

# **Gestão de custos como ferramenta de controle para a diversificação na pequena propriedade rural**

**Elza Hofer**

**Susana Sulzbach Huppes**

## **Resumo:**

*O objetivo desta pesquisa concentra-se em elaborar um estudo sobre a importância da diversificação da pequena propriedade rural. Com o acompanhamento da evolução do seu negócio, o agricultor se mantém motivado, podendo identificar os pontos fortes e as deficiências em termos de resultados técnicos e econômicos, que venham a lhe fornecer condições de agir diretamente, a qualquer momento, na solução dos problemas. O estudo busca responder a seguinte questão: qual a importância do controle de custos para a diversificação das atividades na pequena propriedade rural para continuar sua missão e visar sua sobrevivência? A pesquisa foi realizada por meio de estudo de caso. Os dados foram coletados por meio de documentos fornecidos pelo proprietário como: extratos bancários, romaneios de cooperativas, notas fiscais e escrituras, além de anotações feitas em um caderno pelo empresário. Valeu-se, também, de visitas à propriedade, observação direta e entrevistas com o proprietário. O período analisado compreendeu as data de 01 de março de 2005 a 28 de fevereiro de 2006. Os resultados evidenciam que a diversificação na pequena propriedade é relevante, geram entradas financeiras contínuas, principalmente as decorrentes da pecuária leiteira. Conclui-se que os controles gerenciais, contábeis e financeiros podem auxiliar o gestor na tomada de decisões na propriedade rural, evitando que este continue trabalhando com atividades sem perspectiva de retorno.*

**Área temática:** *Gestão de Custos nas Empresas Agropecuárias e Agronegócios*

## **Gestão de custos como ferramenta de controle para a diversificação na pequena propriedade rural**

**Elza Hofer** (UNIOESTE) elza\_hofer@uol.com.br

**Susana Sulzbach Huppés** (UNIOESTE) huppés@hotmail.com

### **Resumo**

O objetivo desta pesquisa concentra-se em elaborar um estudo sobre a importância da diversificação da pequena propriedade rural. Com o acompanhamento da evolução do seu negócio, o agricultor se mantém motivado, podendo identificar os pontos fortes e as deficiências em termos de resultados técnicos e econômicos, que venham a lhe fornecer condições de agir diretamente, a qualquer momento, na solução dos problemas. O estudo busca responder a seguinte questão: qual a importância do controle de custos para a diversificação das atividades na pequena propriedade rural para continuar sua missão e visar sua sobrevivência? A pesquisa foi realizada por meio de estudo de caso. Os dados foram coletados por meio de documentos fornecidos pelo proprietário como: extratos bancários, romaneios de cooperativas, notas fiscais e escrituras, além de anotações feitas em um caderno pelo empresário. Valeu-se, também, de visitas à propriedade, observação direta e entrevistas com o proprietário. O período analisado compreendeu as data de 01 de março de 2005 a 28 de fevereiro de 2006. Os resultados evidenciam que a diversificação na pequena propriedade é relevante, geram entradas financeiras contínuas, principalmente as decorrentes da pecuária leiteira. Conclui-se que os controles gerenciais, contábeis e financeiros podem auxiliar o gestor na tomada de decisões na propriedade rural, evitando que este continue trabalhando com atividades sem perspectiva de retorno.

**Palavras-chave:** Pequena propriedade, Atividade rural, Controle de custos

**Área temática:** 8. Gestão de Custos nas Empresas Agropecuárias e Agronegócios

### **1 Introdução**

Com o avanço da tecnologia, o aumento da competitividade e a busca para adquirir produtos de melhor qualidade, exigem do produtor o desenvolvimento de melhores técnicas, tanto na área de produção, como também no gerenciamento financeiro de sua propriedade. Luta-se, cada vez mais, por um espaço no mercado, adquirido apenas com o aprimoramento de produtos e preços competitivos. Estes garantirão margem de lucro com vistas à seqüência de determinadas atividades.

A contabilidade rural é pouco utilizada pelos empresários rurais. Tal fato talvez decorra por desconhecimento da importância das informações que ela propicia. Os agricultores preferem manter controles baseados em suas próprias experiências pessoais, adquiridas na “escola da vida”.

Dessa forma, objetiva-se, por meio de técnicas contábeis, levantar aspectos que identifiquem os custos e despesas incorridos no período, bem como suas receitas. Assim, elaborar-se-á a Demonstração do Resultado do Exercício para evidenciar a importância e viabilidade da administração financeira, controle dos custos, diversificação de atividades e comparação de resultados.

Não apenas a agricultura regional, mas também a nacional tem enfrentado um período muito delicado. As dificuldades pelas quais ela atravessa deixam seqüelas profundas nos produtores. Estes vêem seu trabalho cada vez mais desvalorizado. Além das dificuldades

causadas pelos fatores climáticos, eles sofrem, também, com a vulnerabilidade dos preços no mercado e com a falta de políticas agrícolas adequadas.

O objetivo da pesquisa é fazer com que o produtor racionalize os custos, diversifique sua propriedade, acompanhe o mercado financeiro, enfim conduza sua propriedade como um negócio que vise lucro. Com o acompanhamento da evolução do seu negócio, ele se mantém motivado, podendo identificar os pontos fortes e as deficiências em termos de resultados técnicos e econômicos. Tais informações lhe fornecem condições para atuar diretamente e a qualquer momento na solução dos problemas. O estudo busca responder a seguinte questão: qual a importância do controle de custos para a diversificação das atividades na pequena propriedade rural para continuar sua missão e visar sua sobrevivência?

A pesquisa se justifica devido à região abordada ser, em sua maioria, composta por minifúndios que necessitam de conhecimentos e de ferramentas de produção a um custo acessível. Além disso, pretende-se trazer contribuições e sugestões ao proprietário, no intuito de organizar um controle para acompanhamento de custos e identificar possíveis falhas na gestão da empresa rural.

