

# CUSTOS: UM DESAFIO PARA A GESTÃO NO AGRONEGÓCIO

No contexto competitivo, a gestão de custos constitui em um dos tópicos da gestão financeira extremamente relevante. Os custos agroindustriais possuem características específicas, obedecendo a natureza das atividades econômicas particulares.

As dificuldades operacionais e estruturais limitam a capacidade de gerar dados sobre os custos. Para que o agronegócio brasileiro seja mais competitivo e rentável, deve-se direcionar sua administração à necessidade de informações financeiras e operacionais regulares sobre as visões de lucratividade e produtividade, bem como a avaliação de seus processos. A ausência de precisão sobre seus custos compromete a qualidade das decisões tomadas. Relatórios periódicos proporcionarão análises temporais, avaliações e subsídios para tomada de decisão e planos futuros.

## 1. INTRODUÇÃO

A gestão financeira (*cash flow* e planejamento orçamentário) constitui em um dos pontos fundamentais no processo de gestão de qualquer organização, tendo como objetivos um foco nos lucros. Desta forma, é importante o conhecimento e a relevância da contabilidade de custos sob o aspecto de um processo que visa à otimização dos limitados recursos disponíveis para o processo produtivo.

A gestão de empresas agrícolas é focalizada normalmente nos fatores agrícola e agroindustrial, concentrando técnicas de produção e conceitos operacionais das atividades específicas desenvolvidas.

Neste contexto, podemos perceber que a contabilidade custo rural é um instrumento administrativo pouco utilizado por nossos produtores rurais. Esta técnica gerencial é vista como complexa em sua exceção e que apresenta um baixo retorno prático. Também podemos constatar que, em quase sua totalidade, a aplicação da contabilidade de custos em empresas rurais é quase sempre conhecida por suas finalidades fiscais, não possuindo grande interesse por uma aplicação gerencial.

Um gestor eficaz e participativo deve conhecer bem os processos operacionais agrícolas e industriais. Para qualquer atividade econômica rentável ela deverá possuir um estilo de gestão compatível com suas características organizacionais para que esta estrutura possa garantir padrões de competitividade dentro da indústria na qual

ela atua. A eficiência de uma gestão em qualquer negócio depende, dentre vários fatores, de um suporte capaz de prover informações relevantes para as diversas decisões gerenciais, atualizando o uso sistemático os diversos usuários destas informações. Este processo se dá através de um sistema gerador do perfil real da situação econômica financeira da empresa.

Considerando estas características necessárias para a obtenção de padrões de competitividade orientados por um sistema de informações, as empresas agrícolas. Apresentam uma de suas mais visíveis debilidades. Facilmente podemos constatar que a administração agrícola no Brasil ainda se desenvolve dentro de critérios tradicionais, apresentando um baixo padrão de desempenho operacional e econômico, principalmente em função das informações sendo geradas em tempo real devido à uma crescente integração econômica internacional e sua exposição aos concorrentes internacionais.

Neste contexto as limitações encontradas em relação à 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 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 agrícola e industrial, principalmente sobre os gastos gerais, que devem ser rateados pelos diversos produtos de tal maneira que possa garantir o equilíbrio financeiro das contas da empresa sem comprometer seus preços no mercado.

## 2. A CONTABILIDADE DE CUSTOS

A literatura especializada sobre a contabilidade de custos pode nos fornecer vários conceitos. Estes conceitos são apresentados de diversas maneiras, condensados com algumas diferenciações, que são condicionadas segundo a natureza, o enfoque e as características destacadas em evidência nos estudos que as contêm.

Porém, mesmo dentro desta grande variedade de parâmetros, qualquer que seja o conceito de contabilidade de custos utilizado, ele identificará a natureza do registro do fato contábil ocorrido, a acumulação e organização dos custos relativos às diversas atividades operacionais e sub-atividades do negócio e auxilia a administração no processo de tomada de decisão, de avaliação das atividades realizadas, do controle operacional e de planejamento das atividades futuras do negócio.

Um sistema de contabilidade de custos é construído e implantado para atingir finalidades específicas dentro de um modelo gerencial e de uma estrutura organizacional, que podem estar relacionadas com o fornecimento de dados de custos para a avaliação dos lucros, determinação da rentabilidade e análise patrimonial, 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 Ludícibus (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 sejam aplicados para que elas possam ser utilizadas em tais decisões.

Matz, Frank e Curry (1974) colocam a contabilidade de custos como parte integrante do processo de gestão que influencia diretamente a competitividade das empresas, provendo registros dos custos dos produtos e dados para estudos de custos especiais para os diversos usuários da empresa. Estas informações envolvem dados sobre alternativas de procedimento com relação aos produtos, operações e funções, assistindo dessa forma a gestão em suas decisões referente 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 utilizar 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 de produção. Podemos visualizar que a contabilidade de custos tem a função de suprir a administração de uma empresa com dados que representem o montante de recursos utilizados para executar as várias fases de seu processo operacional.

Seu papel adquire maior importância quando inserimos esta organização dentro do contexto complexo e dinâmico do mercado de nossos dias, que exige maior competitividade em seu mercado de atuação.

