

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

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).

A actividade agrícola constitui uma área contabilística importante onde é necessário efectuar uma normalização contabilística, visto tratar-se de uma área com grandes dificuldades para os contabilistas (Fernandes, 2000).

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

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 transações associadas com a actividade agrícola (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, mais propriamente as do sector vitivinícola têm conhecimento das referidas normas, em particular 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 rentabilidade 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 rentabilidade das empresas estudadas.

Revisão da Literarura

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 oito 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 publicada em Julho de 1999 e submetida 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 DSOP solicitou comentários sobre a viabilidade de desenvolvimento de uma Norma Internacional de Contabilidade sobre agricultura. A este respeito as opiniões foram divergentes, havendo quem defendesse que a diversidade da actividade agrícola não poderia ser tratada numa única norma. Outros achavam que a norma a desenvolver deveria ser simples a aplicar mas vasta na aplicação. Outros ainda acharam que deveriam estar associados princípios diferentes a actividades agrícolas com curtos e longos ciclos de produção. Também chamaram a atenção por este sector ser em muitos países um dos principais sectores, com significativo peso na economia de alguns países.

A *Exposure Draft E65* denominada "Agricultura", foi publicada em Julho de 1999 e submetida à apreciação dos utentes da informação financeira até 31 de Janeiro de 2000, tendo-se tornado muito polémica devido à não conformidade de opiniões dos diferentes utentes da informação financeira. A *Exposure Draft* (IASB, 1999) propõe em termos gerais que:

- Todos os activos biológicos sejam mensurados ao Justo Valor;
- Toda a produção agrícola no ponto de colheita seja mensurada ao Justo Valor; e
- O reconhecimento das alterações no Justo Valor de activos biológicos deve ser levado a custos ou proveitos.

Este projecto de norma define como limite a sua área de intervenção o processo que culmina com a colheita, não sendo esta posição pacífica e havendo mesmo defensores de posições que incluíam alguns produtos obtidos após a colheita na actividade agrícola. Assim, foram vários os organismos

que foram contra este projecto de norma, tal como : F Hoffmann_La Roche da Suíça, IMA dos EUA, ACCA do Reino Unido, IACJCE de Espanha, AICPA da América, etc..

Relativamente à IAS 41, o IASB encoraja a sua aplicação 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.

A actividade agrícola é uma actividade muito lacta com uma grande diversidade de actividades e produtos. Daí que o termo agricultura não possui uma definição linear. Contudo, a IAS 41 começa por definir actividade agrícola (IASB, 2001: § 5) como a gestão de uma empresa através da transformação biológica¹ de activos biológicos² para venda, em produtos agrícolas³, ou em activos biológicos adicionais.

A norma estabelece como limite da sua área de intervenção – relacionado com a definição do tratamento contabilístico prescrito para o reconhecimento contabilístico dos activos biológicos (durante o seu período de crescimento, degeneração, produção e procriação) e mensuração inicial do produto agrícola (no momento da sua colheita) – o processo que culmina com a colheita⁴ (IASB, 2001: §4).

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 (IASB, 1996: 245).

O próprio IASB descreve no projecto da norma como seu objectivo o de prescrever o tratamento contabilístico, a apresentação das declarações financeiras, a divulgação da informação para as actividades agrícolas, e a gestão da transformação de activos biológicos (animais vivos ou plantas) em desenvolvimento ou activos biológicos adicionais (IASB, 1996).

Os activos biológicos são activos controlados por uma empresa como resultado de factos passados e dos quais se esperam benefícios económicos futuros (IASB, 1996: §36). A IAS 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 (IASB, 2001: §12).

¹ Transformação biológica – compreende os processos de crescimento natural, degeneração, produção e procriação que causem alterações qualitativas e quantitativas num activo biológico (IASB, 2001: §5).

² Activo biológico – é um animal vivo ou planta (IASB, 2001: §5).

³ Produto agrícola – é o produto colhido dos activos biológicos da empresa (IASB, 2001: §5).

A IAS 41 define como justo valor (IASB, 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 IAS 41 faz a distinção entre subsídios governamentais condicionais (reconhecidos pela empresa, quando e só quando, todos os requisitos estiverem preenchidos) e incondicionais (reconhecidos como proveito no momento do seu recebimento).

