



# ConBRepro

X CONGRESSO BRASILEIRO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO



02 a 04  
de dezembro 2020

## Agricultura Familiar: Utilização das Ferramentas da Gestão de Custos

**Andréia Gura Veres Zahaikévitch**

Universidade Tecnológica Federal do Paraná - [andreia.gura@hotmail.com](mailto:andreia.gura@hotmail.com)

**Everaldo Veres Zahaikévitch**

Instituto Federal do Paraná - [everaldo.veres@ifpr.edu.br](mailto:everaldo.veres@ifpr.edu.br)

**Juliana Vitória Messias Bittencourt**

Universidade Tecnológica Federal do Paraná - [julianavitoria@utfpr.edu.br](mailto:julianavitoria@utfpr.edu.br)

**Antônio Cecílio Silvério**

Instituto Federal do Paraná - [antonio.silverio@ifpr.edu.br](mailto:antonio.silverio@ifpr.edu.br)

**Resumo:** Estudos recentes mostram a importância da gestão de custos para as pequenas empresas, bem como para as pequenas propriedades rurais familiares, com uma gestão de custos estruturada é possível a inserção no mercado de forma competitiva e obter informações relevantes, concisas e eficazes para a tomada de decisão. Realizou-se uma revisão sistemática da literatura sobre a gestão de custos e suas ferramentas, com a inclusão de dez artigos para a discussão. A busca por esses artigos ocorreu nas bases de dados Scopus e Web of Science, com aplicação de critérios de busca, os artigos foram tratados com auxílio de planilhas de excel e dos softwares gratuitos Zotero e Jabref. A utilização de ferramentas custo-volume-lucro, sendo elas margem de contribuição, ponto de equilíbrio, margem de segurança foi investigada em três artigos, um dos estudos também verificou a alavancagem operacional. Três estudos fizeram uma abordagem no contexto geral de controle e gestão de custos, abordando gestão de custos e formação de preços de vendas, gestão de risco operacional, gestão de caixa, globalização, governança e teoria da agência relacionada ao controle de custos. Quatro artigos estudaram a gestão estratégica de custos, com aplicação de métodos de custeio como o custeio absorção, variável, padrão, ABC e TDABC.

**Palavras-chave:** gestão de custos, custo-volume-lucro, controle de custos.

## Family Farming: Use of Cost Management Tools

**Abstract:** Recent studies show the importance of cost management for small businesses, including for small family farms, with structured cost management, it is possible to enter the market

competitively and obtain relevant, concise and effective information for making decision. A systematic review of the literature on cost management and its tools was carried out, with the inclusion of ten articles for discussion. The search for these articles occurred in the Scopus and Web of Science databases, with the application of search criteria, articles were treated using excel spreadsheets and the free software Zotero and Jabref. The use of cost-volume-profit tools, being they contribution margin, break-even point, safety margin was investigated in three articles, one of the studies also verified the operational leverage. Three studies took an approach in the general context of cost control and management, addressing cost management and sales price formation, operational risk management, cash management, globalization, governance, and agency theory related to cost control. Four articles studied strategic cost management, with application of costing methods such as costing absorption, variable, standard, ABC and TDABC.

**Keywords:** cost management, cost-volume-profit, costs control.

## 1. Introdução

A gestão de custos auxilia as empresas independente do seu porte a uma tomada de decisão mais correta, contribuindo teoricamente dessa forma para que as empresas alcancem melhores resultados financeiros, mas para que isso aconteça é de fundamental importância uma gestão de custos assertiva e precisa.

Para com a Agricultura Familiar ocorre a mesma situação das empresas, pois também precisam ter uma gestão de custos eficiente e eficaz para conseguirem tomarem decisões de forma rápida e correta buscando melhoramento contínuo em seus estabelecimentos, a evolução na Agricultura Familiar vem acontecendo nos últimos anos, a mesma vem buscando ser cada vez mais competitiva junto as empresas agroindustriais, mas para que isso aconteça é preciso que a Agricultura Familiar esteja bem informada sobre as inovações e estratégias conseguindo desta forma trabalhar de igual para igual com a concorrência através da utilização de técnicas de gestão de custo é possível alcançarem melhores resultados.

Segundo Moreira et. all (2016) É de fundamental importância um planejamento de custos apropriado para os Agricultores Familiares, para que os mesmos tenham condições de conhecerem seus custos de produções e controlarem suas propriedades para ficarem cada vez mais organizadas e competitivas.

Existem diversas dificuldades para que as pequenas empresas se manterem competitivas no mercado e para a Agricultura Familiar não é diferente, dentre as principais dificuldades das empresa está o correto conhecimento dos seus custos, pois os custos sofrem influencias de diversos fatores internos e externos a administração como: esforços para inserir a inovação do produtos e melhorar a qualidade dos mesmo, o fator de logística, departamento de venda dentre outros (SAVIC, VASILJEVIC E DORDEVIC, 2014).

