



**XVII CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL  
14 a 16 de agosto de 2019 – Bento Gonçalves-RS**

**ÁREA TEMÁTICA 11 – CONTABILIDADE POR SEGMENTOS ESPECÍFICOS  
(TERCEIRO SETOR, AGRONEGÓCIO, COOPERATIVAS, ETC.)**

**A CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO FERRAMENTA DE GESTÃO PARA O  
PRODUTOR RURAL: UM ESTUDO DE CASO EM UMA  
PROPRIEDADE RURAL DE CACHOEIRA DO SUL-RS**

**Sabrina Garcia de Castro – CRCRS nº 87.354**

**Sabrina Garcia de Castro**

Residente em Cachoeira do Sul, RS; Contadora CRCRS 087354/O-8, formada pela Ulbra Campus Cachoeira do Sul (2017/2); Especialista em Gestão de Agronegócios, formada pelo Centro Universitário Claretiano (2019/1) e; Sócia no Escritório Servicon, desde 2010, Cachoeira do Sul, RS.

## **A CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO FERRAMENTA DE GESTÃO PARA O PRODUTOR RURAL: UM ESTUDO DE CASO EM UMA PROPRIEDADE RURAL DE CACHOEIRA DO SUL-RS**

### **RESUMO**

Atualmente, as ferramentas de custos e a contabilidade gerencial, são pouco utilizadas pelos produtores em seu negócio. Esta pesquisa cuja temática é “a contabilidade de custos como ferramenta de gestão para o produtor rural” torna-se fundamental no intuito de mostrar que os produtores rurais ao utilizarem uma análise de seus custos de produção, utilizando a contabilidade gerencial, podem se tornar menos sugestivos a um resultado ilusório. Assim, apresenta-se como objetivo descrever e analisar os resultados econômicos das culturas de arroz e soja em uma propriedade rural de Cachoeira do Sul/RS a partir da análise dos custos envolvidos. Trata-se de uma pesquisa exploratória e descritiva, com abordagem qualitativa e quantitativa, elaborada através de um estudo de caso. Deste modo, as informações que fizeram parte dessa pesquisa foram coletadas através de uma entrevista semiestruturada, planilhas e análise documental. Como conclusões, tornou-se possível mostrar o resultado econômico de cada cultura ao produtor, que na safra estudada apresentou resultados positivos em virtude de fatores externos. Quanto à análise dos custos foi possível visualizar em cada cultura os gastos maiores e mostrar ao produtor a importância de elaborar este controle gerencial para a tomada de decisão. Logo, quando não se utiliza uma ferramenta que possa analisar cada cultura separadamente, uma cultura pode estar suprindo o prejuízo de outra sem a percepção do produtor em um resultado geral. Observou-se que o controle de custos é reconhecido por sua eficácia quando aplicado corretamente, dando credibilidade aos resultados obtidos e as informações contidas nos relatórios. O tema proposto possibilitou a aplicação de conhecimentos adquiridos com a pesquisa bibliográfica de forma prática e aplicada. Assim, recomendam-se estudos mais aprofundados em novas pesquisas acadêmicas sobre a análise de custos em produções agropecuárias, por sua relevância ao trazer dados precisos e auxiliar na tomada de decisão.

*Palavras-chave: Contabilidade de custos; gestão; produtor rural.*

**ÁREA TEMÁTICA: CONTABILIDADE POR SEGMENTOS ESPECÍFICOS  
(AGRONEGÓCIO)**

## 1. INTRODUÇÃO

Atualmente, as ferramentas de custos e a contabilidade gerencial, são pouco utilizadas pelos produtores em seu negócio. Esta pesquisa cuja temática é “a contabilidade de custos como ferramenta de gestão para o produtor rural” torna-se fundamental no intuito de mostrar que os produtores rurais ao utilizarem uma análise de seus custos de produção, utilizando uma contabilidade gerencial, podem se tornar menos sugestivos a um resultado ilusório (CREPALDI, 2016).

Assim como qualquer gestor, os produtores ao utilizarem uma ferramenta de gestão de custos juntamente com a contabilidade gerencial, podem ter melhores resultados econômicos, comparando-se com produtores que não têm esta ferramenta de gestão. Visto que, a partir de dados e informações de controle adquiridas, uma situação pode ser corretamente administrada ou até modificada, se necessário (CREPALDI, 2010).

De acordo com Perez Jr., Oliveira e Costa (2012), para se alcançar os resultados esperados, os gestores necessitam de informações precisas e rápidas que os auxiliem na tomada de decisão. Assim, ao implantar ferramentas de custeio gerencial em uma propriedade agrícola, podem-se obter resultados com maior precisão e visualizar com clareza onde estão os resultados de todo esforço aplicado.

Neste contexto, esta pesquisa tem como principal objetivo descrever e analisar os resultados econômicos das culturas de arroz e soja de uma propriedade rural a partir da análise dos custos envolvidos. A propriedade está localizada na parte central do Estado do Rio Grande do Sul na cidade de Cachoeira do Sul. O estudo pode trazer ao produtor resultados que não são visíveis sem que haja a adoção de métodos que auxiliem na identificação dos custos para cada cultura, apresentando clareza e objetividade nos resultados. O referencial teórico do estudo baseia-se na contabilidade rural e em seu gerenciamento.

## 2. CONTABILIDADE RURAL

Conforme Crepaldi (2016), a contabilidade rural no Brasil ainda é pouco utilizada pelos produtores rurais e também pelos contadores. Isto se justifica pelo fato de que as ferramentas de resultado são desconhecidas pelo produtor, não reconhecendo a importância que ela pode trazer à tomada de decisão. Além de que, os produtores são acostumados com mecanismos de controle antigos, e dificilmente aceitam utilizar as ferramentas com informações reais que a contabilidade proporciona.

