
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

EDERSON LUIZ SERRAGLIO

**FERRAMENTAS DE CONTROLADORIA PARA O CONTROLE INTERNO
EM EMPRESA DO SETOR DE AGRONEGÓCIO**

Porto Alegre
2013

EDERSON LUIZ SERRAGLIO

**FERRAMENTAS DE CONTROLADORIA PARA O CONTROLE INTERNO
EM EMPRESA DO SETOR DE AGRONEGÓCIO**

Trabalho apresentado para avaliação na disciplina de Projeto de Pesquisa em Ciências Contábeis, do curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Orientadora: Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro

Porto Alegre
2013

FERRAMENTAS DE CONTROLADORIA PARA O CONTROLE INTERNO EM EMPRESA DO SETOR DE AGRONEGÓCIO

Ederson Luiz Serraglio ¹

RESUMO

A controladoria, enquanto unidade administrativa, baseia-se no controle para a otimização dos processos de uma empresa, objetivando garantir informações adequadas ao processo decisório dos gestores. E para tanto utiliza-se das ferramentas de controle de custos através do subsidio de informações dos processos de produção e de controle orçamentário pelo qual pode-se mapear as variações internas e do ambiente em que a empresa está inserida e assim aprimorar o desempenho empresarial. No presente trabalho tem-se por finalidade destacar as ferramentas de controladoria para o controle interno empresarial com foco em empresa do setor de agronegócio, e os benefícios que as ferramentas controle de custos e controle orçamentário proporcionam para os gestores para a tomada de decisão. Para tanto foi utilizado uma pesquisa empírica com estudo de caso em empresa do setor de agronegócio, bem como fontes secundárias, como livros de controladoria, contabilidade de custos, e orçamento empresarial e referências teóricas publicadas em artigos, dissertações e teses relacionadas ao projeto, com o intuito de sanar a problemática do tema e alcançar os objetivos deste artigo. Concluí-se através da pesquisa que a controladoria apresenta nas ferramentas de controle de custos e controle orçamentário arcabouço de informações para a tomada de decisões em empresas do setor de agronegócio.

Palavras-chave: Controladoria. Controle Interno. Agronegócio. Controle de Custos. Controle Orçamentário.

¹ Aluno do curso de graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS. Artigo apresentado para a disciplina Trabalho de Conclusão de Curso, como quesito parcial para a obtenção do título Bacharel em Ciências Contábeis, sob orientação da Prof, Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro em julho de 2013. E-mail: edersonluiz21@gmail.com.

ABSTRACT

The comptrollership, as an administrative unit, is based on the control of a company optimization, in order to ensure adequate information to the decision process of managers. And for that we use the tools to control costs through subsidy information production processes and budget control by which one can map the internal variations and the environment in which the company operates and thus improve business performance. The present work has the purpose to highlight the tools for controlling the internal business control focusing on the agribusiness company, and the benefits of the cost control tools and budget control to provide managers for decision making. For this we used an empirical research with case study company in the agribusiness sector, as well as secondary sources such as controlling books, cost accounting, and business budget and theoretical references in published articles, thesis and dissertations related to the project, in order to solve the problem of the subject and achieve the objectives of this article. We concluded through research that the controller has the tools of cost control and budget control framework of information for decision-making in companies in the agribusiness.

Keywords: Comptroller. International Control. Agribusiness. Cost Control. Budget Control.

1 INTRODUÇÃO

Em um ambiente empresarial cada vez mais competitivo, empresas que apresentam um diferencial podem se destacar no mercado em que atuam, consolidando sua marca. A controladoria tem se destacado como um diferencial para o sucesso de um negócio, apresentando no controle interno dos processos uma forma de suprir a necessidade de informações para a tomada de decisão da administração em diversas empresas, sejam elas de pequeno ou grande porte.

A crescente utilização de sistemas de informações integrados trouxe o advento da controladoria, incorporada nos processos de controle interno dos diversos setores da empresa. Dessa maneira, no agronegócio não foi diferente, com um cenário que é suscetível a grandes mudanças em pequenos intervalos de tempo é que as ferramentas de controladoria passam a desempenhar seu papel no intuito de gerar informações precisas e momentâneas sobre as atividades da empresa de agronegócio.

Martin (2002, p. 19) “para a Controladoria interessa saber quais dentre os recursos empregados pela empresa são os que efetivamente lhe conferem vantagem competitiva”. E a partir disto utiliza o determinado recurso como “pilar” para efetuar um bom planejamento estratégico.

Além de um bom Planejamento, o desenvolvimento de um controle interno eficaz pode ser fundamental para o sucesso e a continuidade do negócio em qualquer atividade. No agronegócio ele é a base para a tomada de decisões, dada a volatilidade dos preços dos produtos e insumos da produção, bem como pela complexidade do processo de produção.

Ocorre que, muitas empresas do setor de agronegócio não desenvolvem políticas de controle interno, principalmente aquelas empresas de pequeno e médio porte de produção. Estas estão mais propícias a sofrerem com as consequências das oscilações do mercado e com a falta de um planejamento operacional adequado. Por isso que as ferramentas de controladoria são importantes para a gestão voltada para o controle das atividades operacionais mais fortemente sempre tendo como base o planejamento estratégico da empresa.

A estruturação de ferramentas de Controladoria para o controle interno em empresa do agronegócio é o foco deste trabalho. Que procura através das ferramentas de Controle de Custos, e de Controle Orçamentário gerar informações para a tomada de decisão do gestor de empresa do Setor de Agronegócio.

