



Relação entre as Características da Empresa e o Disclosure do IAS 41 Agriculture: Uma investigação com as Companhias Australianas

Resumo: O presente artigo tem como por objetivo analisar o nível de disclosure do IAS 41 – Agriculture no ano de 2017 das empresas submetidas à bolsa de valores australiana, com a finalidade de compreender se as características das empresas impactam no índice de divulgação. Espera-se uma relação positiva entre as variáveis analisadas, de acordo com a bibliografia existente. Para a análise do estudo, foi coletado uma amostra de 19 empresas australianas listadas na Australian Stock Exchange (ASX). Foi aplicado um checklist com o propósito de verificar o nível de divulgação das companhias. Foi observado que os itens 1 e 2 do checklist foram os mais divulgados pelas empresas, que dizem sobre a divulgação dos ativos biológicos nas demonstrações contábeis e a evidenciação na mudança do valor justo do período. Após, foi feita a análise de correlação do disclosure com a representatividade dos ativos biológicos, porte da companhia (ln do Ativo) e ser auditada ou não por uma Big Four. Para a análise das duas primeiras variáveis foi utilizado o teste de correlação de Spearman, e para a última variável foi utilizado o teste de diferença de médias de Mann-Whitney. O resultado obtido mostra que não há correlação em nenhuma das três variáveis analisadas. Assim, não se pode afirmar que há correlação entre o disclosure do IAS 41 – Agriculture e as variáveis observadas neste estudo. É importante lembrar que a pesquisa contém algumas limitações, como amostra e período reduzido. Como sugestões futuras, poderá ser feito uma análise mais precisa, de outros países e períodos maiores.

Palavras-chave: Ativos Biológicos; Austrália; Agriculture; Contabilidade; Disclosure.

Linha Temática: Contabilidade Financeira / b) Contabilidade Internacional e Comparada



1. INTRODUÇÃO

A agricultura é um importante setor na economia global. No entanto, por muito tempo, a contabilidade da agricultura em si não era uma prioridade para pesquisadores e emissores. Internacionalmente, um padrão dedicado exclusivamente ao campo agrícola foi emitido somente em dezembro de 2000: IAS 41 "Agriculture". Esta norma introduziu um modelo de valor à contabilidade agrícola (Feleagă, Feleagă, & Răileanu, 2012).

A Austrália é um continente-ilha com economia proporcionalmente pequeno comparado aos demais, entretanto, é beneficiada com grandes recursos naturais e uma economia expansiva. Já há alguns anos, as bases da economia australiana têm sido a mineração, a agricultura, os recursos energéticos e a manufatura. Em 2008, o país classificou-se em 23º lugar no ranking de comércio internacional da Organização Mundial do Comércio (OMC), baseando-se no valor-lugar de exportações e importações, enquanto o Brasil, obteve 22º lugar. Sendo que sobre os valores do seu PIB, a agricultura representa 2,5% do valor total (FECOMERCIO, 2010)

A Austrália é destacada como um dos primeiros países a estabelecer uma norma específica para "Ativos de Auto Geração e Regeneração", conhecida como AASB 1037. A antiga norma passou por críticas pela dificuldade de implantação no país, pois ela exigia reconhecer as mudanças de valor líquido de mercado que podem ocorrer com tais ativos (Herbohn, 2006).

Por ter uma norma que regulamentam os ativos biológicos a mais tempo que os demais, espera-se um melhor tratamento das informações contábeis das empresas australianas.

Devido à informação cada vez mais rápida e precisa, resultado da globalização intensificada na última década, a qualidade daquilo que é produzido se tornou item imprescindível. A contabilidade não escapou dessa particularidade e para torná-la confiável para seus usuários, em 2001 com a fundação do International Accounting Standards Board (IASB) sucedeu a criação de uma série de pronunciamentos e normas que passaram a ser chamados de International Financial Reporting Standards (IFRS), ou melhor, os padrões internacionais de contabilidade. Na Austrália, o Australian Accounting Standards Board (AASB) é quem regulamenta esses pronunciamentos, sendo pioneira neste sentido (Herbohn, 2006).

O IAS 41 - Agriculture prescreve o tratamento contábil, a forma de apresentação das demonstrações financeiras e divulgações relacionadas à atividade agrícola, sendo esta, o gerenciamento da transformação biológica de ativos biológicos e a colheita de ativos biológicos para venda ou para conversão em produtos agrícolas ou ativos biológicos adicionais.

Conforme Miranda (2005), a contabilidade como ciência social quando aplicada pode ter função gerencial, através das informações fornecidas que tornam possível o planejamento, o controle e a tomada de decisão dos usuários. Dessa forma, pode fazer com que propriedades rurais se tornem empresas com capacidade para acompanhar a evolução do mercado, principalmente no âmbito dos objetivos e pertinências da administração financeira, controle dos custos, diversificação de culturas e análise de resultados (Wanderley, Silva & Leal, 2012).

O disclosure pode ser entendido como o nível de divulgação das informações financeiras das entidades, atendendo as necessidades de usuários externos em processos decisórios, possibilitando avaliar a verdadeira situação da companhia (Murcia, 2009).

