



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO
DEPARTAMENTO DE AGROTECNOLOGIA E CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

KARLA LARISSA DOS SANTOS SILVA

**RELATÓRIOS DE AUDITORIA: ESTUDO SOBRE AS RESSALVAS E OS
PARÁGRAFOS DE ÊNFASE DAS EMPRESAS EXPLORADORAS DE ATIVOS
BIOLÓGICOS LISTADAS NA BM&FBOVESPA.**

MOSSORÓ-RN
2017

KARLA LARISSA DOS SANTOS SILVA

**RELATÓRIOS DE AUDITORIA: ESTUDO SOBRE AS RESSALVAS E OS
PARÁGRAFOS DE ÊNFASE DAS EMPRESAS EXPLORADORAS DE ATIVOS
BIOLÓGICOS LISTADAS NA BM&FBOVESPA.**

Monografia apresentada a Universidade Federal Rural do Semi-árido – UFERSA, Campus Mossoró, para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador (a): Me. Moisés Ozório de Sousa Neto – UFERSA

**MOSSORÓ-RN
2017**

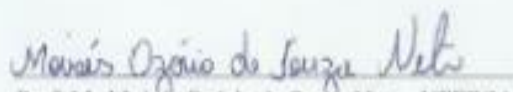
NOME DO (A) AUTOR (A)

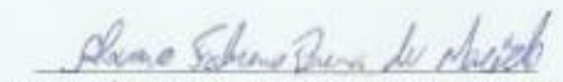
TÍTULO DO TRABALHO: SUBTÍTULO DO TRABALHO

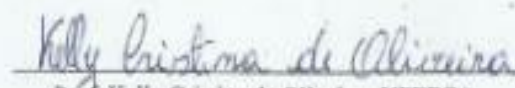
Monografia apresentada a Universidade
Federal Rural do Semi-árido – UFERSA,
Campus Mossoró, para a obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em: 15/05/2017.

BANCA EXAMINADORA


Prof. Ms Moisés Ozório de Souza Neto– UFERSA
Presidente


Prof. Dr. Álvaro Fabiano Pereira de Macedo– UFERSA
Primeiro membro


Prof. Kelly Cristina de Oliveira– UFERSA
Segundo membro

**RELATÓRIOS DE AUDITORIA: ESTUDO SOBRE AS RESSALVAS E OS
PARÁGRAFOS DE ÊNFASE DAS EMPRESAS EXPLORADORAS DE ATIVOS
BIOLÓGICOS LISTADAS NA BM&FBOVESPA.**

**AUDIT REPORTS: STUDY ON RESEARCH AND EMPLOYMENT PARAGRAPHS
OF BIOLOGICAL ASSETS EXPLORING COMPANIES LISTED ON BM &
FBOVESPA.**

Karla Larissa dos Santos Silva

Graduando (a) em Ciências Contábeis – Universidade Federal Rural do Semi-Árido-UFERSA
Rua João Fernandes da Costa, 2386, Santa Delmira I, Mossoró-RN, CEP: 59.615-330-Brasil.
E-mail: karla_larissa@live.com

Moisés Ozório de Sousa Neto

Titulação: Mestre em Administração
Professor da Universidade Federal Rural do Semi-Árido-UFERSA
Av. Francisco Mota, 572, Costa e Silva, Mossoró-RN, CEP 59.625-900 - Brasil.
E-mail: moises.ozorio@ufersa.edu.br

RESUMO

Diante da convergência às normas internacionais, o Brasil, com o intuito de aumentar a comparabilidade e confiabilidade de sua contabilidade em relação às IFRS, visa o estabelecimento de pronunciamentos contábeis que tenham o objetivo de padronização. Com esse mesmo intuito o CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola (2009), foi criado direcionado aos procedimentos para registro e apuração de valores de ativos biológicos e produtos agrícolas. O assunto abordado nesse artigo, diante das diversas mudanças que ocorreram frente às IFRS e o CPC 29, tem como objetivo identificar quais os assuntos mais mencionados nas ressalvas e nos parágrafos de ênfases dos relatórios de auditoria das empresas exploradoras de ativos biológicos listadas na Bovespa. Para tanto, foram selecionadas um total de 21 empresas que evidenciam ativos biológicos em suas demonstrações contábeis anuais, logo após foi analisado os seus relatórios de auditoria. Do total das 21, somente uma empresa ficou de fora, devido não ter sido localizada no meio de busca da coleta dos dados. A pesquisa quanto aos objetivos classifica-se como descritiva, a abordagem do problema tem caráter qualitativo, é do tipo documental. Os resultados evidenciam 15 assuntos citados, o que mais chamou atenção foi sobre a divergência entre as normas usadas, se estão conforme o método brasileiro ou as IFRS. Foi possível notar diante dos assuntos abrangidos que 100% dos relatórios de auditoria no ano de 2009 e 2016 não obtiveram ressalvas e nem parágrafos de ênfases sobre as demonstrações contábeis das empresas.

Palavras-Chave: Relatórios de Auditoria, Ênfase; Ressalvas; Ativos Biológicos.

ABSTRACT

In view of the convergence to international standards, Brazil, with the purpose of increasing the comparability and reliability of its accounting in relation to IFRS, aims at the establishment of accounting pronouncements that have the objective of standardization. For this purpose, CPC 29 - Biological Assets and Agricultural Products (2009) was created for the registration and verification of biological assets and agricultural products. The subject of this article, in view of the various changes that have occurred in the face of IFRS and CPC 29, aims to identify the most frequently mentioned issues in the exceptions and emphasis paragraphs in the audit reports of the biological asset explorers listed on Bovespa. To that end, a total of 21 companies were selected that present biological assets in their annual financial statements, after which their audit reports were analyzed. Of the total of 21, only one company was left out because it was not located in the middle of the search for data collection. The research about objectives is classified as descriptive, the approach of the problem is qualitative, it is documentary type. The results show 15 subjects mentioned, what most drew attention was the divergence between the norms used, if they are according to the Brazilian method or the IFRS. It was possible to note from the issues covered that 100% of the audit reports in 2009 and 2016 did not obtain any qualifications or paragraphs of emphasis on the companies' financial statements.

Keywords: Audit Reports, Emphasis, Reservations, Biological Assets.

1. INTRODUÇÃO

Atualmente, as empresas no geral necessitam de procedimentos para validar seus dados, números e informações, contudo a auditoria contemporânea vem se aperfeiçoando e trazendo a confiabilidade e profissionalismo que o mercado e as empresas procuram.

O objetivo da auditoria independente é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável (RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.203/09).

A partir de 2008, com a promulgação da Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007 empresas brasileiras passaram a adotar as normas internacionais de contabilidade, dessa maneira as entidades entrariam em um período de adaptação, e uma provável dificuldade em compreendê-las. Assim, por esse motivo, os relatórios de auditoria possuiriam maior probabilidade de prosseguirem com parágrafos de ênfase e com ressalvas.

As antigas normas de auditoria têm como missão guiar os profissionais dessa área no que se trata na opinião emitida por eles e também referente à estrutura dos relatórios. E as novas normas não são diferentes, na busca do mesmo objetivo, mas com mudanças como os parágrafos de ênfase, que trazem mais transparência/clareza nas informações disponíveis.

