

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

CAMILLA AMANDA PALHÃO AZEVEDO SILVA

Universidade Estadual de Londrina

CLAUDIA AYUMI NAKAZA

Universidade Estadual de Londrina

CRISTIANE SAIKAWA NISHIYAMA

Universidade Estadual de Londrina

DANIEL RAMOS NOGUEIRA

Universidade Estadual de Londrina

Resumo

O IAS 41 - *Agriculture* foi editado pela primeira vez em 2003, pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), para estabelecer o tratamento contábil e as divulgações relacionadas à agricultura. Brasil, Inglaterra e Austrália passaram a adotar o IAS 41 em virtude da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade. Tendo em vista a grande importância do agronegócio mundial e os desafios da implantação de uma norma específica aos Ativos Biológicos, devido às suas características peculiares, o objetivo deste estudo foi verificar o nível de *disclosure* do IAS 41 das empresas do setor de alimentos do Brasil, da Inglaterra e da Austrália. Com este intuito, foi realizada uma pesquisa descritiva e documental com abordagem quantitativa. Foram coletadas demonstrações de 2014 das empresas brasileiras, australianas e inglesas pertencentes ao setor de alimentos, listadas, respectivamente, na BM&F BOVESPA, na *Australian Stock Exchange* (ASX) e na *London Stock Exchange*. A seguir, foram realizadas análises com o auxílio de um *check list* baseado nos itens de divulgação requeridos pela norma. Os resultados permitem observar que, nas empresas australianas ocorreu o maior grau de conformidade, 80%. As inglesas, em geral, divulgaram 79% dos itens requeridos, enquanto nas brasileiras, observou-se o menor grau de aderência, 75%. A partir do resultado do teste de Kruskal-Wallis não se pode afirmar que as empresas pesquisadas da Austrália e Inglaterra têm uma média de divulgação do IAS 41 estatisticamente diferente da divulgação realizada pelas companhias brasileiras. Considerando as particularidades dos Ativos Biológicos, o detalhamento de suas características e critérios de mensuração, torna as divulgações mais compreensíveis, aprimora a qualidade das informações e contribui para o grande propósito da adoção de uma norma internacional, estabelecer um padrão de comparabilidade, além de promover o objetivo maior da Contabilidade, fornecer informações úteis para a tomada de decisão dos usuários.

Palavras chave: Ativos Biológicos; IAS 41; CPC 29; *Disclosure*; *Agriculture*.

1 INTRODUÇÃO

Em 2010, entrou em vigor no Brasil, o CPC 29 - Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas. Este pronunciamento corresponde ao IAS 41 – *Agriculture*, primeira norma emitida pelo IASB direcionada especificamente para um setor, no caso, a agropecuária. (Rech & Oliveira, 2013).

O agronegócio é um setor de grande relevância para a economia brasileira, correspondendo a 23% do PIB do país (Cepea, 2014). Segundo o Ministério da Agricultura (2015;2014), o Brasil apresenta um expressivo crescimento no comércio internacional do agronegócio, consolidando sua posição como um dos maiores produtores e exportadores de alimentos para mais de 200 países. Em 2014, um dos destaques do agronegócio foi a ampliação de mercado: no total, 11 países abriram mercado para produtos agrícolas brasileiros. De acordo com as Perspectivas Agrícolas 2015-2024, elaborada pela Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (OCDE) em conjunto com a Organização das Nações Unidas para Agricultura e Alimentação (FAO), o Brasil é o segundo maior exportador de produtos agrícolas, e está prestes a se tornar o principal fornecedor da demanda mundial.

Tendo em vista a importância da contabilidade de empresas expressarem seus valores o mais próximo da realidade do mercado, Scherch, Olak, Nogueira e Cruz (2012) consideram que a divulgação de ativos biológicos em conformidade com as normas internacionais é um assunto contemporâneo, mas pouco abordado na literatura brasileira.

Wanderley, Silva e Leal (2011) reforçam que a contabilidade de ativos biológicos e produtos agrícolas sempre foi uma das dificuldades a serem enfrentadas no processo de convergência dos padrões contábeis brasileiros aos internacionais. Considerando os aspectos apresentados, esta pesquisa foi desenvolvida com o intuito de responder à seguinte questão: “Qual o nível de *disclosure* do IAS 41 das empresas do setor de alimentos do Brasil, da Inglaterra e da Austrália?” E tem como objetivo geral verificar o nível de *disclosure* do IAS 41 das empresas do setor de alimentos do Brasil, da Inglaterra e da Austrália.

Na escolha dos países para realizar a pesquisa, foi considerado o histórico da normatização de ativos biológicos: no caso da Austrália, esta foi a primeira a estabelecer uma legislação específica aos ativos biológicos (Herbohn, 2006). A Inglaterra foi um dos primeiros países a exigir a IAS 41, a partir de 2005. Enquanto no Brasil, o CPC 29 só entrou em vigor em 2010.

O estudo da divulgação dos ativos biológicos pelo presente artigo justifica-se pela relevância econômica do agronegócio para o Brasil, pelos reduzidos estudos comparativos sobre o tema e a pela dificuldade de aplicação das normas vigentes.