O artigo está estruturado em cinco partes principais: introdução, abordagem conceitual, procedimentos metodológicos, estudo de caso e considerações finais. Na seção 2 são abordados os principais conceitos para a delimitação do tema Controladoria e sobre as suas ferramentas para o controle interno necessários para o desenvolvimento da pesquisa; na seção seguinte, são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados no trabalho; já a seção 4 aborda o estudo de caso em empresa do Setor de Agronegócio na qual os dados são demonstrados e analisados; por fim, na seção 5 são ponderadas as considerações finais sobre o tema.

2 ABORDAGEM CONCEITUAL

Essa seção apresenta os conceitos necessários ao delineamento da pesquisa, enriquecendo assim o estudo de controladoria. Têm-se como foco controles internos em empresas do setor de agronegócio, estes com ramificações de controles de custos e controle orçamentário.

2.1 Controladoria e o Controle Interno

Antes de iniciarmos o estudo sobre as ferramentas de controladoria para o controle interno e sua aplicabilidade em empresas do agronegócio é importante salientar que a controladoria não é uma ciência, como a Ciência Contábil ou Ciências Econômicas. Pois diferente das demais a controladoria não apresenta um objeto de estudo próprio. No caso da Ciência Contábil o objeto de estudo próprio é o Patrimônio.

Conforme Borinelli (2006, p. 112) “semelhantemente com o que acontece nas outras áreas das ciências sociais, a Controladoria não é fechada em torno de si mesma, até porque as ciências não têm existência isoladas”. Sendo assim, os princípios e métodos de controladoria são demasiadamente baseados nas diversas ciências, como Administração, Contabilidade, Economia, Estatística.

No entanto, o entendimento de controladoria é alicerçado sobre dois enfoques: um se refere ao ramo do conhecimento e outro a uma unidade administrativa. Conforme salienta

Catelli (2009, p. 344) a controladoria divide-se em duas vertentes, a primeira refere-se ao ramo do conhecimento, pela qual enfatiza ser “responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias a modelagem, construção, e manutenção de Sistemas de Informação e Modelo de Gestão Econômica”. A partir do momento que a controladoria se alimenta dos princípios e métodos de contabilidade e proporcionando arcabouço teórico para o estudo de Controladoria e das suas ferramentas de controle interno.

Na segunda vertente Catelli (2009, p. 345) destaca a Controladoria na forma de uma unidade administrativa que funciona “como órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização”. Também de acordo com a segunda vertente Catelli (2009) destacada que a controladoria tem seu papel de atuação nas empresas, dos mais diversos ramos de atividades, sendo elas de grande ou pequeno porte. Porém todas com os mesmos princípios à continuidade da empresa e obtenção de lucro.

A controladoria representa, pois, um setor da empresa, com funções definidas, integrado na sua estrutura. Noutras palavras, é parte de um organograma funcional, o qual, como é normal, obedece a determinados princípios ou diretivas (Koliver, 2005). Ou seja, atua de acordo com as premissas do sistema organizacional, e também alimenta este sistema com suas análises e considerações sobre processos empresariais.

Para Catelli (2009, p. 346) “a missão da Controladoria será: assegurar a otimização do resultado econômico da organização”. Acrescenta Martin (2002, p. 15) que a “controladoria precisa ser contínua e intrinsecamente estratégica, o que ela deve realizar sem perder jamais seu caráter de apoio operacional”.

Conforme destaca Borinelli (2006, p. 104)

Dentre os propósitos da Controladoria estão:

- o gerenciamento (processo de gestão);
- o exercício do controle;
- a definição de metas;
- o atendimento da necessidade dos gestores;
- a gestão econômica;
- a modelagem de sistemas de informação;

Sendo considerado um propósito da Controladoria, o exercício do controle desempenha papel importante no subsidio de informações para os demais propósitos da Controladoria. Controle interno compreende o plano de organização e um conjunto de normas e procedimentos formais que atuam para proteger o patrimônio da empresa. Mas também como fonte de informação para a tomada de decisão pelos gestores da empresa.

Martins (2003, p. 221) salienta que “controlar significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção”. E conforme Figueiredo (1995, p. 5) as atividades básicas do controle são: “desenvolver e revisar constantemente os padrões de avaliação de desempenho para que sirva de guias de orientação”.

De acordo com Martin (2002, p. 19)

O controle deve ser abrangente, compreendendo tanto a rede de valor como os processos de suporte, porque de nada adiantaria a empresa tentar ganhar uma vantagem competitiva através de uma redução do consumo de recursos na manufatura, por exemplo, e ver tal vantagem dissipada através de um gasto ineficaz de recursos no suporte de informática ou no marketing.

Por isso que a atuação do *controller* exerce função essencial na execução da controladoria dentro da empresa. Agindo proativamente nos processos e definido estratégias através de uma visão sistêmica. Martin (2002, p. 16) caracteriza o *controller*, diferenciando do contador da seguinte forma:

Enquanto a função do contador financeiro-fiscal se preenche e se esgota com a produção dos demonstrativos contábeis-financeiros, a função do Controller é muito mais abrangente e complexa, pois cabe a ele identificar, prever, mensurar e avaliar o impacto das forças críticas ambientais sobre os resultados da empresa.

Desta forma a Controladoria é delimitadora de ferramentas para o controle interno e para a geração de valor na empresa quando utiliza os recursos do ambiente que são escassos. E passa a analisar e otimizar os processos para a obtenção do resultado mais satisfatório para os gestores, e principalmente para os acionistas.

