

## CONTROLES GERENCIAIS DE CUSTOS NA PERSPECTIVA DE UMA PEQUENA PROPRIEDADE RURAL

Leidiane de Lima Rossine<sup>1</sup>

Milene da Luz Marconato<sup>2</sup>

Jaqueline Carla Guse<sup>3</sup>

Lucas Almeida dos Santos<sup>4</sup>

### RESUMO

Assim como as empresas, os produtores rurais passaram a ter a necessidade de conhecer e usar ferramentas contábeis que os auxiliem na gestão e no controle de produção. Dessa forma, este estudo objetivou analisar como os controles gerenciais de custos podem auxiliar na gestão de uma pequena propriedade rural. Metodologicamente a pesquisa classifica-se como descritiva de natureza qualitativa. A partir da coleta de dados foi possível identificar que se trata de propriedade com 236 hectares, no município de Quevedos -RS, na safra 2018/2019 a produção foi de 15.576 sacas de soja, o que gerou uma receita bruta de R\$ 1.090.320,00, e um lucro líquido de 14,78%, tanto pelo sistema de custeio por absorção quanto pelo sistema de custeio variável. O custo por saca pelo sistema de custeio por absorção foi de R\$ 51,63, já no custeio variável foi de R\$ 25,05. Pode-se concluir que um controle gerencial de custos bem planejado, pode auxiliar o produtor a gerenciar a sua propriedade.

**Palavras-chave:** Controles gerenciais. Custos. Propriedade rural.

### INTRODUÇÃO

O Brasil é um dos maiores produtores e exportadores de produtos agropecuários do mundo. Os grãos, principalmente a soja e o milho, testemunharam o crescimento rápido da produção e da produtividade, em razão da expansão geográfica na região centro-oeste do país e a adoção e difusão das inovações tecnológicas (BORLACHENCO; GONÇALVES, 2017).

A soja começou a ser cultivada no Rio Grande do Sul no início do século 20. Até 1950, era utilizada por pequenos criadores, como fonte de proteínas na alimentação de suínos e como

<sup>1</sup> Autor e acadêmico do 8º semestre do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Franciscana.

<sup>2</sup> Autor e acadêmico do 8º semestre do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Franciscana.

<sup>3</sup> Orientador e professor Me. do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Franciscana.

<sup>4</sup> Orientador e professor Me. do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Franciscana.

adubo. A história da produção de soja em escala comercial está relacionada à introdução da chamada “Revolução Verde”, traduzida em ampla mecanização e utilização de agroquímicos, com forte apoio do governo, sob a forma de créditos subsidiados (BRUM, 2005).

Na atividade rural, a contabilidade rural tem importância para os gestores das organizações, pois esta ajudará na orientação das operações e direcionará o trabalho (CREPALDI, 2005). A Contabilidade de Custos atende a diversas necessidades dos gestores, uma vez que segundo a visão de Pizzolato (2000), a sua importância deriva de uma constatação simples, a de que a massa de dados coligidos para a determinação de custos oferece uma base ampla e ao mesmo tempo sólida para justificar, basear ou estimular um largo espectro de decisões gerenciais.

Dessa forma, tendo em vista o tema relacionado à Contabilidade Rural, a presente pesquisa tem como problemática responder a seguinte questão: como os controles gerenciais de custos podem auxiliar na gestão de uma pequena propriedade rural?

Visando responder a problemática levantada, a pesquisa tem como objetivo geral analisar como os controles gerenciais de custos podem auxiliar na gestão de uma pequena propriedade rural. Com o intuito de atingir o objetivo geral os objetivos específicos deste estudo são: verificar os controles existentes na propriedade rural em estudo, mensurar os custos da produção da propriedade rural em estudo; identificar qual melhor método de custeio aplicado à propriedade; analisar a viabilidade para implantação de controle gerencial no cultivo de soja; e por fim propor um instrumento de gestão gerencial para auxílio à tomada de decisões.

Quanto à forma de abordagem do problema ela foi classificada como qualitativa, pois analisou como os controles gerenciais de custos podem auxiliar na gestão de uma pequena propriedade rural. Além disso, a pesquisa qualitativa compreende um conjunto de diferentes técnicas interpretativas que se destinam a descrever e a decodificar os componentes de um sistema complexo de significados (MAANEN, 1979).