A Resolução CFC 1.231 de 27 de novembro de 2009 (NBC TA 700) aborda as responsabilidades do auditor no momento da formação da opinião sobre as demonstrações e também do escopo do relatório de auditoria.

Conforme Damascena, Firmino e Paulo (2011), quando da sua opinião sobre os relatórios contábeis, o auditor deve estar ciente dos procedimentos a serem realizados e os testes que serão aplicados para a verificação da situação da empresa. Ele deve referir-se especificamente, e deve dar explicação clara de seus motivos e do efeito sobre a situação patrimonial e financeira e sobre o resultado das operações.

A necessidade de as empresas emitirem as demonstrações financeiras e contábeis compreensíveis para todos os usuários atingiu também as que trabalhavam com ativos biológicos, através do CPC 29, que até o ano de 2009 não existia uma regulamentação para tal fim. Dessa forma, demonstrações e relatórios de auditoria teriam mais notas explicativas, ressalvas e parágrafos de ênfases devido ao período de adaptação.

Diante do exposto, dado a necessidade de se conhecer um pouco mais sobre a convergência das normas internacionais de contabilidade e perante o CPC 29, este estudo tem a seguinte questão de pesquisa: Quais os assuntos mais mencionados nas ressalvas e nos parágrafos de ênfases dos relatórios de auditoria das empresas exploradoras de ativos biológicos listadas na Bovespa? Para responder a problemática o trabalho tem como objetivo geral identificar quais os assuntos mais mencionados nas ressalvas e nos parágrafos de ênfases dos relatórios de auditoria das empresas exploradoras de ativos biológicos listadas na Bovespa.

No Brasil, o assunto sobre as ressalvas e os parágrafos de ênfase nos relatórios dos auditores, ainda não esta sendo muito evidenciado, sendo que no âmbito internacional já existe um considerável foco. O fato é que, diante das mudanças das normas de auditoria, a emissão dos relatórios sofrerá daqui para frente alterações que influenciarão no modo em que as informações são extraídas das demonstrações contábeis e são repassadas. Dessa maneira o estudo hoje focado nesses assuntos tem como objetivo esclarecer quais os reais motivos que interferem na emissão de um parecer com ressalvas ou parágrafos de ênfase.

Assim, o trabalho com originalidade, vem a contribuir para ajudar os usuários das informações contábeis na validação de tais informações. Contribuirá também na pesquisa

acadêmica e proporcionará discussões acerca da temática devido à escassez de trabalhos relacionados ao assunto abordado na pesquisa.

Com a proposta do tema detalhado ao longo do trabalho poderá ser verificado se esse assunto abordado acrescenta algum ponto positivo nas empresas, podendo também ser um comparativo com as demais empresas auditadas. Alertando ainda os órgãos regulamentadores, sobre a emissão dos relatórios de auditoria.

Na próxima seção é feita uma breve revisão sobre auditoria independente e seus relatórios, ativos biológicos-CPC 29 e sobre a convergência das normas internacionais. Em seguida, são apresentados os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa e descrição da análise dos dados. Ao final do trabalho, são realizadas algumas considerações sobre as conclusões encontradas neste estudo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Essa seção, subdividida em quatro tópicos, será abordado primeiramente sobre a auditoria independente e o seu grau de importância se tratando da confiabilidade e veracidade das informações para tomadas de decisões. Juntamente com as NBC TAS (Normas Técnicas de Auditoria), surge o segundo tópico, que abordará o foco da pesquisa, sendo: o que toda essa mudança e internacionalização das normas contábeis afetaram na elaboração dos relatórios de auditoria, quanto aos com ressalvas e parágrafos de ênfase. Logo após, no terceiro tópico, será abordado, o pronunciamento técnico CPC 29, que trata sobre os ativos biológicos, sua mensuração e também avaliação, assunto esse que até então não possuía nenhuma regulamentação. E por último o quarto tópico, destacando as mudanças e a padronização diante da convergência das normas internacionais de contabilidade.

2.1 AUDITORIA INDEPENDENTE

A auditoria desempenha um papel importante na economia, o desenvolvimento de suas atividades é crucial para uma empresa e seus negócios, seja no governo ou prestação de informações para usuários internos e externos.

A auditoria segundo Pierri Junior e Alberton (2012), é um ramo da contabilidade que visa auxiliar o gestor da empresa, pois torna as informações mais confiáveis, conferindo se os procedimentos, controles e a elaboração das demonstrações contábeis, estão de acordo com as normas internas e de contabilidade.

A emissão do relatório, em que estará exposta a opinião do auditor sobre os papéis de trabalho, sobre o que foi analisado, deve estar em concordância com os procedimentos da organização (controle interno) e também com as normas que regulamentam o auditor e a auditoria em si, que são as NBC Tas (Normas técnicas de Auditoria). Como trata Jund (2007, p. 4), o auditor tem por finalidade “[...] determinar o grau de observância dos critérios estabelecidos e emitir um relatório de auditoria sobre o assunto”.

Em relação à auditoria, Attie (2000, p. 24) assegura que “é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Uma área que passa confiabilidade nas informações repassadas, e que através dos documentos finais dos trabalhos do auditor, irá expor sua opinião de conformidade com as normas reguladoras da auditoria e também com a administração da entidade, e afirmar, se tudo estiver nos conformes ou não.

Conforme Crepaldi (2012) o objetivo da Auditoria Contábil é verificar a conformidade das demonstrações com as regras e pressupostos básicos da contabilidade, ao certificar a veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada, devendo ser

efetuada de acordo com as normas usuais de auditoria, inclusive quanto às provas nos registros contábeis e aos procedimentos de auditoria julgados necessários nas circunstâncias.

Diante do assunto abordado nessa pesquisa, torna-se indispensável o conhecimento sobre as NBC TAs (Normas Técnicas de Auditoria), regulamentação estabelecida pelo CFC, aos auditores independentes. Normas estas que também sofreram mudanças frente à convergência e internacionalização das normas de auditoria.

A Resolução CFC nº 1.203 de 27 de Novembro de 2009 (NBC TA 200), define expressamente que um dos objetivos da auditoria, é prestar o relatório sobre as demonstrações contábeis em harmonia com o exigido pelas NBC TAs e em conformidade com as constatações do auditor.

Assim, com todas as mudanças e o processo de convergência, inclusive nas práticas dos serviços de auditorias, houve também mudanças na emissão dos relatórios dos auditores independentes. Os auditores também passariam por um processo de adaptação, e possíveis dificuldades na preparação dos relatórios.

2.2 RELATÓRIOS DE AUDITORIA

O resultado do trabalho e procedimentos realizados por um auditor independente finaliza-se através do relatório de auditoria, onde ele expressa sua opinião, baseado em dados e fatos que foram captados. O auditor deverá expor sua opinião com veracidade e imparcialidade, transparecendo confiança e profissionalismo.

Segundo Franco e Marra (2001, pag. 527), a opinião final do auditor, exarada no relatório, deve ser baseada em fatos concretos, devidamente comprováveis através dos papéis de trabalho, e em judicioso julgamento desses fatos, com total imparcialidade e independência.

A elaboração do relatório do auditor independente, conforme Santos e Cruz (2014) que deve ser composto pela opinião emitida pelo profissional da auditoria sobre as demonstrações contábeis, poderá ser encaixada nas seguintes categorias: relatório sem modificação; relatório com ressalva; relatório com abstenção de opinião; relatório com opinião adversa, e ainda relatórios com parágrafos de ênfase.