2.2 Agronegócio e o Mercado Microeconômico

O agronegócio, também denominado agrobusiness, consiste na rede que envolve todos os segmentos da cadeia produtiva vinculada à agropecuária. Não se limita apenas à agricultura e à pecuária, incluindo também as atividades desenvolvidas pelos fornecedores de insumos e sementes, equipamentos, serviços, beneficiamento de produtos, industrialização e comercialização da produção agropecuária.

Primeiramente, não é objeto de estudo empresas que apresentam sistemas fechados, que por característica não apresentam interações com o ambiente externo. Valendo-se somente de interações com o ambiente interno, o qual se torna o seu insumo e o seu produto. E sim é objeto de estudo e principalmente de aplicabilidade de Controladoria e as ferramentas de controle interno empresa que trabalham com sistemas abertos, pelos quais a organização interage com ambiente externo não ficando restrita apenas a interação com o ambiente interno como acontece com o modelo de Sistemas Fechados. Conforme destaca Catelli (2009, p. 344) o “campo de atuação são as organizações econômicas, caracterizadas como *sistemas abertos* inseridos e interagindo com outros num dado *ambiente*”.

O agronegócio, estando inserido neste contexto de constantes trocas de informações com o ambiente externo, exige muita análise do mercado. O preço do produto a ser cultivado e os preços dos insumos de produção são de extrema relevância. Pois, num ambiente competitivo como tem sido o do agronegócio, um aumento no insumo na ante-safra pode significar um resultado negativo na cultura.

Seguindo isso, a AGE (2012), a Assessoria de Gestão Estratégica do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento destaca que os produtos que apresentarão dinamismo nos próximos 10 anos deverão ser o algodão, soja em grãos, carne de frango, açúcar, Milho e celulose. E salienta, também que o crescimento da produção agrícola no Brasil deverá continuar acontecendo com base na produtividade e não com o aumento da área cultivada. E com a oferta em alta o preço do produto tende a cair.

Projeções estas que mostram o quanto é necessário estar atendo as mudanças do mercado, as variações dos preços dos produtos, e principalmente a economia agrícola na balança comercial brasileira. E é a partir deste ambiente dinâmico que o foco deste trabalho será o Milho mesmo que a empresa apresente uma diversidade de culturas a produzir, como soja, trigo, feijão.

Caracterizam-se como uma cultura temporária as que apresentam ciclos de vida entre 16 a 20 semanas ou mais, dependendo da variedade escolhida. O Milho está incluso nesta cultura e é uma planta da família da Poaceae, com nome científico: *Zea may*; tem como característica ser monocotiledônea, herbácea e monóica.

Em se tratando de culturas temporárias Marion (2007, p. 15) salienta “são aquelas sujeitas ao replantio após a colheita. Normalmente o período de vida é curto. (...) Este tipo de cultura é também conhecida como anual”. Diferentemente de culturas perenes ou permanentes que apresentam ciclos bem maiores, e possibilitam mais de uma colheita ou produção, por exemplo, a citricultura (laranjeira), a cafeicultura dentre outras.

2.3 Controladoria e o Controle de Custos

A controladoria atua de forma a gerar riqueza a partir da otimização dos processos dentro de uma empresa. Uma das funções da controladoria é auxiliar no processo de tomada de decisão pelos gestores, para tanto o controle de custos é uma ferramenta de controle interno que auxilia o *controller* no dia-a-dia para o subsídio de informações para os gestores. De acordo com Padoveze (2009, p. 327) “custos são os gastos, que não investimentos, necessários para fabricar os produtos da empresa”. No agronegócio os custos são alocados de acordo com Marion (2007, p. 15)

Esses produtos são contabilizados no Ativo Circulante, como se fossem um “Estoque em Andamento” numa indústria. Desta forma, todos os custos serão acumulados numa subconta com título específico da cultura em formação (arroz, ou trigo, ou alho, ou cebola, ou...) da conta “Culturas Temporárias”.

O quadro abaixo demonstra a correta classificação das Culturas Temporárias em Formação no Balanço Patrimonial.

Quadro 1: Classificação contábil de Culturas Temporárias em Formação

1.	Ativo
1.1	Ativo Circulante
1.1.2	(...)
1.1.3	Estoque
1.1.3.1	(...)
1.1.3.2	Culturas Temporárias em Formação
1.1.3.2.001	Milho
1.1.3.2.001	Soja
1.1.3.2.001	Trigo

Fonte: elaborado pelo autor.

Conforme salienta Martins (2003, p. 17) “Custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço”. Ainda complementa Santos, Marion, Segatti (2008) os custos tradicionais são levantados pela contabilidade afim de mensurar os estoques de produtos acabados ou ainda em exploração, e ao final do ciclo de produção levados ao resultado.

No agronegócios os ciclos de produção são muito longos, como já mencionado. Por isso há a necessidade da realização de uma projeção dos custos que serão utilizados na produção. Para tanto são utilizados métodos de custo orçado que de acordo com Padoveze (2009, p. 337) “custos orçados têm por base antecipar os gastos que deverão ocorrer e que afetarão o custeamento dos produtos”.

De acordo com Martins (2003, p. 225)

“Os custos estimados seriam melhorias técnicas introduzidas nos custos médios passados, em função de determinadas expectativas quanto a prováveis alterações de alguns custos, de modificações no volume de produção, de mudanças na qualidade de materiais ou do próprio produto, introduções de tecnologias diferentes”.