O exercício social de uma atividade agrícola poderá ser encerrado em outros meses, não necessitando ser no último dia do ano corrente. Porém, o resultado deverá ser distribuído normalmente no período de 12 meses. Ao contrário de outras atividades, as receitas agrícolas ocorrem após o período de safra, ocorrendo receitas somente em alguns dias do ano. O ano agrícola pode ser encerrado com o término da colheita, mesmo que sua comercialização seja adiada por questões de preço. Ao apresentarem mais de uma cultura, o ano agrícola deverá encerrar-se quando a atividade econômica maior efetuar sua colheita (MARION, 2012).

### 2.1. Métodos e Processos de Escrituração Rural

Para Ching (2013); Marion (2012); Perez Jr. e Begalli (2009), as demonstrações dos fluxos de caixa podem ser divididas em método direto ou indireto. No método direto, mostra as despesas e receitas do caixa operacional, que embora sendo um método mais minucioso, pela quantidade de informações que contém, torna-se mais esclarecedor e simplificado. Já o método indireto, parte do lucro líquido, e é efetuado por regime de competência. Sendo que os ajustes de entradas e saídas não afetam o caixa, porém refletem no resultado econômico reconciliando com os dois fluxos.

Segundo os autores, a vantagem do método indireto, é que mostra a diferença entre o lucro líquido econômico e o financeiro. A finalidade inicial do relatório financeiro é medir o resultado do negócio por meio de lucro ou prejuízo. No entanto, fluxo de caixa é considerado a etapa financeira do orçamento. Sendo que neste método, que inicia do resultado das operações sociais, ou seja, do lucro líquido que será ajustado pelas receitas e despesas que não modificam de forma direta o caixa, ou seja, não ocorreu desembolso de valor de nenhuma disponibilidade da entidade, como é o caso das depreciações, amortizações e exaustões.

Ching (2013); Crepaldi (2016) e Imperatore (2012) afirmam que, com a demonstração de resultado do exercício, é possível visualizar a situação econômica e financeira da empresa rural. O demonstrativo visa mostrar o resultado da empresa, sendo lucro ou prejuízo em um determinado período. Sua principal finalidade é mostrar o ganho, visando às necessidades de informações a usuários externos, fornecendo informações importantes para analisar a formação do resultado do exercício ou período.

Para cálculos de depreciação, o método linear ou método da linha reta segundo Crepaldi (2016); Perez Jr. e Begalli (2009) é normalmente adotado pelo fisco e pela contabilidade, distribuindo de forma uniforme a depreciação no decorrer da vida útil de cada bem. Para cálculo da cota de depreciação pelo método linear, é preciso saber a vida útil do bem, assim o percentual da taxa anual será calculado da seguinte forma: taxa = 100% / vida útil. Logo, é necessário obter o valor do bem, sendo que este parte do valor original diminuindo-se o valor residual, multiplicando-se então, o valor do bem pela taxa obtida obtendo-se o valor da cota a ser depreciada.

## **2.2. Contabilidade Gerencial e Contabilidade de Custos no Setor Agrícola**

No entendimento de Ching (2013) e Fontoura (2013), a necessidade da contabilidade gerencial, pode se basear no fato de que as informações geradas pela contabilidade financeira podem não ser relevantes e estarem fora da realidade. Obtendo um controle gerencial eficiente, pode auxiliar os gestores a manterem suas empresas fortes no mercado convivendo com a competitividade.

Crepaldi (2016), diz que o mais importante para um controle gerencial é o modelo a ser utilizado. Para isto, é necessário saber onde sua empresa se encaixa melhor. A melhor maneira de aderir essa ferramenta é mensurar os resultados por atividades ou por área produzida, fazendo a busca dessas informações em campo. Outra maneira de mostrar a viabilidade é através das planilhas dos custos unitários de cada atividade, separando cada tipo de custo para melhor visibilidade.

Na realidade dos fatos, nem todo aumento de vendas aumenta necessariamente os lucros. Pois quando a empresa não possui um controle adequado de seus custos, seus lucros podem estar comprometidos e a empresa não consegue ter esta visão. Talvez por que possua mais de um produto em fabricação e sem o controle dos custos não é possível observar onde está realmente o lucro ou prejuízo (CHING, 2013). A contabilidade de custos no sistema agrícola pode surgir simplesmente pelo fato do produtor querer alugar um maquinário e querer saber quanto ele custa para sua utilização. Bem como, se o produtor pretende saber o custo de sua lavoura por hectare plantada ou elaborar um estudo de viabilidade das culturas em sua propriedade (SANTOS, MARION e SEGATTI, 2009).

Os desembolsos referentes à aquisição de bens ou serviços podem ser à vista ou a prazo, sendo os gastos caracterizados como investimentos, custos ou despesas. Os investimentos são considerados gastos que beneficiam exercícios futuros como em culturas temporárias, por exemplo, irá utilizá-lo por mais de uma safra. Já os custos são gastos relativos à atividade de produção. Na contabilidade rural como em qualquer outra, é

necessário à distinção entre custos e despesas, no entanto, os custos nada mais são que gastos para a transformação dos ativos. E as despesas são gastos que diminuem o patrimônio, sendo que são identificadas como despesas de vendas, administrativas ou financeiras (CHING, 2013; FRANCISCO *et al.* 2012; IMPERATORE, 2012; MARION, 2012; SANTOS, MARION e SEGATTI, 2009).

Conforme Ching (2013); Fontoura (2013); Padoveze (2010); Santos, Marion e Segatti (2009), a classificação quanto à identificação material com o produto se refere ao grau de facilidade da identificação dos custos com os produtos. Para que isso seja possível, faz-se necessário medir os insumos utilizados, a importância do seu valor ou apropriação dos gastos que devem ser rateados. Estes são considerados custos diretos ou indiretos. Para classificar quanto à variação quantitativa, ou seja, física e em valor de acordo com o volume produzido, deve-se referir ao fato dos custos continuarem sem alterações ou variarem relativamente à quantidade produzida. No entanto, podem ser classificados em custos fixos ou variáveis.

