menor no nível de precisão dos dados” (BEUREN, 2008, p.126).

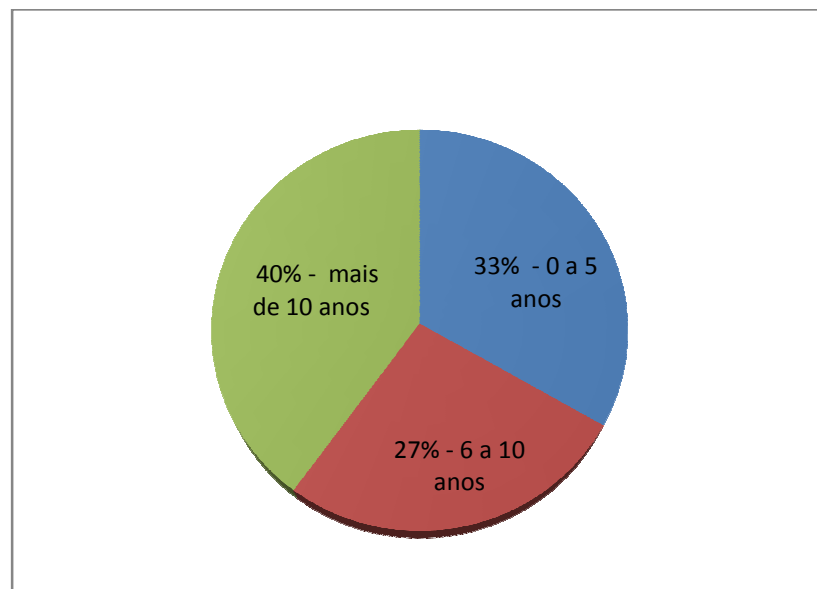
Assim, a amostra foi composta por nove contadores atuantes em diversas regiões do estado de Minas Gerais, pertencentes ao círculo de conhecimentos do pesquisador, que foi pessoalmente e/ou encaminhou o instrumento de pesquisa por meio eletrônico recebendo satisfatoriamente as respostas. O instrumento de pesquisa utilizado foi o questionário contendo perguntas de múltipla escolha de forma a conhecer o tempo de atuação na área, o porte dos clientes atendidos pelos entrevistados, os critérios utilizados no processo de mensuração e contabilização dos ativos biológicos e sobre a opinião dos mesmos sobre os novos critérios utilizados pela contabilidade para contabilização desses ativos (em APÊNDICE).

4 DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS DADOS OBTIDOS

Essa pesquisa foi elaborada de forma a evidenciar se os contadores especializados na área de agronegócios já estão familiarizados com as novas normas contábeis aplicáveis aos ativos biológicos e produtos agrícolas e se adotam tais normas.

A primeira questão foi relacionada ao tempo em que esses contadores estão atuando no setor cafeeiro, os resultados obtidos são demonstrados no gráfico 3 que segue:

Gráfico 3. Tempo de prestação de serviços

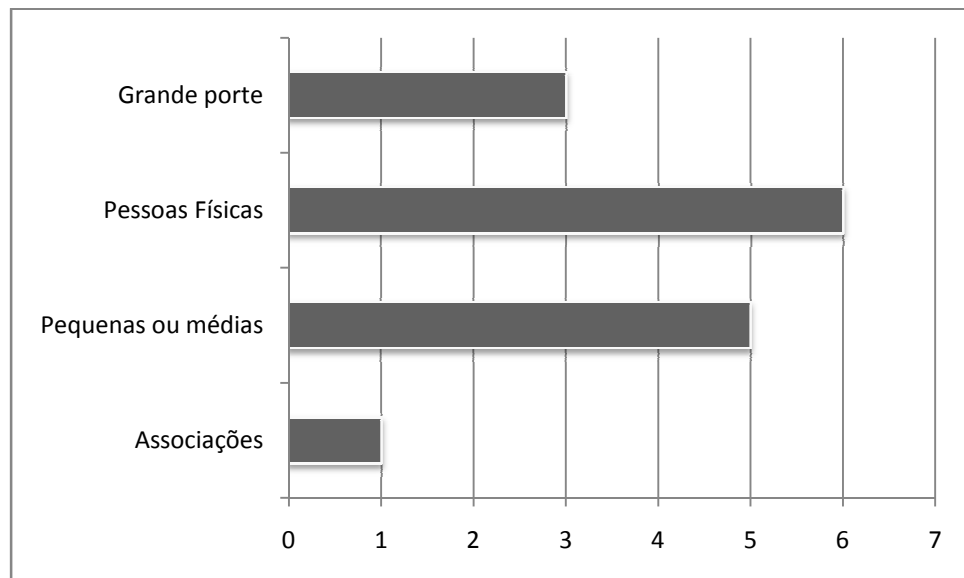


Fonte: elaborado pelo autor.