A apresentação desta pesquisa foi dividida em cinco tópicos, sendo este primeiro, o capítulo introdutório, seguido do referencial teórico, que contemplará a revisão de literatura sobre o tema. Na sequência, o capítulo de aspectos metodológicos detalha os procedimentos utilizados no desenvolvimento da investigação, e por fim, a análise dos dados e as considerações finais demonstram os resultados da pesquisa, os principais achados e as sugestões para futuras pesquisas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Breve histórico da normatização contábil para ativos biológicos

No Brasil, em 2010, entrou em vigor o CPC 29, aplicável às empresas que exploram ativos biológicos e produtos agrícolas. Este pronunciamento corresponde ao IAS 41 e integra o processo de convergência da Contabilidade brasileira aos padrões internacionais. A partir da Lei 11.638/07, foi estabelecido que as normas contábeis do Brasil devem estar em conformidade com as normas internacionais de Contabilidade, *International Financial Reporting Standards* (IFRS) (Rech & Oliveira, 2013). Neste contexto, foi elaborado, pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, o CPC 29, que objetiva “estabelecer o tratamento contábil, e as respectivas divulgações, relacionados aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas” (CPC, 2009, p. 1).

De acordo com Martins, Gelbcke, Santos e Iudícibus (2013), para os órgãos normatizadores contábeis, uma norma específica para ativos biológicos justifica-se por sua natureza distinta, caracterizada pelo processo de transformação biológica, motivada por fatores como passagem do tempo, alterações climáticas etc.

Herbohn (2006) destaca a Austrália como pioneira ao estabelecer uma legislação específica aos ativos biológicos, a *Australian Accounting Standard Board - AABS 1037*, que regulamentava a mensuração dos Ativos de Auto Geração e Regeneração. Segundo a autora, a AASB 1037 foi alvo de críticas e preocupações, que motivaram a falta de apoio à sua implementação. Ainda de acordo com Herbohn (2006), os principais pontos criticados pelos opositores da norma foram: a exigência de reconhecer as mudanças no valor contábil; a subjetividade e as mudanças significativas no modo de mensuração atreladas a avaliação a valor líquido de mercado; e a onerosidade das divulgações adicionais requeridas. Apesar de todo o debate em torno da AASB 1037, ela passou a ser aplicada em 2001, até ser substituída pela AASB 141, equivalente ao IAS 41, a partir de Janeiro de 2005, em decorrência da adoção das IFRS pela política de convergência e harmonização das normas contábeis na Austrália (Elad & Herbohn, 2011).

Uma vez que havia muitas similaridades entre o AABS 1037 e o AASB 141, as discussões em torno da implementação do AASB 1037 forneceram importantes reflexões sobre o impacto do IAS 41, não somente na Austrália, mas também em outros países que adotaram as IFRS (Elad & Herbohn, 2011).

A transição da norma interna para a norma internacional também foi estudada por Williams e Wilmshurst (2009), que observaram que a falta de consistência, comparabilidade e compreensão das práticas de divulgação dos ativos biológicos persistiram na passagem do AASB 1037 para o AASB 141.

O IAS 41 - *Agriculture* foi editado pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) em 2003, com base na norma australiana AABS 1037 (Rech & Oliveira, 2013).

Como país sede do IASB, a Inglaterra foi um dos primeiros a exigir a IAS 41, a partir de 2005, juntamente com os demais países pertencentes à União Europeia. A norma é aplicável a todas as empresas listadas na Bolsa de Valores de Londres. Porém, segundo Elad e Herbohn (2011), o país possui um expressivo número de pequenas e médias entidades agrícolas não listadas. Estas podem optar por seguir o simplificado *Reporting Standard for Smaller Entities* (FRSSE), de modo que se beneficiam e evitam uma regulamentação excessiva, ou ainda adotar a norma interna *Generally Accepted Accounting Practice in the UK* (GAAP). Ambas possuem

diferenças significativas em relação às normas internacionais, principalmente em relação à mensuração dos ativos biológicos a valor justo. Por isso o *Accounting Standards Board* (ASB) declarou a intenção de formular uma nova regulamentação para essas empresas, baseado no IAS 41, prevendo uma convergência total do país às normas do IFRS.

2.2 Ativos biológicos e seu tratamento contábil

A agricultura é uma atividade produtiva de grande importância que impulsiona a economia não somente no Brasil, mas também no contexto internacional. Considerando sua estíma, o IASB, por meio do pronunciamento IAS 41 - *Agriculture*, no Brasil tratado como CPC 29, desenvolveu uma forma contábil adequada de lidar com os ativos e produtos relativos a esta atividade, estes definidos respectivamente pelo CPC como Ativo Biológico, que é um animal e/ou uma planta vivos; e Produção Agrícola que é o produto colhido de ativo biológico da entidade (CPC, 2009).

Segundo Martins et al. (2013), o gerenciamento e mensuração das mudanças biológicas e da colheita dos ativos biológicos, denominado atividade agrícola, compreende uma série de atividades como, por exemplo, a pecuária, piscicultura e avicultura, e possui certas características similares que permitem a gestão desse processo de transformações biológicas, sendo elas: a capacidade de mudança que as plantas e animais vivos têm biologicamente; o gerenciamento de mudança com o acompanhamento das condições necessárias para a atividade desenvolvida; e a mensuração das mudanças qualitativas e/ou quantitativas dos ativos biológicos rotineiramente.