De acordo com Crepaldi (2016), o setor agrícola tem características diferentes dos outros setores econômicos. Uma de suas características peculiares é a dependência do clima, pois esta dá condições para a maioria das explorações agropecuárias. O produtor terá que saber a época de plantio e colheita, como tratar cada cultura, escolha das espécies pelo clima

da região, assim como a criação de animais. Dependendo também, das condições biológicas estando diretamente ligadas ao ciclo de produção, não podendo interromper o ciclo de uma produção para substituir por outra. Sem contar que o produtor, não controla seu preço de venda, este é ditado pelo mercado, podendo deixar o produtor com um prejuízo frente ao custo de produção. As informações da literatura foram subsídios para as análises deste estudo consolidado por meio da metodologia adotada para o alcance dos objetivos.

### **3. MÉTODO DE PESQUISA**

A abordagem para esta pesquisa apresentou-se de natureza qualitativa e quantitativa. Quantitativa, pois foram apurados os dados através de planilhas referentes aos cálculos e resultados adquiridos através dos documentos pesquisados. E qualitativa, pois foi utilizada uma entrevista semiestruturada para alcançar os objetivos do trabalho.

A pesquisa considerou-se exploratória porque proporcionou um conhecimento amplo referente ao problema de pesquisa no ambiente explorado. É descritiva porque descreveu todos os objetivos propostos de maneira a alcançá-los mostrando os resultados econômicos das culturas temporárias por hectare plantado. Quanto ao método de pesquisa empregado elencou-se o estudo de caso, que nas palavras de Gil (2010) consiste em um estudo intenso e extenuante dos objetivos, de modo a alcançar um extenso e minudenciado conhecimento.

Conforme Marconi e Lakatos (2010), a coleta de dados de uma pesquisa é considerada a etapa em que se pode dar início à aplicação dos instrumentos organizados e das técnicas escolhidas. Deste modo, as informações que fizeram parte dessa pesquisa foram coletadas através de uma entrevista semiestruturada, planilhas e análise documental. Os dados provenientes da entrevista foram tabulados por meio da análise de conteúdo e os documentais foram avaliados de forma quantitativa, buscando compreender os resultados econômicos de cada cultura temporária com base em planilhas que foram elaborados posteriormente. Para viabilização desta pesquisa, em decorrência do problema e dos objetivos formulados, o sujeito pesquisado é o produtor proprietário e responsável pela propriedade agrícola situada na localidade da Barragem do Capané em Cachoeira do Sul, Rio Grande do Sul, Brasil.

#### 4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

De acordo com o método proposto anteriormente, foi realizada a coleta dos dados e posterior tabulação destes, buscando assim, os resultados econômicos de cada cultura temporária da propriedade rural estudada, realizando uma análise a partir dos custos envolvidos para produção de cada cultura de acordo com as variáveis de estudo. Neste sentido os resultados foram apresentados por variável como segue.

##### 4.1. Variável 1: Receitas

Com intuito de alcançar o objetivo proposto nesta pesquisa, a coleta das receitas de cada cultura temporária foi essencial para o embasamento da proporção que cada cultura representa economicamente para propriedade estudada. Que nas palavras de Marion (2012), as receitas agrícolas diferenciam-se das demais por ocorrerem praticamente em poucos períodos durante o ano, ou seja, após a safra, ou na espera de um preço melhor.

A identificação das receitas no decorrer deste trabalho foi a variável de menor dificuldade para coleta dos dados, pois foram coletadas notas fiscais eletrônicas e talões de produtor com as vendas da cultura do arroz, comparando com os extratos de vendas fornecidos pelas cooperativas onde o produtor comercializou na safra 2017/2018. E para cultura da soja foram coletados talões de produtor também comparando com os extratos.

Para cálculo das receitas por hectare, foi necessário saber juntamente com o produtor, quantos hectares são plantados em cada cultura, podendo assim apresentar no Quadro 1, as receitas de cada cultura temporária incorridas na safra 2017/2018 da propriedade rural, com seus respectivos valores e quantidades produzidas por sacos e por hectare plantada. Assim, multiplica-se pelo valor unitário de cada saco que resulta no total de vendas comercializadas em reais. Logo, divide-se o total de sacos pela quantidade de hectares plantados para então obter a quantidade de sacos produzidos por hectare, logo o valor total é dividido igualmente pela quantidade de hectares totalizando o valor das vendas por hectare.

Neste contexto, foi possível analisar que se tratando de quantidades por hectare, a cultura do arroz apresenta maior quantidade de sacos produzidos e conseqüentemente o maior valor bruto faturado. Porém, não necessariamente, a cultura que apresenta maior quantidade valor produzido por hectare será a cultura mais rentável. O Quadro 1 apresenta as receitas totais de cada cultura.

Culturas	Qtd. (sc)	Valor Médio (sc)	Total (R\$)	ha	Qtd. sc (ha)	Valor (ha)
Arroz	39.859	R\$ 39,97	R\$ 1.593.074,62	20 0	199,30	R\$ 7.965,37
Soja	17.366	R\$ 74,69	R\$ 1.297.004,71	37 7	46,06	R\$ 3.440,33
<b>TOTAIS</b>			<b>R\$ 2.890.079,33</b>			

Quadro 1: Receitas totais e por hectare safra 2017/2018. Fonte: Pesquisa

Conforme estudado anteriormente no referencial teórico, Crepaldi (2016) salienta que as culturas temporárias têm diversos fatores que influenciam no rendimento de cada safra. Nesta safra a produtividade prevista pelo produtor por hectare (Ha) era de aproximadamente 200 sacos (Sc) de arroz e 50 sacos de soja, onde a produção efetiva foi de 199,3 sacos de arroz e 46,06 sacos de soja. Ainda assim, o produtor considerou uma margem boa para a safra em virtude dos preços, ou seja, se o preço de venda estivesse menor, a quantidade poderia não suprir todos os gastos efetuados na safra.

O Quadro 2 identifica a proporção em que cada cultura representa no faturamento bruto de vendas, mostrando os percentuais relacionados a cada cultura temporária. Este

percentual tornou-se necessário pelo fato de que alguns custos, despesas e investimentos deveriam ser rateados por serem indiretos. Como visto por Fontoura (2013), os custos indiretos são de difícil identificação para alocação em seus respectivos produtos, então se têm a necessidade de criar rateios para essa alocação.