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

Já se o subsídio governamental relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda for condicional, a IAS (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 IAS 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 de activos biológicos e não biológicos incluídos nas contas das entidades, o que se vai traduzir no acréscimo de custos de preparação da

⁴ Colheita – é a separação de um produto de um activo biológico ou a cessação dos processos de vida de um activo biológico (IASB, 2001: §5).

informação financeira. Além disto, as empresas devem apresentar a quantia escriturada nos seus activos biológicos separadamente na face da sua demonstração de balanço.

Análise de Conformidade da NIC 41 face às Directivas da U.E.

As IAS, de forma geral, devem ser reconhecidas na U.E. de acordo com o marco legal comunitário das Directivas, e por isso, com as respectivas opções que estas permitem aos estados membros.

A IAS 41 confirma a actual posição do IASB de aplicar de forma generalizada o Justo Valor para todos os activos que tenham um mercado fiável (Lara e Naveira, 2000; Churiaque, 2001).

A grande inovação desta norma é que altera as práticas contabilísticas tradicionais praticadas no sector. Os activos biológicos e os produtos agrícolas passam a ter um único critério valorimétrico: o Justo Valor.

A Comissão Europeia foi muito crítica quanto à IAS 41, por achar que não tinha sido demonstrado que a mensuração dos activos biológicos e produtos agrícolas ao Justo Valor seria a única base adequada. Também consideravam que os preparadores das demonstrações financeiras iriam ter grandes dificuldades ao prepararem as suas contas (Comissão Europeia, 2000).

O reconhecimento e mensuração contabilístico defendido na IAS 41 estavam muito distante das regras contabilísticas vigentes até então na União Europeia. A IAS 41 ao defender a abordagem do Justo Valor para a avaliação de activos biológicos, com o reconhecimento dos ganhos não realizados na demonstração de resultados, tornava-se incompatível com as normas da União Europeia, ou seja, com as Directivas Contabilísticas.

Verificamos assim, que aquando da publicação da norma, existiam algumas incompatibilidades da IAS 41 com a 4ª Directiva (CEE, 1978). Esta estabelece no seu artigo 31º, nº1 subalínea aa) da alínea c) que o princípio da prudência deve em qualquer caso ser observado e em particular apenas os lucros realizados à data de encerramento do balanço podem nele ser inscritos. Contudo, este princípio é contrário ao estipulado no parágrafo 26 da IAS 41 preconizando que todos os ganhos e perdas resultantes da diferença existente entre o valor dos activos biológicos inicialmente reconhecido e o seu Justo Valor devem ser incluídos na demonstração dos resultados do período contabilístico em que são gerados.

Também a Quarta Directiva no seu artigo 33º estabelece que as valorizações do activo imobilizado apenas podem figurar na demonstração dos resultados, na medida em que tenham sido

efectivamente realizadas, enquanto que a IAS 41 estabelece o reconhecimento na demonstração dos resultados independentemente de se ter, ou não, verificado a sua realização.

Contudo, na data de emissão da IAS 41, em Dezembro de 2000, esta já teve outras considerações de grande interesse que serviram de apoio ao Justo Valor. Nesta data, já eram conhecidas as versões preliminares (Fevereiro e Outubro de 2000) da Proposta de directiva do Parlamento Europeu e do Conselho para a modificação das Quarta (CCEE, 1978) e Sétima (CCEE, 1983) Directivas no que se refere às normas de mensuração aplicáveis às contas anuais e consolidadas de determinadas formas de sociedade (EC, 2001). Estes reconhecem a necessidade de modificar as Directivas para poder utilizar o Justo Valor como critério valorimétrico substituto do custo histórico, mas parece que tal critério só se aplicará aos instrumentos financeiros e aos derivados cotados nos mercados organizados (Churiaque, 2001: 48; Lara e Naviera, 2001).

Segundo Antão (2000: 34), o grande número de opções e derrogações apresentadas nas Directivas continuará a dificultar a comparabilidade da informação financeira entre as empresas europeias, ainda que apresentem as suas contas de acordo com as Directivas comunitárias. A normalização contabilística comunitária não tem uma entidade própria e as alterações à quarta e Sétima Directivas visam apenas “legalizar” a adopção do Justo Valor como critério de valorimetria.