Como se observa por meio da análise do gráfico 3 a maior parte da amostra foi composta por profissionais com experiência no mercado, sendo que 67% dos entrevistados são atuantes a mais de 5 anos na área contábil do setor cafeeiro. Essa experiência pode ser analisada sob duas óticas, sendo a primeira a da consolidação dos métodos e conhecimento sobre a contabilidade do setor, o que promove a segurança para realizar as mudanças e adaptações necessárias. Mas por outro lado, esses profissionais podem também apresentar resistências a mudança de método, por envolver mudanças comportamentais.

O segundo ponto analisado diz respeito ao tipo de empresa para as quais esses contadores atuam. A análise dos dados demonstram que a maior parte deles atua para pessoas físicas, conforme apresentado no gráfico 4.

Gráfico 4. Tipo de empresas



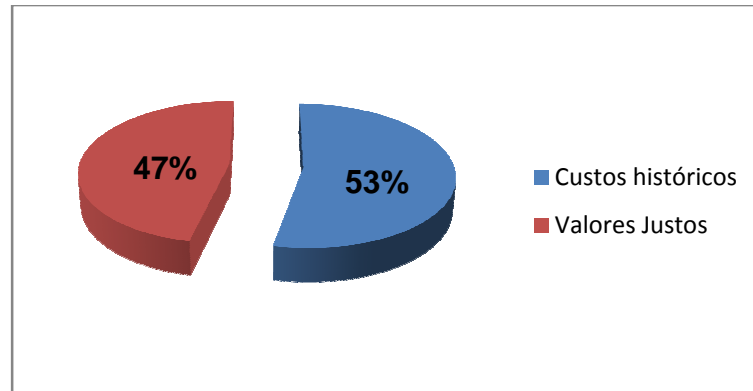
Fonte: elaborado pelo autor.

Esse fato chama atenção porque as novas normas contábeis em vigor não alcançam as pessoas físicas. No total de 15 entidades pesquisadas (que são os clientes de nove contadores que responderam ao questionário da pesquisa), seis, ou o equivalente a 40%, são entidades que atuam em suas pessoas físicas, estando, portanto, desobrigadas de avaliar seus ativos a valor justo e mesmo manter escrituração contábil.

Assim, a próxima pergunta procura refletir, como demonstrado na revisão da literatura deste trabalho, o nível de atendimento dos contadores aos novos critérios de avaliação e mensuração dos ativos biológicos, especificamente nesta pesquisa o caso do café. Quando indagados sobre os métodos de utilizados na mensuração dos ativos biológicos, o resultado exhibe um equilíbrio entre a utilização dos dois métodos, valor justo e custo histórico, conforme apresentado no gráfico 5.

Nesse cenário o primeiro ponto a destacar é que, de acordo com o levantamento do tipo de clientes, 40% desses estão desobrigados de escrituração contábil. Ou seja, o cenário mostra-se favorável, pois apenas uma pequena parte das empresas elegíveis (duas empresas) ainda não está mensurando seus ativos com base em valores justos.

