

Apuração de custos em uma propriedade rural do município de Dilermando de Aguiar/RS

Lázaro Davi Schwert (UFSM) - lazarodavi.schwert@yahoo.com.br

Verônica Rosa Lucion da Cruz (UFSM) - velucion@yahoo.com.br

Marivane Vestena Rossato (UFSM) - marivane@smail.ufsm.br

Luiz Antonio de Freitas (UFSM) - luizrf@terra.com.br

Nilmar Sandro Kessler (UFSM) - knilmar@yahoo.com.br

Jaqueline Carla Guse (FURB) - drjaquelinecarla@yahoo.com.br

Resumo:

O presente estudo buscou valorar os produtos de uma propriedade rural do município de Dilermando de Aguiar - RS, justificado pela necessidade do controle de custos, uma vez que a propriedade não detinha uma sistemática de custeio. Utilizou-se dos conceitos do custeio variável para a construção de uma sistemática de custeio própria que considerasse as diversas atividades desenvolvidas pela propriedade rural. Com ela foi possível identificar que a comercialização de vinho, suco de uva e ainda a prestação de serviços são as atividades que geraram uma maior Margem de Contribuição Total para a absorção dos custos fixos atrelados a estrutura atual da propriedade. Ainda identificou-se que a comercialização do suco de uva deve ser incentivada, pois gerou uma Margem de Contribuição superior quando comparada aos demais produtos da propriedade rural.

Palavras-chave: *propriedade rural; método de custeio; custos*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Apuração de custos em uma propriedade rural do município de Dilermando de Aguiar/RS

Resumo

O presente estudo buscou valorar os produtos de uma propriedade rural do município de Dilermando de Aguiar – RS, justificado pela necessidade do controle de custos, uma vez que a propriedade não detinha uma sistemática de custeio. Utilizou-se dos conceitos do custeio variável para a construção de uma sistemática de custeio própria que considerasse as diversas atividades desenvolvidas pela propriedade rural. Com ela foi possível identificar que a comercialização de vinho, suco de uva e ainda a prestação de serviços são as atividades que geraram uma maior Margem de Contribuição Total para a absorção dos custos fixos atrelados a estrutura atual da propriedade. Ainda identificou-se que a comercialização do suco de uva deve ser incentivada, pois gerou uma Margem de Contribuição superior quando comparada aos demais produtos da propriedade rural.

Palavras-chave: propriedade rural; método de custeio; custos.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1. Introdução

O setor agrícola apresenta-se como importante agente econômico e social. Por estar em um mercado competitivo, torna-se importante a gestão e o aprimoramento de instrumentos que forneçam informações relevantes e, desta forma, possibilitem enfrentar a concorrência na conquista e fidelização de clientes.

O agronegócio no país está passando por um momento de aquecimento econômico com grandes oportunidades e desafios. Conforme BRASIL (2012), o setor representa mais de 22% do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro. Um estudo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), realizado em 2011, aponta que o Brasil apresenta índices de desenvolvimento agrícola acima da média mundial. O setor de agronegócio representa papel relevante no equilíbrio das contas externas nacionais e também na segurança alimentar, atestando sua importância econômica.

Pela representatividade econômica, ambiental e social que o setor desempenha, o agronegócio necessita de ferramentas que proporcionem um melhor gerenciamento de suas atividades. A adoção de um sistema de custeio pode criar e sustentar vantagens competitivas, como a valoração dos produtos e análises de ponto de equilíbrio e margem de contribuição, necessárias à continuidade de qualquer empreendimento.

Neste cenário insere-se uma propriedade rural localizada no município de Dilermando de Aguiar/RS. A importância deste estudo dá-se pela inexistência de um sistema de custeamento aplicado na gestão das diversas culturas e atividades e a correta valoração dos produtos produzidos pela propriedade rural. No sentido de oferecer uma solução à problemática exposta, buscou-se a consecução de um objetivo geral, que se caracterizou em valorar os produtos da propriedade rural por meio de uma sistemática de custeio.

Não obstante, foram delimitados os objetivos específicos com o propósito de dar sequência lógica à condução do objetivo geral, quais sejam: levantamento dos gastos associados à atividade da propriedade rural; classificação dos gastos e custos conforme aporte teórico já consolidado; identificação dos produtos com maior representatividade econômica na propriedade rural; aplicação de uma sistemática de custeio considerando as características

do negócio e que possibilite fornecer informações relevantes sobre o custo de seus produtos; cálculo do custo dos produtos através da aplicação da sistemática de custeio aplicada; cálculo do ponto de equilíbrio; e avaliação do preço de venda praticado com a finalidade de verificar se os mesmos possibilitam gerar uma margem de contribuição que cubra todos os custos fixos da propriedade rural.

O estudo divide-se em cinco capítulos, os quais, além desta Introdução, são Metodologia, Referencial Teórico, Resultados e Discussões e Considerações Finais.

