



Entre a Norma e a Prática: A Divulgação de Ativos Biológicos nos Estados e no Distrito Federal

Igor do Carmo de Almeida
Dr. César Augusto Tibúrcio Silva
Universidade de Brasília - UnB
igorcalmeida98@gmail.com
cesaraugustotiburciosilva@gmail.com

Resumo

Este artigo analisa a divulgação de ativos biológicos nas demonstrações contábeis dos Estados brasileiros e do Distrito Federal, conforme a NBC TSP 26 e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Trata-se de uma pesquisa descritiva e documental, de caráter censitário, que examinou balanços patrimoniais e notas explicativas dos entes federativos. Para avaliar a conformidade, foi elaborado o Índice de Conformidade de Divulgação de Ativos Biológicos (ICDAB), composto por critérios como existência de contas específicas, menção em notas explicativas, métodos de mensuração e detalhamento de ganhos e perdas. Os resultados revelaram ausência completa de divulgação em todos os entes, confirmando a distância entre norma e prática. Tal omissão pode ser interpretada à luz da teoria institucional, em especial pelos mecanismos de isomorfismo coercitivo e mimético, que explicam a conformidade simbólica e a reprodução do comportamento de não evidenciar tais ativos. O estudo contribui ao mostrar que, mesmo em um país com forte vocação agropecuária e ambiental, a contabilidade pública ainda não incorpora ativos de natureza coletiva. Como implicação prática, os achados reforçam a necessidade de maior atuação dos órgãos de controle, investimentos em capacitação técnica e discussão de novos modelos de reporte que deem visibilidade a ativos biológicos, fortalecendo a *accountability* democrática.

Linha temática: Contabilidade e Finanças Públicas e Terceiro Setor

Palavras-Chave: Ativos biológicos; Contabilidade pública; Divulgação; *Accountability*.



1. Introdução

A contabilidade pública brasileira tem avançado, nas últimas décadas, em direção a uma maior transparência e alinhamento às normas internacionais, sobretudo a partir da edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2025) e da adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). Essas iniciativas reforçam o princípio da *accountability* e buscam aproximar o país das práticas constantes nas *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, promovendo maior comparabilidade e fidedignidade das informações financeiras divulgadas pelos entes federativos.

Entre os diversos elementos patrimoniais previstos nas normas, os ativos biológicos se destacam pela sua relevância econômica, social e ambiental. No setor público são definidos como plantas e animais vivos controlados por uma entidade pública e vinculados à produção agrícola, reflorestamento ou preservação ambiental (NBC TSP 26; CPC 29), esses ativos deveriam representar parcela significativa do patrimônio em regiões com forte atividade agropecuária e florestal. Além disso, possuem impacto direto na formulação de políticas públicas relacionadas ao meio ambiente, à segurança alimentar e ao desenvolvimento sustentável, aspectos que ampliam sua importância para a transparência da gestão patrimonial (Argilés, García-Blandón & Monllau, 2011; Argilés, Aliberch & Blandón, 2012).

Apesar da relevância normativa e prática, observa-se um hiato entre as exigências legais e a realidade das demonstrações financeiras divulgadas pelos entes da Federação. Pesquisas preliminares e análises documentais indicam que muitos Estados e o Distrito Federal não evidenciam ativos biológicos em seus balanços, seja por ausência de mensuração, falta de controle patrimonial adequado ou mesmo por uma escolha deliberada de não publicação dessa informação (Figueira & Ribeiro, 2015; Oliveira & Silva, 2023). Essa lacuna tende a fragilizar a qualidade da informação contábil, comprometendo a comparabilidade entre entes e limita a utilidade da informação para gestores, órgãos de controle e sociedade. Isso termina por refletir uma prática também observada em outros países na adoção parcial ou simbólica das IPSAS.

A Teoria Institucional oferece um referencial interpretativo para compreender esse fenômeno. De acordo com DiMaggio e Powell (1983), organizações públicas tendem a se homogeneizar em resposta a pressões coercitivas, normativas e miméticas, mas nem sempre internalizam de forma efetiva as normas exigidas. No caso brasileiro, a obrigatoriedade de aplicar o MCASP e as NBC TSP impõe um isomorfismo coercitivo; entretanto, a ausência censitária de divulgação de ativos biológicos, conforme será relatado nesse artigo, sugere que a conformidade é frequentemente apenas simbólica, reforçada por isomorfismos miméticos que perpetuam a prática de não evidenciar tais ativos.