Conforme a Secretaria Especial de Agricultura Familiar e do Desenvolvimento Agrário, (2006). A Agricultura Familiar é de fundamental importância para o desenvolvimento socioeconômico do País, a mesma é responsável por 35% do produto interno bruto (PIB) e compõe a base econômica de aproximadamente 90% dos municípios brasileiros com até 20 mil habitantes. Segundo dados do Censo Agropecuário (2006), do total dos 4,4 milhões dos estabelecimentos brasileiros 84,4% são pertencentes a Agricultura Familiar.

Conforme nota-se a Agricultura Familiar tem uma grande representatividade na economia do país, sendo assim é fundamental conhecer essas pequenas propriedades, analisar como estão organizadas e qual o conhecimento e utilização da gestão de custos,

conhecendo o perfil destas propriedades, possa ser possível propor melhorias no processo de gestão e organização financeira da propriedades.

Um fator que é importante para se obter os resultados almejados é a venda de seus produtos a preços atraentes, mas na maioria das vezes o preço de venda dos produtores rurais para os consumidores não pode ser negociado, o preço é valor de mercado normalmente fixo, por isso mais uma vez o que se pode fazer para aumentar a lucratividade dos agricultores é trabalhar para baixar seu custos e consequentemente aumentar o lucro.

Desta forma para compreender o contexto da gestão de custos em pequenas propriedades rurais familiares é importante conhecer a literatura existente sobre o tema apresentado. Desta forma o artigo tem por objetivo investigar na literatura qual o cenário da utilização das ferramentas de gestão de custos nas propriedades rurais de Agricultores Familiares.

## **2. Metodologia**

### **2.1. Classificação da pesquisa**

Referente à natureza a presente pesquisa classifica-se como básica, porque busca ampliar os conhecimentos quanto à gestão de custos em pequenas propriedades rurais familiares. Também pode ser classificada como descritiva no que diz respeito ao seu objetivo, visando uma compreensão sobre o tema estudado através da análise dos artigos do portfólio obtido nas bases de dados. Ainda quanto à abordagem do problema é predominantemente qualitativa, pois serão apresentados resultados de pesquisas que tratam da gestão de custos.

Para conseguir responder à questão problema da pesquisa é necessário seguir alguns métodos e procedimentos. O método pode ser definido como o meio para se chegar a determinado fim. Já o método científico como o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se alcançar o conhecimento (GIL, 2008). Dessa forma, quando aos procedimentos é classificada como pesquisa bibliográfica sistemática com aplicação de análise bibliométrica. Cruz *et al* (2015) define que “A RBS é um método científico para extração e análise de artigos de uma determinada área da ciência.” Logo, a análise bibliométrica é um tipo de pesquisa originária da ciência da informação, e a sua realização é concretizada com o uso de métodos estatísticos e matemáticos, que tem como objetivo ajudar no estudo e análise de documentos publicados, esta análise pode acontecer de duas maneiras, avaliativa ou descritiva (BIEGING; BUSARELLO, 2014).

### **2.2. Coleta e análise dos dados**

Para o levantamento de estudos relacionados ao tema de pesquisa foram realizadas buscas por artigos nas bases de dados Scopus e Web of Science. A pesquisa foi desenvolvida em três etapas, por meio da aplicação de alguns filtros que facilitaram a obtenção dos artigos mais relevantes para o trabalho.

Os termos utilizados para a busca nas bases de dados foram: “cost management”; “costs” AND “agriculture” e “costs control”. Foram considerados apenas os artigos que continham no título as palavras-chaves descritas.

O período selecionado para a busca foi do ano de 2007 a 2017, visto que os anos anteriores não apresentavam um número de estudos significativo sobre o tema. A escolha desse intervalo de tempo também pode ser justificada porque neste período houve grandes mudanças no que se refere às políticas públicas na agricultura familiar. No ano

de 2006 foi publicada a lei 11.326 que estabelece as diretrizes para a formulação da Política Nacional da Agricultura Familiar e Empreendimentos Familiares Rurais, sendo de grande importância estudos que demonstrem o comportamento na gestão dessas propriedades após a ocorrência dessas mudanças

Para a busca do portfólio foram consideradas as seguintes áreas dos periódicos: Business; Management and Accounting; Decision Sciences; Agricultural and Biological Sciences; Economics, Econometrics and Finance; Economics; Agricultural Economics Policy; Business; Agriculture Multidisciplinary; Management. A Tabela 1, apresenta o total de artigos encontrados em cada base de dados e para cada termo de busca utilizado. Além disso, mostra os artigos selecionados para análise após a leitura do resumo. A partir da definição do portfólio de artigos, os dados foram tratados com o auxílio de planilha eletrônica e dos softwares gratuitos Zotero e JabRef.

Antes da leitura do resumo foram excluídos 51 artigos pelo fato dos títulos serem duplicados. Durante a leitura do resumo foram desconsiderados os artigos que abordaram a gestão de custos em contexto de grandes propriedades rurais. Também foram descartados os artigos que tratavam da gestão de custos em empresas de grande porte e de ramos muito diferente da agricultura, como por exemplo estudos realizados em instituições financeiras.

