

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS — UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO

JANÚSSIA KRONHARDT

IMPACTO NOS RESULTADOS DA DEMONSTRAÇÃO DOS ATIVOS BIOLÓGICOS A
LUZ DAS NORMAS NACIONAIS E INTERNACIONAIS

PORTO ALEGRE
2019

Janússia Kronhardt

IMPACTO NOS RESULTADOS DA DEMONSTRAÇÃO DOS ATIVOS BIOLÓGICOS A
LUZ DAS NORMAS NACIONAIS E INTERNACIONAIS

Dissertação apresentada como requisito
parcial para a obtenção do título de Mestre em
Ciências Contábeis, pelo Programa de
Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
Universidade do Vale do Rio dos Sinos -
UNISINOS

Orientador:
Prof. Dr. André L. Korzenowski

Porto Alegre
2019

K93i Kronhardt, Janússia

Impacto nos resultados da demonstração dos ativos biológicos a luz das normas nacionais e internacionais / por Janússia Kronhardt. – 2019.

51 f. : 30cm.

Dissertação (mestrado) — Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2019.

Orientação: Prof. Dr. André L. Korzenowski.

1. Ativos biológicos. 2. IAS 41. 3. Contabilidade agrícola.
I. Título.

CDU 631.16

Catálogo na Fonte:
Bibliotecária Vanessa Borges Nunes - CRB 10/1556

Dedico esta dissertação aos homens da minha vida.

*Meu pai, João Carlos, pelos ensinamentos da importância do estudo.
Meu marido Ademir, pela paciência e respeito as minhas decisões, e por fim ao meu
companheiro de muitas noites de estudos, meu filho amado João Paulo.*

AGRADECIMENTOS

A minha família! Minha mãe Dona Maria, por sua fé em algo superior a nós, e que em sua infinita bondade sempre rezou por mim. Minha irmã, Ana Paula, ser humano ímpar, pelo apoio e ajuda em tudo o que precisei no decorrer desses estudos. Ao meu pai, Sr. João Carlos que no seu silêncio, sempre me apoiou a estudar. E a meu eterno mano Angelo Carlos, sei que do plano superior me acompanha todos os dias.

Ao amigo, companheiro e marido, Ademir, pela dedicação, respeito e carinho para comigo e nosso pequeno grande menino, João Paulo. A vocês meus amores peço perdão pelos dias de ausência.

Aos anjos amigos, que Deus colocou no meu caminho, Dona De, Kally, Milena e Orlei, gratidão por tudo!

Ao meu orientador, Professor Dr. André Luis Korzenowski, ser humano admirável! Agradeço pela paciência, pelos ensinamentos e por toda a cooperação durante o processo do mestrado.

A todos os colegas do PPG e funcionários da UNISINOS, foi um prazer ter convivido esse tempo com vocês.

Meu agradecimento especial, as amigadas verdadeiras que conquistei, Sara Vanin Giasson, Leandra da Silva e Juliana Rodrigues, por muitas vezes vocês foram o meu alento para seguir no caminho.

A todos os professores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, por toda a sapiência compartilhada ao longo do curso.

Obrigada!

RESUMO

O agronegócio apresenta resultados significativos para o PIB, assim cresce a busca por informações contábeis fidedignas que ampare a tomada de decisão no ambiente rural. O objetivo deste estudo foi atribuir valor justo aos ativos biológicos para uma média propriedade rural, avaliando os impactos no resultado através da utilização da IAS 41. Trata-se de um estudo de caso de natureza aplicada, descritivo e exploratório, com abordagem qualitativa. A exaustão dos elementos se deu por meio de entrevistas semiestruturadas e visitas in loco em uma entidade voltada para o agronegócio localizada no estado do Rio Grande do Sul. Os dados coletados retratam quantidades e variedades reais que a entidade possui de ativos biológicos. Esses bens foram avaliados com conservadorismo, apropriando-se de normas vigentes com vistas em analisar os impactos no resultado das médias propriedades rurais. A partir das demonstrações contábeis do ano de 2017 apresentadas pela Empresa, a mesma apresentou um patrimônio líquido negativo de R\$ 300.332,53. Após valorização dos ativos biológicos a valor justo a Empresa passou a apresentar um patrimônio líquido positivo de R\$ 1.828.063,51, tornando-se uma empresa viável. O trabalho demonstrou a importância da utilização da IAS 41 na análise dos ativos biológicos a valor justo para melhor avaliar a viabilidade de empresas agrícolas de médio porte. Desta forma, buscou-se disseminar o conhecimento e esclarecer a importância da contabilidade, quando apresentada de forma condizente com a realidade torna-se uma aliada na tomada de decisão proporcionando melhoria nos negócios.

Palavras-chave: Ativos Biológicos. IAS 41. Contabilidade Agrícola.

ABSTRACT

The agribusiness presents meaningful results for the PIB (GDP – Gross Domestic Product), so it increases the search for trustful accounting information to support the decision making in the rural area. The objective of this study was to give real value to the biological assets for a medium rural property, evaluating the impacts in the result through the use of the IAS 41. This is an applied, descriptive and exploratory study case, realized with qualitative approach. The elements collection was made by semi structured interviews and visitations to an entity focused on agrobusiness located in Rio Grande do Sul state. The data collected portrait real quantities and variety of biological assets held by the entity. These goods were evaluated with conservatism, by appropriating the current standards aiming to analyze the impacts in the average of rural properties results. Considering the financial statements provided by the company in 2017, the same submitted a R\$ 300,332.52 negative net worth. After a fair value appreciation of biological assets, the company started presenting a R\$ 1,828,063.51 positive net worth, therefore becoming an effective company. The work illustrated the importance of using IAS 41 in the analysis of fair value biological assets to better evaluate the feasibility of medium-sized enterprises. In this way, we sought to disseminate the knowledge and clarify the importance of accounting, which, when presented in line with reality, becomes an ally to the decision-making providing business improvements.

Keywords: Biological Assets. IAS 41. Agricultural Accounting.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1:	Gastos com Folha de Pagamento - Mão de Obra e Encargos	32
Tabela 2:	Custos Incorridos - Cultura Temporária do Soja (Nov/Dez 2017)	33
Tabela 3:	Oliveiras - Plantadas no ano de 2015	33
Tabela 4:	Oliveiras - Levantamento em dezembro de 2017	34
Tabela 5:	Custo incorrido Arboricultura - Oliveiras em Formação	34
Tabela 6:	Saldo e Valorização dos Ativos Biológicos	35
Tabela 7:	Demonstrações Contábeis (2017)	37
Tabela 8:	Demonstrações Contábeis Ajustadas (2017)	38
Tabela 9:	Investimentos em Ativos Biológicos	41
Tabela 10:	Índices Econômicos e Financeiros em 31/12/2017	42

LISTA DE QUADROS

Quadro 1:	Principais Exigências Contábeis	17
Quadro 2:	Ativos biológicos, produto agrícola e produtos resultantes do processamento	20
Quadro 3:	Principais Ativos Biológicos	21
Quadro 4:	Síntese dos estudos de tomada de decisão	23
Quadro 5:	Elementos do levantamento bibliográfico	26
Quadro 6:	Questões aplicadas no roteiro de entrevistas	27
Quadro 7:	Síntese das Etapas do Trabalho	29
Quadro 8:	Respostas Entrevistas - Colaboradores e Gestores	40

LISTA DE ABREVIATURAS

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CDI	Certificados de Depósito Interbancário
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CONAB	Companhia Nacional de Abastecimento
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DRE	Demonstração de Resultados do Exercício
EMBRAPA	Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFRS	Normas Internacionais de Contabilidade
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
NBC TG	Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnicas Gerais
PIB	Produto Interno Bruto
PRONAF	Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar
PRONAMP	Programa Nacional de Apoio ao Médio Produtor Rural
RS	Rio Grande do Sul
Selic	Sistema Especial de Liquidação e Custódia
SPELL	Scientific Periodicals Electronic Library

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	Apresentação do Tema e Problema de Pesquisa	10
1.2	Objetivos	12
1.3	Justificativa	12
1.4	Delimitações	14
2	REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1	Informação Contábil	15
2.2	Ativos Biológicos	19
2.3	Tomada de Decisão	21
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	24
3.1	Classificação Metodológica	24
3.2	Etapas do Trabalho	25
3.3	Síntese das Etapas do Trabalho	29
4	RESULTADOS	31
4.1	Caracterização Empresarial	31
4.2	Demonstrações Contábeis	36
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	45
	REFERÊNCIAS	47

1 INTRODUÇÃO

1.1 Apresentação do Tema e Problema de Pesquisa

Na Contabilidade brasileira, devido as Leis 11.638/07 e 11.941/09 mudou-se a forma de apresentação das demonstrações contábeis, adaptando-as as formas de apresentação aceitas em nível mundial, com base no IASB (*International Accounting Standards Board*). Dentre essas mudanças, destaca-se a escrituração dos ativos biológicos e produtos agrícolas a valor justo, proporcionando prezar a valorização condizente destes bens. Para Wanderley, Silva e Leal (2012), o processo de convergência é indiscutível, e para tanto os ativos biológicos devem ser estudados e seus reflexos nas demonstrações contábeis devem ser compreendidos, porque a linguagem contábil uniforme é a chave fundamental para a sustentabilidade dos negócios.

A padronização contábil com vistas as Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS, trouxe consigo a IAS 41 (*International Accounting Standard*), que regulamentou a contabilização do setor agrícola. Conforme Cavaleiro, Kremer e Gimenes (2017), essa norma engloba a apresentação dos ativos biológicos (conjunto de animais e plantas vivos) de forma discriminatória, bem como, a mensuração a valor justo destes bens, desprezando a avaliação com base no custo histórico na maioria das situações. As transformações biológicas, como crescimento, produção, procriação e degeneração afetam diretamente a composição do ativo biológico, desse modo, comprova-se a impossibilidade da pertinência da aplicação do princípio de custo histórico (ALVES; PASCOAL, 2017).

O ramo do agronegócio participa expressivamente do mercado nacional. Segundo estimativa do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE (2017a), o setor primário representa 23% do Produto Interno Bruto (PIB) do país. A safra nacional estimada em 2017 foi de 242 milhões de toneladas, 30,3% superior à de 2016 (185,8 milhões de toneladas). A estimativa da área a ser colhida foi de 61,2 milhões de hectares, apresentando um acréscimo de 7,3% frente à área colhida em 2016 (57,1 milhões de hectares) (CONAB, 2015). Dados apresentados por Luz (2016), demonstram relevância para o Brasil, pois nos últimos 20 anos, as áreas plantadas obtiveram um crescimento de aproximadamente 40%, bem como, um aumento de 141% em produtividade.

Ao longo dos últimos anos, a agricultura e a pecuária progrediram em inovação de processos, sendo o agronegócio destaque adverso da realidade dos demais setores industriais e terciários, pois, irrompe em competitividade da sua produção no mercado global, resultado do desenvolvimento científico e tecnológico (SANTOS et al., 2018). Neste contexto, o agronegócio assume o papel de setor protagonista do crescimento perante a economia brasileira, pro-

movendo o País à condição de importante fornecedor de alimentos no mercado mundial, migrando da condição de importador para ser um dos maiores exportadores de alimentos (LUZ, 2016).

O conceito de agronegócio deriva da expressão *agribusiness*, atribuída a Davis e Goldberg (1957), e refere-se à soma total das operações de produção e distribuição de suprimentos agrícolas; das operações de produção na fazenda; do armazenamento, do processamento e da distribuição dos produtos agrícolas e itens produzidos a partir deles. Por outro lado a agropecuária está centrada nas atividades realizadas no âmbito da propriedade rural, o conceito de agronegócio, de base empresarial ou familiar, engloba toda a cadeia produtiva: antes, dentro e depois da porteira da propriedade rural (FEIX; LEUSIN JÚNIOR, 2015).

Para Davis e Goldberg (1957), o *agribusiness* moderno não pode ser visto como o resultado de um plano preconcebido. Por conseguinte, o momento é de exercer gestão de cadeias produtivas. Não existe mais, animais vivos, grãos e óleos. Existem sistemas que envolvem ciência, tecnologia, sementes, genética animal, preservação de solos, plantas e animais, órgãos regulamentadores, logística, distribuição, vendas e marketing. Logo, quando proferido o agronegócio, articula-se cadeias cada vez mais segmentadas, que englobam micros nichos de pequenos produtos até produtores em escalas de grãos, carnes e biocombustíveis (MEGIDO, 2017).

A representatividade do ramo do agronegócio é de suma importância para a economia mundial. É um setor com particularidades desafiadoras no quesito gestão, pois, apresenta ciclos de produção, atribuições de custos entre diferentes períodos, ou seja, informações contábeis peculiares dos ativos biológicos, os quais são representados por animais vivos e plantas (ALVES; PASCOAL, 2017). Segundo Vieira, Itavo e Aranha (2016), a mensuração desses ativos há tempos é feita somente com base no custo histórico, deixando de lado uma análise mais profunda da transformação destes bens, como, crescimento, envelhecimento, produção ou procriação, até sua comercialização.

O IASB reconhecendo estas circunstâncias contrárias e desfavoráveis, publicou a IAS 41 (2000), a primeira norma direcionada ao setor agrícola. No Brasil, através do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), no ano de 2009 foi publicado o CPC 29, o mesmo, retrata e interpreta sobre ativos biológicos e produtos agrícolas. Esse pronunciamento associado a norma determinam a mensuração e o reconhecimento dos ativos biológicos ao justo valor. A (CVM) Comissão de Valores Mobiliários, submeteu as companhias abertas a regularem-se ao CPC 29 conforme deliberação nº 596 no ano calendário de 2010, desta forma, passou a proporcionar às organizações informações contábeis fidedignas, que lhes permite uma melhoria na qualidade da tomada de decisão e da informação divulgada.

