

# **ANÁLISE DA MENSURAÇÃO, RECONHECIMENTO E EVIDENCIAÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS UTILIZADOS PARA PESQUISAS CIENTÍFICAS NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS DO CENTRO-OESTE**

## **1. INTRODUÇÃO**

Nos últimos anos, a contabilidade tem se orientado para um processo de convergência das normas contábeis, com o objetivo de alcançar maior transparência, credibilidade e comparabilidade das informações contábeis, além de reduzir custos e, sobretudo, melhorar a qualidade da informação contábil (Niyama, 2010). Esse movimento é especialmente relevante no setor público, onde a convergência contábil tem como um de seus principais benefícios a melhoria na qualidade das informações, facilitando a gestão de políticas públicas e sociais (Lima, 2018).

Dentro desse contexto, o surgimento de estudos sobre a qualidade, subjetividade e comparabilidade das informações contábeis torna-se essencial, já que a convergência contábil visa, garantir a qualidade das informações produzidas. O setor público brasileiro, que tem como objetivo principal prestar serviços à sociedade, desempenha um papel crucial na oferta de serviços essenciais, como a educação (MCASP, 2023). Sendo assim, entidades públicas devem apresentar demonstrações financeiras que cumpram rigorosamente os requisitos legais e normativos relacionados às finanças públicas (MCASP, 2023).

## **2. PROBLEMA DE PESQUISA E OBJETIVO**

Dada a importância da contabilização das contas no setor público, identificou-se que a NBC TSP 26 (2019), norma brasileira aplicável aos ativos biológicos, possui uma especificidade que exclui a mensuração de ativos biológicos destinados à pesquisa científica. Isso levanta a questão central desta pesquisa: como os ativos biológicos destinados à pesquisa científica em universidades federais são mensurados, reconhecidos e evidenciados? Este estudo de caso, focado nas universidades federais do Centro-Oeste durante o período de 2018-2022. Assim, o objetivo geral do estudo é analisar como os ativos biológicos são mensurados, reconhecidos e evidenciados contabilmente nas universidades federais do Centro-Oeste.

Este estudo é de grande relevância para a compreensão das práticas contábeis no setor público, especialmente no que se refere aos ativos biológicos, um tema ainda pouco explorado na contabilidade pública.

## **3. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

No Brasil, o processo de implantação da convergência contábil teve início quando o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi criado pela Resolução CFC nº 1.055 de 2005. Desde então, o CPC tornou-se o responsável pela elaboração e publicação das normas contábeis brasileiras, as quais são baseadas nas IFRS (Freire et al., 2012).

Em 2008, publicou-se o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), determinado pela Portaria MF nº 184/2008 e pelo Decreto nº 6.976/2009 onde se objetivava uma convergência aos padrões internacionais além de servir como uma orientação prática para o setor público (MCASP,2023). Em 2016, o CFC publicou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), alinhadas com as normas IPSAS, com o mesmo objetivo de promover a convergência da contabilidade pública nacional aos padrões contábeis internacionais, porém oferece os princípios fundamentais que guiam a contabilidade pública (NBC TSP – Estrutura Conceitual, 2016). Os volumes lançados do MCASP estão em conformidade com as NBC TSP (MCASP,2023).

Tendo em vista as normas que regulamentam o setor público, o presente artigo tem como objetivo estudar como os ativos biológicos destinados à pesquisa científica nas universidades são mensurados, reconhecidos e evidenciados. Para isso, é necessário compreender as disposições normativas existentes que tratam de ativos biológicos no setor público brasileiro.

A norma NBC TSP 26 – Ativo Biológico e Produto Agrícola (2019), estabelece o tratamento contábil para ativos biológicos. Segundo a norma, ativo biológico é definido como "um animal e/ou uma planta vivos" (2019,p.2). No entanto, no caso dos ativos biológicos destinados à pesquisa, há uma menção específica no item 4, onde é explicado que determinados ativos biológicos, mesmo que se enquadrem na definição de ativo, não serão contabilizados por esta norma. Isso ocorre porque a norma exclui certos ativos, dependendo da atividade a que se destinam.