Sendo o ativo biológico um ativo vivo, o CPC 29 envolve, portanto, o cultivo de qualquer animal ou planta até o momento da colheita, ou seja, “a extração do produto de ativo biológico ou a cessação da vida desse ativo biológico.” (CPC 29, 2009, p. 3). Como exemplo de ativos biológicos, o pronunciamento traz, entre outros, as árvores frutíferas, das quais se obtém, como produto agrícola, as frutas colhidas; os produtos que resultarem do processo após a colheita, neste caso, as frutas processadas, são excluídos deste pronunciamento, sendo então abrangidos pelo CPC 16 – Estoques ou outro Pronunciamento Técnico que seja adequado.

De acordo com o item 10 do CPC 29 (2009, p. 3):

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

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

Assim sendo, o gerenciamento dos ativos biológicos desde sua aquisição até o momento da colheita ou abate deverá ser evidenciado eficientemente, os benefícios futuros avaliados e o valor de mercado (valor justo) ou o custo mensurado.

Conforme definição do CPC (2009, p. 4): “Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração”.

Dessa forma, os ativos biológicos deverão ser mensurados a valor justo, excluindo-se a despesa de venda no reconhecimento inicial e no final de cada competência, com exceção

apenas quando o valor de mercado não puder ser mensurado confiavelmente. Já o produto agrícola, que é colhido de ativo biológico, deverá ser mensurado com valor justo, menos a despesa de venda, no momento da colheita, representando assim o custo para aplicar no CPC 16 – Estoques.

Segundo Scherch et al. (2012, p. 4), acerca dos ganhos e perdas: “O registro contábil do ganho ou a perda oriunda da mensuração do valor justo dos ativos biológicos e/ou produtos agrícolas, menos o custo estimado de venda devem ser reconhecidos no resultado líquido do exercício no período em que ocorrer.”

O CPC 29 trata ainda da incapacidade de mensurar o ativo biológico com confiança, seja pela ausência de mercado ativo ou pela falta de alternativas confiáveis, neste caso, estabelece o pronunciamento que "o ativo biológico deve ser mensurado ao custo, menos qualquer depreciação e perda por irrecuperabilidade acumuladas" (CPC 29, 2009, p. 8).

2.3 Evidenciação

O IAS 41 exige que a divulgação da informação contábil financeira de Ativo Biológico seja minuciosa, de modo a atender melhor a necessidade de seu usuário. Isso é notável pelo detalhamento de seus itens, que não só normatizam o que de fato deve ser evidenciado, mas também cobram por maior distinção e qualidade das informações divulgadas.

Estas definições abrangentes são explicadas pela natureza dos ativos biológicos que possuem características diferenciadas no referido processo de transformação biológica, em termos de tempo de vida útil, já que algumas culturas ou criações possuem tempo de maturação e produção bastante curto e, outras, exatamente o oposto (Silva, Figueira, Pereira & Ribeiro, 2013).

De acordo com a NBC TG 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola, as demonstrações devem conter uma descrição de cada grupo de ativo biológico, especificando a natureza de suas atividades, o que pode ser feito de forma quantitativa ou dissertativa. O pronunciamento também encoraja a entidade a distinguir os grupos de ativos biológicos entre consumíveis e de produção, maduros e imaturos. Assim como apresentar estimativas não financeiras de quantidade físicas, de cada grupo no final do período, e da produção agrícola durante o período. E ainda exige a divulgação por parte da entidade no caso de ativos biológicos que já estejam comprometidos ou reservados, seja como garantia de exigibilidades ou forma de aquisição de outros produtos. Também devem ser evidenciadas nos relatórios, as estratégias de administração de riscos financeiros da atividade.

Em seu artigo, Wanderley et al. (2011) destacam que é preciso divulgar as mudanças com ganho ou perda, do período corrente em relação ao valor inicial do ativo biológico e do produto agrícola. Além do ganho ou perda decorrente da mudança no valor justo, menos a despesa da venda. No caso de suceder o seu reconhecimento no momento inicial até o final de cada período, deve-se incluir no resultado do exercício em que tiver origem.

O valor contábil dos ativos entre o início e o fim do período apresentam mudanças que necessitam de conciliação adequada para que não haja disparidade nas informações. Assim sendo, o CPC 29 (2009) determina a evidenciação de mudanças no ativo biológico, como seu aumento devido às compras ou combinação de negócios, redução devido às colheitas, e as diferenças cambiais quando há conversão de moeda estrangeira.

O pronunciamento ainda discorre sobre possíveis contratempos que possam surgir com o objeto em análise devido aos riscos naturais que envolvem o ramo da atividade agrícola. Caso

algo desse tipo dê origem a uma receita ou despesa, a sua natureza e o total devem ser divulgados de acordo com a NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

Por fim, deve-se realizar uma divulgação adicional quando não se pode utilizar o método do valor justo de forma confiável, discorrendo sobre o motivo, e suas devidas explicações.

