

Faculdade FIPECAFI

Programa de Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças

**Ativos Biológicos: Reconhecimento contábil nas operações em
florestas nativas, por meio do Manejo Florestal Sustentável**

Phillemon Telêmaco da Graça

**São Paulo
2017**

Phillemon Telêmaco da Graça

Ativos Biológicos: Reconhecimento contábil nas operações em florestas nativas, por meio do Manejo Florestal Sustentável

Dissertação de Mestrado apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças da Faculdade FIPECAFI, para a obtenção do título de Mestre Profissional em Controladoria e Finanças.

Orientadora: Prof.^a Dra. Marta Cristina Pelucio Grecco

São Paulo

2017

Diretor Presidente

Prof. Dr. Welington Rocha

Diretor de Pesquisa

Prof. Dr. Fábio Frezatti

Diretor Geral de Cursos

Profa. Dra. Eliana Rodrigues

**Coordenador do Curso de Mestrado Profissional em Controladoria e
Finanças**

Profa. Dra. Maria Thereza Pompa Antunes

Catálogo na Publicação
Serviço de Biblioteca da Faculdade FIPECAFI
Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuárias Financeiras
Dados fornecidos pelo (a) autor (a)

657.013

G729a

Graça, Phillemon Telêmaco da

Ativos biológicos: reconhecimento contábil nas operações em florestas nativas, por meio do manejo florestal sustentável. / Phillemon Telêmaco da Graça. -- São Paulo: P. T. Graça, 2017.
160 p.: il.

Dissertação (Mestrado Profissional) - Programa de Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças / Faculdade FIPECAFI Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuárias Financeiras.
Orientador: Marta Cristina Pelucio Grecco

1. Ativo biológico. 2. IFRS. 3. Reconhecimento contábil. 4. Políticas contábeis. 5. Florestas nativas. I. Marta Cristina Pelucio Grecco
II. Título.

CDD – 657.013

Agradecimentos

Primeiramente a DEUS, pela vida, paz e saúde. Sem isso, não teria todo o resto.

De forma especial, com muito amor e carinho, agradeço à minha esposa Leila, aos meus filhos: Letícia (13), Vitor (11) e Isabela (2) pela compreensão e apoio durante toda árdua jornada do mestrado. Sem o apoio deles, eu não teria chegado até aqui.

A professora Dra. Marta Pelucio pela acolhida, orientação, apoio e principalmente, por acreditar no meu projeto. Longas foram as discussões recheadas de muito aprendizado.

Assim como o professor Dr. Guillermo Braunbeck pelas valiosas contribuições na qualificação, defesa e demais conversas, as quais foram de suma importância para o enriquecimento desse trabalho e para o meu conhecimento sobre contabilidade.

Meus amigos engenheiros florestais da empresa Agrocortex: Caio Loconte, Edgar Cutar, Rui Ribeiro e a Bia, pelas ajudas incessantes em fazer um contador “tentar” entender os processos técnicos que envolvem a gestão florestal. Foi um grande aprendizado, muito obrigado mesmo!

Não poderia deixar de manifestar minha gratidão também aos amigos da primeira turma do mestrado pelos bons momentos de trocas de experiências.

E claro, meu muito obrigado a turma do “Quina do Gracinha”: ao José Roberto Leandro (Zé), Wagner Kautz (Vavá), Bruno Tedeschi (Tintin) e ao amigo, irmão na fé, Rogério Willian da Silva (Golden Boy). Essa turma foi a responsável por bons momentos de alegria e descontração, mesmo durante toda a loucura de artigos, trabalhos, apresentações e projetos. Um grande abraço a todos e jamais esquecerei de vocês!

Por fim, valeu a pena!

*“Quando passares pelas águas estarei contigo, e quando pelos rios, eles não te submergirão;
quando passares pelo fogo, não te queimarás, nem a chama arderá em ti”
(Isaias, capítulo 43 verso 2)*

Resumo

Os ativos biológicos, historicamente, não tem sido objeto de pesquisas no campo da contabilidade, muito pelo contrário, percebe-se grande carência de estudos que explorem com maior profundidade esse tema. Nesse cenário, este estudo teve o objetivo de analisar, à luz da teoria da contabilidade, o reconhecimento contábil das operações em florestas nativas por meio de manejo florestal sustentável. Constituindo-se em pesquisa exploratória de abordagem qualitativa, buscaram-se na teoria da contabilidade os elementos fundamentais que permeiam e sustentam as questões de reconhecimento contábil de um ativo, bem como, o alinhamento desses pontos com o caso da empresa estudada, que explora uma floresta nativa na região amazônica e sua operação está fora do escopo das normas contábeis *IAS 41 – Agriculture* e *CPC 29 – Ativo Biológico e Produtos Agrícolas*, onde o autor vivenciou na prática o tema abordado, pois surgiram algumas dúvidas quanto ao processo de gerenciamento da transformação biológica nas florestas nativas, e como consequência disso, suas demonstrações contábeis foram elaboradas sem reconhecimento contábil do ativo biológico. Um dos caminhos percorridos por este estudo, como forma de fundamentar a opinião de que o processo de gerenciamento da transformação biológica ocorre tanto nas florestas nativas, quanto nas florestas plantadas, foi recorrer ao auxílio de engenheiros florestais para a elaboração de um quadro técnico onde demonstra-se como ocorre esse processo e seu gerenciamento. Diante disso foi construída uma proposta de solução, devidamente pautada na teoria da contabilidade, com duas vertentes. Sendo a primeira fundada na elaboração de uma política contábil, baseada no julgamento da administração, conforme orientam as normas *IAS 8 - Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors* e *CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro*, para que seja procedido o reconhecimento contábil das operações em florestas nativas, de acordo com o modelo apresentado neste estudo, que servirá de exemplo ilustrativo aos leitores. Já a segunda vertente, está voltada para a sugestão aos normatizadores e entidades da classe contábil, para que analisem, com base no caso demonstrado, os aspectos teóricos apresentados neste estudo que embasaram a conclusão de que deve ser efetuado o reconhecimento contábil nas operações em florestas nativas, por meio de manejo florestal sustentável, nas demonstrações contábeis.

Palavras-chaves: Ativos biológicos; Reconhecimento contábil; Teoria da contabilidade Florestas nativas Manejo florestal sustentável.

Abstract

Biological assets, historically, have not been the subject of research in Accounting, contrariwise, there is a significant absence of studies exploring this theme in depth. In this scenario, this study aims to analyze, according to Accounting theory, the accounting recognition of operations in native forest, through sustainable forest management. As an exploratory research, with a qualitative approach, exploiting Accounting theory the fundamental elements that permeates and sustains the issues about assets accounting recognition, as well as, the alignment at these points with the presented case study about a company who explores native forest in the amazon region, being the company's operations, out of accounting standards scope IAS 41 – Agriculture and CPC 29 Biological Assets and Agricultural Products. At this company, where the author of this study experienced in the professional practice the subject addressed, because some doubts arose as to the process of management of biological transformation in native forest, and as consequence of that, the financial statements was elaborated without biological assets accounting recognition. One of the ways recovered by this study, based on the belief that the biological transformation management process occur both in native forest and in planted forest, was to resort to the help of forestry engineers to develop a technical framework whereby demonstrate the occurrence and management of the biological transformation process. Accordingly, a proposal for solution, based on Accounting theory, was constructed considering two aspects: the first one based on establishment of an accounting policy, based on the management's judgment, according to IAS 8 - Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors and CPC 23 - Accounting Policies, Change of Estimates and Error Rectification, to carry out the accounting recognition of the operations in native forests, according to the model presented in this study, which will serve as an illustrative example to the readers; The second one based on the conclusion of this study, is aimed at the suggestion to the regulators and entities of the accounting class, for analyze, based on the case study, the theoretical aspects presented in this study that support the conclusion that the accounting recognition, must be done, in the financial statements, for operations in native forests, sustainable forest management, in the financial statements.

Keywords: Biological assets; Accounting recognition; Accounting theory; Native forest; Sustainable forest management.

Lista de Abreviações

AASB - Australian Accounting Standards Board

ACFA - Association of Consulting Foresters of Australia Division

AICPA - American Institute of Certified Accountants

AUTEX - Autorização de Exploração

CAPES - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior

CNI - Confederação Nacional da Indústria

CONAMA - Conselho Nacional do Meio Ambiente

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis

EIR - Exploração de Impacto Reduzido

EY - Ernst & Young Global Limited

FAO - Food and Agriculture Organization of the United Nations

FASB - Financial Accounting Standards Board

FECAP – Fundação Álvares Penteado

FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

IAS – International Accounting Standard

IASB - International Accounting Standard Board

IBÁ - Indústria Brasileira de Árvores

IBAMA - Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis

IFA - Institute of Foresters of Australia Limited

IFRIC - International Financial Reporting Interpretations Committee

IFRS - International Financial Reporting Standards

IFT - Instituto de Florestas Tropicais

MEC – Ministério da Educação e Cultura

PIB - Produto Interno Bruto

PMFS - Plano de Manejo Florestal Sustentável

POA – Plano de Operação Anual

SFAC - Statement of Financial Accounting Concepts

SFB - Serviço Florestal Brasileiro

SISNAMA – Sistema Nacional do Meio Ambiente

SNIF - Sistema Nacional de Informações Florestais

US GAAP - U.S. Generally Accepted Accounting Principles

USP – Universidade de São Paulo

Lista de Figuras

Figura 1 – Representação esquemática das etapas do manejo florestal	26
Figura 2 – Definição de Ativo.....	37
Figura 3 – Identificação de um ativo e seu reconhecimento	46
Figura 4 – Atividade agrícola.....	55
Figura 5 – Desenho da pesquisa.....	64
Figura 6 – Fluxograma de etapas para elaboração da Política Contábil	86
Figura 7 – Procedimento metodológico descritivo-normativo	88

Lista de Tabelas

Tabela 1 – Evolução conceitual do ativo.....	34
Tabela 2 – IASB: Definição de um ativo e um passivo – proposta em discussão.....	35
Tabela 3 – Relevância da informação.....	49
Tabela 4 – Ativos Biológicos, Produtos Agrícolas e Subprodutos pós colheita	53
Tabela 5 – Aspectos Positivos e Negativos dos Métodos de Mensuração do Valor Justo.....	60
Tabela 6 – Pesquisas acadêmicas realizadas sobre ativos biológicos	66
Tabela 7 – Artigos publicados sobre ativo biológico	67
Tabela 8 – Gerenciamento da Transformação biológica em florestas plantadas e nativas	75

Sumário

1. Introdução.....	13
1.1 Objetivo Geral.....	16
1.1.1 Objetivos específicos	16
1.2 Questão de Pesquisa.....	16
1.3 Justificativa	16
1.4 Contribuições	17
2. Referencial Teórico	19
2.1 Florestas no Brasil.....	19
2.2 Manejo florestal sustentável.....	21
2.3 Plano de Manejo Florestal Sustentável - PMFS.....	25
2.4 Objetivo da contabilidade	29
2.5 Ativo.....	31
2.6 Reconhecimento de um ativo	42
2.7 A relevância da informação contábil	48
2.8 Ativo Biológico.....	52
2.9 Reconhecimento do Ativo Biológico	56
2.10 Mensuração do Ativo Biológico	58
3. Procedimento Metodológico.....	63
4. Construção da Proposta de Solução	65
4.1 Pesquisas recentes sobre ativo biológico	65
4.2 O exemplo Australiano para valorização das florestas nativas.....	68
4.3 As operações florestais nas normas contábeis.	70
4.4 A transformação biológica na floresta plantada e na floresta nativa	74
4.5 Reconhecimento contábil nas operações em florestas nativas.....	76
4.6 O caso Agrocortex Florestas do Brasil S/A.	79
4.7 Políticas Contábeis	82
5. Conclusão.....	91
Referências.....	95
Apêndice.....	101
Anexos	104
Anexo I – Autorização para divulgação das demonstrações contábeis da empresa Agrocortex Florestas do Brasil S/A e suas controladas.	104
Anexo II – Balanço Patrimonial da empresa Agrocortex Florestas Brasil S/A e suas controladas	106
Anexo III – Nota explicativa da empresa Agrocortex Florestas do Brasil S/A referente ao não reconhecimento do ativo biológico das demonstrações contábeis.....	107

1. Introdução

O Brasil possui uma das maiores áreas florestais do mundo, com forte concentração na região norte do país, onde se encontra a chamada Amazônia legal, que é uma área composta predominantemente pela floresta amazônica e que envolvem os Estados do Acre, Amapá, Pará, Amazonas, Rondônia, Roraima e parte dos estados do Mato Grosso, Tocantins e Maranhão.

Segundo o Serviço Florestal Brasileiro - SFB (2013), “O Brasil é um país florestal com 463 milhões de hectares (54,4% do seu território) de florestas naturais e plantadas - o que representa a segunda maior área de florestas do mundo, atrás apenas da Rússia”. (p. 25)

As florestas são classificadas em dois tipos: Florestas Plantadas e Florestas Nativas. Do total de 463 milhões de hectares, 98,45% são representados pelas florestas nativas, ou seja, 53,56% de todo o território brasileiro. Já as florestas plantadas, representam 1,55% do total florestal brasileiro, o que corresponde a 0,84% do território brasileiro.

O Ministério do Meio Ambiente estima que 69% dessa cobertura florestal tenha potencial produtivo. Diante disso, é possível perceber que esse setor pode contribuir, de forma significativa, para o crescimento econômico nacional e para o desenvolvimento regional.

Em termos numéricos, de acordo com a Confederação Nacional da Indústria - CNI (2016), o faturamento do setor florestal em 2015 foi de R\$ 60,6 bilhões, o que representa 1,1% do Produto Interno Bruto - PIB nacional e 5,5% do PIB industrial, contribuindo para a geração de 610 mil empregos diretos. No âmbito dos impostos, o setor gerou R\$ 10,2 bilhões em tributos federais, estaduais e municipais, o que corresponde a 0,8% do total de arrecadação nacional.

Para que esse potencial florestal seja explorado de forma a alinhar a continuidade da floresta com o desenvolvimento econômico, o Governo Federal, por meio da lei n. 12.651/2012, estabeleceu normas gerais para a Exploração de Impacto Reduzido (EIR), instituindo o Manejo Sustentável como instrumento de conciliação entre o interesse econômico, social e ambiental, contribuindo para que o processo ocorra de forma controlada. Cabe destacar que essa lei trouxe mais força e avanços para a exploração florestal, uma vez que as legislações anteriores não contemplavam esses pontos.

Adicionalmente, como em outros setores da economia, existem alguns entraves que contribuem para que a atividade não seja explorada em larga escala, como por exemplo, o alto custo de exploração florestal. Simoni e Hoeflich (2006) corroboram com esse entendimento ao afirmarem que o investimento florestal requer um montante significativo de capital, que fica imobilizado por um longo período. Ademais, outros aspectos como: a concorrência com o desmatamento ilegal, falta de mão de obra especializada, infraestrutura precária, legislação trabalhista, entre outros, também se tornam empecilhos para a realização da exploração florestal.

Fatores como o amadurecimento da legislação florestal, entrada de empresas de grande porte nesse segmento e um maior apoio por parte do governo, podem contribuir diretamente para uma maior escala de exploração florestal sustentável, superando os entraves atuais e aumentando a participação do setor na economia nacional.

Ao relacionar esse assunto com a contabilidade, existe uma norma que trata especificamente desse tema. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC emitiu o Pronunciamento Técnico n. 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola, que por sua vez, está correlacionada com a norma internacional de contabilidade IAS 41 *Agriculture*.

O CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola, por meio das diretrizes de reconhecimento, mensuração e divulgação traz em seu escopo todo o tratamento contábil que deve ser aplicado nas operações que envolvam o ativo biológico e produto agrícola.

A exploração em florestas nativas, por meio de manejo florestal sustentável, tem algumas particularidades que diferenciam das operações em florestas plantadas, como por exemplo: as florestas plantadas de eucalipto e pinus, para a produção de papel e celulose, onde o processo de transformação biológica é iniciado após o plantio. Já nas florestas nativas, não existe essa etapa do plantio, pois sua formação ocorreu de forma natural e as árvores selecionadas para corte, estão completamente formadas. Diante disso, o entendimento contábil dessa operação, de acordo com as normas contábeis vigentes, seria que essa operação não pode ser enquadrada como atividade agrícola, uma vez que existe uma compreensão de que nas florestas nativas não existe o gerenciamento da transformação biológica.

A literatura contábil tem dispensado pouca atenção ao assunto e isso pôde ser percebido, de maneira preocupante, com a dificuldade em encontrar pesquisas acadêmicas, artigos e demais materiais bibliográficos nacionais e internacionais, que abordem o tratamento contábil nas operações em florestais. Essa percepção foi confirmada por alguns autores como Herbohn e Herbohn (2006); Grege-Stalmane (2010); Feleagă, Feleagă e Raileanu (2012); Fischer e Marsh (2013), que desenvolveram pesquisas sobre ativos biológicos e relataram a mesma dificuldade.

Considerando a lacuna, em termos de pesquisas contábeis, encontrada para que haja o reconhecimento contábil do ativo biológico nas operações em florestas nativas, por meio de manejo florestal sustentável, é possível imaginar que as empresas que operam nesses moldes, estejam deixando de publicar informações de conteúdo relevante para os seus usuários, bem como, suas operações, em essência, não estão sendo corretamente refletidas nas demonstrações contábeis.

Vale destacar que, até a presente data, foram realizadas diversas pesquisas bibliográficas na literatura contábil, bem como, buscas no portal de periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior/ Ministério da Educação e Cultura – CAPES/MEC, revistas periódicas de contabilidade, banco de teses e dissertações das principais faculdades que são referências em pesquisas de contabilidade e demais ferramentas disponíveis na internet e ainda não foram encontradas pesquisas que abordem o reconhecimento contábil de ativo biológico em florestas nativas.

Será apresentado o caso da empresa Agro cortex Florestas do Brasil, uma empresa que realiza suas operações de extração de madeiras, por meio de manejo florestal sustentável, em uma floresta nativa na região amazônica. Esse caso demonstra o não reconhecimento do ativo biológico nas demonstrações contábeis da empresa, que conforme publicado em suas notas explicativas, as atividades da empresa não compreendem o gerenciamento do processo de crescimento, degeneração, produção e procriação, que causam as mudanças quantitativas e qualitativas no ativo biológico.

Portanto, esse estudo propõe analisar a operação em florestas nativas, por meio de manejo florestal sustentável, à luz da teoria da contabilidade, para que seja viabilizado o reconhecimento contábil do ativo biológico, produzindo seus devidos reflexos nas

demonstrações contábeis e entregando uma informação fidedigna ao usuário da informação contábil.

1.1 Objetivo Geral

Analisar e propor uma solução, à luz da teoria da contabilidade, para que as operações em florestas nativas, por meio de manejo florestal sustentável, sejam reconhecidas contabilmente em suas demonstrações, de maneira que reflitam a realidade econômica das empresas que operam nesse segmento.

1.1.1 Objetivos específicos

- Orientar os profissionais da classe contábil sobre como proceder quando as operações das empresas estão à margem das normas contábeis.
- Oferecer uma contribuição e chamar a atenção dos normatizadores para o reconhecimento contábil em operações realizadas em florestas nativas por meio de manejo florestal sustentável.

1.2 Questão de Pesquisa

A questão de pesquisa que norteará o trabalho será:

- As operações em florestas nativas, por meio do manejo florestal sustentável, não estão sendo reconhecidas contabilmente, como isso deve ser avaliado à luz da teoria da contabilidade?

1.3 Justificativa

A pesquisa justifica-se pelos motivos a seguir:

- O tema abordado tem sido pouco explorado na literatura contábil nacional e internacional.
- Potencial de contribuição prática aos profissionais de contabilidade.
- Identificação de uma operação que está fora das demonstrações contábeis.

1.4 Contribuições

As contribuições esperadas com o resultado dessa pesquisa são:

- Reunir evidências, pautadas na teoria da contabilidade, para que as operações em florestas nativas, por meio de manejo florestal sustentável, sejam devidamente reconhecidas nas demonstrações contábeis.
- Demonstrar aos normatizadores que as operações em florestas nativas estão fora do escopo da norma contábil CPC 29 – Ativo biológico e Produto agrícola.
- Fornecer orientações práticas aos profissionais da contabilidade e empresas que operam em florestas nativas e demais segmentos, onde suas operações estão às margens das normas de contabilidade.
- Despertar o interesse da comunidade acadêmica para a realização de pesquisas teóricas e práticas envolvendo os ativos biológicos, principalmente no campo das florestas nativas.

2. Referencial Teórico

2.1 Florestas no Brasil

A importância das florestas para a sociedade e o meio ambiente é algo indiscutível. Seja do ponto de vista climático, biológico ou até mesmo econômico, para que as riquezas produzidas pela natureza sejam exploradas.

Fujihara et al (2009) destaca que as florestas possuem papel central para a manutenção das características biológicas e climáticas do planeta, que por fim estão atreladas a nossa própria existência enquanto raça humana. Essa convergência inesperada colocou a questão florestal como elemento essencial para as soluções dos principais desafios ambientais do planeta.

Segundo o Sistema Nacional de Informações Florestais – SNIF (2016):

O setor florestal tem importância como fornecedor de energia ou matéria-prima para a indústria da construção civil e da transformação. Nosso país apresenta ainda características muito singulares pelo fato de estar entre os principais detentores de recursos florestais abundantes, sendo o único que possui extensa área de florestas tropicais. (p. 1)

O Brasil possui uma das maiores áreas florestais do mundo, com forte concentração na região norte do país, onde se encontra a chamada Amazônia legal, que é uma área composta predominantemente pela floresta amazônica e que envolvem os Estados do Acre, Amapá, Pará, Amazonas, Rondônia, Roraima e parte dos estados do Mato Grosso, Tocantins e Maranhão.

De acordo com a Indústria Brasileira de Árvores – IBÁ (2016) o setor tem sido destaque na busca por soluções que atendam a crescente demanda por madeira, energia e fibras, sem esquecer da manutenção dos recursos florestais e a inclusão social.

É importante destacar que existem dois tipos de florestas: as florestas nativas e as florestas plantadas. As florestas nativas, de uma forma geral, são aquelas que foram desenvolvidas pela natureza. Já as florestas plantadas, Castro (2015) define:

As florestas plantadas são, em sua maioria, planejadas de forma comercial para a indústria madeireira, de papel e celulose, e para a extração de produtos não madeireiros, como castanhas, frutos, óleo essencial etc. Assim, algumas florestas plantadas não virarão uma futura floresta nativa. (para. 1)

Em nível mundial, a *Food and Agriculture Organization of the United Nations* – FAO (2015) divulgou um relatório em que destaca a distinção entre floresta nativa e floresta plantada:

As florestas naturais contribuem para a conservação da diversidade de genótipos e para a manutenção da composição, estrutura e dinâmica ecológica natural das espécies arbóreas.

As florestas plantadas são muitas vezes estabelecidas para fins de produção e / ou proteção do solo e da água. As florestas plantadas bem geridas podem fornecer vários bens e serviços florestais e ajudar a reduzir a pressão sobre as florestas naturais. (p. 19)

No Brasil as florestas plantadas são formadas em sua grande maioria por árvores de eucalipto, que fornecem as matérias primas para atenderem as demandas operacionais das empresas do setor de papel e celulose. Segundo a IBÁ (2016), as florestas plantadas no ano de 2015 ocuparam 7,8 milhões de hectares, dos quais, 5,6 milhões de hectares foram dedicados ao plantio de eucalipto. Cabe ressaltar que para a produção de papel e celulose é preciso que a madeira possua o núcleo mole, o que pode ser gerenciado no momento da plantação e formação da floresta plantada. Já as florestas nativas são caracterizadas por produzirem madeiras de núcleo duro, que são voltadas para o uso nobre.

Demonstrando a importância do setor de florestas plantadas, a IBÁ (2016) destaca:

O setor brasileiro de florestas tornou-se, nos últimos anos, um dos mais relevantes no cenário global. Com uma área de 7,8 milhões de hectares de árvores plantadas, é responsável por 91% de toda a madeira produzida para fins industriais no País e um dos que apresenta maior potencial de contribuição para a construção de uma economia verde. (p. 15)

Segundo o Serviço Florestal Brasileiro - SFB (2013) “O Brasil é um país florestal com 463 milhões de hectares (54,4% do seu território) de florestas naturais e plantadas - o que representa a segunda maior área de florestas do mundo, atrás apenas da Rússia” (p. 25). Em um boletim sobre o panorama econômico do setor florestal, publicado em março de 2014, o SFB estimou que 98,5% da cobertura florestal brasileira, sejam constituídos pela floresta natural (nativa), enquanto o restante (1,5%) corresponde às florestas plantadas.

As florestas possuem um papel essencial no contexto do meio ambiente, com isso, configura-se um dever do Estado manter o equilíbrio e o correto uso dos recursos naturais. A Constituição da República (1988) determina:

Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. (art. 225)

Tratando especificamente da floresta amazônica, o mesmo artigo, no parágrafo 4º, informa ainda que:

A Floresta Amazônica brasileira, a Mata Atlântica, a Serra do Mar, o Pantanal Mato-Grossense e a Zona Costeira são patrimônio nacional, e sua utilização far-se-á, na forma da lei, dentro de condições que assegurem a preservação do meio ambiente, inclusive quanto ao uso dos recursos naturais. (Constituição Federal da República, 1988).

A lei n. 12.651/2002 dispõe sobre o Código Florestal, estabelecendo as regras e sanções para o uso correto das florestas. Além disso, o monitoramento da perda da cobertura florestal nos biomas brasileiros vem sendo feito utilizando-se de imagens de satélites que alertam os responsáveis pelo controle e guarda do bem florestal.

Em números, o setor florestal contribui de forma significativa para o crescimento da economia brasileira, segundo dados da IBÁ (2016) o PIB setorial no ano de 2015 alcançou R\$ 69,1 bilhões, um aumento de 3,0% em relação ao ano anterior. Segundo o boletim do Sistema Nacional de Informações Florestais - SNIF (2016), o setor florestal também gerou 70.726 postos de trabalho no ano de 2015, sendo 7.668 na produção florestal em florestas nativas e 63.058 na produção florestal em florestas plantadas.

Diante desses resultados, fica evidente o enorme potencial florestal brasileiro. Nesse sentido, cabem às autoridades competentes, a busca por soluções e mecanismos de controle para que esse potencial possa ser explorado de forma a conciliar a atividade econômica com o crescimento florestal sustentável.

2.2 Manejo florestal sustentável

O Manejo Florestal Sustentável pode ser considerado como uma das principais técnicas de preservação do meio ambiente, seu processo ocorre por meio da colheita de árvores mais velhas, deixando as mudas mais novas protegidas para futuras colheitas. Essa técnica foi desenvolvida para administrar de forma organizada a extração de madeira e reduzir o impacto ambiental,

assegurando a capacidade da floresta de se regenerar naturalmente e a manter sua biodiversidade.

O Conselho Nacional do Meio Ambiente – CONAMA, define:

Manejo Florestal Sustentável: administração da floresta para a obtenção de benefícios econômicos, sociais e ambientais, respeitando-se os mecanismos de sustentação do ecossistema objeto do manejo e considerando-se, cumulativa ou alternativamente, a utilização de múltiplas espécies. (Resolução n. 406/2009, artigo 2º, inciso IX)

A resolução n. 406/2009 editada pelo CONAMA estabelece os parâmetros para a elaboração do Plano de Manejo Florestal Sustentável – PMFS e fornece as diretrizes para a exploração em florestas nativas.

