

DESENVOLVIMENTO DE UM MODELO DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA APLICAÇÃO NA ATIVIDADE CAFEIEIRA NO MUNICÍPIO DE GOVERNADOR LINDENBERG/ES

Crislaine Ferreira de Souza¹
Luiz Fernando Dalmonech²

Resumo:

A contabilidade de custos é uma ciência essencial para o desenvolvimento das organizações, não sendo diferente para propriedades rurais. Especificamente, nas pequenas propriedades rurais se tem muita necessidade de exercício contábil, pois são administradas pelos próprios donos que tomam decisões sobre o negócio rural sem conhecerem os custos que ele traz. Isso representa um grande risco para a atividade. Buscando enfatizar a importância da mensuração de custos nas pequenas propriedades de produção cafeeira o estudo foi realizado, com objetivo de criar um modelo de gestão de custos apropriado a essas, que despertasse no produtor a consciência de seus gastos com a atividade. Para isso, a metodologia aplicada teve como base um estudo de caso de uma propriedade localizada em Governador Lindenberg/ES. Com a elaboração do modelo, o agricultor pode compreender os custos da propriedade e iniciar a demonstração do resultado do exercício referente safra 2018/2019, de forma a decidir de forma mais eficiente e produtiva.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos; Pequena Propriedade Rural; Atividade Cafeeira.

DEVELOPMENT OF A MODEL OF A COST SYSTEM FOR APPLICATION IN THE COFFEE ACTIVITY IN THE MUNICIPALITY OF GOVERNADOR LINDENBERG

Abstract:

Cost accounting is an essential science for the development of organizations, not being different for rural properties. Specifically, in small rural properties there is a great need for accounting exercise, since they are managed by the owners themselves who make decisions about the rural business without knowing the costs that it brings. This poses a major risk to the activity. In order to emphasize the importance of cost measurement in the small properties of coffee production, the study was carried out, aiming to create a cost management model appropriate to these, which awakened in the producer the awareness of his expenses with the activity. For this, the applied methodology was based on a case study of a property located in Governador Lindenberg / ES. With the elaboration of the model, the farmer can understand the costs of the property and start the demonstration of the result of the exercise referring to harvest 2018/2019, in order to decide more efficiently and productively.

Keywords: Cost Accounting; Small Rural Property; Coffee activity.

¹ Graduando em Administração pelo IFES, *Campus Colatina*. E-mail: crisfs1234@gmail.com

² Professor orientador do curso de Bacharelado em Administração, Instituto Federal do Espírito Santo – Campus Colatina. E-mail: luiz.dalmonech@ifes.edu.br

1 INTRODUÇÃO

O município de Governador Lindenberg/ES possui uma repartição agrária organizada basicamente por pequenas propriedades rurais, de base familiar, em que os trabalhos são realizados pela própria família ou por parcerias. Nessas propriedades, a cafeicultura é a atividade predominante que faz do município um dos maiores produtores de café conilon do Espírito Santo (PROATER, 2011; INCAPER, 2018).

Para ser considerada como uma pequena propriedade rural existem características específicas que envolvem o tamanho da propriedade, o trabalho familiar, a ajuda de terceiros e a participação das atividades em sua renda bruta.

O Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços do Espírito Santo (RICMS/ES), por meio do Decreto nº 1.090 (2002), em seu Art. 508, refere o negócio dos pequenos proprietários rurais como atividade de agroindústria artesanal rural. Neste sentido, a agroindústria artesanal rural deve atender alguns requisitos para ser vista como tal, como ser instalada em propriedade rural não superior a cinquenta hectares; utilizar mão de obra familiar e intransferível; e comercializar produtos alimentícios de origem vegetal ou animal em parcelas individualizadas ou coletivas contanto que a matéria prima empregada seja acima de sessenta por cento originárias da propriedade (ESPÍRITO SANTO, 2002).

O proprietário é reconhecido como empresário rural ao cumprir atividade econômica organizada para produção de bens com objetivo de maximizar o lucro. Além de ser o produtor, ele também desempenha a função de administrar a propriedade. Para a gestão da produção da propriedade, a contabilidade rural é uma ferramenta fundamental de apoio às tomadas de decisões, sendo parte desse processo a contabilidade de custos da empresa rural (MARION, 2012; CREPALDI, 2006).

Para a questão de custos tem-se o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, especificamente o CPC 27 em que está determinado que para os ativos biológicos associados com a atividade agrícola que sejam plantas portadoras, neste estudo, são as lavouras de café, aplica-se método de custo indicado neste CPC. Para o café, produto agrícola, aplica-se o CPC 29.

A metodologia adotada para Contabilidade de Custo é o custeio por absorção. Esse critério é considerado básico para Auditoria Externa e obrigatório para apuração de resultados e balanço. (MARTINS, 2003).

Crepaldi (2006) afirma que os custos de produção oferecem ao empresário rural indicação das linhas de produção a serem seguidas de forma a utilizar melhor seus recursos e apurar maiores resultados. A gestão de custos é um aspecto administrativo necessário em empresas rurais de produção cafeeira, já que o setor possui algumas características que dificultam a apuração de custos.

Pequenos proprietários rurais que investem em uma lavoura de café, na maioria das vezes tomam decisões sobre essa sem base contábil e financeira. A ausência desse suporte pode provocar danos inesperados na aplicação.

O produtor rural cultiva sua propriedade objetivando a maximização de lucros, relacionando-a a empresa rural, explorando com eficácia o uso da terra, criação de animais e manipulação de alguns produtos agrícolas (MARION, 2000).