Além da introdução, o artigo apresenta mais quatro tópicos. No segundo destes, apresenta-se o referencial teórico que deu suporte à pesquisa. No terceiro tópico, é detalhada a metodologia utilizada para o desenvolvimento da pesquisa. No tópico seguinte, fez-se a análise e discussão dos resultados. Por fim, são apresentadas as conclusões e recomendações do estudo.

## **2. Referencial teórico**

### **2.1 Contabilidade**

A Contabilidade é uma ciência que objetiva demonstrar as mutações patrimoniais ocorridas nas entidades, auxiliando os seus usuários no processo de tomada decisão. Pode desempenhar um importante papel como ferramenta gerencial, através de informações que permitem o planejamento, o controle e a tomada de decisão, transformando as propriedades rurais em empresas com capacidade para acompanhar as evoluções do setor.

Conforme Iudícibus e Marion (2002, p. 61), “a função principal da Contabilidade reside em ser instrumento útil para a tomada de decisões pelo usuário, tendo em vista a entidade”. Portanto, segundo Favero (1995), a Contabilidade tem por finalidade analisar, interpretar e registrar os fenômenos que ocorrem no patrimônio das pessoas físicas e jurídicas. Busca demonstrar aos seus usuários, através de relatórios próprios, as informações sobre o comportamento dos negócios para a tomada de decisões.

Através dos relatórios, o gestor compreende a estrutura patrimonial da entidade, já que reúnem relevantes informações. Estas se fazem necessárias para administrar com segurança as atividades operacionais. Quando publicados, os relatórios permitem aos seus usuários e ao público avaliarem a situação da entidade, sua qualidade de gestão e como está sendo conduzida.

Segundo Marion (2003, p. 42) o “Balanço Patrimonial reflete a posição financeira em determinado momento, normalmente no fim do ano ou de um período prefixado. É uma foto tirada da entidade em determinado momento.” Trata-se de um importante demonstrativo financeiro que mostra a situação da empresa em um dado momento. Fipecafi (2000, p. 290) resume que “a Demonstração de Resultado de Exercício é a apresentação, em forma resumida, das operações realizadas pela empresa, durante o exercício social, demonstradas de forma a destacar o resultado líquido do período”. O relatório detalha as receitas e as despesas da empresa, mostrando, assim, o resultado líquido destas operações em um exercício social. Organizado conforme o processo de produção da empresa, ele permite ao proprietário ver os

resultados do período refletidos no prejuízo ou no lucro.

## **2.2 Contabilidade de custos**

Conforme Martins (2003), a contabilidade financeira atendia muito bem as empresas comerciais, já que se mantinham do comércio, o que tornava bem mais simples a verificação do valor de compra dos produtos que revendiam. Porém, com a Revolução Industrial no século XVIII, os cálculos tornaram-se mais complexos e o contador viu-se obrigado a avaliar estoques e os mais diversos fatores de produção em uma indústria para poder elaborar os relatórios dos custos incorridos e auxiliar no controle e na tomada de decisões.

Para Leone (2000), os objetivos da contabilidade de custos são fixados de acordo com as necessidades apresentadas pelos diversos níveis gerenciais. Eles determinam a rentabilidade de uma entidade, considerando seu desempenho em todos os sentidos. Controlam os custos das operações, por atividade, no sentido de minimizá-los, através da comparação entre dados previamente estabelecidos e dados reais. Esta redução deve passar pela análise das causas das variações ocorridas, que podem ser falhas operacionais. A meta final é descobrir estas falhas e, avaliando-as economicamente, propor medidas corretivas. Gerar informações aos diversos níveis gerenciais que as solicitem, visando atender suas funções de planejamento e de tomada de decisão, também deve fazer parte dos objetivos da contabilidade.

Para que a Contabilidade de Custos possa ser devidamente interpretada, utilizam-se terminologias para melhorar a compreensão dos relatórios por seus integrantes e usuários. Faz-se necessário o uso de termos técnicos com finalidades definidas. Em consonância com Martins (2003, p. 25), o custo é um “gasto relativo a um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. É também toda aplicação de recursos, sob diferentes formas e expressa em valores para a produção e distribuição de mercadorias, ou execução de um serviço, até o ponto em que se passa a receber o preço de venda. É o consumo de valores na obtenção de um bem.

Os custos podem ser divididos em fixos e variáveis. Para Martins (2003, p. 52), “custos fixos são aqueles que, num período, têm seu montante fixado não em função de oscilações no volume de produção da atividade, tendo como exemplo, aluguel e depreciações”. Os custos fixos são aqueles que não variam quando há variação na quantidade produzida, como é o caso do aluguel de um barracão, dos honorários do contador, entre outros.

Em sintonia com Martins (2003, p. 52), “custos variáveis são os que têm seu valor determinado em função da oscilação de volume de produção”. São aqueles que variam proporcionalmente à quantidade produzida. É o caso da matéria-prima e do salário do pessoal de produção. O autor afirma, ainda, que esta classificação também é aplicável às despesas.

Conforme Leone (1997, p. 49), os custos diretos são aqueles “que podem ser facilmente identificados com o objeto de custeio. São os custos diretamente identificados a seus portadores. Para que seja feita a identificação, não há necessidade de rateio”. Alguns exemplos de custo direto são a matéria-prima e as embalagens.

Os custos indiretos são aqueles que precisam ser calculados e rateados e, às vezes, até estimados para depois serem apropriados ao custo do produto. Nessa categoria, têm-se os custos administrativos, alguns impostos, aluguel, pró-labore, entre outros. Segundo Leone (1997, p. 49), “custos indiretos são aqueles custos que não são facilmente identificados com o objeto do custeio. Às vezes, por causa de sua não-relevância, alguns custos são alocados aos objetos do custeio através de rateios”.

## 2.3 Contabilidade rural

Contabilidade Rural é a especialidade da contabilidade que se ocupa dos atos e fatos administrativos das empresas rurais. Para Crepaldi (1998, p. 77), “a contabilidade é um método universal utilizado para registrar todas as transações de uma empresa rural, que possam ser expressas em termos monetários”.

