

A contabilidade financeira e a gestão de custos na atividade agrícola

Recebimento dos originais: 30/05/2018
Aceitação para publicação: 11/11/2018

Patrícia Rodrigues Quesado

Doutorada em Ciências Económicas e Empresariais, Universidade de Santiago de Compostela
Professora Adjunta da Escola Superior de Gestão
Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, 4750-810 Barcelos.
E-mail: pquesado@ipca.pt

Maria de Lurdes Ribeiro da Silva

Doutorada em Ciências Económicas e Empresariais, Universidade de Vigo
Professora Adjunta da Escola Superior de Gestão
Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, 4750-810 Barcelos.
E-mail: lsilva@ipca.pt

Susana Catarino Rua

Doutorada em Ciências Económicas e Empresariais, Universidade de Vigo
Professora Adjunta da Escola Superior de Gestão
Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, 4750-810 Barcelos.
E-mail: srua@ipca.pt

Resumo

Este trabalho tem por objetivos efetuar um enquadramento da atividade agrícola em termos de contabilidade financeira, ou seja, da mensuração dos ativos biológicos e dos produtos agrícolas, bem como, analisar a importância da gestão de custos da atividade agrícola. Foi seguida uma metodologia qualitativa, baseada numa análise normativa e numa revisão de literatura de artigos científicos a respeito do tema em questão. Constatamos que vários autores defendem a aplicação do critério do custo na mensuração destes ativos, atendendo às dificuldades de cálculo do justo valor na inexistência de mercados ativos para determinados bens. Todavia, a atual normalização contabilística portuguesa, apresenta o justo valor (deduzido dos custos de vender) como critério a aplicar na mensuração deste tipo de elementos, sendo o custo um critério a aplicar apenas excepcionalmente, no caso dos ativos biológicos cujo justo valor não possa ser fiavelmente determinável. Relativamente à gestão de custos da atividade agrícola, concluímos que, em virtude da falta de conhecimentos e/ou formação e da dificuldade da sua aplicação atendendo ao risco e incerteza desta atividade, muitos gestores agrícolas não fazem uma adequada gestão de custos.

Palavras-Chave: Atividade agrícola. Contabilidade financeira. Gestão de custos.

1. Introdução

Apesar da atividade agrícola estar normalmente associada à fonte de rendimento familiar, esta tem desempenhado cada vez mais um importante papel, enquanto fonte de riqueza mesmo dos países mais desenvolvidos.

Por este facto, tem sido preocupação das entidades emitentes de normas contabilísticas, a regulação da contabilidade da atividade agrícola. Esta preocupação tem sido não só ao nível internacional, mas também em Portugal, ao nível nacional, pela aprovação, no âmbito do Sistema de Normalização Contabilística (SNC, 2015), de uma norma que regula a contabilização das operações resultantes da atividade agrícola e que respeita à Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) nº 17, intitulada “Agricultura”.

De notar que esta norma prevê o tratamento contabilístico da atividade agrícola, em termos de ativos biológicos e de produto agrícola no ponto de colheita, não prevendo todo o processo industrial a que o produto agrícola esteja sujeito após a sua colheita, aspeto tratado na norma dos inventários.

Uma questão que se tem colocado tem sido com relação à forma como mensurar os ativos biológicos e os produtos agrícolas, ou seja, o resultado (*outputs*) da atividade agrícola. Apesar das normas indicarem o critério do justo valor como preferencial, alguma polémica se tem desenvolvido à volta da aplicação deste critério em detrimento do tradicional custo histórico, atendendo às dificuldades de cálculo do primeiro e a questões de relevância e de fiabilidade da informação obtida com a aplicação destes diferentes critérios de mensuração.

Por outro lado, pelo facto da atividade agrícola se tratar de uma atividade diretamente influenciada por condições externas não controladas diretamente pela gestão, nomeadamente por fatores climatéricos e económicos, e pela excessiva preocupação dos gestores com o aumento da produtividade, o registo dos custos e das despesas é deixado muitas vezes para segundo plano, esquecendo-se que a gestão e controlo dos custos da sua atividade poderão interferir na produtividade. Portanto, uma adequada gestão e controlo de custos da atividade agrícola constitui uma outra problemática a ter em conta na tomada de decisões no âmbito da atividade agrícola.

Assim, este trabalho tem por objetivos: efetuar um enquadramento da atividade agrícola em termos de contabilidade financeira, ou seja, da mensuração dos ativos biológicos e dos produtos agrícolas, no âmbito da NCRF 17; bem como, analisar a importância da gestão de custos da atividade agrícola.

De notar, que relativamente ao enquadramento normativo efetuado, abordaremos apenas o enquadramento contabilístico no âmbito da NCRF 17, e já não no âmbito das normas para as pequenas e microentidades. Não será alvo de estudo neste artigo os subsídios das entidades públicas relacionados com a agricultura, contemplados na NCRF 17.

Para o cumprimento dos objetivos supra mencionados foi seguida uma metodologia qualitativa, baseada numa análise normativa e numa revisão de literatura de artigos científicos a respeito do tema em questão.