Fischer e Marsh (2013), especificam que a IAS 41 trouxe vantagens e desvantagens. Como vantagens afirmam que a agricultura e pecuária possuem peculiaridades, e que a mensuração destes bens pelo valor justo trará maiores benefícios para a propriedade, bem como, defendem que as demonstrações financeiras traduzem a realidade, gerando informações relevantes para os usuários internos e externos. Como desvantagens apontam a dependência de estimativas, como por exemplo, valor de mercado, e o reconhecimento de ganhos e perdas podendo representar um falso resultado (lucro ou prejuízo). Diante deste contexto, o presente estudo teve o propósito de responder o seguinte questionamento: **Qual o impacto da atribuição de valor justo a ativos biológicos nos resultados de empresas agrícolas de médio porte?**

1.2 Objetivos

O objetivo geral desta pesquisa foi demonstrar o impacto da atribuição de valor justo a ativos biológicos nos resultados de empresas agrícolas de médio porte.

Para tanto, os seguintes objetivos específicos devem ser alcançados:

- a. Identificar custos/despesas e valor justo associados aos ativos biológicos em propriedades rurais;
- b. Estruturar as informações adequando a utilização das demonstrações contábeis propostas pela IAS 41; e
- c. Avaliar os impactos na gestão do negócio com os resultados auferidos em relação a situação atual da propriedade.

1.3 Justificativa

No Brasil, a agricultura tem forte influência sobre o PIB. No ano de 2017 a agropecuária brasileira cresceu 15,2% no primeiro trimestre em relação ao mesmo período do ano anterior. No quarto trimestre do ano de 2016, o crescimento do setor foi de 13,4% IBGE (2017b), porém a perda média anual do Brasil em produtos, em virtudes de riscos, foi de R\$ 11 bilhões, representando 1% do PIB.

A mensuração e divulgação dos valores dos ativos biológicos apresentam dificuldades de exatidão, devido suas particularidades, como a transformação biológica que compreende os processos de crescimento e degeneração (FISCHER; MARSH, 2013). Enquanto uma indústria preocupa-se com desgaste e manutenção de seus bens tangíveis, a produtividade em propriedades rurais advém dos animais, plantas e outros elementos biológicos que estão sujeitos a doenças, pragas, entre outros. Nesse sentido, o desgaste dos ativos também deve ser avaliado

de forma distinta e dependendo do ativo biológico, para Fischer e Marsh (2013) esta relação com o tempo pode apresentar comportamentos distintos, pois, muitos ativos biológicos apresentam múltiplas produções.

O pronunciamento IAS 41, no Brasil trouxe grandes mudanças no tratamento contábil dos ativos biológicos e produtos agrícolas, principalmente no que se referem às suas bases de mensuração, substituindo a valorização a custo histórico pelo valor justo como base de avaliação (SILVA FILHO; MARTINS; MACHADO, 2013). A NBC TG 46, ostenta níveis de mensuração do valor justo, priorizando o menor valor quando a entidade não dispuser de informações confiáveis.

As transmutações no Brasil foram providas pela NBC TG 29, e regulamentadas pela deliberação da CVM número 596, tornando-as indispensáveis para as companhias de capital aberto. Essa obrigatoriedade passou a ser exigida a partir de 2010 em paridade com as demonstrações contábeis do ano de 2009.

O médio produtor rural, conforme Geller (2014) deve ser estudado de forma diferenciada, pois a classe é detentora de 22% das propriedades rurais existentes no Brasil, bem como, responsável por um quinto da renda gerada pela atividade agropecuária. Diante do exposto, por meio de revisão bibliográfica junto as bases do *Google Scholar* e biblioteca eletrônica SPELL (*Scientific Periodicals Electronic Library*) entre os anos de 2013 a 2018, buscou-se artigos que versassem sobre a contabilização e valorização dos ativos biológicos para pequenas e médias empresas do agronegócio. Em relação a esse porte empresarial o nível de abordagem teórico é escasso. Os estudos exteriorizam os dados apresentados por empresas de grande porte, as quais, devem seguir a obrigatoriedade retratada na IAS 41.

O presente estudo teve o intuito de interpretar e analisar, se uma empresa de médio porte, adotou as demandas da legislação vigente que trata da valorização dos ativos biológicos a valor justo, bem como, identificar os impactos que a mesma representa no resultado líquido anual. No tocante a gestão empresarial, busca-se propagar conhecimento gerencial direcionado as Normas Internacionais, conduzindo a empresa apresentar de forma harmoniosa e fidedigna suas demonstrações contábeis.

A apresentação transparente e fiel dos demonstrativos contábeis proporciona credibilidade empresarial para com os usuários internos e externos. No quesito gestão proporciona estratégias de ampliação da produtividade e segurança para acesso a financiamentos de terceiros e projetos governamentais específicos, como o "(PRONAMP), Programa Nacional de Apoio ao Médio Produtor Rural", criado para a safra 2008/2009, que era uma linha de crédito com condições convenientes e juros praticados pelo Tesouro Nacional, (GELLER, 2014).

Em virtude do que foi relatado, no que tange o valor justo dos ativos biológicos, quando

apresentados de forma convicta e transparente, poderá alterar de sobremaneira o resultado empresarial. Silva, Ribeiro e Carmo (2015), ressaltam que a mensuração do valor justo dos ativos biológicos impactam beneficemente no ativo total e no lucro líquido. Esse reconhecimento econômico de ganho ou perda, mesmo sem a efetiva movimentação financeira, poderá apresentar a realidade da empresa com mais convicção do que quando reconhecidos a custo histórico. Porém acrescentam, que o reconhecimento sem movimentação financeira retrata maior volatilidade ao lucro das entidades, podendo impactar significativamente no custo de capital, pois tudo que é volátil é considerado como um risco para os investidores.

1.4 Delimitações

Os dados para validação do estudo proposto foram obtidos em uma unidade produtiva de médio porte do agronegócio, sendo para sua generalização, necessário adaptações em função do ativo biológico particular de cada empresa. A propositura do tema está voltada para o auxílio na gestão que abrangem os ativos biológicos, bem como, a apresentação de valores confiáveis de custos e despesas do exercício para subsidiar a tomada de decisão. Com base na gestão do negócio, Shefrin e Statman (2000) relatam que alguns investidores têm poucas pretensões enquanto outros têm aspirações exclusivas e elevadas, ou seja, os investidores buscam sempre investir na riqueza.

Na pesquisa não se busca explorar os dados apresentados nas demonstrações contábeis existentes relacionados a tributação da entidade, apesar de dados desta natureza serem coletados e eventualmente utilizados na modelagem. Da mesma maneira que, gestões com base em comportamentos também não serão considerados. Consequentemente restringe-se em apresentar o impacto no resultado final com a atualização da IAS41/NBC TG 29, tendo como base a valorização dos ativos biológicos pelo valor justo, podendo este trabalho ser aprimorado em pesquisas futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresenta a revisão teórica necessária para a compreensão e fundamentação do tema. Assim, primeiramente abordam-se fundamentos da contabilidade agrícola e após são apresentados estudos sobre ativos biológicos e suas características. Por fim, os conceitos básicos pertinentes aos métodos de tomada de decisão aplicáveis ao contexto.

2.1 Informação Contábil

A contabilidade é considerada uma ferramenta detentora de informações, que deve ser disponibilizada de forma autêntica a quem interessar. A NBC TG Estrutura Conceitual (2011), identifica no item 12, que o objetivo dos relatórios contábil-financeiros é fornecer informações quanto a, posição patrimonial e financeira das entidades, ou seja, demonstram o desempenho e as mudanças na posição financeira, dando suporte para a tomada de decisão.

Em resumo para Antunes et al. (2012), as demonstrações contábeis são fontes de informações econômicas e financeiras que auxiliam os usuários em processos decisórios, para tanto, existe a necessidade de que essas informações quando disponibilizadas, sejam compreensíveis, relevantes, comparáveis e acima de tudo fidedignas, ou seja, instrumentos úteis para auxílio gerencial na tomada de decisão não somente para usuários internos, mas principalmente para externos.

No ano de 1966, a AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) afirmou que a contabilidade é um sistema de informações precisas, ou seja, é a prática das teorias gerais no campo das atividades econômicas apresentadas de forma quantitativa. Nos estudos realizados por Sajady, Dastgir e Nejad (2008), foi identificado que a informação contábil auxilia os gestores na tomada de decisão, torna os controles internos mais eficientes, melhora a qualidade dos relatórios financeiros, bem como ampara as negociações monetárias.

Em virtude de tudo o que foi mencionado, as informações contábeis são ferramentas imprescindíveis para as empresas, independentemente do porte empresarial e da atividade praticada. Conforme Moreira et al. (2013), a informação contábil verídica é um instrumento para lidar com problemas de gestão administrativa do empreendimento, pois, no mercado competitivo, onde os gestores necessitam tomar decisões a todo o momento, o uso de forma eficaz do mecanismo contábil poderá ser um diferencial perante a concorrência.

Contabilidade Agrícola

De forma global, a contabilidade tem como meta a geração de informações úteis para que os usuários da mesma, possam tomar decisões assertivas para o crescimento das entidades. Para isso conforme, Brito et al. (2014), a mensuração e divulgação deve ser congruente, isto é, refletir a situação econômico-financeira dos negócios a que se referem. As empresas estão sujeitas a intervenções e mudanças constantes. Para tanto, espera-se que a contabilidade acompanhe essas transições dando sustentabilidade as informações, com o intuito de coadjuvar as decisões dos gestores.

A atividade agrícola, bem como seu processo de produção sempre foi significativamente diferenciado dos demais setores, especialmente devido as características voltada a produtividade agropecuária. Essas atividades, conforme Cornel e Stefea (2013), apresentam uma forte dependência em relação as condições climáticas naturais. Além disso, essa atividade combina trabalho, terra, animais, plantas, clima e energia solar para extrair produtos de suma importância como, alimentos e matérias primas (BOHUSOVA; SVOBODA, 2017).

Os profissionais contábeis possuem tarefas importantes como: implementar a contabilidade e a gestão do agronegócio no meio rural; diminuir a distância entre contador e proprietário, e; conscientizar o produtor que a contabilidade é uma importante ferramenta de gestão. Isso se faz necessário, pois, muitos empresários rurais não buscam o conhecimento na legislação para gerir os seus negócios. O grande problema se dá pela confiança que os produtores agregam a suas experiências, acreditando que podem identificar com suas próprias premissas, através de fatos existentes, o que é favorável ou desfavorável para a gestão da entidade (DIAS; ANDRADE; GOMES FILHO, 2019).

Para Kurniawan, Mulawarman e Kamayanti (2014), a contabilidade agrícola é baseada em pessoas, ou seja, muitas vezes conduzida de forma simples pelos proprietários. Essas entidades agrícolas, tais como fazendas, área de pesca, silvicultura e criação de animais geralmente são propriedades privadas. Na contabilidade baseada em pessoas, não há separação entre negócios e o agricultor. Este fato é motivado pelo entendimento de que a agricultura satisfaz as necessidades básicas da família do empresário rural. Hofer et al. (2011), exteriorizam que o número de pequenos e médios produtores rurais que buscam a contabilidade como ferramenta de gestão, ainda é muito pequeno. Consequentemente a maioria desses empresários administram suas atividades de forma informal.

Conforme Wanderley, Silva e Leal (2012), a organização deve atentar para três pontos em relação a contabilização dos ativos biológicos: apresentar a conciliação das mudanças no valor contábil de ativos biológicos entre o início e o fim do período corrente, que irá incluir o

ganho ou perda decorrente da mudança no valor justo menos a despesa de venda; os aumentos devido às compras; e as reduções atribuíveis às vendas e aos ativos biológicos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos mantidos para essa finalidade.

No que tange à divulgação contábil para ativo biológico, cujo valor justo não possa ser mensurado de forma confiável e caso a entidade mesure ativos biológicos pelo custo, menos qualquer depreciação e perda no valor recuperável, no final do período deve realizar as divulgações conforme exigências apresentadas no Quadro 1.

Quadro 1: Principais Exigências Contábeis

1	Descrição, dissertativa ou quantitativa, do montante de cada grupo de ativos biológicos e o montante acumulado
2	Distinção entre ativos biológicos consumíveis e de produção, ou ainda, entre ativos biológicos maduros ou adultos e imaturos ou juvenis
3	O ganho ou a perda proveniente da mudança no valor justo menos a despesa de venda de ativo biológico deve ser incluído no resultado do exercício em que tiver origem
4	Evidenciar o método e as premissas significativas aplicadas na determinação do valor justo
5	Evidenciar a existência e o total de ativos biológicos cuja titularidade legal seja restrita e o montante deles dado como garantia de exigibilidades
6	Evidenciar o montante de compromissos relacionados com o desenvolvimento ou aquisição de ativos biológicos
7	Evidenciar as estratégias de administração de riscos financeiros relacionadas com a atividade agrícola
8	Apresentar a conciliação das mudanças no valor contábil de ativos biológicos entre o início e o fim do período corrente, que irá incluir o ganho ou perda decorrente da mudança no valor justo menos a despesa de venda
9	Explicação sobre a razão pela qual o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável

Fonte: Wanderley, Silva e Leal (2012)

Stroeher e Freitas (2006) identificaram que a relação entre profissionais da área contábil e pequenos empresários é feita de forma recatada. Isso ocorre porque os proprietários não se apropriam de conhecimento suficiente sobre os benefícios que a contabilidade proporciona para a gestão dos negócios e, por conseguinte os profissionais contábeis não relatam o potencial de auxílio que essa ferramenta proporciona.

Para Dias, Andrade e Gomes Filho (2019) a contabilidade no agronegócio carece de planejamento, pois os produtores rurais figuram a contabilidade somente como fonte de tributos, não usufruindo dessa importante ferramenta para gestão de recursos econômicos e financeiros.

Scardera (2013) ressalta que a apresentação das demonstrações contábeis de forma harmoniosa, disponibiliza dados essenciais das atividades agrícolas exploradas, o que proporciona uma amplitude na credibilidade empresarial, bem como, aumenta o nível de competitividade.