Para atender as especificidades de uma empresa rural, seu proprietário necessita de ferramentas capazes de lhe ajudarem a alcançar seu objetivo: a obtenção de lucro para seu sustento e de seus familiares. A contabilidade é capaz de mostrar a importância do controle dos custos e do patrimônio, além de elucidar o papel da gerência nos controles financeiros e no planejamento das atividades na empresa rural. Portanto, ela utiliza e otimiza os limitados recursos disponíveis, objetivando alcançar seus fins lucrativos e também sociais.

Para Crepaldi (1998), o objeto da contabilidade rural é o patrimônio das entidades rurais. Ela serve como um instrumento da função administrativa, tendo como finalidade controlar, apurar o resultado e prestar informações sobre o patrimônio e sobre os resultados das entidades rurais aos diversos usuários das informações contábeis.

Por meio da análise do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício é possível verificar a situação da empresa, sob os mais diversos enfoques, tais como: análise de estrutura; de evolução de solvência; de garantia de capitais próprios e de terceiros; de retorno de investimentos.

A contabilidade também tem como finalidade o planejamento, o fornecimento de informações sobre condições de expansão das atividades, redução de custos ou despesas, além de buscar recursos. Ela determina qual curso deverá ser seguido e, através do controle, permite ao usuário constatar se os objetivos propostos serão alcançados.

Para Crepaldi (1998), o sucesso de qualquer empreendimento está subordinado a uma administração eficiente e, nesse aspecto, a empresa rural brasileira encontra-se muito fragilizada. A administração Rural, no Brasil, ainda se desenvolve dentro de critérios bastante tradicionais e com um padrão de desempenho inaceitável. Essa característica não está presente apenas nas pequenas propriedades rurais, mas também, em propriedades de médio e grande porte.

O autor afirma, ainda que a contabilidade rural é pouco utilizada, sendo vista como uma técnica complexa e com baixo retorno na prática. Ela é apenas conhecida dentro das suas finalidades fiscais. A maioria dos produtores rurais, sujeitos à tributação do Imposto de Renda, não demonstra grande interesse por uma aplicação gerencial, relegando toda sua contabilidade a profissionais da área contábil. Compreende-se, também, que não basta ao empreendedor rural produzir em grandes escalas. Faz-se necessário alcançar resultados, maximizando-se o lucro para se ter êxito no empreendimento.

Atualmente, existem vários sistemas contábeis informatizados, mas a maioria deles não tem função informativa gerencial. Eles são empregados apenas na apuração do Imposto de Renda da atividade rural. Segundo Crepaldi (1998, p. 74), “o conhecimento técnico, a sensibilidade e a competência dos profissionais responsáveis pelo diagnóstico da empresa e pela implantação do sistema contábil determinam, com certeza, grande parte do sucesso”.

Dessa forma, é importante que o empresário adote uma postura bem informada e crítica na hora da escolha pelo melhor sistema contábil, sempre levando em consideração o aspecto do custo/benefício da implantação do sistema de contabilidade rural, e da própria capacidade de compreender e utilizar seus recursos, fornecendo dados realmente confiáveis.

## 2.4 Empresa rural

A atividade rural é considerada, hoje, uma empresa e os agricultores são os

empresários rurais. Segundo Marion (2002, p. 24), “empresas rurais são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo por meio do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas”. Para Crepaldi (1998, p. 23), “é a unidade de produção em que são exercidas atividades que dizem respeito a culturas agrícolas, criação do gado ou culturas florestais, com a finalidade de obtenção de renda”.

Segundo Valle (1987), são três os fatores, citados pelos economistas, que forçosamente intervêm na produção: a terra, o capital e o trabalho. O mais importante deles é a terra. Sendo assim, o empresário rural deve conservar a capacidade produtiva da terra, evitando seu desgaste pelo mau uso ou erosões. O capital compõe os bens utilizados para obter produtividade. O trabalho é composto pelas atividades desenvolvidas pelo homem com sua força de trabalho. Para os empresários rurais, uma das tarefas mais complexas, hoje, é administrar bem sua empresa rural.

Crepaldi (1998) afirma que, na atividade agrícola, a receita concentra-se normalmente logo após a colheita, sendo considerado como ano agrícola o término da colheita. Com a evolução da tecnologia e a busca por adquirir produtos de melhor qualidade, o produtor rural necessita desenvolver cada vez mais técnicas, tanto na área de produção como também no gerenciamento financeiro de sua propriedade. Mesmo sendo um pequeno produtor rural, ele é um empresário que gerencia o seu negócio e sua atividade.

Apesar de todo o cuidado e contendo com técnicas já disponíveis ao empresário rural, características peculiares interferem em sua atividade. Conforme afirma Crepaldi (1998), ele estará sempre na dependência do clima, que muitas vezes determina e condiciona as operações. O processo produtivo agropecuário desenvolve-se em algumas de suas fases, sem que ele esteja trabalhando fisicamente nela. Deverá obedecer a condição biológica de cada atividade, fato fundamental à produção, porque não se pode interromper o desenvolvimento de uma lavoura de milho para se obter soja, por exemplo.

O empresário rural, para sobreviver e prosperar, deve diferenciar-se dos demais empresários, desenvolvendo estratégias competitivas de produção como planejamento, controle financeiro e de resultados e o controle de produção. No planejamento, podem ser analisadas questões como local da área e quantidade de alqueires a serem cultivados, plantéis de animais, tipos de processos a serem utilizados, além de se determinar os insumos e a quantidade a ser utilizada dos mesmos, o tamanho da força de trabalho que será necessária e a programação de atividades diárias. Para Nepomuceno (2004, p. 91), “o orçamento é uma ferramenta de aperfeiçoamento da administração na atividade rural, que permite trabalhar com os olhos voltados para o que vai acontecer”.

Isso quer dizer que tudo leva a um mesmo caminho: o de administrar a propriedade, controlar e gerenciar os custos de forma a gerar competitividade e diversificar suas atividades. Assim, em épocas de dificuldades, deve-se dispor de um nível de renda que venha a permitir a sobrevivência do empreendedor rural de maneira digna. Enfim, diversificar significa, segundo Bueno (1996, p. 219), “diferençar; variar”.