Este trabalho estrutura-se da seguinte forma: no segundo ponto é efetuado um enquadramento do tema, no qual se apresentam conceitos fundamentais à compreensão do tema em questão. No terceiro ponto, é estudada a atividade agrícola na perspectiva da contabilidade financeira, no que respeita à problemática mensuração dos ativos biológicos e dos produtos agrícolas; no quarto ponto, é apresentada a importância da gestão de custos na atividade agrícola; seguindo-se, num último ponto, as principais conclusões obtidas com o presente estudo.

2. Enquadramento do Tema: Conceitos Fundamentais

A atividade agrícola tem características muito heterogêneas devido à grande diversidade de atividades que aglutina. Esta atividade é das mais antigas e assume grande importância nas distintas economias. Tradicionalmente, associava-se um país com forte peso na atividade agrícola a um país subdesenvolvido, contudo, atualmente os países mais desenvolvidos têm investido no setor agrícola tornando-o cada vez mais forte (AZEVEDO, 2011).

A gestão da atividade agrícola diz respeito à capacidade de gerir todos os fatores de produção de modo a obter, da sua combinação, a máxima rentabilidade e produtividade (produtos vegetais e produtos animais), sendo excluídos os produtos agroindustriais e, por conseguinte, já derivados da produção agrícola, e que pertencem ao ramo da indústria (VIEIRA, 2012). A gestão é o elemento fundamental para classificar uma atividade como agrícola, pois facilita a transformação biológica pelo aumento, ou, pelo menos, estabilização, de condições necessárias para que o processo tenha lugar, e ainda, a alteração de qualidade ou de quantidade ocasionada por transformação biológica que é mensurada e monitorizada como uma função de gestão rotinada (GOMES & PIRES, 2010).

A produção agrícola distingue-se de outras atividades essencialmente pela existência de variáveis (fora do controlo da entidade) que dificultam o processo de planeamento da produção, nomeadamente a dependência dos recursos naturais e ambientais, como o fator climático, as calamidades, as epidemias em animais ou toxicidade em plantas. Ou seja, a determinação do volume de vendas é sempre suscetível e variável, porque está sujeito a

condições e variações do mercado, à perecibilidade do produto, ao ciclo biológico dos animais e plantas, ao tempo de maturação e também à própria capacidade de produção da exploração agrícola (VILCKAS, 2004; VIEIRA, 2012; BOHUSOVÁ *et al.*, 2012).

No contexto mundial, são poucos os países que têm normalização contabilística específica sobre agricultura, até porque esta atividade esteve sempre muito associada a explorações de pequena ou média dimensão com o único objetivo de obtenção do rendimento familiar. Contudo, durante os últimos anos, essa tendência foi contrariada e levou a uma maior procura de informação relativa ao setor, o que suscitou o interesse dos organismos de normalização contabilística no setor agrícola (AZEVEDO, 2011).

Em Portugal, estas matérias são tratadas na NCRF 17 – “Agricultura”, do SNC (2015), que teve como suporte a IAS 41 – “Agriculture”, abordando questões relacionadas com o tratamento contabilístico da atividade agrícola, concretamente, dos ativos biológicos e do produto agrícola no ponto de colheita.

A atividade agrícola é um conceito que deve ser entendido de forma ampla, abarcando a atividade de transformação biológica e colheita de ativos biológicos para venda, ou para conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais. A norma define também vários conceitos associados à atividade agrícola, estabelecendo como ativo biológico: animal ou planta vivos; como transformação biológica: os processos de crescimento natural, degeneração, produção e procriação que causem alterações qualitativas e quantitativas num ativo biológico; e, como colheita: a separação de um produto de um ativo biológico (de produção) ou a cessação dos processos de vida de um ativo biológico (consumível).

A norma distingue entre ativos biológicos de produção, ativos biológicos consumíveis e produtos agrícolas: os ativos biológicos de produção são os itens de regeneração própria, utilizados para obtenção de produtos agrícolas ou outros ativos biológicos, por exemplo, gado do qual pode ser obtido leite, vinhas, árvores de fruto e árvores a partir das quais se obtenha lenha por desbaste, enquanto essas árvores permanecem vivas na exploração até ao final do seu ciclo de vida. Os ativos biológicos consumíveis são aqueles que são colhidos como produto agrícola ou vendidos como ativos biológicos. Exemplos de ativos biológicos consumíveis são o gado destinado à produção de carne, gado detido para venda, peixe em aquacultura, colheitas tal como milho e trigo e árvores que estejam em desenvolvimento para obtenção de madeiras. Os produtos agrícolas são os produtos colhidos dos ativos biológicos (de produção) da entidade, como por exemplo, laranjas colhidas para venda.

3. A Atividade Agrícola na Perspetiva da Contabilidade Financeira

3.1. O justo valor enquanto critério de mensuração

A mensuração dos ativos biológicos pelo justo valor tem como objetivo a aproximação à realidade da informação financeira relatada nas demonstrações financeiras. No entanto, estudos como o de Vasconcelos (2012) revelam como inconclusivo o impacto, numa melhor comparabilidade da informação financeira, da adoção do justo valor prevista no normativo contabilístico.

Estudos demonstram a dificuldade de mensuração pelo justo valor em algumas atividades agrícolas, regendo-se, por isso, pela mensuração pelo custo. Esta dificuldade surge não apenas, muitas vezes, pela ausência de mercados ativos como também pela dificuldade em determinar atributos específicos de ativos biológicos para os identificar nos mercados públicos. Além disso, a relação custo-benefício da aplicação do justo valor faz com que a aplicação do modelo do custo seja, por muitos, considerado como preferencial (VASCONCELOS, 2012; RAMOS, 2013; MUHAMMAD & GHANI, 2014; GONÇALVES & LOPES, 2015; BOHUSOVÁ & SVOBODA, 2016).