2. Metodologia

A pesquisa caracterizou-se como um estudo de caráter descritivo, pois além de registrar e analisar os fenômenos estudados procura identificar suas causas. Gil (2010, p.27) afirma que pesquisa descritiva tem como objetivo “a descrição das características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis”.

No que tange à sua abordagem, em relação ao problema, foi considerada como de natureza qualitativa. Sampieri et. al (2006, p. 8) afirma que a pesquisa com enfoque qualitativo tem uma realidade a descobrir e que “busca principalmente ‘dispersão ou expansão’ dos dados ou da informação”.

Para que fosse possível atender aos objetivos propostos, utilizou-se de procedimentos técnicos para a coleta dos dados, sendo eles a pesquisa bibliográfica, a entrevista semiestruturada e o estudo de caso.

A pesquisa bibliográfica contribui para o entendimento dos termos técnicos e, segundo Gil (2010, p. 29), “é elaborada com base em material já publicado” Por sua vez, de acordo com Beuren (2008, p. 123), a entrevista semiestruturada “ao mesmo tempo em que valoriza a presença do entrevistador, possibilita que o informante use toda sua criatividade e espontaneidade, valorizando mais a investigação”.

Além disso, a pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso que, de acordo com Gil (2010, p. 37), “consiste no estudo profundo e exaustivo de um de poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante os outros delineamentos já considerados”.

Este estudo, realizado na propriedade rural localizada na cidade de Dilermando de Aguiar/RS, propôs apurar os custos das atividades desenvolvidas através das informações fornecidas pelo proprietário. O intuito é de mantê-la produzindo com o devido controle de seus gastos, podendo orientar a formação do seu preço de venda e manter-se no mercado atual, o qual é competitivo e exigente.

Para atender ao objetivo geral do trabalho, que consiste em valorar os produtos cultivados na propriedade rural, foi utilizada a sistemática de custeio variável que considera as especificidades do negócio da família. O custeio variável foi aplicado para a construção da sistemática devido a sua capacidade de prestar informações gerenciais, que possa auxiliar na tomada de decisões. É possível, com este método, apontar quais os produtos mais rentáveis, quais devem ter suas vendas incentivadas. Todas as vantagens de sua adoção vão ao encontro das necessidades de informação dos gestores da propriedade.

3. Referencial Teórico

Nesta seção são apresentadas as teorias que serviram de base para a realização do estudo.

3.1 Contabilidade Rural

Essencialmente, a contabilidade rural é a contabilidade geral aplicada às empresas rurais. Para Crepaldi (2006, p. 86) ela consiste em:

[...] um instrumento de função administrativa que tem como finalidade: controlar o patrimônio; apurar o resultado das entidades rurais; prestar informações sobre o patrimônio e sobre o resultado das entidades rurais aos diversos usuários das informações contábeis.

As empresas rurais, para Marion (2006, p. 24), “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”.

Já conforme estabelecido na Lei nº. 4.504/64, Art. 4º, inciso VI, do Estatuto da Terra, empresa rural “é o empreendimento de pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que explore econômica e racionalmente imóvel rural [...]”. Seja familiar ou patronal, expressa-se como um organismo econômico e social que, integrando terra, capital e trabalho, propõe-se a produzir bens e serviços na expectativa de lucros. A mesma Lei define propriedade familiar como imóvel rural que, direta e pessoalmente explorado pelo agricultor e sua família, lhes absorva toda a força de trabalho, garantindo-lhes a subsistência e o progresso social e econômico.

Crepaldi (2006, p. 86) afirma que algumas das finalidades da contabilidade rural são:

orientar as operações agrícolas e pecuárias; mensurar o desempenho econômico-financeiro de cada atividade produtiva; apoiar as tomadas de decisões dos gestores rurais no planejamento da produção, das vendas, e dos investimentos; auxiliar nas projeções do fluxo de caixa; conduzir as despesas pessoais do proprietário e de sua família; servir de base para seguros, arrendamentos e outros contratos; e gerar informações para a declaração do imposto de renda.

3.2 Contabilidade de Custos

A Contabilidade de custos surgiu, segundo Martins (2006, p. 23), da Contabilidade Financeira, “quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa fácil na empresa típica da era do mercantilismo”. Atualmente ela não é mais vista como uma contabilidade auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais, mas sim como ferramenta de controle e decisão.

3.2.1 Custeio por Absorção

O método de custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos elaborados, de maneira direta ou indireta. Nesta forma de custeio os custos fixos de produção são rateados entre os produtos. Já os custos variáveis são alocados diretamente aos produtos.