O auditor não deve emitir um parecer sem ressalva quando houver discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e/ou forma de apresentação das demonstrações contábeis ou limitação na extensão do seu trabalho, pois diante desse cenário, deve emitir um parecer com ressalva.

Segundo a Resolução CFC nº 953/03, o relatório com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, com a utilização das expressões “exceto por”, “exceto quanto” ou “com exceção de”, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva.

De acordo com a Resolução CFC nº 1.233/09 (NBC TA 706), parágrafo de ênfase é o parágrafo incluído no relatório de auditoria referente a um assunto apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, de acordo com o julgamento do auditor, é de tal importância, que é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações contábeis.

Os relatórios de auditoria são divididos em relatórios formais e informais. De acordo com Franco e Marra (2001, p.528), os relatórios formais são “[...] elaborados de forma escrita e sujeitos a determinadas normas [...]”, já os relatórios informais “[...] geralmente não consubstanciam a forma escrita, mas compreendem apenas informações verbais [...]”. Ambos os relatórios são peças importantes na auditoria, uma vez que é através do relatório que o auditor mostra os itens examinados, e aponta aos administradores e aos funcionários envolvidos o que precisa ser melhorado.

Existe, ainda, a possibilidade de o parecer conter parágrafos de ênfase, que, conforme Resolução CFC nº 953/03 (NBC TA 11), ocorre quando há incerteza em relação a algum fato relevante, cujo desfecho poderá afetar significativamente a posição patrimonial e financeira da entidade, chamando a atenção para a divulgação. Mas, os pareceres que possuem apenas parágrafos de ênfase são considerados pareceres sem ressalva (DAMASCENA, 2011).

Damascena, Firmino e Paulo (2011) estudaram os pareceres de auditoria das companhias abertas brasileiras com o objetivo de identificar quais os fatores mais frequentes que motivaram a emissão de pareceres com ressalva e/ou parágrafos de ênfase no período de 2006 a 2008 e detectaram que os motivos que mais provocaram ressalvas versavam sobre limitação de escopo e impossibilidade da formação de opinião, ao passo que os parágrafos de ênfases diziam respeito à existência de prejuízos contínuos, passivo a descoberto e deficiência de capital de giro.

2.3 CPC 29 – ATIVOS BIOLÓGICOS

A partir do IAS 41 – *Agriculture* do IASB, o CPC aprovou o pronunciamento técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola, em 07 de agosto de 2009. De acordo com Carvalho et al (2013) o Pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 29 (2009) é espelhado no IAS 41 e tem por objetivo definir o tratamento contábil e as regras de divulgação de informações relativas a ativos biológicos e produtos agrícolas. Dentre outros aspectos, esse pronunciamento estabelece que os ativos biológicos e produtos agrícolas devam ser avaliados pelo seu valor justo.

No Brasil, o pronunciamento técnico CPC 29 passou a ser obrigatório para os exercícios findos a partir de 31 de dezembro de 2010. De acordo com a Lei n. 11.638/07, as companhias abertas e sociedades de grande porte devem seguir as normas da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), as quais passaram a adotar o IFRS- CPC.

O objetivo deste Pronunciamento CPC 29 – (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) é o de estabelecer o tratamento contábil e as respectivas divulgações, pertinentes à avaliação dos estoques dos ativos biológicos e dos produtos agrícolas, como parte do registro das atividades agrícolas (CPC 29).

O ativo biológico, por sua vez, refere-se a um animal ou a uma planta, vivos, que produz produto agrícola. A transformação biológica compreende o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que causa mudança qualitativa e quantitativa no ativo biológico (CPC 29).

O CPC 29 exemplifica mais, definindo ativo biológico como um animal ou planta vive, e produto agrícola como o produto colhido originado dos ativos biológicos no momento da colheita. Como exemplo, para a pecuária de corte, os animais vivos (bezerro, garrote, novilha etc.) são considerados ativos biológicos e a carcaça após o abate como produto agrícola.

Conforme Wanderley, Silva e Leal (2012) o referido pronunciamento visa dar maior transparência à informação contábil relacionada com ativos biológicos e produtos agrícolas, de maneira a proporcionar aos diversos usuários, em especial o investidor externo, condições adequadas para avaliação dos números e parâmetros informados nas demonstrações financeiras das principais companhias do agronegócio brasileiro.

Segundo Carvalho et al (2013) uma das mudanças advindas do novo pronunciamento (CPC 29, 2009) é a exigência de se reconhecer a cada balanço os impactos nos resultados decorrentes das variações no valor justo. Trabalhos como os de Iudícibus e Martins (2007), Lustosa (2010), Assato e Peters (2010), Rech e Cunha (2011), ainda conforme Carvalho et al (2013) analisam os impactos da adoção do valor justo em segmentos de mercado

diferenciados, discutem os benefícios e também as dificuldades na aplicação dessa forma de mensuração.

Com a adesão do Brasil às normas internacionais de contabilidade, o setor agropecuário passou a elaborar seus demonstrativos contábeis seguindo o pronunciamento técnico CPC 29.

Conforme Carvalho et al (2013) antes da emissão desse normativo, a elaboração de demonstrações em padrão internacional para empresas que possuíssem ativos biológicos traria dificuldades, uma vez que padrões como o IAS 2 – *Inventories* (Estoques) e o IAS 18 – *Revenue* (Receita), taxativamente excluía as atividades agrícolas e ativos biológicos de seu alcance (ERNEST & YOUNG; FIPECAFI, 2010).

Segundo Marion (2002), a contabilidade pode ser estudada de modo geral ou aplicada a um determinado ramo de atividade. Quando aplicada a um ramo específico, é denominada de acordo com a atividade daquele ramo. A contabilidade rural e agrícola pode ser utilizada como um importante instrumento de gestão, para controle e planejamento, trazendo informações precisas e confiáveis, além de auxiliar na tomada de decisões, especialmente dos usuários externos.

“O agronegócio brasileiro, além de moderno, eficiente e competitivo, é uma atividade próspera, segura e rentável, sendo uma das principais locomotivas da economia brasileira (BRASIL, 2005)”. Não podendo está área passar despercebida, quando se trata da internacionalização das normas contábeis, que visa ampliar e melhorar as informações, já que antes da aprovação do CPC 29, os ativos biológicos não possuíam nem tipo de regulamentação que acompanhasse e atribuissem confiabilidade e transparência na avaliação desses ativos.

De acordo com Silva Filho, Martins e Machado (2013) no Brasil, até a publicação do CPC 29, o tratamento contábil das atividades agropecuárias encontrava-se ligado aos Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC), emanados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em que a premissa básica é a utilização dos custos históricos para todos os ativos.

Dessa maneira, a origem do pronunciamento 29, veio para atualizar e valorizar. As empresas partem agora de novas premissas, premissas essas que trazem mais confiabilidade e relevância para a informação sobre os ativos biológicos.

Conforme Silva Filho, Martins e Machado (2013) uma nova base de mensuração para os ativos biológicos e produtos agrícolas, após a aprovação do CPC 29, foi à adoção do valor justo. Salienta-se que, até a aprovação de tal pronunciamento (CPC 29), não era requerida uma base de mensuração específica para os ativos biológicos ou produtos agrícolas no Brasil. Assim, a grande maioria das empresas contabilizava tais ativos também com base no custo histórico.