2.4 Pesquisas recentes

Rech e Oliveira (2011; 2013) pesquisaram sobre a aplicação do CPC 29 e IAS 41 em nível mundial. No setor de silvicultura, em 2011, as empresas pesquisadas deixaram de acrescentar dados importantes sobre os critérios adotados na mensuração a valor justo, que poderiam conferir melhor compreensão e qualidade às informações. Avaliando o setor de papel e celulose, Rech e Oliveira (2013), verificaram variação significativa entre as empresas. No entanto, em geral, o grau de aderência ao IAS 41 foi de 51%, baixo, considerando sua obrigatoriedade. As empresas da África do Sul apresentaram maior grau de aderência, enquanto o Brasil teve um total médio de 59%. O trabalho concluiu que "as empresas de papel e celulose ainda não alcançaram a convergência fato às normas internacionais." (Rech & Oliveira, 2013, p. 12).

Barros, Souza, Araújo, Silva e Silva (2012), analisaram demonstrações financeiras e notas explicativas dos exercícios de 2008 a 2010 de 23 empresas de diversos setores de atividade e concluíram que houve forte impacto da aplicação do valor justo na mensuração dos ativos biológicos, apesar disso, as empresas prestaram informações insuficientes acerca destes ativos.

Wanderley et al. (2011) avaliaram o grau de observância das disposições do CPC 29 de três grandes empresas do agronegócio brasileiro: Marfrig, JBS e Brasil Foods. As empresas atenderam a alguns pontos do CPC 29, mas foram superficiais em sua divulgação. Os autores consideraram o pouco tempo de adaptação aos novos pronunciamentos (analisaram publicações de 2010), mas cobraram uma postura mais atuante por parte das empresas.

Silva et al. (2013) investigaram o nível de adesão ao CPC 29 no seu primeiro ano de vigência. Com base nas informações de 31 companhias de capital aberto e 14 empresas de capital fechado do setor de agronegócios, concluiu-se que o nível de divulgação das empresas de capital aberto e fechado é semelhante, descartando a hipótese de que as empresas de capital aberto tenderiam a se adequar mais rapidamente, apresentando maior nível de atendimento às normas internacionais, uma vez que recebem maior visibilidade no mercado. Foi verificado um atendimento parcial ao CPC 29.

Scherch et al. (2012) investigaram o nível de conformidade das empresas de capital aberto de acordo com o CPC 29. Observaram também se a representatividade do ativo biológico está correlacionada com a conformidade com o CPC 29. De modo geral, as 24 empresas pesquisadas apresentaram cerca de 60% de conformidade, sendo que o nível de conformidade está diretamente relacionado com a representatividade dos ativos biológicos das empresas.

Elad e Herbohn (2011) analisaram o *disclosure* do IAS 41 entre empresas da Austrália, do Reino Unido e da França e concluíram que, em geral, o nível de conformidade foi maior nas empresas australianas, 66%. Os autores atribuíram o resultado ao fato de que as companhias da Austrália já utilizavam o AASB 1037, que continha exigências similares às do IAS 41, muitos anos antes da publicação da norma internacional.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Quanto à metodologia, esta pesquisa classifica-se como descritiva, documental e quantitativa.

Segundo Gil (2008, p. 42), “pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Em relação ao procedimento, esta pesquisa classifica-se como documental, que de acordo com Martins e Theóphilo (2009), tem como característica a utilização de fontes de dados primárias, ou seja, documentos compilados pelo próprio autor do trabalho, que ainda não foram objeto de análise, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os propósitos da pesquisa. A realização deste estudo se deu através da análise das demonstrações contábeis e notas explicativas das companhias.

Este trabalho possui uma abordagem quantitativa. Nas palavras de Martins e Theóphilo (2009, p. 107): “As pesquisas quantitativas são aquelas em que os dados e as evidências coletados podem ser quantificados, mensurados”.

Para chegar à amostra de empresas brasileiras, foi realizada uma busca no Economática® por companhias ativas, listadas na BM&F BOVESPA, e que possuíam saldo de Ativos Biológicos (no curto ou longo prazo) nas demonstrações financeiras, publicadas em 31 de dezembro de 2014. No *site* da BM&F Bovespa, foram coletados o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Resultado, as Notas Explicativas e o Relatório de Auditoria das companhias. Optou-se por analisar somente as demonstrações das empresas do setor de agricultura e alimentos processados, conforme a classificação da BM&F Bovespa, o que resultou em 9 empresas.

A *Australian Stock Exchange* (ASX), através de seu sistema de busca, classifica 40 empresas listadas como pertencentes aos setores de alimentos, bebidas e tabaco. Para o desenvolvimento deste estudo, excluiu-se as dos setores de bebidas e tabaco (8). Após a coleta dos relatórios anuais de 2014, disponíveis no *site* da ASX, foram também excluídas as que não possuíam saldo de ativos biológicos (20). Além disso, 3 foram excluídas por não apresentarem relatório anual de 2014. Ao final, restaram as 9 empresas do setor de alimentos, com saldo de ativos biológicos nos relatórios anuais de 2014, que compõem a amostra de empresas australianas.

No caso das empresas da Inglaterra, após a exclusão daquelas que não possuíam saldo de ativos biológicos (18) e das originárias de outros países (16), foram analisadas 8 produtoras de alimentos, segundo a classificação da Bolsa de Londres, que apresentaram saldo de ativos biológicos nos relatórios anuais de 2014. As demonstrações foram coletadas nos *sites* das empresas.