Lefter e Roman (2007), referindo-se à aplicação da IAS 41, consideram que se a maioria das empresas do setor da agricultura aplicassem o modelo do justo valor na mensuração dos ativos biológicos e produtos agrícolas, isso significaria uma mudança de paradigma na contabilidade. As variações de justo valor em resultados afetariam a estrutura financeira destas empresas, aumentando a sua relevância e, conseqüentemente, facilitando a tomada de decisões. Por outro lado, os autores, assim como Herbohn e Herbohn (2006); Muhammad e Ghani (2014) e Hinke e Stóvorá (2014), referem que o reconhecimento imediato das alterações no justo valor dos ativos biológicos e produtos agrícolas levaria a uma maior volatilidade do resultado anual. Dadas as dificuldades de determinação fiável do justo valor, este não parece estar plenamente adotado como critério de mensuração dos ativos biológicos, sendo a mudança de paradigma pouco evidente.

Para Gomes e Pires (2010), a dificuldade em mensurar o justo valor de um ativo biológico aumenta quando o ativo é portador de outro ativo. Acresce ainda a longevidade dos ativos, como é o caso do sobreiro que gera cortiça em longos períodos. Assim, quanto maior for o ciclo de produção, maior a dificuldade na mensuração pelo justo valor.

Do exposto, parece ainda verificar-se que no âmbito da atividade agrícola existe uma grande dificuldade de aplicação do justo valor como critério de mensuração dos ativos

biológicos, o qual, embora mais relevante, se pode tornar menos fiável, dada a ambiguidade que pode acarretar (BOHUSOVÁ & SVOBODA, 2016).

Não obstante o referido, o normativo contabilístico português apresenta como critério de mensuração preferencial, para valorizar os animais e plantas vivos (ativos biológicos), o justo valor (menos custos no ponto de venda), em detrimento do custo histórico. A utilização do justo valor aludido pela norma justifica-se por ser o critério que melhor reflete a transformação biológica dos animais e plantas vivos, uma vez que o custo histórico não reflete o valor destas alterações. Desta forma, consegue-se obter um aumento de valor destes ativos da empresa à medida que estes vão crescendo, e não apenas quando são colhidos ou vendidos. Este critério de mensuração (justo valor menos custos estimados no ponto de venda) deve ser utilizado quando exista um mercado ativo para o ativo biológico ou produto agrícola, podendo-se utilizar o preço cotado nesse mercado como base para determinar o justo valor. No entanto, não existe mercado ativo para a totalidade dos ativos biológicos, o que dificulta a aplicação plena do justo valor no setor agrícola.

Para colmatar a lacuna da inexistência de qualquer mercado ativo para certos ativos biológicos, podem ser utilizados os seguintes indicadores na determinação de uma aproximação ao justo valor:

- Os preços mais recentes de transação no mercado;
- Os preços de mercado de ativos semelhantes com ajustamento para refletir diferenças; ou,
- Referências do setor, tais como o valor de uma plantação expresso por hectare ou outra unidade de medida do setor.

No caso de não existirem preços ou valores determinados pelo mercado para o ativo biológico na sua condição atual, podem utilizar-se estimativas alternativas do justo valor, como por exemplo, a determinação do justo valor através do cálculo do valor presente dos fluxos de caixa líquidos desse ativo, descontados a uma taxa pré-imposto determinada no mercado corrente (§§21 e 22, NCRF 17). A condição atual de um ativo biológico exclui quaisquer aumentos de valor derivados de transformação biológica adicional e de atividades futuras da empresa, tais como os relacionados com o reforço da futura transformação biológica, colheita e venda. Este aspeto define o tratamento contabilístico nas demonstrações financeiras, da gestão dos ativos biológicos numa entidade.

Referindo-nos especificamente ao tratamento contabilístico determinado pela NCRF 17, os ativos biológicos (de produção e consumíveis) devem ser mensurados inicialmente, e

em cada data de balanço, ao justo valor menos custos estimados no ponto de venda, conforme refere o §13 dessa norma.

No que se refere aos produtos agrícolas, regulados na NCRF 17 apenas até ao momento da colheita (§4, NCRF 17), estes devem ser mensurados pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda, no momento da colheita (§14, NCRF 17). Tal mensuração é o custo nessa data aquando da aplicação da norma dos inventários. Assim, após o reconhecimento em inventários, o processamento dos registos relacionados com os produtos agrícolas segue os procedimentos preconizados na NCRF 18. De notar que o §32 da NCRF 17 defende que o justo valor do produto agrícola no momento da colheita pode ser sempre fiavelmente mensurado.

Apesar da aplicação do justo valor, a entidade agrícola continua a incorrer em custos efetivos com esses ativos biológicos, devendo tais custos ser reconhecidos como gastos (de produção) do período, embora a NCRF 17 não estabeleça um procedimento objetivo para efetuar essa classificação dos custos incorridos na gestão dos ativos biológicos.