Mais tarde surge a Directiva 2003/51/EC de 18 de Junho de 2003 (EC, 2003) que altera outra vez a Quarta (CCEE, 1978) e Sétima (CCEE, 1983) Directivas, e que deve ser transposta para os estados membros até 1 de Janeiro de 2005, permitindo que avaliem certos elementos do activo, diversos dos instrumentos financeiros, com base no seu justo valor, generalizando-se assim a aceitabilidade do justo valor.

Já vimos que a IAS 41 estabelece que o justo valor dependerá em primeira instância de um mercado activo para determinado activo biológico ou produto agrícola. Neste o preço de cotação será a base adequada para esse valor (Rodríguez Barea, 2004).

Neste sentido, é de salientar que para determinarmos o justo valor dos produtos agrícolas, a União Europeia, baseada na informação reunida pelos serviços da Direcção Geral da Agricultura, no marco de aplicação da Política Agrícola Comum, tem a publicação “Mercados Agrícolas – Preços” com dados trimestrais relativos a preços registados em vários mercados da União Europeia. Estes preços podem servir de base para o cálculo do justo valor de produtos agrícolas.

Justo Valor versus Custo Histórico

A utilização da mensuração ao justo valor foi muito criticada por muitos organismos, contudo este critério tem algumas vantagens para o IASB que mereceram toda a sua atenção (IASB, 2001: B13-B16):

- Os efeitos de alterações produzidas pela transformação biológica são melhor reflectidas pela referência às alterações no justo valor de activos biológicos. Acha que as alterações no justo valor dos activos biológicos têm uma relação directa com as alterações de expectativas de benefícios económicos futuros da empresa.
- As operações executadas para efectuar a transformação biológica têm muitas vezes somente uma fraca relação com a própria transformação biológica, logo, um relacionamento mais distanciado com os futuros benefícios económicos esperados.
- O justo valor tem maior relevância, fiabilidade, comparabilidade e compreensibilidade como uma mensuração de benefícios económicos esperados de activos biológicos do que o modelo do custo histórico, porque:
 - a) Muitos activos biológicos são negociados em mercados activos com preços de mercado observáveis, o que proporcionam uma mensuração fiável de expectativas de mercado de benefícios económicos futuros. A presença de tais mercados aumenta significativamente a fiabilidade do valor do mercado como um indicador de justo valor;
 - b) A mensuração ao custo de activos biológicos é por vezes menos fiável porque produtos conjuntos e custos conjuntos podem criar situações em que o relacionamento entre entradas (*inputs*) e saídas (*outputs*) está mal definido, conduzindo a imputações complexas e arbitrárias de custos entre as diferentes produções de transformação biológica;
 - c) Ciclos de produção relativamente longos e contínuos, com volatilidade quer na produção quer no ambiente de mercado, significa que o período contabilístico não representa um ciclo completo. Assim, a mensuração dos activos biológicos na data das demonstrações financeiras, e não na data da transacção, proporciona uma melhor medida para avaliar o desempenho ou a posição financeira da empresa agrícola durante o período contabilístico;

- d) Fontes diferentes de animais de substituição e plantas dão origem a custos diferentes num modelo de custo histórico. Activos semelhantes devem dar origem a expectativas semelhantes com respeito a benefícios futuros. Quando activos semelhantes são mensurados e relatados pelo uso dos mesmos critérios resultam comparabilidade e compreensibilidade consideravelmente aumentadas.

Contudo, conforme já foi referido, este processo não foi nada pacífico e apareceram argumentos que de alguma forma contrariavam a utilização do critério de reconhecimento ao justo valor, tais como (IASB, 2001: B17):

- Acham que o custo histórico é o resultado de transacções entre partes independentes e por isso proporciona prova de valores de mercado livre nesse ponto de tempo e é independentemente verificável. Acham que o justo valor é algumas vezes não fiavelmente mensurável e que os utentes das demonstrações financeiras podem ser induzidos em erro pela apresentação de números que sejam indicados como sendo de justo valor mas são baseados em suposições subjectivas e inverificáveis. Também são da opinião que:
 - a) Os preços de mercado são muitas vezes voláteis e cíclicos não sendo apropriados como um critério de mensuração;
 - b) Pode ser oneroso exigir valorização justa em cada data de balanço, especialmente se forem exigidos relatórios intercalares;
 - c) O modelo de custo histórico está bem estabelecido sendo geralmente usado. O uso de qualquer outro modelo deve ser acompanhado por uma alteração na "Estrutura Conceptual". Os activos biológicos devem ser mensurados pelo seu custo para haver consistência com outras normas internacionais de contabilidade;
 - d) A mensuração pelo custo proporciona mensuração mais objectiva e consistente;
 - e) Podem não existir mercados activos para alguns activos biológicos em alguns países. Em tais casos, o justo valor não pode ser fiavelmente mensurado especialmente durante o período de crescimento no caso de um activo biológico que tenha um período de crescimento longo;
 - f) A mensuração pelo justo valor resulta no reconhecimento de ganhos e perdas não realizados contradizendo os princípios de reconhecimento do rédito nas normas internacionais de contabilidade; e