Dessa forma, reconhecendo a importância da Austrália como um dos pioneiros em uma norma específica para ativos biológicos, e a influência no âmbito do comércio internacional e da agropecuária, levanta-se a seguinte questão de pesquisa "Há relação entre a representatividade dos ativos biológicos, o tamanho da companhia, ser auditada por Big Four e o disclosure do IAS 41?". Assim, o presente artigo tem como objetivo verificar o nível de



adequação a IFRS no ano de 2017 das empresas submetidas à bolsa de valores australiana através do disclosure do IAS 41, visando compreender se as características das empresas impactam no índice de divulgação.

O presente artigo se justifica devido ao grau de importância que a Austrália representa para as Normas Internacionais de Contabilidade e para o comércio internacional, sendo pelo papel importante no mercado desta, assim como pioneira no que diz respeito à normatização.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Ativos Biológicos

O Pronunciamento Técnico IAS 41 – Agriculture tem por objetivo promover um tratamento contábil adequado, e suas respectivas divulgações, relacionado a ativos biológicos e produtos agrícolas. Portanto, empresas que possuam ativos que se enquadram no conceito de ativos biológicos ou produtos agrícolas devem estar em conformidade com o pronunciamento citado (Macedo, Campagnoni & Rover, 2015).

No âmbito contábil o termo ativo biológico se refere a “um animal e/ou uma planta, vivos” (IASB, 2000 p. 2),

Brito (2010) destaca que a principal diferença entre ativos biológicos e os demais é que eles estão submetidos a transformações biológicas durante sua existência, como nascimento, crescimento, degradação e colheita por exemplo, e desta forma a entidade fica responsável por acompanhar tais transformações que poderão ocorrer.

O reconhecimento dessas transformações nas demonstrações contábeis tem a vantagem de tornar mais expressiva as informações financeiras da entidade, e assim, ajudar no processo de tomada de decisões dos acionistas (Lefter & Roman, 2007).

IAS 41 - Agriculture (IASB, 2000 p. 3) define que os ativos biológicos devem “ser mensurados ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência”. O pronunciamento ainda diz que quando o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável, os ativos biológicos “devem ser mensurado ao custo, menos qualquer depreciação e perda por irrecuperabilidade acumuladas” (IASB, 2000 p. 5).

O IAS 41 - Agriculture cita diversos exemplos de ativos biológicos, produtos agrícolas e ainda produtos resultantes do processamento.

Tabela 1. Exemplos de ativos biológicos, produto agrícola e produtos resultantes

Ativos biológicos	Produto agrícola	Produtos que são resultado do processamento após a colheita
Carneiros	Lã	Fio, tapete
Plantação de árvores para madeira	Árvore Cortada	Tora, madeira serrada
Plantação de algodão	Algodão colhido	Fio de algodão, roupa
Plantação de fumo	Folha colhida	Fumo curado
Porcos	Carcaça	Salsicha, presunto
Gado de leite	Leite	Queijo
Videira	Uva colhida	Vinho
Árvore frutífera	Fruta colhida	Fruta processada

Fonte: Adaptado IAS 41 (2000).

No entanto, desde 2014 algumas plantas não estão mais no alcance do IAS 41 – Agriculture, como por exemplo arbustos de chá ou videiras, plantas frutíferas, entre outras, pois essas culturas atendem ao conceito de plantas portadoras, e estão no alcance do IAS 16 - Property, Plant and Equipment.



2.1.1 Normatização do tratamento contábil no mundo

Os estudos sobre a normatização do setor agropecuário começaram em meados de 1994, quando o International Accounting Standards Committee (IASC), antecessor do International Accounting Standards Board (IASB) começou a nomeação do comitê para solução de problemas que o setor podia enfrentar. A Austrália é destacada por Herbohn (2009) como um dos primeiros países a ter uma normatização específica para o tratamento de ativos biológicos, o Australian Accounting Standard Board - AASB 1037, que regulamentava “Ativos de Auto Geração e Regeneração”. A partir de estudos encontrados na Austrália, o comitê começou uma discussão pública a partir de um documento, o Draft Statement of Principles, para críticas e sugestões (Herbohn, 2006).

Devido a necessidade de uma contabilidade padronizada, o International Accounting Standards Board (IASB) criou os chamados International Financial Reporting Standards (IFRS), que são pronunciamentos contábeis internacionais seguido por diversos países e definem atividade contábil no mundo. Em dezembro de 2001 o IASB publicou o IAS 41 – Agriculture, que define a atividade agrícola na contabilidade, e em concordância com a norma, foi criado no Brasil em 2009 o Pronunciamento CPC 29, que é uma tradução direta do pronunciamento internacional (Rech & Pereira, 2012).

A norma australiana AASB 1037 serviu como apoio para a criação do IAS 41 – Agriculture. No ano de 2005 a Austrália substituiu o antigo pronunciamento pelo próprio IAS 41, devido a convergência das normas internacionais impostas pelo IFRS (Elad & Herbohn, 2011).

Ainda, pode-se destacar o sentido de bearer plants. Onde estas, segundo estudo realizado por Bohusova e Svoboda (2017), são classificadas como property, plants and equipment. Ou seja, plantas que são utilizadas apenas para o cultivo e são tratados como uma propriedade. A obrigatoriedade é efetiva a partir de 1 de janeiro de 2016, mas sua aplicação anterior é permitida.

2.1.2 Divulgação dos Ativos Biológicos

Os autores Elad e Herbohn (2011) investigaram que, em vários países, os ativos biológicos eram evidenciados pelo custo histórico. Já os produtos agrícolas poderiam receber um tratamento por dois modos, pelo custo histórico ou preço de mercado praticado.