Nesse contexto, este estudo tem como objetivo analisar a divulgação de ativos biológicos nas demonstrações financeiras dos Estados brasileiros e do Distrito Federal, buscando identificar o grau de conformidade com as normas vigentes e evidenciar a ausência de publicação desses ativos. A pesquisa pretende responder à seguinte questão: os entes federativos estão cumprindo a exigência de divulgação dos ativos biológicos?

A pesquisa está estruturada da seguinte forma. A seguir, apresenta-se a Revisão da Literatura, que discute o enquadramento normativo dos ativos biológicos, os principais achados empíricos nacionais e internacionais e o suporte teórico adotado, com destaque para a Teoria Institucional.

Na sequência, a Metodologia descreve o delineamento da pesquisa, o universo analisado, os procedimentos de coleta e tratamento dos dados e a construção do Índice de Conformidade de Divulgação de Ativos Biológicos (ICDAB). Posteriormente, a seção de Discussão dos Resultados interpreta os achados empíricos à luz da literatura e das teorias que explicam o comportamento institucional dos entes públicos. Por fim, a Conclusão sintetiza as



principais evidências, aponta as limitações do estudo e sugere caminhos para pesquisas futuras, especialmente voltadas à ampliação da transparência e da *accountability* na contabilidade pública.

2. Revisão da Literatura

A literatura sobre ativos biológicos no setor público envolve diferentes dimensões que merecem destaque. Em primeiro lugar, as normas contábeis nacionais e internacionais estabelecem critérios para reconhecimento, mensuração e divulgação desses ativos. Em seguida, estudos empíricos, tanto no Brasil quanto no exterior, têm analisado os desafios e limitações de sua aplicação prática. Por fim, teorias organizacionais, especialmente a teoria institucional, oferecem arcabouço para compreender as razões pelas quais, mesmo diante de normativos claros, a prática de divulgação se mostra incipiente ou inexistente. Essas três dimensões estruturam a presente revisão da literatura.

2.1 Ativos biológicos e normatização contábil

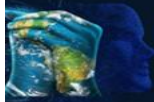
Os ativos biológicos constituem uma categoria patrimonial de natureza singular na contabilidade, definidos pelas normas como animais e plantas vivos. A NBC TSP 26 (CFC, 2021), aplicável ao setor público, estabelece que “ativo biológico é o animal ou a planta, vivos” e que sua transformação biológica resulta na obtenção de produtos agrícolas. De forma semelhante, no setor privado, o CPC 29 (CPC, 2009), convergente à IPSAS 27, conceitua ativos biológicos como animais e plantas vivos controlados por uma entidade, reforçando que seu reconhecimento depende de probabilidade de benefícios econômicos futuros e de mensuração confiável.

As normas convergentes exigem que os ativos biológicos sejam mensurados, preferencialmente, pelo valor justo líquido das despesas de venda, salvo nos casos em que não exista base confiável para essa avaliação. Nesses casos, admite-se o uso do custo histórico como critério alternativo. Tanto a NBC TSP 26 quanto o CPC 29 preveem que as demonstrações contábeis devem divulgar informações detalhadas sobre a natureza dos ativos, os métodos de mensuração utilizados, a conciliação das variações no período e a distinção entre ativos maduros e imaturos. Essa exigência de transparência está diretamente relacionada ao princípio da *accountability*, que reforça o dever das entidades públicas de evidenciar integralmente seus recursos patrimoniais.

2.2 Evidências empíricas

A literatura aponta que a aplicação prática dessas normas enfrenta diversos obstáculos. Estudos internacionais (Argilés, García-Blandón & Monllau, 2011; Argilés, Aliberch & Blandón, 2012) mostram que a adoção do valor justo gera maior transparência, mas também maior volatilidade e custos de mensuração. Em países europeus, pesquisas revelaram resistência de empresas agrícolas à IAS 41, pela dificuldade de estimar valores de mercado em contextos com pouca liquidez (Rech, Müller & Oliveira, 2006). No Brasil, investigações nacionais confirmam que a divulgação ainda é limitada e heterogênea. Figueira e Ribeiro (2015) identificaram falhas de detalhamento nas notas explicativas, enquanto Nogueira e Pires (2017) evidenciaram que porte, governança e auditoria externa são determinantes da conformidade. Mais recentemente, Oliveira e Silva (2023) destacaram que, embora a adesão às normas tenha avançado, a qualidade das informações publicadas permanece insuficiente.