Para a análise das demonstrações, utilizou-se um *check list* dos itens de divulgação requeridos pelo pronunciamento técnico CPC 29. Sua elaboração foi baseada no quadro de itens de divulgação do CPC 29 utilizado por Scherch et al. (2012).

Tabela 1 – *Check list* dos itens de divulgação

Item 40	A entidade deve divulgar o ganho ou a perda do período corrente em relação ao valor inicial do ativo biológico e do produto agrícola e, também, os decorrentes da mudança no valor justo, menos a despesa de venda dos ativos biológicos.
Item 41	A entidade deve fornecer uma descrição de cada grupo de ativos biológicos.
Item 43	A entidade é encorajada a fornecer uma descrição da quantidade de cada grupo de ativos biológicos, distinguindo entre consumíveis e de produção ou entre maduros e imaturos.

Item 46 - a	As demonstrações contábeis devem divulgar a natureza das atividades envolvendo cada grupo de ativos biológicos;
Item 46 - b	As demonstrações contábeis devem divulgar as mensurações ou estimativas não financeiras de quantidade físicas de cada grupo de ativos biológicos no final do período e da produção agrícola durante o período.
Item 49 - a	A entidade deve divulgar a existência e o total de ativos biológicos cuja titularidade legal seja restrita, e o montante deles dado como garantia de exigibilidades.
Item 49 - b	A entidade deve divulgar o montante de compromissos relacionados com o desenvolvimento ou aquisição de ativos biológicos.
Item 49 - c	A entidade deve divulgar as estratégias de administração de riscos financeiros relacionadas com a atividade agrícola.
Item 50	A entidade deve apresentar a conciliação das mudanças no valor contábil de ativos biológicos entre o início e o fim do período corrente.
Caso o valor justo não possa ser mensurado de forma confiável	
Item 54	Se a entidade mensura ativos biológicos pelo custo, menos qualquer depreciação e perda no valor recuperável acumuladas, no final do período deve divulgar:
Item 54 - a	uma descrição dos ativos biológicos;
Item 54 - b	uma explicação da razão pela qual o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável;
Item 54 - c	se possível, uma faixa de estimativas dentro da qual existe alta probabilidade de se encontrar o valor justo;
Item 54 - d	o método de depreciação utilizado;
Item 54 - e	a vida útil ou a taxa de depreciação utilizada;
Item 54 - f	o total bruto e a depreciação acumulada (adicionada da perda por irrecoverabilidade acumulada) no início e no final do período.
Item 55	Se a entidade mensura os ativos biológicos ao seu custo menos depreciação e perda no valor recuperável acumuladas deve divulgar qualquer ganho ou perda reconhecida sobre a venda de tais ativos biológicos, e a conciliação requerida pelo item 50 deve evidenciar o total relacionado com tais ativos, separadamente. Adicionalmente, a conciliação deve conter os montantes de perdas irrecoveráveis; reversão de perdas no valor recuperável; e depreciação, incluídos no resultado e decorrentes daqueles ativos biológicos.
Item 56	Se o valor justo dos ativos biológicos, previamente mensurados ao custo, menos qualquer depreciação e perda no valor recuperável acumuladas se tornar mensurável de forma confiável durante o período corrente, a entidade deve divulgar: uma descrição dos ativos biológicos; uma explicação da razão pela qual a mensuração do valor justo se tornou mensurável de forma confiável; e o efeito da mudança.
Caso a empresa tenha subvenção governamental	
Item 57	A entidade deve divulgar a natureza e a extensão das subvenções governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis, as condições não atendidas e outras contingências associadas com a subvenção governamental e as reduções significativas esperadas no nível de subvenções governamentais.

Fonte: Adaptado de Scherch et al. (2012, p. 5).

Com o auxílio desse *check list* analisou-se as demonstrações contábeis e notas explicativas das empresas, atribuindo os códigos 0 para itens não aplicados, 1 quando ocorreu a aplicação do item e NA nos casos em que o item não se aplicava à companhia.

Após a codificação das análises de conformidade foi realizada a análise da divulgação por país, em seguida, executou-se o teste estatístico para confirmar se a diferença nas médias de divulgação entre os países era estatisticamente significativa. Optou-se pela utilização do teste Kruskal-Wallis, que segundo Pallant (2005) é a versão não paramétrica para a ANOVA. A decisão pela utilização do teste não paramétrico justifica-se considerando o número reduzido de empresas analisadas.

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Análise das empresas do setor de alimentos do Brasil

A análise das demonstrações revelou que, em média, as empresas brasileiras do setor de alimentos divulgaram 75% das exigências do IAS 41. O maior nível de divulgação foi 85%, o menor, 57%, como apresentado na Tabela 2.