Dessa forma, se um ativo biológico, como no caso deste estudo, for destinado à pesquisa, ele será contabilizado segundo outras normas, como a NBC TSP 04 – Estoques, ou a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, a depender da finalidade do ativo. (NBC TSP26,2019)

Sendo assim, visto que os ativos biológicos destinados a pesquisas científica nas universidades não se enquadram na norma de ativos biológicos, é fundamental, analisar qual norma contábil deve ser aplicada. Além de compreender as implicações da adoção de diferentes normas, e o impacto na percepção do usuário acerca do real valor desses ativos.

#### **4. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Em consonância com o objetivo proposto nesta pesquisa, foi realizado um estudo de caso que teve como foco a análise das demonstrações contábeis e das notas explicativas das universidades federais situadas na região Centro-Oeste do Brasil, abrangendo o período de 2018 a 2022.

A pesquisa documental consistiu nas informações contábeis relativas aos ativos biológicos, conforme evidenciadas nas demonstrações contábeis dessas instituições. As principais fontes de dados incluíram o balanço patrimonial e as notas explicativas das universidades, disponíveis em seus portais. Além disso, foi utilizada a ferramenta Fala.BR, uma plataforma oficial de ouvidoria e acesso à informação pública, sendo crucial para obtenção de documentos e dados que não estavam prontamente disponíveis nos portais das universidades.

Ao analisar os demonstrativos contábeis das universidades federais, observamos que a UNB, UFG, UFMT, UFMS e UFGD apresentaram todos os dados solicitados. No entanto, a UFCAT e a UFJ, criadas em 2018, não disponibilizaram seus balanços patrimoniais e notas explicativas para os anos de 2018 e 2019. A UFR, também criada em 2018, por motivo desconhecido não consta na plataforma Fala.BR para solicitação de informações, e os dados disponíveis se limitam ao ano de 2022.

A pesquisa foi complementada por uma revisão de literatura, que focou predominantemente nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) e suas diretrizes pertinentes aos ativos biológicos. Esta revisão teórica foi crucial para a compreensão e fundamentação dos processos de mensuração, reconhecimento e evidenciação dos ativos biológicos destinados à pesquisa científica.

#### **5. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

##### **5.1 ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS UNIVERSIDADES**

Inicialmente, foram analisadas as demonstrações contábeis e as notas explicativas das universidades. Previamente, identificou-se uma dificuldade significativa, não havia dados suficientes disponíveis sobre ativos biológicos, tampouco sobre ativos biológicos destinados à pesquisa. Os poucos dados encontrados eram referentes a conta de semoventes em ativo imobilizado e em apenas algumas universidades esta conta estava contabilizada como exemplifica o quadro abaixo:

Quadro I - Participação dos ativos biológicos

<b>Universidades Federais do Centro-Oeste</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
Universidade de Brasília (UNB)	R\$ 600,00	R\$ 1.000,00	R\$ 600,00	R\$ 600,00	-
Universidade Federal de Goiás (UFG)	R\$ 750,08	R\$ 750,08	R\$ 750,08	R\$ 0,02	R\$ 0,02
Universidade Federal do Mato Grosso (UFMT)	R\$ 61.345,17	R\$ 61.345,17	R\$ 61.345,17	R\$ 61.345,17	R\$ 61.345,17

Fonte: Elaborado pelos autores

O valor em branco indica que a conta de semoventes não estava registrada no balanço da universidade. As universidades UFMS, UFCAT, UFJ, UFGD e UFR não constam no quadro, pois não apresentavam valores de ativos biológicos, sendo assim desconsideradas. É importante destacar, ainda, que as contas das universidades de Brasília (UnB) e Federal de Goiás (UFG) foram denominadas como 'Semoventes e Equipamentos de Montaria', o que implica que os valores registrados não se referem exclusivamente a ativos biológicos, mas incluem também outros itens.