A atividade rural, por menor que seja, requer controles eficazes. O conhecimento do impacto dos fatos administrativos sob o patrimônio é fundamental para uma gestão eficaz. Segundo Crepaldi (1998, p. 61), “o administrador de um empreendimento tem a necessidade de saber onde e de que forma estão aplicando seus recursos e qual está sendo o retorno financeiro obtido”.

Uma contabilidade bem organizada demonstra a vida evolutiva da empresa administrada. Por isso, é imprescindível que a contabilização dos fatos, a sua estruturação e análises sejam realizadas com perfeito conhecimento, não só técnico, mas também da atividade operacional da empresa, principalmente em se tratando de estabelecimento agrário, onde os fatos administrativos são os mais diversos e complexos. Portanto, a contabilidade é um instrumento essencial para controle gerencial nas empresas rurais.

### **3. Metodologia**

O trabalho foi desenvolvido por meio de estudo de caso. Objetiva-se contribuir na demonstração da importância do controle de custos para o pequeno, médio e grande produtor. Pretende-se que este seja visto considerado como uma ferramenta gerencial, que permite, por meio da informação contábil, o planejamento e o controle orçamentário para a tomada de decisões.

Os dados foram coletados por meio de documentos fornecidos pelo proprietário, como extratos bancários, romaneios de cooperativas, notas fiscais e escrituras. Também foram fornecidas anotações feitas pelo empresário em seu caderno. Esses dados foram registrados separadamente por mês. Visitas à propriedade, observação direta e entrevistas com o proprietário também foram efetuadas no decorrer do período analisado, que se refere aos meses de março de 2005 a fevereiro de 2006.

Segundo Gil (2003) e Yin (2001), esse tipo de pesquisa pode ser derivado tanto de constatações e percepções - que têm como norte o desenvolvimento, esclarecimento ou modificação de conceitos e idéias - quanto de descrição das características de determinada população ou fenômeno. Trata-se de pesquisa de natureza qualitativa, tendo em vista que a obtenção dos dados explicativos sobre a importância da contabilidade e dos custos ocorreu mediante contato direto e interativo do pesquisador com a situação estudada. Essa integração empática com o objeto de estudo possibilita, conforme Godoy (1995) e Neves (1996), uma melhor compreensão do fenômeno/variável pesquisada, visto traduzir um perfil mais completo e real dos fatos que tendem a caracterizar a problemática analisada. Na pesquisa de campo, as informações foram obtidas via dados primários.

## **4 Apresentação e análise dos resultados**

### **4.1 Considerações iniciais**

O estudo foi realizado em duas áreas, denominadas de área 1 e área 2. A área 1 é composta por 9,7 hectares, onde a família reside e se dedica à atividade da pecuária de leite. Os 9,7 ha estão distribuídos entre edificações, pastagens e plantações. A área 2 é formada por 12,5 ha, dos quais 8,95 ha são utilizados para a produção agrícola, sendo o restante destinado ao reflorestamento.

O período analisado situa-se entre 01 de março de 2005 e 28 de fevereiro de 2006. As operações realizadas na propriedade referem-se à atividade pecuária leiteira e à cultura de soja, milho e aveia. Os gastos e as despesas foram apropriados cada qual em sua respectiva atividade, através de análises e, em alguns casos, por meio do rateio dos custos. As demais despesas e gastos referentes ao proprietário foram alocados como despesa no pró-labore.

### **4.2 Estoque de produtos acabados e plantel de animais**

Do Quadro 1 ao Quadro 3, apresentam-se saldos iniciais em estoque de produtos da empresa. Os produtos acabados referem-se à produção de milho e soja. A produção de soja e uma parte da produção de milho ficaram estocadas junto à Cooperativa Agroindustrial (Copagril). Outra parte do milho produzido foi estocada na propriedade para ser utilizada na alimentação de animais. Os valores dos produtos estocados foram apurados com base no mercado do dia 28 de fevereiro de 2005 ao preço de venda dos produtos.

<b>Produto</b>	<b>Sacas</b>	<b>Valor unitário</b>	<b>Valor total</b>
Milho silagem em grão	434,31	13,70	5.950,00
Milho em depósito Copagril	452,72	13,70	6.202,23
Soja em depósito Copagril	707,65	27,50	19.460,30
<b>Total</b>			<b>31.612,53</b>

Fonte: dados da propriedade pesquisada

Quadro 1 - Estoque inicial de produtos acabados

Os estoques de insumos são referentes à atividade agrícola; seus valores têm como base notas fiscais de compra dos mesmos.

<b>Insumo</b>	<b>Unidade</b>	<b>Valor unitário</b>	<b>Valor total</b>
Semente de milho	5	68,95	344,76
Adubo 08.20.20	20	37,62	752,44
Herbicida pós-emergente	5lt	300,65	300,65
<b>Total</b>			<b>1.397,85</b>

Fonte: dados da propriedade pesquisada

Quadro 2 - Estoque inicial de insumos

No plantel de animais existente na empresa, havia apenas o controle de idade destes. Foi utilizado o Quadro 3, a seguir, para se atribuir um valor conforme a faixa etária dos animais. Esses valores têm como base o praticado pelo mercado.

<b>Faixa</b>	<b>Plantel</b>	<b>Valor</b>
Faixa 1	Bezerras de 01 a 05 meses	100,00
Faixa 2	Bezerras de 06 a 10 meses	200,00
Faixa 3	Novilhas de 11 a 17 meses	500,00
Faixa 4	Novilhas de 18 a 23 meses	800,00
Faixa i	Vacas leiteiras (24 meses)	1.000,00

Fonte: KIRST; SOARES. (2004, p. 40) adaptado.

Quadro 3 - Classificação dos animais por faixa

Os animais do plantel em formação mudam de faixa conforme seu crescimento. No momento que atingem a idade da próxima faixa etária, os mesmos têm seus valores transferidos de acordo com esta nova faixa, agregando um valor maior que o anterior. A diferença é contabilizada como ganho econômico nas contas de resultado. Ao completarem 24 meses de vida, as novilhas passam para a faixa i, fazendo parte do plantel de vacas leiteiras para a produção de leite e sofrendo, a partir desta idade, a depreciação.