O termo justo valor é originado da tradução do termo em inglês *fair value* que primeiramente foi utilizado pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB) na SFAC 3 (1980 pág. 12 e 13) como consequência de introduzir o “*comprehensive income*” uma concepção de resultado no sentido amplo (ÁLVARES, et al, 2005).

Segundo Nobes (1998, p.181) “justo valor significa a quantia que compradores e vendedores estariam dispostos a trocar seus ativos em uma operação com base puramente comercial”.

Já segundo o autor Brito (2010), a metodologia utilizada na aplicação do valor justo para mensuração dos ativos biológicos é dotada de subjetividade, encontrando maiores dificuldades quando não existem valores de mercado disponíveis. Dessa forma, o autor Brito (2010) explica que, a temática em torno da contabilidade dos ativos biológicos e produtos agrícolas sempre estiveram na pauta das dificuldades a serem enfrentadas por ocasião do

processo de convergência dos padrões contábeis brasileiros aos internacionais. Assim, no ano de 2008, especialistas previram um desafio maior a ser transposto, conforme a seguir:

As empresas do setor de agronegócios terão um desafio mais no processo de convergência dos padrões contábeis brasileiros aos internacionais. Nada menos do que aquilo que está no centro de seus negócios, chamados na contabilidade de ativos biológicos. Entenda-se aí tudo que nasce, cresce e morre. De árvores e culturas variadas a rebanhos e matrizes animais reprodutoras. Enquanto que para praticamente todos os demais temas, é possível para empresas, contadores e auditores beber na fonte da experiência internacional, a contabilização de ativos biológicos não tem precedentes do que promete a escala brasileira (IBRACON, 2008).

Portanto, o processo de convergência traz para o Brasil desafios, traduzidos no pioneirismo na produção de conhecimento, subjetividade na aplicação do *fair value* e na obrigatoriedade da observância de procedimentos indispensáveis para o correto reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos biológicos (IBRACON, 2008).

Em linha com as discussões ocorridas no momento de elaboração da IAS 41, segue o quadro a seguir:

Quadro 1 - Vantagens e desvantagens da mensuração de ativos biológicos pelo método do justo valor:

Vantagens	Desvantagens
A maior relevância, confiabilidade, comparabilidade e compreensibilidade na mensuração dos benefícios econômicos futuros de ativos biológicos negociados em mercados ativos.	O justo valor é baseado em suposições subjetivas. A NCRF 17 (Norma Contabilística e de Relato Financeiro) prevê a utilização do valor presente dos fluxos de caixa futuros, no apuramento do justo valor dos ativos biológicos e produtos agrícolas, quando para os mesmos não exista um mercado ativo.
O efeito da transformação biológica é melhor refletido através da utilização das alterações no justo valor a cada data de relato.	Inexistência de mercados ativos, especialmente durante o período de crescimento, como é o caso dos pinheiros que têm um ciclo de crescimento de 30 anos até a colheita;

Fonte: Adaptado de Epstein e Jermakowicz (2009).

Um dos fatores destacados por Dean e Clarke (2005, p v) é que conceitualmente justo valor é uma medida baseada a mercado. Porém, pode haver preços de mercado diferentes, disponíveis para diferentes empreendimentos, e correspondentemente, medidas diferentes de justo valor.

Para Brito (2010), “a falta de um mercado ativo e líquido para ativos biológicos é uma dificuldade na aplicação do uso do valor justo, especificamente para ativos de longa maturação”. Por isso, a necessidade de sempre buscar o conhecimento sobre os procedimentos que agora regulamentam as empresas de ativos biológicos, para que as demonstrações financeiras elaboradas sobre esses ativos cheguem ao seu objetivo, que é repassar através delas, a confiança, e as relevâncias necessárias, sabendo escolher qual a melhor opção para minimizar possíveis divergências.

Rech et al (2008) ressaltam que o reconhecimento dos ativos biológicos pelo valor justo faz com que haja maior transparência nas demonstrações financeiras das empresas.

Sendo necessário assim, que ocasionado qualquer efeito no patrimônio das empresas pela adoção desse critério contábil sejam apresentados nas demonstrações financeiras.

Martins e Iudícibus (2007) sugerem que, para se tornar mais objetiva a mensuração do valor justo, devem-se elaborar quadros suplementares às demonstrações contábeis, ou ainda, divulgar em nota explicativa, pelo menos, até que as novas práticas se consolidem, ou seja, eles sugerem que tais avaliações adicionais sejam evidenciadas em complementação às informações tradicionais, pelo menos até um período de transição e, não, pura e simplesmente as substituindo.

Para tentar superar estas divergências, O CPC 29 propõe que se a empresa tiver acesso a vários mercados ativos, esta deverá utilizar o mais relevante. Porém o mais relevante para um empreendimento pode não ser para o outro, continuando as possíveis divergências de valores quando comparamos um empreendimento com o outro, tendo em vista os diversos mercados que as empresas podem se relacionar e a peculiaridade de cada um desses mercados (RECH; PEREIRA; PEREIRA; CUNHA, 2006).

Conforme Rech, Pereira, Pereira e Cunha (2006), levando em consideração a confiabilidade e relevância para os usuários das demonstrações financeiras das entidades, tendo em vista que como ativo corrente podem estar classificados ativos biológicos em diferentes fases de maturação, ou com diferentes finalidades. O CPC 29 encoraja as empresas a apresentar uma descrição quantificada de cada grupo de ativos biológicos, distinguindo entre ativos biológicos consumíveis e de produção, ou ainda, entre ativos biológicos maduros ou adultos e imaturos ou juvenis.

Assim os ativos biológicos podem ser apresentados em dois grupos; consumíveis e de produção, e quatro subgrupos com as seguintes características, conforme quadro 2 a seguir:

Quadro 2 – Classificação dos ativos biológicos:

Ativos biológicos consumíveis imaturos ou juvenis	Onde estariam classificados os animais que não estejam prontos para o abate ou venda até o final do próximo exercício.
Ativos biológicos consumíveis maduros ou adultos	Onde estariam classificados os animais que estejam prontos para o abate ou venda até o final do próximo exercício.
Ativos biológicos de produção imaturos ou juvenis	Onde estariam classificados os animais que ainda não estão aptos à reprodução, ou animais de trabalho destinados ao uso na atividade pecuária, como sela e transporte, ainda inaptos.
Ativos biológicos de produção maduros ou adultos	Onde estariam classificados os animais aptos à reprodução, ou animais de trabalho destinados ao uso na atividade pecuária, como sela e transporte.

Fonte: Adaptado do CPC 29 – Ativos Biológicos.

Cabe ressaltar que no Brasil, segundo Wanderley, Silva e Leal (2012), existem poucos trabalhos de cunho científico sobre contabilidade de ativos biológicos e produtos agrícolas, muito embora os conceitos relacionados com ativos biológicos sejam abordados em algumas bibliografias.

2.4 CONVERGÊNCIAS DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

Com a harmonização das Normas Contábeis Brasileiras com as Normas Internacionais, surge um passo importante, rumo a uma meta arduamente perseguida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e por todas as entidades preocupadas com o aperfeiçoamento da Contabilidade enquanto ferramenta de inserção do Brasil na economia mundial (CFC, 2003).

