



Proxies de controle gerencial na agricultura familiar

ANDRÉ FELIPE QUEIROZ

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Resumo

O objetivo desse trabalho é identificar quais práticas de controle gerencial são empregadas na agricultura familiar. Baseado nas teorias de estágios evolutivos de controle gerencial e de *proxies* de controle gerencial, foram efetuadas entrevistas semiestruturadas e posteriormente empregada análise de conteúdo com agricultores familiares. Os resultados apontam que os agricultores familiares utilizam *proxies* de artefatos de controle gerencial para informalmente efetuarem o controle em seus empreendimentos agrícolas. Práticas de controle gerencial relacionadas a custeio variável, retorno de investimento, planejamento estratégico, análise custo-volume-lucro e gestão de estoques foram identificadas. A descentralização foi verificada como um artefato não utilizado pelos agricultores familiares, evidenciando que a agricultura familiar possui organizações centralizadas. O orçamento, custeio padrão, custeio meta, ciclo de vida do produto e *balanced scorecard* foram artefatos de controle gerencial que apresentaram um nível muito abstrato de utilização. Já os artefatos preço por transferência, *just in time*, *kaizen*, *benchmarking*, custeio ABC, gestão baseada em atividades, teoria das restrições, EVA, GECON e VBM não evidenciaram *proxies* de utilização pelos produtores familiares. A pesquisa evidencia que o controle gerencial na agricultura familiar se encontra predominantemente no primeiro e segundo nível de complexidade dos estágios evolutivos de controle gerencial. Esse pesquisa contribui com um método para o levantamento do controle gerencial em organizações agrícolas familiares por meio da utilização de *proxies* que capturem as práticas de controle gerencial. O trabalho também avança teoricamente ao apresentar resultados sobre quais práticas de controle gerencial são empregadas na agricultura familiar e possibilita o desenvolvimento de um instrumento de coleta para futuras investigações quantitativas que tenham busquem mensurar o nível de controle gerencial nessas organizações.

Palavras-chave: artefatos de controle gerencial; pequenos produtores; agronegócio.



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

1 INTRODUÇÃO

As transformações que ocorreram no ambiente do agronegócio devido à liberação econômica impulsionada pela globalização (Hazell et al., 2010), somadas às alterações contingenciais demandam que as organizações se adaptem alterando a sua forma de gerenciamento e aplicando novas técnicas de controle e monitoramento (Merchan & Van Der Stede, 2007). Entretanto, a literatura não é vasta sobre as práticas de controle gerencial em fazendas e empresas agrícolas. Os poucos estudos existentes são em sua maioria discretos e desconexos, revelando, pois, que os achados empíricos necessitam de maior arcabouço teórico (Ndemewah, Menges & Hiebl, 2019). Os autores Ndemewah, Menges e Hiebl (2019) indicam, ainda, que a maioria dos trabalhos existentes possui como foco singularmente a contabilidade geral.

O controle gerencial pode ser conceituado como o processo em que os gestores asseguram que os recursos estão sendo obtidos e utilizados de forma eficiente e eficaz para o cumprimento dos objetivos organizacionais (Anthony, 1965; Otley, 1994). As práticas de controle gerencial por meio da contabilidade gerencial, com o uso de artefatos como orçamentos e custeio, já eram utilizadas no gerenciamento de organizações agrícolas desde o séc. XIX (Tramel & Hildreth, 1957; Ndemewah, Menges & Hiebl, 2019).

Empresas agrícolas podem ser conceituadas como organizações criadas para buscar determinada finalidade que pode, ou não, ter relações com resultados financeiros (Queiroz & Espejo, 2021). Conforme Argilés e Slof (2001), uma pesquisa efetuada em 137 pequenos empreendimentos agrícolas na Europa demonstra que a contabilidade efetuada nessas organizações não possui foco gerencial voltado para a tomada de decisão, em vez disso, a contabilização é financeira para fins legais, respeitando as normas internacionais de contabilidade do IAS 41 (International Accounting Standard). Tais normas preconizam a avaliação dos estoques finais de produtos agrícolas a valor justo, no ponto de colheita. Conforme esses mesmos autores, esse fato pode ser muito complicado na prática, ainda mais por considerar as dificuldades particulares relacionadas à remuneração do trabalho familiar agrícola (Argilés & Slof, 2001).

Considerando os argumentos anteriores, é necessário que pesquisas mensurem o nível de controle gerencial existentes nas organizações agrícolas familiares. Entretanto, essas investigações esbarram na falta de informações a respeito de levantamentos sobre as práticas de controle gerencial empregadas nessas organizações. Desta forma, surge a seguinte problemática: quais são as práticas de controle gerencial utilizadas em empresas agrícolas familiares?

Assim, o objetivo geral desse trabalho é identificar quais práticas de controle gerencial são empregados na agricultura familiar. A relevância da agricultura familiar no Brasil é observada por meio dos dados do Censo Agropecuário de 2017 que aponta que, do total dos estabelecimentos agropecuários brasileiros, 77% pertencem a grupos familiares, o que representa por volta de 3,8 milhões de estabelecimentos (IBGE, 2017). A agricultura familiar compõe a base econômica de 90% dos municípios brasileiros que possuem até 20 mil habitantes, representando 35% do produto interno bruto nacional (IBGE, 2006).

A agricultura familiar é definida na legislação brasileira por meio da Lei 11.326, de 24 de julho de 2006 (Brasil, 2006) que considera como agricultor familiar e empreendedor familiar rural quem pratica atividades no meio rural e concomitantemente: não detém, a



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

qualquer título, área maior do que quatro módulos fiscais; utiliza, predominantemente, mão de obra da própria família nas atividades econômicas do seu estabelecimento ou empreendimento; tenha renda familiar predominantemente originada de atividades econômicas vinculadas ao próprio estabelecimento ou empreendimento; e dirija seu estabelecimento ou empreendimento com sua família. A seguir é apresentado o referencial teórico da pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DE CONTROLE GERENCIAL

O controle gerencial pode ser considerado como o processo ao qual os gestores asseguram que os recursos estão sendo obtidos e utilizados de forma eficiente e eficaz para o cumprimento dos objetivos organizacionais (Anthony, 1965; Otley, 1994). As organizações utilizam diferentes tipos de artefatos de controle gerencial para aumentar seu controle e sua competitividade (Frezatti, 2005; Isidoro et al., 2012). Conforme Frezatti et al. (2009) artefato é a nomenclatura para o conjunto de conceitos, modelos e ferramentas de determinada área. Segundo o IMAPI (*International Management Accounting Practice I*) (IFA, 1998) e Frezatti (2005; 2006; 2007) existem classificações sobre o nível de aplicabilidade de controle gerencial, sendo essas classificações denominadas estágios de controle gerencial, ou níveis de controle gerencial, que são identificados com base nos diferentes tipos de combinações de artefatos de controle gerencial que as organizações utilizam.

O primeiro estágio evidencia o uso de artefatos de controle gerencial focados em custos. Identifica a existência de um sistema estruturado e formalizado de custeio, relaciona-se aos artefatos custo-padrão e métodos de custeio, sendo neste último inclusive o custeio por absorção, variável ou direto (IFA, 1998; Espejo, Portulhak & Martins, 2015), remete aos artefatos criados anteriormente ao ano de 1950 (Teixeira et al., 2011). O segundo estágio apresenta artefatos focados nos processos de planejamento e tomada de decisão, é identificável por meio do uso de artefatos relacionados com elaboração de plano estratégico com a presença das definições de visão, missão, objetivos de longo prazo, estratégias e planos operacionais de longo prazo, além do orçamento ser composto por elementos bem delimitados como o plano de marketing, receitas, custos, recursos humanos, investimentos, recursos financeiros e o uso de demonstrações financeiras projetadas (Frezatti, 2007; Espejo, Portulhak & Martins, 2015), parte dos artefatos que compõem esse nível foram criados por volta de 1965 (Teixeira et al., 2011). O terceiro estágio utiliza artefatos que buscam a redução de resíduos e gerenciamento de custos focados na redução de desperdícios (IFA, 1998; Frezatti, 2007; Isidoro et al., 2012), artefatos baseados na filosofia Lean Manufacturing, 5S e Seis Sigmas são exemplificações desse estágio (IFA, 1998; Frezatti, 2007; Isidoro et al., 2012), parte dos artefatos que compõem esse nível foram desenvolvidos por volta de 1985 (Teixeira et al., 2011). Por fim, o quarto estágio é classificado por meio da utilização de artefatos baseados em sistemas de gestão de valor, como o Balanced Scorecard (BSC), Activity Based Management (ABM), Retorno sobre o Patrimônio Líquido, Economic Value Added (EVA) e Market Value Added (MVA) (IFA, 1998; Frezatti, 2007; Isidoro et al., 2012), uma boa parcela desses artefatos foram criados a partir de 1995 (Teixeira et al., 2011). Uma demonstração de alguns artefatos e seu respectivo estágio/nível é demonstrado na Tabela 1.