Desta forma, este trabalho teve como objetivo desenvolver um modelo de um sistema de custos para aplicação na atividade cafeeira em uma propriedade rural no município de Governador Lindenberg/ES.

A metodologia empregada foi uma pesquisa descritiva quanto aos objetivos, de levantamento (survey) quanto aos procedimentos e quantitativa quanto aos dados apoiada de estudo de caso.

Este trabalho apresenta um tópico sobre sistema de custo, com foco em sistema de custo por absorção. E em outro tópico retrata a atividade cafeeira e como sua ramificação a contabilidade de custos na produção.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 SISTEMA DE CUSTO

De acordo com Vanderbeck e Nagy (2001), a contabilidade de custos propicia dados minuciosos dos custos à gestão como forma de controle de operações e planejamento, permitindo a aplicação de recursos na propriedade de forma mais satisfatória.

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 medição dos lucros, determinação da rentabilidade e avaliação do patrimônio, identificar métodos e procedimentos para o controle das operações e atividades executadas, de modo a prover informações sobre custos para a tomada de decisões e de planejamento através de processos analíticos (CALLADO; CALLADO, 1999, p. 469).

A contabilidade pode ser analisada totalmente (aplicada a todas as organizações) ou especificamente, para examinar melhor a atividade de um setor.

Aplicada a uma área específica, é nomeada em concordância com a atividade desse campo. Logo, a contabilidade empregada em empresas rurais é a Contabilidade Rural, que controla o patrimônio das entidades fornecendo algumas informações essenciais como, quanto à rentabilidade econômica da exploração agrícola.

Uma maneira de constatar um problema que esteja prejudicando essa rentabilidade econômica é pela análise de custo. Crepaldi (2006, p. 97) afirma que “[...] o custo de produção permite diagnosticar problemas por meio da análise de sua composição, bem como concluir sobre a situação do rendimento da exploração”.

Para haver esse procedimento da contabilidade rural primeiramente é preciso distinguir os custos e as despesas.

Custo [...] são todos os dados identificados direta ou indiretamente com a cultura (ou produto), como sementes, adubos, mão de obra (direta ou indiretamente), combustível, depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na cultura, serviços agrônomos e topográficos etc. Como despesa [...] entendem-se todos os gastos não identificáveis com a cultura [...]. São as despesas de venda (propaganda, comissão de vendedores...), despesas administrativas (honorário dos diretores, pessoal de escritório...) e despesas financeiras (juros, taxas bancárias...) (MARION, 2000, p. 36).

Para Marion (2000), sistema de custos rural, é um composto de métodos administrativos de controle sistemático e contínuo da real retribuição da produção adquirida com serviços rurais, com objetivos de amparar a administração e controlar o setor de produção, possibilitar o adequado reconhecimento dos estoques para contar os resultados obtidos em cada cultivo ou criação e ofertar exibição dos resultados e auxiliar o planejamento rural.

Um sistema de custo é responsável de propiciar ao agricultor dados benéficos e oportunos para a sua administração. No Brasil, o custeio por absorção é o método que prevalece e o que varia é o grau de absorção (CREPALDI, 2006).

2.1.1 Método de custeio

Existem regras que normatizam uma série de técnicas, conceitos e procedimentos a serem seguidos pela Contabilidade Financeira, dentre essas a utilização dos métodos de custeio. Essas normas são determinadas pela legislação principalmente por meio da Lei 6.404 – Lei das Sociedades Anônimas (BRASIL, 1976) e na lei que regulamenta o Imposto de Renda por meio do Decreto nº 3.000 – Regulamento do Imposto de Renda (BRASIL, 1999). De acordo com essas leis, para base de cálculo do Imposto de Renda e da contribuição social, a apuração de custo somente pode ser levantada através do método de custeio por absorção em razão de seguir os princípios contábeis, diretrizes tributárias e legais e a regulamentação complementar (SCHULTZ *et al.*, 2008).

O uso do método de custeio por absorção é visto como básico para a auditoria externa, sendo obrigatório para fins de avaliação de estoque para apuração de resultados e para o balanço. Ele é o único método legal e formalmente aceito para fiscalização no Brasil, por ser derivado da aplicação dos princípios contábeis (MARTINS, 2003).

Segundo Martins (2003, p. 24), custeio por absorção “[...] consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

Abbas e col. (2012) apontam como vantagens desse método os fatos de agregar todos os custos, tanto os diretos quanto os indiretos e levar a fixação de preços mais reais ao conhecer os custos unitários dos produtos, assim quanto aos índices de liquidez.

No CPC 27, item 6, traz a definição de custo: “Custo é o montante de caixa ou equivalente de caixa pago ou o valor justo de qualquer outro recurso dado para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção [...]”.

No método de custeio por absorção todos os custos de produção são apropriados aos produtos elaborados, de forma direta ou indireta. Os custos fixos de produção são rateados entre os produtos e os custos variáveis são alocados proporcionalmente a estes (SCHWERT, 2013).

Os custos diretos podem ser diretamente apropriados aos produtos agrícolas, sem rateio, bastando existir uma medida de consumo (quilos, horas de mão-de-obra ou de máquina, quantidade de força consumida, etc.), variando proporcionalmente à quantidade produzida. Alguns exemplos são os insumos, mão-de-obra, material de embalagem, depreciação do equipamento agrícola (quando

utilizado produção de apenas um tipo de produto) e energia elétrica das máquinas agrícolas (CREPALDI, 2006).