### 4.3 Depreciação

Para fins de controle, foi atribuído, conforme a idade de cada animal, um determinado número, como mostra a primeira coluna do Quadro 4. A segunda coluna demonstra a idade do animal em meses de vida para sua classificação por faixa e início da sua depreciação. A terceira coluna representa a classificação de acordo com a idade. A quarta coluna evidencia o valor do animal, atribuído de acordo com a faixa em que o mesmo está classificado. A quinta e sexta colunas correspondem, respectivamente, ao valor residual – que se obtém com o descarte dos animais – e ao valor utilizado como base para cálculo da depreciação mensal. Esta é demonstrada na sétima coluna. Para tanto, leva-se em consideração a vida útil da vaca leiteira: oito anos (ou 96 meses).

Nº	Meses De vida	Faixa	Valor de Mercado	Valor residual	Valor a depreciar	Depreciação Mensal	Valor Depreciado	Saldo Atual
1	120	i	1.000,00	400,00	600,00	-	600,00	400,00
2	108	i	1.000,00	400,00	600,00	-	531,25	468,75
3	104	i	1.000,00	400,00	600,00	-	506,25	493,75
4	93	i	1.000,00	400,00	600,00	-	437,50	562,50
5	92	i	1.000,00	400,00	600,00	-	431,25	568,75
6	72	i	1.000,00	400,00	600,00	-	306,25	693,75
7	68	i	1.000,00	400,00	600,00	-	281,25	718,75
8	60	i	1.000,00	400,00	600,00	-	231,25	768,75
9	56	i	1.000,00	400,00	600,00	-	206,25	793,75
10	53	i	1.000,00	400,00	600,00	-	187,50	812,50
11	52	i	1.000,00	400,00	600,00	-	181,25	818,75
12	52	i	1.000,00	400,00	600,00	-	181,25	818,75
13	48	i	1.000,00	400,00	600,00	-	156,25	843,75
14	43	i	1.000,00	400,00	600,00	-	125,00	875,00
15	40	i	1.000,00	400,00	600,00	-	106,25	893,75
16	40	i	1.000,00	400,00	600,00	-	106,25	893,75
17	39	i	1.000,00	400,00	600,00	-	100,00	900,00
18	36	i	1.000,00	400,00	600,00	-	81,25	918,75
19	34	i	1.000,00	400,00	600,00	-	68,75	931,25
20	32	i	1.000,00	400,00	600,00	-	56,25	943,75
21	32	i	1.000,00	400,00	600,00	-	56,25	943,75
22	30	i	1.000,00	400,00	600,00	-	43,75	956,25
23	25	i	1.000,00	400,00	600,00	-	12,50	987,50
24	21	4	800,00			-	-	800,00
25	21	4	800,00			-	-	800,00
26	21	4	800,00			-	-	800,00
27	21	4	800,00			-	-	800,00
28	18	4	800,00			-	-	800,00
29	16	3	500,00			-	-	500,00
30	13	3	500,00			-	-	500,00
31	12	3	500,00			-	-	500,00
32	11	3	500,00			-	-	500,00
33	10	2	200,00			-	-	200,00
34	10	2	200,00			-	-	200,00
35	8	2	200,00			-	-	200,00
36	6	2	200,00			-	-	200,00
37	2	1	100,00			-	-	100,00
38	2	1	100,00			-	-	100,00
39	1	1	100,00			-	-	100,00
40	1	1	100,00			-	-	100,00
			-			-		
			<b>30.200,00</b>			-	<b>4.993,75</b>	<b>25.206,25</b>

Fonte: KIRST; SOARES ( 2004, p. 42) Adaptado

Quadro 4 - Controle plantel e depreciação - saldo inicial em 01/03/2005

Para o cálculo da depreciação mensal, empregou-se o valor de mercado, correspondente a R\$ 1.000,00, subtraindo-se deste o valor residual de R\$ 400,00. Dividiu-se o valor encontrado pela quantidade de meses de vida útil (96 meses), chegando-se, assim, ao resultado da depreciação mensal: R\$ 6,25 por animal.

Além do plantel de animais, há na propriedade um imobilizado composto pelos seguintes itens: terras, máquinas e equipamentos utilizados na produção e desenvolvimento das atividades. As informações dos valores e a vida útil foram obtidas junto ao proprietário e

empresas do setor. No Quadro 5, a seguir, destacam-se as máquinas e equipamentos que ainda sofrem depreciação. Para que esta fosse contabilizada mensalmente, dividiu-se o valor do bem por sua vida útil equivalente em meses.

Grupo	Item	Valor	Vida útil Anos	Dep. mensal	Total dep.
<b>Máquinas</b>	Colhedora de forragens	9.100,00	10 Anos	75,83	<b>4.550,00</b>
<b>Equipamentos</b>	Resfriador de leite	3.400,00	10 Anos	28,33	<b>2.040,00</b>

Fonte: dados da propriedade pesquisada

Quadro 5 - Relação das máquinas e equipamentos

#### 4.4 Análise dos resultados das culturas

Considerando o longo período de estiagem, o ano analisado não se mostrou rentável para a atividade agropecuária. Com a frustração da safrinha de milho de 2005, houve prejuízos significativos para o desenvolvimento das culturas de soja e milho, bem como da atividade pecuária em função da escassez de pastagens. Tal atividade apresentou um rendimento menor e, em consequência, houve diminuição dos lucros evidentemente. As culturas analisadas no período foram: aveia, milho, soja e pecuária. Todas elas foram financiadas com recursos próprios, com pagamento dos insumos à vista, implicando descontos e redução nos custos.

Devido à estiagem, optou-se pelo cultivo da aveia. Além de ser usada para a alimentação dos animais, a aveia também contribui para o melhoramento das condições físicas do solo. Nos Quadros 6 a 8, a seguir, são descritos os custos das culturas temporárias – aveia, milho e soja – desenvolvidas na propriedade no período em estudo.