3.2. A mensuração ao custo

O custo histórico é o critério de mensuração mais genericamente utilizado no sistema contabilístico no universo das pequenas explorações familiares predominantes nos países ocidentais avançados (ARGILÉS *et al.* 2011). Este critério cumpre, de forma mais proeminente, as características de objetividade e de fiabilidade. Apesar disso, o custo histórico pode também revelar dificuldades na sua determinação em alguns ativos biológicos, diminuindo a informação revelada nas demonstrações financeiras (ARGILÉS *et al.* 2011; BOHUSOVÁ & SVOBODA, 2016).

O modelo do custo histórico aplicado a ciclos de produção muito longos não reflete o verdadeiro valor do ativo biológico, muito embora para muitos dos ativos biológicos não seja possível obter de forma fiável o seu justo valor, e, conseqüentemente, se incorpore na sua aplicação um elevado grau de subjetividade (RAMOS, 2013). Ainda assim, o custo pode aproximar-se do justo valor se o ativo não sofreu significativa transformação biológica ou ainda, quando, na fase inicial, não se espera que a transformação biológica tenha efeitos significativos no preço (ALVES & COSTA, 2013). Surpreendentemente, o estudo de Bohusová e Svoboda (2016) revelou a adequação da aplicação do modelo do custo para a

mensuração de ativos biológicos de produção (plantas) e o justo valor mais adequado à mensuração de animais vivos em pequenas entidades agrícolas.

A NCRF 17 prevê que o justo valor de um ativo biológico possa ser mensurado com fiabilidade, mas esta presunção pode, no reconhecimento inicial, ser refutada se os valores de mercado não estiverem disponíveis ou se outras alternativas para calcular o justo valor do ativo não sejam consideradas fiáveis. Neste caso, o ativo deve ser mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação e perda por imparidade acumuladas. No entanto, assim que seja possível mensurar o justo valor do ativo com fiabilidade a entidade deve fazê-lo. Portanto, segundo a NCRF 17, a mensuração dos ativos biológicos pelo custo (sujeitos a depreciações e imparidades) apenas deve ser utilizada com um caráter excepcional, quando seja impraticável ou pouco fiável determinar o justo valor.

O custo histórico representa o custo de aquisição de um ativo, ou seja, o seu custo num determinado momento. No §98 da Estrutura Concetual do SNC (2015), o custo histórico é definido como “a quantia de caixa, ou equivalente de caixa paga ou pelo justo valor da retribuição dada para adquirir o ativo no momento da sua aquisição”.

O custo do ativo biológico é, então, o somatório de todos os custos necessários à sua aquisição e colocação em condições e no local pronto a ser usado na atividade agrícola. A partir desse momento, o ativo biológico fica sujeito a depreciações e a imparidades, conforme as regras gerais definidas para os ativos fixos tangíveis (NCRF 7 e NCRF 12).

Assim, se a mensuração do ativo biológico for ao custo, este é determinado em função dos critérios previstos para a mensuração inicial dos inventários ou dos ativos fixos tangíveis (e imparidades de ativos), conforme estabelecido no §33 da NCRF 17.

4. A Importância da Gestão de Custos na Atividade Agrícola

O setor agrícola representa um peso significativo na economia de diferentes países, como é o caso de Portugal. À semelhança dos restantes setores, também este setor, em virtude da forte concorrência, da diversificação, da evolução tecnológica, da maior exigência em termos de qualidade dos produtos oferecidos, da escassez de recursos e dos avultados investimentos que muitas vezes lhe estão associados, procura melhorar a produtividade e gerir da melhor forma os seus recursos, no sentido de incrementar os resultados obtidos e o desempenho em geral. Estes fatores modificaram a estrutura (aumento dos custos indiretos no custo total de produção) e comportamento dos custos neste tipo de organizações. No entanto,

são raros os estudos empíricos, qualitativos e quantitativos, realizados sobre esta temática (LU *et al.*, 2016; FATAH & MAT-ZIN, 2014, 2013; CARLI & CANAVARI, 2013; ATHANASIOS *et al.*, 2010; JUCHUA, 2002).

De acordo com Andrade *et al.* (2012), os elevados custos da atividade agrícola (devido à tecnologia empregue, às doenças e pragas, entre outros fatores) e a dependência do agricultor em relação às oscilações do mercado (que obrigam a variar o preço de venda), adicionada às incertezas e às mudanças significativas no cenário económico, realçou a necessidade de os produtores rurais conhecerem profundamente o seu negócio, centrando-se na gestão e controlo das suas atividades, já que estes fatores poderão interferir diretamente na quantidade produzida. Para os autores (2012: 25), “o êxito não consiste apenas em alcançar elevados níveis de produtividade, mas também em como gerir a produtividade obtida para alcançar o resultado pretendido”. Além disso, salientam que a gestão de custos neste tipo de setor não é tarefa fácil sobretudo devido à sazonalidade da atividade agrícola e ao conseqüente risco e incerteza. Braum *et al.* (2013) afirmam que a preocupação constante com o aumento da produtividade e a inovação tecnológica levou a que muitos gestores agrícolas deixassem para segundo plano o registo dos custos, despesas e investimentos das suas propriedades. Não obstante, conforme refere Ribeiro (2004: 209) “é imprescindível a escolha de um método de apuramento de custos que possa atender às necessidades de controlo e decisão dentro de uma empresa agrícola”.