Tabela 2 – Nível de conformidade das empresas brasileiras

BRASIL	Total de itens aplicados (sim)	Total de itens não aplicados (não)	Total de itens que não se aplicam (NA)	Total de itens avaliados na empresa	% de conformidade
BIOSEV	7	2	9	9	78%
BRF	11	2	5	13	85%
JBS	11	3	4	14	79%
MARFRIG	8	6	4	14	57%
MINERVA	7	2	9	9	78%
SÃO MARTINHO	5	2	11	7	71%
SLC AGRÍCOLA	5	2	11	7	71%
TEREOS	5	2	11	7	71%
V-AGRO	5	1	12	6	83%
MÉDIA DE CONFORMIDADE					75%

Fonte: Dados da Pesquisa

Foram informados por todas as companhias os itens 40, 41, 46-a e 50, que dizem respeito à divulgação do ganho ou perda do período em relação ao valor inicial, descrição dos ativos biológicos, natureza das atividades em que estão envolvidos e conciliação das mudanças no valor contábil. Os itens 54-a, 54-b e 54-e também foram evidenciados por todas as empresas à que se aplicavam, neste caso, aquelas que mensuraram os ativos biológicos à seu custo menos depreciação e perda no valor recuperável acumulada. A quantidade de ativos biológicos consumíveis e de produção ou maduros e imaturos, foi informada por apenas 22% das empresas, mesmo percentual que divulgou a existência e o total de ativos biológicos cuja titularidade é restrita, e o montante dado como garantia.

Diferentes critérios podem ter sido utilizados na análise dos dados, mas em relação às demonstrações de 2010 das empresas de capital aberto estudadas por Scherch et al. (2012), verificou-se que nas divulgações das empresas brasileiras do setor de alimentos houve um aumento no grau de evidenciação exigida pelo CPC 29. Scherch et al. (2012), observaram um nível de conformidade de 60% na maioria das empresas no primeiro ano de aplicação do

pronunciamento, nos relatórios de 2014 das empresas alimentícias, o grau de evidência verificado foi, em média, de 75%.

Assim, a afirmação de Scherch et al. (2012), de que é importante e essencial uma atitude mais operante e eficiente por parte das empresas perante o tratamento contábil e os quesitos exigidos pelo CPC 29, continua sendo válida, uma vez que nenhuma das empresas brasileiras apresentou total aderência ao pronunciamento, apesar do aumento do grau de evidência.

4.2 Análise das empresas do setor de alimentos da Austrália

Quanto ao nível de *disclosure* do IAS 41 das empresas do setor de alimentos da Austrália, pode-se inferir que houve, em média, 80% de divulgação em conformidade com a norma.

Tabela 3 - Nível de conformidade com o IAS 41 das empresas australianas

AUSTRÁLIA	Total de itens aplicados (sim)	Total de itens não aplicados (não)	Total de itens que não se aplicam (NA)	Total de itens avaliados na empresa	% de conformidade
AUST AGRIC COMPANY	8	1	9	9	89%
CLEAN SEAS	7	7	4	14	50%
ELDERS	6	1	11	7	86%
FARM PRIDE	3	3	12	6	50%
HUON	5	1	12	6	83%
SELECT HARVEST	8	1	9	9	89%
STERLING	7	0	11	7	100%
TASSAL	6	1	11	7	86%
WEBSTER	8	1	9	9	89%
MÉDIA DE CONFORMIDADE					80%

Fonte: Dados da Pesquisa

Assim como nas empresas brasileiras, entre as australianas os itens 40, 41, 46-a e 50 foram divulgados em todos os relatórios; além destes, o item 46-b, que trata da mensuração da quantidade física dos ativos biológicos também foi atendido por todas as companhias. Mais uma vez, o item 43 foi o que teve menos ocorrência nas demonstrações, apenas 13%.

As empresas australianas foram as que apresentaram maior aderência às exigências do IAS 41, resultado semelhante ocorreu no estudo de Elad e Herbohn (2011), que ao analisar o *disclosure* do IAS 41 entre empresas da Austrália, do Reino Unido e da França, concluíram que, em geral, o nível de conformidade foi maior nas empresas australianas, 66%. Os autores atribuíram o resultado ao fato de que as companhias da Austrália já utilizavam o AASB 1037, que continha exigências similares às do IAS 41, muitos anos antes da publicação da norma internacional.

4.3 Análise das empresas do setor de alimentos da Inglaterra

A análise das empresas inglesas do setor de alimentos mostrou que, em geral, as companhias evidenciaram 79% dos itens exigidos pelo IAS 41 nos relatórios selecionados para esta pesquisa.

Tabela 4 - Nível de conformidade com o IAS 41 das empresas inglesas

INGLATERRA	Total de itens aplicados (sim)	Total de itens não aplicados (não)	Total de itens que não se aplicam (NA)	Total de itens avaliados na empresa	% de conformidade
AGRITERRA	5	1	12	6	83%
ANGLO-EASTERN	5	2	11	7	71%
ASSOCIATED BRITISH FOODS	5	1	12	6	83%
CRANSWICK	6	0	12	6	100%
MPEVANS	5	2	11	7	71%
PRODUCE	8	1	9	9	89%
PURECIRCLE	6	7	5	13	46%
REA	8	1	9	9	89%
MÉDIA DE CONFORMIDADE					79%

Fonte: Dados da Pesquisa

Os itens 41, 46-a e 50 foram divulgados por todas as empresas inglesas, porém apenas 25% informou o total de ativos biológicos com titularidade legal restrita dado como garantia (Item 49-a) ou o montante de compromissos relacionados a esses ativos (Item 49-b).