<b>Culturas</b>	<b>Total (R\$)</b>	<b>%</b>
Arroz	R\$ 1.593.074,62	<b>55,12</b>
Soja	R\$ 1.297.004,71	<b>44,88</b>
<b>Total</b>	<b>R\$ 2.890.079,33</b>	<b>100,00</b>

Quadro 2: Proporção de receitas em percentual. Fonte: Pesquisa

Deste modo, o Quadro 2 mostra o total de faturamento juntamente com a proporção do que cada cultura representa para a propriedade, sendo que foi necessário além dos rateios para arroz e soja, uma análise da utilização destes rateios, pois existem na propriedade maquinários, por exemplo, que são utilizados momentaneamente em apenas uma cultura.

#### **4.2. Variável 2: Custos**

Conforme explicado por Santos, Marion e Segatti (2009) o produtor precisa mensurar seus custos separadamente de cada cultura para perceber quais foram utilizados em cada uma e sua quantidade ou valor. Bem como, saber o custo por hectare de cada cultura, isso só é possível utilizando ferramentas que auxiliem neste controle. Para realização desta variável, foi imprescindível o auxílio do produtor, pois foram identificados por meio de anotações em notas fiscais, recibos, talões de produtor e demais lembretes onde foi utilizado cada custo e sua respectiva quantidade. Sem estas informações ficaria impossível mensurar os custos por cada cultura, sendo inviável a aplicação deste trabalho em sua propriedade.

Para o produtor, o controle de custos em uma propriedade agrícola é de extrema importância, pois poderá visualizar onde estão os gastos maiores, ou até mesmo identificar quais maquinários estão gerando maiores despesas. Por isso, foi combinado anteriormente à elaboração deste trabalho no início do ano de 2017 que o produtor viesse a anotar todos os gastos em cada maquinário separadamente, identificando nas notas fiscais ou em anotações, bem como as notas de insumos em que cultura foram utilizadas e sua respectiva quantidade. Nas palavras de Crepaldi (2016), foi possível verificar que as variáveis de clima e infestações por pragas são diretamente ligadas aos custos, podendo ocasionar maior ou menor utilização destes custos. No entanto, ao utilizar alguma ferramenta como o orçamento, deve-se levar em consideração estas variáveis simulando previsões insatisfatórias.

Foi possível descrever o valor em reais que foi gasto durante a safra de cada custo, dividindo-se pelo total de hectares plantados, para obter o valor por hectare de cada custo para cada cultura. Logo, o valor do custo por hectare é dividido pelo total de sacos produzidos nas mesmas, que se obteve através da planilha de receitas advinda do Quadro 1, trazendo o valor de cada custo por saco. Assim, os custos fixos na cultura do arroz representam 48,63% dos custos totais sendo que o valor pago em arrendamentos é o custo mais alto de toda produção do arroz, no entanto, se o produtor usufrísse de terra própria, o gasto com a cultura seria menor consideravelmente. Sendo que, se houver produção ou não, deverá pagar igualmente o valor do arrendamento, o que em alguns casos segundo o produtor pode levar a um endividamento por parte do arrendatário, pois não produziu para poder pagar o arrendador.

Atualmente o produtor planta 200 hectares de arroz, destas sendo 153 hectares arrendadas, além de pagar o arrendamento de água por não ter açudes suficientes na propriedade, o que também acarreta em um custo maior. Segundo o produtor, em uma safra onde ocorrem secas intensas, nem a água arrendada é suficiente, podendo trazer grandes perdas na safra do arroz. Desta maneira, obteve-se então um custo total de R\$1.357.283,62 na



cultura do arroz para plantio de 200 hectares, trazendo um custo de R\$6.786,42 por hectare plantado, sendo que nesta safra foram produzidos 199,3 sacos por hectare e conseqüentemente se obteve um custo de R\$34,05 por saco.

Nesta safra, o custo variável maior na cultura do arroz foram os custos com adubos e fertilizantes, que segundo o produtor, tiveram de ser reaplicados por consequência de chuvas intensas na época de plantio, que como visto por Crepaldi (2016) o clima influencia diretamente no custo de produção. Além do gasto com aviação agrícola para adubação que apesar de apresentar um custo alto, se torna viável em vista da quantidade de hectares e o gasto que os maquinários iriam ter nesta mesma proporção.

Os custos variáveis com mão de obra são extremamente visíveis na visão do produtor ao relatar o custo com horas extras e outros gastos eventuais, estes que somente ocorrerão se houver necessidade, principalmente em época de plantio e colheita. Segundo o produtor, utiliza-se para aplicação de fertilizantes e defensivos o serviço de aviação agrícola, que se torna mais barato em vista do gasto com maquinários, combustível e o tempo economizado. Pois em virtude do clima e outras peculiaridades, às vezes é necessário uma aplicação de algum fertilizante ou defensivo em tempo hábil.

Quanto aos custos com irrigação, secagem e armazenagem, segundo o produtor, ocorrem somente na produção de arroz, pois a soja é colhida e transportada diretamente para as cooperativas onde o produtor comercializa. Como combinado com o produtor anteriormente a realização deste trabalho, foram efetuadas anotações em todas as notas fiscais de insumos e de manutenção de maquinários, a quantidade utilizada em cada cultura e a identificação dos maquinários nos quais tiveram manutenção. Assim, o produtor conta com seis tratores, podendo visualizar em qual está o gasto maior. As colheitadeiras são os maquinários com manutenção mais cara, pois qualquer peça tem um valor superior aos demais maquinários.