Face ao exposto, destaca-se a necessidade de gerir e controlar adequadamente os custos, através da contabilidade de custos e da contabilidade de gestão, proporcionando ao gestor agrícola, de uma forma simples (uma vez que os processos de produção não são, regra geral, complexos), um conjunto de informações úteis e relevantes que apoiam o processo de tomada de decisões.

Para Marion (2010), a contabilidade de custos é um ramo da contabilidade muito importante no setor agrícola, pois traduz, em valores monetários, o desempenho do negócio da sua administração. A utilização de diferentes métodos de custeio permite apurar os custos de produção dos produtos agrícolas, compreender o comportamento dos custos e mensurar as diversas atividades que se realizam no decorrer do processo produtivo, identificando aquelas que implicam um maior consumo de recursos. Segundo Andrade *et al.* (2012) e Moutinho *et al.* (2012), na agricultura os custos são todos aqueles gastos relacionados direta ou indiretamente com a cultura (ou produto), tais como sementes, adubos, combustíveis, mão-de-obra, depreciação dos equipamentos, custos de armazenagem, entre outros. Assim, “é

necessário que no setor agrícola se aperfeiçoe o levantamento e interpretação dos custos de produção, analisando os aspetos que envolvem a produção, com a conseqüente avaliação das informações geradas, também a contabilização das diversas variáveis existentes, o que exige o rigor dos cálculos, utilizando métodos reais e de fácil interpretação” (ANDRADE *et al.*, 2012: 42). Neste sentido, se dotado com as informações adequadas, o gestor agrícola poderá identificar e reduzir riscos de prejuízos no final do ciclo produtivo.

De acordo com Braum *et al.* (2013: s/p) “é necessário que o gestor agrícola saiba o que são e o que representam os custos contidos nos seus produtos, para assim poder elaborar estratégias com base em dados sólidos, buscar as melhores alternativas na escolha de produção e para ter uma visão antecipada, caso ocorram mudanças nos preços de venda do produto, ou nos elementos que compõe o custo na produção”.

Para Ribeiro (2004), a determinação do custo da produção numa empresa agrícola deve atender a algumas particularidades inerentes ao tipo de atividade, nomeadamente ao crescimento natural da produção; se se desenvolve a “céu aberto” (vulnerabilidade a mudanças climáticas); ao facto de a produção muitas vezes não ser contínua durante o ano, variando em função da estação (o que influencia o tipo de cultura a ser desenvolvida); se o trabalho é essencialmente manual ou se está automatizado; a necessidade de controlo para efeitos de valorização dos *stocks* agrícolas, entre outras. Segundo Sampaio *et al.* (2011), estas particularidades ratificam as dúvidas existentes quanto à aplicabilidade, na produção agrícola, dos conceitos da contabilidade de custos. Para os referidos autores (2011: 151), “outro fator que merece destaque no que tange às dificuldades relacionadas à prática da gestão de custos na atividade agrícola, e que pode interferir no uso adequado deste instrumento de gestão refere-se ao baixo nível de instrução do produtor/gestor rural”. Fatah e Mat-Zin (2014) acrescentam que o facto de a terminologia da contabilidade de custos ter sido desenvolvida para ser aplicada essencialmente a empresas industriais pode dificultar a sua aplicação no caso concreto das empresas agrícolas.

Do exposto, facilmente se constata que é vital reconhecer a relevância da gestão de custos tendo em vista a otimização dos limitados recursos disponíveis. Como tal, é importante que o gestor agrícola esteja bem informado sobre os custos que envolvem a produção, para elaborar estratégias que possibilitam a sua visualização antecipada para prevenir possíveis dificuldades que podem resultar da instabilidade do preço de mercado dos componentes necessários à produção dos produtos. Assim, o controlo dos custos de cada atividade orientará o gestor da empresa, pois mostra os gastos dos empreendimentos, indica as melhores épocas

para a venda e aquisição de produtos, permite o cálculo dos custos, entre outras informações indispensáveis para uma boa gestão (CALLADO & CALLADO, 2011).

Para Callado e Callado (2006), o grau de diversificação, expresso pelas diversas atividades rurais, torna o apuramento dos custos agroindustriais um dos seus maiores problemas. Esta dificuldade reside tanto no controlo dos seus elementos, de forma a obter uma correta afetação dos custos de cada produto ou atividade económica existente, bem como sobre os procedimentos de rateio. Não obstante, na opinião dos autores (2006: 133), “várias finalidades para a determinação do custo numa empresa rural podem ser apontadas. O empresário rural pode utilizar essa informação como referencial na tomada de decisão para escolher as culturas, as criações e as práticas que deverão ser adotadas”.

Esta temática tem sido objeto de estudo em diferentes países, nomeadamente no Brasil. Assim, Zambon e Lee (2015), Neveiros *et al.* (2013), Andrade *et al.* (2012), Moutinho *et al.* (2012) e Macohon e Beuren (2009) propõem a utilização do sistema de custeio baseado em atividades (ABC) para mensurar o custo de uma plantação de soja, trigo, e milho em propriedades rurais brasileiras. Vorpapel *et al.* (2017: 111-112) efetuaram um estudo sobre a gestão de custos em pequenas propriedades rurais concluindo que “os produtores possuem muita experiência no desenvolvimento das atividades rurais, mas encontram dificuldades na gestão da sua propriedade. A grande maioria adota um controlo de custos informal, com anotações em caderno, sendo que modelos de gestão mais sofisticados são adotados por uma minoria de produtores rurais. O tamanho da propriedade e a faturação influenciam na gestão, uma vez que se verificou que quanto maior for a propriedade e a faturação, melhor será o controlo de custos das atividades desenvolvidas”. Os referidos autores ressaltam que a maioria dos pequenos produtores rurais trabalha e comercializa a sua produção por intermédio de cooperativas, podendo ser uma explicação para o desinteresse em saber qual o verdadeiro custo de sua produção ou criação.