4.4 Análise comparativa das empresas do setor de alimentos da Austrália, do Brasil e da Inglaterra

A análise comparativa entre as empresas do setor de alimentos do Brasil, da Austrália e da Inglaterra permite afirmar que houve maior conformidade com o IAS 41 nas empresas australianas (80%), seguidas pelas inglesas (79%), enquanto as brasileiras foram as que apresentaram o menor grau de aderência, 75%.

Figura 1 – Nível de conformidade com o IAS 41 na Austrália, na Inglaterra e no Brasil

Fonte: Dados da Pesquisa

Pode-se dizer que no setor de alimentos da Austrália, da Inglaterra e do Brasil, em média, o nível de evidenciação em conformidade com o IAS 41 foi de 78% nas demonstrações contábeis de 2014.

Na Tabela 5 é possível observar que não há divergência relevante em relação aos itens de maior ou menor evidenciação. Nos 3 países as informações sobre a descrição dos ativos biológicos, a natureza das atividades em que estão envolvidos e a conciliação das mudanças no seu valor contábil, referentes, respectivamente, aos itens 41, 46-a e 50, foram divulgadas por todas as empresas. A quantidade de ativos biológicos consumíveis e de produção ou maduros e imaturos foi a exigência menos atendida pelo total de empresas pesquisadas.

Tabela 5 – Nível de divulgação dos itens do IAS 41 das empresas da Austrália, da Inglaterra e do Brasil

Item do IAS 41	Austrália	Inglaterra	Brasil
Item 40	100%	88%	100%
Item 41	100%	100%	100%
Item 43	13%	38%	22%
Item 46-A	100%	100%	100%
Item 46-B	100%	50%	33%
Item 49-A	33%	25%	22%
Item 49-B	33%	25%	33%
Item 49-C	78%	50%	67%
Item 50	100%	100%	100%
Item 54-A	100%	100%	100%
Item 54-B	50%	100%	100%
Item 54-C	0%	0%	0%
Item 54-D	0%	0%	67%
Item 54-E	50%	0%	100%
Item 54-F	0%	0%	33%
Item 55	0%	0%	0%
Item 56	0%	0%	0%
Item 57	0%	0%	0%

Fonte: Dados da Pesquisa

As informações requeridas às empresas que mensuram os ativos biológicos à seu custo menos depreciação e perda no valor recuperável acumulada apresentaram baixo nível de *disclosure* nos 3 países, somente a descrição dos ativos biológicos (item 54-a) foi evidenciada por todas as companhias a que se aplicava a exigência.

4.5 Teste de diferença de médias

Visando confirmar os resultados procedeu-se ao teste estatístico de diferença de médias de *disclosure* entre os países pesquisados. Para o teste de comparação de médias utilizou-se o teste de Kruskal-Wallis, sendo que os resultados estão apresentados nas Tabelas 6 e 7 a seguir.

Tabela 6 - Médias dos Países teste de Kruskal-Wallis

	País	N	Postos de média
Conformidade	Brasil	9	9,94
	Austrália	9	16,44
	Inglaterra	8	14,19
	Total	26	

Fonte: Os autores.

Tabela 7 - Teste de
Kruskal-Wallis

	Conformidade
Qui-quadrado	3,406
DF	2
Significância Sig.	,182

Fonte: Os autores.

Como se pode observar na Tabela 6, há aparentemente uma diferença entre as médias de divulgação do Brasil em relação à Austrália e Inglaterra, contudo, ao analisar a Tabela 7, o teste informa que essas diferenças não são estatisticamente significativas ($Sig = 0,182$). Assim, não se pode afirmar que as empresas pesquisadas da Austrália e Inglaterra têm uma média de divulgação do IAS 41 estatisticamente diferente da divulgação realizada pelas companhias brasileiras.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi verificar o nível de *disclosure* do IAS 41 das empresas do setor de alimentos do Brasil, da Inglaterra e da Austrália. A análise comparativa mostrou que as empresas do setor de alimentos da Austrália foram as que apresentaram maior nível de *disclosure* entre os 3 países, 80%, seguido pela Inglaterra, 79%, e o menor nível verificado foi o do Brasil, que divulgou 75% dos itens exigidos pelo pronunciamento. Porém, a partir do resultado do teste de Kruskal-Wallis não se pode afirmar que as empresas pesquisadas da Austrália e Inglaterra têm uma média de divulgação do IAS 41 estatisticamente diferente da divulgação realizada pelas companhias brasileiras.

Dadas as particularidades dos ativos biológicos, detalhes sobre suas características e critérios de mensuração tornariam as informações mais claras e úteis para a tomada de decisão dos usuários. Considerando que os itens de evidenciação traduzem o detalhamento exigido pelo IAS 41, o nível apresentado revela-se insuficiente para o aprimoramento da qualidade das informações, ao mesmo tempo em que compromete o grande propósito da adoção de uma norma internacional, que é estabelecer um padrão para comparabilidade.

É evidente a necessidade de que haja maior empenho das empresas na transparência das demonstrações contábeis no que se refere a Ativos Biológicos. As normas internacionais devem ser cumpridas no intuito de facilitar o entendimento dos usuários da Contabilidade. Portanto, este artigo vem de encontro à essa necessidade, trazendo resultados que buscam encorajar as empresas a atender à essas exigências.

