



344

Tratamento Contábil dos Animais Mantidos como Matrizes de Reprodução: Reflexão sobre a Reconhecimento e Mensuração

Aluno Mestrado/MSc. Student Anderson Alves de Oliveira [ORCID iD](#), Doutor/Ph.D. Jomar Miranda Rodrigues [ORCID iD](#), Aluno Mestrado/MSc. Student Noel Kentinus Olokodana [ORCID iD](#)

Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brazil

Aluno Mestrado/MSc. Student Anderson Alves de Oliveira

[0000-0002-4874-5066](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis-PPGCont

Doutor/Ph.D. Jomar Miranda Rodrigues

[0000-0001-5961-243X](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis-PPGCont

Aluno Mestrado/MSc. Student Noel Kentinus Olokodana

[0000-0001-6931-6183](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis-PPGCont

Resumo/Abstract

O presente ensaio teórico apresenta uma reflexão sobre a contabilização de ativos biológicos, particularmente o registro contábil de animais mantidos para reprodução (matrizes) motivado por uma lacuna das normas. Tendo como base a atual classificação dessas matrizes no Ativo Imobilizado, com a consequente mensuração pelo custo histórico, buscou-se contextualizar o tema nas normas que tratam dos ativos biológicos e verificar o enquadramento contábil. A contabilização no Ativo Imobilizado traz como consequência a mensuração ao custo histórico, fato que não reflete adequadamente a utilidade da informação contábil referente às matrizes. A relevância do presente estudo reside no fato de que os estudos empíricos demonstram que a contabilização dos ativos biológicos animais não é um consenso. Como sugestão para trabalhos futuros, pode-se comparar os efeitos da contabilização das matrizes no Ativo Circulante e também no Ativo Não Circulante-Imobilizado em um intervalo de tempo e, ainda, em setores pecuários diferentes, considerando ainda o porte, a região e o faturamento das empresas pesquisadas. Sugere-se, ainda, um estudo aprofundado sobre os ativos biológicos, uma discussão orientada pelo consenso entre a norma e a prática ou uma revisão nas normas contábeis, com o objetivo de estabelecer expressamente o tratamento a ser dispensado às matrizes reprodutoras.



Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

Área Temática/Research Area

Contabilidade Financeira e Finanças (CFF) / Financial Accounting and Finance

Tratamento Contábil dos Animais Mantidos como Matrizes de Reprodução: Reflexão sobre a Reconhecimento e Mensuração

Resumo

O presente ensaio teórico apresenta uma reflexão sobre a contabilização de ativos biológicos, particularmente o registro contábil de animais mantidos para reprodução (matrizes) motivado por uma lacuna das normas. Tendo como base a atual classificação dessas matrizes no Ativo Imobilizado, com a conseqüente mensuração pelo custo histórico, buscou-se contextualizar o tema nas normas que tratam dos ativos biológicos e verificar o enquadramento contábil. A contabilização no Ativo Imobilizado traz como conseqüência a mensuração ao custo histórico, fato que não reflete adequadamente a utilidade da informação contábil referente às matrizes. A relevância do presente estudo reside no fato de que os estudos empíricos demonstram que a contabilização dos ativos biológicos animais não é um consenso. Como sugestão para trabalhos futuros, pode-se comparar os efeitos da contabilização das matrizes no Ativo Circulante e também no Ativo Não Circulante-Imobilizado em um intervalo de tempo e, ainda, em setores pecuários diferentes, considerando ainda o porte, a região e o faturamento das empresas pesquisadas. Sugere-se, ainda, um estudo aprofundado sobre os ativos biológicos, uma discussão orientada pelo consenso entre a norma e a prática ou uma revisão nas normas contábeis, com o objetivo de estabelecer expressamente o tratamento a ser dispensado às matrizes reprodutoras.

Palavras-chave: Animais Matrizes, Ativos Biológicos, Classificação, Mensuração

Abstract

This theoretical essay presents a reflection on the accounting of biological assets, particularly the accounting record of animals kept for reproduction (parents) motivated by a gap in the standards. Based on the current classification of these matrices in Fixed Assets, with the consequent measurement by historical cost, we sought to contextualize the theme in the standards that deal with biological assets and verify the accounting framework. The accounting in Fixed Assets results in measurement at historical cost, a fact that does not adequately reflect the usefulness of accounting information referring to the matrices. The relevance of the present study lies in the fact that empirical studies demonstrate that the accounting of animal biological assets is not a consensus. As a suggestion for future work, it is possible to compare the effects of accounting for matrices in Current Assets and also in Non-Current Assets-Fixed Assets over a period of time and also in different livestock sectors, considering the size, region and revenue of the companies surveyed. We also suggest an in-depth study of biological assets, a discussion guided by the consensus between standard and practice, or a review of accounting standards, with the objective of expressly establishing the treatment to be given to breeding matrices.