- g) Os preços de mercado à data de um balanço podem não ter um relacionamento íntimo com os preços pelos quais os activos poderão ser vendidos e muitos activos biológicos não são detidos para vender.

Assim, depois de analisadas as vantagens e desvantagens, o IASB concluiu que a norma deveria exigir um modelo de justo valor para os activos biológicos relacionados com a actividade agrícola devido à sua natureza e características únicas. Contudo, concordam que em certos casos o justo valor pode não ser fiavelmente mensurado devido à não existência de mercados activos biológicos, especialmente os que tenham um longo período de crescimento; devido ao valor presente dos fluxos de caixa líquidos terem muitas vezes uma mensuração não fiável de justo valor devido ao uso de pressupostos subjectivos e porque o justo valor não pode ser mensurado fiavelmente antes da colheita.

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 Krush-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 subsector 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, excluimos 33 empresas por não estarem em actividade, donde resultou uma amostra alvo de 255 empresas.

Do inquérito efectuado às empresas em questão, obtivemos um grau de resposta na ordem dos 25% , correspondente a 64 respostas. Como se trata de um questionário enviado por correio, não existem “limites” ideais para determinarmos o tamanho ideal da nossa amostra. Assim, prosseguimos o nosso estudo com esta amostra reduzida⁵ de 64 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, 2003: 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 e verificando que as empresas da nossa amostra eram essencialmente pequenas, resolvemos criar dentro do grupo das pequenas empresas quatro classes, ficando o grupo das médias empresas apenas com uma classe.

⁵ Utilizamos o termo amostra reduzida quando a amostra obtida é apenas uma parte da amostra alvo

Depois de definidas as classes, só foram consideradas numa determinada classe de dimensão as empresas que cumpriam cumulativamente os dois critérios tidos em conta na definição de cada uma das classes. Assim, este critério levou a que a amostra final ficasse constituída por 43 empresas. No quadro1 apresentamos a distribuição das empresas da amostra por classes de dimensão.

QUADRO 1
Distribuição das empresas da amostra por classes de dimensão

Classes	Nº Empresas	% do Total
[0 - 150.000] e < 50 Trabalhadores	7	16,28
[150.001-7.000.000] e < 50 Trabalhadores	28	65,12
[7.000.001-25.000.000] e 50 <= N° Trabalhadores < 250	2	4,65
[25.000.001-40.000.000] e 50 <= N° Trabalhadores < 250	5	11,63
> 40.000.000 e N° Trabalhadores >= 250	1	2,33
Total	43	100

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

Resultados

De seguida apresentamos os resultados obtidos através da metodologia descrita anteriormente, tendo sempre presente o objectivo deste trabalho que é o de averiguar se a dimensão da empresa influencia a utilização e/ou o conhecimento da IAS 41.

Relativamente à utilização da norma, não efectuamos qualquer tratamento estatístico uma vez que não obtivemos nenhuma empresa que utilizasse a norma nem que esteja a pensar utilizar a mesma brevemente.

No que diz respeito ao conhecimento da norma, recorreremos às técnicas estatísticas já referidas, as quais se encontram resumidas no Quadro 2 (Anova). Assim, a hipótese a testar é a seguinte:

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

QUADRO 2 – ANOVA

Conhecimento da IAS 41

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.100	4	.275	1.139	.353
Within Groups	9.179	38	.242		
Total	10.279	42			

Logo, podemos afirmar que não há diferenças significativas entre as diferentes classes de empresas no que diz respeito ao conhecimento da norma.

Retirando da nossa amostra uma classe (classe 5), uma vez que só existe uma empresa nessa classe, e ficando assim apenas com classes de pequena dimensão, recorreremos novamente às técnicas estatísticas já referidas, as quais se encontram resumidas no Quadro 3 (Anova).