O Pronunciamento IAS 41 - Agriculture define que as entidades devem divulgar seus ativos biológicos pelo seu valor justo, menos qualquer despesa de venda no momento de reconhecimento do ativo. A norma permite duas formas de mensuração, valor justo e custo histórico, porém, esse último agora deve ser levado como uma exceção, normalmente utilizado quando não há preços de mercado disponíveis.

A entidade deve divulgar em suas notas explicativas uma descrição de cada grupo de ativos biológicos existentes na companhia, devendo distinguir os mesmos entre consumíveis (produtos não renováveis) ou para produção (mantidos para produção de produtos agrícolas) e ainda entre maduros ou imaturos (IASB, 2000).

A norma ainda estabelece alguns quesitos para uma boa divulgação da informação dos ativos biológicos, como por exemplo: A natureza das atividades envolvendo os grupos de ativos biológicos, mensuração ou estimativa de quantidade física dos grupos de ativos biológicos, os compromissos relacionados com o desenvolvimento de ativos biológicos e os riscos financeiros relacionados as atividades agrícolas (IASB, 2000).

2.2 Importância do Disclosure

A divulgação de uma informação contábil de qualidade, fidedigna e tempestiva é de fundamental importância para o usuário externo, podendo ser uma ótima ferramenta para as tomadas de decisões dos stakeholders.



A transparência das demonstrações financeiras é um fator importante na hora da análise dos fatos contábeis das entidades. Uma informação que não apresenta a real situação da companhia pode ocasionar distorções e ainda penalidades em certos casos. Os autores Bushman, Piotroki e Smith (2001) destacam a importância da informação transparente. Segundo os mesmos, a transparência pode ser entendida como a divulgação de uma informação confiável e relevante, sobre o desempenho, condição financeira, possibilidades de investimento e riscos de que as empresas de capital aberto podem oferecer.

De maneira geral, as entidades devem divulgar informações obrigatórias, aquelas que estão previstas em legislação. Porém, as empresas podem divulgar informações não obrigatórias, mas que podem ajudar os investidores nas tomadas de decisões de forma positiva. A evidenciação dessas informações, positivas ou negativas, determina o nível de accountability pública para os usuários externos (Lima, 2009).

A abertura das informações financeiras pela entidade em um contexto mais globalizado tem sido cada vez mais focada nos últimos tempos. A globalização do mercado de capitais e a busca pela normatização das práticas contábeis em âmbito mundial tem sido umas das principais motivações para a divulgação das informações contábeis e financeiras (Lanzana, 2004).

Murcia (2009) destaca que o disclosure, entendido como a divulgação de informações financeiras, ajuda os usuários da informação contábil no processo de decisões, pois possibilita a avaliação da situação patrimonial da entidade.

O disclosure não deve ser entendido apenas como a divulgação de informações com base no que regulamenta as leis, mas toda a informação que possa ser útil para as tomadas de decisões por parte dos stakeholders. Contudo, o disclosure pode ser tanto compulsório, que abrange a divulgação de informações exigidas pelas comissões de valores mobiliários ou associações de cada país, ou ainda pode ser voluntário, quando envolve as informações não exigidas por legislações, quantitativamente ou não (Lima, 2007).

2.3 Pesquisas Recentes

Silva, Nakaza, Nishiyama e Nogueira (2016) através de pesquisa descritiva e documental, investigaram o nível de conformidade com o IAS 41 das empresas de capital aberto do Brasil, Austrália e Inglaterra, em 2014, sendo sua base de dados buscada através das bolsas de valores dos respectivos países: BM&FBOVESPA, na Australian Stock Exchange (ASX) e na London Stock Exchange. Dessa forma, foi encontrado que a Austrália apresenta um grau de conformidade de 80%, enquanto Canadá com 79% de adesão e Brasil, 75%. Estes resultados, aplicados ao teste Kruskal-Wallis, não puderam concluir que há diferenças significantes no nível de Disclosure dos países pesquisados.

Gonçalves e Lopes (2014) discutem o nível de concordância com a Norma Internacional de Contabilidade, mais especificamente IAS 41 – Agricultura, de 181 empresas listadas que adotaram as International Financial Reporting Standards (IFRS) até 2010. Segundo os autores, até a adoção do IAS 41, a agricultura recebia pouca atenção de pesquisadores e reguladores. Foi elaborado um índice de divulgação obrigatória de ativos biológicos e calculado com base em notas das demonstrações financeiras incluídas no relatório anual de 2011 da amostra. O estudo testa várias hipóteses relacionando o índice e as seguintes hipóteses: a relevância dos ativos biológicos nas demonstrações, concentração de capital, tamanho, tipo de auditor e importância aos usuários externos. Como resultado, a adequação a norma é influenciada pela magnitude dos ativos, concentração de capital e tamanho. Os autores ainda, chegam a conclusão que mesmo sendo reconhecido como um guia interessante, o IAS 41 está longe de ser consensual e necessita de debate.

Já Feleagă, Feleagă, e Răileanu (2012) analisaram a situação da mensuração e divulgação de ativos biológicos na Romênia. O que puderam concluir, é que as normas



vigentes na Romênia estão em conformidade com as normas utilizadas na Europa em geral e, em muitos aspectos, convergiram com o referencial do IFRS. Entretanto, conforme os autores, as desvantagens reivindicadas referem-se à recente necessidade de reconhecer os ativos biológicos a valor justo excede os ganhos obtidos pelo método de avaliação; além disso, o método do valor justo descrito em IAS 41 aumenta a volatilidade dos lucros, como também, ao selecionar uma taxa de desconto para a avaliação de ativos biológicos há certo grau de discricionariedade.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 Procedimentos Metodológicos de Pesquisa

A classificação desta pesquisa pode ser definida como descritiva. Segundo Sampieri, Collado e Lucio (2013), as pesquisas descritivas têm como foco interpretar as propriedades, características e qualidades de determinada população ou fenômeno.

Em relação a coleta de dados, este trabalho pode ser classificado como uma pesquisa documental. Os autores Martins e Theóphilo (2009) relatam que as pesquisas desta natureza têm como característica a utilização da compilação de dados feita pelo próprio autor do trabalho, de documentos que ainda não foram analisados, ou ainda a reelaboração dos mesmos dependendo do propósito da pesquisa.

Ainda, quanto à caracterização do estudo, deve-se considerá-lo como empírico-analítico, conforme Martins (2002, p. 34):

são abordagens que apresentam em comum a utilização de técnicas de coleta, tratamento e análise de dados marcadamente quantitativos. Têm forte preocupação com a relação causal entre variáveis. A validação da prova científica é buscada através de testes dos instrumentos, graus de significância e sistematização das definições operacionais

3.2 Procedimentos de Coleta e Análise de Dados

A pesquisa foi desenvolvida em etapas, sendo a primeira a coleta de dados das empresas participantes da bolsa de valores australiana.

Foram consideradas as empresas listadas na Australian Stock Exchange (ASX). A ASX oferece um sistema de busca que divide as companhias listadas por grupos de atividades que exercem. A categoria de grupo que foi utilizada para a análise dos dados será a “Food, Beverage & Tobacco” durante o ano de 2017. Foram encontradas 53 empresas do grupo pesquisado.

O primeiro momento foi definido pela procura de ativos biológicos e produtos agrícolas nas demonstrações contábeis de cada empresa. Após análise preliminar, foram removidas 34 empresas por não apresentarem saldo de ativos biológicos em suas demonstrações contábeis, totalizando assim, 19 companhias analisadas.

A segunda etapa consiste na aplicação do check-list para analisar o nível de aderência do IAS 41 – Agriculture das empresas analisadas neste artigo.

Tabela 2. Check-list dos itens exigidos pelo IAS 41

Descrição do item	
1	Divulga os ativos biológicos em linhas separadas no balanço, DRE, DFC e DMPL
2	Divulga o ganho ou perda do período atual decorrente da mudança no valor justo (parágrafo 40)
3	Divulga de forma qualitativa ou quantitativa a descrição de cada grupo de ativos biológicos (Ex. Separa plantas e animais por espécie e se destinados à produção ou consumo) (parágrafo 41)
4	Divulga uma faixa de estimativa dentro da qual existe a alta possibilidade de se encontrar o valor justo ou sensibilidade do valor em relação à alteração nas premissas usadas
5	Divulgada a natureza de cada tipo de atividade envolvendo cada grupo de ativos biológicos (parágrafo 46)



Contabilidade e Perspectivas Futuras

6	Divulga o método aplicado na determinação do valor justo de cada grupo de ativos biológicos (fluxo de caixa, custo de reposição, custo histórico, etc.) (parágrafo 47)
7	Divulga as premissas significativas aplicadas na determinação do valor justo dos ativos biológicos (taxa de desconto, timing - "duração dos fluxos") (parágrafo 47)
8	Divulga as premissas significativas aplicadas na determinação do valor justo dos ativos biológicos relacionados à estimativa da receita e dos custos (parágrafo 47)
9	Divulga a existência de restrição de titularidade dos ativos biológicos dados em garantia (parágrafo 49)
10	Divulga em resumo das mudanças materiais no montante do valor justo dos ativos biológicos entre o início e o final do período (parágrafo 50)
11	Divulga informação se as mudanças do valor justo foram em decorrência de mudanças físicas ou de preços de mercado (parágrafo 51)
12	Divulga informação em relação aos riscos da atividade e seus efeitos na mudança do valor justo dos ativos biológicos (parágrafo 53)
13	Divulga informações adicionais sobre os ativos biológicos mensurados com base no custo histórico (descrição dos ativos, razão para mensurar com base no custo histórico, vida útil ou taxa de depreciação dos ativos biológicos) (parágrafo 54)
14	Divulga informações relativas a perdas por impairment ou reversão de perdas, ganhos e perdas pela venda quando os ativos biológicos são mensurados com base no custo histórico (parágrafo 55)
15	Divulga informações dos ativos biológicos mensurados a custo histórico que se tornaram mensuráveis a valor justo durante o período atual (parágrafo 56)

Fonte: Rech e Oliveira (2013)

Com o auxílio do check list foram analisadas as notas explicativas das empresas selecionadas, atribuindo os códigos 0 para itens não aplicados, 1 quando aplicados e NA nos casos em que o item não se aplicava. Foi feita a análise de cada empresa e sua aderência da norma no ano de 2017.

Após a verificação, serão coletados os dados do período de 2017 referentes a empresa de Auditoria (se Big Four ou não), o Ativo Total e Ativo Biológico demonstrado no Balanço Patrimonial e Notas Explicativas, para fins de relação com os valores encontrados anteriormente pelo check list.

Primeiramente, foi analisado a relação entre o total de Ativo Biológico e do Ativo Total das empresas (representatividade dos ativos biológicos) com o seu nível de divulgação do IAS 41 – Agriculture afim de verificar correlação entre as variáveis.

Após, foi feita a análise do Tamanho (Ln do Ativo) de cada companhia em relação com o nível de disclosure, para também analisar os níveis de correlação entre essas variáveis.

E por fim, foi feita a análise das companhias em relação a empresa de auditoria que faz os trabalhos nas entidades. Foram separadas em empresas Big Four ou não e a relação com o nível de divulgação do IAS 41 – Agriculture. O grupo considerado Big Four é composto por Ernst & Young (EY), PricewaterhouseCoopers (PwC), Deloitte e KPMG.

Como a amostra é reduzida, 19 companhias, foram utilizados testes não paramétricos, conforme sugerido por Pallant (2005). Assim, para as duas primeiras relações (representatividade dos ativos biológicos e tamanho) foi utilizada a Correlação linear de Spearman e para as empresas de auditoria utilizou-se o teste de diferença de médias de Mann-Whitney, sendo esta a versão não paramétrica do Independent t-test. Foi utilizado o software SPSS para realização dos testes estatísticos.

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Análise do Disclosure do IAS 41

Este tópico será dividido em duas etapas. A primeira etapa consiste na análise da aderência do IAS 41 – Agriculture pelas empresas analisadas. A segunda é composta pela análise de cada item exigido pela norma.



4.1.1 Análise de conformidade das empresas

O método utilizado neste trabalho para a análise do disclosure das empresas foi o de análise de conteúdo, que segundo os autores Beretta e Bozzolan (2008), é um dos meios mais aplicados para a análise do nível de conformidade das entidades, demonstrando confiabilidade e credibilidade na avaliação realizada.

Neste estudo foi aplicado o check-list na amostra selecionada das 19 empresas australianas que demonstraram saldo de ativos biológicos em suas demonstrações financeiras e notas explicativas.

Em seguida, a Tabela 3 mostra o percentual de conformidade com o pronunciamento IAS 41 - Agriculture, o total de ativos biológicos e o total do ativo das empresas australianas durante o ano de 2017, que é o objeto de estudo neste artigo:

Tabela 3. Nível de disclosure, ativo total, ativos biológicos e empresa de auditoria das empresas analisadas

Empresas	Nível de Disclosure	Total Ativo	Total Ativo Biológico	Auditada por uma Big Four?
HUON AQUACULTURE	81,82%	493.539	188.015	SIM
INGHAMS GROUP	75,00%	1.073.400	114.600	SIM
TEGEL	75,00%	693.635	32.872	SIM
BUDERIM GROUP	72,73%	77.247	1.252	NÃO
CHINA DAIRY CORPO.	72,73%	158.093	73.112	NÃO
COSTA GROUP HOLDINGS	71,43%	648.231	46.042	SIM
WELLARD	60,00%	360.927	3.453	SIM
JIAJIAFU MODERN AGRIC	58,33%	38.746	921	NÃO
AUST DAIRY FARMS	54,55%	43.053	5.426	NÃO
CLEAN SEAS	54,55%	57.656	32.349	NÃO
ELDERS	54,55%	802.152	44.616	SIM
SEAFARM	50,00%	51.000	4.530	SIM
TAS FOODS	46,67%	40.702	2.260	SIM
AUST VINTAGE	36,36%	425.564	32.828	SIM
BESTON GLOBAL FOOD	36,36%	146.309	4.400	SIM
TASSAL	33,33%	862.749	312.405	SIM
FARM PRIDE	27,27%	62.283	8.152	SIM
STERLING	25,00%	33.465	43	NÃO
AUST AGRIC COMPANY	18,18%	1.545.655	137.840	SIM

Fonte: Elaborado com dados da pesquisa.

Foi observado que a média do nível de conformidade das empresas analisadas no ano de 2017 foi de 52,83%, indicando um baixo nível de divulgação. A empresa que apresentou o maior nível de conformidade foi Huon Aquaculture, com um percentual de 81,82% de disclosure. A companhia é do ramo de Piscicultura e aquicultura.

A empresa com o pior nível de disclosure do pronunciamento foi a Australian Agricultural Company, com um nível de conformidade de 18,18%. A entidade é a maior do ramo de gados na Austrália. Logo em seguida, aparece a empresa Sterling, com um percentual de 25% de conformidade. A companhia trabalha na produção de óleo de palma.



Nenhuma empresa apresentou o nível máximo de disclosure com a norma no período analisado.

A empresa que apresentou o maior ativo total no ano de 2017 foi a Australian Agricultural Company com um valor total aproximado de 1.545.655 bilhões de dólares (AUD). A empresa Tas Foods apresentou o menor valor de ativo total, com um total de 40.702 milhões de dólares (AUD). A Tas Foods é uma empresa do ramo de alimentos premiums.

A companhia que evidenciou um maior valor de ativos biológicos no período foi a Tassal, com um total de 312.405 milhões de dólares (AUD). A Tassal é uma empresa que trabalha no ramo de produção e comercialização de salmão. A empresa que apresentou um menor valor de ativos biológicos foi a Sterling, com um total de 43 mil dólares (AUD) em 2017.

Das 19 companhias analisadas nesse artigo, 13 (68%) são auditadas por empresas Big Four.

4.1.2 Análise dos itens exigidos pelo pronunciamento

O IAS 41 aponta determinados itens a serem divulgados pelas empresas que possuem ativos biológicos, como por exemplo, se esses dados estão expostos nas demonstrações contábeis exigidas, qual método de mensuração, se estão discriminados qualitativamente e quantitativamente ou ainda, se divulga o ganho ou perda do período atual decorrente da mudança no valor justo etc.

A Tabela 4 a seguir, demonstra os itens em que as empresas analisadas obedecem ao exposto no IAS 41 – Agriculture no de 2017, em porcentagem do grau de adesão de cada item.

Tabela 4. Itens exigidos pela norma e conformidade das empresas no período

Item Analisado	Empresas que atenderam ao item (%)	Empresas que não atenderam ao item (%)	Empresas em que não se aplica o item (%)
1	89,48%	10,52%	0,00%
2	89,48%	5,26%	5,26%
3	36,84%	63,16%	0,00%
4	52,63%	47,37%	0,00%
5	36,84%	63,16%	0,00%
6	78,94%	15,80%	5,26%
7	36,84%	57,90%	5,26%
8	21,06%	73,68%	5,26%
9	0,00%	0,00%	100,00%
10	57,90%	42,10%	0,00%
11	42,10%	52,64%	5,26%
12	47,37%	47,37%	5,26%
13	15,80%	5,26%	78,94%
14	5,26%	15,80%	78,94%
15	5,26%	15,80%	78,94%

Fonte: Elaborado com dados da pesquisa.

Observa-se que o item 9 não foi aplicado a nenhuma empresa, este trata da existência de restrição de titularidade dos ativos biológicos dados em garantia, como não é divulgado se



Contabilidade e Perspectivas Futuras

Florianópolis, SC, Brasil
Centro de Eventos da UFSC
12 a 14 de agosto de 2018

as companhias deram como garantia ativos biológicos, o item não foi aplicado. Em seguida, os itens 14 e 15 foram os que menos possuíram aderência das empresas analisadas, ambos com 5,26%. Em terceiro lugar em menor grau de adesão encontra-se o 13, com 15,80% que diz respeito das informações adicionais sobre os ativos biológicos mensurados com base no custo histórico. Destaca-se que estes itens (13,14 e 15) não foram aplicáveis em 78,94% das vezes.

Os itens com maior percentual de evidenciação pelas empresas australianas foram o 1 e 2, com 89,48%. Sendo que o item 1 não foi atendido por 10,52% das empresas, enquanto o item 2 por 5,26% e não aplicável pelos outros 5,26%. Em segundo lugar em maior grau de adequação, verifica-se que o item 6, que diz respeito ao método aplicado na determinação do valor justo de cada grupo de ativos biológicos, e apresenta 78,94%.

Nenhum item obteve 100% de adesão pelas companhias analisadas no ano de 2017.

4.2 Relação com a Representatividade dos Ativos Biológicos

Visando verificar se havia relação entre a Representatividade dos Ativos Biológicos (Ativos Biológicos ÷ Ativo Total) com o nível de Disclosure, inicialmente foi realizada uma análise gráfica dos dados (Figura 1).

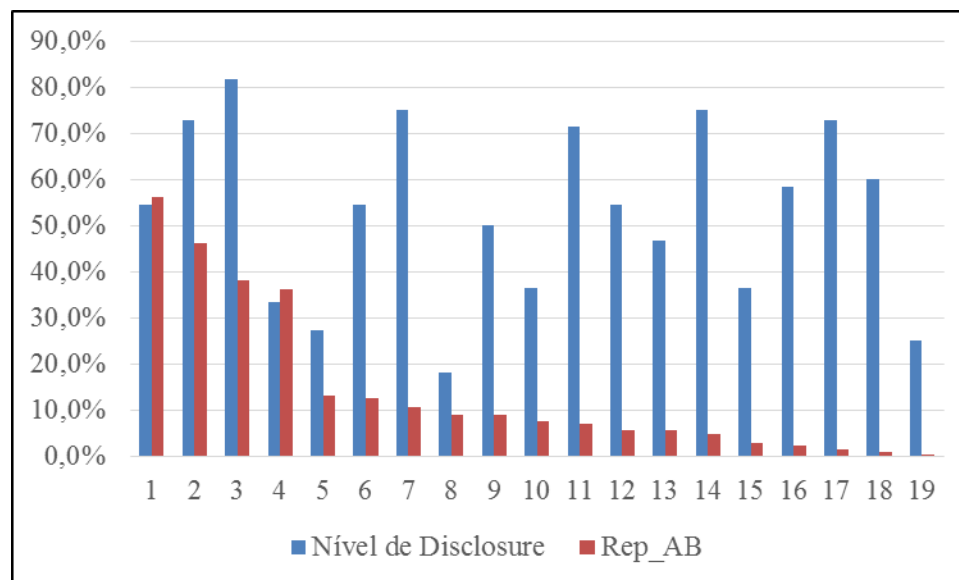


Figura 1. Comparação entre Representatividade dos Ativos Biológicos e Nível de Disclosure.

Fonte: Elaborado com dados da pesquisa.

Como se pode observar (Figura 1), não há uma relação clara entre as variáveis nas 19 empresas analisadas, pois mesmo empresas com menores percentuais de representatividade dos ativos biológicos apresentaram altos índices de disclosure. Contudo, para certificar-se que este resultado é significativamente estatístico, foi realizado o teste de Correlação de Spearman (Tabela 5).

Tabela 5. Correlação entre Representatividade dos Ativos Biológicos e Nível de Disclosure.

			Disclosure	Rep_AB
rô de Spearman	Disclosure	Coefficiente de Correlação	1,000	,059
		Sig. (2 extremidades)	.	,811
		N	19	19

Fonte: Elaborado com dados da pesquisa.



Contabilidade e Perspectivas Futuras

Florianópolis, SC, Brasil
Centro de Eventos da UFSC
12 a 14 de agosto de 2018

O teste de Spearman (Tabela 5) confirmou a análise prévia dos dados, sendo que não é possível afirmar que exista uma correlação significativamente estatística entre a Representatividade dos Ativos Biológicos e o nível de disclosure da companhia. Assim, quando analisados os dados de 2017 das empresas Australianas, a representatividade não demonstrou estar associada com o nível de disclosure das companhias.

4.3 Relação com o Tamanho da companhia

O tamanho da companhia (Ln do Ativo Total) também foi analisado como possível variável explicativa para o Disclosure (Tabela 6). Quando realizado o teste de correlação de Spearman, também não foi possível encontrar relação significativa entre as variáveis.

Tabela 6. Correlação entre Tamanho da Empresa e Nível de Disclosure.

		Disclosure	Tamanho
rô de Spearman	Disclosure	Coeficiente de Correlação	1,000
		Sig. (2 extremidades)	,199
		N	,414
			19
			19

Fonte: Elaborado com dados da pesquisa.

Neste sentido, não é possível afirmar que empresas maiores apresentem índices de divulgação do IAS 41 maiores que as empresas menores, não há uma correlação estatística entre estas variáveis.

4.4 Relação com a empresa de Auditoria (Big Four ou não)

Para analisar se as empresas auditadas por Big Four tinham níveis de disclosure diferente de empresas auditadas por Não Big Four, foi realizado o teste de diferença de médias de Mann-Whitney (Tabelas 7 e 8).

Tabela 7. Postos de Média do Teste de Mann-Whitney

	Big_Four	N	Postos de média	Soma de Classificações
Disclosure	Não	6	10,83	65,00
	Sim	13	9,62	125,00
	Total	19		

Fonte: Elaborado com dados da pesquisa.

Tabela 8. Estatísticas do Teste de Mann-Whitney

	Disclosure
U de Mann-Whitney	34,000
Wilcoxon W	125,000
Z	-,440
Significância Sig. (2 extremidades)	,660
Sig exata [2*(Sig. de 1 extremidade)]	,701 ^b

a. Variável de Agrupamento: Big_Four

b. Não corrigido para vínculos.

Fonte: Elaborado com dados da pesquisa.

Ao analisar os resultados (Tabela 7) é possível verificar que as empresas auditadas por Big Four apresentaram uma média (9,62) ligeiramente menor que aquelas auditadas por Não Big Four (10,83). Contudo, ao realizar o teste de comparação de médias (Tabela 8) essa diferença não foi significativamente estatística.



Em resumo, não se pode afirmar que empresas auditadas por Big Four apresentam maiores índices de divulgação do que empresas auditadas por Não Big Four.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve como objetivo verificar através de métodos estatísticos a relação entre o nível de adequação ao IAS 41 das empresas australianas e a representatividade dos ativos biológicos sobre o total, o tamanho da entidade, e também se as empresas eram auditadas ou não por uma Big Four. Conclui-se que não é possível determinar que exista uma correlação entre as variáveis propostas, ou seja, o nível de disclosure do IAS 41 das empresas analisadas não necessariamente está relacionado com a relevância dos ativos biológicos sobre o total, com o tamanho da empresa ou se era ou não auditada pelas empresas conhecidas como “Big Four”. O resultado contraria as pesquisas recentes sobre o assunto em determinados aspectos, conforme Gonçalves e Lopes (2014), que afirmam que a “intensidade” dos ativos biológicos gera uma correlação entre variáveis positiva. Entretanto, as outras variáveis vão de acordo com o resultado encontrados pelos autores.

Como método de investigação, à priori, foi levantada uma amostra de 19 empresas com saldo de ativos biológicos no ano de 2017 das companhias abertas australianas. Em seguida, foi realizada a análise das notas explicativas na busca de informações sobre ativos biológicos e produtos agrícolas, para assim, analisar os itens exigidos pelo IAS 41 (2000). Através dos testes de Spearman e Mann-Whitney, os resultados encontrados foram inconclusivos, ou seja, não se pode afirmar a correlação em nenhum dos testes aplicados.

Todavia, é importante ressaltar que os resultados encontrados não possibilitam uma conclusão categórica entre a relação do nível de conformidade com o IAS 41 e representatividade dos ativos biológicos, tamanho da entidade e qual empresa auditava. Afinal, é complexo afirmar categoricamente o efeito que disclosure e o as demais variáveis possuem um sobre o outro. Assim como, o disclosure pode estar suscetível à subjetividade tanto do modelo do check-list aplicado quanto dos pesquisadores. Também é importante salientar que a pesquisa sofreu algumas limitações como o número reduzido da amostra e somente um período foi analisado. Logo, o presente estudo é um ensaio de investigação da relação entre eles.