Keywords: Bearer Animals, Biological Assets, Classification, Measurement

1. Introdução

O setor está em constante crescimento segundo dados da OCDE (2021). Considerando a carne bovina, de porco, aves e carneiros, o Brasil consumiu 20.859.700 toneladas de carne e o mundo consumiu 323.755.900 toneladas. Em 25 entidades listadas na B3, o valor total dos ativos biológicos soma R\$ 17.987.779,00 em 2017, de acordo com Da Silva et al. (2015). Para Macedo et al. (2016), considerados apenas os animais de abate (aves, suínos e bovinos), os ativos biológicos das empresas listadas na BM&F Bovespa (atual B3) somam R\$ 18.927.452,00 em 2013.

Assim, o processo de reprodução nas entidades não é um evento ao acaso, ele é planejado, executado e controlado, assim como um sistema de produção nas entidades de outros setores. Os animais mantidos para reprodução são selecionados de acordo com o valor (monetário) dos ativos biológicos das entidades, seu estado de saúde, seu peso e são sujeitos a tratamentos específicos.

Neste contexto, ativo biológico é um animal e/ou uma planta, vivos (IAS 41, 2020; CPC 29, 2018). Estes ativos são caracterizados pela transformação biológica, produção agrícola e outros ativos biológicos decorrentes de ativos biológicos existentes (Zinkevičienė et al., 2019). Segundo os mesmos autores, os animais representam uma grande parte dos ativos biológicos.

Estes animais consumidos foram reproduzidos por outros animais separados especificamente para procriação. Tais animais constituem um ativo que gera benefícios econômicos, estimados a um valor não negligenciável, por mais de um período. Um tratamento contábil inadequado pode estar deixando muitas informações fora dos relatórios e pode estar afetando a qualidade da informação contábil apresentada pelas entidades do setor.

O CPC 29 e o IAS 41 recomendam, em primeira mão, a mensuração ao valor justo de ativos biológicos. Caso não seja possível ter este valor de forma confiável, a mensuração poderia ser pelo custo histórico. Segundo a estrutura conceitual do IASB-*International Accounting Standard Board* (2018) o objetivo dos relatórios financeiros é de fornecer informações que possam auxiliar os usuários nas suas tomadas de decisões.

Sabendo que os animais mantidos para reprodução não têm o mesmo valor no mercado que os outros da mesma idade, mas a norma não orienta um tratamento diferenciado, é subentendido que todos os animais (independente do seu grupo de classificação) são mensurados ao valor justo. Considerando o cenário apresentado, faz-se a seguinte pergunta: O valor atribuído às matrizes de reprodução atende à característica qualitativa de que a informação contábil deve ser fidedigna?

Com o fim de refletir sobre esse questionamento, a presente pesquisa constitui-se como um ensaio teórico, pois visa debater o tratamento contábil dos animais mantidos para reprodução. Um ensaio teórico não exige comprovação empírica baseada em evidências, ou seja, a utilização de dados estatísticos ou outros métodos tradicionais de coleta de dados não são relevantes para este tipo de pesquisa (Meneghetti, 2011).

O objetivo geral deste estudo é apresentar uma discussão teórica sobre a classificação das matrizes reprodutoras. Os objetivos específicos são apresentar as visões da academia e do mercado sobre o tema e permitir o avanço da normatização e contabilização das matrizes reprodutoras. Destaque-se que os animais matrizes, mantidos para reprodução, estão fora do alcance do IAS 16-Ativo permanente imobilizado e do CPC 27-Ativo imobilizado, isto é considerada como uma lacuna existente na norma, pois a referida norma não dispõe expressamente sobre o tratamento contábil a ser dado às matrizes.

A justificativa para o trabalho é a tentativa de contribuir para o debate sobre o tratamento contábil das matrizes de reprodução e uma possível alteração da norma referente aos Ativos Biológicos.