Diante dessa limitação, entrou-se em contato com as universidades através da ferramenta Fala.BR para solicitar uma explicação sobre como esses ativos biológicos eram mensurados, evidenciados e reconhecidos, a resposta foi que os ativos biológicos destinados à pesquisa não são contabilizados em nenhuma conta no balanço patrimonial das universidades

A decisão de não contabilização de tais ativos biológicos destinadas a pesquisa científica por parte das universidades está em conformidade com as diretrizes estabelecidas pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2023), que ressalta a importância da relação custo-benefício na informação contábil. O Manual indica que, para justificar os custos envolvidos na contabilização, é necessário que os benefícios decorrentes da informação sejam evidentes. Dessa forma, não é obrigatória a apresentação fidedigna de fenômenos considerados irrelevantes, pois essa abordagem não resultaria em uma informação contábil de qualidade. Com isso, o próximo passo da pesquisa é analisar as possíveis metodologias para mensuração, evidenciação e reconhecimento dos ativos biológicos.

## 5.2 MENSURAÇÃO, EVIDENCIAÇÃO E RECONHECIMENTO DE ATIVOS BIOLÓGICOS DESTINADOS A PESQUISA CIENTÍFICA NAS UNIVERSIDADES

Para ilustrar as diferentes formas de mensuração, reconhecimento e evidenciação, serão apresentados exemplos de seis ativos biológicos: três de origem animal e três de origem vegetal. No caso dos animais, utilizaremos o exemplo de animais de grande porte. Da mesma forma, as

plantas escolhidas serão árvores com características medicinais e produtoras de madeira. O objetivo desses exemplos é demonstrar como um mesmo ativo pode ser contabilizado de maneiras distintas, dependendo de sua finalidade.

Vale ressaltar que o exemplo de ativo biológico utilizado não se refere a um ativo destinado à pesquisa. Dado que a norma referente não abrange ativos destinados a pesquisa científica. Sendo assim o objetivo é comparar ativos biológicos segundo a NBC TSP 26 com aqueles destinados à pesquisa, para assim avaliar quais as diferenças na mensuração, evidenciação e reconhecimento.

Quadro II – Classificação das contas de ativos biológicos

<b>Ativos</b>	<b>Finalidade</b>	<b>Conta</b>
Animais de grande porte	Animais criados para serem utilizados em determinados experimentos, com a expectativa de que sua permanência ocorra durante um único período contábil.	Estoque
Plantas medicinais	Plantas cultivadas com o objetivo de serem utilizadas em pesquisas voltadas para o desenvolvimento de um novo medicamento em um único período contábil.	Estoque
Animais de grande porte	Animais que serão mantidos para estudos de genética ou reprodução, sendo preservados por um longo período.	Ativo imobilizado
Plantas medicinais	Plantas preservadas e utilizadas em um museu universitário para fins de pesquisa estudantil, sendo assim prolongadas por um longo período.	Ativo imobilizado
Animais de grande porte	Animais destinados à distribuição de carne como parte de um programa de assistência social.	Ativo biológico
Plantação de eucaliptos	Plantações de árvores cuja madeira, é destinado à distribuição para beneficiários de um programa público de assistência social.	Ativo biológico

Fonte: Elaborado pelos autores

Diante das diferenças nas classificações de ativos similares, é pertinente investigar as distinções entre mensuração, evidenciação e reconhecimento desses ativos com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP).