O SFB (2013) define:

Manejo Florestal Sustentável é a administração da floresta para a obtenção de benefícios econômicos, sociais e ambientais, respeitando-se os mecanismos de sustentação do ecossistema objeto do manejo e considerando-se a utilização de múltiplos produtos e subprodutos, bem como de outros bens e serviços de natureza florestal. (p. 84)

O Instituto de Florestas Tropicais – IFT (2014) destaca que: “Independentemente da definição, temos que o planejamento é o princípio por trás do manejo florestal. Só é possível fazermos bom uso da floresta se planejarmos como faremos isso” (p. 10).

O manejo florestal funciona com o conceito de Exploração de Impacto Reduzido (EIR), que significa a extração planejada de apenas algumas árvores de um ecossistema. Dessa forma, a exploração ocorre com a divisão da floresta em 35 partes, sendo que cada uma delas só pode ser explorada uma vez por ano. As árvores são retiradas de acordo com as instruções constantes do plano de manejo, que é aprovado pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA.

Conceituando a exploração de impacto reduzido (EIR), podemos entender como alternativa a exploração convencional, na qual é executada segundo um planejamento detalhado e uso de técnicas especiais de colheita florestal. É uma parte crucial para a execução correta do que foi previsto no manejo florestal.

Balieiro et al. (2010) define: “A EIR constitui um conjunto de técnicas de exploração que reduz os impactos da atividade, causados à vegetação residual, aos solos e a outros atributos ambientais da floresta, em comparação à exploração convencional” (p. 90).

Um ponto importante para se destacar é que devido ao melhor planejamento da exploração e ao uso de técnicas adequadas, a Exploração de Impacto Reduzido (EIR), parte integrante do manejo florestal provoca danos infinitamente menores à floresta remanescente, bem como, uma proporção muito menor de desperdícios.

O manejo florestal sustentável está alicerçado sobre os três pilares da sustentabilidade, sendo eles:

- 1. Econômico** – geração de riqueza por meio da exploração florestal sustentável. Ou seja, uma operação economicamente sustentável deve ser capaz de produzir, distribuir e oferecer seus produtos ou serviços de forma que estabeleça uma relação de competitividade justa em relação aos demais concorrentes do mercado.
- 2. Social** – aspectos ligados ao desenvolvimento regional, cultural e social das comunidades. Trata das relações com a sociedade como um todo, com grande atenção para questões trabalhistas e garantia do bem-estar das comunidades, uma vez que as atividades das empresas impactam diretamente a vida das comunidades.
- 3. Ambiental** – zelar pela manutenção e continuidade das florestas, além de promover a preservação da fauna. Não restam dúvidas que algumas atividades empresariais produzem impactos negativos ao meio ambiente. Entretanto, cabe ao governo e aos gestores, implementar as ações e formas de controles que diminuam esse impacto.

Quando se fala em manejo florestal sustentável, é correto associá-lo ao pensamento de planejamento e ao uso controlado de qualquer produto da floresta. Ou seja, a exploração do recurso natural de uma forma racional. Desse modo, converge-se para a conciliação das questões econômicas, sociais e ambientais, que constituem os pilares da sustentabilidade.

Considerando a extensão territorial das florestas brasileiras, o manejo florestal sustentável apresenta-se como um instrumento de forte viés socioeconômico que tende a crescer bastante no Brasil, principalmente no que diz respeito aos trabalhadores, pois, uma vez que seu objetivo está voltado para produção de forma sustentável, garantirá recursos financeiros e consequentemente maior ascensão social às comunidades.

O manejo florestal sustentável pode ocorrer tanto em florestas públicas, como em florestas privadas. A lei n. 11.284 de 2006, disciplina a gestão das florestas públicas para a produção sustentável e permite a exploração por meio da concessão florestal. Para que o processo de concessão florestal ocorra, a referida lei, em seu artigo 3º e seus respectivos incisos, apresentam algumas definições que são importantes destacar para que o leitor compreenda o escopo da concessão florestal, são elas:

- **I - florestas públicas:** florestas, naturais ou plantadas, localizadas nos diversos biomas brasileiros, em bens sob o domínio da União, dos Estados, dos Municípios, do Distrito Federal ou das entidades da administração indireta;
- **VII - concessão florestal: delegação onerosa,** feita pelo poder concedente, do direito de praticar manejo florestal sustentável para exploração de produtos e serviços numa unidade de manejo, mediante licitação, à pessoa jurídica, em consórcio ou não, que atenda às exigências do respectivo edital de licitação e demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado;
- **VIII - unidade de manejo:** perímetro definido a partir de critérios técnicos, socioculturais, econômicos e ambientais, **localizado em florestas públicas**, objeto de um Plano de Manejo Florestal Sustentável - PMFS, podendo conter áreas degradadas para fins de recuperação por meio de plantios florestais;

Considerando que o objeto das concessões florestais, introduzido pela lei n. 11.284 de 2006, são as florestas públicas, cujo domínio pertence aos entes da administração pública. É possível afirmar que o caso em estudo não se enquadra dentro dos parâmetros da lei para que sejam considerados como concessão florestal, uma vez que área onde está localizada a floresta nativa em questão é uma propriedade privada e existe um contrato de parceria rural entre o proprietário das terras e a empresa que realiza a exploração florestal.

Alinhando o manejo florestal sustentável, ao objetivo dessa pesquisa, será dado maior ênfase ao pilar do benefício econômico, por estar conectado diretamente com os aspectos da contabilidade.

2.3 Plano de Manejo Florestal Sustentável - PMFS

Em termos gerais, o PMFS pode ser compreendido como o instrumento técnico que tem por objetivo o planejamento, coordenação, gestão e uso sustentável dos recursos naturais. Basicamente, esse instrumento contém as regras que devem ser seguidas para que as operações ocorram de forma a causar o menor impacto no meio ambiente.

O decreto n. 5.975/2006 define:

Entende-se por PMFS o documento técnico básico que contém as diretrizes e procedimentos para a administração da floresta, visando a obtenção de benefícios econômicos, sociais e ambientais, observada a definição de manejo florestal sustentável, prevista no art. 3º, inciso VI, da Lei nº 11.284, de 2 de março de 2006. (art. 2º, para. único)

A aprovação do PMFS é de competência exclusiva do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Renováveis - IBAMA, conforme dispõe a Lei Federal Complementar n. 140/2011:

Art. 7º São ações administrativas da União:

XV - Aprovar o manejo e a supressão de vegetação, de florestas e formações sucessionais em:

- a) florestas públicas federais, terras devolutas federais ou unidades de conservação instituídas pela União, exceto em APAs; e
- b) atividades ou empreendimentos licenciados ou autorizados, ambientalmente, pela União.

O PMFS é um documento elaborado por engenheiros florestais e submetido para a aprovação pelo IBAMA. Caso as empresas não respeitarem a legislação que rege a execução do PMFS, elas poderão sofrer punições relacionadas às sanções administrativas contratuais e às infrações específicas identificadas pelo órgão que fiscaliza o PMFS.

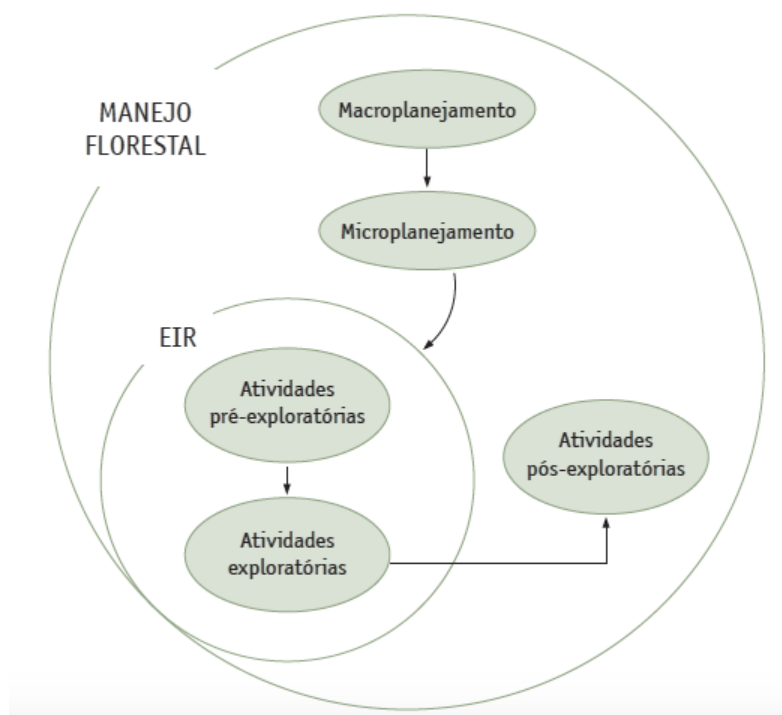
A elaboração do PMFS constitui-se como primeiro passo para a exploração de uma área florestal, pois nele encontram-se as técnicas florestais que serão utilizadas na exploração, bem

como, a administração e gerenciamento das atividades. O PMFS está baseado nas seguintes etapas do manejo florestal:

1. macroplanejamento da exploração florestal;
2. microplanejamento, incluindo as atividades pré-exploratórias do manejo florestal;
3. atividades de exploração dos recursos florestais, também chamada de Exploração de Impacto Reduzido (EIR);
4. atividades pós-exploratórias, incluindo as operações de silvicultura pós-colheita.

Na figura 1, Balieiro et al (2010) demonstram, de forma ilustrativa as etapas envolvidas na elaboração do PMFS, que compõem o manejo florestal. Destaca-se ainda, que o PMFS está sujeito à autorização de órgãos governamentais competentes.

Figura 1 – Representação esquemática das etapas do manejo florestal



Fonte: Balieiro et al., (2010, p. 90)

De acordo com o informativo técnico n.1 do IFT (2014), alguns requisitos obrigatórios para a elaboração do PMFS convergem com objetivo dessa pesquisa, sendo eles:

- **Inventário florestal amostral** – ocorre na fase do macroplanejamento e refere-se ao levantamento de informações sobre as espécies de valor econômico existente, além de estimar a quantidade de produtos que estarão disponíveis durante a exploração.
- **Inventário contínuo** – ocorre na fase do microplanejamento e atividades pré-exploratórias do manejo florestal. Esse inventário refere-se à mensuração da floresta explorada e deve ser realizado permanentemente, pois seu objetivo é monitorar o crescimento e regeneração natural da floresta. Para fazer esse monitoramento foram criadas diretrizes para instalação e medição das parcelas permanentes (PPs) em florestas da Amazônia. Recomenda-se que a 1ª medição das PPs seja feita antes da exploração, a 2ª medição um ano depois da exploração e a 3ª medição três anos depois da exploração. Depois, as medições podem ser realizadas a cada cinco anos.

O PMFS deverá ser previamente autorizado pelo órgão competente do Sistema Nacional do Meio Ambiente – SISNAMA e deverá atender aos seguintes fundamentos técnicos e científicos, conforme determina o artigo 3º do Decreto n. 5.975 de 2006:

- I - caracterização do meio físico e biológico;
- II - determinação do estoque existente;
- III - intensidade de exploração compatível com a capacidade da floresta;
- IV - ciclo de corte compatível com o tempo de restabelecimento do volume de produto extraído da floresta;
- V - promoção da regeneração natural da floresta;
- VI - adoção de sistema silvicultural adequado;
- VII - adoção de sistema de exploração adequado;
- VIII - monitoramento do desenvolvimento da floresta remanescente; e
- IX - adoção de medidas mitigadoras dos impactos ambientais e sociais.

Existem algumas obrigações, limitações e, em alguns casos, restrições, definidas pela Instrução Normativa n. 05 de 11 de dezembro de 2006, emitida pelo Ministério do Meio Ambiente, que o detentor de um PMFS deve observar e atender, para que obtenha as devidas aprovações pelos órgãos responsáveis pelo controle. Cabe destacar que serão reproduzidos apenas os principais artigos dessa norma, uma vez que não é objetivo desse trabalho adentrar em questões técnicas e específicas, sendo eles:

Seção I - Dos parâmetros de limitação e controle da produção para a promoção da sustentabilidade

Art. 5º A intensidade de corte proposta no PMFS será definida de forma a propiciar a regulação da produção florestal, visando garantir a sua sustentabilidade, e levará em consideração os seguintes aspectos:

- I - estimativa da produtividade anual da floresta manejada (m³/ha/ano), para o grupo de espécies comerciais, com base em estudos disponíveis na região;

II - ciclo de corte inicial de no mínimo 25 anos e de no máximo 35 anos para o PMFS Pleno e de, no mínimo, 10 anos para o PMFS de Baixa Intensidade;

III - estimativa da capacidade produtiva da floresta, definida pelo estoque comercial disponível (m³/ha), com a consideração do seguinte:

a) os resultados do inventário florestal da UMF;

b) os critérios de seleção de árvores para o corte, previstos no PMFS; e

c) os parâmetros que determinam a manutenção de árvores por espécie, estabelecidos nos arts. 6º e 7º desta Instrução Normativa.

[...]

Art. 10. É obrigatória a adoção de procedimentos que possibilitem o controle da origem da produção por meio do rastreamento da madeira das árvores exploradas, desde a sua localização na floresta até o seu local de desdobramento.

Art. 11. O órgão ambiental competente definirá períodos de restrição das atividades de corte e extração florestal no período chuvoso, para os PMFSs em floresta de terra-firme, observada a sazonalidade local.

Art. 12. O PMFS, seus respectivos POA e o Relatório de Atividades serão entregues nas seguintes formas, cumulativamente:

I - em meio digital (CD-rom): todo o conteúdo, incluindo textos, tabelas, planilhas eletrônicas e mapas, conforme diretrizes técnicas.

Um ponto importante a ser observado pelos detentores de PMFS refere-se à delimitação e proteção das Áreas de Preservação Permanente - APP, onde não pode ocorrer a exploração florestal e não pode haver nenhum dano dentro dessas áreas, podendo sofrer penalidades previstas em lei aos detentores de PMFS que não observarem essas delimitações e restrições. Mesmo com a exploração ocorrendo em áreas privadas, essas delimitações impostas pelo governo devem ser atendidas.

Os órgãos ambientais periodicamente divulgam listas com espécies reconhecidas como ameaçadas de extinção e que dispõe especificamente sobre as ações a serem adotadas no caso de corte e uso comercial dessas espécies, como por exemplo, o Mogno.

Diante do exposto, as etapas de inventário florestal amostral e o inventário contínuo, requisitos obrigatórios do PMFS, evidenciam de forma bastante clara e concisa, o controle e acompanhamento da transformação biológica durante todo o processo de exploração de uma floresta nativa. Nesse sentido, seria correto afirmar que, por meio das etapas de inventário amostral e inventário contínuo é possível gerenciar a transformação biológica, pois os processos de crescimento e regeneração da floresta são continuamente monitorados e constituem-se como uma obrigação aos detentores do PMFS.

2.4 Objetivo da contabilidade

O objetivo, no sentido amplo da palavra, pode ser entendido como “onde se quer chegar; o que se deseja alcançar ou o que se procura”. Outra associação que se pode fazer em relação a um objetivo, é relacioná-lo ao atingimento de um alvo ou uma meta a ser perseguida. Consequentemente, para que haja um objetivo formal e estabelecido, é necessário haver quem usufruirá desse resultado final.

A contabilidade, enquanto ciência, também possui um objetivo. Aguiar (2002) destaca que “A Contabilidade é caracterizada como sendo uma ciência, possuindo, portanto, os mesmos três elementos que deve possuir qualquer ciência; dentre os elementos, destaca-se que cada ciência deve possuir o seu objetivo que a diferencie das demais” (p.12).

Vatter (1963) afirma que os objetivos não existem ou simplesmente acontecem sem razões para tal. Eles surgem de um contexto de situações do mundo real para os quais os processos de contabilidade devem estar relacionados.

Em um primeiro momento, o objetivo da contabilidade, de forma genérica, pode ser entendido como produzir informações contábeis aos usuários. Esse entendimento é corroborado por Iudícibus, Martins e Carvalho (2005) ao afirmarem que: “o objetivo nasce da necessidade dos usuários” (p. 12).

No entanto, Beaver e Demski (1974) já tinham pesquisado e constatado que existe um consenso de que o principal objetivo do relatório financeiro é fornecer informações aos usuários das demonstrações contábeis, contudo, a relação entre o objetivo e a utilização pelo usuário permanece obscura.

Assim, ao discorrer sobre o objetivo da contabilidade, é imprescindível que a área identifique e conheça as necessidades informacionais, bem como, o tipo de usuário para quem produzirá a informação. Esse conhecimento pode ser considerado como essencial para que haja um alinhamento entre a necessidade do usuário e o resultado entregue/produzido pela contabilidade.

De acordo com Schuetze (2001):

Contabilidade não deve ser feita em benefício dos contadores. A contabilidade deve resultar em demonstrações financeiras e relatórios que as pessoas comuns podem entender e, portanto, serem capazes de usar para fazer investimentos e decisões de crédito e decisões de supervisão regulamentar. (p. 16)

Na sequência, destacam-se algumas considerações dos autores clássicos da teoria da contabilidade sobre o entendimento dos objetivos da contabilidade, propositalmente fora da ordem cronológica, mas que permite ao leitor uma compreensão mais clara da evolução dos objetivos da contabilidade.

Hendriksen e Van Breda (1999) esclarecem: “o primeiro enfoque à definição dos objetivos da contabilidade concentrou-se no cálculo e na apresentação do lucro líquido resultante de regras específicas de realização e vinculação num balanço que relacionasse o período corrente a períodos futuros” (p. 92).

Marion (2011) ensina: “De acordo com a estrutura conceitual básica da contabilidade, seu objetivo principal é permitir a cada grupo de usuários a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre tendências futuras” (p. 65).

Assaf Neto e Araújo (2003) destacam: “Assumindo a postura de que a contabilidade objetiva a divulgação de informações financeiras e econômicas aos diversos níveis de usuários, constata-se mais uma vez a utilidade e confiabilidade de tais informações” (p. 20).

Para Iudícibus (2015) “O objetivo principal da contabilidade – e dos relatórios dela emanados – é fornecer informação econômica, física, de produtividade, social e ambiental relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança” (p. 14).

Avançando um pouco mais na questão do objetivo da contabilidade, Martins e Carvalho (2011) em um trabalho apresentado no XI congresso USP de Controladoria e Contabilidade, abordam a necessidade de uma verificação de maneira mais aprofundada sobre o tema, inclusive, destacando a distinção entre a ciência contábil, a profissão e o papel da contabilidade na sociedade. Para suprir essa necessidade, os autores propõem:

O objetivo da contabilidade é estudar e observar, de forma sistematizada e racional, através da aplicação de métodos definidos, bem como elaborar leis que permitam descrever e prever os seus comportamentos, os fenômenos relacionados às informações

necessárias para gerir e/ou prestar contas acerca de quaisquer entidades ou conjunto delas. (p. 5)

Em alguns pontos da discussão sobre os objetivos da contabilidade é possível notar em alguns trabalhos a menção do objetivo das demonstrações financeiras ao se referirem ao objetivo da contabilidade. Porém, cabe ressaltar que não seria correto afirmar que o objetivo da contabilidade pode ser representado apenas pelo objetivo das demonstrações financeiras. Corroborando com esse entendimento, Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007) destacam “Percebe-se que, de maneira geral, o objetivo da Contabilidade Financeira se confunde com o objetivo das demonstrações contábeis que, para fins de publicação externa, precisam atender aos princípios e normas de Contabilidade Financeira” (p. 11). Seguindo essa mesma linha de raciocínio, Iudícibus e Martins (2015) chamam a atenção para o fato de que as estruturas conceituais regulatórias estão fundamentadas em aspectos teóricos, porém não representam a teoria da contabilidade como um todo.

Em linhas gerais, pode-se afirmar que o objetivo da contabilidade é produzir informações que sejam úteis e relevantes para a tomada de decisão, considerando as necessidades específicas dos seus usuários internos ou externos.

2.5 Ativo

O conceito de ativo vem sendo discutido há algumas décadas entre os estudiosos da teoria da contabilidade. Ao longo do tempo, ocorreram diversas mudanças significativas no entendimento acerca da definição do ativo, porém, Iudícibus (2015) chama a atenção para o fato de que muitos problemas da prática contábil estão intrinsicamente ligados à falta de discussão sobre o significado de cada ativo.

Analisando com mais detalhes o referencial teórico desse trabalho, principalmente as obras de Iudícibus (2015) e Hendriksen e Van Breda (1999), que são referências no ensino da teoria da contabilidade, encontramos diversas citações de autores e entidades que conceituaram o ativo, desse modo, é possível observar a evolução histórica do conceito, entre eles:

- **Paton (1924):** ativo é qualquer contraprestação, material ou não, possuída por uma empresa específica e que tem valor para aquela empresa.

- **Canning (1929)**: qualquer serviço futuro, em termos monetários, ou qualquer serviço futuro conversível em moeda (...) cujos direitos pertencem legal ou justamente a alguma pessoa ou algum conjunto de pessoas. Tal serviço é um ativo somente para essa pessoa ou esse grupo de pessoas que o usufrui.
- **Accounting Terminology Bulletin nº 1 - American Institute of Certified Accountants – AICPA (1941 e 1953)**: algo representado por um saldo devedor que é mantido após o encerramento dos livros contábeis de acordo com as normas ou os princípios de Contabilidade, na premissa de que representa ou um direito de propriedade ou um valor adquirido, ou um gasto realizado que criou um direito.
- **D'Auria (1958)**: o conjunto de meios ou a matéria posta à disposição do administrador para que esse possa operar de modo a conseguir os fins que a entidade entregue à sua direção tem em vista.
- **Meigs & Johnson (1962)**: recursos econômicos possuídos por uma empresa;
- **Sprouse & Moonitz – ARS 3 do AICPA (1962)**: ativos representam benefícios futuros esperados, direitos que foram adquiridos pela entidade como resultado de alguma transação corrente ou passada.
- **Chambers (1966)**: ativos são recursos sob o controle de uma entidade e que possuem valor de troca.
- **Martins (1972)**: benefícios futuros provocados por um agente.
- **Ijiri (1975)**: ativos são recursos controlados pela entidade.
- **FASB – SFAC 6 (1985)**: ativos são prováveis benefícios econômicos futuros obtidos ou controlados por uma entidade como resultado de transações e eventos passados.
- **Miller and Islam (1988)**: ativos são recursos econômicos e direitos de propriedade.
- **Samuelson (1998)**: direitos de propriedade ou direitos a riqueza dos serviços futuros.
- **Iudícibus (2015)** destaca a definição que se chegou com as turmas de **alunos de Teoria, na USP e PUCSP**: ativos são recursos controlados por uma entidade capazes de gerar, mediata ou imediatamente, fluxos de caixa.

Em uma visão mais prática, Fernandes (1998) ressalta: “Para definir Ativo é necessário relacioná-lo às coisas e eventos econômicos reais, tendo em vista a confecção dos relatórios contábeis que deverão conter informações úteis à tomada de decisão em relação a investimentos, créditos e similares” (p. 2).

Ao transitar entre a contabilidade básica e a contabilidade sob a ótica econômica, Perez e Famá (2006) abordam o conceito de ativo de maneira bastante didática:

Para a Contabilidade Básica, são considerados ativos os bens e os direitos de uma entidade, expressos em moeda e à disposição da administração; já sob uma ótica econômica e financeira, os ativos são recursos controlados pela empresa e capazes de gerar benefícios futuros (entradas de caixa ou redução de saídas de caixa). Assim, pode ser considerado um ativo, todo e qualquer elemento com ou sem natureza física, que seja controlado pela empresa e que a ela proporcione a possibilidade de obtenção de fluxos de caixa. (p.12).

Numa seara mais conceitual, segundo Hendriksen e Van Breda (1999), “os ativos devem ser definidos como potenciais de fluxo de serviço ou direitos a benefícios futuros sob o controle de uma organização” (p. 286). Essa definição segundo os autores, desvincula a necessidade de uma transação anterior (evento passado), por considerarem demasiadamente vaga para que seja uma restrição. No entanto, destacam ainda que essa ênfase é mais abrangente e permite que o problema da mensuração seja tratado separadamente.

Hendriksen e Van Breda (1999) destacam e complementam que a definição dada por Canning (1929) permite interpretações semânticas, ou seja, a partir da análise da natureza econômica ou legal é possível definir-se um ativo.

Para Lopes e Martins (2014), “Os ativos devem representar os possíveis benefícios futuros obtidos ou controlados por uma entidade como resultado de atividades ou eventos passados” (p. 118). Os autores ainda ressaltam a importância do benefício futuro e a figura do controle na definição do ativo, considerando que isso difere da caracterização tradicional dos bens e direitos, ainda frisam que a visão do *Financial Accounting Standards Board* – FASB é mais voltada ao aspecto econômico e não somente às características jurídicas.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, por meio de seu Pronunciamento Conceitual Básico (R1) – CPC 00, define: “ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade” (item 4.4 a)

Com intuito de ilustrar a evolução conceitual do ativo, citados pelos autores e entidades pesquisadas nesse referencial teórico, foi elaborada a tabela 1, para que os leitores compreendam como ocorreu essa evolução no decorrer dos anos.

Tabela 1 – Evolução conceitual do ativo

Autor (ano)	Controle	Recurso Econômico	Benefício futuro	Direito	Valor	Eventos passados	Posse	Fluxo de caixa
Paton (1924)	X				X			
Canning (1929)	X		X	X				
AICPA (1941 e 1953)				X	X			
D'Auria (1958)			X					
Meigs & Johnson (1962)		X					X	
Sprouse & Moonitz (1962)			X	X		X		
Chambers (1966)	X	X			X			
Martins (1972)			X					
Ijiri (1975)	X	X						
FASB – SFAC 6 (1985)	X		X			X		
Miller and Islam (1988)		X		X				
Samuelson (1998)			X	X			X	
Hendriksen & Van Breda (1999)	X		X	X				
Schuetze (2001)		X		X	X			
Perez & Famá (2006)	X	X	X					X
CPC 00 - R1 (2011)	X	X	X			X		
IASB (2014) - Exposure Draft	X	X				X		
Lopes & Martins (2014)	X		X			X		
Iudícibus (2015) - Alunos USP/PUC-SP	X	X						X

Fonte: Elaborado pelo autor

Ao analisar as informações da tabela 1, podemos notar que até a década de 80, as definições não estavam totalmente concentradas em determinados elementos que caracterizam um ativo, contudo, já havia alguns autores que se preocupavam com o benefício futuro e que trataram o ativo como recurso. Consequentemente, a partir da década de 80, parece haver mais consenso entre os autores e entidades no que diz respeito ao controle do ativo, ao classificar o ativo como um recurso econômico e ao abordar a questão do benefício futuro.

Em maio de 2014, o *International Accounting Standard Board* – IASB, por meio do relatório de atualização de suas reuniões, iniciou as discussões sobre a revisão dos elementos da estrutura conceitual. De maneira resumida, no que diz respeito ao ativo – objeto de análise desse estudo - o documento sugere mudanças nos aspectos do benefício econômico futuro, com isso, introduz uma nova definição de recurso econômico e aborda o papel da incerteza na definição de ativo. Conforme destaca o relatório (2014a), houve consenso entre todos os membros do IASB que “os ativos devem ser vistos como direitos ou pacotes de direitos, e não como objetos físicos ou outros subjacentes” (p. 6).

No caso dos benefícios econômicos futuros, nasceu a proposta de colocá-los em uma definição de apoio (recurso econômico), e retirá-los da definição de ativo, contudo, nesse momento da discussão, não houve consenso entre todos os membros do IASB, mas a proposta seguiu

adiante. Outro ponto considerado nesse relatório de atualização, foi a proposta de que a definição de um recurso econômico não deve conter qualquer referência à valores, e sim, a noção de direito, pois o IASB acredita ser suficientemente mais ampla e reflete os aspectos de controle.