2. Reconhecimento e a mensuração dos ativos biológicos

De acordo com CPC 27 (2009) e IAS 16 (2020), um ativo imobilizado é um item tangível que é mantido para o uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para o aluguel a outros, ou para fins administrativos e se espera utilizar por mais de um período. Ainda de acordo com esses normativos, os ativos imobilizados correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

O ativo imobilizado é definido como tangível ou corpóreo de permanência duradoura do qual os benefícios providos por ele são úteis para o desenvolvimento das atividades econômicas da entidade (Iudícibus, 2010). Pela terminologia da palavra “imobilizado” deveria se referenciar aos bens imóveis. No entanto, observa-se que dos nove (9) exemplos de ativos imobilizados citados pelo CPC e IASB (terrenos, terreno e edifícios, máquinas, navios, aviões, veículos a motor, móveis e utensílios, equipamentos de escritório e plantas portadoras) apenas três (3) são bens imóveis e os seis (6) restantes são bens móveis.

Neste interim, um ativo biológico é um animal e/ou uma planta, vivos (IAS 41, 2020; CPC 29, 2018). Segundo as mesmas normas, os ativos biológicos produzem produtos agrícolas na colheita que, por sua vez, é utilizada para a produção de outro produto agrícola depois da colheita. Assim, o ativo biológico “plantação de árvores” produz na colheita “árvores” que, por sua vez, produz depois da colheita “tora” ou “madeira”. O ativo biológico “gado de leite” produz na colheita “leite” que é usado na produção de “queijo”. O ativo biológico “porco”, destinado para o abate, produz “a carcaça” que é usada por sua vez na produção de “presunto” ou “salsicha”. Observa-se na definição e nos exemplos uma lacuna de representatividade dos animais matrizes mantidos para reprodução. A ausência de plantas portadoras nos exemplos é justificável pelo não alcance do item pela norma, no entanto, ela omitiu os animais matrizes de reprodução.

Para Aryanto (2011) existem duas categorias de ativos biológicos, aqueles em que é esperado que sejam colhidos e vendidos (ativos biológicos consumíveis) e os ativos biológicos dos quais não se espera que sejam colhidos e vendidos (ativos biológicos portadores ou reprodutores).

O CPC 29 não se aplica aos produtos após colheita, abate ou outra forma de processamento do produto, embora continue sendo ativos biológicos. O referido CPC exige o reconhecimento dos ativos biológicos a valor justo para aqueles produtos que possuem mercado ativo. Sendo assim, caso uma empresa julgue que não há mercado confiável para fazer essa mensuração, a ela é facultado continuar avaliando seus estoques a custo de formação. Por fim, cabe revisar a discussão acerca da definição de valor justo (Carvalho et al., 2011).

O IAS 41 (2020) e o CPC 29 (2018) determinaram que, a partir do exercício de 2016, as *bearer plants* devem ser mensuradas a custo histórico ao invés do *fair value*, equiparando o tratamento contábil desses ativos aos ativos imobilizados.

O IASB e CPC ainda definem planta portadora como uma planta viva utilizada na produção ou no fornecimento de produtos agrícolas, é cultivada para produzir frutos por mais de um período e tem uma probabilidade remota de ser vendida como produto agrícola, exceto para eventual venda como sucata. As normas especificam também que as plantas não portadoras são aquelas cultivadas para serem colhidas como produto agrícola, plantas cultivadas para a produção de produtos agrícolas quando há uma probabilidade mais do que remota de vendê-la e as culturas anuais.

Marion (2020) destaca que as plantas portadoras são culturas permanentes e compreendem ativos biológicos que não serão colhidos totalmente e que gerarão produção por vários anos, tais como pomar de frutas (laranja, maçã, limão), palma, coco, cana-de-açúcar,

plantações de erva-mate etc. Ainda na visão do autor, estes ativos possuem longos prazos para atingir a maturidade, mas propiciam colheitas sucessivas por muitos anos.

Klann, et al. (2017) afirma que desde o nascimento ou plantio até o ponto de abate ou colheita, um determinado animal ou planta é considerado, para fins de contabilização, um ativo biológico. A partir de seu abate ou colheita, o item passa a ser classificado como produto agrícola e assim é considerado até que seja transformado ou beneficiado.

Para Bozzolan e Mattei (2016) a definição de planta portadora é confusa, precisa de esclarecimento para classificar um ativo como planta portadora e, então, precisa de uma avaliação cuidadosa. De acordo com os mesmos autores a norma não menciona o procedimento de reclassificação; no caso de uma planta que atende às características de uma planta portadora se, posteriormente, ela não atende mais às características, a norma não informa o procedimento de transição da aplicação de IAS 16 ou CPC 27 para IAS 41 ou CPC 29.