Braum *et al.* (2013), num estudo realizado com o objetivo de analisar as formas utilizadas pelos produtores rurais para gerir os custos das atividades a fim de verificar se os conceitos da contabilidade de custos são aplicados na gestão das propriedades, observaram que a maioria dos produtores possuem o conhecimento dos custos e despesas das suas propriedades, e que realizam a separação dos mesmos, assim como o controlo das atividades. Não obstante, Moutinho *et al.* (2012) ressaltam que no setor rural, existe pouco emprego de informações de gestão por parte das empresas integrantes deste segmento económico, isto devido ao baixo conhecimento dos empresários rurais, os quais utilizam apenas controlos

simplistas para gerir as suas propriedades. Por sua vez, Dumer *et al.* (2012) avaliaram qual o nível de utilização e qual grau de importância que um grupo de produtores de café atribuem à contabilidade de custos, concluindo que os produtores de café consideram a contabilidade de custos uma importante ferramenta para a tomada de decisão, no entanto ainda pouco utilizada e conhecida. Conclusão semelhante à obtida nos estudos realizados por Cristaldo *et al.* (2016) e por Sampaio *et al.* (2011) junto de produtores agrícolas de grãos.

Callado e Callado (2006) analisaram a mensuração de custos rurais em agroindústrias, observando que a compreensão a respeito de custos, por parte dos gestores, é incipiente. Verificaram que os custos de produção agrícola são registados de modo improvisado, sendo utilizados formulários específicos no apuramento dos custos agroindustriais, e que os fatores que interferem na determinação e medição dos custos são a ausência de meios formais específicos para os custos agrícolas; o baixo índice de escolaridade dos produtores; a falta de uma orientação técnica que auxilie na aplicação de processamentos contabilísticos mais precisos; e conflitos organizacionais internos ao nível do controlo de gestão dos custos agrícolas. Embora a estrutura de custos seja simples e de fácil utilização, observaram que os gestores não possuem uma compreensão ampla sobre a sua importância para o desenvolvimento da atividade agroindustrial. Na mesma linha, Carpes e Sott (2007) constataram a inexistência de uma ferramenta ou metodologia para registo, identificação e avaliação dos custos de produção em empresas agroindustriais. No entanto, num estudo realizado na Polónia, Skarzyńska (2014) verificou que os agricultores que tomam decisões com o uso de informações da contabilidade de custos geralmente não usam apenas um sistema de custos (o mais comum é o sistema de custeio total) e que apenas duas propriedades agrícolas não usavam nenhum sistema de contabilidade de custos.

5. Conclusão

Inicialmente a atividade agrícola era vista como uma forma de subsistência dos países subdesenvolvidos. Contudo, atualmente esta atividade é a fonte de riqueza de muitos países, mesmo dos mais desenvolvidos, representando um peso significativo na economia dos mais diversos países, nomeadamente de Portugal, daí a importância da análise da mensuração dos ativos daí resultantes e da sua gestão de custos, enquanto elementos importantes na tomada de decisões.

Atendendo aos objetivos propostos para este trabalho, e mais especificamente no que respeita ao primeiro objetivo, da mensuração dos *outputs* da atividade agrícola, constatamos que alguma polémica tem sido levantada por diversos autores quanto à aplicação do justo valor na mensuração dos ativos biológicos e dos produtos agrícolas. A questão da aplicação do justo valor a estes elementos resulta da dificuldade no seu cálculo na ausência de mercados ativos para certos bens. Na verdade, apesar da relevância que este critério de mensuração pode atribuir à informação financeira, poderá colocar em causa a sua fiabilidade, quando não baseado em valores de mercado. Daí que haja autores contra e outros a favor da aplicação do justo valor.

Não obstante estas questões, a NCRF 17 apresenta o justo valor (menos custos estimados no ponto de venda) como critério de mensuração dos ativos biológicos, sendo o critério do custo indicado para estes ativos como excepcional, apenas quando seja impraticável ou pouco fiável o justo valor. Também para os produtos agrícolas, esta mesma norma indica o justo valor (menos os custos estimados de vender no momento da colheita) como critério de mensuração.

No que se refere ao segundo objetivo deste trabalho, o estudo da importância da gestão de custos da atividade agrícola, verificamos que muitos gestores agrícolas colocam em segundo plano o registo e controlo de custos da sua atividade, usando apenas um controlo simples de custos, e muitas vezes improvisado, na gestão das suas atividades. Isto deve-se ao facto de não ser uma tarefa fácil atendendo ao risco e incerteza desta atividade, ou mesmo por possuírem reduzidos conhecimentos (muitas vezes com baixo índice de escolaridade), ou por desconhecem a importância de uma adequada gestão de custos para o desenvolvimento da atividade agrícola.