Seus objetivos foram classificados como descritivos, visto que, esse tipo de estudo procura descrever os fatos e fenômenos de certa realidade. Serve também para detalhar as características de determinadas populações ou fenômenos. Segundo Gil (1999), a pesquisa descritiva tem como objetivo principal descrever as características de uma determinada

população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis, e uma de suas características mais importantes está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Com relação aos procedimentos técnicos, eles foram os seguintes: bibliográfico, documental e estudo de caso. Dessa forma, a pesquisa é de cunho bibliográfico, pois tem embasamento através de referências já publicadas em livros, artigos e outras publicações. Ainda, é de cunho documental, pois utilizou-se de documentos fornecidos pela propriedade rural. E estudo de caso, pois analisou uma pequena propriedade rural, com suas peculiaridades.

## 1 RESULTADOS E DISCUSSÃO

O presente estudo foi realizado em uma propriedade localizada no município de Quevedos – RS com o objetivo de analisar como os controles gerenciais de custos podem auxiliar na gestão de uma pequena propriedade rural referente a safra de 2018/2019. A propriedade rural tem uma área de 236 hectares cultivados de soja. Sendo 46,5 de área própria e 189,5 arrendados.

A soja após ser colhida é levada para a cooperativa da região. O preço de venda é formado pela cooperativa, e no momento da venda da soja tem-se a opção operação de venda futura por contrato (contrato futuro), onde é estipulado um valor para a entrega em uma determinada data. Para o desenvolvimento da pesquisa realizou-se a mensuração dos custos da propriedade rural. Como forma de melhor analisar os custos existentes na propriedade, estes foram separados em diretos, variáveis, indiretos e fixos e despesas.

Os custos diretos são apropriados aos produtos conforme o seu consumo. Sempre que for possível medir o consumo de um elemento de custo no produto, esse custo será classificado como direto, e, assim, apropriado objetivamente ao produto. Já, os custos variáveis são aqueles que aumentam ou diminuem segundo o volume de produção (MEGLIORINI, 2018).

Na produção de soja são utilizados diversos insumo, sendo eles para o tratamento das sementes, antes da semeadura, fungicidas, protetores, inseticidas, óleos minerais. De acordo com as notas fiscais disponibilizadas pelo proprietário, são diversas marcas de insumos. Esses insumos utilizados na safra em estudo totalizaram R\$ 193.029,41.

Os componentes essenciais para se atingir um sistema de produção eficiente é possuir a fertilidade no solo, ter nutrição e adubação. Com relação ao adubo, são utilizados três tipos diferentes, foi verificado uma utilização média de 270 Kg de adubo por hectare plantada totalizando um custo de R\$ 100.179,00. As sementes utilizadas são de oito tipos distintos, para diferentes períodos. Pode-se perceber um custo total com sementes em um valor total de R\$ 65.859,30 para a safra 2018/2019.

Outro custo apontado no estudo é o óleo diesel que é adquirido é utilizado nas máquinas da propriedade. A quantidade total de óleo diesel utilizada somou um total de 9.038,45 litros que foram utilizados na safra de 2018/2019. Onde o valor do litro foi R\$ 3,40. Este óleo diesel é utilizado tanto para fazer a entrega do produto, quanto para a lavoura.

Um custo variável da propriedade é o de energia elétrica, utilizada para ferramentas elétricas, variando de acordo com o consumo, e tendo como seu valor total na safra de R\$ 400,00.

#### Quadro 1 - Custos diretos e variáveis

<b>Custos diretos e variáveis</b>	<b>Valor por hectare</b>	<b>Valor total</b>
Insumos	R\$ 785,68	R\$ 193.029,41
Adubo	R\$ 1.304,78	R\$ 100.179,00
Semente	R\$ 1.901,90	R\$ 65.859,30
Óleo diesel	R\$ 130,21	R\$ 30.730,73
Luz	R\$ 50,00	R\$ 400,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 4.172,57</b>	<b>R\$ 390.198,44</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

No Quadro 1 pode-se visualizar os valores totais dos custos diretos e variáveis. Os custos diretos e variáveis somam juntos o total de R\$ 390.198,44 e por hectare o custo é R\$ 4.172,57.

Os custos indiretos são apropriados aos produtos de acordo com uma base de rateio ou algum critério de apropriação. Os custos fixos, por sua vez, são aqueles que decorrem da manutenção da estrutura produtiva da empresa, independentemente da quantidade que venha a ser fabricada dentro do limite da capacidade instalada.