Harmonização contábil, segundo Silva, Madeira e Assis (2004) é um processo pelos quais vários países, de comum acordo, realizam mudanças nos seus sistemas e normas contábeis, tornando-os compatíveis e respeitando as peculiaridades e características de cada região.

As organizações passam por um processo de adaptação e também aceitação das mudanças das normas. Este processo, segundo Silva, Madeira e Assis (2004) parte da identificação das linhas gerais no marco conceitual e na teoria geral da contabilidade destes países, que fundamentam suas normas contábeis. Este processo considera a influência dessas normas na economia, dentro de um contexto de unicidade de mercados.

Já segundo Martins e Santos (2008) mais do que mudanças em normas, essa internacionalização significa uma mudança de filosofia, postura e pensamento quanto a pelo menos três tópicos: primazia da essência sobre a forma, primazia da análise de riscos e benefícios sobre a propriedade jurídica e normas orientadas por princípios e não por regras excessivamente detalhadas e formalizadas.

As inúmeras diferenças estruturais e culturais entre as normas e práticas contábeis adotadas pelos diversos organismos internacionais de normalização contábil são consideradas os maiores entraves à harmonização das regras contábeis e sua aplicação no mundo globalizado e um dos temas mais controvertidos a ser penetrada de forma adequada e eficaz na busca pela inserção da contabilidade no processo de internacionalização econômica (CFC, 2003).

Segundo WYATT e YOSPE, citados por CHOI e LEVICH (1994, p.1),[...] as diferenças contábeis levam a problemas de compreensão e interpretação, quando os dados contábeis são preparados de acordo com um conjunto de normas e relatórios contábeis e utilizados por quem é versado em outras normas.

Dessa forma, frente a tantas diferenças, surge a necessidade de uma padronização na contabilidade, e conseqüentemente nas informações que serão repassadas, tanto para os usuários da contabilidade como para os tomadores de decisões, facilitando também, quando se trata de uma possível comunicação, e até mesmo necessidade de utilizar-se de profissionais de vários e diferentes locais, que serão capazes de transparecer a opinião e as informações com confiabilidade e relevância, conforme uma norma já padronizada.

Pelo lado do profissional, pode-se esperar que a implantação de normas contábeis harmônicas trouxesse maior segurança na realização de procedimentos importantes como perícias, auditorias e preparação de demonstrações financeiras (CFC, 2003).

Esse processo de globalização das normas contábeis coloca em primeiro plano a demanda de informações confiáveis e comparáveis, que possam suportar a variedade de transações e operações que o mercado exige atualmente (ANTUNES; ANTUNES; PENTEADO, 2007).

Tais mudanças, portanto, conforme Silva, Madeira e Assis (2004) salientaram a necessidade de harmonização das normas contábeis e de divulgação das informações financeiras, bem como de novas formas de mensuração do valor da empresa. Tudo isto em função da relevância de um maior controle da economia globalizada, envolvendo planos de ação em relação às divergências nas regulamentações e práticas contábeis dos diversos países.

No Brasil, ainda segundo Antunes, Antunes e Penteado (2007), os órgãos reguladores envidam esforços de diferentes maneiras no sentido de encorajar e facilitar a implantação do IFRS (International Financial Reporting Standard) pelas empresas brasileiras de capital aberto.

Segundo a Resolução CFC nº750/93, as normas brasileiras de contabilidade estão alicerçadas em sete princípios fundamentais, que representam a essência das doutrinas e teorias predominantes nos universos científicos e profissionais do país. Estes princípios tratam a contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades.

Como parte das ações orientadas para a convergência global das normas contábeis, o FASB (The Financial Accounting Standards Board) e o IASB (International Accounting Standards Board) firmaram compromisso no sentido de eliminar as divergências significativas quatro entre os dois conjuntos de normas até 2007.

Segundo Carvalho et al (2013) a promulgação da Lei nº 11.638 (2007), que alterou diversos dispositivos da Lei 6.404 (1976), reforçou a obrigatoriedade de adoção de normas internacionais ao estabelecer que “as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários [...] deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários”. Para tanto, o Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução 1.055/05 constituiu o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC.

3. METODOLOGIA

A amostra totaliza 21 companhias, somente uma não foi para apuração dos dados devido ausência de informações no principal meio de coleta de dados usada nesse trabalho. Nesse tópico são apresentadas as características metodológicas, e os procedimentos para o desenvolvimento do trabalho/pesquisa. A pesquisa quanto aos objetivos classifica-se como descritiva, que segundo Gil (2002) a pesquisa descritiva tem como “objetivo primordial a descrição das características de uma determinada população ou fenômeno ou, o estabelecimento de relações entre as variáveis”.

O estudo tem como objetivo descrever os fatos citados nos relatórios de auditoria, principalmente no que tange as ressalvas e os parágrafos de ênfase. Quanto ao tratamento do problema, a pesquisa é considerada predominantemente qualitativa, que de acordo com Diehl e Tatim (2004), os estudos qualitativos podem delinear a complexidade do problema e a interação entre as variáveis, compreender e classificar os processos e possibilitar um maior juízo sobre os comportamentos particulares dos indivíduos.

A abordagem ao problema tem caráter qualitativo. Qualitativa, pois os dados são levantados através da observância nas opiniões emitidas pelos auditores independentes, nos relatórios com ressalva e parágrafos de ênfase, com intuito de verificar e analisar os eventos ocorridos nesses tipos de relatórios, especificamente nas companhias de capital aberto exploradoras de ativos biológicos.

Esta pesquisa, quanto aos procedimentos, é do tipo documental, uma vez que foi necessário levantar todos os relatórios de auditoria das empresas de ativos biológicos disponíveis no sítio da BMF&BOVESPA, constituindo-se da fonte principal da pesquisa correspondente ao período de 2009 a 2016.

Esse processo se deu através do levantamento dos dados a partir do site da Bovespa, sobre os fatos ocorridos nas ressalvas e nos parágrafos de ênfase, referente ao período de oito anos, sendo 2009 a 2016, período escolhido por se referir a 2009 pré-convergência e de 2010 a 2016 pós-convergência das normas internacionais de contabilidade. Analisa-se assim, os

impactos dessa convergência, nas normas de auditoria, no que tange as alterações na elaboração dos relatórios dos auditores independentes das empresas de ativos biológicos.

Foram coletados dados referentes a 21 empresas listadas na Bovespa, durante os anos de 2009 a 2016, todas que possuem ativos biológicos. Das 21 companhias, uma foi excluída da lista, pois não foi possível a localização de seus dados no principal meio utilizado para a coleta dos dados, o site da Bovespa.

Sendo assim, a amostra final está sendo composta por 20 empresas exploradoras de ativos biológicos, listadas nas companhias de capital aberto da BMF&BOVESPA.

Quadro 03 – Distribuição das empresas (amostra) auditadas nos períodos entre 2009 e 2016:

Empresas Auditadas	Setor
Biosev	Agricultura
Brasilagro	Agricultura
BRF S.A.	Indústria Manufatureira
Celul Irani	Papel e Celulose
Duratex	Madeira
Ferbasa	Siderurgia
Fibria	Papel e Celulose
Itausa	Holding Diversas
JBS	Carnes e Derivativos
Karsten	Fios e Tecidos
Klabin S/A	Papel e Celulose
Marfrig	Carnes e Derivativos
Minerva	Carnes e Derivativos
São Martinho	Açúcar e Álcool
SLC Agrícola	Agricultura
Suzano Hold	Papel e Celulose (Administração de Empresas)
Suzano Papel	Papel e Celulose
Tereos	Indústria Manufatureira
Trevisa	Transp. Hidroviário
Terra Santa (V-Agro)	Agricultura
WLM Ind. Com.	Material de Transporte

Fonte: Economática, 2017.