**Tabela 1 – Total de artigos nas Bases de Dados**

BASE	PALAVRA-CHAVE	CRITÉRIOS DE BUSCA	TOTAL ARTIGOS POR TÍTULO	TOTAL APÓS EXCLUSÃO DOS DUPLICADOS	ARTIGOS SELECIONADOS PARA ANÁLISE
SCOPUS	"cost management"	Business, Management and Accounting; Decision Sciences; Agricultural and Biological Sciences	115	121	6
WEB OF SCIENCE		Business; Management; Agricultural Economics Policy;	43		
SCOPUS	"costs" AND "agriculture"	Agricultural and Biological Sciences; Economics, Econometrics and Finance; Business, Management and Accounting; Decision Sciences	41	44	3
WEB OF SCIENCE		Economics; Agricultural Economics Policy; Business; Agriculture Multidisciplinary	16		
SCOPUS	"costs control"	Business, Management and Accounting; Decision Sciences; Agricultural and Biological Sciences	41	41	1
WEB OF SCIENCE		nenhuma categoria selecionada	1		
<b>TOTAL</b>			<b>257</b>	<b>206</b>	<b>10</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

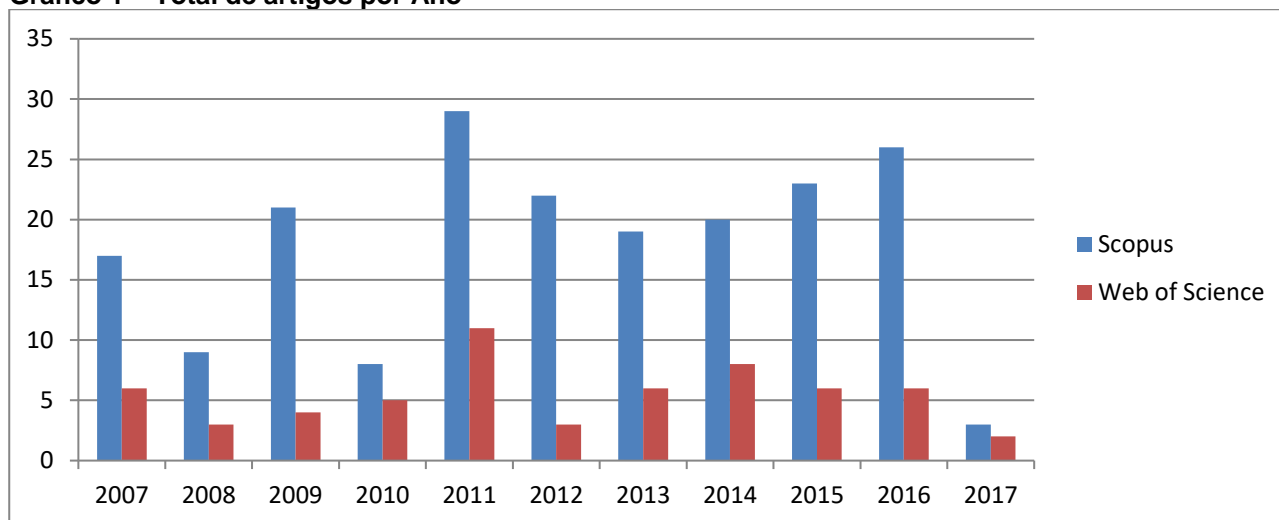
### 3. Resultados e Discussão

#### 3.1 Dados bibliográficos do portfólio

Considerando o período e os termos investigados, o ano com maior número de publicações nas duas bases pesquisadas foi o ano de 2011 totalizando 40 artigos, 29 na base Scopus e 11 na base Web of Science, seguido do ano de 2016 com um total de 32

artigos, sendo que destes 26 artigos são da Scopus e 6 da Web of Science. O gráfico abaixo representa o total de artigos por ano disponibilizados pelas duas bases.

**Gráfico 1 – Total de artigos por Ano**



Fonte: elaborado pela autora (2017)

Referente aos dez artigos usados para a discussão dos resultados todos estão classificados no JCR ou no Qualis, sendo a maioria deles com qualis B2 em Engenharia III e o maior JCR 3.000, a tabela

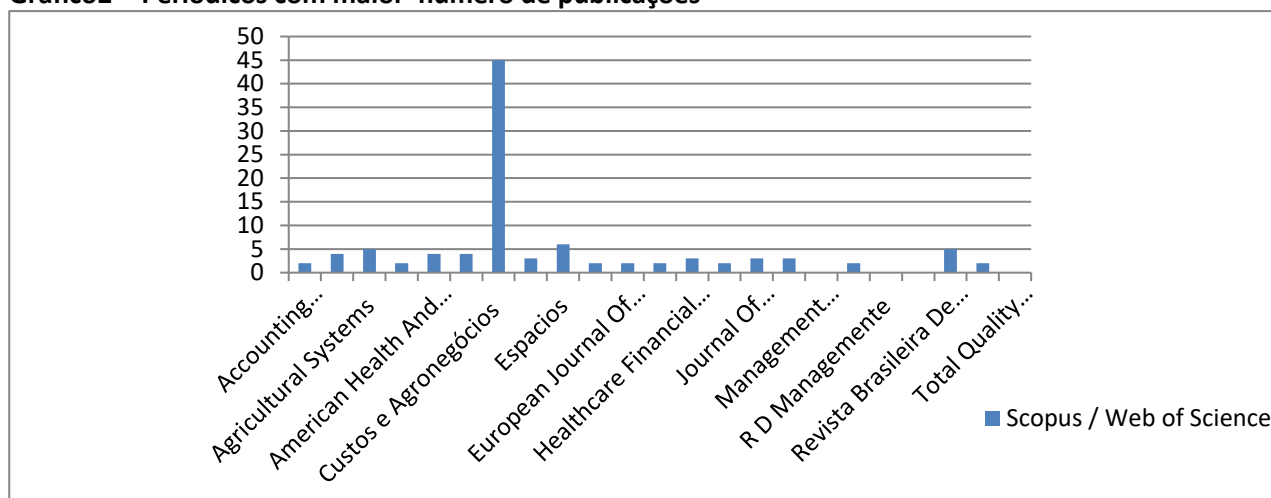
**Tabela 2: Classificação JCR e Qualis**