O ramo do agronegócio, desde os primórdios, é considerado relevante para a economia global, porém, os órgãos normativos contábeis, como o IASB e o FASB (*Financial Accounting Standards Board*), não deram muita importância para a contabilização das atividades agrícolas. Somente no ano de 2000, foi emitida uma norma internacional direcionada ao setor - IAS 41, a qual, para Cavalheiro, Kremer e Gimenes (2017) transmitem várias considerações importantes para a contabilização, incluindo o requisito de apresentar ativos biológicos em declarações de forma discriminatória, bem como o valor justo desses bens, descartando a avaliação histórica de custos na maior parte dos casos.

Tempestividade Contábil

A NBC TG Estrutura Conceitual em sublevação no CPC 00 R1 (2011), prevê que a tempestividade é a disposição das informações contábeis aos usuários em tempo oportuno. Do mesmo modo, que trata da qualidade da informação contábil sob dois envoltórios: Características Qualitativas Fundamentais e Características Qualitativas de Melhorias. As primeiras retratam a importância das informações fidedignas. Em contrapartida as Características Qualitativas de Melhoria abrangem a Comparabilidade, Verificabilidade, Tempestividade e Compreensibilidade.

De acordo com, Salvador et al. (2018), as demonstrações contábeis de forma tempestiva, auxiliam as entidades na redução de gastos, proporcionando um aumento no rendimento produtivo. As informações são de grande relevância para dar suporte aos procedimentos estratégicos do negócio em tempo real, bem como proporcionar possibilidades de melhorias para o futuro. Todo o aperfeiçoamento empresarial será relevante e confiável se for difundido de forma tempestiva. A tempestividade e o conservadorismo representam transparência. Ambos exploram informações publicadas que compuseram os resultados finais, ou seja, controlam os ganhos e perdas econômicas (CASCINO et al., 2010).

Como descrito por Hassan e Zakiah (2014), a sobrevivência das empresas no mercado competitivo depende de alguns fatores que englobam as demonstrações contábeis. A fidelidade das informações é uma particularidade qualitativa para os usuários externos (investidores, entidades financeiras e profissionais, entre outros). Esses usufrutuários necessitam receber esses informativos tempestivos, relevantes e confiáveis.

Nesta conjuntura, a contabilidade é uma ferramenta de gestão que independe do porte

empresarial e da atividade exercida. Essa ferramenta quando implementada e apresentada de forma fidedigna, possibilita aos usuários internos e externos, análises financeiras, patrimoniais e econômicas das entidades.

A seguir, serão apresentados estudos direcionados a gestão dos ativos biológicos, destacando particularidades e dificuldades de controle dos mesmos.

2.2 Ativos Biológicos

De acordo com a IAS 41, ativos biológicos são, ovinos, suínos, bovinos de corte, aves, peixes, vacas leiteiras, árvores ou plantas para colheita. Os ativos biológicos, possuem características próprias, o que os diferem dos ativos não vivos porque passam por transformações biológicas ao longo de suas vidas, como, crescimento, degeneração, produção ou procriação, resultando em mudanças nos benefícios econômicos futuros (BOHUSOVA; SVOBODA, 2017). Svoboda e Bohusova (2017) relatam a importância da norma IAS 16, que traduz que as plantas do portador são mensuradas pelo custo, menos qualquer depreciação acumulada e *impairment*, com as alterações reconhecidas no resultado ou pelo valor justo em cada data de reavaliação, deduzido de qualquer depreciação e diminuição acumulada subsequente.

Como os ativos biológicos não possuem o mesmo caráter, Bohusova e Svoboda (2017), mencionam que plantas biológicas portadoras maduras (árvores frutíferas, palmeiras de óleo ou árvores de borracha) são bens semelhantes a outros ativos tangíveis de longo prazo, como propriedades, instalações e equipamentos. O principal motivo é que esses ativos são maduros e produzem produtos agrícolas durante vários períodos até serem descartados no final de suas vidas úteis. Isso desencadeou a visão de que sua operação é bastante semelhante à da fabricação e, portanto, deve ser contabilizada como propriedade e equipamento, de acordo com a IAS 16, permitindo o uso de um modelo de custo (DAMIAN et al., 2014).

Para mensuração dos bens biológicos, existem duas formas possíveis de medição, custo e valor justo. A substância de todos os tipos de ativos biológicos difere significativamente, especialmente plantas e animais. As maneiras apresentadas, para medir todos os tipos de ativos biológicos não é satisfatória. A diferença mais significativa é observável entre plantas maduras e ativos biológicos em forma de animais vivos (SVOBODA; BOHUSOVA, 2017).

No Brasil, a IAS 41 está representada junto ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC) na NBC TG 29 (R2), e tem por objetivo divulgar o tratamento contábil e as divulgações dos ativos biológicos e produtos agrícolas. Esta norma deve ser aplicada na contabilização dos seguintes itens: ativos biológicos, exceto plantas portadoras; produção agrícola no ponto de colheita; subvenções governamentais. No Quadro 2, são apresentados alguns tipos de ativos

biológicos e seus correspondentes produtos agrícolas, tal como os produtos resultantes do processamento após a colheita.

Quadro 2: Ativos biológicos, produto agrícola e produtos resultantes do processamento

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

Fonte: NBC TG 29 Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas

Quanto ao produto agrícola, proveniente do ativo biológico, deve ser mensurado pelo valor justo menos a despesa de venda no momento em que é colhido. No momento da colheita deve ser aplicada a norma NBC TG 16 (R2), a qual, trata os estoques. Esses bens devem ser avaliados no ativo pelo custo ou valor líquido, entre os dois, o menor. O custo do estoque é conceituado como sendo o valor pelo qual o ativo é incorporado à empresa, ou seja, o custo de aquisição, fabricação (inclusos todos os gastos necessários para que esse bem possa produzir benefícios futuros), este por sua vez, somente será reconhecido no resultado das entidades no momento que proporcionalizará receitas.

O Quadro 3 apresenta dados que caracterizam os principais ativos biológicos identificados na literatura. Existem particularidades a serem consideradas no momento da caracterização dos ativos biológicos de propriedades rurais. Estes envolvem produção vegetal ou animal, energia solar, clima, entre outros. A contabilização idônea desses bens é de suma importância, pois além de atender as normas legais, dá suporte para a tomada de decisão na gestão do agronegócio. A contabilização e mensuração é permitida pelo valor justo de todos os ativos biológicos. Por outro lado, a legislação também subsidia que alguns ativos devem ser classificados como imobilizado, por se tratarem de itens com a mesma função de produção das máquinas em indústrias, pois tem ciclos duradouros e repetitivos de produção.

Quadro 3: Principais Ativos Biológicos

Autor	Síntese do conceito
Svoboda e Bohusova (2017)	Enfatizam que os ativos biológicos são ovinos, bovinos, aves, peixes, árvores e plantas de colheita.
Cavalheiro, Kremer e Gimenes (2017)	Relatam a necessidade de gerenciamento da transformação biológica de ativos biológicos (plantas vivas e animais) em produtos agrícolas (produto colhido dos ativos biológicos).
Cornel e Stefea (2013)	Atividade que envolve trabalho, terra, animais, plantas, clima e energia solar.
Damian et al. (2014)	Salientam que os ativos biológicos maduros (árvores frutíferas) por produzirem por vários períodos deveriam ser contabilizados como imobilizado, por se assemelharem aos bens de fabricação.

Fonte: Elaborado pelo autor

2.3 Tomada de Decisão

As informações contábeis fidedignas são de grande relevância para a gestão das empresas, porém no que tange os ativos biológicos, Barros et al. (2012), mencionam que, as mesmas, estão oferecendo informações contábeis incompletas, e para piorar a situação transcrevem nas notas explicativas somente informações básicas e insignificantes. As entidades informam aos seus leitores que realizam a mensuração desses bens, conforme pressuposto na legislação vigente, as tornando desse modo, insuficientes para a assimilação da real situação desses ativos, em virtude da inexistência de dados que contribuam para análise dos critérios utilizados no reconhecimento, mensuração e evidenciação de seus ativos biológicos, situação essa, que compromete a tomada de decisão dos usuários dessas informações.

Para Kahan (2008), as decisões somente serão precisas, se os dados forem confiáveis. Os agricultores devem registrar todas as suas operações agrícolas, ou seja, possuir um acervo histórico dos bens ativos que foram ou serão utilizados em seus negócios. Esse acervo deve incluir dados que envolvem produtos, culturas, custos e rendas. Se esses registros forem precisos, eles nortearão os gestores em decisões futuras, tendo como base as tendências passadas.

Tanto agricultores como empresas do ramo do agronegócio precisam desenvolver estratégias de gerenciamento para lidar com eventos adversos e às vezes usar a assistência do governo. Por isso, na agricultura, é extremamente importante avaliar e gerenciar as informações para selecionar os melhores métodos de gestão (GIRDZIUTEA, 2012). Lazzarotto e Fioravanzo (2012), externalizam com base em fundamentos teóricos um modelo de capacitação gerencial que busca aprimorar a gestão da agricultura familiar. Esse por sua vez, apresenta alguns processos chaves como: caracterização geral da empresa produtiva, definição de gru-

pos de agricultores, identificação das prioridades gerenciais, desenvolvimento e validação do conjunto de ferramentas metodológicas e implementação de ações de capacitação.

O aspecto mais difícil de qualquer processo de decisão é implementar um plano. Seguir etapas e fornecer confiança e medições numéricas para implementá-lo, apresentando uma melhoria para cada situação analisada. Incluir um mecanismo para coletar os resultados do plano, comparar com os resultados esperados, e se necessário fazer planos para ajustes futuros nos ciclos de decisão, são estratégias de gestão (CRANE et al., 2013).

Na prática implantar um sistema de produção agrícola requer escolhas preferenciais por parte dos gestores. Para obterem sucesso, as decisões necessitam de base sistemática, bem como, o envolvimento do grupo, seja ele, empresarial ou familiar, nas etapas de planejamento. A abrangência do grupo da unidade produtiva na condução das ações também é definida como estratégia, pois, a comunicação e transferência de conhecimento das tecnologias existentes é um fato importante que tendem a melhorar os resultados. Outro ponto importante, é que a própria equipe pode elaborar instrumentos metodológicos que podem melhorar a capacitação gerencial do negócio (LAZZAROTTO; FIORAVANÇO, 2012).

A agricultura é um setor único devido à sua dependência do clima, solo e das variáveis biológicas. Para tanto, Girdziutea (2012), ressalta que na agricultura é vital identificar e avaliar riscos para garantir que as decisões tomadas na fazenda tragam resultados positivos. A literatura científica descreve muitos métodos de avaliação de risco, porém para medir a importância das diferentes fontes de risco, que influenciam as decisões dos agricultores e a construção de ferramentas de gestão para auxiliar o processo de tomada de decisão, receberam menos atenção na literatura.

O principal objetivo que contribui para a existência e o sucesso de uma empresa está direcionado a identificação, quantificação, gerenciamento e controle potencial de fontes de perdas. Segundo, Mikus (2001 apud THEUVSEN, 2013) a literatura distingue gerenciamento de risco geral e especial. O gerenciamento geral de riscos aborda todos os tipos de riscos, enquanto a gestão de risco especial se concentra apenas em riscos que podem ser segurados por uma companhia de seguros, por exemplo, riscos de incêndio ou granizo.

Os produtores devem decidir entre diferentes alternativas com vários níveis de risco. Essas alternativas com risco mínimo podem gerar pouco lucro. As alternativas com alto risco podem gerar o maior retorno possível, mas podem representar mais riscos do que o produtor deseja suportar. A escolha perfeita e ideal deve equilibrar o potencial de lucro e o risco de perda. Tudo se resume à gestão, e não há respostas fáceis (CRANE et al., 2013). A tomada de decisões é a principal atividade de gerenciamento. No início da temporada de cultivo, os agricultores devem tomar decisões sobre o que plantar, e quais as taxas de semeadura e os

níveis de fertilizantes a serem utilizados. O rendimento e os preços obtidos não serão conhecidos com certeza por vários meses, ou mesmo vários anos no caso de culturas penduráveis e gado. A diversificação espalha riscos e é uma estratégia bem sucedida de gerenciamento, porque provavelmente nem todas as empresas e operações agrícolas serão afetadas da mesma forma. Os agricultores devem optar por estratégias de mudança na gama de produtos para o plantio e comercialização (KAHAN, 2008).

Por fim, o Quadro 4 apresenta os principais motivadores para o desenvolvimento do processo de tomada de decisão analítico, baseado nos estudos encontrados na literatura.

Quadro 4: Síntese dos estudos de tomada de decisão

Autor	Descrição dos estudos
Barros et al. (2012)	Ênfase no detalhamento e controle contábil dos ativos biológicos para contribuição na tomada de decisão. A preocupação das entidades está voltada para atender a regulamentação e não com a gestão de seus negócios.
Crane et al. (2013)	Implementar um plano; Instrumentos de medição confiáveis para obter informações necessárias e comparar os resultados com o que foi projetado, podendo assim, melhorar e ajustar os planos para ciclos futuros.
Girdziutea (2012)	Métodos comuns com base científica; generalização e análise comparativa dos riscos na agricultura. Estratégias de gestão, porém a literatura é escassa em relação a gestão.
Kahan (2008)	Informações precisas e confiáveis; Histórico e controle de registros agrícolas.
Theuvsen (2013)	Gestão de riscos na agricultura: gerenciamento de riscos gerais, o qual, engloba todos os tipos de riscos e gerenciamento de riscos especiais, que são aquelas que podem ser segurados.

Fonte: Elaborado pelo autor

Os estudos, via de regra, relatam que as entidades estão preocupadas a atender a legislação, desta forma, deixam de lado a possibilidades de enriquecer a gestão dos seus negócios. Comumente a preocupação no agronegócio está voltada para a gestão de riscos. Existem riscos gerais que englobam todos os tipos, como existem riscos especiais que englobam os que podem ser assegurados garantindo reposição de parte da produção em caso de sinistros. Os riscos são apresentados como fonte de preocupação, que necessitam de planos estratégicos para controle, porém a literatura se apresenta desprovida de métodos de gestão.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Classificação Metodológica

Quanto a natureza da pesquisa caracteriza-se como aplicada, sendo um estudo de caso, com o objetivo de compreender e abordar um fenômeno real, buscando informações verídicas para aprimorar o desempenho nos processos de tomada de decisão de uma empresa que desempenha atividades voltadas a agricultura (TURRIONI; MELLO, 2012). Em relação aos mecanismos técnicos o estudo destaca-se como documental, pois os dados analisados foram extraídos do sistema contábil da entidade. Conforme Gil (2017), a análise documental utiliza dados de fonte bruta, ou seja, tem como base materiais que ainda precisam ser tratados de forma analítica ou que ainda, possam ser reproduzidos de acordo com os objetivos da pesquisa.