Tabela 1 - Artefatos de controle gerencial e seus respectivos estágios

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

<i>Artefato</i>	<i>Estágio/Nível</i>
Custeio Padrão	Primeiro
Custeio por Absorção	Primeiro
Custeio Variável	Primeiro
Retorno sobre o Investimento	Primeiro
Orçamento	Segundo
Descentralização	Segundo
Análise Custo-Volume-Lucro	Segundo
Preço por Transferência	Segundo
<i>Just in time</i>	Terceiro
<i>Kaizen</i>	Terceiro
Planejamento Estratégico	Terceiro
Benchmarking	Terceiro
Custeio ABC	Terceiro
Custeio Meta	Terceiro
Gestão baseada em Atividades	Terceiro
Teoria das Restrições	Terceiro
<i>Balanced Scorecard</i>	Quarto
Ciclo de vida do produto	Quarto
EVA	Quarto
Gestão Econômica (GECON)	Quarto
Gestão baseada em Valor (VBM)	Quarto

Fonte: adaptado de Marques et al., (2016).

Considerando que os estágios de controle gerencial são definidos pelo uso dos artefatos formais, poderia ser um problema tentar identificar o estágio que determinada organização se encontra, caso ela não fizesse o uso formal do controle gerencial, a próxima seção aborda uma teoria sobre o uso informal do controle gerencial.

2.2 PROXIES DE CONTROLE GERENCIAL

Conforme discutido anteriormente, as organizações utilizam diferentes tipos de artefatos para operacionalizarem seu controle gerencial. Entretanto é possível que algumas organizações não utilizem formalmente os artefatos de controle gerencial. Apontam para a existência de controles internos alternativos e simplificados com função semelhante aos artefatos, denominados *proxies* de controle gerencial (Daciê et al., 2017). Os autores Frezatti et al. (2014) efetuaram um estudo em organizações que abandonaram um sistema formal de informações e o uso da contabilidade gerencial, não utilizando mais, em grande parte, os artefatos para auxiliar na tomada de decisão.

Conforme Frezatti et al. (2014) na ausência dos artefatos discursivos, a intuição gerencial se torna cada vez mais importante e a organização evoca *proxies* informativas para substituir as informações de gerenciamento tradicionalmente fornecidos pelos artefatos. Conforme o autor, a tomada de decisão utiliza a racionalidade que é abastecida pelas informações geradas pelos artefatos, mas também conta com a interpretação do tomador de decisão no processo decisório. Sem a utilização dos artefatos, o tomador de decisão precisa



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

ampliar o peso dado à intuição e uma lacuna surge onde deveriam existir subsídios para a exercer sua racionalidade (Frezatti et al., 2014). Corroborando, Daciê et al. (2017) afirmam que a interpretação cognitiva de um indivíduo em relação a um cenário específico, pode gerar formas distintas de atuação em situações específicas, podendo se materializar por meio do uso de diferentes *proxies* de controle gerencial.

Como informações são necessárias para a tomada de decisões em todos os níveis e para todas as decisões na organização, quando um componente do processo de informação está ausente (artefatos), a intuição é ampliada, mas a necessidade de informações não é satisfeita até que a organização desenvolva *proxies* que gerem essas informações (Frezatti et al., 2014). Assim, pode-se verificar, por exemplo, que uma organização que não utiliza a contabilidade gerencial, ainda assim, contabiliza gerencialmente por meio do uso de *proxies* (Frezatti et al., 2014). O desenvolvimento das *proxies* leva em consideração algum artefato existente na organização, mesmo que em nível mais abstrato, um artefato serve como base ao desenvolvimento e aceitação das *proxies*.

Conforme Feuser (2016) *proxies* de controle gerencial, uma vez adotadas, poderão proporcionar um acompanhamento maior das atividades, com informações sobre diferentes aspectos do negócio, facilitando o processo decisório e influenciando positivamente no desempenho empresarial. A teoria apresentada, evidencia uma possibilidade de identificação dos artefatos de controle gerencial por meio *proxies* em determinado campo empírico, essa pesquisa utilizou-se de *proxies* para verificação das práticas de controle gerencial utilizadas por agricultores familiares, essa identificação é apresentada a seguir na seção de Metodologia.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois procura levantar as práticas de controle gerencial utilizadas na agricultura familiar. O trabalho possui uma abordagem qualitativa, que segundo Gerhardt e Silveira (2009), é o tipo de estudo que se preocupa com o aprofundamento da compreensão de organizações e com a explicação da dinâmica das relações sociais. A abordagem qualitativa do estudo buscou conhecer com maior profundidade a gestão dos negócios e as relações existentes na agricultura familiar. Quanto aos procedimentos técnicos, foram efetuadas entrevistas semiestruturadas e análise de conteúdo, que conforme Bardin (1977), é conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

Assim, por meio de entrevistas semiestruturadas efetuadas com agricultores familiares, foi realizado um levantamento das variáveis utilizadas no campo empírico investigado. Essa etapa buscou identificar quais *proxies* são utilizadas na agricultura familiar. Inicialmente os questionamentos para o roteiro de entrevistas semiestruturadas foram escolhidas com base em Marques et al. (2016), cujo pesquisa dos autores forneceu uma categorização de artefatos em seus respectivos níveis evolutivos de controle gerencial. A elaboração do roteiro contou com auxílio de especialistas em agronegócio que opinaram sobre ajustes nos questionamentos ao público alvo da pesquisa. A escolha dos entrevistados ocorreu inicialmente por conveniência e posteriormente foi utilizada a técnica “bola de neve”, que segundo Baldin e Munhoz (2012), é uma técnica para pesquisas sociais que forma amostras não probabilísticas onde participantes



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

iniciais de um estudo indicam novos participantes, que por sua vez indicam outros participantes até que seja alcançado o objetivo proposto. O critério de encerramento da coleta ocorreu ao atingir a saturação teórica dos temas. No total foram efetuadas 5 entrevistas efetuadas com agricultores familiares, e a saturação teórica foi atingida. As entrevistas ocorreram entre janeiro a fevereiro de 2021 de forma presencial, onde cada entrevistado foi abordado em local tranquilo sugerido pelo próprio, com tempo disponível para a coleta, sendo informado antecipadamente ao entrevistado que a coleta teria previsão de duração de aproximadamente 60 minutos. As entrevistas ocorreram com agricultores familiares com propriedades situadas nas proximidades da cidade de Campo Grande – MS.

Em seguida, após a coleta, a análise de conteúdo foi empregada para identificar quais *proxies* representam os artefatos de controle gerencial na agricultura familiar. O nível do estágio do artefato era atribuído ao nível do estágio das *proxies* obtidas. O procedimento da análise de conteúdo foi efetuado segundo o protocolo de Bardin (1977) por meio das fases: (1) pré-análise; (2) exploração do material; e (3) tratamento dos resultados e interpretações. Na fase de pré-análise (1) a leitura flutuante do corpus indicou inicialmente a formulação e as direções da análise, apontando os critérios sobre os níveis de recortes e as ideias para categorização. As categorias foram determinadas a priori, utilizando a teoria de estágio de controle gerencial (IFA, 1998; Frezatti, 2007). Em seguida, na fase de exploração do material (2) os recortes foram efetuados, separados e agrupados por categorias. Para a etapa de tratamento de dados e interpretações (3), os resultados inicialmente foram analisados por meio de contagem e sistematizados em uma tabela (Tabela 2). Posteriormente, inferências sobre as categorias foram efetuadas. Buscando identificar a existência, ou não, das *proxies* de controle gerencial no campo empírico estudado, foi elaborada uma correspondência entre o artefato e seus respectivos recortes agrupados, em seguida foram feitas observações sobre o nível da adequação dessa correspondência, as observações efetuadas foram: levemente positiva; fortemente positiva; levemente negativa; fortemente negativa; ou contradição sobre a prática. Por fim, foram elaboradas as interpretações dos resultados finais. A seguir são apresentados os resultados do trabalho.