Então quando o custo efetivamente ocorre, classificamos como custo real. Que conforme salienta Padoveze (2009) o custo real é calculado com dados dos gastos industriais já ocorridos na produção. Enfatiza Martins (2003) que o processo de controle de custos é baseado na fixação de Custos Orçados ou Estimados para cada Produto, no caso do agronegócio de acordo com cada cultivo, apuração do custo realmente incorrido, e a partir da obtenção destes dados a comparação entre ambos os custos, para que assim possa localizar as divergências e sempre que necessárias retificações dos desvios.

Essa comparação entre o custo orçado e o custo real vai apontar quais custos têm peso maior no orçamento e como eles têm se comportado ao longo dos meses. O passo seguinte é analisar esses números em conjunto com as mudanças do mercado, o preço de venda, o volume de vendas e outros dados, proporcionando informações indispensáveis aos gestores para a tomada de decisão.

2.4 Controladoria e o Controle Orçamentário

Um dos objetivos da Controladoria é apoiar a avaliação de desempenho da empresa. E o controle orçamentário é uma ferramenta que contempla os requisitos para uma avaliação detalhada das principais informações financeiras da empresa. De acordo com Padoveze (2009, p. 197) “o orçamento pode e deve reunir diversos objetivos empresariais, na busca da expressão do plano e do controle de resultado”.

O conjunto orçamentário, por sua vez, para ser bem elaborado, necessita da administração da empresa, definições claras quanto a missão, objetivos, e premissa com as quais se erguerá a construção orçamentária conforme Santos, Marion, Segatti (2008). Além de efetuar o monitoramento e apoio aos gestores a controladoria deve efetuar também o controle orçamentário da empresa ou corporação como um todo.

Conforme Frezatti (2008) o orçamento é considerado um dos pilares da gestão e uma das ferramentas fundamentais para que o *accountability*, a obrigação dos gestores de prestar contas de suas atividades. E assim pode monitorar a meta de cada setor na empresa, podendo identificar gargalos na produção, em tempo hábil para que sejam tomadas medidas corretivas, sempre que necessário.

“O planejamento orçamentário objetiva não só prever os fluxos de caixa, os resultados e a situação patrimonial da empresa, mas também controlar esses itens a fim de que os mesmos sejam atingidos” enfatiza Santos, Schmidt, Pinheiro, Martins (2008, p. 44). Martins (2003, p. 230) salienta que o “orçamento é a grande arma global de controle de uma empresa”. Sendo portanto uma ferramenta de controle de processos operacionais na empresa, que envolve todos os setores.

De acordo com Padoveze (2009, p. 200) “o orçamento decorre dos planos operacionais, na parte que é relativa ao próximo exercício contábil, ou seja, a programação operacional”. Que em se tratando de empresas do agronegócio normalmente apresentam dois orçamentos, um para o exercício contábil, e outro mais específico para o ciclo de produção de cada cultivar, no caso do produto que pode contemplar mais de um exercício contábil.

Segundo Catelli (2009, p. 351) “na gestão de diversas atividades, os gestores devem planejar cuidadosamente suas ações, implementar planos adequados e proceder a uma avaliação sistemática do desempenho realizado antes os planos idealizados”. Atendendo assim as três funções que são: planejar, executar e controlar. O Controle Orçamentário é muito importante para se obter informações precisas sobre o resultado da empresa. Pois ele engloba os diversos setores de uma empresa e possibilita agrupar momentaneamente os custos reais do período e demais despesas necessárias para a operação da empresa.

Ainda destaca Santos, Schmidt, Pinheiro, Martins (2008, p. 50) “orçamento empresarial pode ser definido como sendo a quantificação do planejamento estratégico da empresa”. A fim de suprir os gestores das diversas áreas, com informações sobre o desempenho e os resultados econômicos de toda a empresa e também de cada área individualmente.

De acordo com Martins (2003, p. 221) “vemos que há uma grande ligação entre Custos e Orçamento; este é, no sentido mais amplo, o grande instrumento de Controle”. No caso de empresa do setor de Agronegócio o controle orçamentário é ainda mais complexo, pois com ciclo de produtos muito longos e as variações de insumos para a produção aumentam as variáveis que compõem o orçamento. Para tanto que o controle de custos uma ferramenta de auxílio para o controle orçamentário servindo de diretrizes para a maior parte dele.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nessa seção é apresentado o método de pesquisa utilizado como estratégia para o estudo das ferramentas de controladoria para o controle interno em empresas de agronegócio. Quanto à natureza, a metodologia utilizada para o desenvolvimento do trabalho será a pesquisa aplicada, que tem como objetivo o estudo dirigido para situações práticas a fim de gerar conhecimento para a resolução de problemas específicos. A pesquisa aplicada será realizada em uma empresa do setor de Agronegócio do Estado do Rio Grande do Sul, situado no Norte do Estado.

Quanto à abordagem será utilizada a pesquisa qualitativa, então de acordo com Gil (2008, p.175)

A análise dos dados nas pesquisas experimentais e nos levantamentos é essencialmente quantitativa. O mesmo não ocorre, no entanto, com as pesquisas definidas como estudos de campo, estudos de caso, pesquisa ação ou pesquisa participante. Nestas, os procedimentos analíticos são principalmente de natureza qualitativa. E, ao contrário do que ocorre nas pesquisas experimentais e levantamentos em que os procedimentos analíticos podem ser definidos previamente, não há fórmulas ou receitas predefinidas para orientar os pesquisadores. Assim a análise dos dados na pesquisa qualitativa passa a depender muito da capacidade e do estilo do pesquisador.