Quanto aos objetivos evidencia-se como descritiva e exploratória, pois visa caracterizar, bem como, identificar os ativos biológicos existentes em uma média propriedade rural. O método descritivo, visa fundamentar através de estratégias de pesquisa para observar e descrever comportamentos, incluindo a identificação de fatores que possam estar relacionados com um fenômeno em particular (FREIXO, 2013). Já em relação a metodologia exploratória conforme Turrioni e Mello (2012), expande conhecimento no tomador de decisão envolvido no processo, com o objetivo de desenvolver o conhecimento de um determinado campo de especialização e, a partir dele, obter um conjunto de critérios que podem ser transformados em indicadores de desempenho, levando em consideração a percepção pessoal e os valores do próprio tomador de decisão.

Quanto a abordagem, a mesma, será qualitativa, de modo que os aspectos ocorrem quando as preocupações dos gestores forem identificadas, durante o estágio de estruturação da mesma, especialmente no desenvolvimento de elementos primários de avaliação. (TURRIONI; MELLO, 2012). A presente abordagem foi aplicada a um estudo de caso baseado em uma entidade voltada para o agronegócio, localizada no estado do RS, a qual recomenda-se que ao ser generalizada sejam realizadas as devidas adaptações. Yin (2003) define que, um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro do seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos. Desta forma busca-se a informações contábeis fidedignas que ampare a tomada de decisão em uma propriedade rural voltada a atividades do agronegócio.

3.2 Etapas do Trabalho

O trabalho foi conduzido de acordo com as seguintes etapas:

1. Identificação e análise do problema pesquisado;
2. Caracterização dos principais ativos biológicos com base associada à literatura;
3. Levantamento das informações em campo associadas ao estudo de caso;
4. Verificação dos dados coletados, contrapondo com as informações existentes;
5. Ajustes dos dados com base legal na legislação;
6. Diagnóstico dos efeitos na tomada de decisão, com base nos dados levantados do estudo de caso;
7. Análise e discussão dos resultados.

Este estudo está fragmentado nos sete momentos relacionados acima e que são descritos a seguir.

Identificação e análise do problema pesquisado

Visita prévia a entidade, com a intenção de obter junto aos proprietários, autorização para prosseguir o estudo. Na data do primeiro contato presencial, os mesmos se dispuseram a incentivar a exploração dos dados para buscar entendimento aos problemas enfrentados relativos as demonstrações financeiras da entidade.

Revisão da literatura

No que tange as fontes de informações e procedimentos técnicos, o presente estudo teve como base preliminar a pesquisa bibliográfica junto a plataforma web SPELL, a mesma, disponibiliza gratuitamente produções científicas, com ênfase nas áreas de Administração Pública e de Empresas, Contabilidade e Turismo. Inicialmente buscou-se robustez em material já elaborado provido de artigos publicados nos últimos cinco anos, os mesmos, quando encontrados foram analisados. No levantamento bibliográfico, foi possível identificar e caracterizar de forma consistente os ativos biológicos e o detalhamento das suas particularidades. No Quadro 5, apresenta-se uma síntese dos procedimentos de pesquisa.

A pesquisa bibliográfica, possibilitou a identificação da importância da contabilidade como ferramenta de apoio aos gestores das entidades. Para tanto, Dias, Andrade e Gomes Filho (2019) ressaltam que somente a informação contábil não desenvolve as atividades, mas esse instrumento serve de base para gerenciar, controlar e planejar as necessidades do negócio.

Quadro 5: Elementos do levantamento bibliográfico

Palavras-chave	Ativos Biológicos; Gestão no Agronegócio; Riscos Estratégicos; Agribusiness Management; Agriculture Management; Biological Assets; Depreciation of Biological Assets; Risks Agriculture; Risk Management.
Seleção de Bibliografia	Revistas renomadas nacionais e internacionais, direcionadas para a agricultura, agronegócio, contabilidade agrícola e tomada de decisão.
Base de Pesquisa	Revistas de Administração, Agronegócio, Agropecuária, Agricultura, Contabilidade e Sustentabilidade; Department of Agricultural Economics and Rural Development; Journal of Finance; Elsevier; Journal of Accounting and Finance; Agricultural Risks and Risks Management.

Fonte: Elaborado pelo autor

Considerando a gestão de tomada de decisão, a mesma está voltada pontualmente para o controle dos riscos e investimentos direcionados ao crescimento do pequeno nicho que envolve o agronegócio, nesses quesitos a literatura é escassa. Lopes (2017), expõe a nível Brasil, que existe carência de um sistema de inteligência estratégica que capacite o país a estudar e tratar de forma coordenada o conjunto obscuro de riscos e perigos para a agropecuária. O autor destaca que isso poderá comprometer a capacidade brasileira de seguir na linha de frente do agronegócio global.

Levantamento das informações em loco

A coleta de dados foi através de análise documental que englobou a verificação do patrimônio registrado, tendo como base registros contábeis, notas fiscais e informações obtidas junto aos proprietários, profissionais contábeis e demais colaboradores. Após foi utilizada a técnica de entrevistas semiestruturadas com questões abertas, as respostas foram transcritas, porque não foi permitido gravá-las. Estas foram realizadas com os gestores, veterinário, técnicos e funcionários da pecuária e da agricultura. De acordo com Hair et al. (2005) as entrevistas não estruturadas possibilitam o respondente a ter liberdade para interpretar acontecimentos, da mesma maneira que, oportunizam opinar sobre eventos, isso porque não existe um roteiro pré determinado a seguir. O Quadro 6 apresenta as questões propostas nas entrevistas.

Após análise e interpretação das informações obtidas nas entrevistas de forma individual, foram mapeados os ativos biológicos existentes na propriedade rural, os mesmos, foram separados por variedade/ou atividade agrícola e pecuária.

Quadro 6: Questões aplicadas no roteiro de entrevistas

Questões
1. A quanto tempo trabalhas no ramo do agronegócio?
2. Qual conhecimento tens relacionados a Legislação vigente IAS 41/CPC29?
3. Em relação aos estoques de produção agrícola e animais vivos, quais são os recursos utilizados para os devidos controles?
4. As Demonstrações Contábeis/Financeiras como são analisadas/ou apresentadas pela entidade?
5. Quanto a gestão, existe planejamento de melhorias dos controles internos? Bem como possibilidade de mudar a forma de controlar os bens da entidade?

Fonte: Elaborado pelo autor

Bovinos e Ovinos

No que tange as atividades voltadas para a pecuária, a entidade trabalha somente com a atividade de gado e ovinos para corte, ou seja, cria, compra, vende e revende esses ativos vivos. Quanto ao reconhecimento e mensuração a valor justo, a NBC TG 29 estipula critérios que as entidades precisam observar como: controlar o ativo como resultado de eventos passados; provar que benefícios econômicos futuros associados a esse ativo fluirão para a entidade; e o valor justo ou o custo do ativo puder ser mensurado de forma confiável. Como exemplo, tanto em relação ao bovino como ao ovino, para apurar o valor justo, deverá ser efetuado um controle minucioso a partir do momento da aquisição, nascimento ou época de desmama, bem como agregar todos os gastos até o momento de sua comercialização. Em relação a esses bens, como a empresa não possuía um controle de custos agregados dos animais desde o nascimento até o presente momento, utilizou-se de forma conservadora o valor de mercado no Estado do Rio Grande do Sul (RS) por meio de dados disponibilizados no site de cotações - (AGRO LINK, 2017). Para esta análise foi utilizado o valor de venda do quilograma vivo do animal com margem de redução de 10% considerada como margem de negociação. Desta forma, foi realizada a pesagem de todos os animais por variedade no final do ano de 2017.

Culturas Permanentes - Oliveiras

Em relação a essa cultura a empresa não foi apresentada prova documental da compra das mudas de oliveira. Desse modo, foi necessário realizar entrevistas em empresas vizinhas do mesmo ramo e buscar informações via e-mail, com diretor de uma empresa da Serra Gaúcha, para obtenção de dados relacionados à cultura deste ativo para analisar o custo de implantação

do pomar e o tempo de início da produção. Também se fez necessário a contagem das mudas de oliveira, classificando-as por variedade. Conforme a NBC TG 27 (R4) as plantas, caso das oliveiras, são consideradas "planta portadora" que é um bem vivo que: é utilizado na produção ou no fornecimento de produtos agrícolas; é cultivado para produzir frutos por mais de um período; e tem uma probabilidade remota de ser vendido como produto agrícola, exceto para eventual venda como sucata. A norma ainda, estabelece que deve ser agregado a esses bens todos os custos incorridos até o momento de produção efetiva. Quando o bem estiver em produção deve-se reconhecer no resultado o custo com os desgastes.

Safra em Formação - Soja

A partir da prova documental, com notas fiscais de sementes, adubos e proventos trabalhistas, o plantio do soja, foi a cultura acompanhada na íntegra, pois teve seu início no mês de novembro de 2017. Todos os gastos do exercício foram contabilizados como custos incorridos de safra em formação. A NBC TG 16 (R2) descreve que em todos os casos, as entidades devem mensurar seus produtos agrícolas no momento da colheita ao seu valor justo, menos a despesa de venda. Esta Norma assume a premissa de que o valor justo do produto agrícola no momento da colheita pode ser sempre mensurado de forma confiável.

Verificação dos dados coletados, contrapondo com as informações existentes

As informações coletadas foram tabuladas para elaboração de demonstrações contábeis com vistas a legislação da IAS 41 e Normas Brasileiras de Contabilidade. Essas foram comparadas e analisadas com as que a entidade recebeu dos profissionais contábeis. Para uma melhor apresentação dos resultados, foram acrescentadas ao estudo análises de balanço, como Análise Vertical e Horizontal, possibilitando diagnosticar e balizar as diferenças apresentadas nas Demonstrações Contábeis do período. Por fim, foram expostos índices financeiros e econômicos com o intuito de identificar de imediato ações que possam melhorar a gestão empresarial.

Ajustes dos dados com base legal na legislação

Foi realizado o estudo a partir de dados idôneos dos ativos biológicos da entidade, sendo os mesmos dispostos em planilhas para melhor analisar os dados a luz da realidade econômica e financeira.

Diagnóstico dos efeitos na tomada de decisão com base nos dados levantados do estudo

Com os resultados aperfeiçoados com viés promovido pela legislação, as pequenas e médias empresas devem usufruir desses benefícios para auxiliar na tomada de decisão. Os gestores das áreas rurais, devem se ater as informações contábeis para ajustar os controles de seus estoques e transformações biológicas de seus ativos (BARRETO et al., 2016). Para Dias, Andrade e Gomes Filho (2019) o produtor rural precisa se conscientizar de que, a contabilidade, quando elaborada com base em informações verídicas torna-se uma importante ferramenta de gestão, e não haverá sucesso sem decisões eficientes.

Análise e discussão dos resultados

Uma vez coletados e analisados os dados, o modelo computacional proporcionou a comparabilidade para validar se as informações a partir das demonstrações contábeis estavam adequadas ao preconizado na literatura. No próximo capítulo é apresentada a técnica aplicada aos dados levantados com posterior análise e discussão dos resultados.

3.3 Síntese das Etapas do Trabalho

O Quadro 7 apresenta a síntese das principais etapas da pesquisa associadas às técnicas de coleta e aos objetivos do trabalho.

Quadro 7: Síntese das Etapas do Trabalho

Etapas	Técnicas	Objetivos
Revisão da Literatura	Pesquisa bibliográfica	a
Estudo de Campo	Entrevistas e observações	a
Contraposição dos resultados do campo	Análise de conteúdo e triangulação	b
Ajustes dos ativos a valor justo	Harmonização contábil	b
Análise e discussão dos resultados	Análise e triangulação	c, Geral

Fonte: Elaborado pelo autor

Inicialmente foi realizada uma revisão da literatura, visando identificar ativos biológicos e suas características, bem como sua classificação. O estudo se deu através de visitas em loco, com o intuito de coletar dados de bens existentes na propriedade rural. Foram totalizadas quatro visitas a campo, enfatizando que o maior controle se deu no mês de dezembro de 2017. A

abordagem foi realizada com os envolvidos nas atividades agropecuárias de forma voluntária, por meio de entrevistas semiestruturadas. As informações externas foram coletadas através de visitas em empresas com o mesmo ramo de atividades, telefonemas e correio eletrônico. Os dados foram planilhados, analisados e apresentados através de demonstrativo contábil. Esse foi contraposto com os demonstrativos devidamente encerrados pela assessoria contábil da entidade, podendo os mesmos serem debatidos, mensurados e ajustados para estampar a real situação econômica/financeira da empresa rural.

4 RESULTADOS

Esta seção retrata os resultados do presente estudo, e para tanto, foi segmentado em 4 partes. Primeiramente é apresentada a caracterização da entidade, bem como a tabulação dos dados dos ativos biológicos identificados de forma presencial, com análise documental e resultados das entrevistas. Em seguida constam as demonstrações contábeis apresentadas a organização do exercício 2017. A terceira etapa evidencia as demonstrações contábeis em dois aspectos, com ajuste dos ativos biológicos a valor justo e custos incorridos e sem os devidos ajustes. Por fim são apresentados os resultados identificados, e implicações para a gestão do negócio.