Os custos indiretos são os que necessitam de algum critério de rateio ou estimativas para ser apropriado ao produto. São exemplos: depreciação de equipamentos agrícolas (utilizado para produzir mais de um produto agrícola), salário dos chefes de supervisão de equipes de produção, aluguel de pastos, energia elétrica sem estar associada ao produto, impostos e taxas, manutenção e conservação dos equipamentos (CREPALDI, 2006).

Viceconti e Neves (2013) relaciona custeio variável e por absorção, retratando o custo variável como custo direto, pelo fato de considerar como custo de produção por período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, por existirem mesmo que não haja produção, são considerados despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período.

Para Crepaldi (2006), custos fixos são aqueles que não variam ao volume produzido em uma determinada faixa da produção, como aluguel e impostos, mas que podem variar no decorrer do tempo ou devido a grandes oscilações de volume da produção. Já os custos variáveis, alteram de acordo com o volume produzido, portanto, caso não haja produção também não haverão esses custos, da mesma forma que aumentam em proporção a produção agrícola, como insumos, embalagens, depreciação, gastos com horas extras, etc.

Independente do método de custeio, variável ou por absorção, a gestão de custos é um dos aspectos administrativos de maior necessidade nas empresas. Nas pequenas propriedades rurais não é diferente. O setor rural possui algumas características que dificultam a apuração de custos de suas atividades, como na produção cafeeira.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS NA PRODUÇÃO CAFEEIRA

Para uma eficiente contabilidade de custos da produção é necessário que o produtor se identifique e se compreenda como empresa rural, para devidas demonstrações contábeis a partir do detalhamento dos gastos.

Soares (2012) afirma que para detalhar os gastos é preciso muito controle pelo produtor, já que a produção de café apresenta alguns peculiares:

- Análise do solo: aponta os nutrientes que o solo contém, a fim de compor os que são ausentes para o cultivo e precaver problemas quanto à nutrição;

- Poda: retirada dos galhos antigos e com pouca produção;
- Adubação: distribuição do adubo químico nas plantas com quantidade definida por meio da análise química do solo;
- Desbrota: arrancar os brotos para uma maior produção na próxima colheita;
- Capina química: aplicar herbicida no solo para acabar com o mato (ervas daninhas) da lavoura;
- Pulverização: aplicar inseticidas e fungicidas na folha do café com o intuito de evitar ou eliminar doenças na plantação;
- Irrigação: gastos ao regar a planta;
- Colheita: retirar os grãos e ensacá-los;
- Secagem: tratamento que se dá aos grãos para reduzir a umidade a nível de estoque;
- Pilagem: retirada da casca;
- Energia: utilizada em boa parte todo o processo produtivo;
- Depreciação: custo ou despesa da vida útil dos ativos imobilizados da lavoura. O CPC 27, item 6, informa que: “valor depreciável é o custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual” e a “depreciação é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil.”
- Transporte: transporte de sacas de café para o armazém;
- Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR): apuração anual;
- Certificado de Cadastro de Imóvel Rural (CCIR): prova do cadastro do imóvel rural;
- Outros gastos não descritos, como consumo de água por exemplo.

A Lei 6.404 (BRASIL, 1976) informa que para aferir os custos de uma empresa considera-se o exercício social dessa terminado após o ano fiscal, período de tempo de 12 meses destinado a contabilizar as entradas e saídas, com a data prevista no estatuto, podendo iniciar em qualquer mês do ano. A lei ainda prevê no artigo 179, parágrafo único, que: “na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo”.

Sendo assim, Marion (2012) apresenta o ano fiscal utilizado para fins contábeis nas empresas rurais, o ano agrícola. Pela produção ser sazonal, concentra-se em determinado período, alguns dias ou meses do ano, ficando estabelecido, então, como o período em que se planta, colhe e normalmente se comercializa a safra agrícola considerando como o término da colheita. Algumas empresas podem armazenar o produto para obter um melhor preço em outra época, como ocorre com o café.

O cafeeiro é um ativo biológico, um ser vivo, que após transformação biológica origina o produto agrícola café. Ele será extraído da planta e vai se tornar outro produto após o processamento, podendo ser o café em grão, moído, torrado (CPC 29).

Pelo fato do café ser produzido por mais de um período tendo a possibilidade de ser vendido como produto agrícola, o cafeeiro é visto pela contabilidade como uma planta portadora contabilizada no ativo imobilizado e sendo mensurado pelo seu custo até que esteja formada, ou seja, após a primeira florada em que começa a gerar frutos (CPC 27).

O fruto gerado será mensurado pelo valor justo, que é o preço de venda do mercado, e a planta começa a sofrer depreciação, sendo lançada como ativo circulante e após a colheita como estoque de produto agrícola (CPC 29).

A partir do momento que o produto agrícola for colhido, reconhecido dentro do estoque, passa a seguir o CPC de estoque comum, CPC 16.

Assim, o custo do produto café é:

Valor Justo

(-) Despesas de venda

(-) Lucro Desejado (margem de lucro)

(=) Valor do Produto agrícola.

O Conselho Nacional do Café (2014) disponibilizou a estimativa do custo de produção em Pinheiros/ES no ano agrícola 2014/2015. Os custos foram discriminados em despesa de custeio da lavoura, despesas pós-colheita, despesas financeiras, depreciações, custos fixos e renda de fatores, conforme tabela 1 elaborada pelos órgãos CONAB/DIPAI/SUINF/GECUP:

Tabela 1 – Custo de produção de café Conilon estimado em Pinheiros/ES na safra 2014/2015.