E para tanto foram utilizados dados obtidos de relatórios contábeis disponibilizados pelo gestor e também os relatórios de controle de despesas utilizados pelo gestor da empresa. Bem como foi efetuada uma consulta formal junto ao dono da empresa para sanar dúvidas, e claro absorver o maior número de informações sobre a situação econômica financeira da empresa e do nicho de mercado da empresa. Também foi efetuado contato informal com

agentes comunitários da Emater/RS-ASCAR, para a qualificação do Agronegócio na região em que está inserida a empresa.

Quanto aos objetivos será utilizada a pesquisa exploratória, com o intuito de tornar o trabalho mais explícito e que permita reunir elementos capazes para fundamentar seu estudo. E quanto ao método a ser utilizado para o desenvolvimento do trabalho será a pesquisa empírica, através de um estudo de caso que objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática e busca informações verificadas na realidade, por meio de uma amostragem determinada (BONAT, 2009).

4 ESTUDO DE CASO

Nessa seção, inicialmente é efetuada uma descrição da empresa base do estudo das ferramentas de controladoria para o controle interno em empresas do setor de agronegócio, bem como uma análise do mercado de atuação da empresa em questão. Após, são apresentadas as ferramentas de Controle de Custos e Controle Orçamentário de controladoria para o controle interno com aplicabilidade em empresa do setor de agronegócio.

4.1 Descrição da Empresa

Uma empresa estruturada pelo modelo familiar de administração. Na qual o administrador normalmente é o pai da família, assessorado pelos filhos homens, que apresenta características de agricultura de subsistência, ou seja utiliza o solo para o plantio de hortaliças, grãos e frutas para o consumo da família. Porém também produz em grande escala, para a venda do excedente no mercado regional local, normalmente para a cooperativa da região. A empresa utiliza-se da capacidade produtiva do solo para o cultivo da terra e assim obter receita para a manutenção da atividade, e aquisição de propriedades, aumentando os investimentos na área.

A organização da produção, controle de custos e o controle orçamentário são objetos de estudo deste trabalho. A empresa caracteriza-se por uma estrutura muito simples, porém não apresenta uma área de controladoria estruturada e nem controles internos que atuem

efetivamente a fim de gerar relatórios concisos sobre a real situação financeira econômica da empresa. Mesmo com estrutura enxuta de gestão, a administração exige conhecimento técnico de desenvolvimento e cultivo de grãos, e muita experiência prática no manejo e cuidado do solo.

4.2 Controladoria e o Mercado Microeconômico do Agronegócio

A primeira fase que compreende a análise do mercado para a escolha do produto e a área a ser cultivada. Um dos primeiros itens a serem analisados é o preço de mercado do produto que se deseja cultivar. O quadro abaixo traz a comparação entre os preços médios da semana e os preços anteriores do Milho, para saca de 60 KG, os valores estão em R\$.

Quadro 2: Comparação entre os preços da semana e o preços anteriores - Milho

COMPARAÇÃO ENTRE OS PREÇOS DA SEMANA E PREÇOS ANTERIORES (em R\$)					
PRODUTO	UNIDADE	30/05/2013	23/05/2013	02/05/2013	31/05/2012
MILHO	60Kg	23,52	23,57	24,05	25,99

Fonte: elaborado pelo autor.

Pode se observar que no período de 12 meses há uma redução do valor de venda da saca de 60 Kg do Milho em 9,5%. A margem de redução parece pequena, mas com os custos dos insumos em constante alta as perdas podem ser maiores que somente os 9,5% da redução do preço de venda. E segundo a Embrapa (2009) o rendimento de uma lavoura de Milho é o resultado do potencial genético da semente e das condições edafoclimáticas do local de plantio, além do manejo da lavoura.

Isto é, assim como é indispensável a análise do mercado, a verificação das condições climáticas é fator importante na produção de diversas culturas, principalmente na cultura do Milho. Pois ele precisa de precipitações em épocas determinadas, como maturação e floração, bem como baixa precipitação na época da colheita, para que não aumente a umidade do produto e comprometa a qualidade. Para sanar a duvidas quanto as previsões do tempo muitas empresas contratam grandes centros meteorológicos para que lhes auxiliem na escolha do produto, e principalmente na data de plantio de cada cultura. As pequenas empresas

normalmente contam com o auxílio da Emater/RS-ASCAR, órgãos regionais de apoio a pequena e grande propriedade agrícola.

No Rio Grande do Sul a Emater/RS-ASCAR tem como missão promover o Desenvolvimento Rural Sustentável por meio de ações de assistência técnica e extensão rural, mediante processos educativos e participativos, visando o fortalecimento da agricultura familiar e suas organizações e criando condições para o pleno exercício da cidadania e a melhoria da qualidade de vida da população gaúcha.

E quando se fala em condições climáticas não dá para esquecer das fases da lua, elas influenciam no crescimento e desenvolvimento das plantas, e são muito importante para o sucesso da safra. A Emater/RS-ASCAR, e os outros escritórios regionais também fazem um bom trabalho na consultoria antes do plantio referente a as fases da lua e a cultura adequada para aquela época, clima e relevo.

Outro fator importante na análise do nicho de mercado das empresas de agronegócio são as projeções para a produção do país. E de acordo com a AGE, a Assessoria de Gestão Estratégica do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento “as projeções de produção de Milho no Brasil indicam um aumento de 16,3 milhões de toneladas entre as safras 2011/2012 e 2021/2022”. Com este aumento significativo na produção o Brasil precisa absorver em consumo próprio parte da quantidade produzida, e o abastecer o mercado externo com o grão. Caso ainda exista excedente, este causará a redução do valor de mercado do produto, pela lei da Oferta e Demanda de Mercado.