QUADRO 3 – ANOVA

Conhecimento da IAS 41

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.940	3	.313	1.298	.289
Within Groups	9.179	38	.242		
Total	10.119	41			

Donde inferimos novamente que não há diferenças significativas entre as diferentes classes de empresas no que diz respeito ao conhecimento da norma.

Conclusão

A preocupação e necessidades sentidas de informação financeira no sector agrícola conduziram à normalização contabilística do sector com a emissão da IAS 41 pelo IASB. Esta norma introduz como base de mensuração o justo valor para os activos biológicos e produtos agrícolas, não tendo sido consensual a sua utilização.

A União Europeia, desde a publicação da IAS 41 tem efectuado alguns esforços no sentido de alterar a quarta e sétima directivas de forma a acolher a mensuração ao justo valor.

Neste trabalho foi analisada uma amostra inicial de 255 empresas às quais foram enviadas inquéritos com o objectivo de averiguar se a dimensão da empresa influencia a utilização e/ou o conhecimento da norma, verificando que o sector em estudo é um sector constituído essencialmente por pequenas e médias empresa.

Dos resultados obtidos através da metodologia utilizada, concluímos 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

- ANTÃO, A. (2000): "Alteração da Quarta e Sétima Directivas Comunitárias para o acolhimento do justo valor", *Revisores & Empresas*, Nº 9, ABR/JUN, pp. 30-35.
- CHURIAQUE, J. I. M. (2001): "Valor Razonable en las NIC: Perspectivas en España", *Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa – Partida Doble* Nº 126, pp. 38-51, Octubre.
- COMISSÃO EUROPEIA, CE (2000): *Exposure Draft E65, "Agriculture"*, Internal Market DG, Financial Services, Financial Information and Company Law, February, Brussels, In International Accounting Standards Board [Online] available at: <http://www.iasb.org.uk>, Novembro, 02.
- , CE (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.
- CONSELHO DA COMUNIDADE ECONÓMICA EUROPEIA, CCEE (1978): "Contas Anuais de Certas Formas de Sociedade", *Directiva 78/660/CEE*, aprovada em 25 de Julho (4ª Directiva), Bruxelas.
- , CCEE (1983): "Contas Consolidadas", *Directiva 83/349/CEE*, aprovada em 13 de Junho (7ª Directiva), Bruxelas.
- EUROPEAN COMMISSION, EC (2001): "Altera as Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE e 91/674/CEE do conselho relativas às contas anuais consolidadas aplicáveis às contas anuais e consolidadas de certas formas de sociedades, bancos e outras instituições financeiras e empresas de seguros", *Directiva 2001/65/EC*, aprovada em 27 de Setembro, Bruxelas, [Online] available at: <http://europa.eu.int/eur-lex/en/consleg/pdf/en>, Novembro, 03.
- , EC (2003): "Altera as Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE e 86/635/CEE relativamente às regras de valorimetria aplicáveis às contas anuais e consolidadas de certas formas de sociedades bem como dos bancos e de outras instituições financeiras", *Directiva 2003/51/EC*, aprovada em 18 de Junho, Bruxelas, [Online] available at: <http://europa.eu.int/eur-lex/en/consleg/pdf/en>, Novembro, 03.
- FERNANDES, G. (2000): "Normas Internacionais de Contabilidade", *Revista de Contabilidade e Comércio*, Nº 225, Vol. LVII, 1º Trimestre, pp. 169-189.
- 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).
- , IASC (1999): Proposed International Accounting Standard Agriculture, *Exposure Draft E65, "Agriculture"*, July, London: IASC.

- , 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).
- LARA, L. C.; M. S. M., NAVIERA (2000): "Normas internacionais para la actividad agrícola: aplicación del valor razonable", *VIII Congresso de Contabilidade e Auditoria*, Aveiro, Portugal.
- (2001): "La reforma de la IV y VII Directiva: introducción del valor razonable en la normativa contable europea", *Revista del profesional de la Contabilidad – Técnica Contable*, Año LIII, Nº 628, pp. 303-308, Abril.
- LISBOA, J.V.; M. G., AUGUSTO (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 .Silabo, Lda., Março, Lisboa).
- RODRÍGUES BAREA, J. (2004): "La Aplicación del Valor Razonable en la Actividad Agrícola Ganadera la NIC 41", *Técnica Contable*, enero, nº 660, pp. 36-40.