CUSTO DE PRODUÇÃO ESTIMADO			
CAFÉ CONILON			
ETAPA: PRODUÇÃO			
SAFRA 2014/2015			
LOCAL: PINHEIROS – ES			
Produtividade Média:		3.600 kg/ha	60sc/há
DISCRIMINAÇÃO	A PREÇOS DE:		PARTICI-
	R\$/há	R\$/60 kg	PAÇÃO
			(%)
I - DESPESAS DE CUSTEIO DA LAVOURA			

1 - Operação com avião	-	-	0,0%
2 - Operação com máquinas próprias	-	-	0,0%
3 - Aluguel de máquinas/serviços	270,00	4,51	2,1%
4 - Operação com animais próprios	-	-	0,0%
5 - Operação com animais alugados	-	-	0,0%
6 - Mão-de-obra	3.848,33	64,14	29,4%
7 - Administrador rural	159,28	2,64	1,2%
8 - Sementes/Mudas	-	-	0,0%
9 - Fertilizantes	2.414,00	40,23	18,4%
10 - Agrotóxicos	381,30	6,36	2,9%
11 - Despesas administrativas	168,21	2,80	1,3%
12 - Outros itens	3.097,40	51,62	23,7%
Total das despesas de custeio da lavoura (a)	10.338,52	172,30	78,9%
II - DESPESAS PÓS-COLHEITA			
1 - Seguro agrícola	-	-	0,0%
2 - Assistência técnica	-	-	0,0%
3 - Transporte externo	-	-	0,0%
4 - Armazenagem	18,05	0,30	0,1%
5 - CESSR	346,38	5,77	2,6%
6 - Impostos	10,00	0,17	0,1%
7 - Taxas	-	-	0,0%
8 - Outros	-	-	0,0%
Total das Despesas Pós-Colheita (B)	374,43	6,24	2,9%
III - DESPESAS FINANCEIRAS			
1 - Juros	859,26	14,33	6,6%
Total das Despesas Financeiras (C)	859,26	14,33	6,6%
CUSTO VARIÁVEL (A+B+C = D)	11.572,21	192,87	88,4%
IV - DEPRECIACÕES			
1 - Depreciação de benfeitorias/instalações	6,01	0,10	0,0%
2 - Depreciação de implementos	-	-	0,0%
3 - Depreciação de máquinas	334,95	5,58	2,6%
4 - Depreciação de animais	-	-	0,0%
5 - Exaustão do cultivo	484,81	8,08	3,7%
Total de Depreciações (E)	825,77	13,76	6,3%
V - OUTROS CUSTOS FIXOS			
1 - Manutenção periódica de máquinas/implementos	0,08	-	0,0%
2 - Encargos sociais	72,62	1,21	0,6%
3 - Seguro do capital fixo	17,80	0,30	0,1%
Total de Outros Custos Fixos (F)	90,50	1,51	0,7%
Custo Fixo (E+F = G)	916,27	5,27	7,0%
CUSTO OPERACIONAL (D+G = H)	12.488,48	08,14	95,4%
VI - RENDA DE FATORES			
1 - Remuneração esperada sobre capital fixo	142,37	2,37	1,1%
2 - Remuneração esperada pelo cafezal	14,54	0,24	0,1%
3 - Terra	450,00	7,50	3,4%
Total de Renda de Fatores (I)	606,91	10,11	4,6%
CUSTO TOTAL (H+I = J)	13.095,39	218,25	100,0%

Elaboração: CONAB/DIPAI/SUINF/GECUP

Fonte: Conselho Nacional do Café (2014)

Segundo Oliveira Neto e col. (2000), o desenvolvimento de um cafezal é um empreendimento de longo prazo com a primeira colheita havendo somente no terceiro ano de vida útil que vai até trinta anos, dependendo do sistema de produção. O momento crítico desse projeto agrícola é quando se opta inseri-lo, pois, a partir daí não tem como projetar um controle de custos, já que não se tem previsão sobre eles até o término da produção.

2.2. ATIVIDADE CAFEEIRA

A lavoura de café (cafezal) é definida como uma planta portadora, ou seja, uma planta viva utilizada na produção que concede produtos agrícolas (café), lavrada para dar frutos por mais de um período e tem uma possibilidade de ser vendida como produto agrícola (CPC 27; 29).

Atividade agrícola é o gerenciamento da conversão biológica e da colheita de ativos biológicos para comercialização ou mudança em produtos agrícolas pela entidade. O café é um ativo biológico consumível passível de ser colhido como produto agrícola. Após o processamento seu resultado como produto é o café limpo em grão, moído ou torrado (CPC 29).

O café foi um dos primeiros empreendimentos agrícolas no Brasil proporcionando grande desenvolvimento industrial, competitivo, logístico e administrativo. A produção do fruto ainda tem elevada importância socioeconômica no país, com produção significativa em alguns estados, como no Espírito Santo.

De acordo com o Censo Agropecuário do IBGE, o Espírito Santo é o maior produtor de café *canephora*, comumente identificado pelos nomes Conilon e Robusto. O número de estabelecimentos produtores dessa variedade de café é de 35.345, representando 40,5% da produção brasileira (IBGE, 2017).