Itens	Valor
Semente	550,00
Adubo	300,97
Óleo diesel	114,00
Inseticida	190,00
Frete	100,00
Colheita	595,00
<b>TOTAL</b>	<b>1.849,97</b>

Fonte: dados da propriedade pesquisada

Quadro 6 - Custo de produção de aveia de 15 ha.

Itens	Valor
Dessecação	465,31
Semente	846,21
Adubo 08-20-20	1.027,92
Tratamento de semente	56,00
Plantio	600,00
Herbicida pós-emergente	393,86
Inseticida	304,53
Uréia	777,49
Óleo diesel	125,00
Colheita	630,00
Frete	316,00
<b>TOTAL</b>	<b>5.542,32</b>

Dados: da propriedade pesquisada

Quadro 7 - Custo de produção de milho de 10 ha.

<b>Itens</b>	<b>Valor</b>
Dessecação	232,65
Semente	493,23
Adubo 02-20-20	766,01
Plantio	272,52
Herbicida	300,65
Inseticida	180,18
Fungicida	193,74
Óleo diesel	95,00
Colheita	330,00
Frete	104,00
<b>TOTAL</b>	<b>2.967,98</b>

Fonte: dados da propriedade pesquisada

#### Quadro 8 - Custo de produção da soja de 4,5 ha.

No Quadro a seguir, estão detalhados os custos da atividade pecuária, aos quais acrescentam-se as despesas operacionais e de manutenção dos equipamentos, o custo dos animais vendidos e as perdas.

<b>Custos Variáveis da Atividade</b>	-
Medicamentos	1.471,72
Silagem de milho em grão	10.421,00
Ração	8.198,72
Aveia	1.605,80
Óleo diesel	1.144,16
Inseminação	416,00
Sorgo e milheto	504,64
Energia elétrica e telefone	1.449,93
<b>Total dos custos variáveis</b>	<b>25.211,97</b>
<b>Custos fixos da atividade</b>	-
Depreciação de animais	1.637,50
Deprec. Máq. E equipamentos	1.249,92
Seguros gerais	107,32
Exaustão	138,90
<b>Total dos custos fixos</b>	<b>3.133,64</b>
<b>Despesas variáveis</b>	-
Despesas com trator	325,00
Outras despesas operacionais	1.011,65
<b>Total de despesas variáveis</b>	<b>1336,65</b>
<b>Outros custos atividade leiteira</b>	-
Custo dos animais vendidos	9.400,00
Perda de animais	1.100,00
<b>Total outros custos atividade leiteira</b>	<b>10.500,00</b>
<b>Total geral dos custos da atividade</b>	<b>40.182,26</b>

Fonte: dados da propriedade pesquisada

#### Quadro 9 - Custo da atividade pecuária

Na conta, “medicamentos”, estão inclusos os serviços do médico veterinário referente à realização de exames de rotina: tuberculose e brucelose, bem como as vacinas contra febre aftosa. Junto do custo da inseminação, estão incluídas as vacinas contra brucelose.

## 4.5 Receitas

O valor mensal da produção de leite é debitado somente no dia 13 do mês seguinte à produção. Já se desconta aí o INSS e o SENAR. As receitas não operacionais são

provenientes da herança recebida e serviços prestados a terceiros. As receitas financeiras são decorrentes de rendimento da poupança e descontos obtidos. Efetuados os levantamentos necessários, apuraram-se as receitas gerais, que constituem o orçamento da propriedade, conforme Quadro a seguir.

Per.	Soja	Milho	Leite	Animais	Ñ oper.	G.econ.	R.finan.	S.Cop.	S.Sicr.
Mar/05	3.311,56		3.462,84		405,00	600,00			
Abr/05			3.673,64	503,20		300,00			
Mai/05	1.559,71		4.159,88	491,50		900,00			
Jun/05			4.063,75	983,00	2.179,80	600,00			
Jul/05			3.852,25			600,00			
Ago/05			3.390,02	5.000,00		300,00	2,46		
Set/05			2.749,25			400,00			
Out/05			2.607,68	1.300,00	1.000,00	300,00			
Nov/05			2.638,07		898,00	1.100,00			
Dez/05			2.634,27		795,00	800,00			
Jan/06			2.751,75			200,00			
Fev/06	3.475,03	1.211,24	2.294,10	1.300,00	151,95	400,00	190,86	237,86	40,48
<b>TOTAL</b>	<b>8.346,30</b>	<b>1.211,24</b>	<b>38.277,50</b>	<b>9.577,70</b>	<b>5.429,75</b>	<b>6.500,00</b>	<b>193,32</b>	<b>237,86</b>	<b>40,48</b>
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 69.814,15</b>								

Fonte: dados da propriedade pesquisada

Quadro 10 - Demonstrativo das receitas

Para posterior fixação, o empreendedor entrega a produção de soja e milho na cooperativa, além de ali também destinar a sua produção leiteira. Durante o ano analisado, foi fixada parte da soja estocada na cooperativa, além da soja produzida no referido período e parte do milho colhido em 2006.

#### 4.6 Gastos e despesas operacionais

As despesas financeiras, CPMF, juros e encargos bancários, gastos com combustíveis e lubrificantes, taxas e impostos foram contabilizados como gastos gerais das atividades, pela dificuldade de se estabelecer uma forma de rateio apropriado. As retiradas de pró-labore referem-se aos valores retirados pela família, conforme informações por esta fornecidas, conforme pode ser observado no Quadro 11 a seguir.