Segundo Garrison e Noreen (2001), no custeio por absorção o custo de uma unidade de determinado produto será formado por materiais diretos, mão-de-obra direta e custos indiretos, fixos e variáveis. Neste caso, a cada unidade do produto é atribuído, além dos custos variáveis, uma parte dos custos fixos. O sistema de custeio por absorção pode ser elaborado de acordo com a complexidade das atividades, podendo ser por departamentalização ou sem departamentalização. Martins (2000, p. 62) define que o “custeio por absorção sem departamentalização, passa por três passos básicos: separação entre custos e despesas, apropriação dos custos diretos e apropriação dos custos indiretos”.

O custeio por absorção com departamentalização, para Martins (2000, p. 83), “propicia uma distribuição mais racional dos custos indiretos”. Nele sabe-se que todos os custos indiretos são rateados entre os departamentos de produção.

O custeio por absorção é o único aceitável pela legislação fiscal e legal no Brasil. Sua metodologia é usada pela maioria das empresas brasileiras, por ser considerado básico para a

avaliação dos estoques, elaboração de balanços patrimoniais e de demonstrações de resultados com a finalidade de cumprir com as exigências da contabilidade societária.

3.2.2 Custeio Variável

O custeio variável ou direto, segundo Megliorini (2001, p. 3) consiste em um método que “considera que os produtos devem receber somente os custos que ‘causam’ ao serem fabricados”. Na visão de Viceconti e Neves (2003, p. 149), o custeio variável

[...] é um tipo de custeamento que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custo de produção e sim como despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período.

Portanto, o custo dos produtos vendidos, os estoques finais de produtos em elaboração e os produtos acabados só conterão custos variáveis, já que não se adota critério de rateio para apropriação dos custos fixos, por serem considerados como despesas do período. Para Megliorini (2001), a vantagem do custeio variável é a apresentação de informações gerenciais para o gestor. Para o mesmo autor, algumas das vantagens são as seguintes:

- a) Aponta quais produtos contribuem mais para a lucratividade da empresa;
- b) Determina quais produtos devem ter suas vendas incentivadas, reduzidas ou até mesmo excluídas da linha de produção;
- c) Aponta quais os produtos que proporcionam a melhor rentabilidade quando existirem fatores que restringem a produção;
- d) Determinação do nível mínimo de atividades em que o negócio passa a ser rentável;
- e) Decisão entre comprar ou fabricar; e etc.;

Como visto, o sistema de custeio variável não serve para atender demandas externas. Porém, contribui com informações aos gestores que buscam eficiência nos processos, proporcionando dados como margem de contribuição e ponto de equilíbrio.

3.3 Contabilidade Gerencial

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada, de acordo com Iudícibus (2000, p.15), como

[...] um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

A geração de informações gerenciais úteis e tempestivas que permitam a tomada de decisão é uma dificuldade para os produtores rurais, muitas vezes devido à falta de preparo dos seus empreendimentos para oferecer dados consistentes e confiáveis. Segundo Crepaldi (2006), para obter esses dados referentes ao movimento econômico-financeiro diário da propriedade, faz-se necessário que o administrador conheça a realidade do empreendimento, por meio da classificação e organização dos dados referentes ao movimento diário das operações da propriedade, à rentabilidade da atividade produtiva e aos resultados, objetivando-se sua otimização. Algumas das ferramentas para o controle gerencial e obtenção de informações consistentes para tomadas de decisão são: preço de venda, precificação, margem de contribuição e ponto de equilíbrio.

Para Wernke (2004, p. 126), o preço de venda “é a expressão do valor de troca que se oferece por alguma coisa que satisfaça uma necessidade ou desejo”. Na execução do cálculo do preço de venda as empresas devem procurar valores, que “maximizem os lucros; possibilitem alcançar as metas de venda com tal preço; permitam otimização do capital empregado no negócio; e, proporcionem a utilização eficaz da capacidade produtiva, evitando ociosidade e desperdícios operacionais” (WERNKE, 2004, P. 126).

Para Santos (2005), a precificação leva em consideração vários fatores, como quantidade produzida em relação às necessidades do mercado, a existência de produtos similares, os preços praticados pelos concorrentes, além da estrutura de custos da organização e da expectativa de lucro.

Já a margem de contribuição pode ser entendida como a diferença entre preço de venda e o custo variável do produto. Ela representa o quanto que a empresa tem de recursos para cobrir os custos fixos e ainda gerar lucro. Genericamente, os produtos com maior margem de contribuição são supostamente os mais rentáveis.

Conforme Martins (1996 apud MEGLIORINI, 2001, p. 138) a margem de contribuição é conceituada como

[...] a diferença entre Receita e a soma de Custo e Despesa Variáveis. Tem a faculdade de tornar bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui para, primeiramente, amortizar os gastos fixos e, depois, formar o lucro propriamente dito.