4.1 Caracterização Empresarial

A instituição de análise é uma propriedade rural, que possui aproximadamente 510 hectares, nesta pesquisa foi denominada de Empresa X, com o intuito de preservar sua confiabilidade. Caracteriza-se como empresa de médio porte conforme dados do INCRA (Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária). A EMBRAPA (Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária) confirma que cada módulo fiscal do município onde está a sede da empresa é representado por 35 hectares. Localizada nas proximidades da divisa com Uruguai, na região denominada como campanha, na cidade de Candiota, Estado do Rio Grande do Sul (RS). Essa área de terra foi adquirida no ano de 2000 por uma família domiciliada no mesmo estado, na encosta superior do Nordeste, denominada Serra Gaúcha. Família tipicamente descendente de italianos, tinha como intuito nos primórdios constituir uma empresa voltada para a vitivinicultura, criação de ovinos e bovinos.

Pela sazonalidade e alta competitividade do ramo da vitivinícola, a família acabou desistindo do plantio de videiras, bem como da produção de vinhos próprios. Atualmente a entidade jurídica, se assemelha a uma típica e tradicional fazenda do pampa gaúcho, possui criação de bovinos da raça *braford* e cabanha de ovinos da raça *texel*. No ano de 2015 buscou expandir os negócios, partindo para o plantio de 4 variedades de oliveiras (*arbequina*, *arbosana*, *koroneiki* e *picual*) e soja.

Dados Estatísticos e Descritivos dos Ativos Biológicos

A NBC TG 29 trata dos ativos biológicos, e esse procedimento técnico foi emitido após a aprovação da Lei nº 11.638/07 e consiste em atribuir um preço justo a esse bem que será

negociado no mercado. Diante do exposto, entabula-se nesta seção os dados apurados com base em visitas em loco, entrevistas individuais com gestores, colaboradores e prestadores de serviços. Salienta-se que por fragilidade documental da entidade pesquisada, houve a necessidade de buscar informações junto a outras organizações voltadas ao ramo do agronegócio. A Tabela 1 apresenta os custos incorridos com proventos trabalhistas no exercício findo em 2017.

Tabela 1: Gastos com Folha de Pagamento - Mão de Obra e Encargos

Mão de Obra e Encargos	Valores
Colaborador Bovinos	R\$ 38.011,45
Colaborador Bovinos	R\$ 3.348,56
Colaborador Oliveiras	R\$ 7.061,45
Colaborador Oliveiras	R\$ 1.797,45
Colaborador Oliveiras	R\$ 13.346,23
Colaborador Ovinos	R\$ 27.184,59
Colaborador Soja	R\$ 17.804,37
Colaborador Soja	R\$ 1.797,45
Colaborador Soja	R\$ 13.346,23
Total Geral	R\$ 123.697,78

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Na Tabela 1 apresenta-se os custos apurados no ano de 2017 relacionados a mão de obra e encargos trabalhistas. Neste período a empresa contou com 09 colaboradores. Os mesmos, foram direcionados conforme a ocupação direta a cada ativo biológico. Na análise das demonstrações contábeis de posse da entidade, foi observado que o valor foi computado totalmente como custo do exercício totalizando neste ano o valor de R\$ 123.697,78.

A Tabela 2 retrata o custo incorrido até o momento agregado a cultura temporária - Soja. O plantio dessa cultura acontece uma vez a cada safra, quando finalizada a colheita, é necessário refazer a semeadura para obter uma nova produção. Em relação a essa cultura, foram replantados 430 hectares e foi possível fazer o acompanhamento detalhado até findar o exercício.

O replantio ocorreu no mês de novembro do ano estudado, tendo como prazo final da safra, abril do ano seguinte. No exercício foi considerando gasto com mão de obra que totalizou R\$ 32.948,05. Os custos com sementes, adubos e agrotóxicos utilizados para sua formação foram comprovados mediante documentação e totalizaram R\$ 246.740,86. Essa cultura por estar em andamento foi apresentada nas demonstrações contábeis findas no ano de 2017 como “Cultura Temporária em Formação - Soja” (Ativo Circulante – Estoques).

Salienta-se que após o término da safra (colheita), o saldo da conta contábil “Cultura

Tabela 2: Custos Incorridos - Cultura Temporária do Soja (Nov/Dez 2017)

Gastos - Safra em Formação - 430 HA	Valores
Adbos	R\$ 102.658,86
Sementes	R\$ 144.082,00
Mão de Obra e outros custos	R\$ 32.948,05
Total Geral	R\$ 279.688,91

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Temporária em Formação - Soja”, deverá ser transferida para estoque de "Produtos Agrícolas", e avaliada a valor justo, agregando os gastos para com a comercialização.

A entidade, com o propósito de minimizar riscos, desde dezembro do ano de 2015 buscou diversificar sua produção agrícola e optou pelo plantio de Oliveiras. No referido ano foram plantadas 4.354 mudas em 5,83 hectares. A Tabela 3 apresenta as variedades e quantidades plantadas no início desta cultura permanente.

Tabela 3: Oliveiras - Plantadas no ano de 2015

Variedade	Quantidade	Ano de Plantio	Hectares
Arbequina	1.790	2015	1,79
Arbozana	1.374	2015	1,87
Koroneiki	580	2015	0,34
Picual	610	2015	1,83
Total	4.354		5,83

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Respostas advindas das entrevistas comprovam que essa cultura inicia produção no quinto ano, obtendo produtividade plena somente no oitavo ano. Portanto em dezembro de 2017, período final de coleta de dados, ainda não havia produção agrícola. Em relação as culturas permanentes, é possível fazer uma analogia com máquinas em empresas industriais. Se a referida máquina não estiver em pleno funcionamento, não há possibilidade de aplicar taxas de depreciação. No caso da contabilidade agrícola, cumpre-se a mesma regra. Enquanto a cultura não estiver pronta para iniciar a colheita, deverá ser contabilizada como "Imobilizado em Andamento", recebendo todos os custos deste ciclo, bem como, reconhecimento de perdas. O primeiro procedimento para chegar ao valor justo das oliveiras foi buscar prova documental para comprovar o valor gasto com a compra das mudas. Nesta análise não foi possível encontrar prova comprobatória do custo com a compra das mudas desta cultura permanente em formação. Após coleta de dados foi possível identificar que atualmente a quantidade de

mudas que permanecem em cultura permanente em formação é 3.894, essa quantidade está comprovada na Tabela 4 por variedade.

Tabela 4: Oliveiras - Levantamento em dezembro de 2017

Variedade	Quantidade	Ano de Plantio	Hectares
Arbequina	1.634	2015	1,79
Arbozana	1.236	2015	1,87
Koroneiki	501	2015	0,34
Picual	523	2015	1,83
Total	3.894		5,83

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

As culturas de arboriculturas, são consideradas permanentes porque produzem muitas safras sem necessitar de replantio. Mediante situação para apurar o valor justo, foi considerado o valor de compra no mercado da muda de oliveira com base no site Olivas do Sul, (2019), no qual o preço atual está em R\$ 30,00 por unidade. Como o ano de plantio não condiz com o valor de mercado atual, foi aplicado um percentual de deflação entre os anos de 2017 a 2015, que foi de e 9,42%, esse com base no índice oficial de inflação disponibilizado pelo IBGE. O custo por muda ficou em R\$ 27,17, totalizando R\$ 105.815,56. Foi acrescentado o custo de mão de obra, bem como demais gastos para manter a cultura nos anos de 2015 a 2017. No ano de 2017 com dados reais foi apurado um custo total de R\$ 26.805,13, para o ano de 2015 foi aplicado o percentual de 9,42% de deflação, e para o ano de 2016 foi praticado o percentual de 2,85%, totalizando R\$ 24.280,09 e R\$ 26.014,38 respectivamente. Os dados mencionados são constatados na Tabela 5.

Tabela 5: Custo incorrido Arboricultura - Oliveiras em Formação

Gastos	Ano 2015	Ano 2016	Ano 2017	Total
Mudas	R\$ 105.815,56	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 182.915,15
Mão de Obra e outros custos	R\$ 24.280,09	R\$ 26.014,38	R\$ 26.805,13	

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Foi possível notar que a principal atividade da empresa, está voltada para a pecuária, abrangendo a produção animal de ovinos e bovinos. Ambos denominados "PO"(puro por origem), ou seja, a entidade mantém a origem das raças, o que expressa uma valorização considerável no mercado financeiro destes ativos biológicos. Nessa atividade, a organização, cria, cria e

engorda para fim específico de comercialização do animal vivo. Na Tabela 6 são apontadas as quantidades existentes de estoques e imobilizado dos ativos biológicos apurados na Empresa X. Bem como a valorização dos mesmos, onde as culturas de soja e oliveiras foram avaliadas com base no custo incorrido e ovinos e bovinos a valor justo com base no mercado ativo.

Tabela 6: Saldo e Valorização dos Ativos Biológicos

Ativos biológicos	Quantidade	Peso Bruto Total/Kg	Preço/Kg	Valor Justo
Arboricultura - Oliveiras em formação	3.894 Mudas	-	-	R\$ 182.915,15
Bovinos - Boi (Acima 24 meses)	241	237.706,45	R\$ 4,13	R\$ 981.727,62
Bovinos - Novilhas (Até 24 meses)	68	28.346,34	R\$ 3,60	R\$ 102.046,83
Bovinos - Novilhos (Até 24 meses)	64	27.933,38	R\$ 4,13	R\$ 115.364,84
Bovinos - Vaca (Acima 24 meses)	206	96.776,53	R\$ 3,60	R\$ 348.395,52
Culturas Temporárias - Soja	430 HA	-	-	R\$ 279.688,91
Ovinos Fêmeas Adultas	179	15.194,16	R\$ 5,60	R\$ 85.087,32
Ovinos Fêmeas (até 90 dias)	13	278,44	R\$ 5,60	R\$ 1.559,26
Ovinos Machos (até 90 dias)	41	977,13	R\$ 5,60	R\$ 5.471,92
Ovinos Machos Adultos	34	3.989,70	R\$ 5,60	R\$ 22.342,30
Ovinos Matrizes Machos	6	677,92	R\$ 5,60	R\$ 3.796,36
Total Geral				R\$ 2.128.396,04

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Em relação aos bovinos, como não houveram acompanhamentos dos gastos desde o nascimento até o momento da coleta dos dados, utilizou-se uma forma de valorização conservadora. Enfatiza-se que esses estoques estão disponíveis para venda e para sua valorização não foi diferenciado por idade, variedade ou matrizes. A base foi no valor de venda de mercado por quilo vivo, com uma redução de 10% como margem de negociação. Mesmo aplicando o conservadorismo, os bovinos apresentaram o valor mais expressivo entre os ativos da entidade totalizando R\$ 1.547.534,82.

Para Silva Filho, Martins e Machado (2013) existem níveis de mensuração para esses bens. O nível 1, é feito a partir de preços listados em um mercado ativo, para o bem idêntico. O nível 2, deve ser adotado quando inexistir no mercado ativo para o bem idêntico, onde, faz-se o uso de preços cotados para bens semelhantes. Por sua vez, o nível 3 só deve ser utilizado na

ausência dos primeiros níveis, onde, faz-se o uso de técnicas de avaliação. Observa-se que quanto maior o nível, mais subjetiva é a mensuração, portanto, o nível 3 é o mais subjetivo, pois implica em maiores possibilidade de vieses e erros de mensuração, haja vista que essas técnicas de avaliação, tal como o fluxo de caixa descontado, exigem a definição de uma taxa de desconto, bem como a definição do período em que os fluxos de caixa referente ao elemento mensurado fluirão para a empresa.

Em relação ao rebanho de ovinos, por apresentar idades diferenciadas e matrizes, a forma utilizada foi a mesma que para a valorização dos estoques dos bovinos, ou seja, pelo valor de mercado do quilo vivo com uma margem de 10% a menos considerada margem de consenso entre as partes no momento da venda. Com pesagens e quantidades apuradas, o total do custo do rebanho de ovinos foi de R\$ 118.257,16.

Conforme Wanderley, Silva e Leal (2012) a organização deve atentar para três pontos em relação aos ativos biológicos: apresentar a conciliação das mudanças no valor contábil de ativos biológicos entre o início e o fim do período corrente, que irá incluir o ganho ou perda decorrente da mudança no valor justo menos a despesa de venda; os aumentos devido às compras; e as reduções atribuíveis às vendas e aos ativos biológicos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos mantidos para essa finalidade.

De forma geral as empresas avaliam seus estoques pelo método de custo, reconhecendo e apropriando os mesmos até o momento do produto estar pronto para a comercialização. Em relação a contabilidade agrícola, seus estoques são representados por ativos biológicos, que após passar por transformação biológica e chegar ao ponto de colheita, passa a apresentar um produto agrícola.

4.2 Demonstrações Contábeis

Com o intuito de valorar de forma justa os ativos biológicos, padronizando a contabilidade da empresa de médio porte com vistas para as IFRS, apresenta-se na Tabela 7 as demonstrações contábeis findas no ano de 2017, as quais, foram recebidas dos profissionais contábeis que prestam assessoria a entidade há mais de 15 anos, nas áreas trabalhista, contábil, fiscal e tributária, os mesmos, relataram que no mês de dezembro de 2017 a empresa não apresentou receitas com vendas, justificando a ausência de obrigações fiscais no Balanço Patrimonial. A Tabela 8, apresenta na coluna da direita os números das demonstrações contábeis recebidas da entidade prestadora de serviços. Em paralelo a coluna da esquerda expõe os dados coletados e tabulados, respeitando os aspectos de cada ativo biológico com base na legislação vigente.