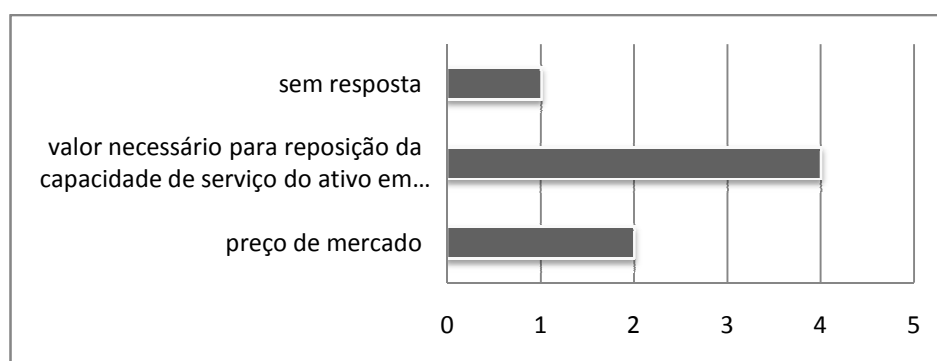
Gráfico 5. Método utilizado na mensuração



Fonte: elaborado pelo autor.

Uma vez que sete organizações são avaliadas pelo método do valor justo, os contadores agora foram questionados com relação às bases utilizadas na mensuração desses ativos. Nesse sentido, para quatro empresas foi adotado o critério do valor necessário para reposição da capacidade de serviço do ativo em uso, considerando-se sua utilidade e obsolescência, ou seja, a utilização no método de fluxos de caixa descontados, conforme apresentado no gráfico 6 abaixo. Para duas empresas foi assumido o método o preço de mercado e para duas empresas não foi obtido respostas de seus contadores.

Gráfico 6. Bases utilizadas na mensuração à valor justo

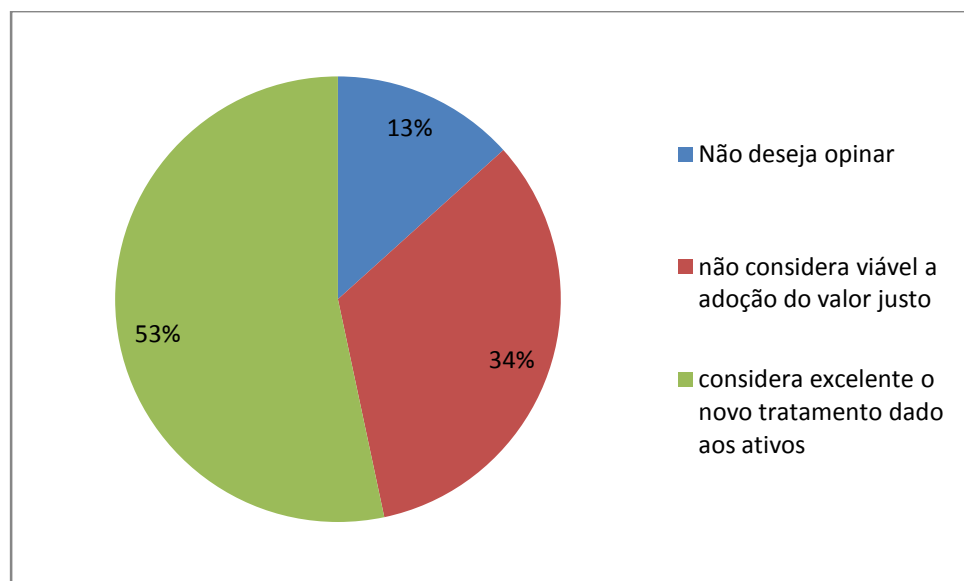


Fonte: elaborado pelo autor.

Neste caso, portanto, assume-se uma redução do número de empresas que adotam o valor justo, uma vez que o contador não soube explicitar seu método, ou seja, de uma amostra na qual originalmente nove empresas estavam obrigadas a avaliar seus ativos com base no valor justo, para sete delas os contadores alegaram utilizar o método, mas apenas seis o descreveram. Assim, o percentual final de empresas que adotam o valor justo foi de 40%. Para as empresas que não adotam, os contadores responsáveis não expuseram seus motivos, se por falta de mercado ativo ou situações internas à organização.

Por fim, os entrevistados foram questionados sobre sua opinião quanto a viabilidade do atendimento à norma na mensuração dos ativos advindos da produção cafeeira. A maior parte dos entrevistados considera viável a adoção das novas normas de tratamento dos ativos. Dois integrantes da amostra se absteram de opinar sobre a questão, o que pode demonstrar certa resistência ao novo critério.

Gráfico 7. Percepção sobre o critério de mensuração



Fonte: elaborado pelo autor.