**Quadro 2 – Máquinas**

Máquinas	Valor	Aquisição	Taxa anual de depreciação	Depreciação	Depreciação por ha
Colheitadeira Massey Ferguson 5650	R\$ 350.000,00	2015	10% a.a	R\$ 35.000,00	148,30
Pulverizador Jacto Uniport 2000	R\$ 300.000,00	2011	10% a.a	R\$ 30.000,00	127,12
Caminhão	R\$ 50.000,00	2012	10% a.a	R\$ 5.000,00	21,19
Trator 97	R\$ 150.000,00	2013	10% a.a	R\$ 15.000,00	63,56
Trator Massey Ferguson 7 150	R\$ 150.000,00	2013	10% a.a	R\$ 15.000,00	63,56
Plantadeira	R\$ 102.000,00	2016	10% a.a	R\$ 10.200,00	43,22
<b>Total</b>				<b>R\$110.200,00</b>	<b>466,95</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

No Quadro 2 tem-se todas as máquinas de propriedade deste agricultor, e pode ser verificado os valores de aquisição e o ano em que foi adquirido cada uma delas. De acordo com os cálculos apresentados pode-se verificar que o custo total por hectare da depreciação dos bens foi de R\$ 466,95. Além da depreciação, as máquinas precisam de revisões as quais são realizadas anualmente, tendo como valor no ano de 2018 de R\$ 11.500,00, dividido entre mão de obra, peças e deslocamento.

O Pró-labore é a remuneração que sócios (Guia IOB de contabilidade, 2002). De acordo com os sócios, o pró-labore é de R\$ 8.500,00 por mês. A propriedade gasta uma média de R\$ 26,76 por mês de água que é utilizada para lavar os maquinários. Além disso, a propriedade tem o gasto com o arrendamento anual que soma ao total em área 189,5, sendo o custo 12 sacas por hectare.

**Quadro 3 – Totais dos custos indiretos e fixos**

Custos indiretos e fixos	Valor mensal	Valor anual
Depreciação das máquinas	R\$ 9.183,33	R\$ 110.200,00
Pró-labore	R\$ 8.500,00	R\$ 102.000,00
Água	R\$ 26,76	R\$ 214,08
Mão-de-obra	R\$ 2.579,17	R\$ 30.950,00
Revisões maquinário	R\$ 11.500,00	R\$ 11.500,00
Arrendamento	R\$ 13.265,00	R\$ 159.180,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 45.054,26</b>	<b>R\$ 414.044,08</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

O Quadro 3 demonstra os valores mensais e anuais referentes às máquinas, ao pró-labore, a água, ao funcionário, as revisões realizadas e o arrendamento da propriedade. Os custos indiretos foram rateados conforme os hectares.

As despesas são consideradas como saídas ou outros usos de ativos ou ocorrências de passivos (ou ambos) para a entrega ou produção de bens, a prestação de serviços ou a execução de outras atividades que representam as operações principais em andamento da entidade (ARRUDA; SANTOS, 2017).

Segundo Santos, Manoel e Moreno (2010), o Funrural é uma contribuição social, no caso pessoa física ou jurídica, cobrado sobre o resultado bruto da comercialização rural. O valor do seu desconto na hora da venda é de 2,1%. No caso da propriedade em estudo, em média o valor da saca de soja é vendido pelo valor de R\$ 70,00, e em média são colhidas 66 sacas por hectares, ou seja, o valor do Funrural para uma saca é em torno de R\$ 1,47.

Conclui-se então que foram demonstrados todos os custos diretos, indiretos, fixos, variáveis e as despesas que constam na propriedade. Depois de demonstrados e analisados, chegou-se no valor total dos custos de toda a área que se soma em 236 hectares.

**Quadro 4** - Comparação entre o custeio por absorção e o custeio variável

Descrição	Custeio por Absorção	Custeio Variável	Diferença
Custos diretos e variáveis	R\$ 390.198,44	R\$ 390.198,44	-
Custos indiretos e fixos	R\$ 414.044,08	-	R\$ 414.044,08
<b>Custo total</b>	<b>R\$ 804.242,51</b>	<b>R\$ 390.198,44</b>	<b>R\$ 414.044,08</b>
Área Plantada	236 ha	236 há	-
Produção	15.576 sacas	15.576 sacas	-
Custo p/ saca em R\$	R\$ 51,63	R\$ 25,05	R\$ 26,58

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme o Quadro 4 é possível perceber que o custo total no método de custeio variável é de R\$ 390.198,44, sendo menor do que calculado por meio do custeio por absorção que foi de R\$ R\$ 804.242,51. A diferença de R\$ 414.044,08 foi correspondente aos custos indiretos e fixos.