Vale destacar que, conforme o proprietário rural, os dados servirão de apoio na verificação

Tabela 7: Demonstrações Contábeis (2017)

BALANÇO PATRIMONIAL					
A T I V O					
	31/12/2017	A.V %	31/12/2016	A.V %	A.H %
CIRCULANTE	35.812,67	2,4	534.503,36	25,8	-93,3
Disponibilidades	35.812,67	2,4	534.503,36	25,8	-93,3
Caixa/Bancos Conta Movimento	35.812,67	2,4	534.503,36	25,8	-93,3
Créditos	0,00	0,0	0,00	0,0	0,0
Estoques	0,00	0,0	0,00	0,0	0,0
Despesas Antecipadas	0,00	0,0	0,00	0,0	0,0
NÃO CIRCULANTE	1.439.495,53	97,6	1.539.936,99	74,2	-6,5
Realizável a Longo Prazo	22.814,97	1,5	9.920,52	0,5	130,0
Consórcios	22.814,97	1,5	9.920,52	0,5	130,0
Participações Societárias	0,00	0,0	0,00	0,0	0,0
Imobilizado	1.416.680,56	96,0	1.530.016,47	73,8	-7,4
Valor dos Bens - Implementos Agrícolas	1.432.359,11	97,1	1.402.459,11	67,6	2,1
(-) Depreciação Acumulada	-395.678,55	-26,8	-252.442,64	-12,2	56,7
Terras	380.000,00	25,8	380.000,00	18,3	0,0
Intangíveis	0,00	0,0	0,00	0,0	0,0
TOTAL DO ATIVO	1.475.308,20	100,0	2.074.440,35	100,0	-28,9
BALANÇO PATRIMONIAL					
PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO					
	31/12/2017	A.V %	31/12/2016	A.V %	A.H %
CIRCULANTE	1.243.870,17	84,3	1.598.116,24	77,0	-22,2
Fornecedores	310.930,60	21,1	1.232.930,60	59,4	-74,8
Empréstimos Partes Relacionadas	408.469,76	27,7	348.730,14	16,8	17,1
Obrigações Trabalhistas	9.619,90	0,7	8.335,41	0,4	15,4
Obrigações Sociais/Fiscais	47,42	0,0	8.120,09	0,4	-99,4
Empréstimos/Financiamentos	514.802,49	34,9	0,00	0,0	0,0
NÃO CIRCULANTE	531.770,56	36,0	496.299,80	23,9	7,1
Exigível a Longo Prazo	531.770,56	36,0	496.299,80	23,9	7,1
Empréstimos Partes Relacionadas	531.770,56	36,0	496.299,80	23,9	7,1
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	-300.332,53	-20,4	-19.975,69	-1,0	1.403,5
Capital Social	380.000,00	25,8	380.000,00	18,3	0,0
Capital Subscrito e Integralizado	380.000,00	25,8	380.000,00	18,3	0,0
Reservas de Capital	0,00	0,0	0,00	0,0	0,0
Prejuízos Acumulados	-680.332,53	-46,1	-399.975,69	-19,3	70,1
Prejuízo de Exercícios Anteriores	-399.975,69	-27,1	-556.808,04	-26,8	-28,2
Lucro/Prejuízo do Exercício	-280.356,85	-19,0	156.832,35	7,6	-278,8
TOTAL DO PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	1.475.308,20	100,0	2.074.440,35	100,0	-28,9
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO					
	31/12/2017	A.V %	31/12/2016	A.V %	A.H %
RECEITA BRUTA DE VENDAS	1.349.785,86	103,8	1.071.008,44	103,8	26,0
Receita de Venda/Revenda	1.349.785,86	103,8	1.071.008,44	103,8	26,0
Produtos Fabricação Própria	1.096.595,10	84,3	439.688,15	42,6	149,4
Venda de Bovinos	229.330,76	17,6	481.905,67	46,7	-52,4
Venda de Ovinos	23.860,00	1,8	149.414,62	14,5	-84,0
Deduções de Vendas	49.267,18	3,8	39.091,81	3,8	26,0
Impostos Sobre Vendas	49.267,18	3,8	39.091,81	3,8	26,0
RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS	1.300.518,68	100,0	1.031.916,63	100,0	26,0
Custo dos Produtos Vendidos	1.449.000,64	111,4	869.534,65	84,3	66,6
Custo com Insumos e Matéria prima	584.470,15	44,9	56.134,43	5,4	941,2
Custo com Bovinos/Ovinos	105.610,14	8,1	226.815,12	22,0	-53,4
Custos com Mão de Obra e Encargos	123.697,78	9,5	115.219,77	11,2	7,4
Outros Custos	635.222,57	48,8	471.365,33	45,7	34,8
LUCRO BRUTO	-148.481,96	-11,4	162.381,98	15,7	-191,4
Despesas Operacionais	26.983,72	2,1	27.393,97	2,7	-1,5
Despesas Administrativas	6.876,68	0,5	1.357,86	0,1	406,4
Despesas Comerciais	18.072,36	1,4	22.849,41	2,2	-20,9
Despesas Tributárias	2.034,68	0,2	3.186,70	0,3	-36,2
RESULTADO ANTES DA REC./DESP.FINANCEIRA	-175.465,68	-13,5	134.988,01	13,1	-230,0
Resultado Financeiro	-135.666,28	-10,4	-2.574,65	-0,2	5.169,3
Receitas Financeiras	68,13	0,0	490,37	0,0	-86,1
Despesas Financeiras	-135.734,41	-10,4	-3.065,02	-0,3	4.328,5
Outras Despesas/Receitas	0,00	0,0	0,00	0,0	0,0
Resultado da Equivalência Patrimonial	0,00	0,0	0,00	0,0	0,0
RESULTADO ANTES DO IRPJ/CONTRIB. SOCIAL	-311.131,96	-23,9	132.413,36	12,8	-335,0
(-) Imposto de Renda/Contrib. Social	30.775,12	2,4	24.418,99	2,4	26,0
LUCRO/PREJUÍZO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	-280.356,85	-21,6	156.832,35	15,2	-278,8
EBITDA	-32.229,77	-2,5	387.430,65	37,5	-108,3
Depreciação Total do Exercício	143.235,91		252.442,64		

Fonte: Base de dados da empresa

Tabela 8: Demonstrações Contábeis Ajustadas (2017)

BALANÇO PATRIMONIAL					
A T I V O					
	31/12/2017	A.V %	31/12/2017	A.V %	A.H %
CIRCULANTE	1.981.293,56	55,0	35.812,67	2,4	5.432,4
Disponibilidades	35.812,67	1,0	35.812,67	2,4	0,0
Caixa/Bancos Conta Movimento	35.812,67	1,0	35.812,67	2,4	0,0
Créditos	0,00	0,0	0,00	0,0	0,0
Estoques	1.945.480,89	54,0	0,00	0,0	0,0
Estoques - Rebanho Bovinos	1.547.534,82	42,9	0,00	0,0	0,0
Estoques - Culturas Temporárias (Soja)	279.688,91	7,8	0,00	0,0	0,0
Estoques - Rebanho Ovinos	118.257,16	3,3	0,00	0,0	0,0
Despesas Antecipadas	0,00	0,0	0,00	0,0	0,0
NÃO CIRCULANTE	1.622.410,68	45,0	1.439.495,53	97,6	12,7
Realizável a Longo Prazo	22.814,97	0,6	22.814,97	1,5	0,0
Consórcios	22.814,97	0,6	22.814,97	1,5	0,0
Participações Societárias	0,00	0,0	0,00	0,0	0,0
Imobilizado	1.599.595,71	44,4	1.416.680,56	96,0	12,9
Valor dos Bens - Implementos Agrícolas	1.432.359,11	39,7	1.432.359,11	97,1	0,0
(-) Depreciação Acumulada	-395.678,55	-11,0	-395.678,55	-26,8	0,0
Terras	380.000,00	10,5	380.000,00	25,8	0,0
Arboricultura - Oliveiras em Formação	182.915,15	5,1	0,00	0,0	0,0
Intangíveis	0,00	0,0	0,00	0,0	0,0
TOTAL DO ATIVO	3.603.704,24	100,0	1.475.308,20	100,0	144,3
BALANÇO PATRIMONIAL					
PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO					
	31/12/2017	A.V %	31/12/2017	A.V %	A.H %
CIRCULANTE	1.243.870,17	34,5	1.243.870,17	84,3	0,0
Fornecedores	310.930,60	8,6	310.930,60	21,1	0,00
Empréstimos Partes Relacionadas	408.469,76	11,3	408.469,76	27,7	0,00
Obrigações Trabalhistas	9.619,90	0,3	9.619,90	0,7	0,00
Obrigações Sociais/Fiscais	47,42	0,0	47,42	0,0	0,00
Empréstimos/Financiamentos	514.802,49	14,3	514.802,49	34,9	0,00
NÃO CIRCULANTE	531.770,56	14,8	531.770,56	36,0	0,0
Exigível a Longo Prazo	531.770,56	14,8	531.770,56	36,0	0,0
Empréstimos Partes Relacionadas	531.770,56	14,8	531.770,56	36,0	0,00
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	1.828.063,51	50,7	-300.332,54	-20,4	-708,7
Capital Social	380.000,00	10,5	380.000,00	25,8	0,00
Capital Subscrito e Integralizado	380.000,00	10,5	380.000,00	25,8	0,00
Reservas de Capital	0,00	0,0	0,00	0,0	0,00
Prejuízos Acumulados	1.448.063,51	40,2	-680.332,54	-46,1	-312,8
Prejuízo de Exercícios Anteriores	-399.975,69	-11,1	-399.975,69	-27,1	0,00
Ajustes de Exercícios Anteriores	1.753.357,41	48,7	0,00	0,0	0,00
Lucro/Prejuízo do Exercício	94.681,79	2,6	-280.356,85	-19,0	-133,77
TOTAL DO PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	3.603.704,24	100,0	1.475.308,19	100,0	144,3
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO					
	31/12/2017	A.V %	31/12/2017	A.V %	A.H %
RECEITA BRUTA DE VENDAS	1.349.785,86	103,8	1.349.785,86	103,8	0,0
Receita de Venda/Revenda	1.349.785,86	103,8	1.349.785,86	103,8	0,0
Produtos Fabricação Própria	1.096.595,10	84,3	1.096.595,10	84,3	0,0
Venda de Bovinos	229.330,76	17,6	229.330,76	17,6	0,0
Venda de Ovinos	23.860,00	1,8	23.860,00	1,8	0,0
Deduções de Vendas	49.267,18	3,8	49.267,18	3,8	0,0
Impostos Sobre Vendas	49.267,18	3,8	49.267,18	3,8	0,0
RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS	1.300.518,68	100,0	1.300.518,68	100,0	0,0
Custo dos Produtos Vendidos	1.073.962,00	82,6	1.449.000,64	111,4	-25,9
Custo com Insumos e Matéria prima	333.129,29	25,6	584.470,15	44,9	-43,0
Custo com Bovinos/Ovinos	105.610,14	8,1	105.610,14	8,1	0,0
Custos com Mão de Obra e Encargos	0,00	0,0	123.697,78	9,5	-100,0
Outros Custos	635.222,57	48,8	635.222,57	48,8	0,0
LUCRO BRUTO	226.556,68	17,4	-148.481,96	-11,4	-252,6
Despesas Operacionais	26.983,72	2,1	26.983,72	2,1	0,0
Despesas Administrativas	6.876,68	0,5	6.876,68	0,5	0,0
Despesas Comerciais	18.072,36	1,4	18.072,36	1,4	0,0
Despesas Tributárias	2.034,68	0,2	2.034,68	0,2	0,0
Despesas Provisionadas	0,00	0,0	0,00	0,0	0,0
Outras Desp./Receitas Operacionais	0,00	0,0	0,00	0,0	0,0
RESULTADO ANTES DA REC./DESP.FINANCEIRA	199.572,96	15,3	-175.465,68	-13,5	-213,7
Resultado Financeiro	-135.666,28	-10,4	-135.666,28	-10,4	0,0
Receitas Financeiras	68,13	0,0	68,13	0,0	0,0
Despesas Financeiras	-135.734,41	-10,4	-135.734,41	-10,4	0,0
Outras Despesas/Receitas	0,00	0,0	0,00	0,0	0,0
Resultado da Equivalência Patrimonial	0,00	0,0	0,00	0,0	0,0
RESULTADO ANTES DO IRPJ/CONTRIB.SOCIAL	63.906,68	4,9	-311.131,96	-23,9	-120,5
(-) Imposto de Renda/Contrib. Social	30.775,12	2,4	30.775,12	2,4	0,0
LUCRO/PREJUÍZO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	94.681,79	7,3	-280.356,85	-21,6	-133,8
EBITDA	342.808,87	26,4	-32.229,77	-2,5	-1.163,6
Depreciação Total do Exercício	143.235,91		143.235,91		

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

da situação financeira da empresa, como base para recursos próprios e de terceiros, e como suporte para novos investimentos e obtenção de recursos. A pesquisa apresentou fragilidade em relação a acuracidade da depreciação dos bens tangíveis da empresa. Os desgastes destes, não foram considerados nas valorizações dos ativos biológicos por dois motivos: primeiramente por não existir um monitoramento dos gastos por atividade exercida; e o segundo, pela entidade não controlar a vida útil, muitos destes bens já se encontram obsoletos.

No decorrer da análise documental, foi possível identificar que a Empresa X, tem como base de tributação a Lei Nº 9.718/98 - Lucro Presumido. Tributação, essa de forma simplificada que tem como base de cálculo a receita operacional bruta, para tanto os devidos ajustes apresentados não interferem nos cálculos dos impostos devidamente recolhidos aos cofres públicos no ano corrente.

Quanto a comparabilidade dos resultados apresentados na Tabela 8 a coluna da direita, apresentada como sendo números reais que transcorreram no ano de 2017, os mesmos, não condizem com a realidade da entidade estudada, pois somente no quesito estoques a mesma, apresenta ativos biológicos ovinos e bovinos aptos para a venda e os mesmos não foram representados nas devidas contas do ativo, bem como as culturas permanentes em formação e safras em andamento, mesmo não aptas a produção, devem ter os gastos reconhecidos como investimentos.

Nas entrevistas semiestruturadas foi possível identificar, que gestores, técnicos, prestadores de serviços e colaboradores da entidades trabalham de forma individual, sem troca de conhecimentos. Cada qual, faz seus controles de forma simplificada em cadernetas que posteriormente é repassada para o proprietário. Essas informações podem ser comprovadas no Quadro 8, o qual relata de forma simplificada as respostas obtidas nas conversas abertas. Nas entrevistas foram considerados como gestores o proprietário, o capataz da entidade, o veterinário e os profissionais contábeis. Como funcionários foram considerados 07 colaboradores ligados diretamente nas atividades agrícolas.