### **3. CUSTOS: UMA CLASSIFICAÇÃO GERENCIAL**

Existem várias formas de classificação de custos. Estas formas apresentam inúmeras diferenças em suas nomenclaturas e referenciais utilizados devido aos vários 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 agrícolas, apresentando três tipos que são:

a) 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.

b) 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:

1) 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.)

2) 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).

3) 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.

#### **4. ASPECTOS ORGANIZACIONAIS DA GESTÃO FINANCEIRA**

A magnitude de uma organização é um fator preponderante dentro de qualquer parâmetro comparativo entre diversas organizações, principalmente em relação à gestão financeira. Hall (1984) reconhece a importância do fator tamanho dentro da análise das organizações afirmando que esta parece ser uma variável simples (...) entretanto é muito mais complexa. Hall identifica em diversos trabalhos elementos relacionados ao tamanho das organizações. Kimberley destaca quatro componentes organizacionais ligados ao tamanho, que são: a capacidade física das organizações, o pessoal disponível na organização, os insumos e produtos organizacionais e, finalmente, os recursos disponíveis.

A estrutura financeira de uma organização influencia sua capacidade física, seus recursos humanos, seus insumos e seus produtos. Blecke (1978), reconhece a influência desses fatores no processo decisório, que ele baseia-se nos vários relatórios, estudos e nas sugestões de contadores, controladores, analistas e especialistas.

As abordagens tradicionais de gestão financeira enfocam basicamente as técnicas de análise e os fatores restritivos do processo decisório, não considerando a importância das pessoas envolvidas nesse processo. Nesse contexto, Koontz e O'donnell (1969) destacam a importância do indivíduo dentro do processo de tomada de decisões afirmando que "a habilidade para desenvolver alternativas é, muitas vezes, tão importantes quanto a escolha acertada entre alternativas".

Uma abordagem tradicional de gestão financeira tem como objetivo a identificação da oportunidade mais rentável dentre as diversas opções disponíveis, buscando aperfeiçoar a alocação dos recursos financeiros. Essa abordagem trata as organizações de maneira igual, não observando aspectos organizacionais importantes, tais como seu tamanho e sua estrutura.

Breadley e Myers (1992), reconhecendo a necessidade de considerar essas diferenças para analisar a gestão financeira das organizações apontam que, excetuando as pequenas empresas, nenhuma pessoa é, isoladamente,

responsável pelas decisões.

Eles também afirmam que numa pequena empresa o diretor financeiro é provavelmente o único executivo, e que em empresas maiores existe um número maior de profissionais envolvidos.

Outro aspecto importante consiste na obtenção e utilização de informações dentro da organização. Gil (1992), adotando um enfoque voltado para os aspectos humanos, afirma que um sistema de informações consiste em pelo menos uma pessoa, com certas características psicológicas, que enfrenta um problema dentro de um contexto organizacional para o qual necessita de dados.

Devemos reconhecer, portanto, que a gestão financeira vai além das técnicas existentes, sofrendo influências significativas das organizações e de seus elementos.

## 5. 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 agroindustrial, 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.

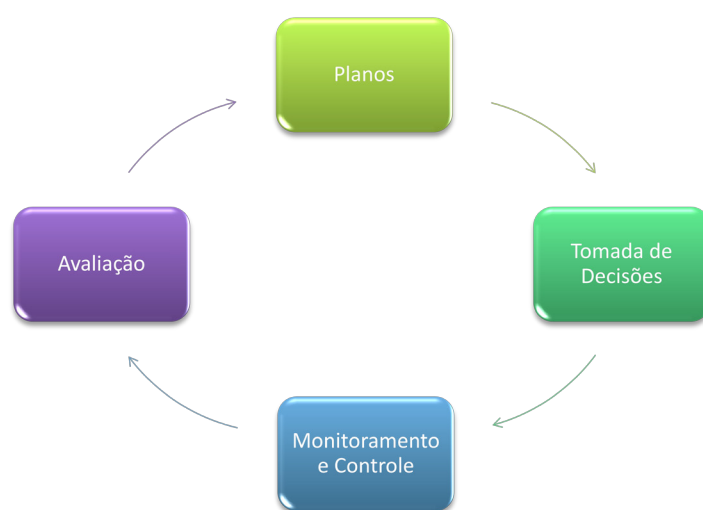
Hoffmann (1984) aponta que a aplicabilidade das informações sobre o custo pode referir-se à fixação

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.



## Visão integrada de gestão

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 operacionais.

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.

## 7. PERSPECTIVAS DA GESTÃO DE CUSTOS PARA O AGRONEGÓCIO

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 falta de treinamento aos apontadores dos registros operacionais.

Estas objeções não podem mais subsistir, pois, no estado atual de nossa cultura contábil é inadmissível esta questão, principalmente em função de novas tecnologias para coleta automática de dados.

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 possam 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 à empresa mais necessária 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 são fundamentais 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.

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.

## 8. 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 irá 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 para a obtenção de lucros ou prejuízos.