O IASB apresentou, em seus papéis de discussão, uma tabela comparativa entre a atual estrutura conceitual e a proposta em discussão para alteração da definição de ativo e passivo.

Tabela 2 – IASB: Definição de um ativo e um passivo – proposta em discussão

	Estrutura conceitual atual	Proposta em discussão
Ativo	Recurso controlado por uma entidade como resultado de eventos passados dos quais se esperam que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade	Recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados
Passivo	Obrigação presente da entidade derivada de eventos passados cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capaz de gerar benefícios econômicos futuros	Obrigação presente da entidade de transferir um recurso econômico como resultado de eventos passados
Recurso econômico	-	Um direito, ou outra fonte de valor, capaz de produzir benefícios econômicos

Fonte: Adaptado de IASB (2014b, p. 3)

O IASB colocou em pauta de discussão a questão de retirar da definição de ativo a expectativa de fluxos de entrada e saída de um bem, uma vez que o recurso econômico deve ser capaz de gerar benefícios econômicos. Segundo o IASB (2014a):

O termo ‘capaz’ indica que os benefícios econômicos devem surgir de alguma característica que já existe dentro do recurso econômico. O termo ‘capaz’ não se destina a impor um limite de probabilidade mínimo, mas sim a indicar que, em pelo menos alguns resultados, o recurso econômico gerará benefícios econômicos. (p.7)

Diante disso, é possível notar que a intenção do IASB, ao sugerir que o recurso econômico seja capaz de gerar benefício econômico, está focada em retirar toda e qualquer conotação de probabilidade de dentro da definição de ativo.

O IASB em Junho de 2017, publicou o documento *Resumo das decisões provisórias sobre a estrutura conceitual para divulgação das demonstrações financeiras*¹, onde estão sendo discutidas as possíveis alterações dos elementos da estrutura conceitual. Um dos pontos chave da nova proposta do IASB refere-se à definição de ativos, no qual as discussões girarão em torno do potencial para produzir benefícios econômicos, substituindo a noção de expectativa de benefícios econômicos que está atualmente em vigor na estrutura conceitual. No entanto, o IASB alerta para o fato de que pode surgir confusão, porque alguns leitores podem interpretar o termo expectativa como um limitador de probabilidade.

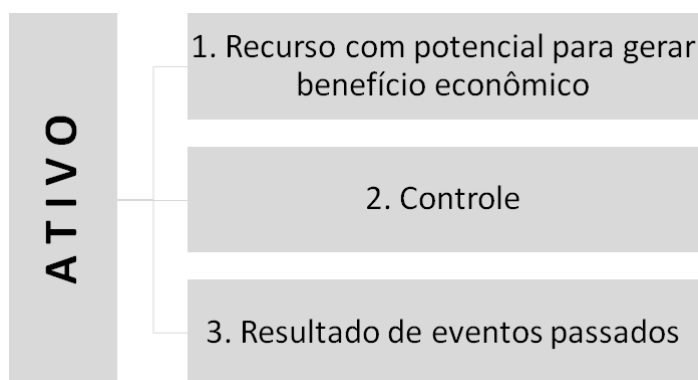
De acordo com o IASB (2015), em sua base para conclusão – minuta de exposição –, sugere-se a seguinte definição para um ativo:

- a) um ativo é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados; e
- b) um recurso econômico é um direito que tem o potencial para produzir benefícios econômicos. (p.34-35)

Nota-se que o projeto de alteração dos elementos da estrutura conceitual, no que concerne à definição de ativo, apresenta-se um escopo com maior nível de explicações e detalhamentos adicionais em relação à estrutura conceitual vigente. Um exemplo disso está na definição adicional do que o IASB entende por recurso econômico. Ao orientar que o recurso econômico é um direito que tem potencial para produzir benefícios econômicos, é possível perceber uma restrição às possibilidades de expectativa, com isso, ao mencionar a palavra potencial, as discussões parecem caminhar para uma definição mais assertiva do que deve-se entender por um ativo.

A figura 2 representa os três principais elementos que devem ser considerados, segundo as atuais estruturas conceituais do FASB, IASB e CPC, bem como, diversos autores da teoria da contabilidade, para que um item seja classificado como ativo.

¹ *Summary of tentative decisions on the Conceptual Framework for Financial Reporting*

Figura 2 – Definição de Ativo

Fonte: Elaborado pelo autor

1. Recurso com potencial para gerar benefício econômico: pode ser entendido como as contribuições que se esperam oriundo de um ativo ao fluxo de caixa das empresas. Esse potencial contributivo está presente na atual estrutura conceitual CPC 00:

O benefício econômico futuro incorporado a um ativo é o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade. Tal potencial pode ser produtivo, quando o recurso for parte integrante das atividades operacionais da entidade. Pode também ter a forma de conversibilidade em caixa ou equivalentes de caixa ou pode ainda ser capaz de reduzir as saídas de caixa, como no caso de processo industrial alternativo que reduza os custos de produção. (item 4.8)

No tocante ao benefício econômico futuro, pode-se afirmar que um dos objetivos para que um item seja classificado como um ativo seria a expectativa em gerar fluxo de caixa para a entidade.

A atual Estrutura Conceitual do CPC define:

Os benefícios econômicos futuros incorporados a um ativo podem fluir para a entidade de diversas maneiras. Por exemplo, o ativo pode ser:

- (a) usado isoladamente ou em conjunto com outros ativos na produção de bens ou na prestação de serviços a serem vendidos pela entidade;
- (b) trocado por outros ativos;
- (c) usado para liquidar um passivo; ou
- (d) distribuído aos proprietários da entidade. (item 4.10)

Nesse sentido, Niyama e Silva (2013) afirmam que “O benefício econômico futuro é a essência de um ativo e refere-se ao potencial de colaborar para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa da entidade” (p. 118). Esse entendimento é corroborado por Lopes e Martins (2014) ao frisarem que “o foco deve ser nos benefícios futuros da organização, sem a preocupação com sua propriedade jurídica” (p. 144). Já em um nível maior de detalhes, Hendriksen e Van Breda (1999) esclarecem alguns pontos que devem ser considerados, no que eles classificam como benefício futuro provável: “Deve haver algum direito específico a benefícios futuros ou

potencial de serviços; os direitos devem produzir benefício positivo; os direitos com benefícios nulos ou negativos em potencial não são ativos” (p. 285).

Atualmente, o benefício econômico futuro está fortemente associado à ideia de expectativas de geração de caixa, porém, cabe ressaltar que o IASB iniciou, em meados de 2014, algumas discussões em que se propõe a retirada do termo benefício econômico futuro da definição de ativo, enfatizando que o ativo é o recurso e não os benefícios. De acordo IASB (2015) em sua base para conclusões, originada de sua proposta para alteração da definição de ativo, sugere: “um recurso econômico é um direito que tem potencial para produzir benefícios econômicos” (p. 35). Segundo o IASB (2014b) em seu item 22, essa mudança pode trazer maior clareza “(a) Essa separação enfatiza mais claramente que um ativo (ou um passivo) é um recurso (ou obrigação), em vez do fluxo de entrada (ou saída) final de benefícios econômicos que o recurso (ou obrigação) pode gerar” (p. 8).

Essa mudança ainda está sendo analisada, porém, os *papers* de discussão já demonstram que esse ponto está gerando algumas controvérsias. O IASB (2014b) publicou algumas sugestões e discordâncias sobre os impactos dessa mudança de benefício econômico futuro para apenas recurso econômico, entre elas, vale destacar o item 21:

(b) Uma vez que a definição de um recurso econômico refere-se, por sua vez, a benefícios econômicos futuros, um bem deve ser definido como os benefícios econômicos futuros e não como o próprio recurso econômico. O que dá o valor do recurso é a possibilidade de entradas futuras.

(c) O termo "recurso econômico" é muito limitado e, para alguns, sugere apenas recursos que tenham um valor de mercado. Um termo preferível é "recurso", que pode incluir recursos financeiros, tangíveis, intangíveis ou humanos. (p. 8).

2. Controle: no contexto da atual estrutura conceitual CPC 00, refere-se diretamente ao benefício econômico futuro. Ou seja, a entidade deve de alguma forma, exercer – mesmo que parcialmente – o controle daquilo que trará contribuições ao seu fluxo de caixa. Segundo Iudícibus (2015) “o ativo deve ser considerado modernamente, em primeiro lugar, quanto à sua controlabilidade por parte da entidade, subsidiariamente quanto à sua propriedade e posse” (p. 125). É preciso notar que Iudícibus enfatiza a questão da propriedade e posse. Contrapondo esse ponto, Niyama e Silva (2013) ressaltam: “Observe que o Iasb evita utilizar o termo propriedade, desvinculando a parte legal da econômica. Esse é um ponto polêmico, uma vez que induz a contabilidade mais para essência do fenômeno do que para a sua forma” (p. 120).

Para reforçar ainda a característica do controle, Hendriksen e Van Breda (1999) argumentam que “deve existir um poder legalmente respeitável sobre os direitos ou serviços, ou alguma outra evidência de que o recebimento dos benefícios futuros é provável” (p. 285). Ou seja, a entidade deve ser capaz de exercer o controle sobre o benefício futuro.

Recentemente, a questão do controle tem sido objeto de discussões nos *papers* de reunião do IASB. Para se chegar à proposta de definição de controle, o IASB (2014c) recebeu algumas sugestões para que fosse incorporada a noção de exposição ao risco e remuneração dos proprietários, porém, os membros do IASB entenderam que os argumentos não foram suficientes para reabertura do debate, uma vez que algumas normas identificam esses pontos, sendo elas:

- a) IFRS 10 afirma que "um investidor controla uma investida quando está exposto ou tem direitos para retornos variáveis de seu envolvimento com a investida e tem a capacidade de afetar esses retornos através do seu poder sobre a investida;
- b) IFRS 15 possui uma lista de indicadores de transferência de controle de um ativo para um cliente. Um dos indicadores é que "o cliente tem os riscos significativos e os benefícios da propriedade do ativo. (p. 3)

Com intuito de oferecer um maior esclarecimento sobre a questão da exposição aos riscos e a remuneração dos proprietários, o IASB (2014c) sugere a seguinte orientação de apoio:

A capacidade de direcionar o uso de um recurso econômico geralmente pode fornecer uma exposição ou direitos da entidade às variações na quantidade de benefícios econômicos gerados por esse recurso. Havendo exposição, ou direitos, às variações significativas pode indicar que a entidade controla o recurso. No entanto, é apenas um fator a considerar na avaliação geral do controle. (p. 5)

O IASB também considerou a mudança do requisito de controle da definição de um ativo para os critérios de reconhecimento de ativos. O efeito teria sido que a definição de "um ativo" não teria se referido ao controle, e uma entidade reconheceria os ativos que ele controla. Contudo, o assunto não avançou devido ao IASB não ter identificado problemas práticos com essa mudança.

Finalmente, considerando que a estrutura conceitual vigente CPC 00 não apresenta uma definição de controle, o IASB (2015), em sua base para conclusões, oriunda da proposta de alteração da estrutura conceitual, no item BC40, apresenta a seguinte definição: “Uma entidade controla um recurso econômico se tiver a capacidade presente de direcionar o uso do recurso econômico para obter os benefícios econômicos que dele fluam” (p. 41).

Nota-se que, se aprovado pelo IASB, a definição de controle representará um passo importante na nova estrutura conceitual, pois trará maior clareza do que deve ser considerado como controle.

3. Resultados de eventos passados: em linhas gerais, são as ações que foram tomadas pela entidade, em momentos anteriores, que geraram o direito ao controle e a obtenção dos benefícios do ativo, como por exemplo, a assinatura de um contrato de aquisição de produtos ou serviços.

A estrutura conceitual do CPC destaca que “Os ativos da entidade resultam de transações passadas ou de outros eventos passados. As entidades normalmente obtêm ativos por meio de sua compra ou produção, mas outras transações ou eventos podem gerar ativos” (item 4.13).

Niyama e Silva (2013) ressaltam que “a presença desse termo evita a inclusão dos denominados ativos contingentes como ativo de uma entidade”. No entanto, esse elemento tem gerado algumas controvérsias, por alguns autores da teoria da contabilidade, em relação à necessidade de manter esse elemento como uma característica do ativo, uma vez que o resultado de eventos passados consta nas estruturas conceituais do FASB, IASB e CPC.

Hendriksen e Van Breda (1999) chamam a atenção referente à manutenção desse critério: “Entretanto, a necessidade desse critério é discutível, porque, se existirem benefícios econômicos, e eles estiverem sob o controle da entidade, deverão ter surgido de algum evento passado” (p. 286). Os autores ainda reforçam que “como carece de conteúdo semântico, os ativos contábeis frequentemente são desprovidos de interpretabilidade, apenas dos esforços do Fasb” (p. 286).

Corroborando com esse entendimento, Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009) consideram que essa característica:

É uma restrição que decorre do conservadorismo contábil presente nas regras da Contabilidade Financeira. [...] entendemos que as potencialidades de benefícios geradas internamente na empresa, sem que ainda tenha havido uma transação anterior com o mercado, são ativos como qualquer outro. (p. 88)

Mesmo considerando como um elemento importante para evitar que o ativo contingente seja um ativo da entidade, Niyama e Silva (2013) também reconhecem como desnecessário a questão do resultado de eventos passados:

Quando uma entidade assina um contrato para a prestação de serviço com terceiros, o evento já permite afirmar que se tem um futuro benefício econômico sob o controle da entidade, sendo desnecessário afirmar que foi baseado em um evento passado, nesse caso, a assinatura do contrato. (p. 121)

Diante do exposto, fica evidente a importância de cada um dos elementos que caracterizam um ativo, sendo: os recursos com potencial para gerar benefício econômico, controle e resultado de eventos passados. Entretanto, um ponto de atenção deve ser estabelecido ao considerar as incertezas discutidas por alguns autores em relação aos eventos passados. Estes também estão presentes na pauta das discussões do IASB, no projeto que propõe alterações na estrutura conceitual. Considerando que o assunto está em análise torna-se enriquecedor para melhor compreensão do tema destacar as opiniões opostas à manutenção dos eventos passados na definição de ativo e passivo. Segundo o IASB (2014b), conforme disposto no item 55, os motivos são:

- (a) A referência é redundante. Um ativo ou passivo presente não pode existir sem um evento passado. Identificar esse evento passado pode ajudar a determinar como retratar esse evento nas demonstrações financeiras, mas este ponto pode ser explicado na orientação de suporte e não nas definições.
- (b) A referência pode parecer criar um requisito para procurar e identificar o evento passado.
- (c) A referência pode levar a uma visão excessivamente rígida do que é necessário para constituir uma obrigação presente, e para contrariar a contabilidade intuitiva, como a contabilização exigida pela IFRIC 21 *Levies*.
- (d) Não está claro quais eventos passados são suficientes para criar uma obrigação. Mudar o foco para a condição atual tornaria a definição mais fácil de se aplicar na prática. (p. 24)

Algumas sugestões discutidas nos *papers* do IASB abordam a questão de manter o termo ‘presente’ na definição de passivo, bem como, incluí-lo na definição de ativo, conforme destaca o IASB (2014b) em seu item 59: “(b) [...] como proposto no Documento de Discussão, o termo ‘presente’ deve ser adicionado à definição de um bem. Esta noção já está implícita na definição existente. Fazê-lo explícito enfatiza o paralelo com a definição de passivo” (p. 25). Contudo, o IASB decidiu manter a menção aos eventos passados na definição de ativo, como proposto nos *papers* de discussão.

Um ponto importante que podemos perceber, é que praticamente todos os autores clássicos da teoria contábil, citados nesse referencial teórico, trilham por um caminho conceitual bastante próximo entre eles. Sim, existem pequenas variações, porém, em linhas gerais seria correto afirmar que todos os conceitos apresentados seguem na mesma direção.

No entanto, numa visão que contrapõe a linha de pensamento tradicional, Schuetze (2001) apresenta duras críticas à contabilidade, objetivamente ao FASB, no que se refere ao conceito de ativo, pois o autor defende que a definição de ativo que está em uso hoje é muito inclusiva, excessivamente complexa e vaga. Um dos pontos criticados está relacionado ao benefício econômico futuro no ativo, o autor ilustra o exemplo de um caminhão, que adquirido por uma empresa, é classificado como um ativo. Com isso, o leitor das demonstrações contábeis, ao enxergar o caminhão no ativo, não consegue compreender que o benefício econômico futuro está associado ao valor presente dos fluxos de caixa derivados do uso do caminhão na operação da empresa e não necessariamente no bem. De uma maneira geral, Schuetze (2001) chama atenção para que os contadores expliquem coisas reais que possam ser trocadas por dinheiro e não coisas abstratas aos leitores. O autor sugere uma definição para o ativo: “Caixa, créditos contratuais em dinheiro, itens que podem ser trocados por dinheiro e contratos de derivativos com valor positivo para o detentor” (pag.15)

Dessa forma, cabe destacar que o conceito de ativo que será enfatizado nessa pesquisa, está relacionado aos autores clássicos da teoria da contabilidade, os quais caracterizam um ativo por meio dos elementos do recurso com potencial para gerar benefício econômico, controle e resultado de eventos passados.

2.6 Reconhecimento de um ativo

Reconhecer, no âmbito contábil, de uma forma simples, quer dizer registrar, e incorporar itens às demonstrações contábeis. No caso do reconhecimento de um ativo, significa dizer que o item será um ativo no balanço patrimonial.

Segundo Santos, Schmidt e Machado (2005),

Um dos objetivos da contabilidade é o da fixação de parâmetros para formular regras de reconhecimento de ativos, através de características comuns. Dessa forma, ao disponibilizar uma base para critérios de reconhecimento de ativos, quando da elaboração de relatórios contábeis, esses estarão revestidos de maior confiabilidade. (p. 96)

Já para Padoveze, Benedicto e Leite (2013), “Para um ativo ou exigibilidade, o reconhecimento envolve registro não apenas da aquisição ou ocorrência do item, mas também suas mudanças posteriores de valores, incluindo aquelas que resultem até na sua remoção das demonstrações contábeis” (p. 58).

O reconhecimento é parte integrante das fases que compõem o processo contábil e sua aplicabilidade está condicionada ao atendimento dos requisitos da definição conceitual do elemento que se almeja reconhecer. No caso do reconhecimento de um ativo, o item a ser reconhecido, deve atender às definições conceituais de ativo.

A estrutura conceitual do CPC determina:

Reconhecimento é o processo que consiste na incorporação ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado de item que se enquadre na definição de elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento mencionados no item 4.38. Envolve a descrição do item, a mensuração do seu montante monetário e a sua inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. Os itens que satisfazem os critérios de reconhecimento devem ser reconhecidos no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. A falta de reconhecimento de tais itens não é corrigida pela divulgação das práticas contábeis adotadas nem tampouco pelas notas explicativas ou material elucidativo. (item 4.37)

De acordo com Lopes e Martins (2014) “Reconhecimento envolve o processo de classificação da ação de natureza econômica [...] Podemos ver que para que essa etapa possa ser realizada é necessário que tenhamos um conjunto de definições acerca da natureza das transações econômicas representadas pela contabilidade” (p. 51).

Aquino e Cardoso (2009) destacam a importância do papel do contador e sua responsabilidade no que se refere ao processo do reconhecimento contábil:

A atividade de reconhecimento é permeada por escolhas e julgamentos. Se, por um lado, o contador precisa reconhecer as transações na primeira oportunidade que tomar ciência da ocorrência do evento e gerar informações tempestivamente para atender às necessidades dos usuários em tempo hábil; por outro, precisa disponibilizar informações confiáveis, completas e relevantes a tais usuários. (p. 34)

Para Hendriksen e Van Breda (1999) “O reconhecimento não decorre automaticamente da possibilidade de definição: não se pode registrar um elemento quando não é possível medi-lo” (p.288). Nesse sentido, os autores ressaltam que as mesmas regras de reconhecimento são aplicáveis aos itens do ativo e passivo e acrescentam a necessidade dos elementos passarem pelos testes da relevância e confiabilidade.

Hendriksen e Van Breda (1999) alertam os contadores para o fato de não se reconhecer contabilmente elementos de valores irrelevantes como ativo ou passivo. Concordando com esse ponto de vista, Niyama e Silva (2013) afirmam: “Com respeito a materialidade, quando o valor é pouco expressivo, é possível que seja considerado diretamente na demonstração de resultado da entidade” (p. 126).

No Brasil, aos olhos do fisco, mesmo sendo uma questão estritamente fiscal, o reconhecimento de um ativo, ganha um reforço adicional no quesito relevância. O Decreto Lei n. 1.598/77, alterado pela lei n. 12.973/14, que dispõe sobre as alterações na legislação do imposto de renda, determina o que deve ser considerado, para efeitos do imposto sobre a renda, como despesas operacionais:

O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014). (art. 15)

Ou seja, o fisco faz uma clara distinção entre o que deve ser considerado como um ativo da entidade e o que deve ser reconhecido diretamente como despesa do exercício para fins fiscais. Nesse caso, a norma fiscal, acaba exercendo grande influência sobre a prática contábil. Embora essa situação possa ser separada na contabilidade, os contadores preferem seguir a orientação fiscal e considerar o aspecto da relevância de um ativo, pelo parâmetro estabelecido pelo fisco.

As condições para que se reconheça um ativo, de acordo com a Estrutura Conceitual do CPC, são as seguintes:

- 4.38. Um item que se enquadre na definição de um elemento deve ser reconhecido se:
 - (a) for provável que algum benefício econômico futuro associado ao item flua para a entidade ou flua da entidade; e
 - (b) o item tiver custo ou valor que possa ser mensurado com confiabilidade.
- 4.39. Ao avaliar se um item se enquadra nesses critérios e, portanto, se qualifica para fins de reconhecimento nas demonstrações contábeis, é necessário considerar as observações sobre materialidade registradas no Capítulo 3 – Características Qualitativas

da Informação Contábil- Financeira Útil. O inter-relacionamento entre os elementos significa que um item que se enquadre na definição e nos critérios de reconhecimento de determinado elemento, por exemplo, um ativo, requer automaticamente o reconhecimento de outro elemento, por exemplo, uma receita ou um passivo. (itens 4.38 e 4.39)

Niyama e Silva (2013) abordam o reconhecimento de um ativo de maneira mais didática:

Para reconhecer um ativo, é necessário que o recurso econômico possa ser classificado como ativo; isso é feito através da resposta positiva às três perguntas a seguir:

- a) O recurso econômico irá gerar um futuro benefício econômico?
- b) O recurso econômico é controlado pela entidade? e
- c) É derivado de eventos passados? (p. 126)

É considerado ainda que o reconhecimento de um ativo esteja vinculado aos aspectos da materialidade, probabilidade de ocorrência e confiabilidade na avaliação. É preciso salientar que esses aspectos possuem caráter transitório. Ou seja, uma vez que haja mudança nos parâmetros, principalmente em relação a probabilidade de ocorrência e a confiabilidade, o ativo deverá ser reconhecido.

A etapa do reconhecimento contábil de um ativo é precedida pela fase da identificação desse elemento, que por sua vez, se vale da definição conceitual disposta na estrutura conceitual CPC 00, com isso, para que se reconheça um ativo, ele deve estar enquadrado nos critérios de reconhecimento, principalmente no que se refere à probabilidade de que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade.

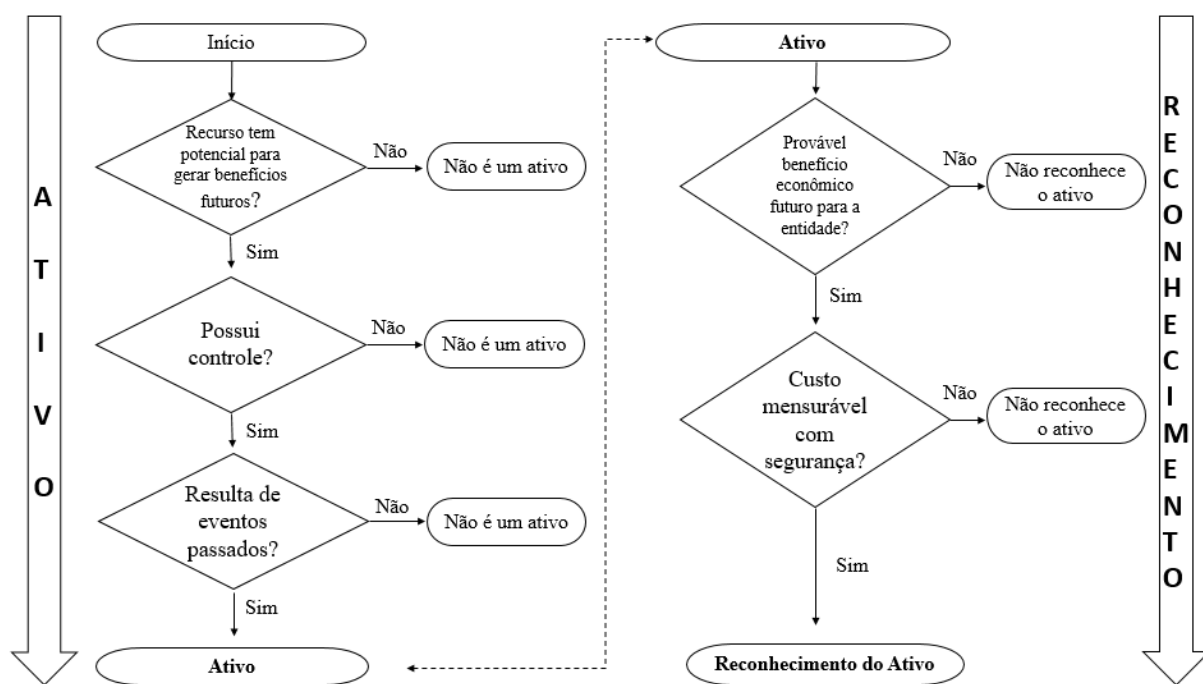
O CPC 00 destaca:

As definições de ativo e de passivo identificam suas características essenciais, mas não procuram especificar os critérios que precisam ser observados para que eles possam ser reconhecidos no balanço patrimonial. Desse modo, as definições abrangem itens que não são reconhecidos como ativos ou como passivos no balanço patrimonial em função de não satisfazerem os critérios de reconhecimento discutidos nos itens 4.37 a 4.53. Especificamente, a expectativa de que futuros benefícios econômicos fluam para a entidade ou saiam da entidade deve ser suficientemente certa para que seja observado o critério de probabilidade do item 4.38, antes que um ativo ou um passivo seja reconhecido. (item 4.5)

A figura 3 ilustra as etapas de identificação e reconhecimento de um ativo. Partindo-se do pressuposto básico que a teoria da contabilidade determina os elementos que conceitualmente devem ser considerados ao classificar um item como ativo, sendo eles: o benefício econômico futuro, o controle e que seja resultante de eventos passados. Ao avaliar situações em que as

normas contábeis não se manifestam claramente sobre o reconhecimento contábil de determinados ativos, os contadores devem, primeiramente, verificar se o objeto em questão se enquadra nas definições e nos elementos que constituem um ativo. Em segundo lugar, deve-se verificar se está presente a probabilidade de que benefícios econômicos fluirão para a entidade, para conseqüentemente, observar se o custo pode ser mensurado de forma confiável. Ou seja, se os elementos do benefício econômico futuro, controle e resultado de eventos passados estiverem presentes, classifica-se o item analisado como um ativo e se concomitantemente atende a expectativa de geração de benefício econômico e confiabilidade na mensuração do custo, esse item deve ser reconhecido contabilmente. Caso esses parâmetros não sejam atendidos, não há o que se falar em ativos e nem seu devido reconhecimento nas demonstrações contábeis.