No que tange, a variação do resultado líquido do exercício no ano de 2017 (Lucro/Prejuízo), do resultado negativo de R\$ 280.356,85 para lucro de R\$ 94.681,79 variação de 133,8 pontos percentuais, resultando em ajuste no montante de R\$ 375.038,64. Esse último valor foi considerado como custo de forma errônea, pois o mesmo, não retrata custos do período, mas sim investimentos em ativos biológicos. A Lei Nº 6.404/1976, cita que o resultado líquido do exercício, não deve estar persuadido por resultados de períodos anteriores, ou seja, nas demonstrações do resultado do exercício (DRE) deverão transitar somente valores atinentes ao período. Os dados podem ser examinados na Tabela 9.

Quadro 8: Respostas Entrevistas - Colaboradores e Gestores

Colaborador	Respostas
Funcionários	De forma unanime mencionaram que sabem da existência de leis para recolhimento de impostos. Porém desconhecem a expressão ativos biológicos.
Gestores	Os gestores referenciaram acompanhamento a notícias de mudanças na legislação para os produtos agrícolas. Quando mencionado sobre o reconhecimento dos ativos biológicos, o assunto é desconhecido.
Funcionários	Controlam em cadernetas de bolso e repassam semanalmente aos administradores. Porém desconhecem o que acontece posteriormente.
Gestores	Controlam os documentos fiscais de entradas e saídas, mas todo o controle é responsabilidade do contador.
Funcionários	Nunca tiveram acesso a números da entidade. Desconhecem se a mesma apresenta resultado positivo ou negativo.
Gestores	A assessoria contábil apresenta o balancete ou balanço quando solicitado por instituições financeiras ou fornecedores. Relatam que muitas vezes perdem a possibilidade de usufruir de benefícios proporcionado ao ramo agrícola (PRONAF) por atraso na entrega das informações e pelo resultado final (prejuízo) que a empresa apresentou nos últimos anos. Expõem que não sabem fazer análise das informações apresentadas.
Funcionários	Desconhecem. Mas caso a empresa necessite de melhorias nos processos estão dispostos a colaborar.
Gestores	Após o sinistro no ano corrente (2017), a empresa buscou recursos para assegurar as atividades. Quanto a possibilidade de melhorar os controles, repassam a responsabilidade para a assessoria contábil da empresa.

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Tabela 9: Investimentos em Ativos Biológicos

Investimentos	Valores
Aubos	R\$ 102.658,86
Sementes	R\$ 144.082,00
Mão de Obra	R\$ 123.697,78
Custos com Manutenção Oliveiras	R\$ 4.600,00
Total Geral	R\$ 375.038,64

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Os demais custos, permanecem por se tratar de custos do período, o valor de R\$ 333.129,29 representado pela conta Custos com Insumos e Matéria prima, representa o reconhecimento dos custos com vendas de produção própria no ano corrente. O Custo com Bovinos/Ovinos R\$ 105.610,14, representa o reconhecimento no momento da venda para com animais vivos. Enfatiza-se que os profissionais contábeis, quando questionados sobre a forma de mensuração desde custo dos animais vivos mencionam que foi considerado o último custo em notas de compras destes seres vivos na região.

Em relação a nomenclatura da conta "Outros Custos", a mesma está representada pelo valor total do exercício do desgaste dos implementos agrícolas que totalizaram R\$ 143.235,91. O valor da depreciação foi considerada como custo de forma geral, pela impossibilidade de identificar a representatividade da mesma, a cada bem biológico. O valor de R\$ 491.986,66 que também integra o valor total desta conta contábil, trata-se de um sinistro, incêndio dos silos que continham estoque de soja do exercício corrente. Como a entidade não possui as atividades asseguradas, foi reconhecido como custo o total pela perda.

Com referência aos ajustes de exercícios anteriores, o CFC (2017), por meio da NBC TG 23 (R2) delinea que os elementos das demonstrações contábeis são passíveis de erros em sua mensuração. Se esses erros forem identificados no decorrer do exercício, devem ser corrigidos antes das demonstrações contábeis serem finalizadas e publicadas. Porém quando não descobertos no decorrer do período, esses erros de períodos anteriores devem ser corrigidos na informação comparativa em períodos subsequentes. Com base neste contexto, os demais ajustes da demonstração contábil da Empresa X, está devidamente demonstrada na conta patrimonial de "Ajustes de Exercícios Anteriores", a qual, totaliza R\$ 1.753.357,41.

Os dados coletados retratam que a entidade possui atualmente 04 variedades de ativos biológicos. Esses bens foram ajustados de forma conservadora a valor justo no ano de 2017, os mesmos, totalizaram um montante de R\$ 2.128.396,04. Esse valor justo, está devidamente apresentado no balanço patrimonial nas contas de estoques (ativo circulante) e imobilizado

(ativo não circulante), com os valores de R\$ 1.945.480,89 e R\$ 182.915,15 respectivamente. A contabilidade deve refletir a realidade da empresa, apresentando todas as movimentações econômicas e financeiras, com o propósito de tornar as entidades lucrativas e competitivas, ou seja, não basta mais direcionar essa ferramenta para cumprimentos tributários, se faz necessário contabilidade social como artefato para gerenciamentos e planejamentos.

No quadro 10 apresenta-se índices econômicos e financeiros, confrontando demonstrações 2017 apresentadas e ajustadas.

Tabela 10: Índices Econômicos e Financeiros em 31/12/2017

ÍNDICES ECONÔMICOS E FINANCEIROS	Com Ajustes	Sem Ajustes
ESTRUTURA DE CAPITAL		
PARTICIPAÇÃO DE CAPITAL DE TERCEIROS	0,49	1,20
COMPOSIÇÃO DO ENDIVIDAMENTO	0,70	0,70
IMOBILIZAÇÃO DO CAPITAL PRÓPRIO	0,88	(4,72)
IMOBILIZAÇÃO DOS RECURSOS NÃO CORRENTES	0,68	6,12
LIQUIDEZ		
LIQUIDEZ GERAL	1,13	0,03
LIQUIDEZ CORRENTE	1,59	0,03
LIQUIDEZ SECA	0,03	0,03
LIQUIDEZ IMEDIATA	0,03	0,03
RENTABILIDADE		
MARGEM BRUTA	17,42%	-11,42%
MARGEM LÍQUIDA	7%	-22%
RETORNO SOBRE O INVESTIMENTO		
	2,63%	-19,00%
CICLO FINANCEIRO E GIRO DE CAIXA		
CF = NLCG X N / RB	0,001641	-
NLCG = NECESSIDADE LÍQUIDA DE CAPITAL DE GIRO	1.624.882,97	-320.597,92

Fonte: Masakazu (2009)

Analisando o índice “Participação de Capital de Terceiros” é possível evidenciar que pela nova composição das demonstrações contábeis pelo valor justo, o mesmo obteve uma melhoria, pois praticamente todo o financiamento do giro era efetuado com capitais de terceiros, até porque o Patrimônio líquido estava a descoberto. Apresenta uma situação melhor da capacidade de geração de caixa, bem como o emprego de recursos próprios no caixa. Também mostra para os financiadores que existe capacidade de cumprir com as obrigações.

A “Composição do Endividamento” com os ajustes não foi afetada. Em relação a “Imobilização do Capital Próprio” apresenta o nível de imobilização sobre o capital próprio investido. Já com referência a “Imobilização dos Recursos não Correntes” são recursos estagnados,

demonstrando quando do patrimônio líquido e passivo não circulante está investido em imobilizado.

Quanto aos “Índices de Liquidez” a entidade necessita urgentemente ajustar seu planejamento financeiro, com alongamento da dívida, e busca de recursos com carência que dê prazo suficiente para reestruturar seu fluxo de caixa. Os empréstimos apresentados no passivo, sendo eles em parte dos proprietários (que pode ser considerado como capital próprio) eleva as despesas financeiras, inviabilizando a atividade, tirando todo o resultado operacional.

Os índices de “Rentabilidade” por sua vez, demonstram que economicamente a atividade é viável, mas a maneira como está programado a realização dos ativos em detrimento dos passivos, mostram um descasamento, e com isso força o caixa a recorrer a empréstimos de curto prazo, que gera uma despesa financeira que o negócio não consegue suportar, e assim inviabilizado o mesmo.

Com referência ao “Retorno Investido”, está muito abaixo do custo do dinheiro, e também do custo oportunidade financeiro, tirando como premissa a taxa Selic (Sistema Especial de Liquidação e Custódia), ou CDI (Certificados de Depósito Interbancário), bem acima do retorno operacional. O “Ciclo Financeiro” está praticamente nulo o que mostra a necessidade urgente de capital para poder operacionalizar. O “Giro do Caixa” por sua vez, mostra a necessidade impreterível de negociar seus estoques, para fazer frente ao passivos operacionais mais urgentes.

Analisando de forma coletiva os dados apresentados com base na absorção de informações em loco, documentos, entrevistas e demais fontes obtidas durante o período de estudo, e contrapondo com as informações apresentada pela entidade, as quais, foram advindas de profissionais da contabilidade, pode-se afirmar que a entidade estava desprovida de informações fidedignas. A primeira confirmação, está em um dado contábil básico, onde a demonstração contábil apresentada na Tabela 7, não contemplava valores de estoques para os exercícios findos em 2017 e 2016. Ainda em relação aos valores expostos na Tabela 7, a entidade expressava "Passivo a Descoberto", ou seja, posição patrimonial negativa (o valor de bens e direitos não cobriam as obrigações e os recursos investido pelos sócios).

A Tabela 8, apresenta os dados ajustados a valor justo, ou ao custo incorrido conforme versa a legislação em relação aos bens e suas características. Esses dados quando postos em confrontação com os existentes vão ao encontro de uma realidade patrimonial positiva, o que beneficia a empresa frente a instituições financeiras, fornecedores, clientes e possíveis investidores.

A empresa necessita melhorar os controles de estoques dos seus produtos próprios (ativos biológicos e produtos agrícolas), para poder apresentar as demonstrações contábeis de forma

realista, para as mesmas, tornarem-se ferramentas de auxílio aos gestores na tomada de decisão. A empresa necessita com urgência buscar recursos de terceiros ou negociar a venda de seus estoques, para suprir a necessidade de caixa, o que está comprovado na Tabela 10 por meio dos índices de liquidez seca e imediata.

Em face a essa realidade, após apresentação dos dados coletados, a empresa detém demonstrações contábeis sólidas para pleitear junto a terceiros recursos financeiros, podendo permutar como garantia os seus bens, ou ainda usufruir de projetos governamentais que incentivam o ramo do agronegócio, os quais, a entidade não estava tendo acesso por apresentar resultados negativos a longos períodos.

Comprovou-se para a empresa por intermédio do estudo a importância da reavaliação patrimonial pelo método aplicado. Visto que o mesmo, proporcionou um novo cenário, o qual, certifica a viabilidade econômica e financeira do negócio.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os riscos e as incertezas mais inerentes que preocupam os gestores do agronegócio são: fenômenos climáticos adversos, complexidade e mutações do mercado, incerteza de crédito, juros abusivos sobre créditos, complexidade na logística e comercialização, mudanças rápidas nos padrões de consumo e instabilidade política. Desta forma, a gestão destes deve ser cada vez mais aprimorada, porém observou-se que a entidade não apresentava um plano de negócio de sustentabilidade econômica e financeira. Observou-se, também, que a mesma não tinha controle de gastos de manutenção, da criação de animais, do cultivo de produtos agrícolas, seguro dos ativos biológicos e as informações contábeis estavam em desacordo com a realidade e legislação vigente. A contabilização dos ativos biológicos ainda é um desafio para área contábil e de compreensão para gestores, pois requer conhecimento técnico, ambiental e do agronegócio. As técnicas para redução de riscos ainda são escassas, porém alguns podem ser reduzidos através de seguros. Esses no primeiro momento geram custos para as entidades, porém em casos de transformações biológicas inesperadas é uma forma de repor financeiramente parte da produção. Outra tática de minimizar riscos e a diversificação dos produtos no meio rural.

A contabilidade é considerada uma ferramenta de apoio que exerce influência no planejamento estratégico empresarial. A informação contábil falha direciona gestores a decisões que poderão resultar em falta de recursos financeiros para novos investimentos, os quais, seriam necessários para ampliar o ramo de atividade e conseqüentemente alavancar a lucratividade.

O objetivo central do estudo era avaliar os impactos, para uma média entidade do agronegócio, quanto a equiparação as normas internacionais no que tange a valorização justa dos seus ativos biológicos - IAS 41. As pequenas e médias empresas, não estão obrigadas as adequações derivadas dessa norma, porém é importante salientar que elas devem usufruir das possibilidades de apresentação de informações contábeis em tempo real e de modo fidedigno. Essa adequação espelha uma visão geral da situação econômica e financeira, conduzindo os gestores a competitividade, definindo investimentos futuros junto a entidades bem como mercês de programas de incentivo gerados por órgãos governamentais para ampliar o seu negócio, gerando renda e empregabilidade na região onde estão inseridos. Em análise aos demonstrativos contábeis da empresa do ano de 2017 identificou-se que a mesma apresentava um patrimônio líquido negativo de R\$ 300.332,53, após valorização dos ativos biológicos a valor justo a Empresa passou a apresentar um patrimônio líquido positivo de R\$ 1.828.063,51, tornando-se uma empresa viável. O trabalho demonstrou a importância da utilização da IAS 41 na análise dos ativos biológicos a valor justo para melhor avaliar a viabilidade de empresas

agrícolas de médio porte.

A competitividade do mercado global, exige que profissionais contábeis prezem pela reciclagem dos seus conhecimentos bem como a transferência dos mesmos, independentemente do porte empresarial. Por sua vez os desfrutadores dessas informações devem estar abertos a mudanças e a conhecimentos de tecnologias e legislações que possibilitam refletir a real situação empresarial. A contabilidade deixou de ser meramente formalidade tributária e passou a ser essencial para a tomada de decisão, para isso a informação deverá sempre representar de forma harmoniosa a realidade, tornando-a confiável.