Comparando-se o método de custeio por absorção, em que a saca da soja possui um custo ao produtor no valor de R\$ 51,63, com o método de custeio variável, em que o custo por

saca foi de R\$ 25,05, pode-se notar uma diferença de R\$ 26,58, do custeio por absorção para o custeio variável. Dessa forma, para uma análise do resultado da propriedade, faz-se necessário o cálculo do demonstrativo da safra pelos dois métodos de custeio.

**Quadro 5 - Demonstração dos Resultados**

<b>Custeio por absorção</b>		<b>Custeio variável</b>	
Receita	R\$1.090.320,00	Receita	R\$1.090.320,00
(-) CPV	R\$804.242,51	(-) Custos variáveis	R\$390.198,44
		(-) Despesa variável- Funrural (1,2%)	R\$22.896,72
(=) Lucro Bruto	R\$286.077,49	(=) Margem de contribuição total	R\$677.224,84
		(-) Custos fixos	R\$414.044,08
(-) Despesas	R\$124.896,72	(-) Despesa fixa	R\$102.000,00
(=) Lucro Líquido	R\$161.180,77	(=) Resultados	R\$161.180,77
(=) Resultados em %	14,78%	(=) Resultados em %	14,78%

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme o Quadro 5, nota-se ao se calcular a Demonstração dos resultados pelo custeio por absorção que o lucro bruto encontrado é no valor de R\$ 286.077,49, e o valor do lucro líquido no valor de R\$ 161.180,77. Dessa forma, percebe-se que o resultado da safra corresponde a 14,78% da receita total do período. Já, na Demonstração do resultado pelo custeio variável, a margem de contribuição total foi de R\$ 677.224,84, ou seja, a propriedade possui uma margem de R\$ 677.224,84 para cobrir todos os seus gastos fixos e gerar resultados.

Como a receita de vendas e os gastos fixos considerados foram de todo o período nos dois métodos de custeio, o resultado encontrado foi o mesmo, sendo um lucro de R\$ 161.180,77, e tendo o resultado em porcentagem do valor de 14,78% da receita total.

Percebe-se, ainda, que o valor do lucro bruto do custeio por absorção foi menor do que a margem de contribuição total do custeio variável. Dessa forma, nota-se que considerando-se a análise por safra, não existe diferenças significativas nos dois métodos de custeio, podendo os dois serem aplicados na propriedade.

Com base nos resultados encontrados no estudo realizou-se uma proposta de instrumentos de gestão baseados em estudos anteriores. Nesta proposta de um instrumento,

busca-se demonstrar a relevância da utilização de ferramentas gerenciais em uma propriedade de pequeno porte. O controle das atividades que são desenvolvidas na propriedade deve ser realizado periodicamente e de uma forma organizada, pois permite uma avaliação mais segura do sistema.

Uma solução simples é a elaboração de planilhas, para que o produtor possa ter o acompanhamento necessário por meio de anotações da produtividade, das receitas, dos investimentos e dos gastos.

**Quadro 6 – Controle dos Gastos no cultivo da soja**

<b>Gastos no cultivo de grãos</b>				
Tipo de cultivo: soja		Área cultivada (ha): 236 ha		Período (mês/ano):
Itens (insumos/serviços)	Quantidade por ha	Quantidade total	Preço da unidade de insumo	R\$ total (quant. total X preço unitário)
Sementes			R\$	R\$
Fertilizantes			R\$	R\$
Inseticidas			R\$	R\$
Fungicidas			R\$	R\$
Conservação de maq. e equip.			R\$	R\$
Combustíveis			R\$	R\$
Mão-de-obra			R\$	R\$
Pro-Labore			R\$	R\$
Despesas			R\$	R\$

Fonte: Adaptado de KUNTZER e PIENIZ (2018).

Para o produtor realizar o controle dos seus custos foi proposto uma planilha para o lançamento dos insumos e serviços da propriedade como as sementes, fungicidas, mão-de-obra, as despesas, e outros. Para chegar ao valor total de quanto à propriedade tem de gastos, podendo assim o proprietário ter controle sobre estes.