Nesse sentido, a atividade de produção cafeeira é retratada no Plano de Desenvolvimento do Espírito Santo (2013, p. 41):

O café continua sendo significativo para o agronegócio capixaba, constituindo fonte de renda para 63,3% das propriedades. Os produtores estão mais cautelosos, evitando superprodução, e mais atentos à qualidade e à produtividade. A área destinada ao café se mantém constante no Espírito Santo, enquanto sua produção vem crescendo sistematicamente, resultante dos aumentos na produtividade.

Esse mesmo plano de desenvolvimento traz características estruturais do ciclo cafeeiro com desempenho entre os municípios do Espírito Santo, sendo Governador Lindenberg um desses, em que a principal atividade econômica é a produção de café.

O Programa de Assistência Técnica e Extensão Rural - PROATER (2011) de Governador Lindenberg apresenta informações acerca da atividade cafeeira no município, bem como sua importância na renda da população. O município possui cerca de 12.000 hectares de café conilon, onde são colhidas em média 300.000 sacas de café ao ano.

Como pontos fracos entre os agricultores o programa cita a comercialização, que por serem proprietários familiares produzem uma quantidade baixa e que não alcança médios mercados consumidores; a mão de obra utilizada na colheita é de baixa qualificação e a coleta dos frutos ainda verdes seguida pela secagem em alta temperatura prejudica a qualidade do produto final; a venda da produção antecipadamente atrai preços injustos que dificulta os proprietários nas entressafas (PROATER, 2011).

A dinâmica das empresas rurais produtoras de café se relaciona aos outros setores econômicos do país quanto ao gerenciamento e ao conhecimento do ambiente inserido. O empresário cafeeiro precisa ter noção as suas despesas, para adaptá-las a realidade e administrar bem sua propriedade, ser eficiente e conseguir alcançar os objetivos pretendidos. Por isso, a fim de melhor controle gerencial, são estudados os custos de produção (REIS e col., 2001).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa visa apresentar um modelo de gestão de custos aplicável às pequenas propriedades com lavouras de café de Governador Lindenberg. Para tal, o modelo foi elaborado a partir de informações de uma pequena propriedade do município e aplicado nessa para comprovar sua eficiência.

Quanto a sua natureza, o estudo se configura pesquisa aplicada, pois objetiva gerar conhecimento a ser aplicado na prática para solucionar problemas de gestão de custo (PRODANOV e DE FREITAS, 2013).

Quanto a seu objetivo, a pesquisa é predominantemente descritiva ao registrar e descrever os fatos observados sem interferir neles, traçando as características de determinado grupo. Como

característica significativa, envolve o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados (GIL, 2002; PRODANOV; DE FREITAS, 2013).

Ao começar uma pesquisa é necessário ter um conhecimento literário acerca do tema e objetivo de estudo, a fim de compreendê-lo. Quanto aos procedimentos o artigo também é resultante de pesquisa bibliográfica que, segundo Lakatos e Marconi (2003, p. 183), “abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo [...]. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto”.

O tipo de pesquisa quanto aos dados é classificado predominantemente qualitativo ao ter uma relação psicossocial entre o mundo real e o sujeito, sem requerer métodos ou técnicas de cálculos. O próprio ambiente de pesquisa é a fonte de dados para coleta e o pesquisador é a peça chave para o recolhimento e análise desses (PRODANOV E DE FREITAS, 2013).

A coleta de dados foi obtida com entrevista semiestruturada ao proprietário do sítio, caracterizando os procedimentos em pesquisa de levantamento. “A entrevista é um encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional” (LAKATOS; MARCONI, 2003, p. 195). A entrevista, demonstrada no tópico Anexo I do artigo, está organizada por meio de perguntas abertas a fim de que o proprietário tenha liberdade para suas respostas e possíveis dúvidas. Ela foi baseada no modelo de entrevista de Soares (2012), que buscava o resultado econômico-financeiro da lavoura de café do sítio São Pedro, localizado no município de Colatina-ES na safra 2011-2012.

3.1. IDENTIFICAÇÃO DA PROPRIEDADE

O estudo foi realizado em uma pequena propriedade rural do município de Governador Lindenberg/ES objetivando elaborar um modelo de gestão de custos que facilitasse o controle do agricultor.

A propriedade possui a medida de 4 hectare x 4 hectare e tem a cafeicultura como principal fonte de renda do proprietário, ocupando cerca de 80% dessa. O agricultor utiliza como estratégia o plantio de lavouras com diversas idades a fim de manter uma produção anual equilibrada, pois essas sofrem depreciação. Dessa forma ele consegue manter uma média de 200 sacas por colheita.

Uma lavoura começa a produzir normalmente a partir do segundo ano, mas determinar sua exaustão é mais complexo. O proprietário estudado é quem estabelece o momento de renovar a lavoura. Marion (2000) traz que o que um agricultor possui o conhecimento de saber a vida útil do cafezal, já que além da idade, também varia em virtude do tipo de solo, clima, qualidade, tipo e a forma em que se dá manutenção no cafeeiro.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1. CULTIVO E PRODUÇÃO

O trabalho realizado na produção é familiar, com o proprietário prestando o serviço em todas as etapas do cultivo. Ele acrescenta mão de obra nos plantios e colheita, com pagamentos por diária e por saco colhido, respectivamente, e quando percebe necessidade.

Em boa parte o cultivo é manual, exceto no preparo do solo, que paga uma máquina por uso em horas, e na irrigação, em que possui equipamentos próprios em todo cafezal.