<b>(-) Despesas gerais das atividades</b>		<b>27.721,73</b>
Combustível e lubrificantes	558,11	
Taxas e impostos	267,50	
Retiradas pró – labore	26.896,12	
<b>(-) Despesas bancárias e financeiras</b>		<b>357,99</b>
Despesas bancárias	168,60	
Despesas financeiras	189,39	
<b>Total das despesas e gastos</b>		<b>28.079,72</b>

Fonte: dados da pesquisa

Quadro 11 - Gastos e despesas operacionais

#### 4.7 Demonstrativo do resultado do exercício

Verificou-se que todas as atividades desenvolvidas na propriedade apresentaram lucros. Esses resultados poderiam ser melhores se não fosse o fator clima que prejudicou o desenvolvimento das culturas de soja, milho e as pastagens haja vista os custos serem os mesmos, porém com menor produção. A soja foi faturada em sua totalidade. Do milho

entregue na cooperativa, apenas um terço foi comercializado, ficando o restante em estoque, para futura comercialização.

Quanto à pecuária, a estiagem obrigou o produtor a se desfazer de animais do imobilizado e do estoque, descartar os recém-nascidos, comprar o milho e utilizar insumos mais caros na alimentação do rebanho, aumentando, com isso, o custo da produção. Observa-se que 49% do lucro da atividade refere-se ao ganho econômico com o crescimento dos animais. A seguir, apresenta-se o Quadro 12, com o lucro de cada atividade, no qual são somadas as outras receitas operacionais e não operacionais, além de se descontar gastos e despesas operacionais a fim de evidenciar o resultado do período.

Resultado líquido da soja	1.055,17
Resultado líquido do milho	264,80
Resultado líquido pecuária	13.264,02
<b>Total das atividades</b>	<b>14.583,99</b>
Outras receitas operacionais	278,34
Receita financeira	193,32
Receita não operacional	5.429,75
<b>Total</b>	<b>5.901,41</b>
Combustível e lubrificantes	(558,11)
Taxas e impostos	(267,50)
Retiradas pró-labore	(26.896,12)
<b>Total</b>	<b>( 27.721,73)</b>
Despesas bancárias e financeiras	(357,99)
<b>Resultado líquido do exercício</b>	<b>7.594,32</b>

Fonte: dados da propriedade pesquisada

Quadro 12 - Resumo do lucro por atividade

#### 4.8 Análise da viabilidade

O levantamento dos custos de produção desenvolvido neste trabalho permite analisar a viabilidade de uma propriedade rural de pequeno porte. O total da receita foi maior que os custos e as despesas em todas as atividades, demonstrando, assim, que a diversificação pode ser o caminho para a sobrevivência do pequeno agricultor.

Considerando a mão-de-obra disponível para a pecuária leiteira e as culturas da soja, milho, trigo, aveia e, até mesmo, a produção da pastagem na empresa rural em estudo, verifica-se que a estrutura da propriedade atende as necessidades das atividades nela desenvolvidas.

Constatou-se que a referida propriedade é viável, pois as terras são produtivas e os equipamentos são relativamente adequados às atividades analisadas embora os preços de mercado tenham caído. A despeito de haver, sempre, o risco do aparecimento de novas doenças e pragas e da ocorrência de fenômenos climáticos adversos, que provocam queda na receita, constatou-se, na propriedade em estudo, o lucro como resultado final.

Tendo conhecimento da importância da pequena propriedade rural na região, reforça-se a idéia de que ela é viável, principalmente por diversificar suas atividades, pois, diante das eventuais adversidades, é uma delas que se sobressairá, compensando as perdas das demais. A diversificação ainda contribui para o controle da proliferação de pragas e doenças, evitando, também, o empobrecimento do solo com a rotação de culturas. No caso em estudo, observa-se um resultado até favorável, apesar das adversidades. Por isso, optou-se em elaborar uma projeção de safras baseadas em anos considerados normais, conforme Quadro 12 a seguir.

Atividade	Produção total		Receita líquida		Custo		Lucro	
	realizada	projetada	Realizada	projetada	ocorrido	projetado	ocorrido	projetado
Milho safrinha	-	800sc	-	10.800,00	-	6.366,74	-	4.433,26
Aveia	150 vol.	-	1.849,97	300,00	1.849,97	300,00	0	0
Soja	131sc	300sc	3.336,03	7.632,00	3.130,48	3.652,22	205,55	3.979,78
Milho verão	595sc	1.100sc	7.873,30	14.526,00	5.704,82	6.438,82	2.168,48	8.087,18
Pecuária	88.453lt	108.000lt	53.446,28	59.162,70	40.182,26	38.483,63	13.264,02	20.679,07
<b>Total</b>			<b>66.505,58</b>	<b>92.420,70</b>	<b>50.867,53</b>	<b>55.141,41</b>	<b>15.638,05</b>	<b>37.279,29</b>
<b>Diferença entre o projetado e o realizado</b>								<b>21.641,24</b>

Fonte: dados da propriedade pesquisada

Quadro 13 - Resultado projetados das atividades

Para a projeção das culturas agrícolas, levou-se em consideração a produção de anos anteriores sem a ocorrência de adversidades climáticas. Os custos projetados foram levantados junto a empresas do ramo. No caso do milho safrinha e das culturas de soja e milho – verão, os custos foram acrescidos aos valores que diferem da colheita e do frete, uma vez que estes, em caso de safra plena, seriam calculados por volume produzido.

Projetou-se a receita considerando apenas o aumento da produção a preços praticados no mercado. No caso da aveia, tanto o projetado quanto o efetivamente realizado foi computado junto à atividade pecuária; no milho – verão, a projeção foi para que 2/3 da área plantada fosse para consumo animal. No entanto, devido à frustração, optou-se em reter, na propriedade, apenas metade da produção, ao passo que a outra metade foi estocada na cooperativa, como precaução para emergências.

Na atividade pecuária, partiu-se dos animais existentes e em produção na propriedade, projetando-se uma média de leite por dia correspondente a 300 litros produzidos. Estes equivaleriam a um preço de R\$ 0,45 p/litro. Nessa projeção, se prevê um aumento no ganho econômico, ao não se descartar os bezerros. Não estavam previstas a perda com a morte de animais e a venda destes, tanto no imobilizado quanto no estoque, ao não ser quando se tratasse de machos gordos. Os custos foram projetados com referência aos praticados à época proporcionais ao aumento do número de animais.