Sendo assim, verifica-se a qualidade do conteúdo nos relatórios dos auditores após a coleta dos dados, para atingir o objetivo da pesquisa, que se trata dos assuntos que estão sendo tratados nas ressalvas e nos parágrafos de ênfase nos relatórios dos auditores independentes, relacionando-os com os conteúdos abordados nos pronunciamentos contábeis, especificamente o CPC 29, que trata dos ativos biológicos; e dessa forma identificar os resultados.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

A tabela 1 apresenta a quantidade de assuntos tratados nas ressalvas e nos parágrafos de ênfase dos relatórios de auditoria entre os anos 2009 e 2016, cujos assuntos estão relacionados às empresas exploradoras de ativos biológicos, no ano de 2009 antes da criação

do CPC 29– Ativo Biológico e Produto Agrícola e após sua criação no ano seguinte em diante:

Tabela 1: Principais assuntos tratados nas ressalvas e nos parágrafos de ênfase

Descrição dos Assuntos	Total de Empresas por Ano							
	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
1 Possuem ressalva	-	1	-	-	-	-	-	-
2 Possuem ênfase	-	17	19	20	20	5	4	-
3 Citam notas explicativas	-	17	19	20	20	5	4	-
4 Citam CPC/CVM/CFC	-	1	1	1	-	-	1	-
5 Diferença entre as práticas contábeis adotadas no Brasil e as IFRS	-	17	18	20	20	3	-	-
6 Demonstrações financeiras individuais	-	17	18	20	20	4	1	-
7 Demonstrações financeiras separadas	-	17	18	20	19	3	-	-
8 Método brasileiro	-	17	18	20	20	3	1	-
9 Refaz. /Reem. /Reapres. Demonst. Financeiras ind. e cons.	-	1	3	1	1	1	1	-
10 Incerteza na continuidade operacional	-	-	1	-	-	1	2	-
11 Operações imobiliárias	-	-	-	-	-	-	1	-
12 Avaliação de investimentos em controladas/coligadas/controladas em conjunto pelo método de equivalência patrimonial – Brasil	-	17	18	20	20	3	-	-
13 Avaliação de investimentos em controladas/coligadas/controladas em conjunto através do custo ou valor justo – IFRS	-	17	18	20	20	3	-	-
14 Aprovação da combinação de negócios	-	-	1	-	-	-	-	-
15 Não expôs nenhuma informação	19	2	-	-	-	15	16	20

Fonte: Pesquisa de campo (2017).

Das 20 empresas de capital aberto das quais foram coletados os dados, as 20 são exploradoras de ativos biológicos, portanto de acordo com a tabela 1, verifica-se que a coleta dos dados no site da Bovespa e o estudo dos relatórios de auditoria dessas companhias, mostram que assuntos relacionados aos ativos biológicos não são apresentados nos principais assuntos das ressalvas e das ênfases como um ponto principal de mudança entre os anos que sucederam a criação e as alterações nas normas que regem esses ativos, o CPC 29. Percebe-se essa informação na tabela 1, pois dos 15 assuntos citados pelas empresas, ativos biológicos não está incluso.

A partir do ano de 2010 ao ano de 2015, as empresas passaram a citar mais assuntos nas ênfases, talvez devido as divergências e novidades que a regulamentação das normas internacionais estavam trazendo, e diferenciando seus relatórios de auditoria diante da emissão conforme as práticas usadas no Brasil.

Dentre tantas informações, nota-se na amostra apenas uma opinião emitida com ressalva no ano de 2010, emitida pelos auditores da empresa JBS S/A, sobre as demonstrações contábeis individuais que apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da JBS S.A. em 31 de dezembro de 2010, o desempenho de

suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

É importante ressaltar que no ano de 2016, seis anos após toda a regulamentação tanto das IFRS e do CPC 29 já estarem instaladas como obrigatórias, as 20 empresas nos quais foram coletados os dados, não expôs informação alguma nas suas ressalvas e ênfases.

Tabela 2: Principais assuntos tratados nas ressalvas e parágrafos de ênfases

Descrição dos Assuntos	Total de empresas por ano %								Média
	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
1 Possuem ressalva	-	5	-	-	-	-	-	-	5
2 Possuem ênfase	-	85	95	100	100	25	20	-	53,1
3 Citam notas explicativas	-	85	95	100	100	25	20	-	53,1
4 Citam CPC/CVM/CFC	-	5	5	5	-	-	5	-	2,5
5 Diferença entre as práticas contábeis adotadas no Brasil e as IFRS	-	85	90	100	100	15	-	-	48,8
6 Demonstrações financeiras individuais	-	85	90	100	100	20	5	-	50
7 Demonstrações financeiras separadas	-	85	90	100	95	15	-	-	48,1
8 Método Brasileiro	-	85	90	100	100	15	5	-	49,3
9 Refaz. /Reem. /Reapres. Demonst. Financeiras indiv. e consol.	-	5	15	5	5	5	5	-	5
10 Incerteza na continuidade operacional	-	-	5	-	-	5	10	-	2,5
11 Operações imobiliárias	-	-	-	-	-	-	5	-	5
12 Avaliação de investimentos em controladas/coligadas/controladas em conjunto pelo método de equivalência patrimonial – Brasil	-	85	90	100	100	15	-	-	48,8
13 Avaliação de investimentos em controladas/coligadas/controladas em conjunto através do custo ou valor justo – IFRS	-	85	90	100	100	15	-	-	48,8
14 Aprovação da combinação de negócios	-	-	5	-	-	-	-	-	5
15 Não expôs nenhuma informação	95	10	-	-	-	75	80	100	45

Fonte: Pesquisa de campo (2017).

Nota-se na tabela 2 que 15 principais assuntos foram tratados nas ressalvas e nas ênfases, portanto 9 tiveram destaque em vários anos. No primeiro ano 2009, pode-se perceber com base nos resultados da tabela 2, que 95% das 20 empresas não expôs nenhuma informação nas ênfases e nas ressalvas, ano inclusive que os ativos biológicos não tinham nenhuma norma que os rege-se, apesar de a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) exigir a aplicação do CPC 29 para as empresas abertas que possuem ativos biológicos e produtos agrícolas, a Deliberação CVM nº 603, de 10 de novembro de 2009, facultou às empresas a possibilidade de emitir Informações Trimestrais ainda com base nos procedimentos aplicados no exercício de 2009. A partir do encerramento do exercício de 2010, entretanto, as empresas

não possuem mais essa faculdade, e são obrigadas a apresentar seus relatórios contábeis seguindo os preceitos do CPC 29 (CARVALHO; PAULO; SALES; YKUNO, 2013).