Além da relação com os gastos, também é necessário que exista um acompanhamento da renda produzida pela propriedade. Dessa forma, além do controle dos gastos, é necessário o controle dos rendimentos da propriedade oriundos da sua atividade principal.



### Quadro 7 – Controle das receitas da propriedade

Receitas					
Período (mês/ano):					
Descrição do produto vendido	Data da venda	Unidade	Quantidade	Valor unitário	Valor total (quantidade X valor unitário)
Soja		Kg/ton		R\$	R\$
Soja		Kg/ton		R\$	R\$
<b>Total geral</b>					R\$

Fonte: Adaptado de KUNTZER e PIENIZ (2018).

Para o produtor realizar o controle sobre suas receitas, foi proposto o Quadro 7, em que com o preenchimento poderá cuidar o quanto de receita a propriedade adquire. Além disso, tem-se o controle da data da venda, sua quantidade e valor, para chegar ao valor total que irá receber pela venda da soja.

Esta proposta de instrumento de gestão gerencial vem para auxiliar à tomada de decisão da organização rural. Os controles apresentados neste estudo poderão ser realizados em meio eletrônico ou de forma impressa, de acordo com a escolha do produtor rural.

## CONCLUSÕES

O presente estudo buscou analisar como os controles gerenciais de custos podem auxiliar na gestão de uma pequena propriedade rural. Para a realização desta pesquisa utilizou-se da técnica de pesquisa qualitativa, quanto aos seus objetivos foram classificados como descritivos, já os procedimentos técnicos são bibliográficos, documental e estudo de caso.

Com relação ao primeiro objetivo específico, tem-se que a propriedade cultiva a soja em uma área total de 236 hectares, sendo uma média de 66 sacas por hectare, totalizando 15.576 sacas na área toda, e tendo como valor de venda médio por saca de R\$ 70,00.

No que se refere ao segundo objetivo específico, pode-se concluir que foram demonstrados todos os custos diretos, indiretos, fixos, variáveis e as despesas que se encontram na propriedade, chegando-se assim ao custo total.

Em se tratando do terceiro objetivo específico, realizou-se a comparação dos resultados encontrados nos métodos de custeio por absorção e de custeio variável. Pode-se concluir que

os dois métodos se tornam viáveis ao se analisar a viabilidade da implantação de controles gerenciais na propriedade.

Ainda, com relação ao quarto objetivo específico conclui-se que o proprietário tem a estrutura de ter um controle gerencial sobre sua propriedade, podendo demonstrar seus gastos e despesas. Dessa forma, conclui-se, que a proposta evidenciada neste estudo se encaixaria para a propriedade em estudo, pois destacaria seus gastos, suas receitas, seus investimentos.

Como limitações do presente estudo destaca-se o curto espaço de tempo de análise, sendo de apenas uma safra. Este trabalho abre espaço para futuras pesquisas, como reaplicar este estudo em outras culturas, com outros tipos de sistemas de custeio.

## REFERÊNCIAS

ARRUDA, Leila Lucia; SANTOS, Celso José. **Contabilidade rural**. 1. ed. Curitiba: Intersaberes, 2017.

BORLACHENCO, N. G. C.; GONÇALVES, A. B. Expansão agrícola: Elaboração de indicadores de sustentabilidade nas cadeias produtivas de Mato Grosso do Sul. **Interações**, Campo Grande, v. 18, n. 1, p. 119-128, 2017. Doi: [http://dx.doi.org/10.20435/1984-042X-2017-v.18-n.1\(09\)](http://dx.doi.org/10.20435/1984-042X-2017-v.18-n.1(09))

BRUM, A. **Economia da soja: história e futuro**. Uma visão desde o Rio Grande do Sul. Ijuí: Unijui, 2005.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade rural: uma abordagem decisorial**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

KUNTZER, Bárbara Gomes; PIENIZ, Luciana Paim. **Ferramentas gerenciais em propriedades rurais de pequeno e médio porte**. Cruz Alta: UNICRUZ, 2018.

MAANEN, John, Van. Reclaiming qualitative methods for organizational research: a preface, **Administrative Science Quarterly**, v. 24, n. 4, p 520-526, dec. 1979.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. 2. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2018.

PIZZOLATO, N. D. **Introdução à contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Makron Books. 2000.

SANTOS, Mauricio Barbosa dos; MANOEL, Ronildo da Conceição; MORENO, Fabrício. **A inconstitucionalidade do Funrural e sua restituição na prática.** São Paulo: RCN, 2010.