Como sugestão para trabalhos futuros e com base no tema estudado, pode-se fazer a mesma análise comparativa do *disclosure* do IAS 41 nos países do Mercosul, assim como países que fazem fronteira com o Brasil, a fim de verificar se há paridade entre eles.

Algumas limitações devem ser consideradas na observância dos resultados desta pesquisa, entre elas, a amostra reduzida e a coleta de dados de um único ano (2014).

Por fim, vale lembrar, que nem sempre a grama do vizinho é mais verde. Afinal, neste contexto, observou-se, estatisticamente, que não há diferença entre o *disclosure* do IAS 41 nas empresas do setor de alimentos do Brasil, da Inglaterra e da Austrália.

REFERÊNCIAS

- Barros, C. C., Souza, F. J. V., Araújo, A. O., Silva, J. D. G. & Silva, M. C. (2012). O impacto do valor justo na mensuração dos ativos biológicos nas empresas listadas na BM&BOVESPA. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da*

UERJ (online), 17(3), 41-59. ISSN 1984-3291. Disponível em:

<<http://www.spell.org.br/documentos/download/9333>>.

Brasil. (2014). Ampliação de mercado foi um dos destaques do agronegócio brasileiro em 2014. *Ministério da Agricultura*. Disponível em:

<<http://www.agricultura.gov.br/comunicacao/noticias/2014/12/ampliacao-de-mercado-foi-um-dos-destaques-do-agronegocio-brasileiro-em-2014>>.

Brasil. (2015). Internacional. *Ministério da Agricultura*. Disponível em:

<<http://www.agricultura.gov.br/internacional>>.

Cepea. (2014). *Perspectivas para o Agronegócio em 2015*. Disponível em:

<<http://www.cepea.esalq.usp.br/pib/>>.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. (2009). *Pronunciamento Técnico CPC 29*. Disponível em: <

<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=60> >.

Elad, C. & Herbohn, K. (2011). *Implementing Fair Value Accounting in the Agricultural Sector*. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland. Disponível em:

<https://www.icas.com/__data/assets/pdf_file/0019/10549/10-Implementing-Fair-Value-Accounting-In-The-Agricultural-Sector-ICAS.pdf>.

Gil, A. C. (2008) *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 4. Ed. São Paulo: Atlas.

- Herbohn, Kathleen. (2006). Accounting for SGARAs: a stocktake of accounting practice before compliance with AASB 141 Agriculture. *Australian Accounting Review*, 16(2), 62-76.
- International Accounting Standard Board. *International Accounting standards n° 41 – Agriculture*. Disponível em: <<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2015/ias41.pdf>>.
- Martins, E., Gelbcke, E. R., Santos, A. & Iudícibus, S. (2013). *Manual de Contabilidade Societária*. 2ed. São Paulo: Atlas.
- Martins, G. A. & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas*. 2. Ed. São Paulo: Atlas.
- Ocde-Fao. (2015). *Perspectivas Agrícolas 2015-2024*. Disponível em: <<https://www.fao.org.br/download/PA20142015CB.pdf>>.
- Pallant, Julie. (2005). *SPSS Survival Manual*. 2 Ed. Chicago: Open University.
- Rech, I. J. & Oliveira, K. G. (2011). Análise da aplicação do CPC 29 e IAS 41 aos ativos biológicos no setor de silvicultura. *V Congresso AnpCont*, Disponível em: <<https://www.furb.br/especiais/download/395233-698817/257-2.pdf>>.
- Rech, I. J. & Oliveira, K. G. (2013). Análise do grau de aderência à IAS 41 no setor de papel e celulose. *10º Congresso USP Iniciação Científica em Contabilidade*. São Paulo-SP. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos132013/592.pdf>>.
- Scherch, C. P., Olak, P. A., Nogueira, D. R. & Cruz, C. V. O. A. (2012). Nível de conformidade do CPC29 nas empresas brasileiras: uma análise com as empresas de

capital aberto. *19^o Congresso Brasileiro de Contabilidade*, Belém-PA. Disponível em:

<<http://www.congressocfc.org.br/anais/fscommand/480C.pdf>>.

Silva, R. L. M., Figueira, L. M., Pereira, L. T. O. A. & Ribeiro, M. S. (2013). CPC 29: Uma análise dos requisitos de divulgação entre empresa de capital aberto e fechado do setor de agronegócios. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 8(1), 26-49. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/33735/cpc-29--uma-analise-dos-requisitos-de-divulgacao-entre-empresa-de-capital-aberto-e-fechado-do-setor-de-agronegocios>>.

Wanderley, C. A. N., Silva, A. C. & Leal, R. B. (2011). Tratamento contábil de ativos biológicos e produtos agrícolas: uma análise das principais empresas do agronegócio brasileiro. *Anais do 4^o Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/7727/tratamento-contabil-de-ativos-biologicos-e-produtos-agricolas--uma-analise-das-principais-empresas-do-agronegocio-brasileiro>>.

Williams, B. R. Wilmshurst, T. (2006). The Achievability of Sustainable Reporting Practices in Agriculture. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 16, 155-166.