Assim, finaliza-se a análise com a seguinte perspectiva: os contadores em sua maioria consideram viável a utilização das novas normas para a produção cafeeira no estado de Minas Gerais. Entre as organizações obrigadas a adotar o índice de adesão é significativo, chegando a 75% das empresas. Um resultado muito bom, que denota o interesse de contadores e empresários.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O processo de convergência e harmonização das normas brasileiras de contabilidade com as normas internacionais trouxe diversos desafios para o profissional contábil, incluindo os novos critérios para mensuração e reconhecimento dos ativos biológicos e seus produtos agrícolas. Nesse sentido, este trabalho teve como objetivo avaliar como os profissionais especializados na área cafeeira estão lidando com os desafios impostos pelas mudanças ocorridas nesse processo, notadamente avaliar o índice de adesão às normas.

Nesse sentido, os dados levantados destacam que, entre 15 empresas que compuseram a amostra da pesquisa, nove estão obrigadas a mensurar seus ativos pelo valor justo, entre essas, sete já adotam (40% da amostra inicial e 75% entre as elegíveis). Um número significativo.

Os entrevistados foram questionados com relação aos métodos que utilizam para mensuração e reconhecimento dos ativos biológicos, Nesse sentido, para quatro empresas foi adotado o critério do valor necessário para reposição da capacidade de serviço do ativo em uso, para duas empresas é utilizado o valor de mercado e assim, nove empresas adotam o critério do custo histórico.

Quando indagados sobre a obrigatoriedade da adoção do método, os entrevistados, em sua maior parte, consideram viável utilizar o novo tratamento dado aos ativos. Dois integrantes da amostra se absteram de opinar sobre a questão, o que pode demonstrar certa resistência ao novo critério.

Como limitações da pesquisa pode-se destacar a amostra por conveniência de quinze empresas, o que não permite a extrapolação dos resultados. Sugere-se para pesquisas futuras a abordagem das implicações da adoção do valor justo na contabilização dos ativos biológicos.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE CAFÉ. **História**. [2013] Disponível em: <http://www.abic.com.br/publique/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?sid=38#65>

BARROS, CÉLIO DA COSTA. Et. al. **O impacto do valor justo na mensuração dos ativos biológicos nas empresas listadas na BM&F BOVESPA**. 2012. Revista de Contabilidade do Mestrado de Ciências Contábeis da UERJ. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5345>

BRASIL. **Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução 1.186, de 23 de agosto de 2009**. Disponível em: www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1186.doc

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução 909, de 18 de julho de 2001**. Disponível: www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_909.doc

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 920, de 19 de dezembro de 2001**.

EMPRESA BRASILEIRA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA. **Sistemas de Produção**. 2ª ed. 2006. Disponível em: http://sistemasdeproducao.cnptia.embrapa.br/FontesHTML/Cafe/CafeOrganico_2ed/index.htm

ERNST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2010a.

ERNST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras. Volume 2**. São Paulo: Atlas, 2010b.

GIL, Antonio Carlos. **Metodos e tecnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999. 206p

GREMAUD, Amaury Patrick; SAES, Flávio Azevedo Marques de; TONETO JR. Rudinei. **Formação econômica do Brasil**. 1997. São Paulo: Atlas.

HOFER, Elza; BORILLI, Salete Polonia; PHILIPPSEN, Rejane Bertinatto. **Contabilidade como ferramenta gerencial para a atividade rural: um estudo de caso**. 2006. Disponível em: <http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/3452>. Acesso: 16/08/2014.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONOMICA APLICADA. IPEADATA. **Séries históricas - Café**. Disponível em: www.ipeadata.gov.br

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 8 ed. 2006. São Paulo. Atlas.