No setor público, os desafios são ainda mais acentuados. Embora a NBC TSP 26 discipline especificamente a mensuração e divulgação de ativos biológicos, evidências



empíricas apresentadas a seguir apontam que tais ativos raramente aparecem nas demonstrações contábeis de Estados e municípios. Esse silêncio contábil pode ser compreendido tanto como reflexo da dificuldade técnica e operacional de mensuração, quanto como resultado de um processo institucional de cumprimento apenas formal das normas. Assim, a discussão sobre ativos biológicos no setor público não se limita à questão conceitual, mas envolve também os debates teóricos sobre legitimidade, conformidade regulatória e *accountability*.

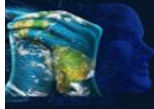
A literatura de contabilidade pública destaca que a transparência e a evidenciação de informações patrimoniais são elementos centrais para a *accountability* democrática. No Brasil, a busca por maior qualidade da informação contábil intensificou-se com a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) e com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), ambos alinhados às recomendações da *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB).

Dentro desse contexto normativo, a NBC TSP 26, convergente à IPSAS 27, dispõe sobre a mensuração e a divulgação de ativos biológicos e produtos agrícolas no setor público. A norma exige que tais ativos sejam reconhecidos quando há probabilidade de benefícios econômicos ou serviços potenciais futuros e quando seu valor justo pode ser mensurado com confiabilidade. Além disso, recomenda a divulgação em notas explicativas, incluindo políticas contábeis adotadas, métodos de mensuração, riscos relacionados e mudanças no valor contábil.

A literatura internacional também evidencia que a divulgação no setor público enfrenta barreiras institucionais, políticas e sociais que vão além da mera existência de normas. Navarro-Galera, Ruiz-Lozano e Tirado-Valencia (2019), ao investigarem a divulgação de capital intelectual por governos locais espanhóis, identificaram que fatores como *accountability*, legitimidade, relação com stakeholders e assimetrias de agência condicionam o nível de transparência observado. Os autores aplicam um arcabouço teórico plural — incluindo as teorias da legitimidade, da agência, dos stakeholders e da *accountability* — para explicar por que, mesmo diante de pressões por maior transparência, os governos tendem a divulgar seletivamente as informações. Essa constatação reforça a pertinência de aplicar tais teorias ao contexto brasileiro, uma vez que a ausência de divulgação dos ativos pode ser compreendida como resultado de dinâmicas semelhantes, em que fatores institucionais e políticos prevalecem sobre a aderência plena às normas contábeis.

A literatura sobre contabilidade governamental demonstra que os avanços teóricos na área ainda são fragmentados e carecem de maior consolidação. Chan (2003) destaca que, ao contrário da contabilidade empresarial, a contabilidade pública não possui uma teoria positiva robusta, estando marcada por abordagens normativas que prescrevem o que deveria ser feito, mas sem explicar adequadamente as práticas observadas. O autor ressalta que teorias como agência, stakeholders e incentivos políticos oferecem caminhos importantes para compreender o comportamento dos entes públicos diante da divulgação ou omissão de informações. Essa reflexão é particularmente relevante para a presente pesquisa, uma vez que os resultados apurados podem ser interpretados não apenas como falha técnica ou operacional, mas como um reflexo das limitações teóricas e institucionais históricas da contabilidade governamental. Assim, a perspectiva de Chan (2003) contribui para sustentar a análise da omissão de *disclosure* como parte de um desafio mais amplo de alinhamento entre normas, práticas e *accountability* democrática.

A literatura especializada também aponta críticas à aplicação direta de normas contábeis empresariais ao setor público. Barton (2005) argumenta que há um descompasso entre os objetivos de prestação de contas dos governos e os princípios que regem a contabilidade corporativa. Enquanto no setor privado os padrões contábeis buscam atender principalmente investidores e credores, no setor público a finalidade central é a *accountability* perante cidadãos e parlamentos, com foco na gestão eficiente e transparente dos recursos públicos. Nesse sentido, a simples transposição de conceitos privados — como os de ativo e passivo — ignora a



existência de elementos patrimoniais específicos do setor público, incluindo ativos ambientais, culturais e biológicos. Assim, a crítica de Barton reforça a necessidade de repensar as normas aplicáveis, de modo que contemplem adequadamente a natureza pública e coletiva desses ativos, o que fundamenta a análise da ausência de divulgação dos ativos biológicos pelos entes federativos brasileiros.