4 RESULTADOS

Esse trabalho tem como objetivo identificar quais práticas de controle gerencial são empregados na agricultura familiar. A análise das *proxies* de práticas de controle gerencial na agricultura familiar considerou a teoria de estágios de controle gerencial (IFA, 1998; Frezatti, 2007; Isidoro et al., 2012) como categorias a priori. Dessa forma, buscou-se nas entrevistas, identificar a existência, ou não, da utilização informal e adaptada dos artefatos de controle gerencial.

Questões iniciais sobre a rotina, os produtos e as atividades de cada agricultor familiar foram questionadas. Conforme os entrevistados descreviam suas atividades, o pesquisador formulava então questionamentos combinando as informações do documento auxiliar e da descrição sobre a realidade descrita pelo agricultor familiar, um exemplo é evidenciado nos recortes a seguir.

R1: "[...] é no geral só, tipo, mistura o que deu de frango, com pamonha, com tomatinho [...]"

P: O valor que gasta com o tomatinho só vai para o calcular o custo do tomatinho, o do frango só vai para o custo do frango, o da pamonha vai só para o da pamonha?

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

R1: "É, isso, assim."

Nos recortes acima, o agricultor descreveu inicialmente seus produtos, o pesquisador então, adapta os questionamentos e exemplos conforme a realidade do agricultor familiar. Esse procedimento visou facilitar a compreensão dos entrevistados sobre os conceitos que a pesquisa buscava identificar. Após a coleta, a gravação foi inicialmente transcrita por meio de software, e em seguida sofreu um processo de apuração, na qual o pesquisador escutou a gravação e foi corrigindo as falhas do documento gerado pelo processo de transcrição automatizada.

Após o encerramento das pesquisas, em posse do corpus documental, a análise de conteúdo foi aplicada conforme o protocolo de Bardin (1977) apresentado na seção de metodologia. A síntese dos resultados obtidos na análise de conteúdo das pesquisas está apresentada na Tabela 1 a seguir. Na tabela 1 são evidenciados a categoria de artefato determinadas a priori pela teoria base utilizada, o questionamento efetivamente efetuado com as adaptações à realidade do respondente e o recorte da resposta.

Tabela 1: Resultados da fase qualitativa das *proxies* de controle gerencial.

<i>Categorias (artefatos de CG)</i>	<i>Questionamento efetivamente feito</i>	<i>Respostas</i>	<i>Evidência de proxies de CG</i>
Custeio por Absorção	Como vocês calculam o custo da energia? Divide e coloca nos produtos?	R3: "Não, a energia é geral, só pagamos." [sobre critérios para ratear o custo]	fortemente negativa
	Para saber se no mês valeu a pena vender, se teve lucro, se o valor investido compensou, como você faz?	R1: "É no geral só, tipo mistura o que deu de frango, com pamonha, com verdura, com legumes, com fruta, tudo. [divisão dos custos por produto]"	levemente negativa
	Com faz, por exemplo, com a energia?	R2: "Então não tem como explicar certinho, certinho, [custo da energia e forma de rateio] porque eu trabalho com mais ou menos quarenta e cinco produtos. Então quando você vai plantar um produto só e é mais fácil."	fortemente negativa
	A conta de energia é dívida para o custo dos produtos?	R1: "Não divide..." [sobre exemplo de absorção de custo de energia]	fortemente negativa
Custeio Variável	Com faz, por exemplo, com a energia?	R2: "É aí a gente não planilha direitinho não, joga um custo variável [...]" [rateio da energia]	fortemente positiva
	O que gasta com o tomatinho vai para o tomatinho e o que gasta com frango vai para calcular o custo do frango?	R1: "É, isso, assim." [sobre exemplo de custeio variável]	fortemente positiva
Custeio Padrão	Vocês fazem estimativas, antes do mês iniciar, definem que só podem gastar um valor determinado?	R3: "Nessa parte, acho que não, não tem um controle tão específico. Paga depois que aconteceu."	fortemente negativa
	Antes de começar a plantar já tem algum custo estimado antecipadamente, ou ocorre depois da atividade?	R2: "Então a gente já tem... porque a gente é muito antigo, muito velho nisso."	levemente positiva
	Quando vai plantar o próximo tomatinho, você já sabe, mais ou menos, o quanto pode gastar antecipadamente? Existe cálculo de limite de gastos?	R1: "Sim, mas fica na cabeça eu não anoto nada."	levemente positiva

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Retorno sobre o Investimento	Com faz, por exemplo, com a energia?	R2: "Então a gente primeiro a gente fecha as contas depois nós repartimos o lucro [entre familiares]"	levemente positiva
	Como você sabe responder essa pergunta [negócio vai bem]? Por qual motivo você acredita que está indo bem?	R1: "[...] nos foi para lá [chácara], bem dizer só com a roupa do corpo, nós perdemos tudo. Nós foi morar lá, meu marido fez uma casinha para nós lá, não tinha piso, não tinha janela, não tinha porta, não tinha nada, encostava uma telha lá e era a porta e era a janela. [...] Depois nós foi trabalhando, foi trabalhando, agora nossa casa, não é uma casa toda "acabadinha", já mas tem acho que umas doze peças, a área é grande em volta, eu tenho carro, tenho uma S10, minha filha tem esse carro aqui, meu neto tem o carro dele"	fortemente positiva
	Como você sabe que o negócio está indo bem?	R2: "Por que a gente está conseguindo fechar as contas, sobrar dinheiro, para toda a família. Todo mundo tem seu salário dentro da propriedade e está em dia graças a Deus"	fortemente positiva
	Você faz algum cálculo separado sobre cada produto?	R3: Por produto assim eu tenho uma noção mesmo, não tem nada anotado. Mas por exemplo pela experiência eu te falo que tomate, berinjela, mandioca, abacaxi são produtos mais caros porque tem mais mão de obra, já a rúcula e o rabanete são produtos bem mais barato o custo, porque demanda menos tempo, menos cuidado, menos insumos, fora que o tempo o retorno que é mais rápido, pode ser mais barato na venda mas o custo é menor, compensa.	
	Como é o cálculo de lucro?	R3: "Agente olha no caderno, anota o que gastou e o quanto vendeu, só tem valor, a gente não anota quantidade de nada."	fortemente positiva
Orçamento	Vocês fazem alguma previsão do quanto vai ter de gasto no futuro? Por exemplo, o quanto vai vir de energia, no próximo mês?	R3: "Tem uma previsão por estar aqui há onze anos, mas fica na cabeça só."	levemente positiva
	Existem situações, antes de começar o mês, que você se preocupa em ter que vender mais, porque em meses específicos precisaria de um pouco mais de dinheiro, ou não é uma preocupação que acontece antes do mês começar?	R1: "Sim. Existe essa preocupação porque, que nem falta um mês para terminar de pagar... eu comprei um tratorzinho. Daí eu falo assim, olha enquanto eu não termino de pagar as coisas que eu compro, eu não compro mais nada, eu posso ficar com um sapato horrível que está tudo bem, assim que eu terminar de pagar o tratorzinho que a gente comprou... e daí é assim."	levemente positiva
	Como você sabe o quanto tem de dinheiro, ou se no mês sobrou dinheiro?	R1: "Só pelo extrato bancário, quando vou no banco..."	levemente positiva
	Você tem esses cálculos anotados ou é informalmente de cabeça?	R2: "A gente a gente tem anotado, porque o produtor de orgânico tem que seguir uma planilha, ele tem que planilhar suas plantas por causa da lei da rastreabilidade e a gente tem que fazer isso."	fortemente positiva
Descentralização	Quem da família decide? Questões sobre o quanto vai vender, quanto vai cobrar, etc.?	R1: "É mais eu. Quando eu falo algo e pergunto se está certo? a família fala, se a senhora falou então está certo. Graças a Deus eles me respeitam"	fortemente negativa
	Como que é essa orientação que o senhor faz?	R2: "tudo passa por mim, a hora de plantar, a hora de irrigar, a hora de afofar um canteiro, hora de preparar um canteiro, então eu fiquei com esse departamento, que daí eu sei o que que tá acontecendo dentro da propriedade"	fortemente negativa
	Quem é o responsável em tomar as decisões da família?	R3: "Meu pai, ele que é o chefe da família e fica mais a frente disso aí [...] decidir é a responsabilidade dele, [...] eu fico mais na produção."	fortemente negativa
Análise Custo-Volume-Lucro	Tem algum valor ou quantidade para ser vendida, que você tem como meta para empatar com os gastos? Por exemplo, para arcar com as dívidas do mês que vem eu vou ter	R1: "Sim. Isso tem, mas tudo na cabeça [...]"	levemente positiva