Observa-se, assim, uma diferença muito grande entre o projetado e o realizado, confirmando, com isso, a importância do planejamento e controle em uma pequena propriedade rural. Fatores climáticos, como os ocorridos no período analisado, fazem parte dos riscos a que esta atividade se encontra submetida e com os quais torna-se necessário conviver. A fim de contorná-los, a diversificação configura-se como uma alternativa eficaz.

Com o planejamento, o produtor procurou contornar a situação existente devido à estiagem ocorrida, para assim conseguir os recursos e poder custear suas atividades, mantendo seu padrão de vida conforme era até então. Como os resultados não foram conseguidos, a solução foi cortar gastos, se desfazer de parte do imobilizado e de estoques. Diminuíram-se os estoques de produtos acabados, mas se deixou programada a cultura de milho – safrinha para o próximo exercício.

A implantação de controles contábeis também propicia informações úteis, pois através destes, inicia-se um gerenciamento eficiente na propriedade, visando reduzir os custos e aumentar a produtividade, fato de fundamental importância na competitividade de mercados cada vez mais globalizados. Observa-se que os controles gerenciais, contábeis e financeiros, podem auxiliar o gestor na tomada de decisões também na propriedade rural, evitando que esta continue a operar com atividades sem perspectivas de retorno.

## 5 Conclusões e recomendações

Os objetivos iniciais foram alcançados, visto que a pesquisa realizada responde a questão proposta: qual é a importância do controle de custos na diversificação das atividades para a pequena propriedade rural? A grande importância concentra-se em elaborar controles sobre os custos das atividades que geram entradas financeiras continuamente, em especial aquelas geradas pela pecuária leiteira.

Constatou-se que, embora o proprietário rural conheça o seu patrimônio, ele, ao mesmo tempo, desconhece qual o seu lucro por não controlar suas despesas. Verificou-se a ausência de qualquer espécie de controle quanto à apuração de custos e resultados. Dessa forma, com auxílio do proprietário e a verificação das operações realizadas na propriedade, elaborou-se o inventário de todos os bens patrimoniais, constituindo-se os saldos patrimoniais.

Com a apuração de toda a movimentação da propriedade, elaborou-se a contabilização dos fatos, o que permitiu a apuração do resultado geral e de cada atividade individualmente para posterior análise. A apuração e organização dos dados dentro da empresa rural permitirão ao seu proprietário uma melhor condução no gerenciamento das atividades a que se dedica, visto ser imprescindível conhecer o resultado de cada uma destas. Assim, torna-se possível identificar qual atividade, em específico, traz maior retorno à cobertura de gastos gerais, além de se poder planejar, com extrema fidelidade, o seu futuro nas safras seguintes.

Recomenda-se que seja feito um acompanhamento de custos, de forma minuciosa, por meio de planilhas organizadas. Estas podem ser facilmente utilizadas na propriedade, haja vista o proprietário possuir computador adequado para a implantação do sistema. O acompanhamento deve primar pela redução de custos e conseqüente aumento dos lucros. A apuração do custo de produção, tema desenvolvido nesta pesquisa, passaria a ter uma importância significativa ao agricultor, o qual poderia desenvolver estratégias para reduzi-lo e garantir a correta diversificação das atividades em sua propriedade, fator imprescindível ao sucesso da empresa rural em estudo, conforme constatado ao longo desta análise.

Sugere-se que a Universidade, por meio dos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis, auxilie os proprietários rurais a perceberem que além da porteira de suas terras, existem ferramentas úteis que podem auxiliá-los a tomar importantes decisões. Estas são cruciais para que sobressaiam ante as barreiras características do setor agrícola, como o mercado financeiro nacional-internacional e o clima. Assim, o empreendedor rural poderá decidir no que e quanto investirá nas safras seguintes.

Sugere-se, ainda, a especialização de um número maior de profissionais do setor agrícola. Estes poderiam melhor orientar os agricultores, visto que, na economia mundial, a diferença entre lucro e prejuízo, bem como entre o sucesso ou o fracasso do investimento, está situada numa margem muito estreita que não permite erros. Desse modo, recomenda-se que outros estudos pertinentes à área sejam realizados, atendo-se a outros aspectos interessantes para serem explorados, como o método de custeio aplicado a cada produto e a análise de períodos mais longos. Assim, pode-se chegar a uma conclusão mais abrangente e, por extensão, proceder uma assistência mais eficaz junto ao produtor rural, mercado emergente em regiões de economia basicamente agrícola, como a do estudo em questão.

## Referências

BUENO, Francisco da S. **Minidicionário da língua portuguesa**. Ed. revista e atualizada. São Paulo: FTD: LISA, 1996.

CREPALDI, Silvio A. **Contabilidade rural**: uma abordagem decisória. 2. ed. São Paulo:

Atlas, 1998.

FAVERO, Hamilton L.; et. al. **Contabilidade**: teoria e prática v 1. São Paulo: Atlas, 1995.

FIPECAFI- Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**, 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, A. C. **Técnicas de pesquisa em economia e elaboração de monografias**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa e sua utilização em administração de empresas. **Revista Administração de Empresas**, São Paulo: v.35, n. 4, p. 65-71, Jul/Ago. 1995.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José C. **Introdução à teoria da contabilidade para nível de graduação**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

KIRST, Luciano; SOARES, Sheila M. R. **Contabilidade aplicada à propriedade rural** um estudo de caso. 2004. 95p. Estágio supervisionado (Monografia) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Marechal Cândido Rondon, 2004.

LEONE, George S.G. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

\_\_\_\_\_, George S.G. **Curso de contabilidade de custos**: contém custeio ABC. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARION, José C. **Contabilidade empresarial**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade rural**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NEPOMUCENO, F. **Contabilidade rural e seus custos de produção**. São Paulo: IOB – Thomson. 2004.

NEVES, J. L. Pesquisa qualitativa, características, usos e possibilidades. **Cadernos de Pesquisa em Administração**. São Paulo, v.1, n.3. 2º semestre, 1996.

VALLE, Francisco. **Manual de contabilidade agrária**: a produção agrária, a administração da empresa agrária, a contabilidade agrária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookmann, 2001.