A *accountability* constitui um dos pilares fundamentais da contabilidade pública, mas seu conceito tem sido objeto de disputas e ressignificações ao longo do tempo. Newberry (2015) argumenta que, no contexto da adoção das normas internacionais de contabilidade (IFRS) pelo setor público australiano, houve uma reconfiguração do sentido de *accountability*, que passou a ser moldado pela lógica dos mercados de capitais. Essa mudança implicou a priorização de informações financeiras alinhadas ao modelo corporativo, em detrimento de dados voltados à responsabilização democrática perante cidadãos e parlamentos. Tal perspectiva é relevante para este estudo, pois evidencia que a simples importação de normas do setor privado para o setor público pode comprometer a essência da *accountability* pública, reduzindo a transparência sobre ativos de natureza coletiva, como os biológicos, e deslocando o foco da prestação de contas do interesse social para a lógica financeira.

O debate internacional sobre novas formas de reporte no setor público reforça a necessidade de ampliar a divulgação de informações não financeiras e ambientais. Cohen e Karatzimas (2015) propõem o conceito de *Integrated Popular Reporting* (IPR), que combina os princípios do *Integrated Reporting* (IR) e do *Popular Reporting* (PR) com o objetivo de tornar os relatórios públicos mais acessíveis, compreensíveis e abrangentes para os cidadãos. Enquanto o IR busca integrar dimensões financeiras e não financeiras — incluindo capital natural e social —, o PR privilegia a comunicação simplificada e transparente. A proposta do IPR, portanto, reconhece a centralidade da *accountability* democrática e defende a inclusão de ativos e informações tradicionalmente negligenciados, como os ambientais e biológicos, em formatos que facilitem sua apropriação social.

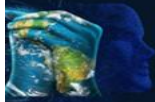
2.3 Teoria institucional e o *accountability* no setor público

A teoria institucional oferece um arcabouço robusto para compreender a ausência de divulgação dos ativos biológicos no setor público brasileiro. Segundo DiMaggio e Powell (1983), organizações tendem a se homogeneizar por meio de três formas de isomorfismo: coercitivo, mimético e normativo.

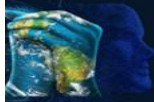
No contexto dos entes federativos, destaca-se o isomorfismo coercitivo, oriundo das pressões legais e regulatórias, que impõe a adoção de normas como a NBC TSP 26. No entanto, observa-se que essa coerção resulta, muitas vezes, em conformidade apenas formal, sem implementação efetiva da mensuração e divulgação exigidas.

De forma complementar, o isomorfismo mimético também se mostra relevante: diante da incerteza e da complexidade técnica de mensurar ativos biológicos, os entes tendem a reproduzir o comportamento de outros que igualmente não os divulgam, reforçando um ciclo de omissão coletiva.

A teoria institucional fornece um enquadramento relevante para compreender por que determinadas práticas normativas não são plenamente incorporadas na contabilidade pública. Modell (2009), ao revisar a literatura sobre mensuração e gestão de desempenho no setor público, demonstra que muitas organizações adotam práticas de forma simbólica, em resposta a pressões institucionais externas, sem necessariamente integrá-las às rotinas técnicas. Esse fenômeno, conhecido como *decoupling*, ajuda a explicar a ausência censitária de divulgação dos ativos biológicos nas demonstrações contábeis dos Estados e do Distrito Federal, mesmo diante da obrigatoriedade prevista no MCASP e nas NBC TSP.



A lógica institucional dominante parece privilegiar a conformidade formal mínima necessária para manter legitimidade, em detrimento da plena aderência às normas. Nesse sentido, o arcabouço proposto por Modell contribui para interpretar a não publicação dos ativos biológicos como resultado de tensões entre exigências normativas e limitações práticas e políticas que caracterizam o setor público brasileiro.



3. Metodologia

A metodologia adotada neste estudo foi estruturada de forma a garantir rigor científico e permitir a análise sistemática da divulgação de ativos biológicos nos entes federativos brasileiros. Considerando a relevância do tema e a lacuna identificada na literatura, buscou-se construir um procedimento que possibilitasse tanto a observação da prática contábil quanto a mensuração do grau de conformidade com as normas vigentes. Para isso, definiu-se o universo da pesquisa, as fontes de dados, as categorias de análise e o índice de conformidade utilizado, bem como os procedimentos de tratamento das informações e as limitações reconhecidas.