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

	que ter tanto em dinheiro?		
	Tem uma quantidade ideal de produtos a ser vendida.	R3: "não, a gente vai compensando um mês por outro"	fortemente negativa
	Você tem um controle sobre a quantidade para equilibrar as contas? Por exemplo, esse mês eu preciso vender tantas hortaliças para empatar? Existe essa quantidade definida?	R2: "Não, a gente tem as metas sim de valores. Valores, mas é aquele tal negócio, como eu trabalho com muita variedade, a gente vai para a feira para apurar aquele valor. Então você sabe mais ou menos o que que você carrega no carro, já para vender naquela feira. Para não ter muita sobra, e você vai já vai com aquela projeção. Hoje pra uma pessoa que vai iniciar é mais complicado, ele tem que fazer até ele aprender, a gente não, a gente está vinte e poucos anos no ramo, então a gente já pegou, a gente já sabe até que o que o cliente gosta [...]"	levemente positiva
Preço por Transferência	Tem troca de mercadoria entre vocês? Como funciona o processo dessas trocas?	R3: "Tem [...] trocamos e negociamos por valor, um valor que seja um preço justo para os dois. "	fortemente negativa
	Tem troca de mercadoria entre vocês? Como funciona o processo dessas trocas?	R2: "Por exemplo, quando eu que eu vou pegar um produto de um de um colega é porque eu já tenho a demanda daquele produto, eu já prefiro negociar com ele um preço "	fortemente negativa
Just in time	Existe alguma preocupação com o tempo das atividades? Por exemplo, cronometrar o tempo gasto na colheita ou algo assim durante o dia?	R3: "Não, agente só tem um cronograma semanal, diário não dá para fazer [...] a família combina verbalmente"	fortemente negativa
	Existe algum cálculo tempo, atividades cronometradas? Por exemplo só pode gastar tanto tempo plantando, tanto tempo na colheita, etc.?	R2: "Não, a gente tem um dia que a gente tem que plantar"	fortemente negativa
	Então para cada canteiro existe uma quantidade de água a ser gasta, e esse controle é pelo tempo?	R1: "Sim. É pelo tempo que cuidamos da evasão de água [...] o que a gente faz é por canteiro, gastar só é vinte minutos, mas a preocupação é por causa da água mesmo [...]"	levemente positiva
Kaizen	Há alguma preocupação no dia a dia em relação a melhorar a forma que efetua os processos, a plantação, a colheita, ou não, o jeito que você faz já é bom?	R1: "Tem, sempre a gente tem como melhorar né."	levemente positiva
	Desde que você começou a plantar, você foi percebendo que nas atividades tinha uma melhora contínua?	R2: "Sim, principalmente o orgânico, você vai aprendendo muito com a natureza, e quando você começa a corrigir sua terra, uma melhoria na produção, na qualidade. E até você mesmo vai amadurecendo no ramo"	levemente positiva
Planejamento Estratégico	Você pensa em aumentar o negócio, tem visão de expandir e melhorar?	R1: "... até a gente vai pegar outra chácara aqui, na saída, vai fazer mais um barracão de frango para produzir bastante frango [...] o frango é menos trabalhoso, pela idade que eu já estou, com sessenta e cinco, meu marido com sessenta e oito. Então nós já pensamos em um jeitinho de trabalhar menos e ganhar mais, entende? [...] o nosso projeto era para começar a tocar agora em abril [...] vai ter que fazer a casa lá. É a outra chácara. A segunda chácara. "	fortemente positiva
	Como é o seu processo de produção?	R2: "[...] como a gente está no mercado quase todo dia a gente tem um ponto de venda, de entrega, e a gente tem que fazer a escala de produção. Então, por exemplo, vou falar para você de alface. Para mim ter uma escala de alface, para nunca faltar alface, eu planto cinco variedades. Eu tenho no viveiro quatro escalas, isso toda semana eu planto, quer dizer que eu tenho quatro semanas de alface no viveiro e quatro semanas no canteiro, porém comecei a colher a primeira,	fortemente positiva

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

	<i>então eu tenho oito escalas de produção e essas escalas de produção para manter ela é ela é difícil, tem que "ter bastante opinião". Porque você não pode ficar nem uma semana sem colher, para você manter o custo de produção, a partir do dia que você fica uma semana sem colher, você vai ter um buraco lá na frente, de uma semana, e aquele custo de produção aumenta. Então por isso que tem que tem que chegar nesse trabalho de fazer a escala certinho."</i>	
Tem alguma meta de custo, antecipada? Por exemplo esse mês eu quero gastar só X e aí tento ir atrás daquele custo hora que for produzir? Ou os custos só ocorrem depois?	R2: "Até tem, porque a gente já sabe o que vai produzir na safra [...] se vou plantar 10 canteiros de alho que vai me render 10 mil eu tenho que gastar no máximo 1 mil, para sobrar 9 mil [...] nesse caso a tomada de decisão ocorre por meio da quantidade, para ver o quanto vai cobrir os custo [...] tudo anotado."	levemente positiva
Você faz algum cálculo financeiro para o futuro? Por exemplo, mês que vem eu tenho que ganhar tanto?	R2: "As metas, gente tem conforme a safra daquela mercadoria, que entra na safra, que nem agora no inverno, a gente tem a nossa projeção: ganhar dinheiro no inverno por quê? Porque entra a produção de beterraba, de cenoura, brócolis, couve-flor, acelga, repolho, agrião, tomatinho cereja, então isso a gente domina essa produção já. Só que como a gente é produtor de orgânico, nós só dominamos e não temos tecnologia para nos ajudar, nós só domina na safra, e aí como a gente já tem um mercado na mão, tem cliente, então a gente faz essas projeção, nós vamos segurando, segurando, pra chegar no verão e nós vamos ganhar dinheiro, aí não tem limite, aí o céu é o limite, a gente não tem aquele limite. Então a gente planta e vai mesmo para correria."	levemente positiva
A decisão das atividades que você toma, geralmente é feita com antecedência, ou conforme o dia a dia vai acontecendo?	R2: "Tem as duas coisas, por exemplo plantação de alho, de de cebola isso é tudo planejado bem antes, tanto a preparação do solo, da semente que não tem aqui, tem que buscar de fora. E tem as coisas que você vai tomando a decisão... as vezes você levanta e fala, hoje eu vou plantar tal coisa."	levemente positiva
Para esse ano, algum objetivo específico?	R2: "Principalmente no momento que nós estamos vivendo agora, é sobreviver a essa pandemia. A gente tá com muito pé no chão, não tá investindo em logística, a gente tá segurando, não tá fazendo nenhum investimento a longo prazo né, só mantendo os custeio mesmo, então o objetivo nosso, a gente pisou um pouco no freio"	fortemente positiva
Tem algum controle das quantidades de cada atividade do que foi plantado, colhido, etc.?	R2: "São três tabela, investimento, atividade e colheita, você tem um caderno com as três tabelas. No investimento você compra uma semente, põe ali o número da nota, você tem um croqui da área, então naquele mapa está constando, se essa área tem uma quantas tabelas de produção, você coloca o que você fez investimento gradeou a terra, fez uma aração, fez um corregimento, fiz uma análise, tudo tem que constar ali. Na tabela dois é a atividade o diário mesmo, então diz tudo que você faz durante o dia dentro da propriedade, tudo tem que ser registrado, fiz uma capina, fiz uma poda, fiz uma adubação com o que que eu adubei quantos por cento, quantos por metro quadrado eu coloquei, fiz uma pulverização quantos ML é isso, eu tenho que ter ficha técnica de todos os produtos que eu uso, tem que estar no PMO que é no plano manejo de orgânico. Eu só posso usar o que eu coloco lá no plano de manejo orgânico. Se eu usar qualquer uma coisa que um agrônomo me recomenda, e eu não tenho no PMO eu tenho que pedir permissão para a certificadora antes, então tem que pegar o produto mandar a ficha técnica para eles, eles vão analisar daí eles me liberam, então esse	fortemente positiva