Todavia, conforme concluímos de estudos desenvolvidos por diversos autores, é de extrema importância uma adequada gestão de custos da atividade agrícola, como forma de otimizar os escassos recursos disponíveis, indicando os gastos da atividade, as melhores épocas para venda e aquisição de produtos, a escolha entre diferentes culturas, as práticas a adotar e as criações a desenvolver, entre outros elementos indispensáveis a uma boa gestão. Portanto, a gestão de custos da atividade agrícola é uma importante ferramenta para a tomada de decisões, que poderá interferir na produtividade da atividade, mas que, porém, ainda é pouco utilizada neste ramo de atividade.

Como forma de mensurar o custo de algumas atividades agrícolas, há autores que sugerem a aplicação do sistema de custeio baseado em atividade (ABC), o que nos parece ser uma possível solução a um adequado controlo e gestão de custos da atividade agrícola.

Por se tratar de um tema amplamente questionado por diversos autores, nem sempre se encontra unanimidade no seu estudo e abordagem, o que dificultou a sua investigação. Apesar desta limitação, pretende-se com este trabalho contribuir para um estudo mais aprofundado da atividade agrícola no âmbito da contabilidade financeira e de custos, pretendendo-se futuramente abordar questões relacionadas com o reconhecimento e registo dos ativos biológicos e com as alternativas possíveis para mensurar o custo de atividades agrícolas específicas.

6. Referências

ALVES, G. & COSTA, C. *Contabilidade Financeira*. 8ª Edição. Lisboa: Rei dos Livros, 2013.

ANDRADE, M., MORAIS, M., MUNHÃO, E. & PIMENTA, P. Controle de custos na agricultura: um estudo sobre a rentabilidade na cultura da soja. *Custos e Agronegócio online*, v. 8, n. 3, p. 24-45, 2012.

ARGILÉS, J., GARCIA-BLONDON, J. & MONLLAU, T. Fair value versus historical cost-based valuation for biological asset: predictability of financial information. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, v. 14, n. 2, p. 87-113, 2011.

ATHANASIOS, V., STERGIOS, A. & LASKARIDOU, E. The importance of information through accounting practice in agricultural Sector-European data network. *Journal of Social Sciences*, v. 6, n. 2, p. 221-228, 2010.

AZEVEDO, G. Factores influentes na aplicação da IAS 41 “Agricultura” nas empresas vitivinícolas portuguesas. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 5, n. 3, p. 86-116, 2011.

BOHUSOVÁ, H., SVOBODA, P. & NERUDOVA, D. Biological assets reporting: Is the increase in value caused by the biological transformation revenue?. *Agricultural Economics*, v. 58, n. 11, p. 520-532, 2012.

BOHUSOVÁ, H. & SVOBODA, P. Biological assets: In what way should be measured by SMEs?. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, n. 220, p. 62-69, 2016.

BRAUM, L., MARTINI, O. & BARUN, R. *Gerenciamento de custos nas propriedades rurais: uma pesquisa sobre o uso dos conceitos da contabilidade de custos pelos produtores*. XX Congresso Brasileiro de Custos, 18 a 20 de novembro, Brasil, 2013.

CALLADO, A. & CALLADO, A. Gestão de custos no agronegócio. In: CALLADO, A. (org.). *Agronegócio* (3.^a Ed.). São Paulo: Atlas Editora, 2011.

CALLADO, A. & CALLADO, A. Mensuração e controle de custos: um estudo empírico em empresas agroindustriais. *Sistemas e Gestão*, v. 1, n. 2, p. 132-141, 2006.

CARLI, G. & CANAVARI, M. Introducing Direct Costing and Activity Based Costing in a Farm Management System: a conceptual model. *Procedia Technology*, n. 8, p. 397-405, 2013.

CARPES, A. & SOTT, V. Um estudo exploratório sobre a sistemática de gestão de custos das agroindústrias familiares, estabelecidas no extremo Oeste do Estado de Santa Catarina-Brasil. *Custos e Agronegócio online*, v. 3, n. 1, p. 1-20, 2007.

CRISTALDO, A. LOPES, A. & BRUN, S. *Análise do grau de utilização da contabilidade de custos na gestão das empresas produtoras de grãos de Dourados/MS*. XXXVI Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 3 a 6 de outubro, Brasil, 2016.

DUMER, M., VIEIRA, A. & SCHWANZ, K. *A contabilidade de custos na visão dos produtores de café de Afonso Claudio-ES: análise da percepção de importância-desempenho pela matriz de Slack*. XIX Congresso Brasileiro de Custos, 12 a 14 de novembro, Brasil, 2012.

FATAH, A. & MAT-ZIN, R. Literature review of the practice of cost accounting system in the agricultural firms. *Journal of Commerce & Accounting Research*, v. 3, n. 1, p. 16-20, 2014.

FATAH, A. & MAT-ZIN, R. Understanding the Current Practices of Cost Accounting Systems in the Libyan Agricultural Firm: Evidence from Six Libyan Agricultural Firms. *International Journal of Scientific and Research Publications*, v. 3, n. 8, p. 1-6, 2013.

GABINETE DE PLANEAMENTO E POLÍTICAS (GPP). Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (SIMA), (Online), disponível em: <<http://www.gpp.pt/index.php/sima/sistema-de-informacao-de-mercados-agricolas-sima>>. Acesso em março de 2018.