3.1 Natureza e abordagem da pesquisa

Trata-se de uma pesquisa de caráter descritivo e documental, com abordagem qualitativa-quantitativa. É descritiva porque busca mapear a realidade da evidenciação dos ativos biológicos nos entes da Federação, sem interferir nesse processo, e documental porque se baseia em informações extraídas diretamente das demonstrações financeiras publicadas nos portais oficiais de transparência e prestação de contas.

A escolha dos Estados e do Distrito Federal como objeto de estudo justifica-se pela relevância que esses entes possuem na consolidação das contas públicas nacionais e pela obrigatoriedade legal de evidenciação patrimonial conforme previsto no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP).

3.2 Universo e coleta de dados

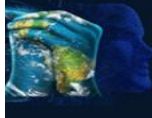
O universo da pesquisa compreende os 26 Estados da Federação mais o Distrito Federal, totalizando 27 entes.

A coleta de dados foi realizada a partir da consulta aos portais de transparência dos Estados e do Distrito Federal, bem como de relatórios disponibilizados pelos Tribunais de Contas estaduais e pelo Tribunal de Contas do Distrito Federal. Foram analisadas, prioritariamente, as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), incluindo o Balanço Patrimonial e as Notas Explicativas referentes ao exercício mais recente disponível (até o momento da pesquisa). A coleta dos dados ocorreu entre julho e agosto de 2025.

3.3 Categorias de análise

Para o tratamento das informações, a pesquisa realizou um questionário a ser previamente estruturado em categorias específicas para verificar a aderência às normas contábeis vigentes (NBC TSP 26 e MCASP), sendo o questionário aplicado aos responsáveis pela contabilidade dos Estados e do Distrito Federal. Essas categorias compreenderam:

- (i) existência de conta ou linha específica para ativos biológicos no Balanço Patrimonial;
- (ii) menção a ativos biológicos ou produtos agrícolas nas Notas Explicativas;
- (iii) indicação do método de mensuração utilizado (valor justo ou custo histórico);
- (iv) detalhamento dos ganhos e perdas decorrentes da mensuração;
- (v) grau de aderência às exigências de divulgação estabelecidas pela NBC TSP 26.



3.4 Construção do índice

Com base nessas categorias, foi elaborado o Índice de Conformidade de Divulgação de Ativos Biológicos (ICDAB), que buscou mensurar o nível de atendimento dos entes às normas contábeis aplicáveis. O ICDAB atribuiu pontuação binária (0 = não divulgado; 1 = divulgado) a cada critério, permitindo a construção de um índice agregado por ente. A soma das pontuações obtidas foi dividida pelo total de itens previstos, resultando em um valor percentual que representa o nível de conformidade de cada Estado ou do Distrito Federal. Esse procedimento possibilitaria não apenas a verificação da presença ou ausência de divulgação, mas também o grau relativo de aderência em cada caso.

O tratamento dos dados envolveu a sistematização dos resultados em quadro comparativo, bem como a apresentação de estatísticas descritivas do ICDAB. Esse processo permitiu identificar um padrão censitário de ausência de divulgação, já que nenhum ente apresentou conformidade integral com os critérios normativos.

3.5 Tratamento e limitação dos dados

Os resultados foram, em seguida, discutidos à luz da literatura nacional e internacional e da Teoria Institucional (DiMaggio & Powell, 1983), que oferece um enquadramento para compreender o caráter simbólico e isomórfico da não publicação observada.

Sendo assim, a aplicação desse instrumento revelou um padrão censitário de ausência de divulgação, impossibilitando a construção de uma análise estatística detalhada do índice. A falta de evidências consistentes levou a pesquisa a adotar uma abordagem predominantemente qualitativa, destacando não apenas a inexistência de divulgação dos ativos biológicos, mas também as implicações institucionais e normativas desse silêncio contábil. Assim, o estudo avança ao interpretar a omissão como fenômeno relevante em si, inserindo-a no debate internacional sobre a distância entre norma e prática na contabilidade pública e no contexto das teorias de conformidade simbólica e isomorfismo institucional.