Sugere-se para futuras investigações estudos mais elaborados, com diferentes de métodos de investigação, assim como com uma diversidade de métodos estatísticos e períodos maiores, como ainda o estudo de diferentes países e blocos econômicos.



REFERÊNCIAS

- Beretta, S., & Bozzolan, S. (2008). Quality versus quantity: the case of forward-looking disclosure. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 23(3), 333-376.
- Bohušová H., Svoboda P., Nerudová D. (2012): Biological assets reporting: Is the increase in value caused by the biological transformation revenue? *Agricultural Economics – Czech*, 58: 520–532.
- Bohusova, H., & Svoboda, P. (2017). Will the amendments to the IAS 16 and IAS 41 influence the value of biological assets?. *Agricultural Economics (Zemědělská Ekonomika)*, 63(2), 53-64.
- Brito, E. D. (2010). *Um estudo sobre a subjetividade na mensuração do valor justo na atividade da pecuária bovina*. Dissertação de mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Bushman, R. M., Piotroski, J. D., & Smith, A. J. (2004). What determines corporate transparency?. *Journal of accounting research*, 42(2), 207-252.
- Elad, C. & Herbohn, K. (2011). *Implementing Fair Value Accounting in the Agricultural Sector*. *Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland*. Recuperado em 27 de abril de 2018: <https://www.icas.com/__data/assets/pdf_file/0019/10549/10-Implementing-Fair-Value-Accounting-In-The-Agricultural-Sector-ICAS.pdf>.
- Fecomercio. (2010). *Como Exportar Austrália*. Recuperado em 27 de abril de 2018: <<http://www.fecomerciomg.org.br/wp-content/uploads/2014/07/Australia.pdf>>.
- Feleagă, L., Feleagă, N., & Răileanu, V. (2012). IAS 41 Implementation Challenges–The Case of Romania. *World Academy of Science, Engineering and Technology. International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic, Business and Industrial Engineering*, 6(3), 317-320.
- Gonçalves, R., & Lopes, P. (2014). Firm-specific determinants of agricultural financial reporting. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 110(2014), 470-481.
- Herbohn, K. (2006). Accounting for SGARAs: a stocktake of accounting practice before compliance with AASB 141 Agriculture. *Australian Accounting Review*, 16(2), 62-76.
- Sampieri, H. R., Collado, F. C. & Lucio, B. P. (2014). Selección de la muestra. In Sampieri, H. R., Collado, F. C. & Lucio, B. P. (Eds). *Metodología de la Investigación* (Unit 6, Chap. 8). Recuperado em 27 de abril de 2018, de México: McGraw-Hill. Website <http://sined.uaem.mx:8080/bitstream/handle/123456789/2776/506_6.pdf?sequence=1>
- Lanzana, A. P. (2004). *Relação entre disclosure e governança corporativa das empresas brasileiras*. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Lefter, V., & Roman, A. G. (2007). IAS 41 Agriculture: Fair value accounting. *Theoretical and applied Economics*, 5(510), 15-22.
- Lima, E. M. (2009). *Análise comparativa entre o índice disclosure e a importância atribuída por stakeholders a informações consideradas relevantes para fins de divulgação em instituições de ensino superior filantrópicas do Brasil: uma abordagem da Teoria de Divulgação*. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.



- Lima, G. A. S. F. D. (2007). *Utilização da teoria da divulgação para avaliação da relação do nível de disclosure com o custo da dívida das empresas brasileiras*. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Macedo, V. M., Campagnoni, M., & Rover, S. (2015). Biological Assets in Companies in Brazil Pursuant To CPC 29 and Association with Business Features. *Revista Sociedade*, 10(3), 7-24.
- Martins, E (2000). *Avaliação de Empresas: da Mensuração Contábil à Econômica*. São Paulo: Atlas.
- Martins, G. D. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica*. São Paulo: Atlas.
- Miranda, P. (2005). *Contabilidade fator de desenvolvimento do agronegócio*. Recuperado em 27 de abril de 2018: <<http://www.paginarural.com.br/artigo/938/contabilidade-fator-de-desenvolvimento-do-agronegocio>>.
- Murcia, F. D (2009). *Fatores determinantes do nível de disclosure voluntário de companhias abertas no Brasil*. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Pallant, J. (2005). *SPSS Survival manual* (2. ed.). Chicago: Open University.
- Rech, I. J., & Pereira, I. V. (2012). Valor justo: análise dos métodos de mensuração aplicáveis aos ativos biológicos de natureza fixa. *Custos e Agronegócios Online*. 38(2), 131-157.
- Rech, I. J., & Oliveira, K. G. Análise do Grau de Aderência à IAS 41 no setor de Papel e Celulose. In *X Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*. São Paulo: Universidade de São Paulo.
- Silva, C. A. P. A., Nakaza, C. A., Nishiyama, C. S. & Nogueira, D. R. Será que a Grama do Vizinho é Sempre Mais Verde? Uma Análise do Disclosure do IAS 41 no Setor de Alimentos do Brasil, da Inglaterra e da Austrália. In *XIII Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*. São Paulo: Universidade de São Paulo.
- Wanderley, C. A. N., Silva, A. C. D., & Leal, R. B. (2012). Tratamento contábil de ativos biológicos e produtos agrícolas: uma análise das principais empresas do agronegócio brasileiro. *Pensar Contábil*, 14(53) 53-62.