Por tanto, qualquer variação no consumo ou exportação pode comprometer o preço de mercado do produto, baixando-o e até gerar prejuízos na produção. Por isso é necessário cada vez mais avaliar e mensurar confiavelmente os custos de produção e um dos pilares da controladoria é o controle de custos.

Sendo que, “em se plantando tudo dá”, trecho é da carta de Pero Vaz de Caminha, ao El Rei Dom Manuel, não se aplica totalmente quando se refere a cultivos agrícolas. Cada região apresenta clima diferente uma da outra, uma região é mais suscetível ao plantio da uva e a produção de vinho, como a Serra Gaúcha. Por exemplo, na região Norte do Estado do Rio Grande do Sul o clima e o relevo não favorecem o plantio de Arroz.

Por isso a empresa, objeto deste trabalho, realiza anualmente a análise do solo, para verificar a qualidade do solo, os nutrientes presentes, e a necessidade e a quantidade de adubação utilizada no plantio. Também contrata serviço de pessoas especializadas e manejo adequado do solo para o plantio e colheita, assim como utiliza-se dos serviços gratuitos da

Emater/RS-ASCAR. Procurando de diversas formas evitar perdas na safra, ou mesmo um resultado negativo na cultura, o que poderia comprometer o resultado de todo o exercício.

4.3 Controladoria: Controle de Custos

A implementação de ferramentas de controle de custos em uma entidade qualquer raramente constitui tarefa de fácil execução, exigindo um grande esforço de tempo no sentido de promover mudanças de cultura, desenhar uma estrutura compatível com os resultados que se pretende alcançar. Somando-se a cultura organizacional já engessada a empresa não vem apresentando um controle de custos efetivo por cultura cultivada. Quando ao controle de custos do cultivo de Milho se der na empresa do setor de agronegócio, o que interessa à controladoria é a avaliação dos desvios ocorridos entre o planejado e o realizado.

Para suprir esta necessidade de informações precisas sobre os gastos com a produção foi efetuado um controle para os custos orçados e posteriormente confrontado com o controle de custos reais do período para a cultura de Milho.

Quadro 3: Controle de Custos de Produção para o Cultivo de Milho (em R\$ p/Ha)

CONTROLE DE CUSTOS DE PRODUÇÃO - CULTIVO MILHO - em R\$ p/Ha			
		CUSTO ORÇADO	CUSTO REAL
CUSTOS DIRETOS	Sementes/Insumos	386,00	348,60
	Fertilizantes	549,60	561,34
	Inseticidas/Tratamento	130,00	105,80
MÃO-DE-OBRA DIRETA	Preparação do Solo	89,00	52,45
	Serviços Profissionais	100,00	187,00
	Irrigação	42,50	0,00
	Plantio	150,00	155,80
	Colheita	326,80	286,78
CUSTOS INDIRETOS	Armazenagem	35,00	0,00
	Seguro	48,00	42,45
	Logística	35,00	0,00
CUSTOS FIXOS		80,00	80,00
TOTAL		1.971,90	1.820,22

Fonte: elaborado pelo autor.

A empresa, como já mencionado anteriormente não apresenta controles internos e, claro, não apresenta controles de custos efetivos. Alguns custos são erroneamente apropriados quando incorridos diretamente no resultado. E controle de custos efetuado será base para o planejamento e execução da safra anual 2013/2014. E posteriormente confrontado com os custos reais que ocorrerão nos períodos usados como base para o controle orçamentário da safra seguinte.

No Quadro 3 os custos orçados e os custos reais são apresentados em valor por hectare (Ha), unidade de medida utilizada na agricultura também conhecida como hectômetro quadrado que equivale a é uma unidade de medida de área equivalente a 100 (cem) ares ou a 10.000 (dez mil) metros quadrados.

E a partir dos dados obtidos junto os relatórios financeiros fornecidos foi constatado que o custo orçado no início do período de plantio foi 8,33% maior que o custo real do período para a cultura. Isso muito se deve boa seqüência de chuvas no período de plantio e desenvolvimento da flor, o que evitou o gasto com irrigação.

Somando-se a isso a venda efetuada logo após a colheita, na qual o gestor optou por aproveitar o bom preço de venda do produto, e sendo assim evitando mais um dispêndio de dinheiro com a logística e armazenagem. Se assim não o tivesse feito apresentaria um gasto com deslocamento do produto até o silo, e a taxa de armazenagem para o período até a venda o que aumentaria o custo do produto.

O valor referente ao total dos custos R\$ 1.820,22, foram adequadamente apropriados no grupo das Culturas Temporárias em Formação no Balanço Patrimonial, na subconta contábil Milho. Atendendo assim ao princípio contábil da Competência, e sendo posteriormente alocado no resultado da empresa quando de fato se dá a venda do produto para a cooperativa.

4.4 Controladoria: Controle Orçamentário

Antes mesmo de começar o orçamento empresarial, a empresa precisa verificar a disponibilidade de financiamento para a cultura. E normalmente a safra é financiada antes da etapa de preparação do solo. Para tanto a empresa precisa buscar capital de giro para a safra 2013/2014. Muitas culturas podem ser financiadas junto a instituições financeiras. E assim tão

importante quanto diversificar os produtos cultivados é também diversificar as formas de investimento e financiamento da lavoura.