MARTINS, Eliseu; IUDICIBUS, Sérgio. **Uma investigação e uma proposição sobre o conceito e o uso do valor justo**. 2007. Disponível em: www.scielo.br/pdf/rcf/v18nspe/a02v18sp.pdf

MARTINS, Gilberto de Andrade. THEOPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO. **Informativo Março/2014**. Disponível em: <http://www.agricultura.gov.br/>. Acesso: 04/2014

MIRANDA, Rômulo J. S.; FERNANDES, Elaine Aparecida; SILVA, Orlando Monteiro da; **Ciclos de Produção e Preços na Cultura Cafeeira**. 2010. Disponível em: http://www.bnb.gov.br/projwebren/exec/artigoRenPDF.aspx?cd_artigo_ren=1180

ORMOND, José Geraldo Pacheco. PAULA, Sérgio Roberto Lima de; FAVERET FILHO, Paulo. **Café: (Re)Conquista dos mercados**. 1999. Disponível em: http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/bnset/set1001.pdf

PRADO, Thiago Alberto dos Reis; BERNARDINO, Flávia Ferreira Marques. **A mudança de critério contábil para os ativos biológicos e seus impactos no valuation das empresas brasileiras do segmento da agricultura**. 2012. Revista CEPPG – Nº 26 – 1/2012 – ISSN 1517-8471

RECH, Ilirio Jose; CUNHA, Moisés Ferreira da. **Análise das taxas de desconto aplicáveis na mensuração dos ativos biológicos a valor justo**. 2012. 11º Congresso da Universidade de São Paulo de Controladoria e Contabilidade. Disponível: <http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos112011/538.pdf>. Acesso: 03/09/2013

SAKON, Fernando Malateux. *et al.* **A Produção e Industrialização do Café no Brasil e a Economia Nacional: Simulações sob um Modelo Inter-Regional de Insumo-Produto**. 2012. Munich Personal RePEc Archive. Disponível: <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/40425/> Acesso: 12/11/2013

SANTOS, Ariovaldo dos. **Demonstração do valor adicionado: como elaborar e analisar uma DVA**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SANTOS, Gilberto José dos; MARION, José Carlos; SEGATTI, Sonia. **Administração de custos na agropecuária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 167p.

APÊNDICE

Questionário

Questionário a ser aplicado aos contadores que atuam no setor cafeeiro brasileiro.

A proposta deste questionário é conhecer como estão sendo efetuados os processos de reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos provenientes do setor cafeeiro nas regiões leste, sul e triângulo de Minas Gerais.

Abaixo, algumas orientações:

Fique a vontade para responder o questionário, seja o mais verdadeiro possível. A participação na pesquisa é voluntária, contudo, a sua participação é importante.

Leia com atenção as perguntas e marque cada resposta.

*Obrigatório

1- A quanto tempo presta serviços para empresas do setor cafeeiro? *

- 0 a 5 anos
- 6 a 10 anos
- mais de 10 anos

2- Seus clientes que tem como objeto social atividades relacionadas à cafeicultura são em sua maior parte? *

- empresas familiares
- empresas pequenas ou médio porte
- empresas de grande porte
- cooperativas
- associações

3- No processo de contabilização e mensuração dos ativos biológicos da empresa são utilizados os? *

- custos históricos
- valores justos

4- Quanto a sua opinião sobre a adoção do valor justo como critério obrigatório para mensuração dos ativos biológicos? *

- considera excelente o novo tratamento dado aos ativos.
- não considera viável a adoção do valor justo.
- não deseja opinar.

5- Caso adote a contabilização e a mensuração com base no valor justo as informações necessárias para avaliação dos ativos?

- preço de mercado
- lucros futuros
- valor necessário para reposição da capacidade de serviço do ativo em uso, considerando-se sua utilidade e obsolescência.

6- Marque as alternativas verdadeiras de acordo com seus conhecimentos: *

- O pronunciamento técnico CPC 29, deve ser aplicado aos ativos imobilizados e ativos intangíveis provenientes de arrendamento mercantil relacionados à atividade agrícola.
- O pronunciamento técnico CPC 29 é uma tradução na normas IAS -41.
- O pronunciamento técnico CPC 29, traz em seu escopo as definições para os seguintes termos: atividade agrícola, produção agrícola, ativo biológico, transformação biológica, despesas de vendas, grupo de ativos biológicos e colheita.
- A norma CPC 29 define atividade agrícola como sendo aquelas que se destinam à produção de bens, mediante o plantio, manutenção ou tratos culturais, colheita e comercialização de produtos agrícolas.
- Os ativos biológicos são animais ou plantas vivos e devem ser mensurados pelo seu valor justo menos despesas para vender.
- Os ganhos e perdas provenientes de avaliações do ativo biológico devem ser lançados no resultado.