O custo da soja, ao contrário do arroz, apresenta um custo variável maior que o custo fixo, representando 70,6% do custo total. O custo fixo de maior proporção é o custo com arrendamento. O custo variável de maior proporção na cultura da soja foi com defensivos, mais precisamente com aplicação de fungicidas, pois segundo o produtor tiveram que ser reaplicados por consequência de fungos com difícil controle. Os demais defensivos também foram utilizados para controles biológicos que são mais comuns na cultura da soja. Como se pôde perceber através dos dados coletados, na cultura do arroz foi gasto R\$141.146,51 de defensivos que equivalem a somente 12,04% do custo total do arroz, enquanto a soja apresentou um total de R\$248.762,55 em defensivos o que equivale a 33,58% de seu custo total. Essa observação mostra que a cultura da soja apresenta um gasto muito maior em sua proporção com defensivos do que a cultura do arroz.

Ao separar o custo com cada trator e demais maquinários, foi proposto ao produtor com intuito de mostrar quais maquinários estão trazendo uma manutenção maior, que segundo o produtor irá trazer resultados ótimos, pois assim ele conseguirá visualizar os maquinários com custo alto, resultando numa possível substituição deste bem. Como no caso dos tratores, por exemplo, como o produtor possui dois tratores do mesmo ano e modelo, para diferenciar optou-se por chamá-los de MF 4292-01 e 4292-02, assim quando ocorria a devida manutenção, o produtor identificava na respectiva nota para qual trator foi o gasto. Nos resultados obtidos pode-se identificar que o trator MF 4292-01 obteve um custo bem maior com relação ao outro trator da mesma marca, modelo e ano. Nos demais maquinários, o custo maior é com as colheitadeiras. Pois a manutenção das mesmas segundo o produtor é alta, qualquer peça trocada equivale a uma quantia significativa, porém é comum a manutenção das colheitadeiras durante o período de colheita, sendo um gasto já esperado. Porém quando o

gasto for num valor muito alto, poderá ser analisado para poder tomar alguma decisão em função da troca do maquinário.

Em relação aos serviços de terceiros estão representados pela assessoria contábil que é considerada um custo fixo, pois o produtor paga um escritório contábil para efetuar o livro caixa mensal da atividade rural para o Imposto de Renda e para os serviços de folha de pagamentos de seus dez funcionários. Esse número de funcionários vem se mantendo ao longo dos anos, pois o produtor não aumentou nem diminuiu a quantidade da área cultivada. Já o serviço de terceiros com assessoria agrônômica, é um custo variável, o produtor recorre ao serviço somente quando há necessidade para algum tipo de acompanhamento técnico. Assim, para a cultura da soja obteve-se um custo total de R\$1.162.395,48 para plantio de 377 hectares, trazendo um custo de R\$3.083,28 por hectare plantado, sendo que nesta safra foram produzidos 46,06 sacos por hectare e conseqüentemente se obteve um custo de R\$66,94 por saco. Todas essas informações foram colocadas em planilhas de controle, que em função da quantidade não foi possível demonstrar neste trabalho.

### **4.3. Variável 3: Despesas**

De acordo com Crepaldi (2016) as despesas são os gastos pós-produção com a finalidade de gerar receitas. No entanto, as despesas coletadas neste trabalho com a ajuda do produtor e pela análise dos documentos, anotações em notas e recibos da propriedade foi indispensável para a estruturação dos resultados. Algumas dúvidas surgiram somente no momento da elaboração das planilhas, pois a falta de algumas informações pertinentes fez com que fossem necessários alguns questionamentos extras com o produtor.

Inicialmente, foi necessária a separação dos custos, despesas e investimentos para assim, poder calcular os custo e despesas fixas e variáveis. Como se pode observar neste trabalho, as despesas como em qualquer empresa, são menores que os custos, pois como visto pelos autores no referencial teórico, só acontecem com intuito de obter faturamento.

Foram apuradas as despesas de cada cultura temporária, tais despesas segundo Santos, Marion e Segatti (2009) podem ser despesas administrativas que são utilizadas pela gestão da empresa; despesas com vendas que incluem os gastos com a comercialização e as despesas financeiras que são necessárias para financiar as operações por meio de capital de terceiros. Calculou-se o valor em reais que foi gasto durante a safra de cada despesa, dividindo-se pelo total de hectares plantados, obteve-se então o valor por hectare de cada despesa. Assim, o valor da despesa por hectare foi dividido pelo total de sacos produzidos nas mesmas, trazendo o resultado para cada cultura separadamente.

As despesas fixas da cultura do arroz são somente as despesas administrativas com pró-labore, dados que foram adquiridos com o produtor, baseando-se no valor de retirada mensal de R\$8.000,00 resultando em um valor ano/safra de R\$96.000,00. Conseqüentemente este valor foi rateado proporcionalmente para cada cultura. Nas despesas variáveis, que apresentam maior proporção, evidenciando 56,55% do total das despesas, encontram-se as despesas financeiras e as despesas com vendas. As despesas financeiras provenientes de juros sobre capital adquirido de terceiros para custear o negócio mostram um valor significativo pago em juros, pois se o produtor utilizasse capital próprio não necessitaria esse desembolso tão alto. Porém, segundo o produtor, sabe-se que esta não é a realidade para grandes propriedades, que gera um montante muito grande em valores que giram durante a safra, e dificilmente algum produtor terá este valor em caixa.

Outra despesa variável é a despesa com vendas, que no caso desta propriedade, ocorreu somente a despesa com frete, que para o produtor não é uma despesa de valor tão alto, pelo fato de que possui um caminhão próprio para transportar seus grãos até os silos e

posteriormente até as cooperativas. Algumas cooperativas ao efetuarem a compra dos grãos, custeiam a despesa do frete, ou seja, buscam na lavoura e o frete fica por conta do destinatário, o que diminui também o custo com fretes para os produtores.

Como a cultura do arroz, produz maior quantidade de sacos por hectare, o caminhão que o produtor possui, não consegue transportar em tempo hábil todo produto, deste modo o produtor necessita de contratar um serviço de terceiros para esta operação. No entanto, os produtores que não possuem pelo menos um caminhão próprio, tendem a ter a despesa com fretes bem maior. Logo, a cultura do arroz na safra 2017/2018 resultou num total de despesas de R\$95.369,78 para o plantio de 200 hectares, trazendo um total de R\$476,85 por hectare, sendo que foram produzidos 199,3 sacos de arroz por hectare, assim as despesas por saco foram de R\$2,39.