4. Discussão dos Resultados

A análise dos dados coletados permitiu identificar um cenário peculiar em relação à divulgação de ativos biológicos pelos entes federativos. Embora o procedimento metodológico tenha sido estruturado para captar diferentes dimensões da conformidade normativa — desde a existência de contas específicas no Balanço Patrimonial até o detalhamento em notas explicativas —, os resultados obtidos revelaram uma ausência completa de informações. Essa constatação, longe de representar apenas uma limitação empírica, constitui um achado relevante que demanda interpretação crítica à luz da literatura nacional e internacional, bem como dos referenciais teóricos que tratam da *accountability* e do comportamento institucional das organizações públicas.

Uma das consequências do resultado encontrado é que foi impossível construir o índice proposto no item 3.4, assim como não foi possível usar técnicas multivariadas de análise para o estudo das observações encontradas. Mesmo diante da ausência de informações, os autores do estudo entendem que o não resultado é um importante resultado, que merece uma reflexão e considerações críticas.

4.1 Padrão censitário de ausência de divulgação



A análise das demonstrações contábeis dos 26 Estados e do Distrito Federal evidenciou a ausência completa de divulgação de ativos biológicos. Nenhum dos entes apresentou contas específicas no Balanço Patrimonial ou menções em notas explicativas relacionadas a esse grupo patrimonial, tampouco registrou informações sobre métodos de mensuração ou ganhos e perdas decorrentes da variação de valor. O Índice de Conformidade de Divulgação de Ativos Biológicos (ICDAB), elaborado para sistematizar os resultados, resultou em valor nulo em todos os casos. Esse resultado, embora represente um “vazio informacional”, constitui um achado relevante: revela não apenas a inexistência de evidenciação formal, mas um comportamento homogêneo que merece interpretação crítica.

Além disso, o padrão censitário indica que o problema não está restrito a limitações pontuais ou dificuldades técnicas de um ou outro ente, mas reflete uma característica estrutural da contabilidade pública brasileira. A ausência de divulgação desses ativos contrasta com a importância econômica e social da atividade agropecuária e ambiental em diversas regiões do país, onde seria esperado que o patrimônio biológico tivesse expressão significativa. Essa contradição entre relevância econômica e invisibilidade contábil sugere que a não divulgação não decorre apenas de critérios de materialidade, mas de um desalinhamento entre normas e práticas institucionais.

4.2 Evidências em diálogo com a literatura nacional e internacional

Os resultados obtidos se alinham a evidências já discutidas em estudos anteriores. No setor privado brasileiro, pesquisas apontaram falhas recorrentes de conformidade, seja pela divulgação parcial ou pela falta de detalhamento das informações sobre ativos biológicos. Figueira e Ribeiro (2015) observaram omissões em notas explicativas, enquanto Nogueira e Pires (2017) identificaram que fatores como porte da empresa, auditoria externa e governança corporativa influenciam a qualidade do *disclosure*. Mais recentemente, Oliveira e Silva (2023) reforçaram que, embora a adesão às normas tenha avançado, a qualidade das informações ainda é insuficiente. Esses achados indicam que a dificuldade de implementação não é exclusiva do setor público, mas parece mais grave e generalizada nesse contexto.

No plano internacional, pesquisas como as de Argilés, García-Blandón e Monllau (2011) e Argilés, Aliberch e Blandón (2012) discutem os impactos da mensuração a valor justo, destacando tanto ganhos em transparência quanto desafios relacionados à volatilidade e à complexidade técnica. Estudos europeus apontaram resistência das empresas agrícolas à IAS 41, sobretudo em mercados pouco líquidos, nos quais a estimativa de valores de mercado é incerta (Rech, Müller & Oliveira, 2006). A comparação evidencia que, enquanto em outros países há pelo menos tentativas de adaptação parcial das normas, no caso brasileiro do setor público o cenário é de inexistência absoluta de divulgação, o que representa um estágio ainda mais crítico.

A literatura sobre contabilidade pública e *accountability* também destaca que a informação contábil deve atender ao interesse coletivo, indo além da simples conformidade formal. Chan (2003) defende que a contabilidade governamental deve ser entendida como instrumento de prestação de contas à sociedade, e não apenas como reprodução de práticas privadas.