Figura 3 – Identificação de um ativo e seu reconhecimento



Fonte: Elaborado pelo autor

De uma maneira mais objetiva, a figura 3 explica o processo completo de identificação dos elementos de um ativo e sua etapa posterior, que determinam as variáveis da probabilidade de benefício econômico futuro que fluirão para a entidade pelo uso do ativo, bem como, a segurança na mensuração do custo, completando assim, o processo de reconhecimento contábil de um ativo.

O IASB (2014a) em seu projeto de revisão da estrutura conceitual, no que se refere à definição de ativo, trouxe para discussão uma consideração importante de que a estrutura conceitual não deve estabelecer critérios para que se reconheça um ativo ou um passivo, mas deve descrever fatores para serem considerados na decisão de reconhecimento, como aspectos da relevância, fidedignidade, entre outros. Ele informa também que “seu objetivo em revisar as definições de um ativo e de um passivo e os critérios de reconhecimento era proporcionar maior clareza, não ampliar ou restringir a faixa de ativos reconhecidos e passivos reconhecidos” (p. 7).

Nas recentes discussões sobre o reconhecimento de um ativo, o IASB (2014d) sugere, em seu item 49, que todos os ativos e passivos de uma entidade devem ser reconhecidos.

O Documento de Discussão sugere que uma entidade deve reconhecer todos os seus ativos e passivos, a menos que o IASB decida ao desenvolver ou revisar uma norma específica para que uma entidade não precise ou não deva reconhecer um ativo ou um passivo porque:

- (a) reconhecer o ativo (ou o passivo) proporcionaria aos usuários de demonstrações financeiras informações que não são relevantes ou não são suficientemente relevantes para justificar o custo; ou
- (b) nenhuma medida do ativo (ou o passivo) resultaria em uma representação fiel tanto do ativo (ou do passivo) quanto das mudanças no ativo (ou no passivo), mesmo que todas as descrições e explicações necessárias sejam divulgadas. (p. 21)

Outro ponto importante que está sendo discutido pelo IASB (2014d), em seu item 50, refere-se aos critérios de reconhecimento.

Embora o Documento de Discussão sugira que o IASB não deveria manter a mensuração confiável como um critério de reconhecimento separado, sugere-se que a Estrutura Conceitual possa listar alguns indicadores de que o reconhecimento pode não fornecer informações relevantes:

- (a) se o alcance dos resultados possíveis for extremamente amplo e a probabilidade de cada resultado é excepcionalmente difícil de estimar.
- (b) se existe um ativo (ou um passivo), mas há apenas uma baixa probabilidade de que um fluxo de entrada (ou saída) de benefícios econômicos resultará.
- (c) se a identificação do recurso ou obrigação é incomumente difícil.
- (d) se mensurar um recurso ou obrigação requer alocações excepcionalmente difíceis ou excepcionalmente subjetivas de fluxos de caixa que não se relacionam unicamente ao item que está sendo mensurado.
- (e) se o reconhecimento de um ativo (particularmente, o *goodwill* gerado internamente) não é necessário para atingir o objetivo dos relatórios financeiros. (p. 21)

De um modo geral, os critérios de reconhecimento propostos pelo IASB (2014d) são melhorias em relação aos critérios de reconhecimento na estrutura conceitual vigente, uma vez que eles provavelmente levarão ao reconhecimento de mais ativos e passivos. Isso, em teoria, deve fornecer informações relevantes e uma representação mais fidedigna dos recursos e obrigações

de uma entidade, bem como as mudanças nesses itens, o que pode ser interpretado como uma direção mais clara e mais robusta.

O IASB (2015) em sua minuta de exposição – bases para conclusão –, essa alteração nos critérios de reconhecimento, como um todo, pode ser justificado pela confusão causada pelos termos adotados por algumas normas ao referirem-se às questões de probabilidade, como por exemplo, a norma IFRS 9 – Instrumentos financeiros que aborda os limites de probabilidade como ‘provável’, ‘mais provável que não’, ‘praticamente certo’ e ‘razoavelmente possível’. Ou seja, isso demonstra falta de consistência no significado do termo provável. Ademais, algumas discussões expressam a preocupação de que um critério de reconhecimento de probabilidade poderia impedir o reconhecimento de alguns ativos, como por exemplo, um contrato de compra ou venda de madeira com expectativa de entrega física em períodos futuros.

2.7 A relevância da informação contábil

A informação contábil, como um todo, desempenha um papel fundamental para que a contabilidade possa atingir o seu objetivo, que é produzir informações úteis para a tomada de decisão. Nesse contexto, o aspecto da relevância torna-se um pressuposto básico para que a contabilidade produza uma informação de qualidade. Não se pode imaginar uma informação de qualidade que não seja relevante. Quer dizer que o aspecto da relevância, dentro da informação contábil, é essencial para que os usuários tenham à disposição informações capazes de influenciar suas decisões. Para que isso ocorra, a informação contábil, além de ser relevante, deve também conter um alto grau de confiabilidade, para que os gestores não sejam induzidos às decisões erradas. De acordo com Lopes (2012) “Para que a contabilidade possua conteúdo informacional, é necessário que a mesma seja portadora de características que lhe assegurem credibilidade entre os usuários da informação” (p. 32).

Para Hendriksen e Van Breda (1999) “Em seu nível mais básico, a informação relevante é a informação pertinente à questão sendo analisada” (p. 97). Conforme demonstrado na Tabela 3 – Relevância da Informação, os mesmos autores evidenciam que a informação pode ser pertinente quando afeta as metas, compreensão e as decisões.

Tabela 3 – Relevância da informação

Relevância	
Relevância para metas	Alcançada quando a informação permite que as metas dos usuários sejam atingidas.
	Determinação difícil quando as metas são subjetivas
Relevância Semântica	Alcançada quando o destinatário da informação compreende o significado pretendido da informação divulgada.
	Um pré-requisito essencial, mas não um objetivo primordial.
Relevância para tomada de decisões	Alcançada quando a informação facilita a tomada de decisões pelos usuários.
	Este é o objetivo primordial para o FASB

Fonte: Hendriksen e Van Breda (1999, p. 97)

A estrutura conceitual do CPC, em seu item QC4, apresenta a utilidade da informação contábil: Se a informação contábil-financeira é para ser útil, ela precisa ser relevante e representar com fidedignidade o que se propõe a representar. Embora a estrutura conceitual do CPC reforce que as informações contábil-financeiras são direcionadas aos investidores, credores por empréstimos e outros credores, frisa-se que outros usuários dos relatórios contábil-financeiros também podem achar úteis as informações.

Para que a contabilidade seja realmente útil ao usuário de sua informação, é necessário que a informação contábil apresente características qualitativas. Relevância e representação fidedigna formam os pilares fundamentais da informação contábil. Niyama e Silva (2013) salientam:

- i. Relevância: as informações são relevantes quando influenciam as decisões econômicas dos usuários, com valor preditivo ou confirmatório. Não é necessário que a informação seja uma projeção para ter valor preditivo. Basta que seja usada pelo usuário para fazer previsões. A materialidade é somente um dos aspectos da relevância;
- ii. Representação fidedigna: para que uma informação seja útil, deve-se representar a realidade com fidedignidade. Para que isso ocorra, são necessários três atributos para informação: ela deve ser completa, neutra e livre de erros. Por completa entende-se que deve incluir toda a informação necessária para que o usuário compreenda o fenômeno que está sendo retratado. A representação é neutra quando não existe viés na informação. E a realidade deve ter erros ou omissões no fenômeno retratado e o processo usado para produzir a informação foi selecionado e aplicado livre de erros. (p. 106)

Existem também as características de melhoria da informação contábil. São elas: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade. Todas essas

características, de um modo geral, devem levar em consideração o custo referente à elaboração e divulgação da informação.

Nessa mesma linha de pensamento, Hendriksen e Van Breda (1999) abordam: “Para que a informação seja útil, ela deve ser relevante (isto é, deve ser oportuna e ter valor preditivo e valor como *feedback*), e deve ser confiável (isto é, deve ter fidelidade de representação, ser verificável e neutra)” (p. 107)

A informação contábil tem sido bastante utilizada para retratar o passado, principalmente por meio de levantamentos sobre o comportamento histórico das empresas. Contudo, não seria correto afirmar que as informações advindas dos relatórios contábeis não possuem utilidade como valor preditivo. Para Iudícibus (2015) “a contabilidade foi feita ‘sob medida’ para avaliar o desempenho mais do que para servir como insumo informativo para decisões que visam só o futuro” (p. 72). O autor ainda aponta que a avaliação de tendências de estruturas patrimoniais, com base em cenários futuros, é proveitosa.

O movimento global de convergência às normas internacionais de contabilidade tem contribuído de forma significativa para a qualidade da informação contábil, uma vez que estão sendo adotados padrões contábeis de qualidade. Cabe ressaltar que, para que uma informação tenha qualidade a mesma deve ser relevante.

Quanto à utilidade da informação contábil, faz-se necessário atentarmos e refletirmos sobre o conteúdo produzido pela contabilidade, é preciso que haja um alinhamento entre a informação contábil e o usuário, para que o conteúdo produzido tenha sua devida utilidade. Nesse sentido, Vatter (1963) percebeu que grande parte da produção contábil, expressa nos relatórios contábeis, não satisfaz as necessidades reais ou serve apenas para um propósito muito limitado. O autor finaliza seu artigo com o questionamento que deve ser refletido pela classe contábil: Quanto do que fazemos realmente serve aos nossos clientes, os leitores de relatórios contábeis?

Corroborando com o pensamento de Vatter (1963) sobre utilidade da informação contábil, Schuetze (2001) destaca que pessoas que não são contadores devem ser capazes de olharem para as demonstrações contábeis e compreender a informação retratada e transmitida, uma vez que são essas pessoas que vão utilizar a informação contábil e não os contadores.

Nessa mesma linha de raciocínio sobre a informação contábil, Hendriksen e Van Breda (1999) destacam: “A informação contábil é considerada um bem público porque seu uso por um investidor não impede que seja utilizada por outros. Em particular, indivíduos que não são investidores têm tanto acesso à informação contábil quanto os investidores” (p.162).

A informação contábil, para que seja divulgada na contabilidade, por meio de seu conjunto de demonstrações, deve representar a realidade econômica dos fatos, independentemente de sua forma legal. Ou seja, quando o usuário da informação contábil analisa os demonstrativos, neles devem estar contidas as informações de forma clara e objetiva sobre as operações das entidades. É necessário que as demonstrações contábeis evidenciem o tipo de negócio da entidade, sua forma de operar, o meio em que estão inseridas e os possíveis impactos de sua operação ambiente interno e externo, entre outros.

Avançando um pouco mais na questão da relevância da informação contábil, podemos analisá-la sob os enfoques das pesquisas normativas e positivas, como demonstrado a seguir:

Enfoque normativo: abordagem prescritiva de processos, onde se baseia no “como se faz” e oferecendo soluções pautadas na teoria da contabilidade. Com isso, preocupa-se com o que deve ser realizado na prática contábil, exercendo função orientativa. Lopes e Martins (2014) ao abordarem as mudanças ocorridas na primeira metade do século XX na academia contábil, destacam que “a pesquisa, até então, de caráter extremamente normativo, preocupava-se principalmente com a avaliação de práticas contábeis de acordo com padrões teóricos daquilo que se considerava como ideal. O ideal normalmente era baseado em conceitos econômicos de lucro e riqueza” (p. 4). Nesse enfoque, a relevância da informação contábil ganha a força do embasamento teórico.

Enfoque positivo: baseado em evidências empíricas com testes de hipóteses daquilo que ocorre na prática contábil e com forte viés preditivo.

A pesquisa positiva, segundo Martins (2005):

Pesquisava, pura e simplesmente, o que de fato ocorria na prática; verificava se um dado procedimento contábil implicava em alguma alteração ou não no valor das ações das empresas, e daí deduzia sobre sua relevância, sem qualificá-la, conforme sua base teórico/conceitual. (p.3)

A relevância da informação contábil, no enfoque positivo, tem sido muito estudada na área de finanças, ao relacionar o impacto da informação contábil no comportamento das ações.

Entretanto, o aspecto da relevância da informação contábil, mesmo no enfoque normativo, carece de maior atenção nas pesquisas contábeis, para que o usuário da informação tenha a plena certeza que a base conceitual da contabilidade está direcionada para aquilo que realmente é relevante nas demonstrações contábeis. Um exemplo disso está no fato de algumas operações estarem fora das demonstrações contábeis das empresas, simplesmente por não se enquadrarem no regramento contábil ou serem de dúvida interpretação. Por essa razão, surgem algumas perguntas: Mas se essa informação tivesse presente nas demonstrações contábeis, mudaria o cenário de análise? Informações relevantes fora das demonstrações não induz o usuário ao erro?

Ao comparar a relevância da informação contábil nos dois enfoques, o normativo aparenta ser mais consistente do ponto de vista conceitual, uma vez que o positivo depende do resultado da hipótese e caso esse resultado não seja o esperado, não seria correto afirmar que a informação produzida até o momento não é relevante, pois precisam ser analisadas as demais variáveis que foram testadas. Porém, não é objetivo desse trabalho aprofundar as discussões sobre o comportamento e mérito da relevância da informação contábil nos enfoques positivo e normativo. Para isso, adota-se como verdadeiro, o ensinamento dado por Lopes et al (2012) “Necessário se faz aproximar os dois caminhos porque, juntos, um criando, e outro testando, muito se terá ainda a produzir” (p. 20).

2.8 Ativo Biológico

Considerando a importância do agronegócio, principalmente do setor florestal, para a economia brasileira fez-se necessário que a contabilidade dispusesse de normas específicas que orientassem a contabilização das operações desse setor. O ativo biológico é regido pela norma contábil do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, em seu Pronunciamento Técnico n. 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola, que foi divulgado em 16 de setembro de 2009 e está correlacionada à norma internacional, emitida pelo IASB, IAS 41 *Agriculture*. As referidas normas, abordam o tratamento contábil que devem ser aplicados aos ativos biológicos e produtos agrícolas.

O CPC 29 define o ativo biológico como um animal e/ou uma planta, vivos. Da mesma forma, conceitua o produto agrícola como produto colhido de ativo biológico da entidade. Frisa-se a

necessidade de distinção entre o ativo biológico e o produto agrícola. O ativo biológico pode ser entendido como o formador do produto agrícola, que por sua vez, forma o produto resultante após a colheita.

Adotando uma linguagem mais comum, Marion (2014) define “a contabilidade de ativos biológicos abrange tudo aquilo que nasce, cresce e morre, desde as culturas temporárias e permanentes até os animais, rebanhos de reprodução e corte” (p.33).

A tabela 4 demonstra alguns exemplos do que o CPC 29 considera como ativos biológicos, produtos agrícolas e subprodutos pós-colheita.

Tabela 4 – Ativos Biológicos, Produtos Agrícolas e Subprodutos pós colheita

Ativos Biológicos	Produto Agrícola	Produtos resultantes do processamento após a colheita
Carneiros	Lã	Fio, tapete
Plantação de árvores para madeira	Árvore cortada	Tora, madeira serrada
Gado de Leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaça	Salsicha, Presunto
Plantação de algodão	Algodão colhido	Fio de algodão, roupa
Cana-de-açúcar	Cana colhida	Açúcar
Plantação de fumo	Folha colhida	Fumo curado
Arbusto de chá	Folha colhida	Chá
Videira	Uva colhida	Vinho
Árvore frutífera	Fruta colhida	Fruta processada
Palmeira de dendê	Fruta colhida	Óleo de palma
Seringueira	Látex colhido	Produto da borracha
Algumas plantas, por exemplo, arbustos de chá, videiras, palmeira de dendê e seringueira, geralmente, atendem à definição de planta portadora e estão dentro do alcance do CPC 27. No entanto, o produto de planta portadora, por exemplo, folhas de chá, uvas, óleo de palma e látex, está dentro do alcance do CPC 29. (Item alterado pela Revisão CPC 08)		

Fonte: CPC 29, item 4.

Vale informar que a Revisão n. 08/2015 de 05 de novembro de 2015, introduziu uma alteração importante no CPC 29 que diz respeito ao tratamento contábil das plantas portadoras. A partir

dessa revisão, as plantas portadoras devem ser contabilizadas como ativo imobilizado e devem estar sujeitas ao tratamento contábil do CPC 27 – Ativo Imobilizado.

As plantas portadoras são definidas pelo CPC 29, em seu item 5, como:

Planta portadora é uma planta viva que:

- (a) é utilizada na produção ou no fornecimento de produtos agrícolas;
- (b) é cultivada para produzir frutos por mais de um período; e
- (c) tem uma probabilidade remota de ser vendida como produto agrícola, exceto para eventual venda como sucata. (Definição incluída pela Revisão CPC 08)

O CPC 29, em seu item 5A, também esclarece o que não deve ser considerado como planta portadora:

Não são plantas portadoras:

- (a) plantas cultivadas para serem colhidas como produto agrícola (por exemplo, árvores cultivadas para o uso como madeira);
- (b) plantas cultivadas para a produção de produtos agrícolas, quando há a possibilidade maior do que remota de que a entidade também vai colher e vender a planta como produto agrícola, exceto as vendas de sucata como incidentais (por exemplo, árvores que são cultivadas por seus frutos e sua madeira); e
- (c) culturas anuais (por exemplo, milho e trigo). (Incluído pela Revisão CPC 08)

Cabe reforçar que antes dessa revisão, as plantas portadoras, como as árvores frutíferas, por exemplo, eram consideradas como ativo biológico.

Outra definição interessante para ativo biológico, foi dada por Rech (2011) ao considerar “como um estoque de serviços atuais advindos da produção e exploração de elementos do reino animal, exceto recursos humanos, e do reino vegetal à disposição de uma empresa” (p. 36).

A atividade agrícola é um dos pontos essenciais para que se compreenda a abrangência do ativo biológico. Para o CPC 29, atividade agrícola é o gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para venda ou para conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais, pela entidade.

Uma vez que a atividade agrícola contempla uma série de atividades, o CPC 29 destaca algumas características dessa atividade:

Atividade agrícola compreende uma série de atividades, por exemplo, aumento de rebanhos, silvicultura, colheita anual ou constante, cultivo de pomares e de plantações, floricultura e cultura aquática (incluindo criação de peixes). Certas características comuns existem dentro dessa diversidade:

- (a) capacidade de mudança. Animais e plantas vivos são capazes de transformações biológicas;

(b) gerenciamento de mudança. O gerenciamento facilita a transformação biológica, promovendo, ou pelo menos estabilizando, as condições necessárias para que o processo ocorra (por exemplo, nível de nutrientes, umidade, temperatura, fertilidade, luz). Tal gerenciamento é que distingue as atividades agrícolas de outras atividades. Por exemplo, colher de fontes não gerenciadas, tais como pesca no oceano ou desflorestamento, não é atividade agrícola; e

(c) mensuração da mudança. A mudança na qualidade (por exemplo, mérito genético, densidade, amadurecimento, nível de gordura, conteúdo proteico e resistência da fibra) ou quantidade (por exemplo, descendência, peso, metros cúbicos, comprimento e/ou diâmetro da fibra e a quantidade de brotos) causada pela transformação biológica ou colheita é mensurada e monitorada como uma função rotineira de gerenciamento. (item 6)

Uma das principais características do ativo biológico, é a transformação biológica. Ou seja, a sua capacidade de mudança. O CPC 29 esclarece os pontos que são entendidos como transformação biológica.

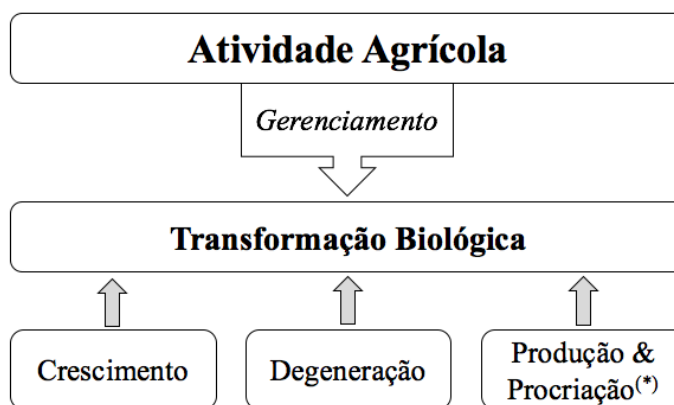
Transformação biológica resulta dos seguintes eventos:

(a) mudanças de ativos por meio de (i) crescimento (aumento em quantidade ou melhoria na qualidade do animal ou planta), (ii) degeneração (redução na quantidade ou deterioração na qualidade de animal ou planta) ou (iii) procriação (geração adicional de animais ou plantas); ou

(b) produção de produtos agrícolas, tais como látex, folhas de chá, lã, leite. (item 7)

A figura 4, demonstra a atividade agrícola no contexto de gerenciamento da transformação biológica, que ocorre por meio das etapas de crescimento, degeneração, produção e procriação que causam as mudanças quantitativas e qualitativas no ativo biológico.

Figura 4 – Atividade agrícola



(*) Causam mudanças quantitativas e qualitativas

Fonte: Elaborado pelo autor

Para Iudícibus et al. (2013) “Em outras palavras, a atividade agrícola pressupõe a gestão das transformações biológicas, não estando enquadradas, por exemplo, atividades de pesca no oceano ou desflorestamento” (p. 327).

A transformação biológica precisa ser melhor compreendida pela contabilidade e demanda esforços teóricos para que essas mudanças ocorridas no ativo biológico, possam ser refletidas corretamente nas demonstrações contábeis.

2.9 Reconhecimento do Ativo Biológico

Antes da entrada em vigor do CPC 29, as empresas que operavam no agronegócio eram orientadas a fazer o reconhecimento contábil do ativo biológico com base no custo histórico. Isto é, todos os gastos necessários ao desenvolvimento do ativo biológico eram registrados contabilmente nas contas do ativo e apenas no momento da venda reconhecia-se o resultado. Dessa forma, as transformações biológicas que ocorriam nos ativos, como por exemplo, o crescimento do gado ou de uma árvore plantada, não eram objetos de reconhecimento na contabilidade. Esse cenário foi totalmente mudado com o processo de convergência do Brasil às normas internacionais de contabilidade IFRS – *International Financial Reporting Standards*. A partir desse momento, passou a vigorar o CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola, que se correlaciona com o IAS 41 - *Agriculture*, os quais trouxeram uma nova abordagem ao reconhecimento contábil e a mensuração dos ativos biológicos.

Para Hogg e Jöbstl (2008) a norma internacional mudou a contabilidade agrícola de uma questão local para uma questão global. De acordo com as novas regras, o ativo biológico deve ser mensurado pelo valor justo (*fair value*), substituindo a mensuração pelo custo histórico, exceto nos casos em que o ativo biológico não tiver mercado disponível e as alternativas de mensuração não são claramente confiáveis, uma vez que o custo histórico não refletia corretamente à realidade econômica da atividade agrícola.

Uma consideração importante sobre o reconhecimento, e que cabe associá-lo aos ativos biológicos, é destacado por Padoveze, Benedicto e Leite (2013) ao afirmarem que “embora o reconhecimento envolva considerações de relevância e comparabilidade, os critérios,

convenções e regras de reconhecimento tem a intenção primária de aumentar a confiabilidade das demonstrações financeiras” (p. 59).

O processo de reconhecimento contábil do ativo biológico é bastante semelhante ao de qualquer outro ativo. O CPC 29, em seu item 10, estabelece os critérios para o reconhecimento:

A entidade deve reconhecer um ativo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando:

- (a) controla o ativo como resultado de eventos passados;
- (b) for provável que benefícios econômicos futuros associados com o ativo fluirão para a entidade; e
- (c) o valor justo ou o custo do ativo puder ser mensurado confiavelmente.

Referente ao controle, o CPC 29 destaca que em atividade agrícola, o controle pode ser evidenciado, por exemplo, pela propriedade legal do gado e a sua marcação no momento da aquisição, nascimento ou época de desmama. Os benefícios econômicos futuros são, normalmente, determinados pela mensuração dos atributos físicos significativos.

Considerando que o CPC 29 introduziu o valor justo como elemento chave para o reconhecimento contábil dos ativos biológicos, Rech e Pereira (2012) chamam a atenção para o quesito da subjetividade da informação:

Entretanto, a mensuração de ativos e passivos a valor justo suscitou uma série de divergências haja vista a subjetividade envolvida na aplicação do conceito. O principal foco de discussão está em função de que para alguns ativos e passivos a presença de um mercado ativo é possível mensurá-los com confiabilidade e verificabilidade, porém, nem todos os ativos possuem um mercado ativo e, conseqüentemente, valor de mercado, o que, além de dificultar a sua mensuração, esta torna-se subjetiva. (p. 132)

Em um estudo realizado por Amaro, Souza e Silva (2016) que teve o objetivo de verificar como se dá o reconhecimento e mensuração de ativos biológicos das empresas de capital aberto brasileiras, listadas na Comissão de Valores Mobiliários – CVM observaram que “o cumprimento das normas estabelecidas pelo CPC29, umas das lacunas de pesquisa percebida, diz respeito ao reconhecimento e mensuração relativa a esses ativos biológicos divulgados pelas empresas brasileiras” (p. 3)

Assim, é possível verificar que as questões que envolvem o reconhecimento contábil dos ativos biológicos ainda precisam ser mais bem compreendidas e discutidas pela comunidade contábil.

2.10 Mensuração do Ativo Biológico

A mensuração, em linhas gerais, pode ser entendida como o processo de medição para consequente valorização. Segundo Hendriksen e Van Breda (1997) “Mensuração, em contabilidade, é o processo de atribuição de valores monetários a objetos ou atividades associados a uma empresa” (p. 319).

No tocante à mensuração do ativo biológico, o CPC 29, em seu item 13, destaca que o ativo biológico deve ser mensurado ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência, exceto para os casos descritos no item 30, em que o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável.

Da mesma forma, o item 14 do CPC 29 esclarece que o produto agrícola colhido de ativos biológicos da entidade deve ser mensurado ao valor justo, menos a despesa de venda no momento da colheita. O valor assim atribuído representa o custo no momento da aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques, ou outro Pronunciamento aplicável.

Quanto a mensuração do valor justo dos ativos biológicos e produtos agrícolas, Iudícibus et al (2013) ensinam:

Os conceitos e definições sobre o valor justo constantes no CPC 29 são, na essência, os mesmos presentes em outros Pronunciamentos Técnicos do CPC que exigem ou permitem essa base de mensuração; e estão igualmente em linha com a nova norma internacional sobre o assunto, a IFRS 13 – *Fair Value Measurements*. (p. 329)

A definição de valor justo está descrita no CPC 29: “Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração” (item 8).

Considerando que os ativos biológicos estão sujeitos à transformação biológica, processo que compreende o crescimento, degeneração e procriação, que causam mudanças quantitativas e qualitativas em suas formas físicas, a sua mensuração ao valor de custo, como ocorria na contabilidade tradicional, antes da entrada em vigor do CPC 29 reproduzia informações passíveis de questionamentos quanto a sua reflexão da realidade econômica. Nesse sentido, a adoção do valor justo para os ativos biológicos representa uma aproximação direta com as

mudanças no estado físico desses ativos, ou seja, na medida em que ocorrem as transformações biológicas gera-se valor aos ativos biológicos.

Contudo, o mesmo CPC 29, em seu item 24, chama a atenção para situações em que o custo pode se aproximar do valor justo, sendo elas:

Os custos podem, algumas vezes, aproximar-se do valor justo, particularmente, quando:

- (a) uma pequena transformação biológica ocorre desde o momento inicial (por exemplo, as árvores frutíferas brotadas a partir de sementes ou mudas plantadas no período imediatamente anterior ao de encerramento das demonstrações contábeis); ou
- (a) uma pequena transformação biológica ocorre desde o momento inicial (por exemplo, mudas plantadas no período imediatamente anterior ao de encerramento das demonstrações contábeis ou gado recém-adquirido); ou (Alterada pela Revisão CPC 08)
- (b) não se espera que o impacto da transformação do ativo biológico sobre o preço seja material (por exemplo, para o crescimento inicial da plantação de pinos cujo ciclo de produção é de 30 anos).

Ainda sobre a avaliação ao valor justo do ativo biológico, Marion (2014) destaca que “essas avaliações são normalmente positivas, além de aumentar o ativo, produzem ganho econômico para a entidade, devendo ser reconhecido como Receita na Demonstração de Resultado enquanto o produto não for vendido” (p. 33).

O CPC 46 - Mensuração do valor justo, estabelece uma hierarquia de valor justo, por meio da classificação em níveis 1, 2 e 3, para aumentar a consistência e comparabilidade nas mensurações ao valor justo. São eles:

Informações de Nível 1: são preços cotados (não ajustados) em mercados ativos para ativos ou passivos idênticos a que a entidade possa ter acesso na data de mensuração;

Informações de Nível 2: são informações que são observáveis para o ativo ou passivo, seja direta ou indiretamente, exceto preços cotados incluídos no Nível 1;

Informações de Nível 3: Dados não observáveis devem ser utilizados para mensurar o valor justo na medida em que dados observáveis relevantes não estejam disponíveis, admitindo assim situações em que há pouca ou nenhuma atividade de mercado para o ativo ou passivo na data de mensuração. Contudo, o objetivo da mensuração do valor justo permanece o mesmo, ou seja, um preço de saída na data de mensuração do ponto de vista de um participante do mercado que detém o ativo ou deve o passivo. Portanto, dados não observáveis refletem as premissas que os participantes do mercado utilizariam ao precificar o ativo ou o passivo, incluindo premissas sobre risco. (Itens 72-90)

Os ativos biológicos, geralmente, classificam-se no nível 3, uma vez que sua mensuração ocorre durante o processo da transformação biológica, que causam mudanças quantitativas e qualitativas nesses ativos, com isso, faz-se necessário a utilização de projeções financeiras,

baseadas em estimativas, para a obtenção dos valores adicionados pelas mudanças no ativo biológico.

Ribeiro (2013) em seu estudo sobre a mensuração do valor justo dos ativos biológicos sem mercado ativo, trouxe uma importante contribuição ao destacar alguns aspectos positivos e negativos em cada nível da hierarquia do valor justo:

Tabela 5 – Aspectos Positivos e Negativos dos Métodos de Mensuração do Valor Justo

Nível	Aspectos Positivos	Aspectos Negativos
Nível 1 – Valor de mercado	<ul style="list-style-type: none"> • Facilidade na obtenção dos dados. • Os dados são verificáveis e podem ser facilmente atualizados. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ausência de dados públicos para determinados ativos biológicos na sua presente condição. • Não é possível considerar as características do ativo biológico que está sendo avaliado.
Nível 2 – Transações Recentes	<ul style="list-style-type: none"> • As transações refletem a forma que os participantes do mercado valorizam o ativo biológico. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ausência de dados verificáveis. • Dificuldade na obtenção do índice de atualização das transações até a data da mensuração.
Nível 3 – Fluxo de caixa descontado	<ul style="list-style-type: none"> • Método aceito mundialmente pelos avaliadores; • Considera aspectos relevantes sobre o ativo biológico (intrínsecos e extrínsecos). 	<ul style="list-style-type: none"> • Elevado grau de subjetividade nas premissas utilizadas. • Dificuldade na obtenção de taxa de desconto apropriada.

Fonte: Ribeiro (2013, p. 46-47)

Abordando a questão da incapacidade para mensurar de forma confiável o valor justo, o CPC 29 apresenta:

Há uma premissa de que o valor justo dos ativos biológicos pode ser mensurado de forma confiável. Contudo, tal premissa pode ser rejeitada no caso de ativo biológico cujo valor deveria ser cotado pelo mercado, porém, este não o tem disponível e as alternativas para mensurá-los não são, claramente, confiáveis. Em tais situações, o ativo biológico deve ser mensurado ao custo, menos qualquer depreciação e perda por irrecuperabilidade acumuladas. Quando o valor justo de tal ativo biológico se tornar mensurável de forma confiável, a entidade deve mensurá-lo ao seu valor justo menos as despesas de venda. Quando o ativo biológico classificado no ativo não circulante satisfizer aos critérios para ser classificado como mantido para venda (ou incluído em grupo de ativo mantido para essa finalidade), de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada,

presume-se que o valor justo possa ser mensurado de forma confiável. (Alterado pela Revisão CPC 03). (item 30)

Em um estudo realizado por Amaro, Souza e Silva (2016) foram identificadas 35 empresas que reconheceram o ativo biológico no período de 2010 a 2015, e esse estudo apontou que: “no que concerne a técnica de reconhecimento do valor justo dos ativos biológicos, pode-se afirmar que todas utilizam o método da receita (fluxos de caixa futuros descontados a valor presente)” (p. 11).

Corroborando com o estudo de Amaro, Souza e Silva (2016), a EY e FIPECAFI (2013) em uma publicação intitulada como Análise sobre o IFRS no Brasil, também identificaram em sua amostra que das empresas que estão sujeitas ao CPC 29, “o uso do fluxo de caixa descontado é o método mais comum entre aquelas que possuem plantações entre seus ativos biológicos... [” (p. 250).

Nessa mesma linha de pensamento, Marion (2014) ensina que “devido à característica de longo prazo dessas culturas, uma forma adequada de mensuração é o Fluxo de Caixa Descontado... [” (p. 41).

No âmbito das finanças corporativas, alguns autores definem o fluxo de caixa descontado como:

- **Brealey, Myers e Allen (2013):** “Fluxos de caixa futuros multiplicados pelos fatores de desconto, para obter o seu valor presente” (p. 838);
- **Assaf Neto (2014):** “Método de avaliação de investimentos apurado pelo valor presente de um fluxo futuro esperado de entradas e saídas de caixa” (p. 773);
- **Damodaran (2007):** Métodos de fluxo de caixa descontado proporcionam as melhores medidas dos verdadeiros retornos sobre projetos, porque eles baseiam-se nos fluxos de caixa e consideram o valor temporal do dinheiro. Eles também têm mais chance de atender a nossos critérios sobre uma boa regra para tomada de decisão em investimentos. (p. 269)
- **Ross et al (2013):** “Cálculo do valor presente de um fluxo de caixa futuro para determinar seu valor hoje” (p. 134).

No que diz respeito aos parâmetros a serem utilizados para o cálculo do fluxo de caixa descontado, Marion (2014) destaca:

A estimativa do fluxo de caixa futuro e a determinação de taxa de desconto são dois processos críticos e preponderantes na definição da magnitude do valor do ativo. A elaboração do fluxo de caixa envolve a determinação dos seguintes itens:

- volume de produção futura em cada período de vida do ativo;
- preço de venda, que pode ser baseado em valores passados, correntes ou estimativa futura;
- custos de manutenção futura do ativo, que podem ser administrativos, operacionais ou gastos com ativo fixo (maquinas, equipamentos, veículos e etc). Podem ser estimados tomando como base custos passados, correntes ou estimativas futuras;
- despesas para vender o produto resultante do ativo;
- valores residuais. (p. 41-42)

Os ganhos e perdas decorrentes da variação do valor justo devem ser reconhecidos no resultado, conforme determina o CPC 29: “O ganho ou a perda proveniente da mudança no valor justo menos a despesa de venda de ativo biológico reconhecido no momento inicial até o final de cada período deve ser incluído no resultado do exercício em que tiver origem” (item 26).

Rech e Pereira (2012) chamam a atenção para a questão das variações no valor justo, bem como, os gastos do período:

Porém, quando os ativos biológicos são mensurados a valor justo, a IAS 41 requer que todas as variações ocorridas no valor justo dos ativos biológicos sejam reconhecidas no resultado do período em que ocorrerem, assim, os gastos efetuados também devem ser reconhecidos no período em que ocorrem. Desta maneira, os gastos com manutenção do pomar são confrontados com a receita do valor justo do pomar. (p. 18)

Dessa forma, resta claro que a mensuração do ativo biológico ao valor justo, bem como suas demais variações, podem impactar significativamente as demonstrações contábeis.

3. Procedimento Metodológico

A tipologia de pesquisa quanto aos objetivos classifica-se como pesquisa exploratória. De acordo com Beuren (2014) “Por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa” (p. 80).

Dessa forma, essa pesquisa pretende:

- demonstrar elementos da teoria da contabilidade e da operação florestal que viabilizem o reconhecimento do ativo biológico em florestas nativas;
- proporcionar maiores informações sobre o assunto, à luz da teoria da contabilidade.

O procedimento adotado nessa pesquisa classifica-se como estudo de caso, conforme destaca Beuren (2014) “Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico” (p. 84).

Nesse estudo de caso, têm-se os seguintes objetivos:

- aprofundar o conhecimento sobre as possibilidades de reconhecimento contábil do ativo biológico em florestas nativas, através do caso da empresa Agrocortex Florestas do Brasil;
- destacar a relevância da informação para os usuários das demonstrações contábeis com o reconhecimento contábil do ativo biológico em florestas nativas;

A abordagem do problema classifica-se como pesquisa qualitativa. Beuren (2014) aponta que “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último” (p. 92)

Para isso, essa pesquisa tem como premissa:

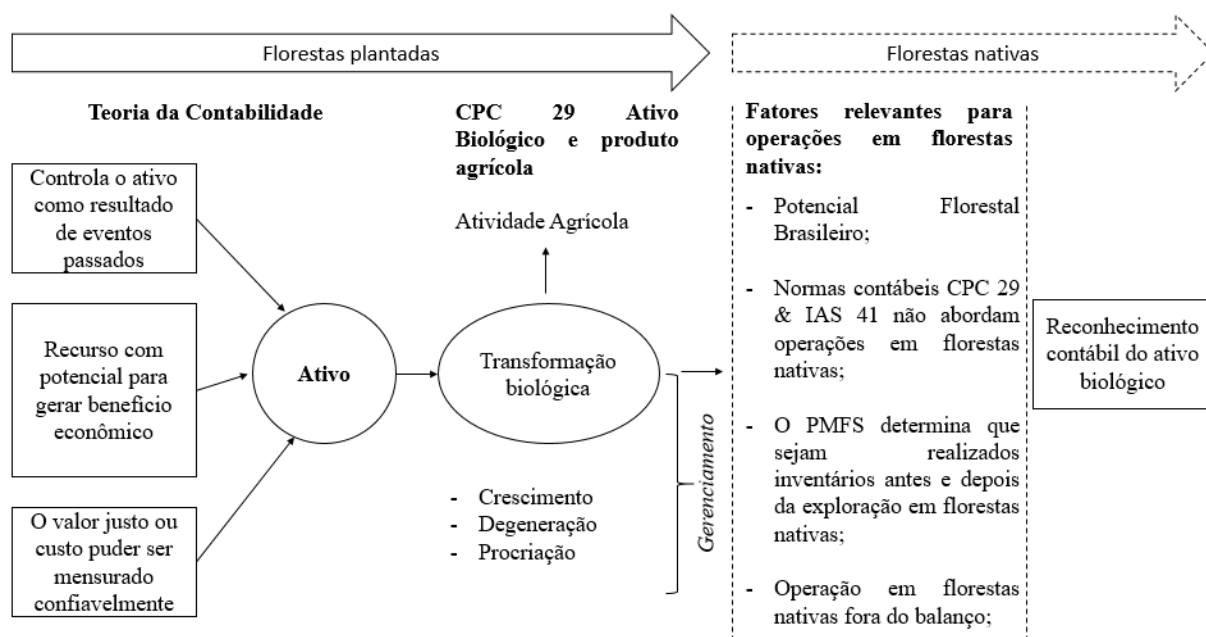
- análise profunda dos assuntos que envolvem o reconhecimento contábil das operações em florestas nativas não abordados pela norma contábil CPC 29 – Ativo Biológico e ainda pouco explorado pela literatura contábil;

Esse trabalho também será construído por meio da pesquisa bibliográfica, que segundo Martins e Theóphilo (2009) “é um excelente meio de formação científica quando realizada independentemente – análise teórica - ou como parte indispensável de qualquer trabalho científico, visando à construção da plataforma teórica do estudo” (p. 54).

Nessa pesquisa serão revisados, de forma abrangente, as bibliografias dos principais autores da teoria da contabilidade, as normas contábeis nacionais e internacionais que abordam o ativo biológico, bem como, artigos, dissertações e teses.

O desenho da pesquisa foi elaborado para auxiliar o entendimento de como ocorre o reconhecimento contábil de um ativo à luz da teoria da contabilidade, o tratamento aplicado pela norma CPC 29 – Ativo biológico e produto agrícola e os fatores que se propõem que sejam considerados para proceder o reconhecimento contábil nas operações em florestas nativas.

Figura 5 – Desenho da pesquisa



Fonte: Elaborado pelo autor

4. Construção da Proposta de Solução

4.1 Pesquisas recentes sobre ativo biológico

As pesquisas possuem um papel fundamental em qualquer área do conhecimento humano, pois consolidam a geração de novos conhecimentos. Lakatos e Marconi (2003, p. 154) apresentam a pesquisa como “um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais”.

Em contabilidade, as pesquisas contribuem de forma significativa para o fortalecimento e amadurecimento da teoria da contabilidade, além de produzirem grandes resultados que influenciam os aspectos práticos da técnica contábil adotada no dia a dia das empresas.

A tabela 6 demonstra as dissertações de mestrado e teses de doutorado a partir do ano de 2010, disponíveis para consulta nas principais instituições de ensino superior que mantêm núcleo de pesquisas em contabilidade, sendo elas: Universidade de São Paulo – USP, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, Fundação Álvares Penteado – FECAP e Universidade Presbiteriana Mackenzie, com temas versando sobre o ativo biológico.

Tabela 6 – Pesquisas acadêmicas realizadas sobre ativos biológicos

Autor (ano)	Título	Temas abordados no estudo
Machado, M. J. C. (2016)	Formas de mensuração X stewardship: implicações nos ativos biológicos	Discutir quais e como os fatores internos e externos presentes no contexto social das organizações, contribuíram para que a informação contábil a valor justo atingisse o objetivo de <i>stewardship</i> .
Acuña, B. C. M. (2015)	Utilidade do valor justo de ativos biológicos para a análise de crédito de corporações brasileiras baseadas no agronegócio	Utilidade da informação do valor justo de Ativos Biológicos para o usuário externo; Analistas de créditos preferem o valor justo;
Gadducci, V. B. F. (2014)	A mensuração a valor justo dos ativos biológicos do setor de açúcar e álcool no Brasil: uma análise comparativa às companhias listadas na Bovespa	Mensuração do ativo biológico ao valor justo; Notas explicativas e suas implicações quanto ao método do valor justo e obtenção da taxa de desconto no fluxo de caixa descontado; etc.
Ribeiro, D. T. O. (2013)	Uma contribuição para mensuração dos ativos biológicos e produto agrícola sem mercado ativo e seus reflexos contábeis	Fluxo de caixa para mensuração do valor justo para qualquer ativo biológico; Fluxo de caixa descontado; Mercado ativo; Dificuldades relacionadas à mensuração do valor justo dos ativos biológicos sem mercado ativo;
Silva, J. M. (2013)	Análise experimental sobre o julgamento da relevância do valor justo em ativos biológicos	Mensuração do ativo biológico ao valor justo; Relevância do uso do valor justo na mensuração de ativos biológicos;
Nascimento, R. B. G. (2011)	Mensuração de ativos biológicos (aves e suínos): uma análise crítica do CPC-29 ativo biológico e produto agrícola	Mensuração do ativo biológico ao valor justo; mercado ativo; comparação entre os valores mensurados através do método do custo histórico e do valor justo; etc.
Quirino, M. (2011)	CPC 29 Ativo biológico: uma contribuição à mensuração do valor justo do ativo biológico florestal	Mensuração do ativo biológico ao valor justo; Mercado ativo; Mercado ativo de madeiras em tora; Fluxo de caixa descontado.

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com a análise realizada na tabela 6, percebe-se que, (i) além de termos poucas dissertações e teses sobre o assunto, (ii) as pesquisas, de uma forma geral, têm sido direcionadas exclusivamente para as questões referentes à mensuração do ativo biológico ao valor justo. Esse fato confirma que o ativo biológico não tem sido um frequente objeto de estudo pelos pesquisadores. Ou seja, uma vez que o ativo biológico está intrinsecamente ligado ao setor do agronegócio, que representa importante parcela de contribuição ao crescimento econômico, pode-se afirmar que o ativo biológico tem um grande campo de pesquisa para ser explorado.

Artigos publicados em revistas de contabilidade sobre ativo biológico.

Lakatos e Marconi (2003) informam: “os artigos científicos, por serem completos, permitem ao leitor, mediante a descrição da metodologia empregada, do processamento utilizado e resultados obtidos, repetir a experiência” (p. 259).

Os artigos publicados em revistas especializadas de contabilidade apresentam-se como um importante instrumento de disseminação do conhecimento científico. Por um lado, a publicação de artigos instiga os pesquisadores a oferecerem uma visão mais direta e contributiva sobre

tema abordado, por outro lado, torna-se uma excelente fonte de consulta a outros pesquisadores, reforçando conceitos, teorias e colaborando para formação e consolidação de novos conhecimentos.

Complementando as pesquisas em dissertações e teses, bem como, ampliando o horizonte de publicações sobre o tema, foram realizadas buscas nos portais de periódicos de contabilidade, com foco principal no portal da CAPES/MEC, para conhecer os artigos científicos publicados a partir de 2010, sobre ativo biológico. A tabela 7 demonstra os artigos.

Tabela 7 – Artigos publicados sobre ativo biológico

Autor (ano)	Título	Temas abordados no estudo
Martins & Oliveira (2014)	Reconhecimento contábil da degeneração de ativos biológicos para a produção no cultivo de árvores frutíferas	Apresentaram uma proposta de fluxo contábil da degeneração na fruticultura com base nos procedimentos normatizados pelo CPC 27 e CPC 29, confirmando a possibilidade de mensuração das transformações biológicas nas atividades rurais em acordo com as normas atuais de Contabilidade e auxiliando na redução de distorções na mensuração do patrimônio da entidade.
Martins, Machado & Callado (2014)	Relevância e representação fidedigna na mensuração de ativos biológicos a valor justo por empresas listadas na BM&FBovespa	Analysaram se as informações contábeis, referentes a ativos biológicos mensurados a valor justo, possuem value relevance e apresentam evidências de representação fidedigna.
Barros et al. (2013)	O impacto do valor justo na mensuração dos ativos biológicos nas empresas listadas na BM&F BOVESPA	Analysaram o impacto do valor justo na mensuração dos ativos biológicos das empresas listadas na BM&FBOVESPA nos exercícios de 2008 a 2010.
Carvalho et al. (2013)	Ativos biológicos: evidenciação das empresas participantes do Ibovespa	Analysaram a adoção do CPC 29 – ativos biológicos – entre as empresas listadas no Índice Ibovespa.
Einsweiller & Fischer (2013)	Efeitos da Aplicação de Valor Justo no Ativo Biológico de uma Empresa do Ramo de Celulose e Papel	Efeitos do valor justo sobre a floresta de Pinus e Eucalipto em uma empresa de papel e celulose;
Scherch et al. (2013)	Nível de conformidade do cpc 29 nas empresas brasileiras: uma análise com as empresas de capital aberto	A pesquisa teve como objetivo inferir qual o nível de conformidade das empresas de capital aberto de acordo com o pronunciamento técnico CPC 29.
Wanderley, Silva & Leal (2012)	Tratamento Contábil de Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas: uma Análise das Principais Empresas do Agronegócio Brasileiro	Perceberam que é necessária uma postura mais atuante por parte das empresas quanto aos aspectos exigidos pelo CPC 29, referente ao tratamento contábil e divulgações.
Rech & Oliveira (2011)	Análise da aplicação do CPC 29 e IAS 41 aos ativos biológicos no setor de silvicultura	As empresas analisadas mensuram o ativo biológico pelo valor justo. Na evidenciação, as empresas não atendem às recomendações da norma.

Fonte: Elaborado pelo autor.

A tabela 7, assim como as pesquisas acadêmicas, evidencia o pequeno número de artigos publicados sobre o tema. Contudo, pode-se perceber que os temas abordados não foram exclusivamente sobre a mensuração do ativo biológico ao valor justo, as questões relativas à evidenciação das informações contábeis também foram enfatizadas.

Cabe ressaltar que o foco dessa pesquisa se refere ao reconhecimento contábil nas operações em florestas nativas por meio do manejo florestal sustentável. Com isso, as pesquisas realizadas no portal de periódicos CAPES/MEC referente às publicações internacionais, da mesma forma que as publicações nacionais, em sua maioria estão concentradas na abordagem da mensuração do ativo biológico ao valor justo. Diante do exposto, optou-se por manter apenas as tabelas 6 e 7 contendo as publicações nacionais. Isso pode ser justificado pelo fato do Brasil possuir a segunda maior floresta nativa do mundo, o que nos coloca em um patamar diferenciado para que focalize o reconhecimento contábil nas operações em florestas nativas.

4.2 O exemplo Australiano para valorização das florestas nativas

A Austrália é um país do hemisfério sul, localizado na Oceania, rodeado pelos oceanos Pacífico e Índico. De acordo com o relatório anual de 2015 da Organização das Nações Unidas para Alimentação e Agricultura², a Austrália possui a 7ª maior cobertura florestal do mundo, com uma área de 124,7 milhões de hectares.

Embora não seja um país referência em produção florestal, a Austrália, por meio da *Association of Consulting Foresters of Australia Division - ACFA*, um órgão da estrutura do *Institute of Foresters of Australia Limited – IFA*, em uma iniciativa pioneira, emitiu em julho de 2012, o documento *A Standard for Valuing Commercial Forests in Australia*, que traduzido para o português pode ser entendido como: Norma para valorização de florestas comerciais na Austrália. Essa norma foi elaborada com o objetivo de auxiliar as avaliações florestais para fins de relatórios financeiros, transações financeiras e gestão financeira, exigidos pela lei *Corporations Act 2001* (lei das sociedades anônimas australianas) sobre as empresas que estão sujeitas as normas do *Australian Accounting Standards Board – AASB*, órgão responsável pela emissão das normas contábeis no país.

A norma do ACFA, em seu objetivo, reforça que se aplica apenas às propriedades florestais que forneçam bens e serviços estimados e comerciais. Ou seja, as empresas australianas que operam em florestas podem usar essa norma de valorização como referência no âmbito contábil, ressalta ainda que essa norma está em alinhada com a IAS 41 *Agriculture* emitido pelo IASB.

² *Food and Agriculture Organization of the United Nations – FAO*

Um ponto a ser destacado nessa norma de valorização das florestas australianas é o tratamento diferenciado para o processo de transformação biológica, pois foi considerado explicitamente o processo de regeneração natural que ocorre, principalmente, em florestas nativas.

Para o ACFA (2012), em seu item 2.3, a transformação biológica compreende:

A transformação biológica resulta nos seguintes tipos de resultados.

- Os ativos mudam através de;
- crescimento (aumento da quantidade ou melhoria da qualidade da árvore),
- degeneração (diminuição da quantidade ou deterioração da qualidade da árvore, por exemplo, mortalidade, ataque de insetos ou patogênicos) ou,
- **Procriação (criação de árvores vivas adicionais, especialmente em uma floresta nativa ou contexto de regeneração natural)**³. (*Grifo nosso*)

Nota-se que a norma do ACFA trata da etapa de procriação dentro do processo de transformação biológica, associando-a a um processo que ocorre em florestas nativas, como é o caso da regeneração natural. A regeneração natural pode ser entendida como as árvores remanescentes que crescem ao entorno da área explorada por meio do manejo florestal sustentável, uma vez que o plano de manejo condiciona a retirada de árvores por idade, ou seja, de maneira simples, só é possível extrair uma árvore em fase adulta, caso tenha outras árvores mais jovens da mesma espécie no entorno.

Embora seja uma norma para valorização de florestas, é importante salientar que caso haja exploração em florestas nativas as empresas australianas vão dispor de uma norma que orienta a valorização e conseqüentemente sinaliza que o reconhecimento contábil deve ser feito, pois a norma aborda a regeneração natural das florestas nativas.

Nesse sentido, a Austrália deu um importante passo conceitual a frente dos países com potencial florestal, por meio da norma ACFA de valorização das florestas comerciais e torna-se um exemplo interessante, bem como base de apoio, para que se estabeleça um vínculo direto com

³ *Biological transformation results in the following types of outcomes.*

- *Asset changes through;*
- *growth (an increase in quantity or improvement in the quality of the tree),*
- *degeneration (a decrease in the quantity or deterioration in quality of the tree, for example mortality, insect or pathogenic attack), or,*
- *procreation (creation of additional living trees, especially in a native forest or natural regeneration context).*

o reconhecimento contábil nas operações em florestas nativas por meio de manejo florestal sustentável.

4.3 As operações florestais nas normas contábeis.

As operações florestais como um todo, tem sido pouco abordadas pelas pesquisas em contabilidade, e isso pode ser entendido como uma excelente oportunidade para os pesquisadores, principalmente em países como o Brasil, que detém um enorme potencial florestal, uma vez que possui a segunda maior floresta do mundo e incentiva a exploração sustentável das florestas nativas, por meio do manejo florestal sustentável. Nesse cenário, a contabilidade pode exercer um papel fundamental nesse processo, ao dispor de normas contábeis que orientem o tratamento contábil para essas operações.

A norma internacional de contabilidade IAS 41 *Agriculture* – emitida pelo IASB e o Pronunciamento técnico n. 29 Ativo biológico e produto agrícola – emitido pelo CPC, não tratam de forma separada as operações em florestas nativas (florestas não plantadas), e os exemplos citados nas normas aplicam-se estritamente às florestas plantadas.

O IAS 41 cita um exemplo de floresta plantada:

IAS 41 exige que uma variação no valor justo menos os custos de venda de um ativo biológico seja incluída nos lucros ou prejuízos pelo período em que ocorreu. Na atividade agrícola, uma mudança nos atributos físicos de um animal ou planta viva aumenta ou diminui diretamente os benefícios econômicos para a entidade. De acordo com o modelo de contabilidade baseada no custo histórico das transações, uma entidade **florestal de plantação** pode reportar nenhuma receita até a primeira colheita e venda, talvez 30 anos após o plantio. Por outro lado, um modelo de contabilidade que reconhece e mensura o crescimento biológico usando os relatórios de valores justos atuais reportam mudanças no valor justo ao longo do período entre **plantio e colheita**. (Item IN4)⁴. (*Grifo nosso*)

⁴ *IAS 41 requires that a change in fair value less costs to sell of a biological asset be included in profit or loss for the period in which it arises. In agricultural activity, a change in physical attributes of a living animal or plant directly enhances or diminishes economic benefits to the entity. Under a transaction-based, historical cost accounting model, a plantation forestry entity might report no income until first harvest and sale, perhaps 30 years after planting. On the other hand, an accounting model that recognises and measures biological growth using current fair values reports changes in fair value throughout the period between planting and harvest. (IN4).*

Nesse item o IAS 41 ressalta que o modelo do custo histórico não refletia o reconhecimento da transformação biológica, uma vez que essa transformação altera o valor do benefício econômico. Cita o exemplo de uma floresta plantada, que durante o crescimento nada se reconhecia e apenas na venda, o que poderia acontecer 30 anos depois do momento do plantio. Nesse ponto, o IAS 41 justifica o uso do valor justo na mensuração e reconhecimento das transformações biológicas. Cabe frisar que esse item não foi reproduzido no CPC 29.

O IAS 41 apresenta no item 22 mais um exemplo com florestas plantadas:

Uma entidade não inclui fluxos de caixa para financiar os ativos, tributos ou restabelecimento de ativos biológicos após a colheita (por exemplo, o custo de **replantar árvores em uma floresta plantada** após a colheita). (Item 22)⁵. (grifo nosso)

Nesse item, o IAS 41 aponta que as entidades não devem incluir expectativas de financiamento de ativos, tributos ou reestabelecimento do ativo biológico após a colheita, o IAS 41 finaliza exemplificando o custo de replantio de árvores de uma floresta após a colheita. Esse item corresponde, em sua íntegra, ao item 22 do CPC 29.

O IAS 41 mostra no item 25 outro exemplo com floresta plantada:

Os ativos biológicos são frequentemente ligados fisicamente à terra (por exemplo, **árvores em uma floresta plantada**). Não pode haver um mercado separado para ativos biológicos que estejam ligados à terra, mas um mercado ativo pode existir para os ativos combinados, isto é, ativos biológicos, terra nua e melhorias nas terras, como um pacote. Uma entidade pode usar informações sobre os ativos combinados para medir o valor justo dos ativos biológicos. Por exemplo, o valor justo das melhorias nas terras e terrenos em bruto pode ser deduzido do valor justo dos ativos combinados para chegar ao valor justo dos ativos biológicos. (Item 25)⁶. (Grifo nosso)

Esse item considera a hipótese de não haver um mercado separado para o ativo biológico. Usa-se como exemplo, as árvores de uma floresta plantada. Pode haver um mercado para a terra nua e outro mercado para as melhorias na terra. Nesse caso, é recomendado que se faça essa

⁵ *An entity does not include any cash flows for financing the assets, taxation, or re-establishing biological assets after harvest (for example, the cost of replanting trees in a plantation forest after harvest). (Item 22)*

⁶ *Biological assets are often physically attached to land (for example, trees in a plantation forest). There may be no separate market for biological assets that are attached to the land but an active market may exist for the combined assets, that is, the biological assets, raw land, and land improvements, as a package. An entity may use information regarding the combined assets to measure the fair value of the biological assets. For example, the fair value of raw land and land improvements may be deducted from the fair value of the combined assets to arrive at the fair value of biological assets. (Item 25)*

combinação, sempre ao valor justo. O CPC 29, em seu item 25, aplicou a mesma tratativa para o Brasil.

Adicionalmente, apenas para efeitos de comparação, a norma norte americana de contabilidade *Accounting Standards Codification 905 Agriculture* - emitida pelo FASB, que trata do reconhecimento contábil em operações florestais, também faz menção a uma operação em florestas plantadas.

Árvores e vinhas podem ser plantadas e levadas à produção pelo produtor ou por contrato. As árvores e vinhas jovens geralmente são compradas como estoque de viveiro e transplantadas para o pomar ou vinha no padrão desejado. [...] (Seção 360, item 25-2)⁷. (*Grifo nosso*)

Em um estudo comparativo entre as normas norte americanas *Generally Accepted Accounting Principles* – US GAAP e as normas internacionais *International Financial Reporting Standards* – IFRS sobre ativos biológicos, Fischer e Marsh (2013) concluíram que “Em geral, a orientação de reconhecimento e relatórios agrícolas dos EUA contém menos informações e, portanto, é menos benéfica para os usuários das demonstrações financeiras” (p. 68). Os mesmos autores ainda constatarem que as normas norte americanas US GAAP possuem um caráter mais conservador para o reconhecimento e divulgação dos ativos agrícolas do que as normas internacionais IFRS.

Cabe destacar que, em âmbito internacional, a norma IAS 41 – *Agriculture* tem sido usada como referência para as operações florestais, no entanto, Herbohn e Herbohn (2006) apontam que de acordo com alguns críticos a referida norma é demasiadamente acadêmica e não tem foco nos aspectos práticos para auxiliar as empresas que reportam os ativos biológicos.

Corroborando com o entendimento de Herbohn e Herbohn (2006), cabe enfatizar que a norma IAS 41 – *Agriculture* possui algumas limitações. Ao analisá-la em detalhes, é possível perceber que a norma não é capaz de acomodar todas as operações que envolvam as atividades agrícolas. Uma dessas limitações está relacionada à própria definição de ativos biológicos, que conceitua apenas como animal e/ou planta, vivos. Nota-se que ao levar em conta essa definição, não considerou o reino dos fungos e o reino monera (bactérias), com isso, a título de exemplo, o

⁷ *Trees and vines may be planted and brought to production by the producer or on a contract basis. The young trees and vines are usually purchased as nursery stock and transplanted into the orchard or vineyard in the desired pattern. [...] (session 360, item 25-2)*

cultivo de cogumelos que são produzidos para comercialização estão fora da definição da norma IAS 41 – *Agriculture*. Outra limitação da norma diz respeito ao tratamento das florestas nativas, que está sendo analisado nessa pesquisa, pois a norma aborda apenas as questões referentes aos processos que ocorrem nas florestas plantadas.

Analisando os itens que se relacionam com a operação florestal, objeto dessa pesquisa, nas normas do IASB, FASB e CPC, podemos verificar que em todos os casos, as referências são direcionadas exclusivamente às operações com florestas plantadas. Ou seja, em nenhum momento foram mencionados exemplos de florestas nativas, onde sua formação ocorreu de forma natural e sem intervenção da ação humana (replantio).

As florestas nativas exigem uma atenção ainda maior nas questões contábeis, Herbohn, Peterson e Herbohn (1998) ressaltam que:

As florestas nativas, diferentemente das plantações, tornam os problemas de contabilidade ainda maiores. Não foram incorridos quaisquer custos na criação destas florestas e, devido à sua beleza natural e elevada diversidade biológica, incorporam benefícios comerciais e não comerciais. A avaliação desses benefícios não mercantis apresenta problemas metodológicos significativos. (p. 55)

Nesse momento, chama-se a atenção ao possível fato de que as operações de exploração em florestas nativas, por meio de manejo florestal sustentável, não estão sendo reconhecidas contabilmente nas demonstrações financeiras das empresas que operam nesse setor, uma vez que as normas contábeis aplicáveis ao ativo biológico não tratam o tema de forma explícita e os exemplos citados nas normas aplicam-se apenas às florestas plantadas.

No âmbito das normas internacionais de contabilidade – IFRS, associadas à operação de exploração de florestas nativas por meio de PMFS, objeto desse estudo, surgiram algumas dúvidas sobre o enquadramento dessa operação nos conceitos da interpretação técnica ICPC 01 (R1) – Contratos de concessão que se correlaciona com a norma *International Financial Reporting Interpretations Committee* – IFRIC 12 - *Service Concession Arrangements*, com isso, fez-se necessário trazer esse assunto à luz das discussões.

Inicialmente, é importante evidenciar que a norma ICPC 01, adota uma abordagem voltada à infraestrutura de serviços públicos, como apresenta:

A infraestrutura de serviços públicos – tais como estradas, pontes, túneis, prisões, hospitais, aeroportos, redes de distribuição de água, redes de distribuição de energia,

telecomunicações, redes de distribuição de gás – historicamente foi construída, operada e mantida pelo setor público e financiada por meio de dotações orçamentárias. (item 1)

Nota-se que o item 1 da norma ICPC 01 reforça o entendimento de que a infraestrutura de serviços públicos, que são objetos de concessões, referem-se a bens que foram construídos fisicamente.

Quanto ao alcance da norma ICPC 01 determina que:

Esta Interpretação é aplicável a concessões de serviços públicos a entidades privadas caso:

- (a) o concedente controle ou regulamente quais serviços o concessionário deve prestar com a infraestrutura, a quem os serviços devem ser prestados e o seu preço; e
- (b) o concedente controle – por meio de titularidade, usufruto ou de outra forma – qualquer participação residual significativa na infraestrutura no final do prazo da concessão. (item 5)

De acordo com o disposto neste item, nota-se que uma das características consideradas pela norma ICPC 01 referente às concessões, determina que o concedente – poder público – exerça influência em algumas variáveis como controle, público alvo e preço. Adentrando um pouco mais na seara do preço pela exploração da infraestrutura, Iudícibus et al (2013) corroboram com esse entendimento ao apresentarem que:

A operadora explora essa infraestrutura por um certo tempo e depois a devolve ao poder concedente. Por outro lado, para que haja o investimento que não mais lhe pertencerá a partir de um certo ponto, como regra existe uma garantia tarifária ao concessionário. (p. 532)

Diante disso, é possível inferir que a operação de exploração em floresta nativa, por meio de manejo florestal sustentável, não atende aos requisitos de infraestrutura de serviços públicos, bem como, o poder público não exerce influência nos aspectos de controle, público alvo e preço, fatores estes que seriam determinantes para o enquadramento dessa operação nos conceitos de contratos de concessão dispostos na norma ICPC 01.

4.4 A transformação biológica na floresta plantada e na floresta nativa

Para fins de normas de contabilidade, a transformação biológica compreende o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que causam mudanças qualitativa e quantitativa no ativo biológico.

A transformação biológica ocorre tanto na floresta plantada, como na floresta nativa. Ou seja, em ambas as florestas existem as etapas de crescimento, degeneração e procriação. No entanto, cabe destacar que o gerenciamento da transformação biológica ocorre de maneira diferente.

A tabela 8 - Gerenciamento da Transformação biológica em florestas plantadas e nativas foi elaborada baseada em conversas com os engenheiros florestais, com o objetivo de identificar e demonstrar como ocorre o gerenciamento da transformação biológica em cada uma de suas etapas, tanto nas florestas plantadas, como nas florestas nativas. Cabe ressaltar que, não faz parte do objetivo dessa pesquisa aprofundar-se nas questões técnicas da transformação biológica e suas particularidades em cada tipo de floresta, apenas limitaremos as explicações de modo que o leitor possa compreender que o gerenciamento da transformação biológica ocorre em ambas as florestas.

Tabela 8 – Gerenciamento da Transformação biológica em florestas plantadas e nativas

Etapas	Floresta Plantada	Floresta Nativa
- Implantação	✓ Artificial (plantio)	✓ Natural (regeneração)
- Crescimento	✓ Inventário ✓ Desbaste, poda e adubação (ações para favorecer o crescimento da árvore e a forma do tronco)	✓ Inventário ✓ Tratamentos silviculturais (corte de cipós e árvores sem interesse comercial, para favorecer árvores de interesse comercial)
- Degeneração	✓ Colheita em área total (zera o "capital natural" daquela floresta)	✓ Colheita seletiva (mantém estoque em diversas fases de desenvolvimento - mudas, jovens, árvores passíveis de corte e árvores velhas/ocas)
- Procriação	✓ Artificial (produção em viveiros) ✓ Fora da floresta ("ex situ")	✓ Natural (árvores remanescentes produzem mudas) ✓ Dentro da floresta ("in situ")

Fonte: Elaborado pelo autor

Embora as normas contábeis IAS 41 e CPC 29 não façam menção às atividades ocorridas em florestas nativas, fica evidente, por meio da análise da tabela 8, que o processo de gerenciamento da transformação biológica ocorre, de formas distintas, tanto na floresta plantada, como na floresta nativa. Sendo assim, não há o que se falar em tratamentos contábeis diferentes entre as florestas plantadas e nativas.

Neste caso, reforça-se a necessidade de alertar os normatizadores da importância da norma contábil abordar o reconhecimento contábil nas operações em florestas nativas por meio do manejo florestal sustentável, uma vez que o gerenciamento da transformação biológica existe na floresta nativa, assim como na floresta plantada.

4.5 Reconhecimento contábil nas operações em florestas nativas

O reconhecimento contábil nas operações em florestas nativas possui algumas particularidades e carece de maior atenção por parte da comunidade acadêmica - por meio das pesquisas -, dos legisladores de normas contábeis - para que seja garantido que as operações de exploração em florestas nativas possam ser reconhecidas contabilmente -, e dos profissionais da área - uma vez que estes podem contribuir com suas experiências vivenciadas na prática.

Ainda que as normas contábeis específicas ao setor florestal – CPC 29 e IAS 41, sejam imprecisas ao isolar o reconhecimento contábil apenas às operações em florestas plantadas, as quais possuem o gerenciamento da transformação biológica, ainda assim, o não reconhecimento contábil em operações com florestas nativas, pode contrariar os ensinamentos da teoria da contabilidade, especificamente nos aspectos do objetivo da contabilidade, da essência sobre a forma (representação fidedigna) e na relevância da informação contábil.

Não apenas nas questões do reconhecimento contábil nas operações florestais, mas a contabilidade como um todo, ainda precisa avançar um pouco mais na direção de oferecer suporte informacional para que os gestores das empresas tenham à disposição informações contábeis que exerçam influência em suas decisões. No setor florestal, em específico, existe bastante espaço para esse avanço da contabilidade.

Hogg e Jöbstl (2008) citam que:

O reconhecimento contábil dos ativos florestais é o ponto fraco da contabilidade em empresas florestais. Devido a elevada proporção de exploração em pequena escala, apenas uma pequena parte das unidades de gestão florestal utilizam compreensivamente a informação da contabilidade como suporte para a tomada de decisão. De um modo geral, a contabilidade ainda não está totalmente desenvolvida e nem suficientemente utilizada como suporte para o gerenciamento. (p. 219)

Considerando que o reconhecimento contábil nas operações em florestas nativas, por meio do manejo florestal sustentável, gera algumas dúvidas quanto ao seu reconhecimento nas demonstrações contábeis, uma vez que as normas contábeis vigentes – CPC 29 e IAS 41 – não abordam de forma clara a questão da exploração de florestas nativas (florestas não plantadas), faz-se necessário recorrer à teoria da contabilidade que, segundo Hendriksen e Van Breda (1999), oferece uma compreensão melhor e um referencial conceitual para a avaliação das práticas existentes, além de orientar o desenvolvimento de novas práticas e procedimentos.

De acordo com a experiência prática do pesquisador, cabe ressaltar que o fato das operações em florestas nativas não terem um tratamento adequado nas normas de contabilidade, pode prejudicar o trabalho das empresas de auditoria e consultoria, que podem emitir pareceres e opiniões incompletas sobre o tratamento contábil aplicado às operações em florestas nativas, por não considerarem os aspectos da transformação biológica, que ocorrem nesse tipo de floresta. Ainda vale reforçar que essa questão demanda conhecimentos técnicos provenientes da engenharia florestal. Ou seja, pode ocorrer o endosso, por parte dessas empresas, para que as operações não sejam reconhecidas nas demonstrações contábeis, e com isso, cause uma afronta aos ensinamentos da teoria da contabilidade nos seguintes pontos:

- (i) O objetivo da contabilidade é produzir informações úteis aos seus usuários que orientem os seus processos de tomada de decisão. O não reconhecimento dessa operação poderia causar impactos negativos na percepção dos usuários da informação contábil, uma vez que isso não estará reconhecido nas demonstrações contábeis e desperta a seguinte pergunta do pesquisador: Se essa informação constasse nas demonstrações contábeis, influenciaria as decisões dos usuários?
- (ii) A essência das operações devem prevalecer sobre a sua forma legal (representação fidedigna). Nesse ponto, o não reconhecimento contábil das operações em florestas nativas, devido à ausência de posicionamento claro das normas de contabilidade, o que representa sua forma legal, pode acabar transpassando a essência da operação, pois trata-se de uma operação de extração em florestas nativas onde as empresas estão investindo recursos em máquinas, equipamentos, mão de obra, aquecendo a economia local, contribuindo para o crescimento econômico do país, porém, suas operações não estão sendo reconhecidas nas demonstrações contábeis devido a uma lacuna das normas de contabilidade. Com isso, surge uma segunda pergunta do

pesquisador: Seria aceitável que uma norma de contabilidade permaneça acima da geração de riqueza?

- (iii) A relevância da informação contábil corrobora ativamente para que a contabilidade atinja o seu objetivo (item i). Diante disso, considerando que a atividade de exploração em florestas nativas - em larga escala - envolvam altos níveis de investimentos e são operadas por grandes grupos econômicos, não seria possível acreditar que essa operação produza informações irrelevantes, ao ponto que não devam ser reconhecidas nas demonstrações contábeis.

Estes três itens aqui apresentados, dimensionam a questão de pesquisa proposta nessa dissertação e convidam o leitor para uma reflexão sobre a importância de uma operação estar devidamente reconhecida nas demonstrações, bem como, os possíveis impactos negativos do não reconhecimento contábil de uma operação de grandes proporções nas demonstrações de uma empresa.

Analisando o contexto das normas internacionais de forma mais crítica, se as normas IFRS foram criadas com o objetivo de permitir maior transparência e comparabilidade entre as demonstrações contábeis em âmbito internacional, um dos pressupostos básicos que poderia se esperar dessas normas, é um alcance um pouco mais abrangente, pois a bandeira defendida pelo IASB é de que as normas são baseadas em princípios e não em regras. Seguindo essa mesma linha de raciocínio, Aryanto (2013) traz algumas críticas às normas IFRS e especificamente ao IAS 41 em sua aplicação:

O propósito das IFRS é ser um princípio de contabilidade internacionalmente aceito. Portanto, os princípios prescritos no IFRS devem ser capazes de acomodar várias questões surgidas na prática internacional. No caso da IAS 41, deveria ser acomodado os ativos biológicos (em todas as suas naturezas e características) existentes em todas as partes do mundo. Não só os ativos biológicos que existem em países que são membros do IASB. O IASB deve rever a IAS 41. Vários estudos mostraram diversos resultados na implementação da IAS 41 na prática. Além disso, um estudo teórico mostra um defeito na IAS 41. Essas normas são um exemplo claro de raciocínio generalizado para o tratamento de certos tipos de ativos biológicos contra todos os tipos de ativos biológicos, o que produz consequências significativas na qualidade do relatório financeiro e na distorção da informação. (p. 5)

Diante do exposto, existem fortes evidências que podem contribuir para que os normatizadores e demais órgãos que emitam instruções técnicas de contabilidade reavaliem a questão de

pesquisa aqui apresentada, uma vez que o escopo da norma CPC 29 não alcança o reconhecimento contábil nas operações em florestas nativas.

Vale ressaltar que, no tocante à mensuração do ativo biológico nas florestas nativas, segue a recomendação do CPC 29 que determina o valor justo como método de avaliação. Contudo, frisa-se que as variações do valor justo dos ativos biológicos deverão ser reconhecidas na demonstração de resultado do exercício, bem como, o impacto das variações dos preços da madeira (ativo florestal), variações nos preços dos insumos e nas taxas de juros. Ou seja, todas essas variações quando positivas, podem impactar no lucro da empresa, da mesma forma que as variações negativas incorrerão em prejuízo.

4.6 O caso Agro cortex Florestas do Brasil S/A.

O caso da empresa Agro cortex Florestas do Brasil S/A, retrata com riqueza de detalhes a questão do não reconhecimento contábil das operações realizadas em florestas nativas, por meio de PMFS, onde suas demonstrações contábeis foram elaboradas de modo que os usuários da informação contábil não conseguem visualizar a atividade operacional da empresa (*core business*), refletidas em suas demonstrações.

A operação

A Agro cortex Florestas do Brasil S/A, aqui denominada apenas como “Agro cortex”, pertence a um grupo de investidores de origem europeia que realizou altos investimentos no projeto de exploração florestal sustentável na região amazônica. A Agro cortex iniciou suas atividades empresariais no primeiro semestre de 2014, por meio de um contrato de parceria rural que concede à Agro cortex o direito de exploração florestal de uma área de aproximadamente 190 mil hectares por um prazo de 30 anos. Frisa-se que na impossibilidade de aquisição de terras na região amazônica, por empresas controladas por fundos de origem estrangeira, a empresa firmou um contrato de parceria rural com a empresa detentora das terras, bem como, a aquisição de 49% dessa mesma empresa. Contudo, mediante acordo entre as partes, todo o controle da operação ficou designado à Agro cortex. Ou seja, na essência, a Agro cortex exerce o controle e domínio de todos os aspectos da operação. Cabe destacar que estes 190 mil hectares para que pudessem ser aceitos no âmbito de um PMFS, possuem um inventário amostral completo que

permite avaliar, de forma balizada, a quantidade de madeira que poderá ser extraída ao longo do período de 30 anos.

Antes de iniciar a operação, a cada ano, a Agro cortex tem a obrigação de realizar um inventário de 100% da área a ser explorada no ano. Com base nas informações desse inventário, identificam-se as espécies e as quantidades que deseja extrair e elabora-se um Plano de Operação Anual - POA e solicita-se a emissão para formalização da Autorização de Exploração – AUTEX ao IBAMA. A AUTEX limita-se a confirmar que o POA está de acordo com o PMFS inicial e que o determinado nesse PMFS será cumprido. Para evitar dúvidas, deve-se entender esta AUTEX como uma definição da quantidade de madeira passível de extração nesse ano, já que o IBAMA não tem poder de vetar a AUTEX, apenas de solicitar que se adeque ao PMFS, se for esse o caso, ratificando o volume da produção anual.

Após a etapa de extração, e uma vez que a Agro cortex tem uma operação verticalizada, as toras de madeira são transportadas para um complexo industrial madeireiro, de propriedade da Agro cortex, onde serão sujeitas a desdobro primário (corte em tábuas, lâminas e afins), incluindo o necessário processo de secagem das madeiras. Depois de seca, a madeira desdobrada será comercializada, preferencialmente no exterior.

A Agro cortex, por ser uma sociedade anônima S/A de capital fechado, suas demonstrações contábeis são auditadas anualmente para fins de publicação, conforme determina a lei n. 6.404/76. Nos anos de 2014 e 2015, durante os trabalhos de validação das demonstrações contábeis, houveram extensas discussões à respeito do reconhecimento do ativo biológico (floresta nativa) no Balanço Patrimonial da Agro cortex, uma vez que havia um entendimento de que as atividades da Agro cortex não compreendiam o gerenciamento do processo de crescimento, degeneração, produção e procriação, que causam as mudanças quantitativas e qualitativas no ativo biológico.

Os gestores da Agro cortex se reuniram diversas vezes com os auditores, inclusive com a presença de um engenheiro florestal, para demonstrar como ocorre o gerenciamento da transformação biológica em florestas nativas, porém, foi avaliado como a melhor alternativa para a situação, o não reconhecimento contábil do ativo biológico, uma vez que a norma contábil não aborda o assunto de forma clara o suficiente quando as operações ocorrem em florestas nativas, que tiveram a sua formação ocorrida naturalmente. Ademais, os auditores

também propuseram em destacar o fato numa nota explicativa, onde foram mencionados os motivos que corroboraram para a conclusão do não reconhecimento contábil do ativo biológico da empresa Agrocortex.

Assim, durante os exercícios de 2014 e 2015, os usuários da informação contábil não visualizaram a operação da empresa - atividade de exploração em florestas nativas por meio do manejo florestal sustentável -, refletida nas demonstrações contábeis. O Balanço Patrimonial e a nota explicativa às demonstrações contábeis, bem como, a autorização para divulgação dos mesmos, encontram-se nos anexos dessa dissertação e serviram de base para o desenvolvimento dessa pesquisa.

Faz-se necessário complementar que os valores pagos em referência ao contrato de parceria rural, por uma das empresas controladas pelo grupo Agrocortex, estão registrados nas demonstrações contábeis consolidadas da empresa, nas contas de investimento. Esses valores, em uma análise fria, seriam os valores iniciais que envolvem o ativo biológico da operação, devendo ainda ser observadas as questões referente à mensuração do valor justo para o reconhecimento inicial.

Nesse ponto, cabe chamar a atenção para a dimensão da operação da Agrocortex, bem como sua gama de investimentos, visualizados nas demonstrações contábeis, porém, o ativo biológico florestal, não consta nas suas demonstrações. Alguns problemas graves durante o curso dos negócios da empresa ocorreram devido à ausência dessa informação nas demonstrações contábeis, como por exemplo:

- (i) Alavancar-se por meio de empréstimos bancários, uma vez que o ativo biológico não era aceito como garantia pelos bancos, pois não estavam registrados no ativo da empresa;
- (ii) Contratar financiamentos direto com os fornecedores para aquisição de máquinas e equipamentos florestais, pois assim como os bancos, os fornecedores também exigiam a apresentação de garantias;
- (iii) Os investidores não conseguiam enxergar, além da linha de investimentos, onde os valores empregados por eles estavam sendo alocados nas demonstrações contábeis e por fim;

- (iv) Os próprios analistas de mercado e demais usuários da informação contábil, não conseguiam visualizar a operação da empresa refletida das demonstrações contábeis.

Apresentados os motivos, bem como, as implicações do não reconhecimento contábil da operação da Agrocortex, podemos afirmar que as demonstrações contábeis não atingiram o objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral, como determina a Estrutura Conceitual CPC 00:

O objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral é fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação (*reporting entity*) que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade. Essas decisões envolvem comprar, vender ou manter participações em instrumentos patrimoniais e em instrumentos de dívida, e a oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito. (item OB2)

Nesse cenário, uma alternativa válida e mais ágil para o benefício imediato da empresa estudada, seria a criação de uma política contábil, onde estarão formalmente definidas as regras e bases adotadas para a elaboração das demonstrações contábeis.

4.7 Políticas Contábeis

No Brasil, as questões referentes às políticas contábeis são definidas e orientadas pelo Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, divulgado em 16/09/2009. Essa norma correlaciona-se com a norma internacional IFRS – IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*.

Hendriksen e Van Breda (1999) definem: “A política contábil é o conjunto de padrões, pareceres, interpretações, regras e regulamentos usados pelas empresas no processo de divulgação de informações financeiras” (p. 156)

Em linha com a definição dada por Hendriksen e Van Breda (1999), as políticas contábeis, segundo o CPC 23, são os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicadas pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis.

A importância da norma CPC 23 que trata de políticas contábeis, é destacado por Iudícibus et al. (2013) “A norma teve o intuito de melhorar a relevância e a confiabilidade das demonstrações contábeis da entidade, bem como permitir sua comparabilidade ao longo do tempo com as demonstrações contábeis de outras entidades” (p. 551)

Conforme determina o CPC 23 em seus itens 7 e 8, sempre que houver um pronunciamento aplicável a uma transação, deve-se usar as políticas contábeis desse pronunciamento, uma vez que os mesmos foram elaborados para resultar em demonstrações contábeis, contendo informação relevante e confiável sobre as transações, outros eventos e condições a que se apliquem.

Contudo, na ausência de política contábil às situações e eventos específicos, não enquadrados nos pronunciamentos contábeis existentes, a administração da empresa deve formular, baseados em julgamentos, uma política contábil que resulte em informações relevantes e confiáveis.

Abordando os aspectos da relevância e confiabilidade, o CPC 23, em seu item 10, esclarece:

- (a) relevante para a tomada de decisão econômica por parte dos usuários; e
- (b) confiável, de tal modo que as demonstrações contábeis:
 - (i) representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;
 - (ii) reflitam a essência econômica de transações, outros eventos e condições e, não, meramente a forma legal;** (grifo nosso)
 - (iii) sejam neutras, isto é, que estejam isentas de viés;
 - (iv) sejam prudentes; e
 - (v) sejam completas em todos os aspectos materiais.

Com base nos pré-requisitos para a formulação de uma política contábil, um ponto importante que precisa ser melhor compreendido, principalmente pela classe contábil, seria o de que as demonstrações contábeis devem refletir a essência econômica das transações, ao invés de se prenderem ao aspecto formal. As operações das empresas, de uma forma geral, independentemente de aspectos formais, devem ser retratadas nas demonstrações, para que os usuários possam ter a informação de maneira completa e usá-la em seus processos decisórios.

Para que as entidades estabeleçam políticas contábeis por meio do exercício de julgamento, o CPC 23 determina os seguintes parâmetros:

Ao exercer os julgamentos descritos no item 10, a Administração deve consultar e considerar a aplicabilidade das seguintes fontes por ordem decrescente:

- (a) os requisitos e a orientação dos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações que tratem de assuntos semelhantes e relacionados; e
- (b) as definições, os critérios de reconhecimento e os conceitos de mensuração para ativos, passivos, receitas e despesas contidos na Estrutura Conceitual. (item 11)

Nesse sentido, antes da formulação de uma política contábil, a administração da empresa deve analisar minuciosamente em todo o regramento contábil, se não existem pronunciamentos, interpretações e orientações sobre o assunto. Para complementar, pode ser adotado, se for o caso, algum pronunciamento ou norma contábil por analogia com a operação da empresa.

Um exemplo interessante sobre analogia com a operação da empresa estudada e que reforça a ideia da aplicação da política contábil para as operações que não estão enquadradas nas normas contábeis ou ainda que existam algumas dúvidas quanto à aplicação de normas específicas, seria a análise do caso da empresa Vale S/A que dentre o seu rol de operações comerciais, possui a atividade de exploração de jazidas minerais. Neste tipo de atividade, da mesma forma que a atividade de exploração de florestas nativas, as premissas para o processo de exploração podem ocorrer sob duas abordagens, conforme destaca Gubert e Gomes (2011):

- i) direito de exploração - quando a empresa recebe do governo o direito à exploração de determinada área, não possuindo a posse sobre o domínio; ii) proprietária de domínio - quando a empresa é proprietária do domínio, ou seja, é detentora da posse e do direito de exploração da área. (p. 47)

As operações de exploração de jazidas minerais estão amparadas pela norma IFRS 6 – *Exploration for and Evaluation of Mineral Resources*. No Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis ainda não editou o CPC 34 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais, o que segundo Santos e Silva (2014) entendem que:

O CPC decidiu por não emitir o CPC 34 com a justificativa de que o IFRS 6 encontrava-se em processo de revisão no International Accounting Standard Board (IASB). De fato, tendo passado seis anos desde a emissão do IFRS 6 e por considerar a norma incompleta, o IASB trouxe à tona novamente as discussões relacionadas à norma contábil internacional aplicável ao setor extrativista com publicação do *Discussion Paper Extractive Activities*. (p. 2)

Olhando para o aspecto prático da situação, a Vale S/A (2016) em suas demonstrações contábeis, publicou em sua nota explicativa n. 18, os critérios de julgamento adotados pela administração utilizados em sua política contábil referente aos seus ativos minerários, sendo eles:

- Os custos dos ativos minerários desenvolvidos internamente são determinados por (i) custos diretos e indiretamente atribuídos à construção da planta da mina; (ii) encargos

financeiros incorridos durante o período de construção; (iii) depreciação de bens utilizados na construção; (iv) estimativa de gastos com descomissionamento e restauração da localidade; e (v) outros gastos capitalizáveis ocorridos durante a fase de desenvolvimento da mina (quando o projeto se prova gerador de benefício econômico e existem capacidade e intenção da Companhia de concluir o projeto). (p.43)

O exemplo da Vale S/A torna-se oportuno e consistente com o objetivo dessa pesquisa, ao elaborar uma política contábil definindo critérios que orientam a contabilização da operação de exploração de jazidas minerais, que hoje não tem uma norma contábil editada pelo CPC.

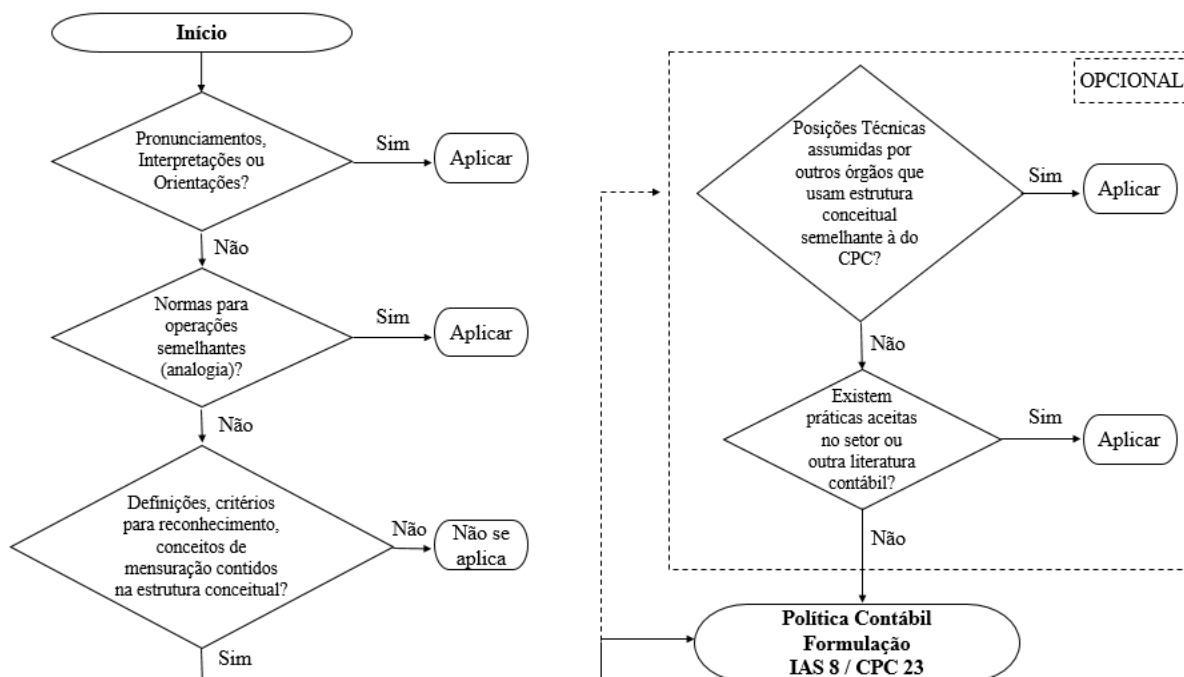
Para reforçar ainda mais a hipótese da elaboração de uma política contábil, poderia ser considerado pela administração da empresa, o fato da operação de exploração florestal ser suportada por um contrato de parceria rural, instrumento que concede a empresa estudada os direitos de exploração do ativo florestal. Não obstante, a empresa também possui a Autorização de Exploração – AUTEX, emitida pelo IBAMA, que lhe permite a realização da atividade. Com isso, é possível afirmar que o contrato de parceria rural e a AUTEX são documentos que possuem valor e constituem-se como premissas para o reconhecimento contábil de um ativo.

Outro ponto que deve ser avaliado pela administração da empresa, refere-se ao uso de normas elaboradas por entidades que adotem estrutura semelhante à estrutura conceitual do CPC, conforme determina o CPC 23:

Ao exercer os julgamentos descritos no item 10, a administração pode também considerar as mais recentes posições técnicas assumidas por outros órgãos normatizadores contábeis que usem uma estrutura conceitual semelhante à do CPC para desenvolver pronunciamentos de contabilidade, ou ainda, outra literatura contábil e práticas geralmente aceitas do setor, até o ponto em que estas não entrem em conflito com as fontes enunciadas no item 11. (item 12)

É possível notar que o item 12 do CPC 23 aborda a questão de recorrer à literatura contábil e às práticas geralmente aceitas em um determinado setor. Corroborando com esse entendimento, Hendriksen e Van Breda (1999), já preconizava esse ponto ao afirmar que “tradicionalmente, a política contábil tem-se apoiado na prática geralmente aceita e na lógica indutiva-dedutiva visando restringir as áreas de divergência” (p. 168).

Figura 6 – Fluxograma de etapas para elaboração da Política Contábil



Fonte: Elaborado pelo autor

A figura 6 demonstra, por meio de um fluxograma, as etapas que devem ser consideradas e verificadas pela administração, para a elaboração de uma política contábil. Vale destacar que caso haja outras normas, em que seja possível fazer analogia com as operações da empresa, essas podem ser utilizadas também. Contudo, quanto às posições técnicas assumidas por outros órgãos que adotam a mesma estrutura conceitual do CPC e no caso de haver práticas aceitas por determinados setores ou constantes de outras literaturas contábeis, estas podem opcionalmente serem adotadas caso a administração não queira elaborar uma política contábil. Ou seja, a política contábil deverá ser elaborada apenas quando esgotada todas as possibilidades de normas existentes e que resultem em demonstrações contábeis.

Quanto à uniformidade da aplicação das políticas contábeis, o CPC 23 instrui:

A entidade deve selecionar e aplicar suas políticas contábeis uniformemente para transações semelhantes, outros eventos e condições, a menos que Pronunciamento, Interpretação ou Orientação especificamente exija ou permita a classificação de itens para os quais possam ser aplicadas diferentes políticas. Se um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação exigir ou permitir tal classificação, uma política contábil apropriada deve ser selecionada e aplicada uniformemente para cada categoria. (Item 13)

As regras para divulgação das políticas contábeis estão dispostas no CPC 26 (R1) – Apresentação das demonstrações contábeis, e deve ser prezada a utilidade da informação para os usuários:

Ao decidir se determinada política contábil deve ou não ser divulgada, a administração deve considerar se sua divulgação proporcionará aos usuários melhor compreensão da forma em que as transações, outros eventos e condições estão refletidos no desempenho e na posição financeira relatadas. Cada entidade deve considerar a natureza das suas operações e as políticas que os usuários das suas demonstrações contábeis esperam que sejam divulgadas para esse tipo de entidade. A divulgação de determinadas políticas contábeis é especialmente útil para os usuários quando essas políticas são selecionadas entre alternativas permitidas em Pronunciamento Técnico, Interpretação e Orientação Técnicas emitidos pelo CPC...[] (Item 119)

Considerando que a entidade exerce julgamentos ao formular as políticas contábeis, o CPC 26, traz alguns exemplos de decisões que podem afetar o reconhecimento das demonstrações contábeis:

No processo de aplicação das políticas contábeis da entidade, a administração exerce diversos julgamentos, com a exceção dos que envolvem estimativas, que podem afetar significativamente os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis. Por exemplo, a administração exerce julgamento ao definir:

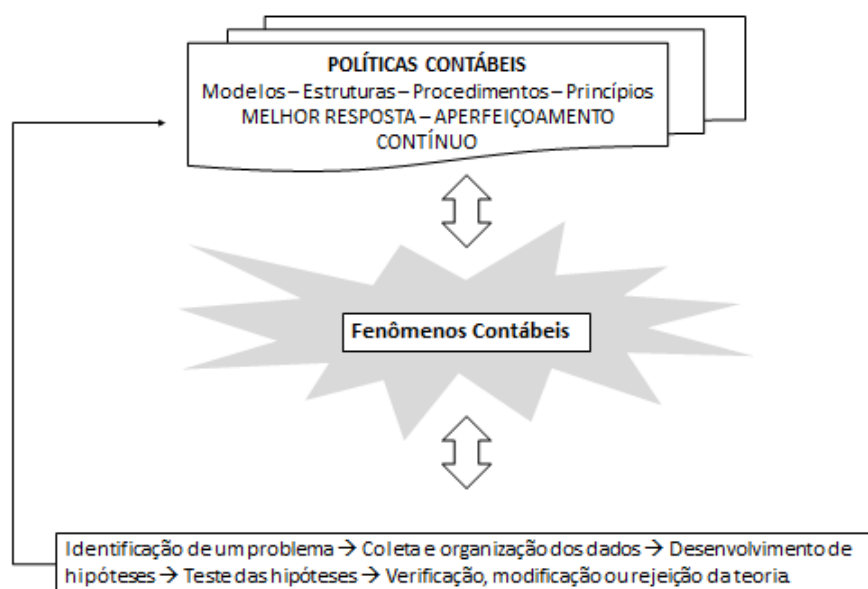
- (a) se os ativos financeiros são instrumentos mantidos até o vencimento;
- (b) quando os riscos e benefícios significativos sobre a propriedade de ativos financeiros e de ativos arrendados são substancialmente transferidos para outras entidades; e (Alterada pela Revisão CPC 03).
- (c) se, em essência, determinadas vendas de bens decorrem de acordos de financiamento e, portanto, não dão origem a receitas de venda. (Alterada pela Revisão CPC 03). (Item 123)

Agora que já conhecemos a possibilidade de criação de políticas contábeis para os casos onde as normas específicas de contabilidade não alcançam determinadas situações, é importante trazer para a discussão, de forma bastante resumida, algumas considerações sobre o processo de criativo-normativo da contabilidade, que segundo Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009) podem ser entendidas como todo o universo de conhecimento formalizado próprio da contabilidade, como por exemplo, estruturas conceituais, normas e procedimentos contábeis, modelo de demonstrações contábeis entre outros.

Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009) ainda chamam a atenção para o fato de que o processo metodológico criativo-normativo “é dependente de acúmulo relevante de conhecimento pretérito sobre várias dimensões da contabilidade” (p. 8). Os mesmos autores argumentam que os pesquisadores são movidos por uma insatisfação permanente com o modelo atual, a ponto de assumir a confecção de uma proposta alternativa.

Em contraposição ao processo criativo-normativo, existe o processo descritivo-positivo, que segundo Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009) está baseado na tentativa de se buscar um distanciamento do fenômeno analisado com vistas a sua descrição. Essa tipologia está associada à teoria positiva em contabilidade, onde os eventos devem ser descritos tais como se apresentam no “mundo real”, bem como, as hipóteses são submetidas a testes empíricos, com auxílio de modelos quantitativos de análise.

Figura 7 – Procedimento metodológico descritivo-normativo



Fonte: Ribeiro Filho, Lopes & Pederneiras (2009, p. 11)

O processo metodológico que abrange os fenômenos contábeis que possam eventualmente surgir é o processo descritivo-normativo. De acordo com os autores da figura:

O processo descritivo-normativo alia a capacidade analítica para identificação e descrição de categorias de fenômenos contábeis, com a força criativa voltada à definição de modelos e procedimentos contábeis; com o objetivo de introduzir mecanismos fomentadores do aperfeiçoamento contínuo no ambiente de mediação do conflito distributivo, a cargo da contabilidade. (p. 12)

Esse processo metodológico está fundamentado em dois pressupostos, que segundo os mesmos autores, são:

- a) os fenômenos contábeis derivam de políticas contábeis previamente definidas, não sendo, portanto, “naturalmente autônomos”;
- b) a descrição rigorosa dos fenômenos contábeis é imprescindível para orientar um processo criativo, que produza políticas e modelos contábeis estimuladores do bem-

estar e da continuidade organizacional, com base na superação de processos decisórios baseados em paradigmas deficientes.

É importante mencionar que todos os processos descritos por Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009) são essenciais para o entendimento dos fundamentos necessários para a construção de uma política contábil sólida e que apresente informações relevantes e confiáveis.

A complexidade na criação de políticas contábeis foi observada por Hendriksen e Van Breda (1999) “A formulação de políticas contábeis determinantes do volume e do tipo de divulgação de informações, de regras e procedimentos de mensuração, e da forma de apresentação de demonstrações financeiras é um processo complexo” (p. 168).

Quanto à divulgação das políticas contábeis desenvolvidas pelas empresas, o CPC 26 (R1) determina:

A entidade deve divulgar suas políticas contábeis significativas que compreendem: (Alterado pela Revisão CPC 08)

- (a) a base (ou bases) de mensuração utilizada(s) na elaboração das demonstrações contábeis; e
- (b) outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis. (item 117)

Diante do exposto e considerando que o CPC 29 não aborda as questões referentes ao tratamento contábil das operações em florestas nativas (florestas não plantadas), uma vez que esta é uma norma que seria aplicável aos ativos biológicos, cabe à administração da empresa estudada, o desenvolvimento de uma política contábil, baseada em julgamento de acordo com as orientações do CPC 23 e IAS 8, para que se proceda o reconhecimento contábil de suas operações nas florestas nativas. Deve ainda divulgar de maneira clara todas as premissas adotadas que embasaram o julgamento.

Para fins de construção de uma proposta de solução para viabilizar o reconhecimento contábil das operações em florestas nativas, por meio do manejo florestal sustentável, elaborou-se um modelo de política contábil, disponível no apêndice dessa dissertação, que poderá ser utilizado tanto pela empresa estudada, quanto por outras empresas, a título de exemplo, que estão com as suas operações às margens das normas de contabilidade.

5. Conclusão

O objetivo dessa pesquisa foi analisar e propor uma solução, à luz da teoria da contabilidade, para que as operações em florestas nativas, por meio de manejo florestal sustentável, sejam reconhecidas contabilmente nas demonstrações contábeis, de maneira que reflitam a realidade econômica das empresas que operam nesse segmento.

Dessa forma, a conclusão dessa pesquisa possui duas vertentes, sendo a primeira de cunho prático, com uma contribuição efetiva para o problema da empresa estudada, enquanto a segunda vertente, aborda os aspectos teóricos da contabilidade, que contribuem com os normatizadores e entidades de classe para que sejam revisadas as operações florestais nas normas contábeis. Ambas as vertentes, trazem sólidas e efetivas contribuições de natureza teórica e prática para o reconhecimento contábil das operações em florestas nativas, por meio de manejo florestal sustentável.

Como proposta de solução prática para o caso estudado, conclui-se que a melhor alternativa que pode contribuir diretamente para que as operações em florestas nativas, por meio de manejo florestal sustentável, sejam reconhecidas contabilmente nas demonstrações contábeis, seria a formulação de uma política contábil, por parte da administração, baseada em julgamento, redigida de acordo com os parâmetros estabelecidos pelo CPC23 e IAS 8, onde serão estabelecidas as premissas e critérios para o reconhecimento contábil, bem como, a exposição dos motivos pelos quais a administração julga necessário formular a política contábil. Adicionalmente, com o intuito de colaborar com a solução do problema, desenvolveu-se um modelo de política contábil, disponível no apêndice dessa dissertação, para auxiliar os administradores e demais interessados.

Nesse caso, a formulação de uma política contábil pela administração, oferece uma resposta rápida a um problema que está ocorrendo no dia a dia da empresa estudada, pois define as regras de como proceder com o reconhecimento contábil das operações em florestas nativas, por meio do manejo florestal sustentável. Com isso, é válido reforçar que a política contábil resultará em demonstrações contábeis, da mesma forma que os pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC.

Outro ponto importante para ser considerado na conclusão de apontar a política contábil como uma alternativa válida para o caso estudado refere-se ao aspecto da relevância da informação contábil, pois nos anos de 2014 e 2015, o ativo biológico não foi reconhecido contabilmente, com isso, as demonstrações contábeis foram elaboradas sem essa informação destacada no balanço patrimonial, havendo apenas uma nota explicativa do motivo pelo qual não houve o reconhecimento. Diante disso, pode-se afirmar que a ausência dessa informação nas demonstrações contábeis foi prejudicial para a empresa, pois os acionistas, não visualizaram corretamente a alocação de seus recursos, e os credores não liberaram créditos e financiamentos para a operação, por não enxergarem o ativo biológico no balanço patrimonial, que poderia ser usado como garantia pelos credores.

No tocante à sugestão aos normatizadores e demais entidades responsáveis por orientações e instruções técnicas em contabilidade, conclui-se que o caso demonstrado e estudado nessa pesquisa, pode contribuir como potencial referência para possíveis revisões, emissão de orientações, instruções e demais dispositivos que evidenciem a dimensão e consequências do não reconhecimento contábil das operações em florestas nativas, por meio do manejo florestal sustentável.

Considerando o potencial florestal brasileiro, é possível afirmar que outras empresas estão explorando florestas nativas, por meio do manejo florestal sustentável, principalmente na região da Amazônia legal, e as suas demonstrações contábeis não estão sendo capazes de refletir essas operações. Caso outras empresas, futuramente, optem por atuar nesse segmento, possivelmente suas demonstrações contábeis terão o mesmo problema aqui demonstrado. Dessa forma, chama-se a atenção dos normatizadores para o fato de que as demonstrações contábeis devem representar fidedignamente a realidade econômica da empresa, conforme disposto na estrutura conceitual do CPC, e no caso estudado, esse propósito não foi atingido, uma vez que o leitor das demonstrações contábeis não consegue visualizar as operações da empresa (*core business*).

Essa afirmação pode ser corroborada pelo fato de que durante o processo de pesquisa percebeu-se que o material bibliográfico disponível sobre ativos biológicos, constitui-se em um número muito pequeno e limitado, em relação a outros assuntos no campo das IFRS's, e dentro desse número, a predominância dos temas versam sobre as questões referentes à avaliação ao valor justo dos ativos biológicos. Infelizmente, até o encerramento dessa pesquisa, não foram encontrados materiais abordando especificamente o reconhecimento contábil das operações em

florestas nativas, o que demonstra-nos que o tema, como um todo, carece de uma maior atenção por parte dos pesquisadores em contabilidade.

Diante desse resultado, conclui-se que as operações em florestas nativas, por meio do manejo florestal sustentável, devem ser reconhecidas nas demonstrações contábeis, uma vez que a teoria da contabilidade dispõe de elementos que suportam esse reconhecimento, sendo eles: o objetivo da contabilidade, que em suma, é produzir informações úteis e relevantes que auxiliem os seus usuários nos processos decisórios; a representação fidedigna, que enfatiza a ideia de que a essência da operação deve prevalecer sobre a sua forma legal. No caso estudado, a operação é relevante em valores e impactos para a sociedade; e os aspectos da relevância da informação contábil, destacam-se nas consequências aqui apresentadas pela ausência desse tipo de informação nas demonstrações contábeis.

Assim, é possível afirmar que a teoria da contabilidade apresenta todos os requisitos que precisam ser considerados para que o reconhecimento contábil das operações em florestas nativas, por meio do manejo florestal sustentável, seja efetuado e refletido nas demonstrações contábeis, entregando uma informação completa e com potencial de influenciar as decisões dos usuários da contabilidade.

E por fim, como sugestão de pesquisa futura pode ser realizados estudos com o objetivo de verificar a ocorrência do não reconhecimento contábil nas demais empresas que operam nesse segmento, inclusive, fora da região da Amazônia legal. Outra sugestão de pesquisa futura, seria a realização de pesquisas junto as empresas de auditoria e consultoria para verificação de consenso sobre o reconhecimento contábil do ativo biológico em florestas nativas.

Referências

- Aguiar, A. B. (2002). *Objetivos da Contabilidade - Uma reflexão*. 2º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Realizado em 01 e 02 de outubro de 2002.
- Amaro, H. D., Souza, A., & Silva, E. D. (2016). *Ativo biológico: conceituação, reconhecimento e mensuração*. XXIII Congresso Brasileiro de Custos – Porto de Galinhas, PE, Brasil, 16 a 18 de novembro de 2016.
- Aquino, A. C. B., & Cardoso, R. L. (2009). O Reconhecimento Contábil e as Teorias Contratuais da Firma. *Revista Pensar Contábil* (11), n. 44, p. 32 - 38, Rio de Janeiro. Abr./jun.
- Araújo, A. M. P., & Assaf Neto, A. (2003). A contabilidade tradicional e a contabilidade baseada em valor. *Revista de Contabilidade & Finanças – USP*. (33), p. 16 – 32, setembro/dezembro.
- Aryanto, Y. H. (2011). *Theoretical Failure of IAS 41*. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1808413> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1808413>
- Balieiro, M. R., Espada, A. L. V., Nogueira, O., Palmieri, R., & Lentini, M. (2010). *As Concessões de Florestas Públicas na Amazônia Brasileira: Um manual para pequenos e médios produtores florestais*. Piracicaba: Imaflora, SP; Belém: IFT, PA.
- Beaver, W. H., & Demski, J. S. (1974). The nature of financial Accounting objectives: A summary and synthesis. *Journal of Accounting Research*. (12), p. 170-187.
- Beuren, I. M. (org.). (2014). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática (3ª edição)*. São Paulo: Atlas.
- Brasil. Decreto-Lei n. 1.598 de 26 de dezembro de 1977. *Dispõe sobre a alteração a legislação do imposto sobre a renda*. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm
- _____. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm
- _____. Lei n. 5.975 de 30 de novembro de 2006. *Dispõe sobre o Plano de Manejo Florestal Sustentável*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5975.htm
- _____. Lei n. 11.284 de 2 de março de 2006. *Dispõe sobre a gestão de florestas públicas para a produção sustentável; institui, na estrutura do Ministério do Meio Ambiente, o Serviço Florestal Brasileiro - SFB; cria o Fundo Nacional de Desenvolvimento Florestal - FNDF; altera as Leis nos 10.683, de 28 de maio de 2003, 5.868, de 12 de dezembro de 1972, 9.605, de 12 de fevereiro de 1998, 4.771, de 15 de setembro de 1965, 6.938, de 31 de agosto de 1981, e 6.015, de 31 de dezembro de 1973; e dá outras providências*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111284.htm

- _____. Lei n. 140 de 08 de dezembro de 2011. *Dispões sobre a fixação de normas para cooperação entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas ações administrativas decorrentes do exercício da competência comum relativas à proteção das paisagens naturais notáveis, à proteção do meio ambiente, ao combate à poluição em qualquer de suas formas e à preservação das florestas, da fauna e da flora.* Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp140.htm
- _____. Lei n. 12.651 de 22 de maio de 2012. *Dispões sobre a proteção de vegetação nativa; e dá outras providências.* Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/12651.htm.
- _____. Ministério do Meio Ambiente. Instrução normativa n. 05 de 11 de dezembro de 2006. *Dispõe sobre procedimentos técnicos para elaboração, apresentação, execução e avaliação técnica de Planos de Manejo Florestal Sustentável-PMFSs nas florestas primitivas e suas formas de sucessão na Amazônia Legal, e dá outras providências.* Disponível em <http://www.mma.gov.br/estruturas/pnf/arquivos/in%20mma%2005-06.pdf>
- Castro, M. T. (2015). *Florestas plantadas x Florestas nativas.* Disponível em <http://celuloseonline.com.br/especial-dia-da-floresta-marcelo-tavares-de-castro-florestas-plantadas-x-florestas-nativas/> Acesso em 20/12/2016.
- Confederação Nacional da Indústria [CNI]. 2016. *Florestas e indústria: agenda de desenvolvimento.* Brasília: CNI.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis [CPC]. (2009). *Pronunciamento Técnico n. 23 Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.* Disponível em http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/296_CPC_23_rev%2003.pdf
- _____. (2009). *Pronunciamento Técnico n. 29 Ativo Biológico e Produto Agrícola.* Disponível em http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/324_CPC_29_rev%2008.pdf.
- _____. (2011). *Interpretação Técnica ICPC 01 (R1) Contratos de concessão.* Disponível em http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/66_ICPC01_R1.pdf
- _____. (2011). *Pronunciamento Conceitual Básico (R1).* Disponível em <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>.
- _____. (2011). *Pronunciamento Técnico n. 26 (R1) Apresentação das Demonstrações Contábeis.* Disponível em http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2009.pdf
- _____. (2012). *Pronunciamento Técnico n. 46 Mensuração do Valor Justo.* Disponível em <http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=78>
- Damodaran, A. (2007). *Finanças corporativas [recurso eletrônico]: teoria e prática.* Tradução Jorge Ritter. – 2. ed. – Dados eletrônicos. Porto Alegre: Bookman.

- EY., & Fipecafi. (2013). Análises sobre o IFRS no Brasil. Disponível em [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/An%C3%A1lises_sobre_IFRS_no_Brasil/\\$FILE/EY_Fipecafi_2013_Web.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/An%C3%A1lises_sobre_IFRS_no_Brasil/$FILE/EY_Fipecafi_2013_Web.pdf)
- Feleagă, L., Feleagă, N., & Raileanu, V. (2012). Theoretical considerations about implementation of IAS 41 in Romania. *Theoretical and Applied Economics (XIX)*, No. 2 (567), pp. 31-38
- Fernandes, T. M. C. B. M. (1998). Ativo e sua mensuração. *Caderno de estudos FIPECAFI (10)*, n. 18. São Paulo. Maio/Agosto.
- Financial Accounting Standards Board [FASB]. (1985). *Statement of Financial Accounting Concepts n. 6*. Disponível em <http://www.fasb.org/resources/ccurl/792/293/CON6.pdf>
- Fischer, M., & Marsh, T. (2013). Biological Assets: Financial Recognition and Reporting Using US and International Accounting Guidance. *Journal of Accounting and Finance (2)*, 13, p. 57 – 74.
- Food and Agriculture Organization of the United Nations – FAO. (2015). *Global Forest Resources Assessment 2015. How are the world's forests changing?* (2ª edição). Disponível em <http://www.fao.org/3/a-i4793e.pdf>
- Frezatti, F., Aguiar, A. B., & Guerreiro, R. (2007). Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. *Revista de Contabilidade & Finanças USP (44)*, p. 9-22. São Paulo. Maio/agosto.
- Fuji, A. H., & Slomski, V. (2003). Subjetivismo responsável: Necessidade ou ousadia no estudo da contabilidade. *Revista de Contabilidade & Finanças USP (33)*, p. 33 – 44. São Paulo. Setembro/Dezembro.
- Fujihara, M.A., Cavalcanti, R., Guimarães, A., & Garlipp, R. (2009). *O valor das florestas*. São Paulo: Terra das Artes Editora.
- Grege-Stalmane, E. (2010). Challenges in accounting the forests - a Latvian case study. *Annals of Forest Research (1)*, n. 53, p. 53 – 58.
- Gubert, T., & Gomes, S. M. S. (2011). Recursos naturais não renováveis: procedimento contábil de duas empresas brasileiras. *Revista de Contabilidade e Controladoria. (3)*, n. 1, p. 43-60. Jan/Abr.
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1999). *Teoria da Contabilidade*. 5ª edição. São Paulo: Atlas.
- Herbohn, K., & Herbohn, J. (2006). International Accounting Standard (IAS) 41: What Are the Implications for Reporting Forest Assets? *Small-scale Forest Economics, Management and Policy, 5(2)*, p. 175 – 189.
- _____, Peterson, R., & Herbohn, J. L. (1998). Accounting for forestry assets: Current practice and future directions. *Australian Accounting Review, 8(15)*, 54-66.

Hogg, J. N., & Jöbstl, H. A. (2008). Developments in forestry business accounting and reporting: an international study. *Austrian Journal of Forest Science*. (125). Heft 4, S. 219–250

IASB – International Accounting Standards Board. (2001). *IAS 41 Agriculture*. International Accounting Standard. London, UK: IFRS Foundation.

_____. (2004). *IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*. International Accounting Standard. London, UK: IFRS Foundation.

_____. (2014a). *IASB Update*. Maio. Disponível em <http://www.ifrs.org/-/media/feature/news/updates/iasb/2014/iasb-update-may-2014.pdf>

_____. (2014b). *Staff Paper. Project: Conceptual Framework. Paper topic: Elements of financial statements: definitions of asset and liability*. May. Disponível em <http://www.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2014/may/iasb/conceptual-framework/ap10a-elements-of-financial-statements.pdf>

_____. (2014c). *Staff Paper. Project: Conceptual Framework. Paper topic: Asset definition: control*. July. Disponível em <http://www.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2014/july/iasb/conceptual-framework/ap10d-asset-definition.pdf>

_____. (2014d). *Staff Paper. Project: Conceptual Framework. Paper topic: Feedback summary: elements of financial statements and recognition*. Março. Disponível em <http://www.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2014/march/iasb/conceptual-framework/ap10c-elements-of-financial-statements-and-recognition.pdf>

_____. (2015). *Basis for Conclusions on the Exposure Draft Conceptual Framework for financial reporting*. May. Disponível em <http://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/exposure-draft/published-documents/ed-conceptual-framework.pdf>

_____. (2017). *Summary of tentative decisions on the Conceptual Framework for Financial Reporting*. June. Disponível em <http://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/current-stage/summary-of-tentative-decisions-june-2017.pdf>

IBÁ – Indústria Brasileira de Árvores. (2016). *Relatório Anual 2016*. Disponível em http://iba.org/images/shared/Biblioteca/IBA_RelatorioAnual2016.pdf

Instituto Floresta Tropical [IFT]. (2014) *Manejo florestal e exploração de impacto reduzido em florestas naturais de produção da Amazônia*. Informativo técnico n. 1. Disponível em: <http://ift.org.br/wp-content/uploads/2014/11/Informativo-T%C3%A9cnico-1.pdf>

Iudícibus, S. (2015). *Teoria da Contabilidade*. 11ª edição. São Paulo: Atlas.

_____, Martins, E., & Carvalho, L. N. (2005). Contabilidade: Aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*. (38), p. 7-19. Maio/agosto.

_____, [et al.]. (2013). *Manual de contabilidade societária* (2ª edição). São Paulo: Atlas.

- _____, & Martins, E. A. (2015). Estudando e pesquisando teoria: o futuro chegou? *Revista Universo Contábil* (11), n.1, p. 6-24, jan/mar.
- Lakatos, E. M., & Marconi, M. A. (2003). Fundamentos da metodologia científica. (5ª edição). São Paulo: Atlas.
- Lopes, A. B. (org.). (2012). *Contabilidade e Finanças no Brasil: estudos em homenagem ao professor Eliseu Martins*. São Paulo: Atlas.
- Lopes, A. B., & Martins, E. (2014). *Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas.
- Marion, J. C. (2011). *Contabilidade Empresarial* (9ª edição). São Paulo: Atlas.
- _____, (2014). *Contabilidade Rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária* (14ª edição). São Paulo: Atlas.
- Martins, E. (2005). Editorial: normativismo e/ou positivismo em contabilidade: qual o futuro? *Revista de Contabilidade & Finanças USP* (16), n. 39. São Paulo. Setembro/dezembro.
- Martins, E. A., & Carvalho, L. N.G. (2011). *Ciência da contabilidade: um ensaio teórico sobre o objetivo e objeto*. In: XI Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo. Anais.
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas* (2ª edição). São Paulo: Atlas.
- Niyama, J. K. (org.). (2014). *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- _____, & Silva, C. A. T. (2013). *Teoria da contabilidade* (3ª edição). São Paulo: Atlas.
- Padoveze, C. L., Benedicto, G. C., & Leite, J. S. J. (2013). *Manual de contabilidade internacional - IFRS, USGAAP e BRGAAP: teoria e prática*. São Paulo: Cengage Learning.
- Perez, M. M., & Famá, R. (2006). Ativo intangível e o desempenho empresarial. *Revista de Contabilidade & Finanças USP* (40), p. 7 – 24, Jan/abril.
- Rech, I. J. (2011). *Formação do valor justo dos ativos biológicos sem mercado ativo: uma análise baseada no valor presente*. Dissertação de mestrado apresentado à Universidade de São Paulo. São Paulo. 190p.
- _____, & Pereira, I. V. (2012). Fair value: analysis of measurement methods applicable for fixed biological assets. *Custos e @gronegocio on line*. V. 8, n. 2, Abr/Jun. Disponível em <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero2v8/value.pdf>

- Ribeiro, D. T. O. (2013). *Uma contribuição para mensuração dos ativos biológicos e produto agrícola sem mercado ativo e seus reflexos contábeis*. Dissertação de Mestrado apresentado à PUC/SP. São Paulo.
- Ribeiro Filho, J. F., Lopes, J., Pederneiras, M. (org.). (2009). *Estudando Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Ross, S. A., [et al]. (2013). *Fundamentos de administração financeira [recurso eletrônico]*. Tradução: Leonardo Zilio, Rafaela Guimarães Barbosa. 9ª edição. Dados eletrônicos. Porto Alegre: AMGH.
- Salotti, B. M., Murcia, F. D., Carvalho, N., & Flores, E. (coord.). (2015). *IFRS no Brasil: temas abordados por meio de casos reais*. São Paulo: Atlas.
- Santos, E. S. (1998). Objetividade x Relevância: o que o modelo contábil deseja espelhar? *Caderno de Estudos, FIPECAFI*, (10), n.18, p. 1 – 16. São Paulo. Maio/agosto.
- Santos, J. L., Schimidt, P., & Machado, P. N. (2005). *Fundamentos da teoria da contabilidade* (v.6). São Paulo: Atlas.
- Santos, O. M., & Silva, P. D. A. (2014). *Perspectivas sobre o IFRS 6 (CPC 34) – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais*. VIII Congresso Anpcont. Rio de Janeiro, 17 a 20 de agosto de 2014.
- Schuetze, W. P. (2001). What Are Assets and Liabilities? Where Is True North? (Accounting That my Sister Would Understand). *Abacus* (37), n. 1, p. 1 – 25.
- Serviço Florestal Brasileiro. (2013). *Florestas do Brasil em resumo - 2013: dados de 2007-2012*. Brasília: SFB. Disponível em <http://www.florestal.gov.br/publicacoes/tecnico-cientifico/florestas-do-brasil-em-resumo-2013>
- Silva, L. I. S. (2008). Contabilidade: objeto, objetivos e funções. *Revista Sitientibus* (38), p. 79 – 101. Feira de Santana. Jan/jun.
- Simoni, F. J., & Hoeflich, V. A. (2006) Avaliação de risco em investimentos florestais. *Boletim de Pesquisa Florestal Embrapa* (52), p. 79-92, jan./jun.
- Sistema Nacional de Informações Florestais – SNIF. (2016). *Boletim SNIF 2016* (2), edição 2. Disponível em <http://www.florestal.gov.br/documentos/publicacoes/2230-boletim-snif-producao-florestal-2016/file>
- Vale S/A. (2016). Demonstrações Financeiras 31 de Dezembro de 2016. Disponível em http://www.vale.com/PT/investors/information-market/financial-statements/FinancialStatementsDocs/2016%204Q%20ITR%20BRL_p.pdf
- Vatter, W. J. (1963). Postulates and Principles. *Journal of Accounting Research* (1), Nº. 2, pp. 179 - 197.

Apêndice

Modelo de Elaboração de Política Contábil

Política Contábil: Reconhecimento contábil do ativo biológico nas operações em florestas nativas, por meio de manejo florestal sustentável.

Empresa: Agrocortex Florestas do Brasil S/A e suas controladas

A administração, no uso das atribuições definidas pela norma contábil CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, em seu item 10, determina que:

Na ausência de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação que se aplique especificamente a uma transação, outro evento ou condição, a administração exercerá seu julgamento no desenvolvimento e na aplicação de política contábil que resulte em informação que seja:

- (a) relevante para a tomada de decisão econômica por parte dos usuários; e*
- (b) confiável, de tal modo que as demonstrações contábeis:*
 - (i) representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;*
 - (ii) reflitam a essência econômica de transações, outros eventos e condições e, não, meramente a forma legal;*
 - (iii) sejam neutras, isto é, que estejam isentas de viés;*
 - (iv) sejam prudentes; e*
 - (v) sejam completas em todos os aspectos materiais.*

Considerando os parâmetros estabelecidos no CPC 23/IAS 8, em seu item 11, destaca que:

Ao exercer os julgamentos descritos no item 10, a Administração deve consultar e considerar a aplicabilidade das seguintes fontes por ordem decrescente:

- (a) os requisitos e a orientação dos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações que tratem de assuntos semelhantes e relacionados; e*
- (b) as definições, os critérios de reconhecimento e os conceitos de mensuração para ativos, passivos, receitas e despesas contidos na Estrutura Conceitual.*

A administração informa que não teve ciência, até a presente data, de operações semelhantes para adotar normas e procedimentos contábeis por analogia, bem como, outras posições técnicas emitidas por órgãos que adotam estrutura conceitual semelhante à do CPC.

Diante do exposto, a administração estabelece a presente política contábil, com base em seu julgamento, e faz saber:

1. Situação-problema

A empresa explora uma floresta nativa, situada na região da Amazônia legal, por meio do manejo florestal sustentável, e suas operações de extração florestal não estão contempladas pelo escopo da norma contábil CPC 29 Ativo Biológico e Produto Agrícola, que está correlacionada com a norma internacional de contabilidade IAS 41 – *Agriculture*.

2. Finalidade

A administração da empresa fixará uma política contábil, com base em julgamento, para que seja efetuado o reconhecimento contábil das suas operações nas demonstrações contábeis.

3. Alcance

Essa política contábil deve ser aplicada exclusivamente nas operações internas da empresa Agroctx Florestas do Brasil e suas controladas.

4. Objetivo

Definir premissas, com base em julgamento dos administradores da empresa, que orientem o reconhecimento contábil das operações da empresa, a fim de estabelecer normas e procedimentos que resulte em demonstrações contábeis de conteúdo relevante, informativo e que representem fidedignamente a realidade econômica da empresa.

5. Reconhecimento contábil

A administração julga essencial que o ativo biológico, oriundo de sua atividade de exploração em florestas nativas - por meio de manejo florestal sustentável, seja reconhecido contabilmente em suas demonstrações contábeis. Para isso, adota as seguintes premissas e bases para esse julgamento, destacadas nos itens 5.1 e 5.2, onde apresenta maiores detalhes, inclusive com questões técnicas da engenharia florestal:

5.1 Aspectos técnicos (engenharia florestal)

a) *Transformação biológica*: O processo de transformação biológica em uma floresta nativa ocorre por meio das etapas de implantação, crescimento, degeneração e procriação;

Etapas	Floresta Plantada	Floresta Nativa
- Implantação	✓ Artificial (plantio)	✓ Natural (regeneração)
- Crescimento	✓ Inventário ✓ Desbaste, poda e adubação (ações para favorecer o crescimento da árvore e a forma do tronco)	✓ Inventário ✓ Tratamentos silviculturais (corte de cipós e árvores sem interesse comercial, para favorecer árvores de interesse comercial)
- Degeneração	✓ Colheita em área total (zera o "capital natural" daquela floresta)	✓ Colheita seletiva (mantém estoque em diversas fases de desenvolvimento - mudas, jovens, árvores passíveis de corte e árvores velhas/ocas)
- Procriação	✓ Artificial (produção em viveiros) ✓ Fora da floresta ("ex situ")	✓ Natural (árvores remanescentes produzem mudas) ✓ Dentro da floresta ("in situ")

b) *Gerenciamento da transformação biológica*: O processo de gerenciamento da transformação biológica ocorre pelo monitoramento de cada uma das etapas citadas no item a, garantindo o controle, acompanhamento e razoável segurança durante todo o processo;

A tabela acima foi elaborado, com auxílio dos engenheiros florestais, para demonstrar que o processo e gerenciamento da transformação biológica ocorrem tanto na floresta plantada, como na floresta nativa, com isso, não deve-se ter tratamentos diferentes.

5.2 Aspectos contábeis

a) *CPC 29 Ativo Biológico e Produto Agrícola*: a norma contábil não traz uma abordagem clara sobre o tratamento contábil aplicado às operações em florestas nativas, deixando algumas lacunas no entendimento sobre o reconhecimento contábil nessas situações. Ademais, a referida norma contábil, após análise minuciosa, apresenta apenas exemplos em florestas plantadas, o

que pode induzir à interpretações equivocadas sobre as operações em florestas nativas. Diante disso, a administração considerou a elaboração dessa política contábil.

b) *Teoria da Contabilidade*: A teoria da contabilidade dispõe de um conjunto de conhecimentos, ensinamentos e procedimentos sobre a contabilidade, entre eles, define o objetivo da contabilidade, que, em linhas gerais, é produzir informações confiáveis e relevantes para auxiliar os seus usuários no processo de tomada de decisões.

A administração entende que a ausência do ativo biológico em suas demonstrações contábeis, (i) causa uma afronta à teoria da contabilidade, uma vez que não atinge o objetivo da contabilidade, (ii) os investidores não compreendem a correta alocação de seus recursos, (iii) os credores não fornecem créditos e financiamentos, pois o ativo biológico poderia ser usado como garantia, entre outros.

6. Mensuração

O ativo biológico, objeto dessa política contábil, deverá ser mensurado ao valor justo, tanto no reconhecimento inicial, bem como, nas suas respectivas variações, conforme as orientações que constam no CPC 29, em seu item 13.

7. Divulgação

Para fins de divulgação das demonstrações contábeis, essa política contábil seguirá as orientações constantes no CPC 29 e no CPC 26.

Para fins de divulgação interna, essa política contábil deve ser divulgada para todas as áreas da empresa, bem como, ficar disponível para eventuais consultas por empresas de auditoria, órgãos fiscalizadores e demais interessados.

Política contábil elaborada para o exercício de 2017, devendo ser periodicamente revisada pela administração.

Anexos

Anexo I – Autorização para divulgação das demonstrações contábeis da empresa Agroctx Florestas do Brasil S/A e suas controladas.

São Paulo, 27 de Abril de 2017.

Ref. Solicitação de autorização para divulgar o nome da empresa Agroctx Florestas do Brasil S/A e suas subsidiárias em pesquisa acadêmica.

Prezado Senhor Bernardo de Deus Pinheiro
CFO

Atualmente sou aluno regular do Curso de Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças da Faculdade Fipecafi e, também, fui funcionário da subsidiária Agroctx Madeiras do Acre Agroflorestal Ltda, na qual atuava na área de controladoria, sob a sua gestão.

Para fins de obtenção do título de Mestre Profissional em Controladoria e Finanças, encontro-me em fase de desenvolvimento da dissertação que possui como objetivo o Reconhecimento contábil das operações realizadas em florestas nativas por meio do plano de manejo florestal sustentável.

De forma a concluir a referida pesquisa e apresentá-la à banca examinadora, venho lhe solicitar autorização para coletar dados e divulgar o nome da empresa Agroctx Florestas do Brasil S/A e suas subsidiárias, na dissertação do mestrado, assim como nos artigos que poderão ser publicados posteriormente. Ressalto que as informações obtidas junto aos gestores da Agroctx Florestas do Brasil S/A e suas subsidiárias, serão tratadas estatisticamente, se necessário, e utilizadas exclusivamente para fins acadêmicos.

Por fim, entendo que os resultados da dissertação do mestrado por mim desenvolvida podem contribuir para que a empresa efetue o reconhecimento contábil do ativo biológico e tenha suas operações refletidas adequadamente nas demonstrações contábeis. Assim sendo, conto com sua preciosa ajuda, a qual agradeço antecipadamente.

Atenciosamente,

Phillemon Telêmaco da Graça
Mestrando em Controladoria e Finanças
Faculdade Fipecafi
E-mai: phillemon.graca@fipecafi.edu.br ou phillemon.graca@gmail.com
Telefone: 11. 98591-8719

Orientadora: Profa. Dra. Marta Cristina Pelucio Grecco

(X) Deferido () Indeferido

Agroctx Madeiras do Acre Agroflorestal Ltda
Bernardo de Deus Vieira Paisana Salvador Pinheiro
CFO

Bernardo de Deus Pinheiro
Diretor
CPF 235.157.178-97

CPF 235.157.178-97
Diretor

Bernardo de Deus Pinheiro

OFICIAL DE REG. CIVIL DAS PES. NAT. 9.º SUBDISTRITO VILA MARIANA - SP
 Bel. João Baptista Martelletto - Oficial
 PRAÇA OSWALDO CRUZ, 39 - PARAÍSO - CEP: 04004-070 - TEL: 3059-2211 / 3885-3469

Reconheço por semelhança a firma sem valor econômico de: (1)
 BERNARDO DE DEUS VIEIRA PAISANA SALVADOR, INHEIRO, e dou fé.
 São Paulo, 27 de abril de 2017, - 15:56:16
 Em testemunho da verdade, [1994715115561600297348-006408]
 LIDIANE DOS ANJOS - Escrevente
 Vir: R\$ R\$ 6,00 G: 093/2017 Selo: 1031AA-849317



Anexo II – Balanço Patrimonial da empresa Agro cortex Florestas Brasil S/A e suas controladas

Agro cortex Florestas do Brasil Participações S.A.

Balanço patrimonial em 31 de dezembro
(Em reais - R\$)

Ativo	Nota	Controladora		Consolidado	
		2015	2014	2015	2014
Circulante					
Caixa e equivalentes de caixa	6	915	5.576	77.164	82.718
Aplicações financeiras	6	932.933	3.302.279	1.679.147	17.846.198
Estoques	8			33.365.238	8.478.327
Impostos a recuperar	9	331.956	288.876	3.297.276	2.453.165
Instrumento Financeiro Derivativo	7			3.442.221	
Despesas antecipadas		6.147		114.261	32.526
Adiantamentos a fornecedores		7.461	22.542	1.274.411	2.340.008
		1.279.412	3.599.273	43.249.718	31.232.942
Não Circulante					
Mútuo a receber	10	18.944.144	278.753	602.406	3.107.010
Investimentos	11	111.368.545	93.173.970	123.810.276	123.853.068
Instrumento Financeiro Derivativo	7			82.092.974	
Imobilizado	12	3.188	3.578	61.410.218	33.525.695
Intangível	13	160.305	175.600	2.332.873	716.610
		130.476.192	93.631.901	270.248.747	161.202.383
Total do ativo		131.755.604	97.231.174	313.498.465	192.435.325
		Controladora		Consolidado	
		2015	2014	2015	2014
Passivo e patrimônio líquido					
Circulante					
Fornecedores		255.934	158.140	1.689.316	1.013.777
Empréstimos	14	2.034.195	1.551.748	2.034.195	1.551.748
Salários e encargos sociais		22.292		500.802	120.290
Impostos e contribuições a recolher		84	19.368	513.784	166.131
Contas a pagar por aquisição de investimento	11			23.093.485	29.103.671
Outras contas a pagar				22.796	4.295
		2.312.505	1.729.256	27.854.378	31.959.912
Não Circulante					
Empréstimos	14	26.713.649		47.384.614	
Contas a pagar por aquisição de investimento	11			135.530.023	64.973.495
		26.713.649		182.914.637	64.973.495
Total do passivo		29.026.154	1.729.256	210.769.015	96.933.407
Patrimônio líquido					
Atribuído aos acionistas da Companhia	15				
Capital social		12.088.206	600.000	12.088.206	600.000
Reserva de capital		101.775.500	101.775.500	101.775.500	101.775.500
Prejuízos acumulados		(11.134.256)	(6.873.582)	(11.134.256)	(6.873.582)
		102.729.450	95.501.918	102.729.450	95.501.918
Total do passivo e do patrimônio líquido		131.755.604	97.231.174	313.498.465	192.435.325

Anexo III – Nota explicativa da empresa Agro cortex Florestas do Brasil S/A referente ao não reconhecimento do ativo biológico das demonstrações contábeis

Agro cortex Florestas do Brasil Participações S.A.

Notas explicativas da administração às demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2015
Em reais, exceto quando indicado de outra forma

Está previsto em 2016 um aumento de capital na controladora AFB no montante estimado e ainda sob discussão de R\$ 20.000.000,00 com emissão de novas ações e anuência do Sr. Rui Ribeiro. Em 29 de junho de 2016 o acionista Aprovechamientos Dasocráticos Sostenibles S.L. aportou R\$ 1.845.000,00. A documentação que registra esta operação está em processo de elaboração.

De acordo com a 5ª alteração e consolidação do contrato social da controlada AFT de 29 de janeiro de 2016, os sócios decidiram aumentar o capital social em R\$ 15.000.100,00 mediante a capitalização do crédito devido conforme Instrumento Particular de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital – AFAC, celebrado em 15 de junho de 2015 entre a controlada AFT e a controladora AFB.

Durante o primeiro semestre de 2016, a controladora AFB emprestou a controlada AMA R\$ 5.352.096,00. Tais contratos de mútuo ainda não estão formalizados e não haverá incidência de juros.

Em 30 de junho de 2016, a AMA contratou junto ao Banco Santander um empréstimo de US\$ 421.217, com vencimento de 3 de outubro de 2016.

21 Informação suplementar às demonstrações financeiras – Ativos florestais

Ainda que haja razoável segurança acerca do controle sobre a matéria prima a ser explorada por meio do plano de manejo florestal, segurança está obtida à partir do inventário amostral completo da área sujeita a exploração, que seja provável que benefícios futuros associados ao ativo fluirão para o Grupo e que o valor justo dos ativos em questão possa ser mensurado confiavelmente, as atividades do Grupo não se adequam ao escopo do CPC-29 - Ativo biológico e produto agrícola, e desta forma, esta não fez o reconhecimento do valor justo dos ativos biológicos em suas demonstrações financeiras.

Este entendimento está baseado no fato de que o referido CPC pressupõe atividade agrícola num contexto de gerenciamento da transformação biológica dos ativos. No caso do Grupo, o ativo objeto de exploração (floresta) já foi naturalmente formado e, portanto, suas atividades não compreendem o gerenciamento do processo de crescimento, degeneração, produção e a procriação, que causariam mudanças qualitativas e quantitativas no ativo biológico.

Ainda que não seja passível de reconhecimento nas demonstrações financeiras do Grupo, por não atender aos princípios contábeis e, dessa forma, submeter a trabalhos completos de auditoria, a administração calculou a melhor estimativa de valor justo do ativo biológico em 31 de dezembro de 2015 para fins de informação suplementar, no montante aproximado de R\$ 582 milhões (2014 – R\$ 605 milhões). Este valor justo é determinado de acordo com os preços de mercado da madeira no momento da colheita, menos os custos estimados para venda (calculados com base nos futuros fluxos de caixa estimados antes do imposto de renda). As premissas mais significativas utilizadas nesta determinação de valor justo dos ativos biológicos do Grupo estão relacionadas abaixo.

- Foram determinados os volumes esperados de madeira que podem ser obtidos da floresta por meio do inventário amostral para determinadas unidades de produção anual (“UPAs”), considerando-se as estratégias administrativas atuais e as restrições e imposições do plano de manejo florestal. Este inventário amostral vai sendo complementado por inventários anuais até atingir 100% no período de extração que é de 30 anos, tendo já sido realizado o inventário de 4 UPAs.
- O limite da análise de fluxos de caixa é o período máximo de extração determinado pelo plano de manejo florestal, que é de 30 anos.

Agrocortex Florestas do Brasil Participações S.A.**Notas explicativas da administração às demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2015****Em reais, exceto quando indicado de outra forma**

- . Os custos normais diretos estimados para a colheita de madeira são deduzidos no cálculo dos fluxos de caixa líquidos.
- . As avaliações pressupõem que todos os ativos biológicos serão bem administrados no futuro, de acordo com as melhores práticas da indústria.
- . Taxas de desconto antes do imposto de 16,68% ao ano são aplicadas aos fluxos de caixa estimados. A taxa de desconto leva em consideração o risco associado aos futuros fluxos de caixa relacionados ao projeto e são baseadas nos cálculos de custo de capital segundo os padrões da indústria.
- . Sazonalidade normal de chuvas para a região com base em médias históricas (premissa de alto risco, mitigada pela execução de safras em 80% do período seco).
- . Existe um mercado ativo para a madeira a ser colhida. A existência de um observatório de preços como o *International Tropical Timber Organization* ("ITTO") e de pedidos de compra já recebidos pela Companhia é espelho disso.
- . Alto nível de comprometimento da administração com o investimento na extração sustentável dos ativos biológicos.
- . Preços de venda esperados no futuro, cuja base, para todos os ativos biológicos, é o divulgado pelo ITTO, corrigidos pela inflação.
- . Futuras despesas de venda estimadas, tais como custos de mão de obra, embalagem e processamento, são baseados na melhor estimativa de custos associados, corrigida pela inflação.