Nas despesas variáveis da cultura da soja, como visto no arroz tem uma proporção maior, representando nesta cultura 56,25% das despesas totais, pois nas despesas fixas estão somente as despesas administrativas com pró-labore. Nas despesas variáveis estão os juros referentes a custeio presentes no grupo das despesas financeiras e no grupo das despesas com vendas apresenta somente um gasto com fretes. A despesa referente a fretes é considerada um valor baixo e em algumas safras nem acontece. Pois, segundo o produtor, pelo fato de utilizar um caminhão próprio para o transporte de soja, e na maioria das vendas o frete é por conta do destinatário, ou seja, a cooperativa que comprou os grãos irá custear este frete com caminhão próprio ou terceirizado. Desta maneira, a cultura da soja na safra 2017/2018 resultou num total de despesas de R\$52.695,23 para o plantio de 377 hectares, trazendo um total de R\$139,78 por hectare, sendo que foram produzidos 46,06 sacos de soja por hectare, assim as despesas por saco foram de R\$3,03.

#### **4.4. Variável 4: Investimentos**

Os investimentos conforme Crepaldi (2016) é um gasto com um bem em circunstância de sua vida útil, ou de qualquer benefício que possa trazer a períodos futuros. No entanto, para este trabalho, foi indispensável à descrição de todos os gastos com investimentos que o produtor vem a desembolsar durante a safra a ser estudada.

Para ter acesso a estes dados, foram solicitados ao produtor os extratos de movimentação dos bancos onde foram financiados estes bens, para poder verificar quais foram as parcelas pagas durante a safra 2017/2018 que impactaram na lucratividade da propriedade. Para o produtor, os gastos com investimentos devem ser levados em consideração, pois foi um valor desembolsado que, por mais que vá utilizar em exercícios futuros, foi pago com o resultado desta safra uma parcela deste investimento.

Assim, foi necessário analisar os extratos juntamente com o produtor, para que este identificasse os valores que foram referentes a pagamentos de investimentos e de qual bem foi o referido pagamento. Deste modo, com tais informações foram rateados os investimentos para cada cultura, conforme o percentual do Quadro 2 evidenciado. Foram descritos cada bem financiado e o valor da parcela paga, sem os juros, considerada despesas financeiras. Logo, o produtor relatou quais bens eram utilizados em cada cultura, para que se pudessem ratear proporcionalmente os bens para as culturas que dele usufruíssem. Os bens que são utilizados somente para cultura do arroz e soja, foram rateados conforme a proporção que é de 55,12% para o arroz e 44,88% para a soja.

Conforme os dados repassados pelo produtor, a caminhonete foi quitada nesta safra, o restante dos maquinários e tratores ainda será pago parcelas em safras futuras. Bem como, na próxima safra, se o produtor fizer novos investimentos em imobilizado, terão novas parcelas a serem pagas e distribuídas nas culturas da safra. Assim, pode-se constatar que o pagamento

destes investimentos, diminui o valor do lucro econômico da safra, pois ocorreu um desembolso deste valor.

#### **4.5. Variável 5: Resultados Econômicos**

A variável referente aos resultados econômicos é de extrema importância para este trabalho, pois responde ao objetivo geral de descrever e analisar os resultados econômicos das culturas de arroz e soja na propriedade rural a partir da análise dos custos envolvidos. Neste sentido, procurou-se relatar os resultados de forma com que atendesse a necessidade do produtor em saber sua cultura com resultado mais relevante.

Como visto por Crepaldi (2016) o controle gerencial de resultados em uma atividade agrícola é muito importante para tomada de decisões e para análise de como está o andamento do empreendimento em determinado período ou safra, demonstrando assim, e resultado de cada atividade e os totais investidos dentro de um período determinado. Para o produtor, os resultados são importantes para a visualização da safra analisada, podendo identificar a justificativa por ter um prejuízo em determinada cultura ou um lucro maior do que o esperado.

Para elaboração dos resultados econômicos, utilizou-se dos dados referentes às demais variáveis, trazendo receitas, custos, despesas e investimentos para que fosse possível o cálculo do resultado de cada atividade. Podendo assim, aplicar os métodos vistos no referencial teórico pertinente neste trabalho. O resultado do exercício tem o objetivo de demonstrar a situação patrimonial, econômica e financeira da propriedade. Logo, é de grande interesse do produtor saber o lucro de cada atividade com embasamento gerencial, pois o resultado que se tem conhecimento pela maioria dos produtores é um resultado geral de pagamentos e recebimentos.

Para poder apurar o demonstrativo resultado, foi necessário coletar receitas e suas respectivas deduções, por meio de notas fiscais e extratos das cooperativas onde o produtor comercializou na safra em questão; o custo dos produtos vendidos provenientes dos cálculos da Variável 2 e as despesas presentes na Variável 3. Cada cultura apresenta sua respectiva receita bruta de vendas, diminuindo as deduções, que no caso das culturas do arroz e da soja são somente com Funrural. Logo, após apurar a receita líquida de vendas, obtêm-se o custo dos produtos vendidos que será diminuído da receita líquida para então apresentar o resultado bruto do exercício. Nos custos dos produtos vendidos, incluem-se o total dos custos fixos e custos variáveis disponíveis nesta safra.

Assim, é necessária para obtenção do resultado líquido a diminuição das despesas operacionais que podem ser administrativas, financeiras ou com vendas. Para este trabalho optou-se por mostrar também o resultado líquido por hectare e por saco para que o produtor tenha uma visão mais ampla de seus resultados, isso só será visível por meio dessas ferramentas de gestão. Como percebido todas as culturas apresentaram um resultado positivo para o período apurado. Porém isso é muito relativo, segundo o produtor durante a entrevista, pois nenhuma safra será igual à outra, uma vez que as peculiaridades do setor agrícola fazem com que os resultados sejam diferentes de uma safra para outra, mesmo que seja cultivada a mesma quantidade de hectares.