4.3 Interpretação teórica: isomorfismo e accountability simbólica

A partir da perspectiva da Teoria Institucional, os resultados podem ser compreendidos como manifestação de isomorfismo coercitivo e mimético (DiMaggio & Powell, 1983). O isomorfismo coercitivo decorre das pressões legais e normativas exercidas pelo MCASP e pela NBC TSP 26, que exigem a divulgação de ativos biológicos. No entanto, a conformidade



observada é apenas formal: os entes reconhecem a existência da norma, mas não a implementam em suas práticas de *disclosure*. O isomorfismo mimético, por sua vez, explica a homogeneidade do comportamento: diante da incerteza técnica e da ausência de incentivos claros, os entes tendem a reproduzir o padrão uns dos outros, consolidando um ciclo de omissão coletiva.

Esse fenômeno pode ser interpretado à luz do conceito de *decoupling* discutido por Modell (2009), no qual as organizações mantêm uma fachada de conformidade simbólica, preservando legitimidade institucional sem efetivamente alterar suas práticas. A omissão de divulgação de ativos biológicos no Brasil ilustra esse processo: a norma existe, mas é neutralizada pela prática da não divulgação, legitimada pelo fato de ser reproduzida por todos os entes.

Críticas como as de Barton (2005) e Newberry (2015) ajudam a reforçar essa leitura. Barton argumenta que a aplicação direta de conceitos contábeis empresariais ao setor público gera um descompasso estrutural, especialmente em relação a ativos de caráter ambiental e social. Newberry, por sua vez, alerta que a convergência com padrões internacionais alinhados ao setor privado pode esvaziar o conceito de *accountability* pública, privilegiando métricas financeiras em detrimento de informações de interesse coletivo. Assim, a ausência de divulgação de ativos biológicos confirma que a contabilidade pública brasileira segue uma lógica de legitimidade formal, mas falha em oferecer informações substantivas para o controle democrático.

Uma olhada em retrospecto do histórico da criação da IAS 41 mostra que algumas das dificuldades apontadas na sua origem ainda hoje geram reflexos, mesmo mais de duas décadas depois

Diante desse cenário, torna-se necessário repensar a forma como as normas são internalizadas pelos entes públicos. Mais do que impor novas regras, é essencial promover mudanças institucionais e culturais que reforcem a importância da transparência patrimonial como valor público e não apenas como obrigação normativa. Isso envolve a atuação coordenada de órgãos normatizadores, Tribunais de Contas e entidades de classe na capacitação técnica de servidores, no desenvolvimento de sistemas contábeis adequados à mensuração de ativos ambientais e na criação de incentivos à divulgação de informações de caráter socioambiental. Essas ações poderiam reduzir o distanciamento entre norma e prática, contribuindo para a efetividade da *accountability* e para o fortalecimento da governança pública no Brasil.

5. Conclusão

O presente estudo analisou, em caráter censitário, a divulgação de ativos biológicos nas demonstrações contábeis dos Estados brasileiros e do Distrito Federal, com base nas exigências da NBC TSP 26 e do MCASP. Os resultados revelaram um quadro de inexistência completa de divulgação, indicando que tais ativos permanecem invisíveis nos relatórios oficiais, apesar de sua relevância econômica, social e ambiental. Esse achado confirma a distância entre o marco normativo e a prática observada na contabilidade pública brasileira.

À luz da literatura revisada, a ausência de divulgação não pode ser atribuída apenas a limitações técnicas ou operacionais, mas deve ser compreendida como fenômeno institucional. O comportamento homogêneo de não evidenciar ativos biológicos reflete a predominância de pressões coercitivas e miméticas, que resultam em conformidade apenas simbólica, conforme discutido pela Teoria Institucional (DiMaggio & Powell, 1983; Modell, 2009). Além disso, críticas à inadequação da transposição de normas privadas para o setor público (Barton, 2005) e ao esvaziamento do conceito de *accountability* (Newberry, 2015) reforçam que a omissão observada compromete a efetividade da transparência contábil e a utilidade social da informação pública.



O estudo contribui para o debate nacional e internacional ao evidenciar que, mesmo em um país com forte vocação agropecuária e ambiental, a contabilidade pública ainda não incorpora práticas de mensuração e divulgação de ativos biológicos. Tal lacuna fragiliza a *accountability* democrática e limita o potencial da informação contábil como instrumento de controle social. Como implicação prática, os resultados sinalizam a necessidade de maior atuação dos órgãos normatizadores e de controle externo, de investimentos em capacitação técnica e de um debate mais amplo sobre formas alternativas de reporte que deem visibilidade a ativos de natureza coletiva, como defendem Cohen e Karatzimas (2015).