TÍTULO	AUTORES	ANO	JCR	QUALIS
Analysis of cost management in rice production crop in a farm family farming	Dal Molin, M., Watanabe, M., Yamaguchi, C. and Jenoveva-Neto, R.	2015	0.162	B2
Cost management and pricing of sales, cash management and operational risk management in clusters: An exploratory study in the sector of fruiticulture of northeastern Brazil	Carlos Filho, F., Lagioia, U., dos Santos, J. and Santos, A.	2015	0.162	B2
Cost Management in Sri Lanka: A Case Study on Volume, Activity and Time as Cost Drivers	Ratnatunga, J., Tse, M. and Balachandran, K.	2012	1.056	-
Cost management skills among the owners of Malaysian small and medium enterprises (SMEs) in the era of globalisation	Hussin, M., Alias, R. and Ismail, K.	2013	-	B2 Interdisciplinar
Strategic cost management practices adopted by Brazilian agribusiness segments companies	de Souza, M., Rasia, K. and de Almeida, L.	2015	0.162	B2
The strategic cost management in small rural agricultural family industries: a case study in a cassava agribusiness in Caarapo/MS	Balbino, V.A. and Lima, E.M	2016	0.162	B2
Costs profitability in agriculture: a multicase study in soybean production in Diamantino/MT	Franco, C., Matheus, A.d.S., Anunciatio, K.M. and Guzatti, N.C.	2016	0.162	B2
Facing up to new realities: The case for using relevant cost and target cost approaches in agriculture	Jack, L. and Jones, J.	2008	3.000	-
Cost management in a rural property greenery branch	Moreira, A., de Melo, J. and de Carvalho, J.	2016	0.162	B2
Family Involvement and Agency Cost Control Mechanisms in Family Small and Medium-Sized Enterprises	Songini, L. and Gnan, L.	2013	2.876	-

Fonte: elaborado pela autora (2017)

O periódico com maior número de publicações foi Custos e Agronegócio Online com total de 45 artigos. O gráfico abaixo demonstra os periódicos com maior número de publicações considerando somente os periódicos com mais de uma publicação nas bases, os que tiveram somente um artigo publicado em qualquer uma das bases não aparecem no gráfico.

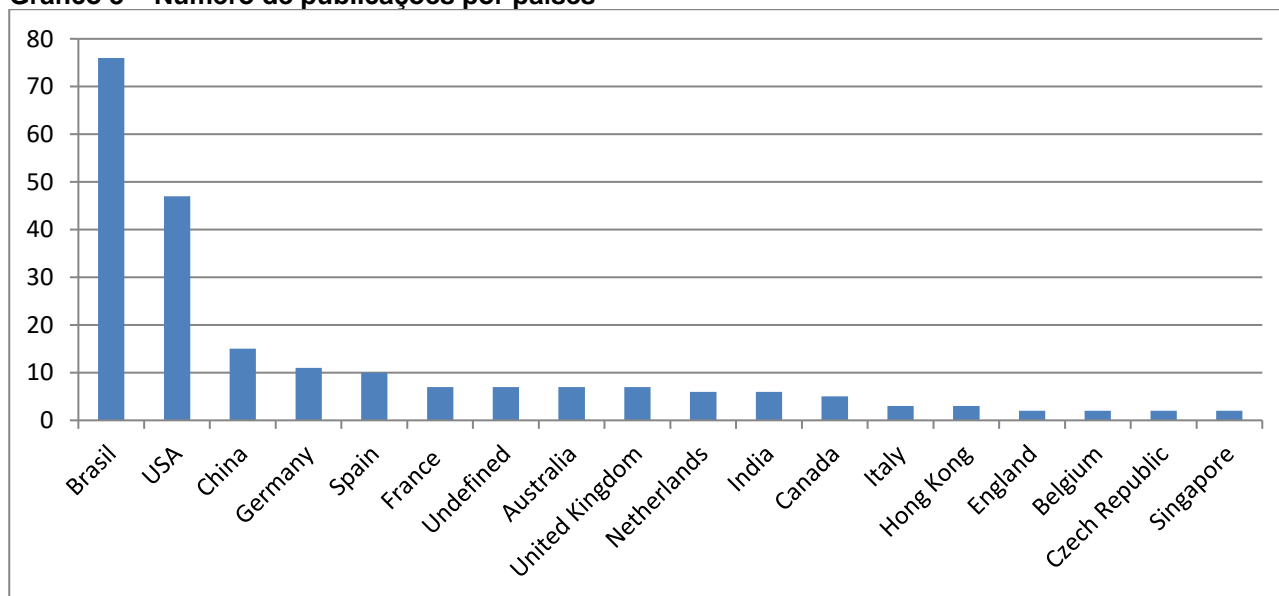
**Gráfico2 - Periódicos com maior número de publicações**