Para finalização desses dados foi necessária uma demonstração de fluxo de caixa pelo método indireto. Perez Jr. e Begalli (2009), afirmam que o método indireto parte do lucro líquido e tem como vantagem o ajuste pelas receitas e despesas que não modificam de forma direta o caixa, ou seja, não ocorreu desembolso de valor de nenhuma disponibilidade da entidade. O produtor considera extremamente necessário um demonstrativo auxiliar que mostre o que realmente foi desembolsado, ou seja, o custo monetário. Pois alguns custos foram somente calculados e não houve desembolso de caixa. Nesta visão torna-se possível a

elaboração de um demonstrativo de fluxo de caixa para ajustar estes valores ao resultado final, como mostra o Quadro 3.

<b>DEMONSTRATIVO DE FLUXO DE CAIXA</b>	
<b>ARROZ - SAFRA 2017/2018</b>	
<b>Descrição</b>	<b>Valor R\$</b>
<b>Atividade Operacional</b>	
(=) Lucro Líquido do Exercício	R\$ 275.918,74
(+) Depreciações	R\$ 49.266,56
<b>(=) Lucro Líquido Reajustado</b>	<b>R\$ 325.185,30</b>
<b>Atividade de Investimento/Financiamento</b>	
(-) Parcelas de aquisição de ativos	-R\$ 51.266,75
<b>(=) Saldo de caixa da safra</b>	<b>R\$ 273.918,55</b>
Hectares	200
<b>(=) Resultado Líquido por hectare</b>	<b>R\$ 1.369,59</b>
Sacos	199,3
<b>(=) Resultado Líquido por sacco</b>	<b>R\$ 6,87</b>
<b>SOJA - SAFRA 2017/2018</b>	
<b>Descrição</b>	<b>Valor R\$</b>
<b>Atividade Operacional</b>	
(=) Lucro Líquido do Exercício	R\$ 83.350,27
(+) Depreciações	R\$ 9.625,78
<b>(=) Lucro Líquido Reajustado</b>	<b>R\$ 92.976,05</b>
<b>Atividade de Investimento/Financiamento</b>	
(-) Parcelas de aquisição de ativos	-R\$ 17.366,85
<b>(=) Saldo de caixa da safra</b>	<b>R\$ 75.609,20</b>
Hectares	377
<b>(=) Resultado Líquido por hectare</b>	<b>R\$ 200,55</b>
Sacos	46,06
<b>(=) Resultado Líquido por sacco</b>	<b>R\$ 4,35</b>

Quadro 3: Demonstrativo de fluxo de caixa. Fonte: Pesquisa

O quadro descreve o demonstrativo de fluxo de caixa de cada cultura, podendo acrescentar os investimentos financiados e descontar os gastos operacionais que não houve desembolso, trazendo assim a descrição e o valor para transcrever o resultado do saldo final de caixa na safra. Observa-se que foram utilizados dados da atividade operacional de cada cultura, partindo do lucro líquido do exercício presente no demonstrativo de resultado e acrescentando os valores que foram somente calculados e não houve desembolso dos mesmos, retirados dos custos fixos calculados. Obtendo em seguida, o lucro líquido reajustado que, considerando as atividades de financiamentos de investimentos, deve-se diminuir as parcelas pagas do lucro líquido, trazendo então o saldo de caixa da safra de cada cultura.

Na cultura do arroz, foram acrescentados somente os custos calculados com depreciação e diminuindo as parcelas de investimentos, trazendo um saldo de caixa de R\$273.918,55, que mostra um resultado positivo de R\$1.369,59 para 200 hectares plantados e R\$6,87 por sacco colhido nesta mesma área. Para o produtor este resultado da safra do arroz é satisfatório, pois em outras safras onde houve secas ou enchentes durante o crescimento do arroz, o resultado provavelmente foi negativo. Além de infestações com fungos e outras pragas que afetam a

cultura fazendo com que o grão não seja de boa qualidade e conseqüentemente terá mais quebra na hora da comercialização.

Com a cultura da soja, foram acrescidos somente os custos calculados com depreciação e diminuindo as parcelas de investimentos, trazendo um saldo de caixa de R\$75.609,20, que mostra um resultado positivo de R\$200,55 para 377 hectares plantados e R\$4,35 por saco colhido nesta mesma área. O produtor relata que este resultado está razoável para esta safra. Levando em consideração que houve muitos fungos de difícil controle durante o crescimento da cultura e o preço ficou com uma média de R\$74,69 por saco. Na safra 2014/2015 foi comercializada soja a valor superior a R\$100,00 por saco em determinado período, no entanto o fator preço influencia diretamente neste resultado, além do clima e infestações biológicas.

Durante a entrevista com o produtor, questionou-se se tais resultados poderiam influenciar na tomada de decisão para as próximas safras. Em sua opinião podem sim influenciar em virtude de poder visualizar quais bens estão tendo maior gasto e uma possível substituição dos mesmos, porém isso, não influencia no plantio, ou seja, a quantidade de hectares plantados não irá mudar em consequência de uma safra ruim (com prejuízo). Para o produtor, o resultado da safra é importante para se visualizar qual cultura apresentou um resultado melhor e um lucro ou prejuízo na safra. Na correria do dia a dia não se consegue separar os gastos por cultura e fazer esta análise, sendo necessárias organização e dedicação para obter estes dados corretamente.

Percebe-se, após análise, elaboração das planilhas e conversa com o produtor que é possível ter um controle de custos por cultura e trazer os resultados periodicamente. Sugere-se ao produtor que mesmo com resultados satisfatórios na safra analisada, a identificação dos custos de cada cultura separadamente é indispensável para que se possam elaborar análises futuras com o objetivo de trazer resultados reais que auxiliem no processo de decisão.