Em se tratando de cultivos agrícolas alguns apresentam ciclo de vida em torno de 16 a 20 semanas, como é o caso de algumas variedades de Milho. O tempo de entre a saída de caixa, com a compra dos insumos, e a aquisição de serviços para preparação de solo e plantio, até a entrada de caixa com o recebimento na venda do produto pode passar de 23 semanas. Por isso muitas vezes é necessário a contratação de um financiamento. Na agropecuária, esse financiamento para capital de giro denomina-se *financiamento para custeio*, que visa realmente cobrir os gastos da safra (colheita) especifica salienta Marion (2007, p. 22 e 23).

Com o capital de giro pré-aprovado, a área a ser cultivada já definida bem como o produto a ser cultivado, a empresa apresenta um planejamento estratégico para ser a base do orçamento financeiro daquela cultura, portanto dele foram extraídas as premissas para a elaboração do controle orçamentário financeiro da cultura de Milho, conforme segue abaixo:

- Recebimento de Vendas: 15 após a entrega do produto;
- Pagamento de Fornecedores: a vista;
- Nível de Caixa p/ Cultura: R\$ 100,00;
- Despesas Operacionais Mensais
- Pró-Labore p/ Cultura: R\$ 30,00;
- Despesas Gerais: R\$ 6,00
- Custos Financeiros: 6% a.m.
- Aplicações Financeiras: 5% a.m
- Saldo Inicial de Caixa da Cultura: R\$ 150,00
- Demais informações utilizadas:
- A empresa efetuará um financiamento no valor de R\$ 1.150,00 p/ ha plantado, a taxa de juros de 4% a.m. para custeio da produção de Milho na Safra 2013/2014, sendo que a amortização e os juros serão pagos no vencimento do contrato;
- A produção final estimada p/ ha.: 103 sacas de 60 Kg;
- Preço Médio de Venda do Produto estimado (Milho): R\$ 28,02 a saca de 60 Kg;

A próxima etapa compreende a elaboração do orçamento empresarial da cultura de Milho. Por tanto, a partir dos dados obtidos da comparação entre o custo orçado e o custo real na safra 2012/2013, e com a utilização das premissas criou-se o orçamento empresarial para a safra de 2013/2014 do cultivo de Milho, conforme quadro abaixo:

Quadro 4: Controle Orçamentário – Período de Agosto de 2013 a Março de 2014

CONTROLE ORÇAMENTÁRIO - PERÍODO AGOSTO DE 2013 A MARÇO DE 2014 - CULTIVO MILHO (EM R\$)									
	ANO DE 2013					ANO DE 2014			Total
	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Janeiro	Fevereiro	Março	
ENTRADAS									
Recebimento de Vendas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.676,97	2.676,97
Crédito de Financiamento	1.350,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.350,00
Resgate de Aplicações	0,00	1.126,45	226,03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.352,48
Receita Financeira	0,00	56,32	11,30	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	67,62
TOTAL DE ENTRADAS	1.350,00	1.182,77	237,33	0,00	0,00	0,00	0,00	2.676,97	
SAÍDAS									
Preparação do Solo	52,45	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	52,45
Sementes/Insumos	0,00	348,60	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	348,60
Fertilizantes	0,00	361,34	185,00	15,00	0,00	0,00	0,00	0,00	561,34
Tratamento - Inseticidas	48,67	0,00	36,70	20,43	0,00	0,00	0,00	0,00	105,80
Plantio	0,00	155,80	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	155,80
Irrigação	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Colheita	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	286,78	286,78
Armazenagem	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Logística	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Serviços Profissionais	87,00	55,00	0,00	0,00	0,00	0,00	45,00	0,00	187,00
Seguro	42,45	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	42,45
Custos fixos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	80,00	80,00
Gastos com Financiamento	6,98	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.350,00	1.356,98
Pró-Labore p/ Cultura	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	240,00
Despesas Gerais	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	48,00
Empréstimo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	257,68	257,68
TOTAL DE SAÍDAS	273,55	956,74	257,70	71,43	36,00	36,00	81,00	2.010,46	
(=) Diferença Receb - Pgtos									
(+) Caixa Inicial	150,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	
(Déficit) / Superávit de Caixa	1.226,45	326,03	79,63	28,57	64,00	64,00	19,00	766,51	
Nível de Caixa	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	
(Falta) Excesso de Liquidez	1.126,45	226,03	-20,37	-71,43	-36,00	-36,00	-81,00	666,51	
Empréstimo Necessário	0,00	0,00	20,37	71,43	36,00	36,00	81,00	0,00	
Custo Financeiro	0,00	0,00	1,07	3,76	1,89	1,89	4,26	0,00	
Financiamentos Acumulados	0,00	0,00	21,44	96,63	134,53	172,42	257,68	257,68	
Financiamentos Pagos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	257,68	
Aplicações Financeiras	1.126,45	226,03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
SALDO FINAL DE CAIXA	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	

Fonte: elaborado pelo autor.

O ambiente empresarial no setor do agronegócio é muito dinâmico, e é a partir das premissas estabelecidas no planejamento estratégico e deste dinamismo empresarial que o controle orçamentário foi desenvolvido. Sendo assim possibilitando atender as exigências do mercado e claro, do gestor da empresa.

A partir do controle orçamentário elaborado, com o apoio do gestor da empresa, pode se verificar que o valor do financiamento de custeio da produção não cobre todos os custos da produção do cultivo de Milho. E o recebimento da venda apenas 15 dias após a entrega do produto indica a necessidade de empréstimos bancários para cobrir os demais custos não abrangidos pelo financiamento de custeio da produção.