Fonte: Elaborado pela autora (2017)

O gráfico 3 representa o total de artigos por países, o país que teve mais publicação com os termos pesquisados foi o Brasil com 76 artigos, seguido dos Estados Unidos com 47 e a China com 15 artigos. Os dados apresentados foram fracionados, países com menos de dois artigos publicados não aparecem no gráfico.

**Gráfico 3 – Número de publicações por países**



Fonte: Elaborado pela autora (2017)

### 3.2 Abordagens dos estudos do portfólio

Para cumprir com o objetivo do trabalho analisou-se as abordagens dos 10 artigos do portfólio. É importante destacar que as variáveis analisadas nos artigos do portfólio utilizados para a discussão são abordagens quanto aos resultados obtidos pelos autores. A Tabela 3 apresenta o título dos dez artigos do portfólio selecionado, os autores, o periódico em que o artigo foi publicado, o ano, bem como o objetivo de cada um dos artigos.

**Tabela 3 – Artigos selecionados para o portfólio de pesquisa (2007 a 2016)**

TÍTULO	AUTORES	PERIÓDICO	ANO	OBJETIVO DO ARTIGO
Analysis of cost management in rice production crop in a farm family farming	Dal Molin, M., Watanabe, M., Yamaguchi, C. and Jenoveva-Neto, R.	Custos e Agronegócio On Line	2015	Propõe uma gestão de custos na produção de arroz irrigado em uma propriedade rural no município de Nova Veneza, SC. Através do levantamento dos custos identificou-se quais informações eram utilizadas para o gerenciamento da propriedade.
Cost management and pricing of sales, cash management and operational risk management in clusters: An exploratory study in the sector of fruiticulture of northeastern Brazil	Carlos Filho, F., Lagoia, U., dos Santos, J. and Santos, A.	Custos e Agronegócio On Line	2015	A pesquisa teve como objetivo investigar se os produtores/exportadores do APL de fruticultura do vale do São Francisco conhecem, atribuem importância, de que forma usam e com qual finalidade utilizam informações para a tomada de decisão, decorrentes da: Gestão de Custos e Formação de Preços de Vendas, Gestão de Risco Operacional e Gestão de Caixa. O estudo foi realizado com 31 empresas.
Cost Management in Sri Lanka: A Case Study on Volume, Activity and Time as Cost Drivers	Ratnatunga, J., Tse, M. and Balachandran, K.	International Journal of Accounting	2012	O artigo apresenta uma comparação entre duas práticas da gestão de custos, o modelo TDABC (modelo de custo-base baseado em atividade (TDABC) baseado no tempo) com o ABC e considera se esse modelo alternativo de alocação de custos é mais fácil de implementar a partir de uma perspectiva internacional e fornece informações de custo comparáveis para a tomada de decisões. O TDABC estima o tempo necessário para executar as tarefas e depois o multiplica pelo número de Tarefas e o custo por hora.
Cost management skills among the owners of Malaysian small and medium enterprises (SMEs) in the era of globalisation	Hussin, M., Alias, R. and Ismail, K.	International Journal of Entrepreneurship and Small Business	2013	Este artigo demonstra uma visão geral da habilidade em custos entre os proprietários das PME da Malásia na era da globalização. Além disso, o artigo fornece recomendações sobre como melhorar as habilidades de gerenciamento de custos entre as PME da Malásia.
Strategic cost management practices adopted by Brazilian agribusiness segments companies	de Souza, M., Rasia, K. and de Almeida, L.	Custos e Agronegócio On Line	2015	O objetivo do artigo foi identificar as práticas de gestão estratégica de custos adotadas por empresas brasileiras do agronegócio. Os dados foram coletados via questionário com perguntas fechadas e escala tipo Likert. Participaram da pesquisa 34 empresas dos segmentos açúcar e álcool; madeira, papel e celulose, listadas no Anuário Exame Agropecuário 2008.
The strategic cost management in small rural agricultural family industries: a case study in a cassava agribusiness in Caarapo/MS	Balbino, V.A. and Lima, E.M	Custos e Agronegócio On Line	2016	O objetivo deste artigo foi identificar o processo de produção e processamento da raiz da mandioca e determinar o uso do gerenciamento estratégico de custos na produção de mandioca. A pesquisa foi realizada em uma empresa localizada na cidade de Caarapó / MS.
Costs profitability in agriculture: a multicase study in soybean production in Diamantino/MT	Franco, C., Matheus, A.d.S., Anunciato, K.M. and Guzzati, N.C.	Custos e Agronegócio On Line	2016	O objetivo do artigo foi analisar a rentabilidade comparativa da cultura da soja aplicada a propriedades rurais. A pesquisa foi realizada em duas propriedades rurais localizadas no município de Diamantino - MT e os resultados dos dois empreendimentos rurais foram comparados.
Facing up to new realities: The case for using relevant cost and target cost approaches in agriculture	Jack, L. and Jones, J.	Journal of Applied Accounting Research	2008	O artigo propõe a utilização do Custo Meta na agricultura como forma de auxiliar o agricultor na tomada de decisão. Também enfatiza que é de extrema importância que o agricultor conheça seu ponto de equilíbrio e margem de contribuição.
Cost management in a rural property greenery branch	Moreira, A., de Melo, J. and de Carvalho, J.	Custos e Agronegócio On Line	2016	O artigo analisa os principais benefícios gerenciais da gestão de custos na produção de hortaliças orgânicas em uma propriedade rural na cidade de Várzea de Sousa, os custos de produção foram identificados através dos métodos de custeio. Foi feita a análise/custo/volume/lucro na atividade produtiva de hortaliças, bem como reflexões sobre a implantação do método ABC.
Family Involvement and Agency Cost Control Mechanisms in Family Small and Medium-Sized Enterprises	Songini, L. and Gnan, L.	Journal of Small Business Management	2013	A pesquisa foi realizada com 1.122 empresas, sendo os dados coletados através de questionários, buscando investigar o processo de envolvimento familiar e à adoção dos mecanismos de controle de custos.