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

		<i>tem que estar na tabela dois. E a tabela três que é tudo que você comercializa, por quilo ainda. Ele tem que ser por quilo."</i>	
	Qual o motivo de você ser agricultor familiar?	<i>R2: "Acho que eu herdei do meu pai, que foi a vida toda, é atividade que eu me criei e quando eu casei a minha esposa já gostava de mexer com isso. Eu acho que é missão."</i>	<i>levemente positiva</i>
	Você um sonho de onde quer chegar com a agricultura familiar?	<i>R2: "eu tenho uma vontade de ter uma empresa dentro da área, de agregar algum valor, por exemplo, uma processadora de mandioca é coisa assim, eu tenho esse sonho ainda, e venho lutando para que isso dê certo"</i>	<i>levemente positiva</i>
	Você sabe quais são seus maiores fornecedores, concorrentes e clientes?	<i>R3: "Fornecedores são [empresa], [empresa] e [empresa], os concorrentes são os outros agricultores da feira que eu vendo e os clientes são os que frequentam sempre a feira."</i>	<i>levemente positiva</i>
Benchmarking	Se eu colocasse esses quatro elementos para saber se o seu negócio está indo: financeiro, ter mais lucro, mais clientes procurando, produzindo mais, ou a questão de ser melhor que os concorrentes Qual que o você acharia mais importante pra falar se o negócio está indo bem?	<i>R3: "eu nunca pensei em ser melhor que os concorrentes, como nosso grupo é mais unido, eu geralmente dou dicas, a gente tem os mesmos clientes, eu nunca pensei em tomar cliente dos outros ou falar, mas dos outros. Sempre penso em fazer o melhor que eu posso."</i>	<i>fortemente negativa</i>
	Você geralmente observa outros produtores, copia o que eles fazem?	<i>R2: "Não, na verdade eu sou um pouco meio que referência na produção de orgânico da minha da minha atividade [...] pouca coisa que eu vou atrás de de buscar."</i>	<i>fortemente negativa</i>
	Tem alguma outra forma de socialização com agricultores familiares, como igreja, festa?	<i>R1: "Não, a maioria só pelo [projeto da Universidade]"</i>	<i>levemente negativa</i>
Custeio ABC	Você faz algum cálculo separado sobre cada produto?	<i>R3: "Por produto assim eu tenho uma noção mesmo, não tem nada anotado. "</i>	<i>fortemente negativa</i>
	Existe algum cálculo separado por atividade de cada produto?	<i>R2: "Não, só um cálculo geral mesmo"</i>	<i>fortemente negativa</i>
	Sobre atividades isoladas, por exemplo, para plantar eu tenho um custo específico de plantar, tem o custo de arar a terra, tem o custo de aguar a horta, tem o custo de colher, é separado?	<i>R1: "Não, é tudo junto"</i>	<i>fortemente negativa</i>
Custeio Meta	Tem alguma meta de custo antes de plantar? Por exemplo, para o rabanete eu só posso gastar esse valor, e controlo esse gasto?	<i>R3: "Aí tem sim, mas é uma base de cabeça que a gente usa."</i>	<i>levemente positiva</i>
	Antes de começar a plantar, você já define o quanto vai gastar, ou o custo só descobre depois que que a atividade aconteceu?	<i>R1: "Nunca é antes, também não tem como você prever. Às vezes eu compro um produto hoje, eu pago vamos dizer vinte reais, quando é amanhã depois já está vinte e cinco e trinta, então não tem como você fazer uma estimativa certa né? A energia é a mesma coisa, tem mês que você gasta quinhentos, outros gasta oitocentos, né então não tem como."</i>	<i>fortemente negativa</i>
Gestão baseada em Atividades	No exemplo do rabanete ainda, você tem que preparar a terra, irrigar, plantar, etc. Tem algum desenho das atividades, um fluxo do que tem que fazer?	<i>R3: "Não precisa, porque a gente já tem na cabeça como faz."</i>	<i>fortemente negativa</i>

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

	<p>Tem algum controle das quantidades de cada atividade do que foi plantado, colhido, etc.?</p>	<p>R2: "Sim, devido a rastreabilidade dos orgânicos, somos obrigados [...] é um caderno de campo [...] você vai ver lá dia quinze de janeiro plantei um canteiro de rúcula no taião número um, aí você vai olhar lá na tabela três tabelas de comercialização, dia cinco de fevereiro foi vendido uma rúcula colhida no taião um, então essa rúcula foi plantada dia quinze e no dia cinco e foi colhida, dia cinco de outro mês. Então a gente tem por isso tem que ter esse diário. E se tiver perda [...] tem que colocar na observação que perdeu. São três tabela, investimento, atividade e colheita, você tem um caderno com as três tabelas. No investimento você compra uma semente, põe ali o número da nota, você tem um croqui da área, então naquele mapa está constando, se essa área tem uma quantas tabelas de produção, você coloca o que você fez investimento gradeou a terra, fez uma aração, fez um corregimento, fiz uma análise, tudo tem que constar ali. Na tabela dois é a atividade o diário mesmo, então diz tudo que você faz durante o dia dentro da propriedade, tudo tem que ser registrado, fiz uma capina, fiz uma poda, fiz uma adubação com o que que eu adubei quantos por cento, quantos por metro quadrado eu coloquei, fiz uma pulverização quantos ML é isso, eu tenho que ter ficha técnica de todos os produtos que eu uso, tem que estar no PMO que é no plano manejo de orgânico. Eu só posso usar o que eu coloco lá no plano de manejo orgânico. Se eu usar qualquer uma coisa que um agrônomo me recomenda, e eu não tenho no PMO eu tenho que pedir permissão para a certificadora antes, então tem que pegar o produto mandar a ficha técnica para eles, eles vão analisar daí eles me liberam, então esse tem que estar na tabela dois. E a tabela três que é tudo que você comercializa, por quilo ainda. Ele tem que ser por quilo."</p>	<p>fortemente positiva</p>
	<p>Fora a água, tem mais alguma coisa que ele [neto] controla?</p>	<p>R1: "Sim, tudo é controlado, ele leva tudo por medida, tudo certinho. E lá é ele que faz, tipo vamos plantar esse mês, agora vamos plantar melancia, é tanto de calcário para plantar, tanto de compostagem para plantar. Então ele já faz certinho essa parte é função dele daí ele depois ele fica ajudando, ele fica cuidando para ver se está fazendo certo, isso aí é função dele [neto]."</p> <p>R1: "Se eu fosse seguir o meu neto, ele tem tudo, as planilhas, mas se eu começo a mexer... a minha cabeça já começa a doer, e eu acabo falando não, deixa quieto, é bem melhor você fazer aí do seu jeito."</p>	<p>Contradição</p>
<p>Teoria das Restrições</p>	<p>Das etapas que você me contou: preparar a terra, plantar, colher, etc., tem alguma específica que dá mais problema? Alguma que atrapalha as outras etapas?</p>	<p>R3: "Cada produto tem o seu problema específico, a época também, por exemplo tem uma época do ano que o couve dá doença e dá bastante trabalho"</p>	<p>fortemente negativa</p>
<p>Balanced Scorecard</p>	<p>Você controla se o negócio está indo bem, verificando se está conquistando mais ou menos clientes?</p> <p>Você observou que comparando com o ano passado, a forma que você trabalha nos processos e sua aprendizagem alterou? Ou continua igual?</p>	<p>R3: "Sim, porque a gente trabalha na feira como principal ganho, mas tem quitandas, restaurantes... e conquistando mais clientes mais vendas. [...] Com certeza melhorou, você consegue mais experiência, o aprendizado na própria mão de obra [...] porque um curso você até aprende a parte teórica, mas nada como botar a mão na massa [...] com os erros que se aprende" [questionado sobre os indicadores do BSC]</p>	<p>levemente positiva</p>