As demonstrações financeiras/contábeis individuais foram bastante citadas entre os anos de 2010 a 2013, aproximadamente 50% das empresas, ressaltando a cada ano que essas demonstrações estavam sendo elaboradas conforme as práticas consolidadas no Brasil e as IFRS, especificando as diferenças que os auditores analisavam entre uma regulamentação e outra. No ano 2009, percebe-se que essas mesmas demonstrações não foram citadas, pois foi o ano que as empresas não eram obrigadas a implantar as IFRS, dessa forma só se utilizava as práticas do Brasil e até então não tinham uma regulamentação de comparativo. A partir de 2014, as empresas já tinham passado pela adaptação e obrigatoriedade das IFRS, assim suas demonstrações não mais diferiam entre uma regulamentação e outra.

Dos 9 assuntos principais citados nas ênfases, as notas explicativas e a regulamentação usada conforme a do Brasil foram as que as empresas mais citaram, com 53,1% e 49,3% aproximadamente e respectivamente. Segundo assunto mais tratado nas ênfases foi a avaliação de investimentos em controladas/coligadas e controladas em conjunto pelo método de equivalência patrimonial conforme as práticas contábeis no Brasil e pelo custo ou valor justo conforme as IFRS. Pois após a convergência das normas internacionais, as empresas passaram por um processo de adaptação das novas normas, contudo ao passar dos anos e com essa adaptação os relatórios de auditoria precisavam obter explicações de quais pontos diferiam entre as normas brasileiras e as internacionais. E um dos pontos era justamente nas demonstrações financeiras separadas (citadas por 48,13% das empresas) somente no que se refere à avaliação dos investimentos em controladas pelo método de equivalência patrimonial, enquanto que para fins das IFRS seria pelo custo ou valor justo.

Outro assunto tratado pelos auditores na emissão dos relatórios de auditoria foi à remissão/reapresentação ou refazimento das demonstrações contábeis individuais e consolidadas das Companhias, em virtude de correção de erros e revisão de certas práticas contábeis. Com pouquíssima porcentagem, de apenas 5%, esse assunto está destacado nas ênfases entre os anos de 2010 e 2015. Esse número é relevante, pois significa que poucas demonstrações contábeis precisaram de reajustes, é muito significativo para uma companhia não ter em seus relatórios de auditoria observações de erros ou falhas.

Uma suscita dúvida substancial sobre a incerteza da continuidade operacional das Companhias, foi outro assunto destacado e comentado nas ênfases, apenas 2,5% das 20 empresas citaram.

Esses dois percentuais citados acima são vantajosos, pois significa que entre 95% e 97,5% aproximadamente das demonstrações financeiro-contábeis das companhias citadas estão limpas em relação a erros e prejuízos.

Pode-se notar ainda na tabela 2 que apenas 2,5%, ou seja, 1 das 20 empresas citou algum órgão de regulamentação, como CPC/CVM ou CFC. Percentual baixo diante de tantas mudanças no que se diz respeito a nova implementação de normas aplicadas nas demonstrações contábeis e também na forma de emissão dos relatórios de auditoria.

E uma segunda opinião com ressalva também foi emitida sobre as demonstrações contábeis consolidadas, ressaltando que apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira consolidada da JBS S.A. em 31 de dezembro de 2010, o desempenho consolidado de suas operações e os seus fluxos de caixa consolidados para o exercício findo naquela data, de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitido pelo International Accounting Standards Board (IASB) e as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Verifica-se que os principais assuntos foram citados em média em 4 anos dos 8 anos totais da amostra, conforme tabela 3 a seguir:

Tabela 3. Total de assuntos tratados nos 8 anos																
Empresas	Assuntos															
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	
Biosev	-	3	3	1	3	3	3	3	1	-	-	3	3	-	2	
Brasilagro	-	4	4	-	4	4	4	4	2	-	-	4	4	-	4	
Brf s/a	-	4	3	-	3	3	3	3	-	-	-	3	3	1	4	
Celulose Irani	-	4	4	-	4	4	4	4	-	-	-	4	4	-	4	
Duratex	-	4	4	-	4	4	4	4	-	-	-	4	4	-	4	
Ferbasa	-	4	4	-	4	4	4	4	-	-	-	4	4	-	4	
Fibria	-	4	4	-	4	4	4	4	-	-	-	4	4	-	4	
Itausa	-	4	4	-	4	4	4	4	-	-	-	4	4	-	4	
Jbs	1	6	4	-	4	6	4	4	2	-	-	4	4	-	2	
Karsten	-	6	4	-	4	4	4	4	-	2	-	4	4	-	2	
Klabin s/a	-	4	4	-	4	4	4	4	1	-	-	4	4	-	4	
Marfrig	-	4	4	2	4	4	4	4	2	-	-	4	4	-	4	
Minerva	-	4	4	-	4	4	4	4	-	-	-	4	4	-	4	
São Martinho	-	5	5	1	4	4	4	5	-	-	1	4	4	-	3	
Slc. Agrícola	-	4	4	-	4	4	4	4	-	-	-	4	4	-	4	
Suzano Hold	-	4	4	-	4	4	4	4	-	-	-	4	4	-	4	
Suzano Papel	-	4	4	-	4	4	4	4	-	-	-	4	4	-	4	
Tereos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
Trevisa	-	4	4	-	4	4	3	4	-	-	-	4	4	-	4	
Terra Santa (V-Agro)	-	5	4	-	4	4	4	4	-	2	-	4	4	-	3	
Wlm Ind. Com.	-	4	4	-	4	4	4	4	-	-	-	4	4	-	4	

Fonte: Pesquisa de campo (2017).

De acordo com a tabela 3, podemos perceber que foi destacado a quantidade de anos que os auditores de cada companhia, dentro do período dos 8 anos de 2009 a 2016, relataram em seus relatórios algum dos 15 assuntos nas ressalvas e ênfases.

Observa-se que aproximadamente 50% das empresas passaram por um período razoável de adaptação, mostrando em suas ressalvas e ênfases que algum assunto estava diferindo da nova regulamentação aplicada as demonstrações contábeis das companhias e dos relatórios de auditoria. As demais empresas que não citaram nenhum dos assuntos, e as que citaram assuntos que não necessariamente tinham relação com as IFRS, ou não tiveram dificuldades frente as mudanças ou não acharam necessário divulgar informações que naquele período tinha uma alta relevância.

Com base nos dados apurados na tabela 2 e 3, pode-se perceber que diante de tantas atualizações e novidades no que diz respeito às normas internacionais e a aplicação do CPC 29, as empresas citadas abordaram pouco em seus relatórios de auditoria, principalmente nas ressalvas e ênfases, todos esses assuntos que estariam passando por transformação dentro dos relatórios, conforme a maneira que eles estavam sendo tratados e deveriam a partir do ano de 2010 mudar, ano no qual a adaptação começaria a acontecer e naturalmente tais empresas passariam por esse período de transformação nos seus relatórios.

No tratamento dos dados, inicialmente, usou-se o sistema Economática, para filtrar as empresas de capital aberto exploradoras de ativos biológicos, logo depois se utilizou o site Bovespa, no qual foi possível a coleta dos dados, para em seguida descrever e resumir os dados. Elaboração de tabelas comparativas, porcentagem simples para confrontar com o referencial teórico. Também se utilizou da ferramenta Microsoft Office Excel, com intuito de melhorar o desempenho e a estabilidade geral, na hora de calcular e expor os dados.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Este artigo tem como objetivo geral identificar quais os assuntos mais mencionados nas ressalvas e nos parágrafos de ênfases dos relatórios de auditoria das empresas exploradoras de ativos biológicos listadas na Bovespa. Do total de 15 principais assuntos encontrados, poderão ser observados nas ênfases e nas ressalvas que 9 assuntos tiveram destaque.