**Fonte: Elaborado pela autora (2017)**

Com base nos dez estudos similares selecionados são apresentados os resultados encontrados quanto a gestão de custos. Souza, Rasia e Almeida (2015) pesquisaram 34 empresas brasileiras de segmentos do agronegócio para descobrir quais práticas de gestão estratégica de custos são adotadas por essas empresas, quais os benefícios e dificuldades quanto o seu uso. Eles tiveram como resultado que a prática de gestão estratégica mais recorrente entre as empresas é o custo-meta com 94% de uso. As que tiveram baixa adoção e dificuldades de implementação foram: análise externa de custos, custo kaizen, TCO, custo ambiental, gestão baseada em atividades, custo do ciclo de vida e custos intangíveis. Quanto aos benefícios 97% dos pesquisados escolheram os custos logísticos. Referente as dificuldades, as que tiveram maior destaque foi a falta de pessoal qualificado, reestruturação de procedimentos e do sistema de custos das empresas.

No que diz respeito a ferramentas de custo-volume-lucro, resultados são apresentados por Dal Molin *et al* (2015); Moreira, Melo e Carvalho (2016); Franco *et al* (2016). Três



desses autores aplicam a margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança em pequenas propriedades rurais familiares, um deles também observou o comportamento da alavancagem operacional. Ao estudar uma propriedade de agricultura familiar de arroz irrigado Dal Molin *et al* (2015) faz a identificação do comportamento dos custos fixos e custos variáveis. Também foi apresentado o cálculo da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio. Neste estudo o autor conclui que os custos de produção aumentaram e a produtividade diminuiu, para o empreendedor rural não ter prejuízo são apresentadas algumas sugestões como: usar a planilha eletrônica desenvolvida para o estudo em questão, obter renda extra com prestação de serviços com o maquinário disponível na propriedade, se especializar nos processos na entre safra, buscar novos fornecedores de insumos que forneçam preços menores e se manter sempre capitalizado.

Outros métodos de custeio foram examinados por Moreira, Melo e Carvalho (2016), que aplicaram os métodos de custeio variável, absorção e ABC em uma propriedade do ramo de hortaliças, bem como também apresentaram o cálculo referente a margem-volume-lucro. Os autores concluíram que o método de custeio que apresentou melhores resultados no ramo de hortaliças foi o custeio variável, revelando com maior perceptividade a margem de contribuição da propriedade rural para suportar a produção e assim absorver os custos fixos gerando lucro.

Franco *et al* (2015) estudou duas propriedades produtoras de soja no que diz respeito as ferramentas relacionadas ao custo-volume-lucro (margem de contribuição, ponto de equilíbrio, margem de segurança e alavancagem operacional e concluiu que os custos variáveis não representam os custos da produção mais relevantes.

Balbino e Lima (2015) ao estudarem a cultura da mandioca em pequenas propriedades rurais e o processo de transformação da mandioca *in natura* em uma agroindústria familiar, encontraram um resultado debatido por outros autores, que é o pouco uso de ferramentas de custos. A agroindústria pesquisada não utiliza nenhum método de custeio formal, e por isso deve buscar formalizar um controle dos seus gastos de produção. Franco *et al* (2016) diz que “a literatura de Custo, Volume Lucro ainda é pouco explorada em termos de contribuição empírica no que tange à produção agrícola”.

Em outros países também é constante a busca por formas de gerenciamento dos custos. Hussin e Ismail (2013) concluem na sua pesquisa que as PME (pequenas e médias empresas) da Malásia precisam trabalhar suas capacidades de gerenciar os custos, somente dessa maneira poderão ser competitivas perante a globalização. Complementam dizendo que é o governo quem deve através de programas de treinamento proporcionar essa capacidade.