Em um rebanho leiteiro, as matrizes são as produtoras de bezerros e de leite (Da Veiga et al., 2006). Os animais chamados de matrizes de reprodução são mantidos na entidade para a atividade de procriação. Pelo cuidado diferenciado que as entidades têm desses animais, com objetivo de obter um resultado satisfatório deles, seria interessante a norma dar uma atenção particular ao seu tratamento.

Neste sentido Marion (2020) recomenda classificar todo o rebanho nascido na fazenda como Estoque (Ativo Circulante). Somente quando houver certeza de que o animal tem habilidade para a procriação ele será transferido para o Ativo Não Circulante – Imobilizado. Em ambos os casos são denominados Ativos Biológicos.

Viana e Gordiano (2020) realizaram um estudo de caso em empresa do setor avícola e propuseram um modelo de fluxo contábil dos ativos biológicos utilizando informações sobre esse grupo de ativos, considerando a apropriação dos custos de matrizes de aves de reprodução. Foi constatado que os animais são agrupados em matrizes avós (em crescimento e em produção), aves matrizes (em crescimento e em produção), frangos de corte, ovos férteis avós, pintos matrizes, ovos férteis e pintos de corte.

Mendonça e Filho (2018) verificaram que, na prática, as entidades do ramo não aplicam exatamente o CPC 29. Tais entidades classificam os animais em consumíveis e para produção e avaliam o grupo mantido para produção ao custo histórico. Já Bozzolan e Mattei (2016) criticaram o IAS 41 por deixar os animais matrizes fora da norma (não se pronunciou explicitamente sobre eles), apesar da semelhança com as plantas portadoras.

Segundo Zinkevičienė, et al. (2019) não há respostas científicas substanciais sobre a necessidade de calcular a depreciação dos animais usados na atividade agrícola nem o impacto dessa depreciação nos retornos econômicos das entidades. Talvez esta lacuna na literatura contribuiu para uma lacuna na norma. Com o objetivo de avaliar o impacto da contabilização dos animais ao custo de aquisição ou ao custo de produção menos a depreciação nos resultados financeiros nos retornos econômicos, foi concluído que a baixa gradual do custo dos rebanhos na forma de depreciação não é fundamentada, pois não leva em consideração as mudanças no valor econômico dos animais. No entanto, a fim de melhorar a solvência (como a liquidez e a estabilidade econômica), o cálculo da depreciação reduz o risco financeiro e aumenta o retorno econômico. A alternativa mais atrativa do ponto de vista financeiro é medir o gado na aquisição (produção) e dispensar a contabilização da depreciação.

A norma que trata dos ativos biológicos não prescreve nenhum tratamento diferenciado às matrizes de reprodução comparadas aos outros animais que não tenham a mesma destinação. A literatura demonstra ora um tratamento diferenciado, ora um tratamento igual entre as matrizes de reprodução e os outros animais. Para Da Veiga et al. (2006) as fêmeas que serão separadas para reprodução devem ter no mínimo 300kg e entre 27 e 30 meses. Estes animais têm um acompanhamento médico e uma alimentação diferenciada, assim como o custo para sua manutenção.

O quadro a seguir, adaptado do quadro elaborado por Macedo et al. (2016) demonstra que não há consenso na mensuração de ativos biológicos na prática. Ou a norma não é aplicável ou ela precisa esclarecer minuciosamente alguns tratamentos (Bozzolan & Mattei, 2016). Os ativos biológicos animais estudados pelos autores são representados por gado bovino, aves, frango, porco e cordeiro. Observa-se que, na maioria das vezes, o gado bovino é mensurado ao valor justo sem distinguir as matrizes dos outros que iriam para o abate ou seriam vendidos. Apenas uma entidade faz a mensuração de ativos biológicos animais por agrupamento de faixa etária onde o rebanho em formação e os bezerros de zero (0) até sete (7) meses são mensurados ao custo, enquanto o rebanho em formação e os bezerros de oito (8) até doze (12) meses são mensurados ao valor justo. Os outros animais são mensurados ao custo.