Nos meses de Agosto e Setembro há Superávit de Caixa então o excesso de caixa é aplicado. Mas nos meses seguintes este Superávit de Caixa é resgatado para cobrir o déficit de caixa do período, e como mencionado também será realizado um empréstimo bancário para cobrir mais alguns custos até 15 dias após a entrega do produto na cooperativa quando se dá o recebimento da venda produto.

Assim, diante desses relatórios gerenciais, controle de custo e de controle orçamentário, que a controladoria disponibiliza a empresa, pode-se permitir a compreensão dos processos de gestão que conduzirá à confiança do gestor para a tomada de decisão e claro para a sua utilização diária, proporcionando além de ganhos de valor para a empresa, agilidade e confiabilidade nas informações produzidas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desse estudo foi possibilitar uma compreensão acerca das ferramentas de controladoria para o controle interno em empresa do setor de agronegócio. O agronegócio é hoje a maior fonte de retorno financeiro de exportações do país, por isso é que as empresas do setor têm investido fortemente em criar medidas de cuidados que avaliem o desempenho de cada cultura. Isso tudo com um fim específico que é evitar oscilações e desvalorizações de seus componentes.

Junto a isso, a empresa do setor de Agronegócio, assim como a maioria das empresas de sistema aberto, deve estar atenta aos acontecimentos do mercado, as inovações da tecnologia e buscar o aprimoramento de suas técnicas produtivas e financeiras. Assim, a controladoria deve assegurar ao gestor condições de sobreviver e garantir a competitividade

no agronegócio, Ainda, ela acaba por direcionar a tomada de decisões empresariais e possibilita o aumento dos resultados econômicos.

Caso a empresa, foco de estudo deste trabalho, adquirisse o serviço de um *controller*, especializado no mercado de agronegócio, o benefício poderia ser uma melhora significativa no controle dos processos e até um resultado mais satisfatório na produção. Tornando se assim uma alternativa eficiente e com baixo custo para empresa.

Mais que o controle de custos ou o controle orçamentário a controladoria atua de forma a melhorar os processos da empresa, visando claro, a redução de gastos e conseqüentemente de mão-de-obra na produção e gestão da empresa. E uma controladoria estruturada e com ferramentas adequadas, a partir de condições apropriadas, proporciona mais credibilidade às informações e mais confiabilidade ao gestor no processo de gestão empresarial.

As ferramentas usadas na controladoria para o efetivo controle interno, proposta neste trabalho, formam um arcabouço de informações para subsidiar a tomada de decisão pelo gestor a partir da análise do controle interno e a avaliação de desempenho das empresas. Por fim, a controladoria serve também de interprete de informações do mercado e dos processos para controle de investimentos no setor de agronegócio. Tornando-se relevante para se obter uma visão sistêmica da empresa, que possibilite a identificação de vários benefícios econômicos e estruturais.

REFERÊNCIAS

ASSESSORIA DE GESTÃO ESTRATÉGICA, Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Brasil Projeções do Agronegócio 2011/2012 a 2021/2022**. Resumo Executivo. Brasília, Abril de 2012.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização à luz da Teoria e da Práxis**. Tese de doutorado apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2006.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

Emater/RS-ASCAR . **Acompanhamento da Safra 2012/2013**. Disponível em <http://www.emater.tche.br/site/arquivos_pdf/safra/safraTabela_11062013.pdf>. Acesso em 15 de Junho de 2013.

Emater/RS-ASCAR . **Boletim Informativo N° 1743**. Disponível em <http://www.emater.tche.br/site/arquivos_pdf/precos/preco_08032013.pdf>. Acesso em 06 de Junho de 2013.

Emater/RS-ASCAR . **Boletim Informativo N° 1755**. Disponível em <http://www.emater.tche.br/site/arquivos_pdf/precos/preco_31052013.pdf>. Acesso em 28 de Maio de 2013.

Emater/RS-ASCAR . **Sobre a Emater-Missão/Visão**. Disponível em <<http://www.emater.tche.br/site/sobre/missao.php>>. Acesso em 29 de Maio de 2013.

EMBRAPA . **Cultivo Milho**. Disponível em <http://sistemasdeproducao.cnptia.embrapa.br/FontesHTML/Milho/CultivodoMilho_5ed/cultivares.htm >. Acesso em 27 de Maio de 2013.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial**. 4 ed. – 2. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2008.

FIGUEIREDO, Sandra. **Contabilidade e a Gestão Empresarial – A Controladoria**. Revista Brasileira de Contabilidade. Ano XXIV. N° 93. Maio/Junho de 1995. Fortaleza. Ceará.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; PINHEIRO, Paulo Roberto; MARTINS, Marco Antônio. **Fundamentos de Orçamento Empresarial**. Coleção Resumo de Contabilidade, v. 24. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTIN, Nilton Cano. **Da Contabilidade à Controladoria: A Evolução Necessária**. Revista Contabilidade e Finanças. Universidade de São Paulo. n. 28. jan/abr. 2002.

MARTINS, Elizeu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo. Editora Atlas, 2003.

MARION, José Carlos. **Contabilidade rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda pessoa jurídica**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PADOVEZE, Clovis Luis. **Controladoria Estratégica e Operacional**. 2 ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

SANTOS, Gilberto José; MARION, José Carlos; SEGATTI, Sonia. **Administração de Custos na Agropecuária**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

KOLIVER, Olivio. **A Contabilidade e a Controladoria, Tema Atual e de Alta Relevância para a Profissão Contábil**. 1 ed. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre-RS, 2005.