Em estudo realizado com 31 empresas do ramo frutífero do nordeste brasileiro Filho *et al* (2015) investigou quanto ao uso da informação sobre a Gestão de Custos na tomada de decisão, verificou qual método de custeio é utilizado e se os mesmos fazem um acompanhamento dos custos mais relevantes. Como resultado obteve que quando se trata do método de custeio 22,6% dos entrevistados fazem uso do custeio absorção e o mesmo percentual foi verificado para o custeio variável e custeio pela média. O custeio ABC teve um menor grau de utilização, somente 12,9%. Moreira, Melo e Carvalho (2016) em estudo em uma propriedade do ramo de hortaliças, questionaram sobre o grau de importância dispensado a gestão de custos e obteve como resposta de todos os participantes da pesquisa que a gestão de custos é importante.



Esse resultado demonstra que cada vez mais as empresas estão se preocupando com a gestão do negócio, e que a gestão de custos passa a ser percebida como suporte para esse gerenciamento.

Também é crescente a busca por novas maneiras de tratar os custos, novas metodologias que possam ser empregadas no ramo da agroindústria na gestão de custos. Nesse sentido, Jack e Jones (2008) apresentam o custeio relevante como uma maneira de lidar com a nova realidade enfrentada por agricultores. O custeio relevante é um conceito totalmente novo na agricultura: os orçamentos parciais são uma forma de análise de custos relevante e ambos são baseados no conceito marginal. Esse método serve para decisões de curto prazo e sua forma mais básica é o ponto de equilíbrio.

Na figura abaixo segue um exemplo hipotético de análise de contribuição apresentado no estudo de Jack e Jones (2008), esse tipo de abordagem poderia ser útil para tomada de decisões como nova aquisição de bens.

**Figura 1 – Análise de Contribuição**

Esboço de análise de contribuição (por exemplo. Contratar outros 200 hectares de trigo, renunciar a oportunidade de alugar máquinas para fora)	
	Por hectare £
Renda incremental	581
Menos: custos variáveis (seed, fertilisers etc)	(257)
Custos fixos incrementais	(127)
Outros fluxos de caixa futuros	-
Oportunidade custos /	<u>(40)</u>
Contribuição	<u>157</u>

Fonte: Jack e Jones (2008)

Nessa mesma linha de pensamento na busca por novos artefatos da gestão de custos que possam gerenciar os custos de forma dinâmica e permitam que empresas de todos os ramos enfrentem a competitividade, Ratnatunga, Tse e Balachandran (2012) aplicam em uma empresa localizada no Sri Lanka o modelo de custo TDABC, modelo orientado pelo tempo que foi desenvolvido por Kaplan e Anderson no ano de 2004. Os autores explicam que a proposta desse método surgiu devido a grande dificuldade de implementação do ABC (Custeio baseado em atividades) por parte das organizações. Relatam que este modelo se diferencia do ABC em dois principais aspectos, o primeiro é que ele reduz o número de atividades e somente um direcionador é expresso, o tempo equivalente. No trabalho os autores aplicam o ABC em uma empresa e depois convertem para o modelo TDABC para observar quais resultados encontram.

A empresa que Ratnatunga, Tse e Balachandran (2012) aplicaram os dois métodos, ABC e TDABC faz uso do método tradicional (Absorção). Eles encontram que embora o modelo TDABC tenha sido concebido para resolver os problemas de implementação enfrentados pelo modelo ABC, ele não consegue ajudar as organizações a resolver problemas de implementação sem comprometer a precisão.

A abordagem ao controle de custos em empresas familiares foi ampliada por Songini e Gnan (2013) que averiguaram a relação existente entre o envolvimento familiar, a adoção

de mecanismos de controle de custos da agência e o desempenho da empresa, abordando a teoria da agência, teoria de controle de gerenciamento e empresas familiares. Os resultados encontrados pelos autores foram de que conflitos de agência distintos são enfrentados por pequenas e médias empresas familiares e variam de acordo com o grau de envolvimento familiar, seja esse envolvimento na propriedade quanto na governança e gestão. Também foi identificado que a governança e os mecanismos de custos se relacionam de maneira negativa, entretanto há uma relação positiva entre a gestão e os mecanismos de controle de custos da agência, reforçando a necessidade das pequenas e médias empresas familiares adotarem sistemas de planejamento estratégico e controle de gestão.

Os resultados encontrados nos 10 estudos apresentados permitem ter uma noção de como as pequenas propriedades rurais podem solucionar alguns problemas através de uma boa gestão de custos, com a aplicação de ferramentas de custos. Percebe-se que há a tentativa de aplicações de ferramentas pouco exploradas ou ferramentas de custos que até mesmo as empresas de maior porte encontram dificuldades, mas principalmente ainda há uma carência muito grande na exploração de ferramentas mais simples como é o caso da margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança.

#### **4. Conclusões**

Conclui-se que o uso de ferramentas da gestão de custos é possível de serem aplicadas em todos os tipos e tamanhos de empresas, inclusive nas pequenas propriedades rurais, conforme estudos apresentados e discutidos.