Foi possível notar nos resultados, que no ano de 2009, antes das normas internacionais e o CPC 29 serem implantados, a ausência de ênfases e ressalvas, assim como, no ano de 2016, ano depois de toda adaptação as mudanças. Nos demais anos, entre 2010 e 2015, em média 50% das empresas citaram alguma mudança ou divergência em seus relatórios, como é o caso do assunto referente se normas praticadas no Brasil diferiam das IFRS. Especificamente diferiam na avaliação de investimento em controladas/coligadas/controladas em conjunto, pois no Brasil era analisado pelo método de equivalência patrimonial e pela IFRS, é através do custo ou valor justo.

Entre os 9 principais assuntos citados, estão as notas explicativas, as demonstrações financeiras individuais/separadas e se as práticas usadas conforme o método brasileiro foram usadas ou não na elaboração das demonstrações anuais. Os assuntos menos citados, refere-se à incerteza da continuidade operacional, a reapresentação das demonstrações contábeis devido algum erro ou falha, e os órgãos regulamentadores que em média 2,5%, ou seja, 1 empresa citou o CPC/CVM OU CFC nos anos de 2010 a 2012 e 2015.

Na coleta dos dados, as limitações para se chegar aos resultados, foram principalmente os relatórios de auditoria no qual alguns tiveram finalização somente após o período do término da coleta dos dados, que foi de Novembro/2016 a início de Março/2017.

Com o intuito de contribuir para a ampliação das pesquisas na área que regulamenta a auditoria e os ativos biológicos, sugere-se que seja feito um trabalho analisando as notas explicativas, já que são citadas nas ênfases e ressalvas.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, I.; ARRUDA, D.; BARRETO, P. Auditoria Contábil: Enfoque teórico, normativo e prático. São Paulo: Saraiva 2008.

ANTUNES, J.; ANTUNES, G. M. B.; PENTEADO, I. M. A convergência contábil brasileira e a adoção das normas internacionais de contabilidade: o IFRS-1. In: X SEMEAD. Anais..., São Paulo, ago. 2007.

BEUREN, I. M. (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. Ed. 5. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

CAVALCANTI, M. Auditoria: Um curso moderno e completo. São Paulo: Atlas. Ed 6ª, 2009.

CARVALHO, F. S.; PAULO, E.; SALES, I. C.H.; IKUNO, L. M. Ativos biológicos: evidenciação das empresas participantes do Ibovespa. Custos e @gronegocio *on line* - v. 9, n. 3 – Jul/Set - 2013.

CFC (Conselho Federal de Contabilidade) - Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade e Auditoria e Perícia; Brasília; Ed. CFC 2003, 320 p.

CFC (Conselho Federal de Contabilidade) - Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente; Ed. CFC 2009, NBC TA 706.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade/ RESOLUÇÃO CFC Nº 953/03. Brasília, 24 de janeiro de 2003. Informativo Tributário Deloitte Touche Tohmatsu - Nº 3/2003.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade/ NBC TA 200 – Objetivos gerais do auditor independente e a Condução da auditoria em conformidade com normas de Auditoria RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.203/09. Brasília, 27 de novembro de 2009.

COSTA, N.; J.; M.; Relatório/Relato Integrado – Agricultura-Implicações Contabilísticas e de Auditoria. Revisores e auditores. <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/Contabilidade.pdf>

DAMASCENA, Luzivalda Guedes; FIRMINO, José Emerson; PAULO, Edilson. Estudo sobre os Pareceres de Auditoria: Análise dos Parágrafos de Ênfase e Ressalvas Constantes nas Demonstrações Contábeis das Companhias Listadas na Bovespa. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, p.125-154, 03 set. 2011.

DIEHL, A. A.; TATIM, D. C. Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004. 168 p.

FRANCO, H.; MARRA, E. Auditoria Contábil: Normas de Auditoria, Procedimentos e papéis de trabalho, Programas de Auditoria e Relatórios de Auditoria. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FINATELLI, J. R.; ORTEGA, G. R.; Ativos biológicos: nível de transparência e evidenciação nas demonstrações contábeis – MEF21869 – IR. <http://www.etecnico.com.br/paginas/mef21869.htm>

GUEDES, L. Pareceres de Auditoria: Um estudo das ressalvas e parágrafos de ênfase constantes nas demonstrações contábeis das companhias abertas brasileiras. 2011. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Curso de Pós Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília (UnB), da Universidade Federal da Paraíba (UFPB) e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN).

GIL, A. C.; Como Elaborar Projetos de Pesquisa. 4º ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. Fundamentos de metodologia científica. 5. Ed. São Paulo (SP): Atlas, 2003. 310 p.

MOTA, R. H. G.; TAVARES, A. L.; MACHADO, M. R. Relatórios de Auditoria Independente: Um Estudo dos Parágrafos de Ênfase e de Outros Assuntos das Empresas Listadas na Bm&Fbovespa. In: Encontro da ANPAD, 36, 2012, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2012.

MARTINS, E. SANTOS, A. Alguns pontos da Lei 11.638 e a internacionalização da contabilidade brasileira, IBEF NEWS, Março 2008.

NCRF 17 – Norma Contabilística e de Relato Financeiro/ Agricultura. Regulamento (CE) n. 1725/2003 da comissão de 21 de Setembro. http://www.cnc.min-financas.pt/siteantigo/SNC_projecto/NCRF_17_agricultura.pdf

PETERNELLI, L.; A. Estatística Descritiva – Capítulo 2, INF 162, 1999.

RECH, I. J. et al. IAS 41 - Agriculture: um estudo da aplicação da Norma internacional de contabilidade às empresas de pecuária de corte, Universidade de Brasília. 6º Congresso USP - fipecafi, 2006.

SILVA, C. B. A.; MADEIRA, G. J.; ASSIS, J. L. F. Harmonização de Normas Contábeis: um estudo sobre as divergências entre Normas Contábeis Internacionais e seus reflexos na Contabilidade Brasileira. Revista Contemporânea de Contabilidade, Minas Gerais, n. 01, jan./jun., 2004, p. 115-139.

SCHERCH, C. P. et al. Nível de conformidade do CPC 29 nas empresas brasileiras: uma análise com as empresas de capital aberto. Dissertação (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo. RACE, Unoesc, v. 12, n. 2, p. 459-490, jul./dez. 2013.

SANTOS, F. N.; CRUZ, A. J. Identificação e avaliação de relatórios com foco nas ressalvas apontadas pela auditoria externa em empresas do seguimento têxtil. Minas Gerais, Universidade de Patos de Minas (UNIPAM), RAGC, v.2, n.3, p. 17-37 /2014.

SILVA FILHO, A. C. C.; MARTINS, V. G.; MACHADO, M. A. V.; Adoção do valor justo para os ativos biológicos: análise de sua relevância em empresas brasileiras. Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337, FURB, Blumenau, v. 9, n. 4, p. 110-127, out./dez., 2013.

WANDERLEY, C. A. N.; SILVA, A. C.; LEAL, R. B. Tratamento Contábil de Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas: uma Análise das Principais Empresas do Agronegócio Brasileiro, Mestrado em Ciências Contábeis, 2012, Universidade do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012.