Quadro 1: Tratamento contábil de ativos biológicos na prática

Empresa	Tipos de Ativo Biológico	Tratamento contábil		
		Valor Justo	Fluxo de Caixa Descontado (WACC)	Custo
Biosev	Cana-de-açúcar		x	
Brasilagro	Plantações de cana		x	
	Soja e Milho		x	
SLC Agrícola	Soja, milho, algodão e trigo (até pré-colheita)			x
	Soja, milho, algodão e trigo (após pré-colheita)	x		
	Plantações de café		x	
V-Agro	Plantação de soja, milho e algodão		x	
BRF SA	Aves, suínos e bovinos			x
JBS	Gado bovino	x		
	Frango, porco e cordeiro			x
Marfrig	Gado bovino	x		
	Aves			x
Minerva	Gado bovino	x		
São Martinho	Cana-de-açúcar		x	
Tereos	Soqueiras	x		
	Cana-de-açúcar		x	
Wlm Ind Com	Rebanhos em formação e bezerros (0 a 7 meses)			x
	Novilhos bois e bezerros (8 a 12 meses)	x		
Celulose Irani	Florestas de pinus		x	
Eucatex	Florestas de eucalipto		x	
Fibria	Florestas de eucalipto		x	
Klabin S/A	Eucalipto (até 3º ano de vida)			x
	Eucalipto (após 3º ano)		x	
	Pinus (até 5º ano de vida)			x
	Pinus (após 5º ano)		x	
Suzano Papel	Florestas de eucalipto		x	
Itaúsa	Florestas de eucalipto – 1º ano de vida			x
	Florestas de eucalipto – após um 1º ano de vida		x	
Trevisa	Gado bovino	x		
	Floresta de pinus e eucalipto		x	
Ferbasa	Florestas de eucalipto		x	

Fonte: Adaptado de Macedo et al. (2016).

As entidades Biosev e São Martinho têm apenas a cana-de-açúcar como ativo biológico e a mensuram pelo método de fluxo de caixa descontado, assim como a Tereos procede. Os três ativos biológico (cana-de-açúcar, soja e milho) da Brasilagro são mensurados pelo método de fluxo de caixa descontado. SLC Agrícola tem a soja, o milho, o algodão e o trigo no seu ativo biológico. Antes da colheita (até a pré-colheita) os ativos são mensurados ao custo. Após a pré-colheita, são mensurados ao valor justo. Quanto à plantação de café, independente do momento (antes ou depois da colheita), a SLC Agrícola mensura ao valor justo.

A plantação de soja, milho e algodão da V-Agro é mensurada pelo método fluxo de caixa descontado. Os ativos biológicos animais (aves, suínos e bovinos) da BRF SA são mensurados, simplesmente, ao custo histórico. A JBS e Marfrig mensuram seu Gado bovino ao valor justo enquanto seus frangos, porcos e cordeiros são mensurados ao custo histórico. Assim como JBS e Marfrig, Minerva mensura seu gado bovino ao valor justo.

As soqueiras da Tereos são mensuradas ao valor justo. A Wlm Ind Com agrupa seu rebanho em duas categorias na mensuração, o rebanho de 0 até 7 meses é chamado de rebanho em formação e é mensurado ao custo e o rebanho de 8 até 12 meses é chamado de novilho bois e é mensurado ao valor justo. Ao pesquisar o tratamento dado às florestas, observou-se que Celulose Irani, Eucatex, Fibria, Suzano Papel, Trevisa e Ferbasa mensuram pelo método de fluxo de caixa descontado. Observou-se que cada entidade segue uma forma de mensuração que julga pertinente, de forma que o atendimento às normas contábeis fica prejudicado. Um dos motivos é que a norma pode não estar refletindo o correto tratamento a ser dado aos Ativos Biológicos.

3. Reflexão acerca do tratamento contábil das matrizes reprodutoras

O tratamento contábil das matrizes reprodutoras no Ativo Imobilizado—leva à sua respectiva mensuração ao custo histórico, pois de acordo com o CPC 27-Ativo Imobilizado, um item do ativo imobilizado que seja classificado para reconhecimento como ativo deve ser mensurado pelo seu custo. Custo histórico é um valor contábil de entrada composto pelo preço pago pela aquisição do direito de propriedade e/ou de uso de um ativo somado aos pagamentos necessários para colocá-lo em condição de uso (Hendriksen & Van Breda, 1999).

A mensuração das matrizes reprodutoras ao custo histórico não seria o procedimento mais correto a fim de atender à característica qualitativa da informação contábil fidedigna. O setor pecuário é bastante específico, cuja mensuração da atividade gera dúvidas e incertezas, uma vez que as transformações biológicas ocasionadas pelo crescimento, produção e procriação alteram a substância do ativo biológico, e isso torna difícil a contabilização baseada no custo histórico. O valor justo representaria melhor a característica das matrizes reprodutoras.

O CPC 29 (2020) prevê a mensuração pelo método de custo apenas nos casos em que o valor justo de um ativo biológico não esteja disponível no mercado, e as alternativas para estimá-lo não forem claramente confiáveis. Se existir mercado ativo para o ativo biológico, o valor justo deve ser usado como método de mensuração.