É possível perceber a evolução e a tentativa de aplicação de diversas ferramentas no ramo da agricultura como, por exemplo, a aplicação do Custeio ABC (custeio baseado em atividades). Somente um estudo possibilitou a visualização de um panorama das ferramentas da gestão de custos no ramo do agronegócio brasileiro, a maior parte dos estudos limitou-se a pesquisar apenas uma propriedade, neste sentido tem-se uma lacuna a ser pesquisada.

Todos os estudos encontrados trazem a importância da gestão de custos e do uso de ferramentas para auxílio na tomada de decisão tanto para as pequenas propriedades rurais quanto para pequenas empresas, que podem ser comparadas com propriedades rurais no que diz respeito as necessidades de informações. No entanto, também são ressaltadas as dificuldades que ainda persistem nesse ramo da agricultura devido às inúmeras especificidades que a atividade concentra, esse fato foi demonstrado em um dos estudos em que não era adotado nenhum tipo de controle de custos.

Ficou evidenciado que embora o tema gestão de custos esteja sendo pesquisado, bem como a utilização de diversas ferramentas da gestão de custos, nenhum dos estudos propôs uma ferramenta nova ou um modelo voltado especificamente para pequenas propriedades rurais, sendo esta a maior lacuna que deve ser explorada. É preciso um aprofundamento neste tema na tentativa de identificar as dificuldades enfrentadas e buscar soluções práticas e simples que condizem com a realidade e possam ser aplicadas na obtenção de informações para a tomada de decisão.

#### **Referências**

BALBINO, V.A.; LIMA, E.M. The strategic cost management in small rural agricultural family industries: a case study in a cassava agribusiness in Caarapo/MS. Custos e Agronegócio Online - v. 11, n. 4 – Oct/Dec - 2015.

BIEGING, P.; BUSARELLO, R. I. **Interatividade nas TICs: abordagens sobre mídias digitais e aprendizagem**. São Paulo: Pimenta Cultural, 2014.

FILHO, C.; LAGIOIA, U.; dos SANTOS, J.; SANTOS, A. Cost management and pricing of sales, cash management and operational risk management in clusters: An exploratory study in the sector of fruitculture of northeastern Brazil. **Custos e Agronegócio Online** - v. 11, n. 2 – Abr/Jun – 2015.

CASA CIVIL. Secretaria Especial de Agricultura Familiar e do Desenvolvimento Agrário. **O que é a agricultura familiar**. Disponível em:< <http://www.mda.gov.br/sitemda/noticias/o-que-%C3%A9-agricultura-familiar>>. Acesso 05 jun 2017.

CRUZ, D. F. Inteligência Competitiva em Organizações de Serviços: Uma Revisão Sistemática da Literatura. **Revista Produção Online** - v.15, n. 1, jan./mar. 2015.

DAL MOLIN, M.; WATANABE, M.; YAMAGUCHI, C.; JENOVEVA-NETO, R. Analysis of cost management in rice production crop in a farm family farming. **Custos e Agronegócio Online** - v. 11, n. 3 – Jul/Set - 2015. Qualis:

FILHO, F. de A. C. Gestão de custos e formação de preço de venda, caixa, risco operacional em arranjo produtivo local: um estudo exploratório no setor de fruticultura do nordeste brasileiro. **Custos e Agronegócio Online** – v. 11, n. 2 – Abr/Jun – 2015.

FRANCO, C.; MATHEUS, A.D.S.; ANUNCIATTO, K.M.; GUZATTI, N.C. Costs profitability in agriculture: a multicase study in soybean production in Diamantino/MT. **Custos e Agronegócio Online**. v. 11, n.4 - Out/Dez - 2015.

Gil, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. - São Paulo : Atlas, 2008.

HUSSIN, M., ALIAS, R.; ISMAIL, K. Cost management skills among the owners of Malaysian small and medium enterprises (SMEs) in the era of globalisation. **International Journal of Entrepreneurship and Small Business** - v. 20, No. 2, 2013.

JACK, L.; JONES, J. Facing up to new realities: The case for using relevant cost and target cost approaches in agriculture. **Journal of Applied Accounting Research** – v. 8, n 3, 2008.

MOREIRA, A.; de MELO, J. de CARVALHO, J. Cost management in a rural property greenery branch. **Custos e Agronegócio Online**. v. 12, n. 2 – Abr/Jun - 2016.

RATNATUNGA, J.; TSE, M.; BALACHANDRAN, K. Cost Management in Sri Lanka: A Case Study on Volume, Activity and Time as Cost Drivers. **International Journal of Accounting** - v. 47, n. 3, 2012.

SAVIC, B.; VASILJEVIC. Z; DORDEVIC, D. Strategic Cost Management as Instrument for Improving Competitiveness of Agribusiness. **Economics of Agriculture** - v. 4, 2014.

SONGINI, L.; GNAN, L. Family Involvement and Agency Cost Control Mechanisms in Family Small and Medium-Sized Enterprises. **Journal of Small Business Management** - v. 53, n.3, 2013.

SOUZA de, M.; RASIA, K.; de ALMEIDA, L. Strategic cost management practices adopted by Brazilian agribusiness segments companies. **Custos e Agronegócio Online** - v. 11, n. 3 – Jul/Set - 2015.