A colheita é o momento de maior movimentação na empresa rural. A produção é secada em secadores maquinizados, e se o clima tiver com boas condições em pedras/terreiros. A armazenagem funciona no próprio secador que foi pilado o café e o pagamento de 5kg a cada saca inclui esse serviço. Dos equipamentos utilizados na colheita (saco, luvas e peneiras) somente dá para reutilizar as peneiras por cerca de três colheitas.

4.2. CUSTOS DA LAVOURA

O proprietário afirma que não possui uma gestão de custos da lavoura, logo não sabe o lucro obtido, quais seus resultados, a receita e tipos de despesas. Ele toma decisões sem o conhecimento contábil básico e isso representa um risco para a empresa rural.

O agricultor também retira parte do retorno para uso próprio, como uma espécie de salário (pró-labore). Porém, não existe um controle da quantidade. Os retornos positivos são utilizados para próprios investimentos na lavoura. O capital de bancos é solicitado somente quando não possui recursos suficientes para investimentos no negócio. Mas, a regra é a utilização de recursos próprios, utilizando recursos de terceiros na menor proporção possível, se e quando necessários.

A fim de auxiliar no controle dos seus custos, a tabela 2 foi elaborada fundamentada nas características da pequena propriedade rural, pelo método de custeio por absorção, relacionando os custos diretos e indiretos. No caso de propriedades que cultivam somente um produto não existem custos indiretos.

A forma de controle por meio de tabela foi dividida nas três principais etapas de produção do café: despesa da lavoura, despesa da colheita (produto) e despesas pós-colheita. O objetivo da divisão foi se adaptar a cultura de pequenas propriedades rurais e facilitar o entendimento do produtor para o preenchimento.

4.3 USO DO MODELO ELABORADO

Os dados da propriedade referentes ao exercício social de 2018/2019 foram inseridos na tabela 2 para verificar se está conveniente e adequada para a realidade de pequena propriedade. A tabela não está com todos os campos preenchidos, já que o ano agrícola corresponde de uma safra a outra, então foram quatro meses de exercício até o momento.

O campo “despesas da lavoura” começou a ser preenchido. A partir da florada do café é que seus custos passarão a ser alocados ao produto, mudando a etapa de despesa para “despesa do produto”. (VICECONTI e NEVES, 2013),

O modelo elaborado foi feito a partir do método custeio por absorção alocando os custos diretos e indiretos. O total de custos inseridos resultou em R\$13.634,52, em que R\$5.820,00 representam custos diretos, R\$2.779,52 os custos indiretos e R\$5.010,00 despesas operacionais.

Alguns custos fixos ou de depreciação já foram inseridos. São custos que não alterarão no decorrer do ano agrícola ou indiretamente estão inseridos em cada mês devendo o agricultor contabilizá-los. Com os dados alocados observou-se que o modelo seguiu o objetivo de ser aplicável a pequenas propriedades rurais de produção cafeeira.

4.4. DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (DRE)

Na tabela 3 foi elaborado um modelo de DRE para o agricultor seguir a fim de encontrar o resultado líquido que sua atividade trouxe no final do exercício social.

Para sua elaboração, foram considerados os dados e a divisão do modelo elaborado. Assim como a tabela 2, ainda irão ser adicionados os outros custos e despesas até o final do exercício.

Na DRE é necessário apontar a receita bruta obtida com a venda da produção. Para essa, foi considerada a média anual de produção do agricultor, 200 sacas, com o valor atual de venda, cerca de R\$310,00.

Os custos e despesas mensurados na DRE foram calculados mais especificamente na tabela 2. A DRE buscou complementar a apuração desses com objetivo de o agricultor perceber o lucro que obteve após contabilização.

Tabela 2 – Controle de custos baseado no método de Custeio por Absorção.