Sugere-se para estudos futuros, a replicação desta pesquisa para regiões diferenciadas bem como para outros produtos do agronegócio. Em relação a gestão recomenda-se de forma gerencial a ampliação dos estudos relacionados a safras em formação, podendo prever e controlar custos e receitas antes mesmo do ponto de colheita.

REFERÊNCIAS

AGRO LINK. Disponível em:

<<http://https://www.agrolink.com.br/cotacoes/historico/rs/cordeiro-kg-vivo-1kg///>>. Acesso em: 22 dez. 2018.

ALVES, M. T. V. D.; PASCOAL, M. O. A. d. S. F. Mensuração e reconhecimento contábilístico dos ativos biológicos: um estudo de caso. **UFSC (Santa Catarina)**, v. 14, n. 31, p. 46–66, 2017.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. **Statement of Basic Accounting Theory (New York)**. 1966.

ANTUNES, M. T. P.; GRECCO, M. C. P.; FORMIGONI, H.; NETO, O. R. d. M. A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. **Revista de Economia Relações Internacionais.**, v. 10, n. 20, p. 5–19, 2012.

BARRETO, A. A. R.; OLIVEIRA, D. d. L.; RODRIGUES, S.; PONTES, J. A. d.; PORTO, W. S. PISCICULTURA INTEGRADA À AGROINDÚSTRIA: uma proposta de fluxo contábil de acordo com os cpcs 29 e 16. **Race, (Joaçaba-SC)**, v. 15, n. 3, p. 915–944, 2016.

BARROS, C. d. C.; SOUZA, F. J. V. d.; ARAÚJO, A. O.; SILVA, J. D. G. d.; SILVA, M. C. d. The impact of the fair value measurement of biological assets in companies listed on BM&FBOVESPA. **UERJ (Rio de Janeiro)**, v. 17, n. 3, p. 41–59, 2012.

BOHUSOVA, H.; SVOBODA, P. Biological Assets: impact of measurement on financial position and performance of smes. **Forum Scientiae Oeconomia**, v. 5, n. 1, p. 19–31, 2017.

BRASIL. **LEI Nº 6.404, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1976**. Brasília, 1976.

BRASIL. **LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998**. Brasília, 1998.

BRASIL. **LEI Nº 11.638, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2007**. Brasília, 2007.

BRASIL. **LEI Nº 11.941, DE 27 DE MAIO DE 2009**. Brasília, 2009.

BRITO, E. D.; RIBEIRO, M. D. S.; MARTINS, V. A.; LEMES, S. Aplicação do valor justo aos ativos biológicos e produtos agrícolas na pecuária bovina. **Custos e @gronegócio on line**, v. 10, n. 1, 2014.

CASCINO, S.; PUGLIESE, A.; MUSSOLINO, D.; SANSONE, C. The Influence of Family Ownership on the Quality of Accounting Information. **Family Business Review**, v. 23, n. 3, p. 246–265, 2010.

- CAVALHEIRO, R. T.; KREMER, A. M.; GIMENES, R. M. T. Fair Value for Biological Assets: an empirical approach. **Mediterranean Journal of Social Sciences**, v. 8, n. 3, p. 55–68, 2017.
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **DELIBERAÇÃO CVM Nº 596**. 2009. 1–17 p.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 29 Ativo Biológico e Produto Agrícola**. 2009. 1–17 p.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 00 (R1) Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. 2011. 1–35 p.
- CONAB. Perspectivas para a agropecuária - Safra 2015/2016. , v. 3, 2015. Disponível em: <<http://www.conab.com.br>>. Acesso em: 14 Dez.2017.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TG Estrutura Conceitual**. 2011. 1–31 p.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TG 29 (R2)**. 2015. 1–57 p.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TG 46 (R2)**. 2017. 1–99 p.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TG 16 (R2)**. 2017. 1–39 p.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TG 27 (R4)**. 2017. 1–80 p.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TG 23 (R2)**. 2017. 1–53 p.
- CORNEL, G. N.; STEFEA, P. International Accounting Standard 41 (IAS 41) – Implication for Reporting Crop Assets. **LUCRĂRI ȘTIINȚIFICE MANAGEMENT AGRICOL**, v. 15, n. 3, p. 100–105, 2013.
- CRANE, L.; GANTZ, G.; ISAACS, S.; JOSE, D.; SHARP, R. Introduction to Risk Management. **Extension Risk Management Education and Risk Management Agency**, v. 2, n. 2, p. 01–44, 2013.
- DAMIAN, M. I.; MĂNOIU, S. M.; BONACI, C. G.; STROUHAL, J. Bearer plants: stakeholders' view on the appropriate measurement model. **Accounting and Management Information Systems**, v. 13, n. 4, p. 719–738, 2014.
- DAVIS, J. H.; GOLDBERG, R. A. A concept of agribusiness. **Graduate School of Business Administration - Boston: Harvard**, 1957.
- DIAS, E. C.; ANDRADE, M. T. A. e.; GOMES FILHO, A. d. S. Contabilidade Rural: um estudo com pequenos produtores rurais do sítio barra no município de orós, ceará-brasil. **Id on Line Rev.Mult. Psic.**, v. 13, n. 43, p. 164–174, 2019.

- Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária ., Disponível em:
<<http://http://www.embrapa.br/codigo-florestal/area-de-reserva-legal-arl/modulo-fiscal///>>.
Acesso em: 12 jan. 2019.
- FEIX, R. D.; LEUSIN JÚNIOR, S. Painel do agronegócio no Rio Grande do Sul — 2015. **FEE (Porto Alegre)**, 2015. Disponível em: <[https://www.fee.rs.gov.br/wp-content/uploads/2015/09/20150903painel-do-agronegocio-no-rs-2015.pdf//](https://www.fee.rs.gov.br/wp-content/uploads/2015/09/20150903painel-do-agronegocio-no-rs-2015.pdf//>)>. Acesso em: 23 mar. 2018.
- FISCHER, M.; MARSH, T. Biological Assets: financial recognition and reporting using us and international accounting guidance. **Accounting and Finance (USA)**, v. 13, n. 2, p. 57–74, 2013.
- FREIXO, M. J. V. **Metodologia Científica - Fundamentos, métodos e técnicas**. Lisboa: Instituto Piaget, 2013.
- GELLER, N. **Médio produtor e a grande importância para o país**. Disponível em: <[http://https://www.gazetadopovo.com.br/agronegocio/colunistas/convidados/medio-produtor-e-a-grande-importancia-para-o-pais-b2dma6ib7jb849ult3fctk924//](http://https://www.gazetadopovo.com.br/agronegocio/colunistas/convidados/medio-produtor-e-a-grande-importancia-para-o-pais-b2dma6ib7jb849ult3fctk924//>)>. Acesso em: 15 mai. 2018.
- GIL, A. C. p. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6ª Ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2017.
- GIRDZIUTEA, L. Risks in agriculture and opportunities of their integrated evaluation. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 62, p. 783–790, 2012.
- HAIR, J. F.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSOSN, R. E.; TATHAM, R. L. **Análise multivariada de dados**. 5 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- HASSAN, T.; ZAKIAH, M. M. Accounting Information System Effectiveness, Foreign Ownership and Timeliness of Corporate Financial Report. **UKM (Malaysia)**, 2014.
- HOFER, E.; PACHECO, V.; SOUZA, A.; PROTIL, R. M. A Relevância do Controle Contábil para o Desenvolvimento do Agronegócio em Pequenas e Médias Propriedades Rurais. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 3, n. 1, p. 27–42, 2011.
- IBGE. **Agronegócio sustenta alta do PIB, mas cenário atual ainda exige cautela**. Disponível em: <[http://revistagloborural.globo.com/Noticias/Agricultura/noticia/2017/06/agronegocio-sustenta-alta-do-pib-mas-cenario-atual-ainda-exige-cautela.html//](http://revistagloborural.globo.com/Noticias/Agricultura/noticia/2017/06/agronegocio-sustenta-alta-do-pib-mas-cenario-atual-ainda-exige-cautela.html//>)>. Acesso em: 07 set.2017. 2017a.
- IBGE. **Censo Agropecuário 2016**. Disponível em: <[http://https://sidra.ibge.gov.br/Acervo//](http://https://sidra.ibge.gov.br/Acervo//>)>. Acesso em: 02 Dez. 2017. 2017b.
- Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária,. Disponível em: <[http://http://www.incra.gov.br/tamanho-propriedades-rurais///](http://http://www.incra.gov.br/tamanho-propriedades-rurais///>)>. Acesso em: 22 dez. 2018.

KAHAN, D. Managing risk in farming. **FOOD AND AGRICULTURE ORGANIZATION OF THE UNITED NATIONS**, 2008.

KURNIAWAN, R.; MULAWARMAN, A. D.; KAMAYANTI, A. Biological assets valuation reconstruction: a critical study of ias 41 on agricultural accounting in indonesian farmers. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 164, p. 68–75, 2014.

LAZZAROTTO, J. J.; FIORAVANÇO, J. C. Reflexões sobre a Capacitação Gerencial na Agricultura Familiar Brasileira. **Revista Tecnologia e Sociedade**, v. 1, n. 14, p. 105–114, 2012.

LOPES, M. A. O futuro da gestão de riscos na agropecuária. **Revista de Política Agrícola**, v. 3, p. 3–7, 2017.

LUZ, A. da. **Cenários 2016-2026 Para O Agronegócio. O Mundo Veio Convidar O Brasil Para Crescer. Vamos Aceitar O Convite?**. **Revista Agrocampo, Rio Grande do Sul, 2016**. Disponível em: <<http://revistaagrocampo.com.br/cenarios-para-o-agronegocio//>>. Acesso em: 05 set. 2017.

MASAKAZU, H. **Administração Financeira e Orçamentária**. 9ª Ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2009, 2009.

MEGIDO, J. L. T. **O agronegócio precisa fazer a gestão das cadeias**. Disponível em: <<http://blogs.canalrural.com.br/agrosuperacao/2017/06/27/125///>>. Acesso em: 12 set. 2017.

MOREIRA, R. d. L.; ENCARNAÇÃO, L. V.; BISPO, O. N. d. A.; ANGOTTI, M.; COLAUTO, R. D. A importância da informação contábil no processo de tomada de decisão nas micro e pequenas empresas. **Revista Contemporânea de Contabilidade (Florianópolis)**, v. 10, n. 19, p. 119–140, 2013.

Olivas do Sul,. Disponível em: <<http://www.olivasdosul.com.br/loja-online/1/mudas/12/caixa-personalizada-com-6-und///>>. Acesso em: 22 dez. 2018.

SAJADY, H.; DASTGIR, M.; NEJAD, H. Evaluation of the effectiveness of accounting information systems. **International Journal of Information Science and Technology**, v. 6, n. 2, p. 49–59, 2008.

SALVADOR, G. F.; PARISI, C.; PELEIAS, I. R.; GERREIRO, R. Informações contábeis tempestivas: uma análise dos mecanismos isomórficos do processo de fechamento contábil. **UFSC (Florianópolis - SC)**, v. 15, n. 36, p. 119–142, 2018.

SANTOS, D. F. L.; FARINELLI, J. B. d. M.; NEVES, M. H. Z.; BASSO, L. F. C. Inovação e Desempenho no Agronegócio: evidências em uma microrregião do estado de são paulo. **Desenvolvimento em Questões (Rio Grande do Sul)**, v. 16, n. 42, p. 442–483, 2018.

SCARDERA, A. Gli strumenti INEA a supporto delle aziende agricole per la gestione delle crisi in agricoltura. **Economia Diritto Agroalimentare**, v. XVII, n. 2, p. 225–237, 2013.

SHEFRIN, S.; STATMAN, M. Behavioral Portfolio Theory. **Journal of Financial and Quantitative Analysis**, v. 35, n. 2, p. 127–151, 2000.

SILVA, F. N. d.; RIBEIRO, A. M.; CARMO, C. H. S. d. Utilizar valor justo para ativos biológicos influencia significativamente o resultado? Um estudo com companhias abertas relacionadas com agronegócios entre os anos 2010 e 2013. **Custos e @gronegócio on line.**, v. 11, n. 4, p. 290–323, 2015.

SILVA FILHO, A. C. d. C. e.; MARTINS, V. G.; MACHADO, M. A. V. ADOÇÃO DO VALOR JUSTO PARA OS ATIVOS BIOLÓGICOS: análise de sua relevância em empresas brasileiras. **FURB (Blumenau - SC)**, v. 9, n. 4, p. 110–127, 2013.

STROEHER, M.; FREITAS, H. Identificação das Necessidades de Informações Contábeis de Pequenas Empresas para Tomada de Decisão Organizacional. **CONGRESSO INTERNACIONAL DE GESTÃO DA TECNOLOGIA E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO (CONTECSI) (São Paulo)**, v. 3, n. 1, p. 233, 2006.

SVOBODA, P.; BOHUSOVA, H. AMENDMENTS TO IAS 16 AND IAS 41: are there any differences between plant and animal from a financial reporting point of view? **ACTA UNIVERSITATIS AGRICULTURAE ET SILVICULTURAE MENDELIANAE BRUNENSIS**, v. 65, n. 1, p. 327–337, 2017.

THEUVSEN, L. Risks and Risk Management in Agriculture. **Georg August University of Goettingen (Germany)**, v. 13[28], n. 4, p. 162–174, 2013.

TURRIONI, J. B. T.; MELLO, C. H. P. **METODOLOGIA DE PESQUISA EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO**. Itajubá: UNIFEI, 2012.

VIEIRA, E. T. V.; ITAVO, L. C. V.; ARANHA, J. A. M. Biological assets measurement by method of historical cost and fair value in livestock milk. **Interações (Campo Grande)**, v. 17, n. 1, p. 145–153, 2016.

WANDERLEY, C. A. N.; SILVA, A. C. d.; LEAL, R. B. Tratamento Contábil de Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas: uma análise das principais empresas do agronegócio brasileiro. **Pensar Contábil (Rio de Janeiro)**, v. 14, n. 53, p. 53–62, 2012.

YIN, R. K. **Case Study Research. Design and methods, Applied Social Research methods Series**. California: Sage Publications, Inc, 2003.