## **5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES**

O estudo de caso realizado na propriedade rural de Cachoeira do Sul/RS veio a confirmar que as informações obtidas através da revisão bibliográfica referentes à análise de custos podem trazer resultados satisfatórios ao produtor. Pois todo produtor rural independentemente de ser de grande, médio ou pequeno porte deve aderir a ferramentas de controle de suas atividades. A pesquisa trouxe comprometimento e aceitação por parte do produtor frente às informações que lhe foram solicitadas. A avaliação em relação a isso foi positiva e importante para a consolidação do trabalho.

Observou-se que o controle de custos é reconhecido por sua eficácia quando aplicado corretamente, dando credibilidade aos resultados obtidos e as informações contidas nos relatórios. A propriedade estudada não possui um controle de custos com resultados de cada cultura por safra, apresenta somente um livro caixa para apuração do Imposto de Renda da atividade rural, que não separa as receitas e despesas por atividade, obtendo então o lucro ou prejuízo geral no ano. Já a contabilidade de custos, procura aplicar o período por safra, que conforme o produtor seria de julho de determinado ano até junho do ano seguinte, assim os resultados são mais precisos e verdadeiros. Porém, nada impede de o produtor ficar com estoques de insumos de uma safra para outra ou até mesmo produtos estocados aguardando um preço melhor.

O foco dessa pesquisa foi mostrar o resultado econômico de cada cultura ao produtor, que na safra estudada apresentou resultados positivos, indo ao encontro da visão do proprietário que disse que neste período os resultados deveriam ser positivos em virtude de

fatores externos, como: preço, condições climáticas e biológicas, que contribuíram. Quanto à análise dos custos foi possível visualizar separadamente em cada cultura os gastos maiores e mostrar ao produtor a importância de elaborar este controle gerencial de custos para a tomada de decisão. Torna-se possível enfatizar quais maquinários estão trazendo maiores gastos com manutenção e de acordo com o produtor, poder mensurar até que ponto a utilização deste bem deve ser substituída por outro. Além de que, quando não se utiliza uma ferramenta que possa analisar cada cultura separadamente, o produtor não terá visão sobre seu negócio e uma cultura pode estar suprindo o prejuízo da outra sem que seja percebido em um resultado geral.

Outros dados relevantes podem ser observados ao constatar um gasto muito grande com mão de obra variável, seja em horas extras ou contratação de diaristas. O produtor deve analisar se não é necessário então, contratar mais funcionários para diminuir as horas extras e demais gastos com mão de obra. Quanto ao arrendamento de terras, é um gasto significativo no resultado das atividades, pois os produtores que provêm de terras próprias conseguem ter uma lucratividade muito maior em relação aos produtores que arrendam.

Uma das limitações encontradas neste trabalho foi às informações para depreciação dos maquinários, pois como o produtor iniciou suas atividades há aproximadamente 40 anos, ficou impossível buscar os valores de aquisição de todos os bens e o ano de aquisição, alocando então, um ano e valor aproximado. Outra limitação foi à quantidade de combustível utilizada por cada maquinário, que poderia ter sido calculada para ver o gasto direto com cada um, como o produtor não costuma fazer tais anotações e depende também que seus funcionários façam tais observações, ficou inviável o cálculo de utilização de combustível por maquinário.

Pode-se concluir que o método de análise de custos aplicado à contabilidade gerencial pode trazer resultados satisfatórios aos produtores, auxiliando na tomada de decisão e com resultados precisos de cada uma de suas culturas separadamente. Sugere-se então ao produtor que mesmo com resultados satisfatórios na safra analisada, continue identificando os custos de cada cultura separadamente para que se possam elaborar análises futuras com o objetivo de trazer periodicamente os resultados que necessita para suas decisões.

Por fim, acredita-se que os objetivos traçados nesta pesquisa tenham sido alcançados pela importância do tema proposto, pois possibilitou a aplicação de conhecimentos adquiridos com a pesquisa bibliográfica de forma prática e aplicada. Assim, recomendam-se estudos mais aprofundados em novas pesquisas acadêmicas da área contábil sobre a análise de custos em produções agropecuárias, por sua relevância de trazer dados precisos e auxiliar significativamente na gestão da propriedade.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- CHING, Hong Yuh. *Contabilidade Gerencial: Novas Práticas Contábeis para a Gestão de Negócios*. São Paulo: Pearson Education do Brasil Ltda, 3ª Reimpressão, 2013.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. *Contabilidade Rural: uma abordagem decisória*. 8ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- \_\_\_\_\_. *Curso Básico de Contabilidade de Custos*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- FONTOURA, Fernando Batista Bandeira da. *Gestão de Custos: Uma Visão Integradora e Prática dos Métodos de Custeio*. São Paulo: Atlas, 2013.
- FRANCISCO, Dione Carina; BADEJO, Marcelo Silveiro; MIRANDA, Silvia Helena Galvão de; XIMENES, Valquíria Prezotto. *Agronegócios*. Canoas: ULBRA, 2012.
- GIL, Antonio Carlos. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- IMPERATORE, Simone Loureiro Brum. *Contabilidade Gerencial*. Canoas: ULBRA, 2012.

- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Fundamentos de Metodologia Científica*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARION, José Carlos. *Contabilidade Rural: Contabilidade Agrícola; Contabilidade da Pecuária; Imposto de Renda – Pessoa Jurídica*. 13ª Ed. São Paulo: Atlas 2012.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade Gerencial: Um Enfoque Em Sistema De Informação Contábil*. 7ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- PEREZ JR., José Hernandez; BEGALLI, Glaucos Antonio. *Elaboração e análise das demonstrações contábeis*. 4ª Ed. São Paulo: Atlas S/A, 2009.
- PEREZ JR., José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins; COSTA, Rogério Guedes. *Gestão Estratégica de Custos: Textos, Casos Práticos e Testes com as Respostas*. 8ª Ed. São Paulo: Atlas S/A, 2012.
- SANTOS, Gilberto José dos.; MARION, José Carlos., SEGATTI, Sonia. *Administração de Custos na Agropecuária*. 4ª Edição. São Paulo: Ed. Atlas S/A, 2009.