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

	Você observa se a quantidade de clientes aumenta, se está vendendo mais para eles? Tem algum controle assim?	R1: "Tem, tem, mas só na cabeça. Tipo assim, eu reparo se esse mês, essa semana, vamos dizer assim, essa semana eu consegui mais clientes, então melhor ainda né."	levemente positiva
	Além dos clientes, o dinheiro, a parte financeira você também observa se está melhorando?	R1: "Tem também". [sobre questionamento de indicadores do BSC]	levemente positiva
	Os processos internos, da horta, formas de plantio, de colheita, etc., você percebe alguma mudança, melhoria?		
Ciclo de vida do produto	Existe sazonalidade na procura? O cliente dependendo do mês, procura produtos diferentes?	R2: "Deveria existir, mas os clientes chegam e querem brócolis em tempo que não tem brócolis."	fortemente negativa
	Existe sazonalidade na procura? O cliente dependendo do mês, procura produtos diferentes?	R1: "Não a procura é igual. A planta é que tem seu tempo [...] o cliente compraria o ano inteiro."	fortemente negativa
	Existe sazonalidade na procura? O cliente dependendo do mês, procura produtos diferentes?	R3: "Como agente trabalha com produto de época, e os produtos falta, os clientes querem sempre os produtos fora de época [...] ai agente apresenta outros produtos para eles."	fortemente negativa
EVA	Você pensa em outras opções de investimento, por exemplo, eu estou comprando algo aqui, mas poderia colocar o dinheiro em outro lugar ou aplicar deixando no banco. Tem essa preocupação?	R1: "Não, não existe"	fortemente negativa
	Você tem preocupação com outras oportunidades de investimento, outros lugares que o seu dinheiro da agricultura poderia estar investido?	R2: "Não"	fortemente negativa
	Você tem preocupação com outras oportunidades de investimento, outros lugares que o seu dinheiro da agricultura poderia estar investido?	R3: "Sim, tem nesse caso a gente sempre faz reunião com a família certinho, por exemplo a gente queria comprar outra chácara, mas alguns era contra, queria colocar o dinheiro em melhorias nessa aqui, ai meu pai explicou certinho."	levemente positiva
GECON	Você utiliza contabilidade? Usa as informações da contabilidade para tomar decisões?	R3: "contador faz anual a contabilidade, mas fazemos mesmo por obrigação"	fortemente negativa
	Você usa contabilidade de alguma forma? Tem contador ou utiliza alguma coisa de contabilidade para tomar decisões?	R1: "não tenho contador"	fortemente negativa
	Você utiliza contabilidade? Usa as informações da contabilidade para tomar decisões?	R2: "Tem contador porque temos Inscrição Estadual, mas as decisões são tomadas com as nossas informações internas mesmo"	fortemente negativa
VBM	Se eu colocasse esses quatro elementos para saber se o seu negócio está indo: o dinheiro aumentando, mais clientes procurando, produzindo mais, ou a questão de aprendizagem. Qual que o senhor acharia mais importante pra falar se o negócio está indo bem?	R2: "O dinheiro, acho que o dinheiro"	fortemente negativa
	Se eu colocasse esses quatro elementos para saber se o seu negócio está indo: financeiro, ter mais lucro, mais clientes procurando, produzindo mais, ou a questão de ser melhor que os	R3: "Eu acho que conquistar mais clientes, porque automaticamente ia dar mais lucro."	levemente negativa

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

	concorrentes Qual que o você acharia mais importante pra falar se o negócio está indo bem?		
Gestão de estoques*	Você mantém estoque de alguma coisa?	<i>R1: "Tem [estoques]. Maioria só da horta mesmo, tipo os defensivos, que é orgânico, a gente tem que ter sempre bastante ali, adubo também orgânico tem que ter, e os insumos. [...] Tipo observa que tem só um galão lá, tem que comprar, aí pede tudo pela internet. Entrega lá no correio lá, e a gente busca."</i>	<i>fortemente positiva</i>
	Como é a gestão dos estoques, quando você sabe que é hora de comprar e repor os estoques?		
	Como você sabe que o negócio está indo bem?	<i>R2: "Então a gente sabe que o negócio está bom. A gente tem o estoque, tem quatro meses de estoque na propriedade."</i>	<i>fortemente positiva</i>
	Tem algum controle de estoque? Vocês estocam alguma coisa?	<i>R3: "Só semente mesmo, aí conforme vai acabando agente compra mais, quando só tem um saco agente compra mais, nós não compramos muito porque a semente estraga."</i>	<i>fortemente positiva</i>

Fonte: Elaborado pelos autores.

Ao analisarmos os resultados é possível discutir alguns achados. Foi possível verificar que os agricultores familiares utilizam *proxies* de práticas de controle gerencial e informalmente efetuam o controle gerencial em seus empreendimentos.

Sobre os diferentes artefatos de controle gerencial identificados, podemos destacar que o custeio considera apenas o gasto direto dos produtos comercializados, sendo utilizado para tomada de decisões uma espécie de Margem de Contribuição informal, no qual cada produto contribui frente aos gastos fixos totais dos agricultores familiares. As evidências do achado estão predominantemente nos recortes sobre os questionamentos a respeito dos artefatos do Custeio por Absorção e Custeio Direto. Ao serem perguntados sobre os critérios de rateio dos gastos fixos para a inserção no custeio de produtos, os agricultores familiares evidenciaram a dificuldade em executar o rateio, devido aos gastos fixos serem advindos tanto da produção quanto dos seus gastos familiares. Dessa forma, o procedimento adotado pelos produtores é efetuar o Custeio Variável, encontrando a margem de contribuição para definir quanto cada produto irá contribuir frente aos gastos fixos totais.

P: Como vocês calculam o custo da energia? Divide e coloca nos produtos?

R1: "Não divide... "

R2: "Então não tem como explicar certinho, certinho, porque eu trabalho com mais ou menos quarenta e cinco produtos..."

R2: "É aí a gente não planilha direitinho não, joga um custo variável"

R3: "Não, a energia é geral, só pagamos."

R3: "Agente olha no caderno, anota o que gastou e o quanto vendeu, só tem valor..."

A percepção de lucratividade e do retorno de investimento é informal, não são calculados indicadores, entretanto ela é presente na atividade, sendo ligada às conquistas familiares, novas aquisições de máquinas e equipamentos ou apuradas após a quitação dos gastos familiares e empresariais dentro do mês. Dessa forma, é possível constatar que os agricultores familiares analisam duas perspectivas, o fato de sobrar dinheiro após o pagamento de todos os gastos mensais; e a percepção de evolução patrimonial da família/negócio.



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

P: Como você sabe responder essa pergunta [negócio vai bem]? Por qual motivo você acredita que está indo bem?

R1: "[...] nos foi para lá [chácara], bem dizer só com a roupa do corpo, nós perdemos tudo. Nós foi morar lá, meu marido fez uma casinha para nós lá, não tinha piso, não tinha janela, não tinha porta, não tinha nada, encostava uma telha lá e era a porta e era a janela. [...] Depois nós foi trabalhando, foi trabalhando, agora nossa casa, não é uma casa toda "acabadinha", já mas tem acho que umas doze peças, a área é grande em volta, eu tenho carro, tenho uma S10, minha filha tem esse carro aqui, meu neto tem o carro dele [...]."

R2: "Por que a gente tá conseguindo fechar as contas [mensais], sobrar dinheiro, para toda a família. Todo mundo tem seu salário dentro da propriedade e está em dia graças a Deus"

R2: "Então primeiro a gente fecha as contas depois nós repartimos o lucro [entre familiares]".

O planejamento estratégico é efetuado pelos agricultores familiares de maneira informal por meio de projetos e ou de planos de aquisições, na qual o chefe de família apresenta aos membros familiares. Esses projetos, ou planos de aquisições, possuem estimativa financeira, forma de pagamento e prazo para sua conclusão. Entretanto, não é objetivado em documentos, é apenas acordado informalmente com os membros familiares. Ficou evidente que também existe um acompanhamento durante a execução do projeto, ou plano de aquisição.

R1: "... até a gente vai pegar outra chácara aqui, na saída, vai fazer mais um barracão de frango para produzir bastante frango [...] o frango é menos trabalhoso, pela idade que eu já estou, com sessenta e cinco, meu marido com sessenta e oito. Então nós já pensamos em um jeitinho de trabalhar menos e ganhar mais, entende? [...] o nosso projeto era para começar a tocar agora em abril [...] vai ter que fazer a casa lá. É a outra chácara. A segunda chácara. "

R1: "Sim. Existe essa preocupação porque, que nem falta um mês para terminar de pagar... eu comprei um tratorzinho. Daí eu falo assim, olha enquanto eu não termino de pagar as coisas que eu compro, eu não compro mais nada, eu posso ficar com um sapato horrível que está tudo bem, assim que eu terminar de pagar o tratorzinho que a gente comprou... e daí é assim."

Ainda sobre o planejamento estratégico, os agricultores familiares demonstraram muito conhecimento sobre a elaboração do planejamento informal, ao responderem que efetuam o planejamento tanto estratégico, quanto tático e operacional apenas de maneira informal, foram solicitados vários exemplos aos respondentes, que conseguiram exemplificar de diversas maneiras sem examinar nenhum documento ou ter acesso a alguma informação consultiva.

