

X CONGRESSO CONTABILIDADE

“RELATO FINANCEIRO E RESPONSABILIDADE SOCIAL”

Lisboa, 24 a 26 de Novembro de 2004

CONHECIMENTO DA IAS 41 *VERSUS* DIMENSÃO DA EMPRESA

Graça Maria do Carmo Azevedo

graca.azevedo@isca.ua.pt

Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Apartado 58

3811-953 Aveiro

Portugal

Tema: Contabilidade e Relato Financeiro

Palavras-chave: Conhecimento da IAS 41, Dimensão, Agricultura

Resumo

Procuramos com este trabalho analisar a influência que a dimensão da empresa tem no conhecimento da IAS 41. Para o efeito, usamos uma amostra de 255 empresas, com aplicação de um modelo com um factor de forma a verificarmos a existência ou não de diferenças significativas no conhecimento e utilização da IAS 41 entre as diferentes classes de dimensão em que as empresas se enquadram.

Os resultados obtidos, mostram-nos que: (i) a dimensão da empresa não afecta a utilização da norma; e (ii) a dimensão da empresa não deve ser tomada como um factor determinante no conhecimento da norma.

Introdução

A actividade agrícola faz parte de um sector com características muito heterogéneas devido à grande diversidade de actividades que aglutina. Toda esta heterogeneidade faz aumentar as pressões existentes com a finalidade de dotar os utentes da informação financeira deste sector, com dados relevantes e fiáveis, que lhes permitam conhecer a real posição financeira e efectuar a avaliação do desempenho das organizações (Góis, 2002).

Os avanços da normalização contabilística levaram à publicação de uma norma internacional do International Accounting Standard Board, IAS 41 sobre agricultura, que vem reforçar ainda mais a importância da normalização deste sector em Portugal, visto estarmos perante um vasto número de pequenas ou micro empresas que não estão em condições de aceitar normas complexas.

O objectivo desta norma é o aperfeiçoamento e a harmonização dos métodos utilizados para o reconhecimento, valorização, apresentação e publicação nos estados financeiros do impacto financeiro nos factos e transacções associadas com as actividades agrícolas (IASB, 1996).

Com a aplicação da IAS 41, vamos utilizar uma base de reconhecimento diferente do custo histórico, ao qual o marco conceptual do IASB é neutral, partindo da presunção de utilização

do critério valorimétrico do Justo Valor para reconhecimento e mensuração dos activos biológicos e produção agrícola.

A Comissão Europeia (2001) prevê, que o mais tardar até 2005, todas as empresas cotadas num mercado regulamentado, bem como as empresas que preparem a sua admissão à negociação, passem a elaborar os seus mapas financeiros consolidados de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade. No entanto, deixou a faculdade aos estados membros para autorizarem ou requererem a aplicação das IAS adoptadas para efeito de elaboração das contas anuais, bem como autorizarem ou requererem a aplicação das mesmas por parte de empresas não cotadas.

Assim, achamos que seria interessante analisar se as empresas agrícolas, mas propriamente as do sector vitivinícola têm conhecimento das referidas normas, mais propriamente da IAS 41 por estar directamente relacionada com este ramo de actividade, pretendendo averiguar se o conhecimento e utilização ou previsão de tal utilização da norma supra referida é influenciada pela dimensão da empresa, analisando se existem diferenças significativas em termos do conhecimento (e utilização) da IAS 41 relativamente à dimensão.

Existem vários estudos que relacionam a dimensão da empresa com a rendibilidade da mesma (Lisboa e Augusto, 2003; Rei, 1992 *in* Lisboa e Augusto, 2003) mas, cujos resultados não concluíram a existência de nenhuma relação significativa entre a dimensão e a rendibilidade das empresas estudadas.

Revisão da Literatura

Foram diversas as tentativas de encontrar um modelo contabilístico para o sector, tanto a nível nacional como internacional, contudo é ao nível do IASB que surge o primeiro normativo internacional relevante e abrangente. Todo este processo teve o seu desenvolvimento acelerado nos últimos sete anos da seguinte forma:

- Em 1996: *Draft Statement of Principles (DSOP)*, onde eram enunciados os assuntos a normalizar, as formas de normalização e as alternativas para tal normalização.

- Em 1999: Exposure Draft E65, com a denominação de Agricultura, foi publicado em Julho de 1999 e submetido à apreciação dos utentes da informação financeira até 31 de janeiro de 2000.
- Em 2001: International Accounting Standard nº 41 “Agriculture”, aprovada em Dezembro de 2000 e com entrada em vigor para as demonstrações financeiras que comecem ou após 1 de Janeiro de 2003.

O IASB encoraja a aplicação da NIC 41 antecipadamente, tendo a empresa que divulgar esse facto. Esta norma tem como âmbito de normalização o tratamento contabilístico, a apresentação das demonstrações financeiras e os aspectos a divulgar nas actividades relacionadas com a agricultura, definindo como limite da sua área de intervenção o processo que culmina com a colheita.

O objectivo da norma é o aperfeiçoamento e harmonização dos métodos empregues para o reconhecimento, valorização e registo nos estados financeiros do impacto financeiro dos acontecimentos e transações associadas com a actividade agrícola (IASC, 1996: 245).

Os activos biológicos são activos controlados por uma empresa como resultado de factos passados e dos quais se esperam benefícios futuros (IASC, 1996: §36). A NIC 41 estabelece que sempre que o Justo Valor de um activo biológico possa ser mensurado com fiabilidade, a empresa deve mensurar no reconhecimento inicial e em cada data de balanço pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda (IASC, 2001: §12).

A NIC 41 define como justo valor (IASC, 2001:§8) a quantia pela qual um activo pode ser trocado, ou liquidado um passivo, entre entidades conhecedoras e dispostas a isso, numa transação ao alcance das mesmas mas em que nenhum relacionamento exista entre elas, isto é, actuando cada uma com independência. Mais uma vez verificamos a semelhança entre esta definição e as definições encontradas noutras normas.

No caso da agricultura a determinação do Justo Valor poder-se-á tornar mais simples se forem organizados grupos de activos biológicos ou produtos agrícolas com características similares, constituindo assim, características diferenciadoras aquando do estabelecimento do preço de mercado.

Os ganhos e perdas provenientes do reconhecimento inicial de um activo biológico ou produto agrícola pelo justo valor menos os custos estimados no ponto-de-venda devem ser incluídos, na demonstração dos resultados, no período contabilístico em que são gerados, assim como, uma alteração do justo valor menos os custos estimados no ponto-de-venda de um activo biológico.

A NIC 41 faz a distinção entre subsídios governamentais condicionais (reconhecidos pela empresa, quando e só quando, todos os requisitos estiveram preenchidos) e incondicionais (reconhecidos como proveito no momento do seu recebimento).

Assim o IASC (2001: §34) na NIC 41 refere que *“um subsídio governamental não condicional que se relacione com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos no ponto-de-venda estimados deve ser reconhecido como rendimento quando, e somente quando, o subsídio governamental se torne recebível”*.

Já no que se refere a subsídios governamentais relacionados com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos no ponto-de-venda estimados for condicional, a NIC (IASB, 2001: § 35) prevê que a empresa reconheça o subsídio governamental como rendimento quando, e somente quando, sejam satisfeitas as condições ligadas ao subsídio governamental.

A NIC 41 estabelece (IASB, 2001: §40) que as empresas *“devem divulgar o ganho agregado ou a perda que surjam durante o período corrente aquando do reconhecimento inicial dos activos biológicos e do produto agrícola e surjam da alteração de justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda dos activos biológicos”*.

A norma também estabelece a apresentação em separado para activos biológicos e não biológicos incluídos nas contas das entidades, o que se vai traduzir no acréscimo de custos de preparação da informação financeira. Além disto, as empresas devem apresentar a quantia escriturada nos seus activos biológicos separadamente na face da sua demonstração de balanço.

Metodologia

Para obtermos os dados pretendidos efectuamos um inquérito às empresas da amostra, tendo sido previamente testado em 12 empresas, de forma a garantir a sua viabilidade, sendo de seguida enviado às restantes empresas.

No tratamento dos dados utilizamos a análise da variância, tendo previamente a preocupação de examinar os pressupostos teóricos subjacente à sua utilização, tais como a homogeneidade das variâncias dos dados contidos na amostra através do teste Krush-Wallis.

Matematicamente, o modelo ANOVA utilizado denomina-se modelo da análise da variância, representado da seguinte forma:

$$Y_{ik} = \mu + \alpha_i + \varepsilon_{k(i)}$$

representando α o factor principal “Dimensão”, com $i = 1, 2, 3, \dots, 7$ para o factor α e $k = 1, 2, 3, \dots, n$ observações por célula. A parcela $\varepsilon_{k(i)}$ representa a parte aleatória do modelo, que se presume seguir uma distribuição normal com média zero e variância constante, sendo μ o efeito comum à totalidade das observações e representando Y_{ik} a observação do critério a analisar.

Através deste modelo vamos averiguar a interacção entre o factor dimensão e o conhecimento e/ou utilização da IAS 41. Assim, iremos proceder à verificação da existência de diferenças significativas do conhecimento e utilização da IAS 41 entre as diferentes classes de dimensão em que as empresas se enquadram. Matematicamente, a hipótese a testar é a seguinte:

$$H_0 = \alpha_i = 0 \quad \text{com } i = 1, 2, 3, \dots, 7$$

O teste **Kruskal-Wallis** revela-se de extrema importância quando não se encontram reunidos os pressupostos da normalidade ou da igualdade das variâncias de forma a verificar a existência de diferenças estatisticamente significativas nos parâmetros de localização central. Este teste baseia-se na soma das ordens dos grupos combinados por ordem crescente e representa uma alternativa não paramétrica à análise da variância (One-way Anova) ou ao teste F (paramétricos) sempre que os pressupostos destas estatísticas paramétricas não se verifiquem na distribuição das variáveis (Pestana e Gageiro, 2003; Johnson e Bhattacharyya, 2001).