DISCRIMINAÇÃO	MÊS 1	MÊS 2	MÊS 3	MÊS 3	MÊS 5	MÊS 6	MÊS 7	MÊS 8	MÊS 9	MÊS 10	MÊS 11	MÊS 12
CUSTOS DA LAVOURA												
CUSTOS DIRETOS (A)	R\$ -											
Insumos												
Sementes/mudas												
Adubo e fertilizantes												
Herbicidas (Capina química)												
Ureia												
Inseticida												
Fungicida												
Mão de obra												
Operações												
Externa												
Máquinas												
Manutenção												
Benfeitorias/instalações												
Outros												
CUSTOS INDIRETOS (B)	R\$ -											
Energia												
Energia elétrica												
Depreciação												
Bomba de irrigação												
Estrutura de irrigação												
Lavoura												
Assistência Técnica												
Análise de solo												
Agrônomo												
Outros												
TOTAL DE CUSTEIO DA LAVOURA (A+B=C)	R\$ -											
CUSTOS DO PRODUTO												
CUSTOS DIRETOS (D)	R\$ 3.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.850,00	R\$ -								
Insumos	R\$ 3.000,00											
Adubo e fertilizantes												
Herbicidas (Capina química)		R\$ 1.000,00										
Ureia			R\$ 1.200,00									
Inseticida				R\$ 650,00								
Fungicida												
Máquinas												
Operações												
Outros												
CUSTOS INDIRETOS (E)	R\$ 368,26	R\$ 335,71	R\$ 320,91	R\$ 194,96								
Energia	R\$ 133,30	R\$ 140,75	R\$ 125,95									
Energia elétrica												
Depreciação	R\$ 62,50											
Bomba de irrigação												
Estrutura de irrigação												
Lavoura												
Assistência Técnica	R\$ 44,96											
Análise de solo												
Agrônomo												
Outros												
COLHEITA												
CUSTOS DIRETOS (F)	R\$ -											
Equipamentos												
Luvas												
Sacos												
Mão de obra												
Externa												
Secador												
Secagem e pilagem												
Outros												
CUSTOS INDIRETOS (G)	R\$ -											
Depreciação												
Peneira												
Outros												
TOTAL DE CUSTEIO DO PRODUTO (D+E+F+G=H)	R\$ 3.368,26	R\$ 1.335,71	R\$ 2.170,91	R\$ 194,96								
DESPESAS PÓS-COLHEITA												
ESPESAS TRIBUTÁRIAS (I)	R\$ 10,00	R\$ -										
Impostos e taxas	R\$ 5,00											
CCIR												
ITR												
Outros	R\$ 5,00											
DESPESAS ADMINISTRATIVAS (J)	R\$ 1.000,00	R\$ -										
Proprietário	R\$ 1.000,00											
Retirada mensal/ salário												
Outros												
DESPESAS FINANCEIRAS (K)	R\$ -											
Financiamento	R\$ -											
Juros												
Outros												
TOTAL CUSTOS DIRETOS (A+D+F=L)	R\$ 3.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.850,00	R\$ -								
TOTAL CUSTOS INDIRETOS (B+E+G=M)	R\$ 368,26	R\$ 335,71	R\$ 320,91	R\$ 194,96								
CUSTO DO PRODUTO (L+M=N)	R\$ 3.368,26	R\$ 1.335,71	R\$ 2.170,91	R\$ 194,96								
CUSTO TOTAL (I+J+K+N=O)	R\$ 4.378,26	R\$ 2.335,71	R\$ 3.170,91	R\$ 1.194,96								

FONTE: Própria autora.

Tabela 3 – DRE safra 2018/2019.

DESCRIÇÃO	VALORES
(=) RECEITA BRUTA (Venda de café)	R\$ 62.000,00
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	R\$ 930,00
Funrual	R\$ 930,00
(=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	R\$ 61.070,00
(-) CUSTOS DAS VENDAS (CPV)	R\$ 8.629,60
Depreciação	R\$ 539,60
Custos do produto	R\$ 8.090,00
(=) RESULTADO OPERACIONAL BRUTO	R\$ 52.440,40
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	R\$ 5.0010,00
Administrativas	R\$ 5.000,00
Financeiras	R\$ -
Tributárias	R\$ 10,00
(=) RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO	R\$ 47.430,40
(=) RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	R\$ 47.430,40

Fonte: Própria autora.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral da pesquisa foi realizado, que era apresentar um modelo de gestão de custos para a pequena propriedade de Governador Lindenberg/ES visando contribuições na gestão e no resultado econômico-financeiro da propriedade.

Com essa ideia, foi possível identificar como é realizado o controle de custos da produção, em que o proprietário possui um caderno de anotações de custos somente em algumas etapas; levantar indicadores de custos de uma propriedade rural com produção cafeeira, por possuir características específicas que trazem gastos peculiares da atividade; e assim, definir um modelo de gestão contábil, que o agricultor conseguisse preencher e retirar dados que pudessem auxiliá-lo na gestão da propriedade. Posteriormente, viu-se possível ainda a elaboração de uma demonstração de resultado de exercício da atividade cafeeira referente à safra agrícola a ser produzida.

A forma de implantar o modelo de gestão contábil na propriedade seria por meio dos dados dessa, o que foi uma dificuldade encontrada. O agricultor não possuía ou não se recordava com clareza dos gastos que teve na safra 2017/2018. Sendo assim, aplicou-se o método considerando a safra 2018/2019, em que, por ser de início recente, ele recordou os custos que obteve até o momento.

Outra observação é que o modelo dá abertura para incluir valores mensalmente, mas não diariamente. Então o proprietário preferiu continuar com as anotações no caderno e passá-las então para o modelo ao finalizar o mês, como forma de facilitar seu controle, por ter reconhecido a importância e a complexidade que trará ao seu negócio.

Para criar um modelo que se adaptasse à cultura cafeeira na pequena propriedade rural de forma a melhorar seus resultados, foi considerada a realidade da propriedade quanto ao processo operacional, visto pelo agricultor como etapas. Logo, os custos foram divididos por etapas de produção.

Essa realidade agrícola, bem parecida com a dos demais pequenos proprietários rurais da região, deixa supor que o modelo pode ser extensivo às demais propriedades.

Com o acompanhamento do preenchimento do modelo pelo proprietário observou-se que: em virtude da qualidade do produto final; e por razões obscuras, o produtor já recorreu a financiamento a terceiro e, não a instituições financeiras/bancárias (linhas de crédito) para financiar a atividade, o que pode comprometer a situação socioeconômica da família (da propriedade familiar). Uma

sugestão de pesquisa futura seria investigar quais são essas razões levam o agricultor a buscar essa forma de crédito e quais riscos podem representar à sua atividade.

Percebe-se que não há uma organização conhecida pelo proprietário na comercialização da produção cafeeira; e, ainda, a necessidade de uma formação e qualificação no beneficiamento da produção, para evitar perdas na comercialização, sendo um outro ponto de estudo que pode advir por meio dessa pesquisa.