Mais ainda, conforme Megliorini (2001, p. 138), a margem de contribuição “é o que resta do preço, ou seja, do valor de venda de um produto são deduzidos os custos e despesas por ele gerados”. O custeio variável considera que devem ser alocados apenas os custos variáveis aos produtos. Além destes, ao serem comercializados, os produtos geram despesas, também variáveis, como por exemplo, as comissões, fretes, seguros etc.

De acordo com Megliorini (2001) quando um empreendedor decide abrir um negócio, inicialmente passará por um período em que as receitas de vendas sejam insuficientes para cobrir os custos e despesas do período. Com o tempo, a tendência é a de que seu negócio saia desta faixa de prejuízo e passe a gerar lucros. O ponto de equilíbrio determina em que ponto a empresa equilibra custos com receitas. É o momento em que a empresa está produzindo o suficiente para gerar receitas que se igualem aos custos, ou seja, a empresa não apresenta lucro nem prejuízo. A partir deste ponto, seu resultado será igual à margem de contribuição.

Assim, pode-se ter, conforme Wernke (2004):

a) Ponto de equilíbrio contábil em unidades (PEC un.), que define o número de produtos que deve ser fabricado para que o resultado seja zero. Neste caso, não haverá lucro e nem prejuízo:

$$PEC_{un} = \text{Custo Fixo} / \text{Margem de Contribuição Unitária}$$

b) Ponto de equilíbrio contábil em valor (PEC valor), que representa qual o valor mínimo que deve ser vendido para que a empresa não tenha prejuízo nem lucro:

$$PEC_{valor} = \text{Custo Fixo} / \text{Percentual da Margem de Contribuição (\%)}$$

c) Ponto de equilíbrio financeiro (PE fin.), o qual representa o nível de atividades (em unidades ou em valor monetário) suficiente para pagar os custos e despesas variáveis, os custos fixos e outras dívidas, como os empréstimos:

$$PE_{fin} = [\text{Custos Fixos} - \text{Depreciações} + \text{Dívidas}] / [\text{Margem de Contribuição Unitária}]$$

ou

$$PE_{fin} = [\text{Custo Fixo} - \text{Depreciações} + \text{Dívidas}] / [1 - (\text{Custo Variável} \div \text{Venda Líquida})]$$

d) Ponto de equilíbrio econômico (PE econ.), que aponta a quantidade de venda necessária para atingir o lucro desejado:

$$PE_{econ} = [\text{Custo Fixo} + \text{Lucro Desejado}] / [\text{Margem de contribuição Unitária}]$$

Efetuar a análise do equilíbrio entre as receitas de vendas e os custos é de suma importância como ferramental para a decisão gerencial. O sucesso de qualquer empreendimento está condicionado à utilização da melhor informação gerencial. Segundo Dutra (2003, p. 338), “não existe Ponto de Equilíbrio que se possa afirmar como ideal. Ele deve ser o mais baixo possível, pois quanto menor ele for maior será a segurança para a empresa não entrar na área de prejuízo”. Através desta análise os gestores podem desenvolver modelos de planejamento para avaliar as alternativas da empresa e as mudanças na lucratividade com a alteração nos níveis das atividades de produção e vendas.

4. Resultados e Discussões

Nesta seção estão apresentados os resultados e discussões obtidos a partir do estudo.

4.1 Caracterização da Propriedade

Na propriedade da família são desenvolvidas atividades agrícolas, como o cultivo de uvas, melão, melancia e mandioca; atividade pecuária, como a criação de ovinos; e a agroindustrial, com a produção de vinho e suco da uva. Ainda, outra atividade bastante relevante para a propriedade rural e também para o sustento da família é a prestação de serviços de terraplanagem com uma escavadeira.

A propriedade atualmente tem como principal atividade a vitivinicultura. Consiste num conjunto de dois processos que leva em conta o cultivo das uvas, até sua transformação em vinho. Um deles, a viticultura, está relacionado à produção das vinhas. Já a vinicultura é a destinação das uvas para o estágio de elaboração de vinhos. Esta fase engloba etapas de produção, conservação, acondicionamento e comercialização de vinhos.

4.2 Produção Agrícola

Nesta seção serão explicitados os custos de produção das atividades desenvolvidas na propriedade em estudo pelo uso das técnicas do Custeio Variável.

4.2.1 Custos com mão-de-obra

O custo de mão-de-obra é um valor bem representativo no montante dos custos variáveis das atividades agrícolas desenvolvidas na propriedade, totalizando R\$ 11.200,00. A identificação das horas de trabalho em cada cultura não é controlada pelo proprietário. Identificou-se que a quantidade utilizada de mão-de-obra tem vínculo com a extensão da área cultivada. Desta maneira, atribuiu-se tal custo com base na área destinada para cada cultura agrícola, conforme valores dispostos na Tabela 1.

Tabela 1 – Distribuição do custo de mão-de-obra por cultura agrícola

Cultura	Área Produtiva (ha)	Custos por cultura
Uva	4,80	R\$ 10.541,18
Melancia	0,20	R\$ 439,22
Melão	0,05	R\$ 109,80
Mandioca	0,05	R\$ 109,80
TOTAL	5,10	R\$ 11.200,00

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

4.2.2 Produção de uva

A produção de uvas no último ciclo ocorreu em 4,8 hectares cultivados, totalizando uma produção total de 43.000 Kg. Desse montante, foram destinados 10.000 Kg à venda *in natura* na loja da propriedade e, 8.000 Kg, para supermercados da região. Já para vinificação foram direcionados 16.500 Kg, e o restante (8.500 Kg) para a fabricação do suco de uva.

Para uma adequada atribuição de custos fez-se necessária a análise das etapas do cultivo da uva, quais sejam: preparação do solo, o tratamento de doenças da planta, poda e amarração, colheita, pesagem e embalagem. Os custos variáveis apurados encontram-se na Tabela 2.

Tabela 2 – Custos variáveis totais para a produção de uvas

Custos	Custo total	Custos por ha	Custos por Kg
Preparação do solo	R\$ 3.189,00	R\$ 664,38	R\$ 0,07
Tratamento de doenças	R\$ 2.000,00	R\$ 416,67	R\$ 0,05
Poda e amarração	R\$ 700,00	R\$ 145,83	R\$ 0,02
Mão-de-obra	R\$ 10.541,18	R\$ 2.196,08	R\$ 0,25
TOTAL	R\$ 16.430,18	R\$ 3.422,96	R\$ 0,39

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Além destes, há um gasto com aquisição de caixas de papelão no valor de R\$1.600,00 para acondicionar o montante de 10.000Kg de uvas vendidos *in natura* na propriedade, que é considerado uma despesa variável e deve compor o valor do custo marginal, quando usada a metodologia do custeio variável.

4.2.3 Produção de melão

Na propriedade, o melão é cultivado em uma área equivalente a 0,05 ha. As etapas do processo de cultivo do melão iniciam-se com a preparação do solo, a adubação, que consome um saco de 50 Kg de adubo químico a um custo de R\$ 60,00, sequenciada pelo plantio. Utilizaram-se sementes a um custo de R\$ 100,00. Na prevenção de pragas foram utilizados produtos como fungicidas e inseticidas que demandaram um gasto de R\$ 50,00. No último ciclo a propriedade produziu cerca de 220 unidades de melões, que foram comercializados na loja da propriedade. A composição dos custos de produção encontra-se na Tabela 3.

Tabela 3 – Custos variáveis totais para a produção de melão

Custos	Custo total	Custo da área	Custo Unit.
Preparação do solo	R\$ 60,00	R\$ 60,00	R\$ 0,27
Plantio – sementes	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 0,45
Tratamento de doenças	R\$ 50,00	R\$ 50,00	R\$ 0,23
Custo com mão-de-obra	R\$ 109,80	R\$ 190,80	R\$ 0,50
TOTAL	R\$ 319,80	R\$ 319,80	R\$ 1,45

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

4.2.4 Produção de melancia

No último ciclo, a propriedade destinou uma área para o plantio de cerca de 0,20 ha, sendo que a produção foi de 400 unidades. Os gastos do proprietário para o cultivo da melancia foram: para adubação, em torno de dois sacos de 50 Kg de adubo químico, a um custo total de R\$ 120,00. O gasto com sementes para o plantio foi de R\$ 100,00, e para o tratamento de doenças foi de R\$ 50,00, gastos estes com fungicidas e inseticidas. Os custos na produção desta cultura encontram-se na Tabela 4.

Tabela 4 – Custos variáveis totais na produção de melancia

Custos	Custo total	Custo da área	Custo Unit.
Preparação do solo	R\$ 120,00	R\$ 120,00	R\$ 0,30
Plantio – sementes	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 0,25
Tratamento de doenças	R\$ 50,00	R\$ 50,00	R\$ 0,12
Custo com mão-de-obra	R\$ 439,22	R\$ 439,22	R\$ 1,10
TOTAL	R\$ 709,22	R\$ 709,22	R\$ 1,77

Fonte: Dados da pesquisa (2012)

4.2.5 Produção de mandioca

Na propriedade rural, o gasto direto que incorre no cultivo de mandioca é a mão-de-obra. Esta foi mensurada considerando-se a área cultivada, que está apresentada na Tabela 5. Não há gastos com adubação, fertilizantes e nem mudas. A área utilizada para o cultivo é de 0,05 hectares, sendo que no ciclo estudado foram produzidos cerca de 2.000 kg de mandioca.

Tabela 5 – Custos variáveis totais na produção de mandioca

Custos	Custo total	Custo da área	Custo Unit.
Preparação do solo	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Plantio – ramas	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Tratamento de doenças	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Custo com mão-de-obra	R\$ 109,80	R\$ 109,80	R\$ 0,05
TOTAL	R\$ 109,80	R\$ 109,80	R\$ 0,05

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

4.3 Atividade Agropecuária

Na propriedade objeto do estudo, somente há a criação de ovelhas, num total de 25 cabeças, tendo como finalidade o abate, feito pelo proprietário, e os custos relacionados a esta atividade são relativamente baixos. Os animais são criados em campo aberto, alimentando-se apenas do pasto. Não há gastos com rações, somente os gastos com vacinas, sal e vermífugos, conforme se pode observar na Tabela 6.

Tabela 6 – Custos variáveis totais para a criação de ovinos

Custos	Custo total	Custo Unit.
Vacinas, vermífugos e sal	R\$ 350,00	R\$ 14,00
Ração	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Aquisição de filhotes	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Custo com mão-de-obra	R\$ 0,00	R\$ 0,00
TOTAL	R\$ 350,00	R\$ 14,00

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

4.4 Atividades Agroindustriais

Na propriedade rural, a atividade agroindustrial dá-se pela transformação da uva colhida para a produção de vinhos e do suco de uva.

4.4.1 Vinho

O processo agroindustrial de transformação da uva em vinho é composto por uma série de etapas até que o vinho torne-se consumível. Essas etapas são: recebimento e pesagem da uva, desengaçamento e esmagamento, fermentação alcoólica, clarificação e estabilização, e por fim o engarrafamento.

Conforme informações reveladas pelo proprietário, para produzir um litro de vinho é necessário em média 1,65 Kg de uva. No ciclo anterior foram produzidos 10.000 litros de vinho, sendo 7.500 litros de vinho tinto, e 2.500 litros de branco. Os custos são basicamente a depreciação de máquinas, o uso de compostos químicos, energia elétrica, recipientes e embalagens. Durante todo este processo não ocorreu demanda externa de mão-de-obra, pois é necessário conhecimento técnico, que apenas o proprietário possui, para o desenvolvimento da atividade. A estrutura de custos por etapa de produção encontra-se na Tabela 7.

Tabela 7 – Custos variáveis totais para a produção de vinho

Etapas de produção	Custo total
Recebimento da uva	R\$ 6435,00
Fermentação alcoólica	R\$ 244,00
Clarificação e estabilização	R\$ 240,00
Engarrafamento	R\$ 7.351,62
Energia Elétrica	R\$ 675,00
TOTAL (10.000 litros)	R\$ 14.945,62
Custo total por litro	R\$ 1,49

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

No custo marginal da produção de vinho está somado ao valor de R\$ 14.945,62, referente ao custo de produção, o valor de R\$ 2.428,71 relativo ao reconhecimento da depreciação dos equipamentos da atividade. Vale frisar que para fabricar 10.000 litros de vinho foram necessários 16.500 kg de uva colhidos do parreiral da propriedade a um custo de R\$ 0,39 o quilo.

4.4.2 Suco de uva

A fim de atender às necessidades do mercado, a propriedade rural em estudo também produz e vende o suco de uva. A propriedade por não possuir uma estrutura apropriada com equipamentos que possibilitem as condições de fabricar o suco de uva *in loco*, aluga os

equipamentos de uma empresa produtora de suco da cidade de Silveira Martins/RS. O valor cobrado pelo uso dos equipamentos é de R\$ 0,50 por litro produzido. Foram destinados 8.500 Kg de uvas a um custo unitário de R\$ 0,39, para produção de 6.500 litros de suco de uva. O suco de uva é engarrafado em recipientes com capacidade de 1,48L, sendo que cada garrafa de vidro com a tampa custa à empresa em torno de R\$ 2,36. Além destes, há ainda gastos com mão-de-obra e alimentação. O total de custos variáveis com a produção deste produto pode ser observado na tabela 8.

Tabela 8 – Custos variáveis totais na produção de suco de uva

Insumos	Custo total
Uva	R\$ 3.315,00
Aluguel	R\$ 3.250,00
Enzima Pectina	R\$ 130,00
Combustível	R\$ 290,00
Mão-de-obra	R\$ 280,00
Alimentação	R\$ 400,00
Engarrafamento	R\$ 10.845,77
TOTAL (6.500 litros)	R\$ 18.510,77
Custo por litro	R\$ 2,85

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

4.5 Prestação de Serviço

O proprietário também mantém como uma quarta fonte de renda, a prestação de serviços de terraplenagem com uma Escavadeira. Os serviços são contratados por outros produtores rurais, empresas privadas e públicas. Esta atividade está a par da propriedade rural, mas contribui consideravelmente para o sustento familiar.

A aquisição desta máquina ocorreu em meados de outubro de 2010, a um valor de R\$ 500.000,00, realizado pelo proprietário e outra pessoa, que se tornou seu sócio nesta atividade. Todos os rendimentos e gastos com a prestação de serviços são divididos igualmente entre os sócios, desde o início do negócio. A estrutura de custos com a Escavadeira está elencada na Tabela 9.

Tabela 9 – Custos da atividade de prestação de serviços

Descrição dos custos	R\$
Diesel	R\$ 33.166,52
Troca de óleo	R\$ 1.225,00
Troca de filtros	R\$ 1925,00
Lubrificação	R\$ 1.200,00
Manutenção das esteiras	R\$ 4.150,00
Transporte	R\$ 24.000,00
Depreciação	R\$ 69.225,00
Mão-de-obra	R\$ 18.333,48
TOTAL	R\$ 153.225,00
Custo por Sócio	R\$ 76.612,50

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

O faturamento no período estudado com a prestação de serviços da escavadeira garantiu a sociedade um valor total de R\$ 264.000,00. Dessa forma, esta atividade proveu um

ganho no ciclo de R\$ 110.775,00 que foi repartido igualmente entre as partes. Vale salientar por se tratar de uma sociedade, neste caso todos os gastos e rendimentos são divididos igualmente entre os sócios. Assim, para o sócio proprietário importou um custo de R\$ 76.612,50.

4.6 Custos fixos da propriedade

Os custos fixos são gastos relacionados com as atividades, mas que independem do volume de produção, eles permanecem fixos, considerando a capacidade produtiva instalada (MARTINS, 2010). Nesta seção também estão incluídos os gastos familiares, os quais devem ser supridos pelas atividades desempenhadas na propriedade. A Tabela 10 explicita tais gastos.

Tabela 10 - Custos fixos da estrutura da propriedade rural

Custos	Total
Gastos familiares	R\$ 56.776,00
Remuneração – funcionário fixo (produção)	R\$ 9.952,96
Remuneração – funcionário fixo (comércio)	R\$ 7.741,61
Contador	R\$ 4.200,00
Energia Elétrica	R\$ 2.300,00
Telefone	R\$ 2.160,00
Internet	R\$ 1.080,00
Combustível camionete	R\$ 5.575,32
Material de expediente	R\$ 250,00
Material de limpeza	R\$ 500,00
Manutenção camionete	R\$ 400,00
Pneus camionete	R\$ 1.250,00
ITR	R\$ 190,00
TOTAL	R\$ 92.375,89

Fonte: Dados da Pesquisa (2012).

4.7 Apuração do resultado na propriedade

A partir das quantidades vendidas, do preço unitário e da estrutura de custos apresentada, chegou-se as margens de contribuição dos produtos agrícolas apresentadas na Tabela 11.

Tabela 11 - Margem de contribuição total dos produtos agrícolas

	Uvas loja	Uvas mercado	Melão	Melancia	Mandioca	TOTAL
Faturamento	24.000,00	8.960,00	1.001,00	2.000,00	600,00	36.561,00
(-) CM	(5.500)	(3.120,00)	(319,80)	(709,22)	(109,80)	9.758,82
(MC)	18.500,00	5.840,00	681,20	1.290,78	490,20	26.802,18

Fonte: Dados da Pesquisa (2012).

As atividades agroindustriais, bem como a prestação de serviços obtiveram as margens de contribuição evidenciadas na Tabela 12.

Tabela - 12 Margem de contribuição das atividades agroindustriais e da prestação de serviços

	Ovinos	Vinho	Suco de uva	Serviços prestados	TOTAL
Faturamento	5.625,00	64.568,00	52.692,00	132.000,00	254.885,00
(-) CM	(350,00)	(17.374,33)	(18.510,77)	(76.612,50)	112.847,60
(MC)	5.275,00	47.193,67	34.181,23	55.387,50	142.037,40

Fonte: Dados da Pesquisa (2012).

Na Tabela 13 são apresentadas as Margens de Contribuição Unitária (MCU) de cada produto vendido para absorção dos custos fixos da propriedade.

Tabela 13 - Margem de contribuição Unitária dos produtos da propriedade

	Uvas loja	Uvas mercado	Melão	Melancia	Mandioca	Ovinos	Vinho	Suco de uva
PV unit.	2,40	1,60	4,54	5,00	0,30	225,00	5,41	8,11
(-)CM unit.	0,55	0,56	1,45	1,77	0,05	14,00	1,49	2,85
MCU	1,85	1,04	3,09	3,23	0,25	211,00	3,92	5,26

Fonte: Dados da Pesquisa (2012).

Foi definido o Ponto de Equilíbrio Financeiro em valor, ou seja, a receita mínima que a propriedade deve auferir a fim de cobrir sua estrutura de custos e ainda saldar dívidas com terceiros. As atividades rurais de característica familiar e patronal, por serem voltadas para o gerenciamento de seus caixas, prestam maior importância para a entrada e saída de numerários.