Uma proposta de classificação das matrizes reprodutoras no Ativo Circulante ou Ativo Não Circulante poderia levar à sua mensuração a valor justo ou outro tipo de mensuração. O valor justo, conforme definido pelo International Financial Reporting Standard 13 (IFRS 13)-*Fair Value Measurement*, é um valor contábil de saída resultante do preço que se receberia pela venda de um ativo ou se pagaria pela transferência de responsabilidade por um passivo em uma negociação em condições normais, sem haver pressão para a liquidação da transação entre participantes do mercado ativo principal ou mais vantajoso.

Alves e Pascoal (2017) realizaram um estudo sobre a mensuração a valor justo no setor agrícola português e constataram que vitelos fêmeas desmamadas com destino à

renovação/reposição do efetivo das vacas reprodutoras são mensurados a valor justo quando atendem a requisitos, tais como partes interessadas na negociação, transação sem favorecimento e determinação do valor financeiro por cotação de mercado ou outra que permita valor justo.

Silva Filho et al. (2013) analisaram a questão do *value relevance* dos ativos biológicos mensurados ao custo histórico e ao *fair value*, bem como o impacto da mudança de base de mensuração sobre o PL, para os exercícios de 2008 e 2009, das empresas listadas na BM&FBovespa (atual B3), que exploram tais ativos. As evidências empíricas encontradas pelos autores apontaram que a adoção do valor justo causou mudanças significativas no saldo dos ativos biológicos. Concluíram ainda que os ativos biológicos, quando avaliados pelo custo histórico, eram apresentados com valores subestimados pela contabilidade. A avaliação pelo valor justo, então, foi benéfica, uma vez que se apresentou mais próxima da estimação do mercado.

Baseando-se na definição do ativo imobilizado pelos normatizadores (CPC e IASB), observa-se que os animais matrizes de reprodução são mantidos para o fornecimento de mercadorias ou insumos para a produção e se espera utilizá-los, desta forma, por mais de um período. Estes animais cumprem todos os requisitos para serem classificados como um ativo imobilizado.

Percebe-se que quase todos os exemplos de ativos imobilizados citados pelos normatizadores no CPC 27, item 37, são bens móveis como máquinas, navios, aviões, veículos a motor, móveis e utensílios e equipamentos de escritório. Há de se preocupar ao tratar esses bens móveis como ativos imobilizados e os animais matrizes de reprodução, que também são bens móveis e utilizados por mais de um período como um ativo não-imobilizado.

As plantas portadoras e os animais mantidos para a reprodução são utilizadas na produção ou no fornecimento de produtos agrícolas (no caso dos animais mantidos para a reprodução, elas produzem outros ativos biológicos). Eles produzem por mais de um período. A única diferença entre os dois é que as plantas portadoras têm uma probabilidade remota de serem vendidas, enquanto, apesar de não haver certeza na venda dos animais mantidos para a reprodução, a probabilidade de serem vendidos é provável. Esta terceira característica (ter uma probabilidade remota de ser vendida) na definição de uma planta portadora é questionável e entra em contradição com os outros itens da mesma classe (imobilizados).

Os outros itens imobilizados atendem às duas primeiras características de plantas portadoras. No entanto, nenhum atende a esta última característica de ter uma probabilidade remota de ser vendido. No fim da vida útil de um ativo imobilizado, a probabilidade de vendê-lo pelo valor residual é mais provável do que remota. Além da crítica do Bozzolan e Mattei (2016) a respeito das plantas portadoras, questiona-se a necessidade de um ativo atender a todos os três critérios para ser reconhecido como uma planta portadora e ser classificado no ativo.

Observa-se, na prática, que cada entidade mensura seus ativos biológicos animais da forma que entende que deve ser ou a forma que facilita a mensuração ou, ainda, a forma que facilita a contagem (Macedo et al., 2016). Observa-se também que nenhuma entidade separa as matrizes de reprodução, no tratamento contábil, dos outros. De acordo com Da Veiga et al. (2006) há um processo rigoroso a seguir na seleção das matrizes de reprodução, assim como seus alimentos e tratamentos são diferenciados para uma reprodução bem sucedida e produtiva. Como os animais não são agrupados por reprodutores e outros grupos, classificar os custos de tratamento e alimentação diferenciada para as matrizes de reprodução como uma despesa corrente não atenderia à característica qualitativa de que a informação contábil deve ser fidedigna.