6 REFERÊNCIAS

- ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **Contexto**, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.
- BRASIL, IBGE. **Censo Agropecuário**, 2017. Disponível em: < www.ibge.gov.br >. Acesso em 22 jun. 2018.
- BRASIL. **Decreto n. 3.000**, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 21 jun. 2018.
- BRASIL. **Lei n. 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm >. Acesso em: 21 jun. 2018.
- CALLADO, Antônio André Cunha; CALLADO, Aldo Leonardo Cunha. **Custos: um desafio para a gestão no agronegócio**. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 1999.
- COMITÊ, DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 16- Estoques**. Brasília:[sn], 2009.
- COMITÊ, DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 27–Ativo Imobilizado**. Comitê de Pronunciamentos Contábeis–CPC, Brasília, DF, v. 26, 2009.
- COMITÊ, DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 29-Ativo Biológico e Produto Agrícola**. Resolução CFC, n. 1.186/09, 2009.
- CONSELHO NACIONAL DO CAFÉ. **Estatísticas – Custos de produção**. Disponível em: < <http://www.cncafe.com.br/site/interna.php?id=15> >. Acesso em: 21 jun. 2018.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade rural: uma abordagem decisoria**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 340 p.
- ESPÍRITO SANTO. **Decreto n. 1.090**, de 25 de outubro de 2002. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS/ES -, que consolida e atualiza a legislação do imposto e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.sefaz.es.gov.br/legislacaoonline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/ricms%20-%20dec%201090-r/ricms%20-%20%EDndice.htm> >. Acesso em: 22 jun. 2018.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo, v. 5, n. 61, p. 16-17, 2002.
- INCAPER. Instituto Capixaba de Pesquisa, Assistência Técnica e Extensão Rural. **Cafeculta – Café Conilon**. Disponível em:<<https://incaper.es.gov.br/cafeicultura-conilon>>. Acesso em 22 jun. 2018.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 315 p.

- MARION, José Carlos. **Contabilidade rural**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 262 p.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003. 262 p.
- OLIVEIRA NETO, J. D.; KASSAI, J. R.; KASSAI, S. **Gestão de Custos na Cafeicultura: Uma Experiência na Implantação de Projetos**. In: Congresso Brasileiro de Custos. 2000.
- PLANO DE DESENVOLVIMENTO (Espírito Santo). Secretaria de Estado de Economia e Planejamento. **Plano ES 2030**. 2013. 252 p.
- PROATER (Governador Lindenberg/ES). Secretaria da Agricultura, Abastecimento, Aquicultura e Pesca. **Programa de Assistência técnica e extensão rural 2011-2013**. 2011. 22 p.
- PRODANOV, Cleber Cristiano; DE FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico-2ª Edição**. Editora Feevale, 2013.
- REIS, Ricardo Pereira et al. Custos de produção da cafeicultura no sul de Minas Gerais. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, v. 3, n. 1, 2001.
- SCHULTZ, Charles Albino; DA SILVA, Marcia Zanievicz; BORGERT, Altair. É o Custeio por Absorção o único método aceito pela Contabilidade?. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2008.
- SCHWERT, Lázaro Davi et al. Apuração de custos em uma propriedade rural do município de Dilermando de Aguiar/RS. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2013.
- SOARES, Bruna Raasch. **Resultado econômico-financeiro da lavoura de café do sítio São Pedro, localizado no município de Colatina-ES na safra 2011-2012**. 2012. 83f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Administração) – Centro Universitário do Espírito Santo – UNESC.
- VANDERBECK, Edward J.; NAGY, Chales F. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Pioneira, 2001. 456 p.
- VICECONTI, Paulo; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos**. 11. ed. Saraiva, 2013. 266 p.

ANEXO I

Entrevista realizada como forma de coleta de dados do objeto de estudo ao proprietário de uma pequena propriedade rural da região de Governador Lindenberg/ ES.

BLOCO I - IDENTIFICAÇÃO DA PROPRIEDADE

- 1) Área da propriedade;
- 2) Área ocupada por lavouras de café;
- 3) Principal fonte de renda é a agricultura?
- 4) Quantidade de lavouras e pés de café;
- 5) Idade das lavouras;
- 6) Quanto tempo em média uma lavoura produz?
- 7) Média de quantidade de sacas produzidas;

BLOCO II – CULTIVO E PRODUÇÃO

- 1) Etapas de cultivo e produção;
- 2) Equipamentos utilizados em cada etapa;
- 3) Qual a vida útil desses equipamentos?
- 4) O produtor busca assistência técnica especializada?
- 5) Análises de solos são feitas?
- 6) Quais fertilizantes e/ ou agrotóxicos são utilizados? Para qual finalidade?
- 7) O uso da mão-de-obra é frequente?
- 8) Normalmente em quais etapas utiliza-a?
- 9) Equipamentos utilizados na colheita dão para reutilizar? Peneira
- 10) Toda a produção vai para secadores?
- 11) Como funciona a armazenagem do café?
- 12) É pago para utilizar o espaço?
- 13) Quando vende o café, o transporte é pago pelo produtor ou comprador?
- 14) Qual forma de captação de recurso para investimento na lavoura?

BLOCO III – CUSTOS DA LAVOURA

- 1) Têm-se um controle dos custos da lavoura?
- 2) Qual a forma utilizada para controlar os custos?
- 3) Quais impostos e taxas pagas pelo sítio?
- 4) Despesas administrativas que possui?

- 5) O administrador rural retira parte do retorno para seu uso próprio?
- 6) Investimentos em vigor no sítio?
- 7) Uso de capital externo como financiamento?
- 8) Forma de pagamento desse investimento?