R2: "[...] por exemplo, vou falar para você de alface. Para mim ter uma escala de alface, para nunca faltar alface, eu planto cinco variedades. Eu tenho no viveiro quatro escalas, isso toda semana eu planto, quer dizer que eu tenho quatro semanas de alface no viveiro e quatro semanas no canteiro, porém comecei a colher a primeira, então eu tenho oito escalas de produção e essas escalas de produção para manter ela é ela é difícil[...] você não pode ficar nem uma semana sem colher para você manter o custo de produção, a partir do dia que você fica uma semana sem colher, você vai ter um buraco lá na frente, de uma semana, e aquele custo de produção aumenta. Então por isso que tem que chegar nesse trabalho de fazer a escala certinho."

R3: "[...] por exemplo pela experiência eu te falo que tomate, berinjela, mandioca, abacaxi são produtos mais caros porque tem mais mão de obra, já a rúcula e o rabanete são produtos bem mais baratos o custo, porque demanda menos tempo, menos cuidado, menos insumos, fora que o tempo o retorno que é mais rápido, pode ser mais barato na venda, mas o custo é menor, compensa.

R2: "Até tem, porque a gente já sabe o que vai produzir na safra [...] se vou plantar 10 canteiros de alho que vai me render 10 mil eu tenho que gastar no máximo 1 mil, para sobrar 9 mil [...] nesse caso a tomada de decisão ocorre por meio da quantidade, para ver o quanto vai cobrir os custos."



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Alguns elementos observados referentes ao artefato de planejamento, evidenciaram recortes relacionados a conceitos de missão e visão do negócio, além da análise de ambiente externo. Entretanto, esses elementos foram considerados mais superficiais pela análise efetuada.

P: Você tem um sonho de onde quer chegar com a agricultura familiar?

R2: "eu tenho uma vontade de ter uma empresa dentro da área, de agregar algum valor, por exemplo, uma processadora de mandioca é coisa assim, eu tenho esse sonho ainda, e venho lutando para que isso dê certo"

P: Você sabe quais são seus maiores fornecedores, concorrentes e clientes?

R3: "Fornecedores são [empresa], [empresa] e [empresa], os concorrentes são os outros agricultores da feira que eu vendo e os clientes são os [nome] e [nome] que frequentam sempre a feira."

Para as atividades ligadas a elaboração orçamentária, foram apresentados resultados controversos. Um dos entrevistados é agricultor familiar que cultiva produtos orgânicos [R2]. Devido a seus produtos contarem com uma certificação de rastreabilidade, esse produtor possui documentos que descrevem os valores e operações empregados em cada uma das etapas de investimento, atividade e colheita no campo, o que possibilita a ele a utilização de uma *proxie* ligadas ao artefato orçamentário. Entretanto, as outras entrevistas demonstraram que ao agricultor familiar que não possui ligação com certificações de rastreabilidade, o orçamento é apenas uma atividade esporádica e bastante informal, não ocorrendo elaboração de cálculos e documentos. Para esses agricultores, as *proxies* utilizadas não demonstraram muita adequabilidade ao artefato orçamentário.

R2: "A gente a gente tem anotado, porque o produtor de orgânico tem que seguir uma planilha, ele tem que planilhar suas plantas por causa da lei da rastreabilidade e a gente tem que fazer isso."

R2: "São três tabela, investimento, atividade e colheita, você tem um caderno com as três tabelas. No investimento você compra uma semente, põe ali, o número da nota, você tem um croqui da área, então naquele mapa está constando, se essa área tem quantas tabelas de produção, você coloca o que você fez investimento gradeou a terra, fez uma aração, fez um corregimento, fiz uma análise, tudo tem que constar ali. Na tabela dois é a atividade o diário mesmo, então diz tudo que você faz durante o dia dentro da propriedade, tudo tem que ser registrado, fiz uma capina, fiz uma poda, fiz uma adubação com o que eu adubei [...], então esse tem que estar na tabela dois. E a tabela três que é tudo que você comercializa, por quilo ainda. Ele tem que ser por quilo."

R3: "Tem uma previsão por estar aqui há onze anos, mas fica na cabeça só [previsão de gastos para os próximos meses]."

R1: "Só pelo extrato bancário, quando vou no banco...[planejar financeiramente os próximos meses] "

Em controles gerenciais que relacionam quantidades e valores, como artefatos de Análise Custo-Volume-Lucro, os agricultores familiares afirmaram que devido a experiência na atividade, conseguem estimar quantidades de ponto de equilíbrio, entretanto segundo os resultados, esses valores são estimativas observadas por tentativa e erro, sem cálculos matemáticos desenvolvidos. Para essa *proxie* não foi possível, durante a análise qualitativa, avaliar se de fato é elaborada corretamente e eficiente.

Os recortes de *proxies* relacionadas aos artefatos de Custeio Padrão, Custeio Meta, Ciclo de Vida do Produto e *Balanced Scorecard* apresentaram um nível muito abstrato de utilização. Os agricultores familiares tangenciaram, durante a entrevista, possíveis utilizações, mas os conceitos dos artefatos não foram considerados satisfatórios para afirmar que esses artefatos possuem *proxies* que evidenciam sua utilização.



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Os resultados das entrevistas ainda apontaram *proxies* inexistentes para os artefatos: preço por transferência, *just in time*, *kaizen*, *benchmarking*, custeio ABC, gestão baseada em atividades, teoria das restrições, EVA, GECON e VBM. Uma possível justificativa é devido a esses artefatos estarem em estágios mais evoluídos de controle gerencial, sendo artefatos mais complexos de serem empregados (IFA, 1998; FREZATTI, 2007; ISIDORO et al., 2012). Os resultados corroboram com Argilés e Slob (2001), os autores afirmam que a contabilidade, efetuada em pequenos empreendimentos agrícolas, não possui um foco gerencial voltado para a tomada de decisão, sendo uma contabilização financeira voltada para fins legais. Essa constatação é observada nos seguintes recortes abaixo.

P: Você utiliza contabilidade? Usa as informações da contabilidade para tomar decisões?

R3: Tem contador e faz anual a contabilidade, mas fazemos mesmo por obrigação, para vender.

R2: Tem contador porque temos Inscrição Estadual, mas as decisões são tomadas com as nossas informações internas mesmo.

Evidências da não utilização de artefatos também foram encontradas. O artefato Descentralização apresentou resultados de não utilização na agricultura familiar. Dessa forma, os achados indicam que a agricultura familiar possui organizações centralizadas, na qual o chefe de família comanda a casa e o negócio, e esporadicamente, consulta a opinião dos familiares apenas para validar suas decisões tomadas. Os recortes abaixo evidenciam os resultados apresentados.

P: Quem da família decide? Questões sobre o quanto vai vender, quanto vai cobrar, etc.?

R1: "É mais eu. Quando eu falo algo e pergunto se está certo? A família fala, se a senhora falou então está certo. Graças a Deus eles me respeitam"

R2: "tudo passa por mim, a hora de plantar, a hora de irrigar, a hora de afogar um canteiro, hora de preparar um canteiro, então eu fiquei com esse departamento, que daí eu sei o que que está acontecendo dentro da propriedade"

R3: "Meu pai, ele que é o chefe da família e fica mais a frente disso aí [...] decidir é a responsabilidade dele, [...] eu fico mais na produção."

Por fim, apenas um artefato específico, que não constava na teoria base utilizada, emergiu das entrevistas, esse artefato foi o controle de estoque. Em todas as entrevistas com agricultores familiares, o estoque foi evidenciado durante o questionamento de outros artefatos.

R1: "Tem [estoques]. Maioria só da horta mesmo, tipo os defensivos, que é orgânico, a gente tem que ter sempre bastante ali, adubo também orgânico tem que ter, e os insumos. [...] Tipo observa que tem só um galão lá, tem que comprar, aí pede tudo pela internet. Entrega lá no correio lá, e a gente busca."

R2: "Então a gente sabe que o negócio está bom. A gente tem o estoque, tem quatro meses de estoque na propriedade."

R3: "Só semente mesmo, aí conforme vai acabando agente compra mais, quando só tem um saco agente compra mais, nós não compramos muito porque a semente estraga."