A lacuna da norma referente ao tratamento contábil das matrizes reprodutoras reside na classificação e conseqüente mensuração dessa categoria de ativos. O custo histórico não é o mais apropriado, pois existe grande expectativa quanto aos frutos desses ativos. A classificação

no Ativo Imobilizado não é a mais apropriada, pois as matrizes reprodutoras não atender a todos os requisitos para se enquadrarem nesse item do balanço patrimonial.

Diante do exposto, a mensuração das matrizes reprodutoras decorrente de sua contabilização no Ativo Imobilizado traz como consequência a mensuração ao custo histórico, fato que não reflete adequadamente a utilidade da informação contábil referente às matrizes. Esse conjunto de ativos precisa ser classificado no Ativo Circulante ou Ativo Não Circulante, exceto Imobilizado, para que represente o valor justo como base de avaliação.

4. Considerações Finais

As atividades rurais estavam sendo tratadas contabilmente semelhantes às atividades industriais, ou seja, destinando-se aos animais reprodutores o mesmo tratamento utilizado nas máquinas, implicando na depreciação pelo prazo de vida útil do ativo (Marion, 1996). O CPC 29, sensível a essa situação, introduziu o valor justo ou *fair value* como base de avaliação para os ativos biológicos e produtos agrícolas, que tradicionalmente eram mensurados ao seu custo histórico ou de formação. Contudo, nem o CPC 29, tampouco o IAS 41 mencionam expressamente o tratamento a ser dado às matrizes reprodutoras.

Os animais mantidos para reprodução atendem à definição de um ativo imobilizado e, tal como as plantas portadoras, devem ser classificados como tal. Eles são bens móveis, úteis para a entidade, produzindo benefícios econômicos por mais de um período. Ademais, os animais mantidos para reprodução não atendem a todos os critérios para entrar na mesma classificação que as plantas portadoras. Precisam atender ao terceiro critério (ter uma probabilidade remota de ser vendido no fim da vida útil) para serem classificados como um ativo imobilizado.

Além disso, o tratamento contábil das matrizes reprodutoras no Ativo Imobilizado leva à sua respectiva mensuração ao custo histórico, pois de acordo com o CPC 27-Ativo Imobilizado, um item do ativo imobilizado que seja classificado para reconhecimento como ativo deve ser mensurado pelo seu custo. Essa mensuração das matrizes ao custo histórico não seria o procedimento mais correto a fim de atender à característica qualitativa da informação contábil fidedigna. A mensuração a valor justo representaria melhor a característica das matrizes reprodutoras.

Constatou-se que cada entidade apresenta e mensura seus ativos biológicos, sobretudo animais, da forma que lhe convém, deixando as matrizes de reprodução fora (como um grupo), isto é, elas são tratadas como outros animais dos quais não se espera uma reprodução (que é uma fonte de aumentar a quantidade de ativos biológicos da entidade).

Para que a informação contábil seja útil, ela deve refletir a realidade do patrimônio. Esta pesquisa revelou que o tratamento contábil dos animais mantidos para reprodução não é uniforme. A própria norma não contribui para essa uniformização. Tal fato gera incertezas quanto à relevância da informação contábil apresentada.

Como sugestão para trabalhos futuros, pode-se comparar os efeitos da contabilização das matrizes no Ativo Circulante e também no Ativo Não Circulante-Imobilizado em um intervalo de tempo e, ainda, em setores pecuários diferentes, considerando ainda o porte, a região e o faturamento das empresas pesquisadas. Sugere-se, ainda, um estudo aprofundado sobre os ativos biológicos, uma discussão orientada pelo consenso entre a norma e a prática ou uma revisão nas normas contábeis, com o objetivo de estabelecer expressamente o tratamento a ser dispensado às matrizes reprodutoras.

Referências

- Alves, M. T. V. D.; & Pascoal, M. O. A. DE S. F. (2017). Mensuração e reconhecimento contábilístico dos ativos biológicos: um estudo de caso. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 14, (31), 46.
- Aryanto Y. H. (2011). *Theoretical Failure of IAS 41: Agriculture*. SSRN. Recuperado de: doi.org/10.2139/ssrn.1808413.
- Bozzolan, S., Laghi, E., & Mattei, M. (2016). Amendments to the IAS 41 and IAS 16-implications for accounting of bearer plants. *Agricultural Economics*, 62(4), 160-166. Recuperado de [doi: 10.17221/48/2015-AGRICECON](https://doi.org/10.17221/48/2015-AGRICECON).
- Carvalho, F. S., Paulo, E., Sales, I. C. H. & Ikuno, L. M. (2011). *Ativos Biológicos: Evidenciação das Empresas Participantes do Ibovespa*. II Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis – AdCont, 1–16.
- Comitê de Pronunciamento Contábil (2009). CPC 27 R14 – *Ativo Imobilizado*. Recuperado de: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documents/316_CPC_27_rev% 2014.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documents/316_CPC_27_rev%2014.pdf).
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2018). CPC 29-*Ativo Biológico e Produto Agrícola*. Recuperado de: http://static.cpc.aatb.com.br/Documents/324_CPC_29_rev%2014.pdf.
- Da Silva, R. L. M., Nardi, P. C. C., & Ribeiro, M. S. (2015). Gerenciamento de Resultados e Valorização dos Ativos Biológicos. *Brazilian Business Review*, v. 12, n. 4, p. 1. Recuperado de: <https://search.proquest.com/openview/14ee38e23061238fb5e562369cd29a54/1?pq-origsite=gscholar&cbl=2032630>
- Da Veiga, J. B., Homma, A. K. O., Camarao, A. P., Goncalves, C. A., Ferreira, C. A. P., de Freitas, C. M. K. H., & Tourrand, J. F. (2006). *Criação de gado leiteiro na Zona Bragantina*. Embrapa. Recuperado de: <https://ainfo.cnptia.embrapa.br/digital/bitstream/item/126382/1/SIST-PROD-2-On-Line.pdf>
- Hendriksen, E. S., & VanBreda, M. (1999). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Klann, R. C.; Leite, M. & Brighenti, J. (2017). Efeito Do Reconhecimento Dos Ativos Biológicos No Preço Das Ações De Empresas Brasileiras. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 22, (1), 49–65.
- IASB - International Accounting Standard Board (2018). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Recuperado de: <https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework>
- IASB - International Accounting Standard Board (2020) IAS 41 — *Agriculture*. Recuperado de: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-41-agriculture/#about>.
- IASB - International Accounting Standard Board (2020). IAS 16 - *Property, Plant and Equipment*. Recuperado de: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16>.
- IASB - International Accounting Standard Board (2011). *International Financial Reporting Standard. IFRS 13 – Fair Value Measurements*.
- Iudícibus, S. de (2017). *Análise de Balanços*. São Paulo: Editora Atlas S.A. Recuperado de: <https://georgenunes.files.wordpress.com/2018/11/ana%CC%81lise-de-balanc%CC%A7os-s%C3%A9rgio-de-lud%C3%ADcibus.pdf>.
- Macedo, V. M., Campagnoni, M., & Rover, S. (2016) *Ativos biológicos nas companhias abertas no Brasil: Conformidade com o CPC 29 e associação com características empresariais*.

- Sociedade, Contabilidade e Gestão*, v. 10, n. 3, 2016. Recuperado de: <https://revistas.ufjf.br/index.php/scg/article/view/13359>
- Marion, J. C. (1996). *Contabilidade Agrícola, Contabilidade da Pecuária, Imposto de Renda – pessoa jurídica*. 4 ed. São Paulo: Atlas.
- Marion, J. C. (2020). *Contabilidade rural: agrícola, pecuária e imposto de renda*. 15. Ed. São Paulo: Atlas.
- Mendonça, I. P. M., & Filho, M. L. O. (2018). *Contabilidade aplicada ao Agronegócio: evidenciação e mensuração de ativos*. XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis, (3). Recuperado de: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/SUCC/article/view/236987/30186>.
- Meneghetti, F. K. (2011). O que é um ensaio-teórico? *Revista de Administração Contemporânea*, 15(2).
- OECD. (2021). "Meat consumption" (indicator). <https://doi.org/10.1787/fa290fd0-en>.
- Silva Filho, A. C. D. C., Martins, V. G., & Machado, M. A. V. (2013). Adoção Do Valor Justo Para Os Ativos Biológicos: Análise De Sua Relevância Em Empresas Brasileiras. *Revista Universo Contábil*, 83, 110–127. <https://doi.org/10.4270/ruc.2013433>
- Viana, F. L., & Giordano, C. A. S. G. (2020). Ativos Biológicos na Atividade Avícola: proposta de modelo de fluxo contábil em uma empresa brasileira. *XXVII Congresso Brasileiro de Custos - Associação Brasileira de Custos*. Recuperado de: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4743/4764>
- Zinkevičienė, D., Stončiuvienė, N., Juočiūnienė, D., & Jakušonoka, I. (2019). Depreciation of animals and economic return: case study. *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development*, 41(2), 213-227. Recuperado de <https://doi.org/10.15544/mts.2019.18>