GOMES, J. & PIRES, J. *SNC: Sistema de Normalização Contabilística: Teoria e Prática*. 1.^a Edição. Lisboa: Vida Económica, 2010.

GONÇALVES, R. & LOPES, P. *Accounting in Agriculture: Measurement practices of listed firms*. Working papers, n° 557. Faculdade de Economia e Gestão. Universidade do Porto, 2015.

GONZÁLEZ-GÓMEZ, J. & MORINI, S. A model for cost calculation and management in a multiproduct agricultural framework. The case for ornamental plants. *Spanish Journal of Agricultural Research*, v. 7, n. 1, p. 12-23, 2009.

HERBOHN, K. & HERBOHN, J. International Accounting Standard (IAS) 41: What Are the Implications for Reporting Forest Assets? Small-scale Forest Economics. *Management and Policy*, v. 5, n. 2, p. 175-189, 2006.

HINKE, J. & STÁROVÁ, M. The Fair Value Model for the Measurement of Biological Assets and Agricultural Produce in the Czech Republic. *Procedia Economics and Finance*, n. 12, p. 213-220, 2014.

JUCHUA, R. Early cost accounting ideas in agriculture: the contributions of Arthur Young. *Accounting, Business and Financial History*, v. 12, n. 3, p. 369-386, 2002.

LEE, T. & KAO, J. Application of simulation technique to activity based costing of agricultural system: a case study. *Agricultural System*, n. 67, p. 71-82, 2001.

LEFTER, V. & ROMAN, A. IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting. *Theoretical and Applied Economics*, n. 5, p. 15-22, 2007.

LU, C., SRIDHARAN, V. & TSE, M. Implementation of the Activity-Based Costing Model for a Farm: An Australian Case, *JAMAR*, v. 14, n. 2, p. 29-36, 2016.

MACOHON, E. & BEUREN, I. Aplicação do custeio baseado em atividades em uma pequena propriedade rural. *Revista de Contabilidade da UFBA*, v. 3, n. 2, p. 21-35, 2009.

MARION, J. *Contabilidade rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária*. São Paulo: Atlas Editora, 2010.

MOUTINHO, A., MARTINS, V., CARMO, C., ANTUNES, S. & PEREIRA, V. Custos na agricultura: um estudo comparativo entre o custeio baseado em atividades (ABC) e o custeamento variável. *Revista Linkania*, v. 2, n. 4, p. 1-27, 2012.

MUHAMMAD, K. & GHANI, E. A Fair Value Model for Bearer Biological Assets in Promoting Corporate Governance: A Proposal. *Journal of Agricultural Studies*, v. 2, n. 1, p.16-26, 2014.

NEVEIROS, S., RECH, I., QUEIRÓS, P. & OLIVEIRA, J. Utilização do Custeio Baseado em Atividades (ABC) para o plantio de soja em uma propriedade localizada na região de Rondonópolis/MT. *Custos e Agronegócio online*, v. 9, n. 1, p. 23-51, 2013.

RAMOS, J. *Adoção da NCRF 17 nas maiores empresas do setor agrícola em Portugal*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Portugal, 2013.

RIBEIRO, O. Adequação dos custos da atividade agrícola. *Revista Eletrônica de Contabilidade*, v. 1, n. 1, p. 209-225, 2004.

SAMPAIO, A., AKAHOSHI, W. & LIMA, E. Avaliação da aplicação do método de custeio baseado em atividades (ABC), na produção agrícola de grãos: culturas temporárias. *Custos e Agronegócio online*, v. 7, n. 3, p. 133-160, 2011.

SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (SNC). Decreto-lei nº 98/2015, de 2 de junho, 2015.

SKARŻYŃSKA, A. Cost accounting as a method of supporting decisions in farms in Poland. *Journal of Agribusiness and Rural Development*, v. 3, n. 33, p. 241-252, 2014.

VASCONCELOS, S. *Adoção da NCRF 17: estudo de caso no setor leiteiro*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Auditoria). Universidade de Aveiro, Portugal, 2012.

VIEIRA, O. NCRF 17 – A relevação da contabilidade agrícola. *Jornal de Contabilidade*, n. 423, p. 194-203, 2012.

VILCKAS, M. *Determinantes da tomada de decisão sobre as atividades produtivas rurais: Proposta de um Modelo para a Produção Familiar*. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de São Carlos, Brasil, 2004.

VORPAGEL, A., HOFER, E. & SONTAG, A. Gestão de custos em pequenas propriedades rurais: um estudo aplicado no município de Marechal Cândido Rondon – PR. *ABCustos*, v. 12, n. 2, p. 111-139, 2017.

ZAKIĆ, V. & BOROVIĆ, N. *Application of activity-based costing in agricultural enterprises*. In BOGDANOV, N. & STEVANOVIĆ, S. (Ed.), *Book of Proceedings of the Seminar Agriculture and Rural Development - Challenges of Transition and Integration Processes*, Department of Agricultural Economics, Faculty of Agriculture, University of Belgrade, p. 289-296, 2013.

ZAMBON, E. & LEE, D. *Gestão de custos no agronegócio: um estudo de caso em uma propriedade rural em Ibiaçá-RS*. XV Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 26 a 28 de agosto, Brasil, 2015.