Dessa forma, a síntese da conclusão dos resultados apurados por meio das entrevistas sobre as *proxies* utilizadas como adaptações dos artefatos de controle gerencial aplicadas na agricultura familiar são: (1) os agricultores familiares utilizam o Custeio Variável aplicando a margem de contribuição para tomada de decisão e gestão de custos; (2) a percepção de lucratividade e retorno de investimentos ocorre por meio de duas perspectivas: (a) percepção



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

das conquistas familiares, de novas aquisições de máquinas e de novos equipamentos, ou seja a evolução patrimonial da família e do negócio, ou (b) apuradas após a quitação dos gastos familiares e empresariais; (3) o planejamento estratégico é efetuado pelos agricultores familiares de maneira informal por meio de projetos e ou de planos de aquisições, e os agricultores demonstraram saber elaborar diferentes níveis de planejamento; (4) para a maior parte dos agricultores familiares o orçamento é apenas uma atividade esporádica e informal, não ocorrendo elaboração de cálculos e documentos; (5) artefatos como Análise Custo-Volume-Lucro são utilizados mediante a experiência obtidas por meio de tentativa e erro dos valores, não sendo elaborados cálculos para encontrar os resultados do artefato; (6) os artefatos Custeio Padrão, Custeio Meta, Ciclo de Vida do Produto e *Balanced Scorecard* apresentaram um nível muito abstrato de utilização; (7) os resultados demonstraram que os artefatos preço por transferência, *just in time*, *kaizen*, *benchmarking*, custeio ABC, gestão baseada em atividades, teoria das restrições, EVA, GECON e VBM não apresentam *proxies*, o que sugere a não utilização desses artefatos na agricultura familiar; (8) a Descentralização surgiu como um artefato que os agricultores familiares efetivamente não utilizam; e por fim (9) a gestão de estoque é uma *proxie* utilizada como artefato de controle gerencial na agricultura familiar.

Por fim, é possível verificar que as práticas de controle gerencial, ao analisar os estágios evolutivos (IFA, 1998; Frezatti, 2007) se encontram predominantemente nos níveis 1 e 2, com apenas o planejamento estratégico representando o estágio 3 e nenhum artefato com complexidade do nível 4. A seguir são apresentadas as conclusões da pesquisa.

5 CONCLUSÃO

O objetivo dessa pesquisa foi identificar quais práticas de controle gerencial são empregados na agricultura familiar. Baseado nas teorias dos estágios evolutivos de controle gerencial e *proxies* de controle gerencial foi possível identificar quais práticas eram, ou não, empregadas. Os resultados apontam que os agricultores familiares usam *proxies* de práticas de controle gerencial e informalmente efetuam o controle gerencial em seus empreendimentos.

Foram identificadas a utilização de *proxies* contendo práticas de controle gerencial relacionadas a custeio variável, retorno de investimento, planejamento estratégico, análise custo-volume-lucro e gestão de estoques. O custeio variável é efetuado aplicando informalmente uma margem de contribuição para tomada de decisão e gestão de custos. O retorno de investimento é percebido por meio de dois procedimentos, a análise monetária da sobra do pagamento das dívidas mensais e da percepção das conquistas por meio da evolução patrimonial. O planejamento estratégico é efetuado de maneira informal por meio de projetos e planos de aquisições. A análise custo-volume-lucro é elaborada por meio de tentativa e erro utilizando a experiência de vida dos produtores. A gestão de estoques é controlada baseada na experiência do agricultor.

A descentralização foi identificada como um artefato deliberadamente não utilizado pelos agricultores familiares, evidenciando que a agricultura familiar possui organizações centralizadas, na qual o chefe de família comanda a casa e o negócio, e esporadicamente, consulta a opinião dos familiares apenas para validar suas decisões tomadas. O orçamento, custeio padrão, custeio meta, ciclo de vida do produto e *balanced scorecard* foram artefatos de controle gerencial que apresentaram um nível muito abstrato de utilização. Já os artefatos



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

preço por transferência, *just in time*, *kaizen*, *benchmarking*, custeio ABC, gestão baseada em atividades, teoria das restrições, EVA, GECON e VBM não evidenciaram *proxies* de utilização pelos produtores familiares. Por fim, é possível verificar que as práticas de controle gerencial, ao analisar os estágios evolutivos (IFA, 1998; Frezatti, 2007) se encontram predominantemente nos níveis 1 e 2, com apenas o planejamento estratégico representando o estágio 3 e nenhum artefato com complexidade do nível 4.

Esse trabalho contribui, primeiramente com um método para levantamento de controle gerencial em organizações agrícolas familiares por meio da utilização de *proxies* para capturar as práticas de controle gerencial. E avança ao apresentar resultados sobre as práticas de controle gerencial empregadas na agricultura familiar. Pesquisas futuras poderiam desenvolver um instrumento de coleta que possibilitem investigações quantitativas que mensurem o nível de controle gerencial nessas organizações.

REFERÊNCIAS

- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: a framework for analysis*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Argilés, J. M., & Slof, E. J. (2001). New opportunities for farm accounting. *European Accounting Review*, 10(2), 361-383.
- Bardin, L. (1977). Análise de conteúdo. *Lisboa: edições*, 70, 225.
- Baldin, N., & Munhoz, E. M. B. (2011). Snowball (bola de neve): uma técnica metodológica para pesquisa em educação ambiental. In *X Congresso Nacional de Educação*. Curitiba.
- Brasil. *Lei nº 11.326* (2006). Estabelece as diretrizes para a formulação da Política Nacional da Agricultura Familiar e Empreendimentos Familiares Rurais. Brasília.
- Daciê, F. D. P., Espejo, M. M. D. S. B., Gimenez, F. A. P., & Camacho, R. R. (2017). Are similar ones different? Determinant characteristics of management tool usage within companies sharing the same institutional environment. *Revista de Administração (São Paulo)*, 52, 341-352.
- Espejo, M. M. D. S. B., Portulhak, H., & Martins, D. B. (2015). Práticas de controle gerencial em hospitais universitários federais. *Gestão & Regionalidade*, 31(92), 39-52.
- Feuser, H. D. O. L. (2016). Desempenho de micro e pequenas empresas: um estudo a luz das características do empreendedor-gestor e de controle gerencial.
- Frezatti, F. (2005). Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. *BAR-Brazilian Administration Review*, 2(1), 73-87.
- Frezatti, F. (2006). O paradigma econômico na contabilidade gerencial: um estudo empírico sobre a associação entre taxas de retorno sobre o patrimônio líquido e diferentes perfis da contabilidade gerencial. *Revista de Administração-RAUSP*, 41(1), 5-17.
- Frezatti, F. (2007). The “economic paradigm” in management accounting: Return on equity and the use of various management accounting artifacts in a Brazilian context. *Managerial Auditing Journal*.



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Frezatti, F., Rocha, W., & do NASCIMENTO, A. R. (2009). *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. Editora Atlas SA.

Frezatti, F., Carter, D. B., & Barroso, M. F. (2014). Accounting without accounting: Informational proxiess and the construction of organisational discourses. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

Gerhardt, T. E., & Silveira, D. T. (2009). *Métodos de pesquisa*. Plageder.

Hazell, P., Poulton, C., Wiggins, S., & Dorward, A. (2010). The future of small farms: trajectories and policy priorities. *World development*, 38(10), 1349-1361.

IBGE. (2006). *Censo agropecuário 2006: agricultura familiar (Primeiros Resultados)*. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.

IBGE. (2017). *Censo agropecuário 2017: agricultura familiar*. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.

IFA – International Federation of Accountants (1998), *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), IFA, London, March.

Isidoro, C., Facci, N., Espejo, M. M. D. S. B., & Garcias, P. M. (2012). A utilização de artefatos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 6(2), 39-55.

Marques, L., Sell, F. F., Lavarda, C. E. F., & da Silva Zonatto, V. C. (2016). Artefatos da Contabilidade Gerencial: um estudo em cursos de graduação de Ciências Contábeis da Região Sul do Brasil. *ConTexto*, 16(34).

Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. Pearson education.

Ndemewah, S. R., Menges, K., & Hiebl, M. R. (2019). Management accounting research on farms: what is known and what needs knowing? *Journal of Accounting & Organizational Change*.

Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management accounting research*, 5(3-4), 289-299.

Queiroz, A. F., Espejo M. M. S. B. (2021). Práticas de controle gerencial no agronegócio: estado da arte e possibilidades de pesquisa. *Custos e @gronegócio on line*, 17(2), 42-63.

Teixeira, A. J. C., Gonzaga, R. P., Santos, A. D. V. S. M., & Nossa, V. (2011). A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. *BBR-Brazilian Business Review*, 8(3), 108-127.

Tramel, T. E., & Hildreth, R. J. (1957). Relative roles of survey and experiment in farm management research. *Journal of Farm Economics*, 39(5), 1445-1451.