Quadro III – Evidenciação, mensuração e reconhecimento das contas

<b>Conta</b>	<b>Evidenciação</b>	<b>Mensuração</b>	<b>Reconhecimento</b>
<b>Estoques</b>	Em conformidade com a NBC TSP 04. Localizada no balanço patrimonial e nas notas explicativas.	Valor de custo ou valor realizável líquido, dos dois o menor.	Quando o estoque é adquirido ou passa a ser controlado pela organização.
<b>Ativo imobilizado</b>	Em conformidade com a NBC TSP 07. Localizada no balanço patrimonial e nas notas explicativas.	Custo do ativo (preço de compra + impostos e tributos + quaisquer custos diretamente atribuídos para ele ser capaz de funcionar + estimativa de custos de desmontagem ou remoção do local.	Quando o ativo provavelmente trará benefícios econômicos futuros ou potencial serviços e quando a mensuração do custo ou valor justo for confiável.
Ativo biológico	Em conformidade com a NBC TSP 26. Localizada no balanço patrimonial e nas notas explicativas	Valor justo líquido de despesas de vendas. A produção agrícola deve ser mensurada pelo valor justo líquido de despesas de venda.	Quando o ativo é adquirido ou passa a ser controlado pela organização e prováveis benefícios futuros associados ao ativo e quando a mensuração do valor justo ou do custo do ativo for confiável.

Fonte: Elaborado pelos autores

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A revisão da literatura confirmou que a complexidade na contabilização de ativos biológicos está profundamente ligada à multiplicidade de normas que podem ser aplicadas, dependendo da finalidade do ativo. A mensuração desses ativos, que pode variar entre valor justo, valor de custo ou valor realizável líquido, reflete uma diversidade normativa que pode levar a informações contábeis inconsistentes ou menos confiáveis. A escolha da norma apropriada é, portanto, crucial e deve considerar não apenas a finalidade do ativo, mas também a disponibilidade de informações e o contexto específico da entidade.

Os resultados obtidos a partir da análise dos balanços patrimoniais, das notas explicativas e da utilização da ferramenta Fala.BR para a coleta de informações das universidades evidenciam uma clara deficiência das informações sobre ativos biológicos.

Primeiramente, observa-se que as demonstrações e notas explicativas frequentemente carecem de informação sobre os ativos biológicos, e na maioria das universidades, não há qualquer registro. Além disso, as respostas obtidas pelo Fala.BR indicam que, devido ao elevado valor de mensuração dos ativos, eles não são devidamente contabilizados. A verificação na literatura revela que essa mensuração é complexa, variando conforme a finalidade do ativo. Portanto, a mensuração desses ativos biológicos é relevante, exigindo uma análise interna para determinar sua finalidade, o que, por sua vez, determina o método de mensuração.

No entanto, deve-se considerar que a pesquisa encontrou limitações significativas, principalmente relacionadas à escassez de dados sobre ativos biológicos e a falta de estudos detalhados no setor público. Esses desafios sublinham a necessidade de estudar metodologias alternativas e mais acessíveis para a mensuração, reconhecimento e evidenciação desses ativos. A ausência de uma abordagem padronizada pode resultar em práticas contábeis que impactam a comparabilidade e a transparência das informações contábeis.

Portanto, futuros trabalhos de pesquisa podem focar na criação de métodos que proporcionem um equilíbrio entre custo e benefício para a contabilização de ativos biológicos em universidades, bem como avaliar o impacto das diferentes metodologias de mensuração na qualidade da informação contábil. A adoção de práticas contábeis mais uniformes e eficientes pode contribuir para uma melhor gestão dos recursos públicos e para o avanço da pesquisa científica nas universidades.

## REFERÊNCIAS

Conselho Federal de Contabilidade. (2016). NBC TSP - Estrutura Conceitual: Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público. Recuperado de <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>

Conselho Federal de Contabilidade. (2016). NBC TSP 04 – Estoques. Recuperado de <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>

Conselho Federal de Contabilidade. (2017). NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado. Recuperado de <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>

Conselho Federal de Contabilidade. (2019). NBC TSP 26 – Ativo Biológico e Produto Agrícola. Recuperado de <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>

FREIRE, M. D. M., SILVA, R. M., & CASTRO, P. A. (2012). Aderência às normas internacionais de contabilidade pelas empresas brasileiras. *Revista de Contabilidade e Organizações*. DOI: <https://doi.org/10.11606/rco.v6i15.52654>

Niyama, J. K. (2010). *Contabilidade internacional* (2ª ed.). Atlas.

Secretaria do Tesouro Nacional. (2023). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)–10ª Edição*. Recuperado de <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2024/26>