Salienta-se o fato que foram descontados do custo marginal o valor de R\$ 2.428,71 relativo ao reconhecimento da depreciação dos equipamentos da atividade e R\$ 34.612,50 referente a metade da depreciação da máquina prestadora de serviços. A propriedade atinge seu ponto de equilíbrio financeiro quando auferir uma receita de R\$ 130.769,94. Neste momento ela não terá lucro e nem prejuízo, cobrindo integralmente os custos fixos e despesas do período. O valor foi obtido do seguinte cálculo:

$$PE_{fin} = [92.375,89] / [1 - (85.565,21 \div 291.446,00)]$$

No cultivo agrícola vale destacar a participação mais relevante no resultado com a venda da uva *in natura* na loja da propriedade. Ela apresentou, para 10.000 Kg vendidos, uma MCT no valor de R\$ 18.500,00 que representou uma parcela de 10,96% da MC global identificada. Enquanto isso, a destinação de 8.000 Kg de uva *in natura* para os mercados da região proporciona uma MCT muito inferior, no valor de R\$ 5.840,00. Isso principalmente ao baixo preço recebido pelo quilo de uva e ainda as perdas ocorridas de 30%.

Na atividade agroindustrial, a comercialização de vinho devido a sua maior receita gerou uma MCT no valor de R\$ 47.193,67 apesar de sua MCU de R\$ 3,92 ser inferior comparada ao do suco de uva que é de R\$ 5,26. Com isso, observa-se que é vantajoso investir na produção e venda do suco da uva, por este trazer um retorno econômico em maiores proporções, apesar de o comércio do vinho ter proporcionado melhores resultados. Maximizando as vendas de suco de uva, irá aumentar consequentemente sua contribuição para absorção dos custos fixos da propriedade.

A prestação de serviços com a escavadeira da sociedade, da qual o dono da propriedade estudada participa, gera um retorno econômico indispensável para a manutenção de toda a propriedade. O desenvolvimento deste serviço gerou para o proprietário uma MCT de R\$ 55.387,50 que representa 32,80% para absorção dos custos fixos da propriedade. Essa atividade é de suma importância para a propriedade, pois ocasiona um ótimo retorno, e sua ausência de sua margem de contribuição sacrificaria demasiadamente as demais atividades desenvolvidas no negócio.

5. Considerações Finais

O uso de ferramentas que auxiliam no gerenciamento dos empreendimentos, como a contabilidade e a utilização de métodos de custeios, são importantes aliados na construção de uma estrutura sólida para um negócio que vise à prosperidade e o crescimento. Os empreendimentos rurais são em sua maioria carentes de tais informações, o que compromete a continuidade de suas atividades.

O presente estudo teve por foco a valoração dos produtos da propriedade através da elaboração de uma sistemática de custeio, sendo utilizado o método de custeio variável, que trouxe os resultados de cada atividade. A propriedade rural obteve um faturamento global referente ao ciclo estudado no valor de R\$ 291.446,00. A soma dos custos e despesas variáveis de todas as atividades resultou em R\$ 168.839,58 e o montante dos custos fixos foi de R\$ 92.375,89, estabelecendo um lucro operacional de R\$ 76.436,69.

É de suma importância apontar que de todas as atividades desenvolvidas, o cultivo de melão e melancia, e ainda a produção de suco de uva são os segmentos do negócio que são capazes de proporcionar maior retorno econômico para a propriedade. Porém, devido a maior obtenção de receitas, a prestação de serviços com a escavadeira da sociedade, a produção de suco de uva e ainda de vinho foram os que geraram maior retorno, apresentando grande contribuição para a absorção dos custos fixos.

Como sugestão para próximos estudos, propõe-se uma análise de viabilidade econômica para a instalação de uma indústria para a fabricação do suco de uva *in loco*, uma vez que os resultados deste estudo evidenciaram que o suco de uva é capaz de gerar uma Margem de Contribuição Unitária de R\$ 5,26.

Referências

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. Lei nº. 4.504 de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4504.htm>. Acesso em: 09 set. 2012.

BRASIL, Agronegócio. Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/sobre/economia/setores-da-economia/agronegocio>. Acesso em: 18 nov. 2012.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Rural**: uma abordagem decisória. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DUTRA, R. G. **Custos**: uma abordagem prática. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GARRISON, R. H., NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARION, J. C. **Contabilidade rural**: Contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda - pessoa jurídica. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, E. **Custos**. São Paulo: Pearson Makron Books, 2001.

SAMPIERI, R. H; COLLADO, C. F; LUCIO, P. B. **Metodologia de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SANTOS, J. J. **Análise de custos**: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

VICENCONTI, P. E. V.; NEVES, S. **Contabilidade de custos**: um enfoque direto e objetivo. 7. ed. São Paulo: Frase, 2003.

WERNKE, R. **Gestão de custos**: uma abordagem prática. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004.