Amostra Utilizada

A amostra utilizada neste estudo resultou de um sub-sector da actividade agrícola, mais propriamente do sector vitivinícola, com CAE 15931 (Rev. 2, conforme Decreto-Lei nº 182/93, de 14 de Maio, tendo entrado em vigor, em Portugal, desde 1 de Janeiro de 1994). Esta amostra foi obtida através do Instituto Nacional de Estatística, com desagregação geográfica do Continente. Assim, obtivemos uma amostra com 288 empresas do referido CAE. Contudo, excluímos 33 empresas por não estarem em actividade, donde resultou uma amostra de 255 empresas.

Com o intuito de formação das classes de dimensão consideramos simultaneamente dois dos principais critérios frequentemente mais utilizados, a saber, (i) volume de negócios e (ii) número de trabalhadores. Tendo em conta estes critérios para a fixação dos limites de cada classe, tivemos em consideração a Recomendação da Comissão Europeia 96/280/CE de 3 de Abril de 1996, relativamente à definição de pequena e média empresa, que estabelece como pequena empresa aquelas que detêm menos de 50 trabalhadores e um volume de negócios inferior ou igual a 7 milhões de Euros (Lisboa e Augusto, 1993: 137).

Contudo, este critério leva-nos a um pequeno número de classes com elevadas amplitudes, e tendo como objectivo analisar a influência da dimensão das empresas no conhecimento e utilização da IAS 41, resolvemos ter em consideração as amplitudes seguidas pelo Instituto Nacional de Estatística.

Assim, no Quadro 1 apresentamos a distribuição das empresas da referida amostra por classes de dimensão, tendo em atenção no Quadro 1 o número de trabalhadores e no Quadro 2 o volume de negócios.

QUADRO 1

Distribuição das empresas da amostra por número de trabalhadores

Classes	Nº Empresas	% do Total
----------------	--------------------	-------------------

[1-4]	69	27
[5-9]	40	15,7
[10-19]	58	22,7
[20-49]	58	22,7
[50-99]	18	7
[100-249]	10	3,9
[250-499]	2	1
Total	255	100

QUADRO 1

Distribuição das empresas da amostra por volume de negócios

Classes	Nº Empresas	% do Total
[1-50 000]	23	9
[50 001-150 000]	22	8,5
[150 001-500 000]	43	16,9
[500 001-1 500 000]	43	16,9
[1 500 001-3 000 000]	50	19,6
[3 000 001-5 000 000]	30	11,8
[5 000 001 7 000 000]	4	1,6
[7 000 001-15 000 000]	23	9
[15 000 001-25 000 000]	17	6,7
Total	255	100

Nota: No volume de negócios utilizamos como unidade o euro.

Resultados

Dos resultados esperados, inferimos que: (i) a dimensão da empresa não afecta a utilização da norma; e (ii) a dimensão da empresa não deve ser tomada como um factor determinante no conhecimento da norma.

Referências Bibliográficas

- COMISSÃO EUROPEIA (2001): Proposta de Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho Relativo à aplicação de Normas Internacionais de Contabilidade, Bruxelas, Fevereiro, **COM (2001) 80 final**, documento on-line, http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/account/news/com80.pt.
- GÓIS, C. G. (2002): “Agricultura – Reconhecimento ao Justo Valor”, *XII Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica*, Universidade da Beira Interior, Departamento de Gestão e Economia, 10 a 12 de Abril, Covilhã.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE, IASC (1996): “*Borrador de declaraciones de principios sobre agricultura*”, Comité Directivo de Agricultura del IASC, London: IASC (traducido en: Revista Española de Financiación y Contabilidad, 1998, nº 94: pp.241-282, enero-marzo).
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE, IASC [2001]: *Norma Internacional de Contabilidade nº 41, “Agricultura”*, traduzido pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.
- JOHNSON, R.A.; G. K., BHATTACHARYYA (2001): *Statistics: Principles and Methods* (Fourth Edition, John Wiley & Sons, Inc., United States of America).
- LISBOA, J.V.; M. A., GOMES (2003): “Dimensão e rendibilidade: o caso das empresas da indústria transformadora portuguesa”, *Estudos de Gestão – Portuguese Journal of Management Studies*, Volume VIII, nº2, pp. 131-143.
- PESTANA, M.H.; J. N., GAGEIRO (2003): *Análise de dados para Ciências Sociais: A Complexidade do SPSS* (3ª Edição revista e Aumentada, Edições .Sílabo, Lda., Março, Lisboa).