Por fim, reconhece-se que a pesquisa possui limitações, especialmente relacionadas à dependência das informações disponibilizadas pelos portais oficiais e à impossibilidade de avaliar a materialidade econômica dos ativos biológicos. Essas limitações, entretanto, não invalidam os resultados, mas apontam caminhos para estudos futuros, que poderão explorar a relação entre a ausência de divulgação e fatores políticos, institucionais ou culturais específicos de cada ente federativo.

Considerando as limitações encontradas e os resultados obtidos, abrem-se diversas possibilidades de investigação. Uma primeira linha envolve analisar a materialidade econômica e ambiental dos ativos biológicos nos entes federativos, a fim de verificar se a ausência de divulgação se deve à irrelevância quantitativa ou a falhas na gestão patrimonial. Outra vertente importante é explorar a percepção de gestores públicos, contadores governamentais e órgãos de controle, de modo a identificar barreiras técnicas, institucionais e políticas à plena adoção da NBC TSP 26.

Além disso, pesquisas comparativas poderiam ampliar o alcance dos achados. Estudos futuros podem incluir municípios e empresas estatais, para verificar se o padrão de omissão se repete em outros níveis da administração pública. Também seria relevante desenvolver análises internacionais, situando o caso brasileiro no contexto da adoção das IPSAS. Finalmente, recomenda-se investigar a viabilidade de novos modelos de reporte, como o *Integrated Popular Reporting* (Cohen & Karatzimas, 2015), que poderiam dar maior visibilidade a ativos ambientais e biológicos e fortalecer a *accountability* democrática.

Agradecimentos

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (CAPES)



6. Referências

- Argilés, J. M., Aliberch, J. T., & Blandón, J. G. (2012). A comparative study of difficulties in accounting preparation and judgment in agriculture using fair value and historical cost. *Accounting Review*, 87(3), 1411-1438.
- Argilés, J. M., García-Blandon, J., & Monllau, T. (2011). Fair value versus historical cost-based valuation for biological assets: Predictability of financial information. *Spanish Journal of Agricultural Research*, 9(2), 238-252.
- Barton, A. (2005). Professional accounting standards and the public sector — a mismatch. *Abacus*, 41(2), 138–158. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2005.00172.x>
- Chan, J. L. (2003). Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards. *Public Money & Management*, 23(1), 13–20. <https://doi.org/10.1111/1467-9302.00336>
- Cohen, S., & Karatzimas, S. (2015). Tracing the future of reporting in the public sector: Introducing integrated popular reporting. *International Journal of Public Sector Management*, 28(6), 449–460. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-11-2014-0150>
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. (2009). *CPC 29 – Ativo biológico e produto agrícola*. Brasília: Comitê de Pronunciamentos Contábeis.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (2021). *Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público – NBC TSP 26: Ativo Biológico e Produto Agrícola*.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160
- Figueira, A., & Ribeiro, T. (2015). A evidenciação de ativos biológicos nas demonstrações contábeis brasileiras: Uma análise das notas explicativas. *Revista Contábil & Finanças*, 26(1), 45-62.
- Modell, S. (2009). Institutional research on performance measurement and management in the public sector accounting literature: A review and assessment. *Financial Accountability & Management*, 25(3), 277–303. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2009.00477.x>
- Navarro-Galera, A., Ruiz-Lozano, M., & Tirado-Valencia, P. (2019). Determinants of online intellectual capital disclosure by Spanish local governments. *Online Information Review*, 43(2), 225–243. <https://doi.org/10.1108/OIR-06-2016-0165>
- Newberry, S. (2015). Public sector accounting: Shifting concepts of accountability. *Public Money & Management*, 35(5), 371–376. <https://doi.org/10.1080/09540962.2015.1061191>
- Nogueira, A., & Pires, C. (2017). Nível de disclosure do CPC 29: Análise dos fatores determinantes nas companhias brasileiras. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 11(2), 88-105.



Oliveira, L. S., & Silva, C. A. T. (2023). Factors influencing biological asset disclosure compliance in Brazilian publicly held companies. *Custos e Agronegócio On line*, 19(1), 424-449.

Rech, I., Müller, L., & Oliveira, P. (2006). IAS 41 and its application in European agricultural companies: A case study of regulatory impact. *European Review of Agricultural Economics*, 33(2), 245-261.

Secretaria do Tesouro Nacional. (2024). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)* (11ª ed.). Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional.