

CUSTOS NA TOMADA DE DECISÕES EM EMPRESAS RURAIS

Antônio André Cunha Callado

Aldo Leonardo Cunha Callado

Resumo:

A contabilidade rural é utilizada para suas finalidades fiscais. A gestão de custos é decisiva no contexto competitivo da atual conjuntura do mercado consumidor. Embora os custos operacionais e de produção das empresas rurais sejam compostos basicamente pelos mesmos elementos de outras empresas, possuem características próprias de formação, conforme a natureza da atividade econômica que for explorada. Dentro da perspectiva moderna para a gestão empresarial, o principal papel da gestão rural consiste nas atividades relacionadas ao planejamento, controle, processo decisório e avaliação de resultados. As limitações organizacionais e estruturais impostas aos empreendedores rurais dificulta a tarefa de gerar informações gerenciais que permitam a tomada de decisão, com base em dados consistentes e reais. Para que as empresas rurais sejam eficientes na tomada de decisão, a contabilidade deve auxiliar os gestores da empresa, não somente nos aspectos financeiros, mas nas questões de grande importância para formulação ou avaliação dos processos administrativo e produtivo. O conhecimento dos elementos componentes do custo rural é fundamental para a tomada de decisão. Um sistema de custos provedor de informações contábeis deve ser simples, confiável, coerente e atualizado. As informações sobre custos devem ser utilizadas na definição dos preços de venda, no controle dos diversos elementos formadores do custo e na identificação das margens de contribuição das várias atividades. A falta de precisão nos custos comprometerá a qualidade das decisões tomadas. Relatórios periódicos sobre custos proporcionará análises temporais, avaliações e subsidiará planos futuros.

Palavras-chave:

Área temática: Custos e Tomada de Decisões

5.7. CUSTOS NA TOMADA DE DECISÕES EM EMPRESAS RURAIS

Antônio André Cunha Callado

Doutorando em Estratégias Empresariais PPGA/UFPB

Mestre em Finanças Empresariais PPGA/UFPB

Aldo Leonardo Cunha Callado

Pós-Graduando em Contabilidade Empresarial DCC/UFPE

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO

Rua das Graças, 277, apto. 402. Bairro das Graças. Recife – PE. CEP 52.011-200

Professor Assistente Nível I, pertencente ao quadro efetivo do DLCH.

RESUMO

A contabilidade rural é utilizada para suas finalidades fiscais. A gestão de custos é decisiva no contexto competitivo da atual conjuntura do mercado consumidor. Embora os custos operacionais e de produção das empresas rurais sejam compostos basicamente pelos mesmos elementos de outras empresas, possuem características próprias de formação, conforme a natureza da atividade econômica que for explorada. Dentro da perspectiva moderna para a gestão empresarial, o principal papel da gestão rural consiste nas atividades relacionadas ao planejamento, controle, processo decisório e avaliação de resultados. As limitações organizacionais e estruturais impostas aos empreendedores rurais dificulta a tarefa de gerar informações gerenciais que permitam a tomada de decisão, com base em dados consistentes e reais. Para que as empresas rurais sejam eficientes na tomada de decisão, a contabilidade deve auxiliar os gestores da empresa, não somente nos aspectos financeiros, mas nas questões de grande importância para formulação ou avaliação dos processos administrativo e produtivo. O conhecimento dos elementos componentes do custo rural é fundamental para a tomada de decisão. Um sistema de custos provedor de informações contábeis deve ser simples, confiável, coerente e atualizado. As informações sobre custos devem ser utilizadas na definição dos preços de venda, no controle dos diversos elementos formadores do custo e na identificação das margens de contribuição das várias atividades. A falta de precisão nos custos comprometerá a qualidade das decisões tomadas. Relatórios periódicos sobre custos proporcionará análises temporais, avaliações e subsidiará planos futuros.

CUSTOS NA TOMADA DE DECISÕES EM EMPRESAS RURAIS

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade rural é uma das ferramentas menos utilizadas pelos produtores rurais brasileiros, pois é vista como uma técnica complexa em sua exceção e que apresenta um baixo retorno prático. Outra limitação sobre a aplicação da contabilidade de custos em empresas rurais, aponta que ela é quase sempre conhecida por suas finalidades fiscais, não possuindo grande interesse por uma aplicação gerencial.

Para que qualquer empreendimento possa alcançar o sucesso financeiro ele deverá estar subordinado a uma administração eficiente que possa garantir condições competitivas dentro da indústria na qual ela atua. A eficiência de uma administração depende, dentre vários instrumentos, de um suporte capaz de prover informações contábeis relevantes para as diversas decisões gerenciais, atualizando de maneira sistemática os diversos usuários destas informações. Este processo se dá através de um sistema gerador do perfil real da situação financeira e contábil da empresa.

As empresas rurais brasileiras apresentam neste aspecto uma de suas mais visíveis debilidades. Facilmente podemos constatar que a administração rural no Brasil ainda se desenvolve dentro de critérios tradicionais que apresentam um baixo padrão de desempenho.

Sobre a precariedade da qualidade das informações contábeis geradas dentro de empresas rurais brasileiras, Crepaldi (1993) destaca que essa característica não é atributo apenas de pequenas propriedades rurais, prevalecendo também entre as médias e grandes, com economia de mercado e elevados níveis de renda, comprometendo qualquer meta de resultados financeiros diante do processo de globalização dos mercados.

A apuração do custo de qualquer atividade econômica rural apresenta um dos seus maiores problemas no rigor do controle de seus elementos de forma a obter uma correta apropriação dos custos de cada um dos produtos existentes dentro da propriedade, principalmente sobre os gastos gerais, que devem ser rateados pelos diversos produtos de maneira tal que possa garantir o equilíbrio financeiro das contas da empresa sem comprometer seus preços no mercado.

2. CONSIDERAÇÕES SOBRE A CONTABILIDADE DE CUSTOS

Dentro da vasta literatura teórica sobre o assunto podemos encontrar vários conceitos de contabilidade de custos. Estes conceitos apresentam algumas diferenciações, que são identificadas segundo a natureza, o enfoque e as características postas em evidência nos estudos que as contêm.

Todavia, qualquer que seja o conceito de contabilidade de custos utilizado, ele identifica o registro, acumulação e organização dos custos relativos às atividades operacionais do negócio e auxilia a administração no processo de tomada de decisão e de planejamento.

Uma contabilidade de custos é desenvolvida para atingir finalidades específicas, que podem estar relacionadas com o fornecimento de dados de custos para a medição dos lucros, determinação da rentabilidade e avaliação do patrimônio, identificar métodos e procedimentos para o controle das operações e atividades executadas, de modo a prover informações sobre custos para a tomada de decisões e de planejamento através de processos analíticos.

Para Iudícibus (1980), dentre as várias aplicações, a contabilidade de custos fornece informações contábeis e financeiras para a decisão entre cursos de ação alternativos onde afirma que este tipo de decisão requer informações contábeis que não são facilmente encontradas nos registros da contabilidade financeira. Na melhor das hipóteses, para obter tais informações é necessário que um esforço extra de classificação, agregação e refinamento seja aplicado para que elas possam ser utilizadas em tais decisões.

Matz, Frank e Curry (1974) colocam a contabilidade de custos como parte integrante do processo administrativo e que influencia diretamente a competitividade das empresas, provendo registros dos custos dos produtos e dados para estudos de custos especiais para os diversos usuários das informações contábeis. Estas informações envolvem dados sobre alternativas de procedimento com relação aos produtos, operações e funções, assistindo dessa forma a administração em suas decisões com respeito às políticas de vendas, métodos de produção, procedimentos de compras, planos financeiros e estrutura de capital.

Segundo Leone (1987), a contabilidade de custos pode ser conceituada como o ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos estoques, dos componentes da organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões e de planejamento.

Um sistema de contabilidade de custos adotado por uma determinada empresa precisa ser compatível com sua estrutura organizacional, seus procedimentos operacionais e seu tipo de informação sobre custos que a administração desejar.

Para Lawrence (1975), contabilidade de custos é o processo de usar os princípios da contabilidade geral, para registrar os custos de operação de um negócio de tal maneira que, com os dados de produção e das vendas, se torne possível à administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e distribuição, tanto por unidade como pelo total, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negócio com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa.

Li (1977) fala sobre a transformação de custos como a contabilidade dos recursos empregados nos processos fabris.

Podemos visualizar que a contabilidade de custos tem a função de suprir a administração de uma organização com dados que representem o montante de recursos utilizados para executar as várias fases de seu processo administrativo. Seu papel adquire maior importância quando inserimos esta organização dentro do contexto complexo e dinâmico do mercado de nossos dias, que exige maior competitividade de seus produtos e serviços.

3. A GESTÃO DE CUSTOS

Embora os custos operacionais e de produção das empresas rurais sejam compostos basicamente pelos mesmos elementos do custo de outros tipos de empresas, Franco (1988) lembra que aquelas apresentam características próprias de formação do custo, conforme a natureza da atividade econômica que for explorada.

Valle e Aloe (1981) revelam a importância da aplicação prática dos estudos sobre o comportamento dos custos nas empresas rurais, destacando que a contabilidade de custos ou analítica de exploração, que não é privativa da contabilidade industrial, registra e controla as operações técnico-agrícolas, para determinação dos custos e resultados de produção agrícola, zootécnica e agro-industrial, se comportando como um eficiente termômetro do grau de resultados obtidos ao longo dos exercícios fiscais.

Existem várias finalidades para a determinação do custo dentro de uma empresa rural através de critérios gerenciais que buscam uma maior capacidade gerencial através do suprimento de informações relevantes sobre seus diversos produtos, serviços ou atividades operacionais. O produtor pode utilizar esta informação como elemento auxiliar de sua administração para escolher as criações e as práticas agrícolas que deverão ser adotadas nos próximos períodos. Do mesmo modo, o governo e entidades de classe podem utilizar esta informação como subsídio à formação de políticas públicas que tenham o objetivo de criar e manter condições mínimas para a competitividade dos produtos comercializados.

Hoffmann (1984) aponta que a aplicabilidade das informações sobre o custo pode referir-se à fixação de preços para efeito de tabelamento, ao cálculo das necessidades de crédito, à orientação dos trabalhos de assistência técnica à produção e à fixação de preços mínimos dentre outros.

Deste modo, vemos que é fundamental que o produtor rural esteja bem informado sobre a composição e o comportamento de seus custos para elaborar estratégias de ação fundamentadas em dados confiáveis, ponderadas e que busquem as melhores alternativas possíveis, além de possibilitar a visualização antecipada de restrições e dificuldades impostas pelas mudanças nos níveis de preço de mercado dos elementos componentes do custo rural.

A dimensão da importância de um sistema de custos dentro de uma empresa rural irá variar de acordo com o grau de complexidade das atividades desenvolvidas, bem como da estrutura administrativa e operacional existente. Marion e Santos (1993) destacam que os objetivos da correta dimensão do sistema gerador de informações sobre os custos refletem no seu papel relevante como ferramenta básica para a tomada de decisão em qualquer empreendimento, especialmente na agropecuária, onde os espaços de tempo entre produção e vendas, ou seja, entre custos e receitas, fogem à simplicidade de outros tipos de negócios.

A crise interna de nosso país, a redução gradual dos preços, a crescente exposição à concorrência internacional, a retirada de subsídios, incentivos fiscais e o aumento da tributação têm levado os segmentos mais dinâmicos do setor rural a aprimorar seus conhecimentos sobre a administração, procurando, não só apenas alcançar elevados níveis de produtividade, mas também saber como gerenciar a produtividade obtida, tornando-se mais ágeis e competitivos.

4. A GESTÃO DAS EMPRESAS RURAIS E A TOMADA DE DECISÃO

A maior parte das atividades rurais desenvolve-se geralmente de forma irregular durante o exercício fiscal, e a administração enfrenta o desafio de atenuar ou remediar a irregularidade natural do curso do trabalho, intensificando outras atividades conexas (beneficiamento ou industrialização dos produtos obtidos) ou reparando as benfeitorias.

Dentro de uma perspectiva competitiva para a gestão empresarial rural, o principal papel do administrador rural consiste nas atividades relacionadas ao planejamento, controle, processo decisório e avaliação de resultados, visando a maximização dos resultados, à permanente motivação e ao bem-estar de seus empregados.

A importância da organização administrativa, bem como o registro racional e sistemático de todos os fatos ocorridos, dentro da empresa rural é comentada por Valle (1985), destacando que esta organização se comportará de maneira diretamente proporcional com suas dimensões e com a forma econômica da exploração dos seus recursos.

Nas empresas rurais, assim como nas indústrias, a gestão de custos na tomada de decisão abrange dois aspectos principais, que são: o processo produtivo e as atividades comerciais. O processo produtivo se desenvolve no âmbito das empresas enquanto as atividades comerciais se desenvolvem entre as empresas e seu ambiente externo.

As atividades que podem ser consideradas tipicamente internas são as operações de manutenção dos vários fatores produtivos, a escolha e coordenação dos procedimentos de execução das várias operações da empresa e a execução das várias operações produtivas.

As atividades tipicamente externas são a aquisição de todos os materiais e de outros fatores produtivos necessários à produção, a colocação no mercado dos produtos e subprodutos obtidos e as operações de financiamento.

Comentando sobre as atividades internas, a escolha do modo de execução das operações e de manutenção dos fatores produtivos, Valle e Aloe (1981) consideram que estes fatores têm aspecto essencialmente técnico, mas as suas repercussões influem nas decisões administrativas, que devem basear-se em definitivo sobre considerações de natureza econômica. Franco (1988) reforça este ponto de vista, afirmando que para obter os lucros na empresa rural predominam os aspectos de natureza econômica, considerando que o resultado financeiro positivo somente será obtido através de uma tomada de decisão consolidada e apoiada por um sistema de custos ágil e preciso.

Crepaldi (1993) reconhece as limitações organizacionais e estruturais impostas aos empreendedores rurais, ressaltando que a tarefa de gerar informações gerenciais que permitam a tomada de decisão, com base em dados consistentes e reais, é uma dificuldade constante para eles. Contudo, a ausência de qualquer método de apropriação e apuração de custos é, na melhor das hipóteses, uma falha grave dentro da tomada de decisões.

Para que as empresas rurais sejam eficientes na tomada de decisão, a contabilidade deve prestar serviços constantes aos dirigentes e administradores, não somente nos aspectos financeiros, mas também nas demais questões de grande importância para formular, reformular ou avaliar os processos administrativo e produtivo.

Para uma empresa rural, assim como as indústrias, a contabilidade é uma ferramenta de apoio à gestão, um meio utilizado para cumprir melhor os fins produtivos e sociais da empresa.

5. ELEMENTOS COMPONENTES DO CUSTO

Nas atividades rurais, o custo de produção é geralmente formado pelo conjunto de todas as despesas que devem ser suportadas para a obtenção dos produtos. O conhecimento destes elementos, bem como seu comportamento, é fundamental para a tomada de decisão. Os elementos componentes do custo podem ser identificados sob diversos aspectos: quanto ao modo de sua apuração, quanto à sua composição e quanto ao objeto.

Quanto ao modo de apuração, o custo pode ser direto e indireto. O custo direto é formado pelo montante de todas as despesas relativas a cada uma das culturas vegetais, criações ou produções agroindustriais. O custo indireto é formado por todas as despesas referentes ao conjunto de atividades desenvolvidas. Valle (1985), apresenta os elementos componentes dos custos diretos e indiretos nas explorações culturais, pecuárias, agroindustriais e auxiliares.

Custos Diretos:

- ◆ atividade agrícola – antecipações agrícolas, sementes e plantas, fertilizantes, adubos, defensivos agrícolas, seguros de custeio, juros e despesas de financiamentos da produção e mão-de-obra assalariada.
- ◆ atividade pecuária – criação, engorda e tratamento dos animais, seguros, juros e despesas de financiamentos da produção, perda de valor dos animais, perecimento de animais e mão-de-obra assalariada.
- ◆ atividade agroindustrial – matérias-primas, força motriz, combustíveis, lubrificantes, mão-de-obra, juros de financiamento, seguros, despesas gerais de beneficiamento, depreciações, tributos, embalagens e armazenamento.
- ◆ atividades auxiliares – serviços de animais, força motriz, combustíveis, lubrificantes, manutenção e reparos de máquinas, mão-de-obra, alimentação dos animais e despesas gerais.

Custos indiretos:

Podemos enumerar vários elementos indiretos característicos, tais como, despesas de irrigação, impostos e taxas, financiamento de investimentos, seguros, despesas com especialistas (agrônomos, veterinários), reparos e conservação de máquinas e equipamentos e depreciações.

Quanto à composição, o custo pode ser referenciado como agrário (vegetal, pecuário ou agroindustrial), complexo (ou comercial) e completo (ou técnico-econômico). O custo agrário é composto pelas despesas diretas e indiretas que são próprias da atividade

rural. O custo comercial é obtido pela soma das despesas agrárias e as comerciais (administrativas e de vendas). O custo completo é constituído pela soma das despesas agrárias diretas e indiretas das operações comerciais e das despesas condicionais e figurativas.

6. CUSTO RURAL

O custo rural pode ser mostrado de maneira global, que abrange todas as atividades produtivas da empresa rural, ou parcial, que se refere a cada uma destas atividades de maneira particular.

6.1. Custo Global

O custo global rural é constituído por dois grandes grupos de contas, que são as despesas efetivas e as despesas condicionais.

Pela definição apresentada por Valle e Aloe (1981), as despesas efetivas são todos os encargos que o agricultor deve necessariamente suportar, quer em pessoal, quer em numerário, para obter os produtos. As despesas efetivas são compostas pelos seguintes grupos de encargos:

- a) todos os desembolsos monetários, excluídos os juros dos capitais rurais e as rendas das propriedades de terceiros utilizadas por ela;
- b) o consumo de produtos da própria exploração;
- c) as reparações e depreciações;
- d) a prestação de trabalho executivo não remunerado por parte do empresário e dos membros de sua família.

Em relação ao grupo a), devemos mencionar os seguintes itens:

- ◆ a remuneração de mão-de-obra prestada pelos trabalhadores (permanentes ou temporários);
- ◆ as rendas dos edifícios utilizados na exploração e que não integrem o capital fundiário (excluídas das rendas de imóvel rural);
- ◆ as despesas de transporte necessário à exploração agrícola (do pessoal, dos animais, dos materiais empregados e dos produtos);
- ◆ a aquisição de todos os materiais empregados (mudas, sementes, adubos inseticidas, forragens, combustíveis);
- ◆ as despesas de pastagens para o gado;
- ◆ as contribuições de impostos, licenças e taxas;
- ◆ os prêmios de seguros (contra incêndio, mortalidade do rebanho, geada e granizo, acidentes de trabalho e outros);
- ◆ despesa com a administração;
- ◆ juros sobre financiamentos obtidos.

Se referindo ao grupo b), devemos citar os seguintes itens:

- ◆ sementes de plantas;
- ◆ adubos orgânicos;
- ◆ gêneros de alimentação do pessoal e dos animais;
- ◆ lenha, carvão e madeira.

Quanto ao grupo c), devemos considerar os seguintes itens:

- ◆ conservação e reparação dos prédios, máquinas e implementos agrícolas;
- ◆ as depreciações do capitais fixos e de exploração desvalorizáveis, sob a forma de parcelas de amortização.

Sobre o grupo d), devemos considerar todas as atividades gerenciais e operacionais executadas pelo empresário rural ou por membros de sua família.

Valle e Aloe (1981) comentam vários aspectos sobre as despesas efetivas e seus vários elementos componentes, que são:

Mão-de-obra – a mão-de-obra assalariada apresenta aspectos diferentes dos encontrados na indústria causados pelas peculiaridades do trabalho agrário, onde sempre os salários são expressos monetariamente (pode ser por parte em dinheiro e parte em produtos, ou através de um caráter co-participativo na parceria ou meação). São computadas na remuneração, as despesas de alojamento e alimentação, de acordo com as condições definidas no contrato de trabalho. O sistema de remuneração mais difundido é o salário-tempo que, embora apresente alguns inconvenientes, possui a vantagem da simplicidade na sua aplicação. A mão-de-obra familiar que exerce trabalhos braçais, embora não resulte em dispêndio de dinheiro, deve ser avaliada de acordo com os salários vigentes na região para a mesma ocupação.

Imóveis e edifícios – eventualmente a empresa rural arrenda alguns edifícios de terceiros necessários para o desenvolvimento de suas atividades e que não fazem parte do imóvel explorado, que pode ser próprio ou arrendado.

Capital fixo – os animais de custeio ou de trabalho, os machos reprodutores, as máquinas e instrumentos agrícolas podem ser obtidos através de locação, onde a empresa poderá recorrer a elementos que não sejam de sua propriedade.

Materiais – a aquisição dos materiais na exploração agrária não é considerada despesa efetiva enquanto eles não forem aplicados nas atividades produtivas. Somente a parte aplicada constitui um custo, do qual devem ser deduzidos os adiantamentos culturais de produtos que serão colhidos no futuro.

Pastagens – nestas despesas devem ser incluídos o aluguel dos pastos, a colocação temporária do gado em pastos explorados por terceiros e a compra de ervagem para a alimentação do gado.

Administração – nas despesas administrativas devem ser colocadas todas as despesas da parte administrativa e as demais que não possam ser atribuídas às atividades produtivas.

Seguros – existem seguros especiais para a exploração agrária. Estes seguros abrangem a mortalidade do gado, destruição de lavouras, os incêndios e os acidentes no trabalho.

Financiamentos – o crédito rural, quando utilizado pela empresa acarreta juros, onerando a produção (recaindo sobre todas as atividades ou sobre determinada colheita, de acordo com a natureza do financiamento).

Produtos consumidos – os produtos consumidos que foram produzidos dentro da própria empresa devem ser avaliados pelo custo de produção e não pelo valor de mercado.

Conservação e reparação – engloba todas as despesas efetuadas para a ação destruidora do tempo e do uso dos capitais fundiários e fixos da exploração. As reparações visam garantir a perenidade do capital ou apenas o aumento de sua duração (incluídos na quota anual de depreciação).

As despesas condicionais ou figurativas (imputadas) são aquelas onde não há desembolso efetivo de numerário. Elas podem ser relacionadas com a remuneração da função diretiva, com os riscos do empreendimento e com a remuneração do capital próprio.

As empresas sob a forma de sociedade possuem um pro-labore, que é uma remuneração dos diretores e gerentes, mas o mesmo não ocorre nas empresas individuais onde o proprietário exerce estas funções. Neste caso não há um desembolso efetivo de numerário, mas este custo deve ser incluído.

Qualquer atividade empresarial possui riscos inerentes ao empreendimento. Na empresa rural, os riscos podem ser classificados de acordo com a natureza das causas, que se apresentam da seguinte forma:

- ◆ causas naturais – inundações, incêndios, doenças, pragas;
- ◆ causas técnicas – avarias e destruição de máquinas e equipamentos, deficiência no trabalho, erros de previsão, mau funcionamento de máquinas;
- ◆ causas sociais – roubos, desfalques, sabotagem, invasão de terras, limitação de preços, alterações na política alfandegária, aumento das cargas tributárias e medidas de intervenção estatal.
- ◆ Causas econômicas – baixa de preços de venda dos produtos no mercado consumidor, dificuldade de colocação pelo aparecimento de substitutos, custos mais altos que os preços de venda.

Os riscos previsíveis podem ser transferidos a terceiros (seguros), mas os riscos imprevisíveis (ou não passíveis de seguro) devem ser suportados pelo empresário rural.

Tem sido muito discutida a inclusão dos juros sobre o capital próprio como custo de produção, sem haver unanimidade sobre o assunto. A legitimidade da definição é defendida sob a alegação de que os capitais de financiamento são remunerados pela empresa mediante o pagamento de juros e que se os capitais próprios fossem colocados na empresa de terceiros, eles renderiam juros também.

Com relação aos capitais de terceiros, ocorre o pagamento de juros correspondente a um desembolso efetivo de numerário, constituindo uma parte do custo de produção. No caso

dos juros dos capitais próprios encontrados um custo teórico e que constitui uma parte do lucro líquido.

6.2. Custos Parciais

O custo global de produção corresponde ao custo completo que representa o custo de toda a empresa sem distinguir a alocação dos diversos insumos, materiais e mão-de-obra. Com o simples conhecimento do custo global, a administração de uma empresa rural não possui subsídios suficientes para a tomada de decisão, necessitando os gestores destas empresas rurais uma segura orientação, recorrendo aos custos parciais, que mostrarão o resultado individual de cada atividade econômica, sua respectiva margem de contribuição, sua composição (facilitando o controle) e seu percentual de participação dentro dos custos globais.

Para que possamos determinar os custos parciais, é preciso distinguir os diferentes ramos de exploração econômica. Valle (1985) aponta que em uma empresa agrária complexa podemos encontrar quatro setores de atividade: a) produção vegetal; b) produção animal; c) produção agroindustrial; d) atividades complementares ou auxiliares da produção.”

A produção vegetal - Engloba todas as plantas agrícolas ou florestais, cultivadas ou nativas, para a obtenção de rendimentos. A determinação do custo parcial das culturas vegetais é feito através das contas culturais da contabilidade analítica de exploração. É necessário calcular os elementos componentes dos custos e efetivamente suportados para a obtenção dos produtos, que são os seguintes:

- ◆ custos dos materiais empregados em cada cultura (adubos orgânicos e artificiais, sementes, inseticidas);
- ◆ custo de mão-de-obra empregada (custo das várias operações da cultura, aração, desterramento, capina, poda, vigilância, manutenção das condições apropriadas da cultura);
- ◆ custo do trabalho animal (aração e transporte);
- ◆ custos indiretos a serem distribuídos pelas diversas culturas.

A interdependência técnica, econômica e os erros de anotação cometidos pelos encarregados dão um certo grau de incerteza na determinação dos custos parciais. A dificuldade de apuração aumenta quando existe uma conexão especial e temporal entre as várias culturas que são efetuadas simultaneamente e as sucessivas no mesmo terreno. É difícil determinar os adiantamentos culturais (a parte dos custos pertencentes à cultura sucessivamente plantada), que são difíceis de serem determinadas (ex. adubação e afolhamentos).

A produção animal - Deve abranger apenas o rebanho de renda, ou seja, o rebanho explorado pela empresa para a produção de bens e não de serviços. Os animais de serviços devem ser incluídos nas atividades complementares.

Quando ele exerce ambas funções, a determinação do setor no qual ele deve ser inserido depende da função predominante exercida. Se houve equilíbrio nas funções, o rebanho deve ser incluído no setor de produção animal. Os animais de renda podem ser classificados da seguinte forma:

- ◆ por espécie zoológica – bovinos, eqüinos, muares, ovinos, caprinos, coelhos, búfalos, aves, abelhas, bichos-de-seda;
- ◆ pelo gênero de função – criação, engorda ou produção de leite, lã, pêlos, mel, ovos, casulos.

A produção agroindustrial - Engloba o beneficiamento e a transformação dos produtos obtidos na exploração. Para que esta atividade seja considerada como exploração agrária ela deverá ser executada dentro do imóvel rural, sob a direção do mesmo empresário, trabalhe (exclusiva ou principalmente) com os produtos da própria empresa e tenha como objetivo o beneficiamento ou a transformação primária dos produtos agrários. São atividades agroindustriais:

- ◆ descascamento de arroz;
- ◆ despulpamento de café.

Qualquer empresa que não possua todos os requisitos acima citados, mesmo localizados em terreno da própria empresa agrária, será considerada como empresa autônoma, de caráter industrial.

As atividades complementares - Não se destinam à produção, mas exercem a função de prover os serviços necessários ao desenvolvimento das atividades da empresa rural. Elas abrangem os animais de trabalho (ou custeio), veículos, motores, máquinas, ferramentas agrícolas, irrigação, armazenamento e conservação dos produtos. Estes custos devem ser alocados nos diversos setores produtivos da empresa, obedecendo às respectivas quantidades de consumo.

7. A CLASSIFICAÇÃO GERENCIAL DOS CUSTOS

Existem várias formas de classificação de custos. Estas formas apresentam inúmeras diferenças em suas nomenclaturas e referenciais utilizados devido aos distintos enfoques dos diferentes autores. Entendemos que a classificação proposta por Marion se adequa aos referenciais e enfoques necessários para uma gestão administrativa eficiente e competitiva em empresas rurais, apresentando três tipos que são:

* quanto a natureza: classificação que se refere à identidade daquilo que foi consumido na produção, muitas vezes se assemelhando à utilizada para dar nome a bens e serviços:

- materiais e insumos - materiais brutos ou trabalhados e anteriormente produzidos, que são necessários para, através de determinado processo, obter um novo produto (ex. fertilizantes, sementes, etc.);
- mão-de-obra direta - salários, encargos sociais e benefícios do pessoal empregado diretamente na produção (ex. tratorista, tratador, etc.);

- mão-de-obra indireta - idem, do pessoal empregado indiretamente na produção (ex. técnico agrícola, veterinário, etc.);
- manutenção de máquinas e equipamentos - gastos com peças e serviços de reparos de tratores e outras máquinas e Equipamentos utilizados na produção.
- depreciação de máquinas e equipamentos - parcela que corresponde à Taxa de depreciação pelo uso das máquinas e equipamentos.
- combustíveis e lubrificantes - utilizados pelas máquinas de produção agropecuária.

* quanto à identificação com o produto: classificação que se refere à maior ou menor facilidade de identificar os custos com os produtos, através de uma medição precisa de insumos utilizados, de relevância do seu valor ou da apropriação dos gastos por rateio:

- a) diretos - são identificados com precisão no produto acabado, através de um sistema de medição, cujo valor é relevante (ex. horas de mão-de-obra, quilos de ração, etc.)
- b) indiretos - são aqueles necessários à produção, geralmente de mais de um produto, mas que são alocáveis, através de um sistema de rateio, estimativas e outros meios (ex. salários dos técnicos, da chefia, alimentação, higiene e limpeza).

* quanto à sua variação quantitativa - classificação que se refere ao fato de os custos permanecerem inalterados ou variarem em relação às quantidades produzidas, ou seja, os custos podem variar proporcionalmente ao volume produzido ou podem permanecer constantes, independentemente do volume:

- a) custos variáveis: são os custos que apresentam variações em proporção direta com o volume de produção ou área de plantio (ex. mão-de-obra direta, fertilizantes, rações, etc.);
- b) custos fixos: são os custos que permanecem inalterados em termos físicos e de valor, independentemente do volume de produção e dentro de um intervalo de tempo relevante, sendo também conhecidos como custo de capacidade por serem oriundos da posse de ativos e da capacidade ou estado de prontidão (ex. depreciação, seguros, salários da administração, etc.).

Eventualmente, alguns custos podem variar mas não de uma forma proporcional ao volume produzido. São exemplos a energia utilizada na iluminação de um galpão durante um turno de trabalho, que passa a variar pela quantidade de turnos, não pelo volume produzido, e o pivô da central de irrigação, que possui um gasto fixo de energia (demanda instalada) e outra variável em função do tempo de irrigação e da área a ser irrigada.

Outros custos permanecem realmente fixos não só dentro de um intervalo de tempo relevante, mas também permanecem fixos até um certo nível de atividade. Para exemplificar, citaremos o volume de salários dos fiscais de turma. Se houver um aumento de mão-de-obra direta em decorrência do volume de produção, pode ser necessário contratar mais fiscais, aumentando o volume de salários.

8. DESAFIOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NAS EMPRESAS RURAIS

Várias objeções têm sido apontadas sobre a adoção da contabilidade nas empresas rurais. Estas objeções que usualmente tem se levantado podem ser classificadas em dois grupos, que são:

- a extensão das operações rurais e sua complexidade não permitem uma contabilização perfeita dos fatos das empresas rurais;
- a ignorância em que vive o homem do campo.

Estas objeções não podem mais subsistir, pois, no estado atual de nossa cultura contábil é inadmissível que uma pessoa, possuidora de conhecimentos práticos da vida econômica, os aceite de boa fé.

Sobre o primeiro grupo, Carneiro (1960) já afirmava que a extensão da empresa rural não impede a perfeita contabilidade. Se fosse questão de complexidade dos fatos administrativos realizados seria impossível a existência da contabilidade pública. Com relação ao segundo grupo, o mesmo autor ressalta que a ignorância não pode ser um motivo de escusa, pois, a contabilidade é uma ciência difundida, afirmando que se os responsáveis pela nossa economia rural não possuem o seu conhecimento, imponha-se-lhes.

Todas as empresas necessitam de registros das suas operações, por várias razões:

- a) por menor que seja uma empresa, a informação que se acumula durante um ano é demasiado complexa para que se possa analisar os resultados sem ter anotações adequadas.
- b) os membros desta empresa necessitam das informações sobre os fatos ocorridos e que seria difícil de obtê-las sem a existência dos registros.

Quanto maior for a empresa mais necessários são os registros sobre as operações e, especialmente, nas empresas associativas onde os sócios têm direito e obrigação de analisar o desenvolvimento da empresa e participar de sua gestão. As principais características desejáveis para um sistema provedor de informações contábeis são as seguintes:

- devem ser simples, de fácil compreensão;
- devem ser confiáveis em seus registros, exatos nos números;
- devem ser coerentes, sem repetições ou contradições;
- devem estar sempre atualizados para se obter melhor as informações desejadas.

Para D'Amore (1973), a organização contábil-administrativa de qualquer empresa precisa estar ajustada à sua dimensão, onde é destacado que de qualquer maneira, porém, a administração econômica não pode prescindir da contabilidade, cuja aplicação é necessária, onde exista uma administração organizada que busca níveis de competitividade cada vez mais altos.

Marion e Santos (1993) comentam sobre as características de um sistema de custos que ultrapassa as fronteiras da contabilidade geral e de custos para atingir um sistema de informações gerenciais, apontando o papel desempenhado por ele para auxiliar a administração na organização e controle da unidade de produção, revelando ao administrador

as atividades de menor custo, as mais lucrativas, as operações de maior e menor custo e as vantagens de substituir uma pelas outras como um dos seus principais objetivos.

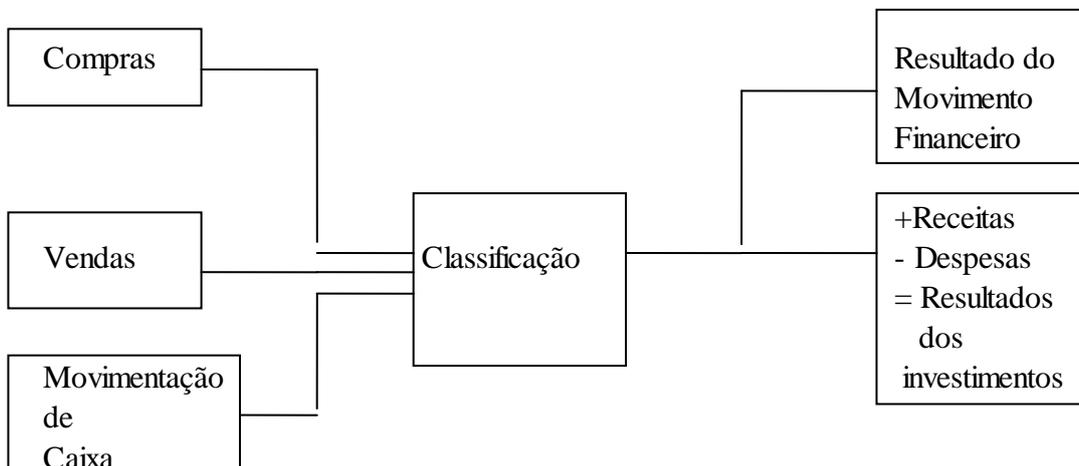
Dentro das várias técnicas de controle que auxiliam a obtenção de informações gerenciais é fundamental que identifiquemos o nível de detalhamento e sofisticação que a estrutura organizacional conseguirá gerar normalmente para que possamos escolher a técnica mais adequada. Sobre esta questão, Crepaldi (1993) afirma que se não existe uma estrutura capaz de gerar informações é preciso procurar uma solução mais simples, porque ao trabalhar com informações não confiáveis se estará gerando resultados também sem confiabilidade.

Existem dois fatores que definem a viabilidade da apuração de recursos alocados em insumos, mão-de-obra, serviços, despesas, custos indiretos, amortização de investimentos e outros, que são:

- a coleta dos dados de campo: e
- a possibilidade de gerar uma planilha de custos unitários de cada recurso.

Caso não existam condições para apurar os recursos alocados nos vários fatores, podemos adotar algum modelo de controle baseado nas movimentações financeiras. Para Crepaldi (1993), este modelo é uma solução bem mais simples e de resultados não tão precisos, mais bastante interessantes. A figura 1 mostra o modelo de apuração de resultados pela movimentação financeira proposto por ele.

Figura 1: Apuração de Resultados pela Movimentação Financeira



Fonte: Crepaldi. Contabilidade Rural. 1993.

Este processo depende de um bom controle das compras, vendas de produtos e movimentação de caixa. Com uma simples estruturação, o produtor poderá obter os itens de classificação dessas movimentações, bastando um agrupamento por conta deste lançamento para obter resultados. Crepaldi (1993) conclui que este deve ser um controle bem mais

simples do que o de alocação de recursos e pode ser gerado de forma bem mais dinâmica, oferecendo resultados globais que permitam avaliar rapidamente o andamento da atividade.

Se o produtor, gerente ou administrador souber desenhar o modelo ideal de controle, ele não terá mais problemas para obter informações gerenciais e passará a contar com um precioso suporte auxiliar para solucionar suas dificuldades na tomada de decisões.

9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Uma análise aproximada sobre as características da utilização da contabilidade de custos dentro da tomada de decisão em empresas rurais irá identificar sua fundamental participação para o sucesso destas empresas. As informações contábeis gerenciais abrangem diversos aspectos sobre questões relacionadas à definição do preço de venda, à identificação das margens de contribuição das diversas atividades econômicas, ao controle do comportamento dos diversos elementos componentes dos custos, bem como a análise sobre a substituição de ativos.

Na tomada de decisão, as informações sobre custos devem ser utilizadas como parâmetro, mas a falta de precisão em sua apuração e controle irão comprometer a qualidade das decisões tomadas.

A apuração dos custos, devido às suas peculiaridades, geralmente ocorre de maneira descentralizada, o que dificulta o acompanhamento preciso de sua execução e exige confiabilidade e qualificação mínima por parte do responsável pelos registros.

Outro aspecto relevante se refere à confecção de relatórios periódicos sobre o comportamento dos custos das diversas atividades econômicas. Esta prática proporcionará análises temporais sobre sua evolução, possibilitará avaliações fundamentadas e mudanças eventuais, se for necessário.

O controle dos custos parciais de cada atividade poderá orientar o gestor destas empresas da seguinte maneira:

- mostra os gastos dos diferentes empreendimentos;
- possibilita calcular os rendimentos das diversas culturas e criações;
- permite a determinação do volume do negócio;
- indica as melhores épocas para a venda e aquisição de produtos;
- permite o cálculo dos custos da produção; e
- permite o cálculo das medidas de resultado econômico.

É imprescindível que as empresas rurais implantem uma organização contábil definida, facilitando o acompanhamento das alterações patrimoniais ocorridas. Isto somente ocorrerá quando os gestores destas empresas compreenderem a importância da contabilidade de custos para seu desenvolvimento.

A aplicação de uma contabilidade simplificada para as empresas rurais permitirá o acompanhamento e registro dos valores de sua propriedade e de todas as operações realizadas no exercício fiscal, possibilitando a descoberta das causas que concorrem para os lucros ou prejuízos.

10. BIBLIOGRAFIA

CARNEIRO, Eryma. Contabilidade Rural. São Paulo: Biblioteca do Contador. Edições financeiras, 1960. Vol. 3.

COUFFIN, Calixte. Gestion de las Empresas Agrárias y Desarrollo Rural. Barcelona: Editorial Vicens-veves, 1970.

CREPALDI, Sívio Aparecido. Contabilidade Rural: Sistemas de Informação para o produtor rural. Revista Brasileira de Contabilidade. Rio de Janeiro, v. 19, nº 70, pp 4-7, jul/set, 1989.

CREPALDI, Sívio Aparecido. Contabilidade Rural. São Paulo: Atlas, 1993.

D'Amore, Domingos. CASTRO, Aducto de Souza. Contabilidade Industrial e agrícola. 9ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1973.

FRANCO, Hilário. Contabilidade Industrial. 8ed. São Paulo: Atlas, 1988

HOFFMANN, Rodolfo; ENGLER, Joaquim de Camargo; SERRANO, Ondalva;

THAMER, Antonio C. de Menezes; NEVES, Evaristo Marzabal. Administração de Empresa Agrícola. São Paulo: Pioneira, 1984.

IUDÍCIBUS, Sérgio. Contabilidade Gerencial. 3ed. São Paulo: Atlas, 1980.

LAWRENCE, W. B. Contabilidade de Custos. 4ed. São Paulo: IBRASA, 1975.

LEONE, George S. Guerra. Custos: Um enfoque administrativo. Rio de Janeiro: FGV, 1987.

LI, David H. Contabilidade Gerencial. São Paulo: Atlas, 1977.

MARION, José Carlos; SANTOS, Gilberto José dos. Administração de Custos na Agropecuária. São Paulo: Atlas, 1993.

MARION, José Carlos. Contabilidade Rural. São Paulo: Atlas, 1986.

MATZ, Adolph; CURRY, Othel; FRAK, George W. Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 1974.

VALLE, Francisco. Manual de contabilidade Agrária. São Paulo: Atlas, 1985.

VALLE, Francisco; ALOE, Armando. Contabilidade Agrícola. 7ed. São Paulo: Atlas, 1981.