



**UNIVERSIDADE DO ESTADO DA BAHIA  
DEPARTAMENTO DE EDUCAÇÃO – CAMPUS VII  
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**TAMILLES FREITAS RODRIGUES**

**A CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO FERRAMENTA DE APOIO  
NA GESTÃO DAS ATIVIDADES AGRÍCOLAS: Um estudo de caso na  
Empresa Ponto Novo Fruticultura Ltda.**

Senhor do Bonfim  
2012

**TAMILLES FREITAS RODRIGUES**

**A CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO FERRAMENTA DE APOIO  
NA GESTÃO DAS ATIVIDADES AGRÍCOLAS: Um estudo de caso na  
empresa Ponto Novo Fruticultura Ltda.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado a Universidade do Estado da Bahia, Campus VII, Senhor do Bonfim-BA, Colegiado de Ciências Contábeis, como requisito final para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Daniel de Jesus Pereira

Senhor do Bonfim  
2012

**TAMILLES FREITAS RODRIGUES**

**A CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO FERRAMENTA DE APOIO  
NA GESTÃO DAS ATIVIDADES AGRÍCOLAS: Um estudo de caso na  
empresa Ponto Novo Fruticultura Ltda.**

Trabalho de Conclusão de Curso, submetido à banca examinadora para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Estado da Bahia – UNEB, Campus VII, Senhor do Bonfim-Ba.

Aprovado em 09 de agosto de 2012.

BANCA EXAMINADORA

---

Profº Daniel de Jesus Pereira  
Orientador

---

Profª Tânia Ferreira dos Santos Bomfim

---

Profº Márcio Santos Sampaio

Dedico este trabalho aos meus pais, minhas irmãs, minha sobrinha e a todos meus amigos e colegas.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a DEUS, por todas as coisas maravilhosas que me foi concedido ao longo de minha vida, por me fortalecer nos momentos de fraquezas, por ter colocado em meu caminho pessoas especiais. Por ter alcançado mais uma conquista na finalização do curso de graduação.

A minha família especialmente aos meus pais Donizete e Laura, minhas irmãs Michele e Caroline e minha querida sobrinha Gabriella por estarem sempre ao meu lado.

Ao meu orientador Professor Daniel pela paciência e motivação no desenvolvimento do presente trabalho.

A todos os professores da turma 2006.2 que compõe a quadro docente do colegiado de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Bahia – Campus VII.

Aos colegas e amigos de turma 2006.2 em especial Luana, Gilberto, Adalto José e Claudvan,

A empresa Ponto Novo Fruticultura Ltda, pela colaboração das informações prestadas para a pesquisa.

Há homens que lutam um dia e são bons.  
Há outros que lutam um ano e são melhores.  
Há os que lutam muitos anos e são muitos bons.  
Porém há os que lutam toda vida.  
Esses são os imprescindíveis.  
Bertolt Brecht.

## RESUMO

Contabilidade Rural ainda é pouco discutida quer seja em materiais didáticos ou até mesmo nos variados meios de comunicação. Muitos são os produtores e empresários rurais e até mesmo profissionais da área contábil que ainda não utilizam a Contabilidade Rural como instrumento de informação para adequar a realidade do empreendimento aos registros contábeis. Assim, como qualquer outro ramo de atividade, as empresas agrícolas têm suas particularidades, pois dependem de uma série de etapas para obter o produto final que incorrem custos em sua implantação e na geração do ciclo produtivo. Dessa forma a Contabilidade Rural, sozinha, não é suficiente para a correta apuração dos custos e o seu controle para que de fato as empresas agrícolas detenham informações precisas sobre a viabilidade de implantação de uma cultura e seus custos de produção. Este trabalho objetiva a análise da contribuição da Contabilidade de Custos para a adequação da apropriação dos custos na tarefa de gerenciar as atividades em uma empresa agrícola. Foi utilizada a pesquisa bibliográfica devido à necessidade do levantamento do referencial teórico e quanto à abordagem será qualitativa, pois analisa e classifica os dados em uma perspectiva conceitual através dos dados coletados por meio de questionário aplicado na empresa Sítio Barreiras, objeto do estudo de caso, localizada no Perímetro Irrigado de Ponto Novo-Ba. Conclui-se que a utilização de um Sistema de Custos é uma ferramenta essencial para o gerenciamento da atividade e controle dos custos de produção que conforme informações extraídas do questionário de pesquisa ratificam as hipóteses apresentadas no presente trabalho, uma vez que a empresa (Unidade de Ponto Novo-Ba) objeto de estudo não possui um sistema de custos adequado a realidade operacional que demonstre de forma rápida e eficaz o custo de produção e a viabilidade da cultura da banana, que é a principal atividade da empresa.

**Palavras-chave:** Contabilidade Rural, Custos na atividade agrícola, Sistema de Custos

## **ABSTRACT**

Rural Accounting is little discussed either in textbooks or even in different media. Many are farmers and rural entrepreneurs and even professionals in accounting that does not use the Rural Accounting as a tool of information to suit the reality of the enterprise to the accounting records. So, like any other field of activity, agricultural enterprises have their peculiarities, because they depend on a number of steps to obtain the final product that costs incurred in its implementation and the generation of the production cycle. Thus Accounting Rural alone is not sufficient for the correct calculation of costs and its control so that in fact the agricultural companies hold accurate information on the feasibility of implementing a culture and its production costs. This work aims to analyze the contribution of Cost Accounting for the adequacy of the settlement costs in the task of managing activities in an agricultural enterprise. We used the literature due to the necessity of lifting and on the theoretical approach will be qualitative, for analyzes and classifies the data into a conceptual perspective through the data collected through a questionnaire applied to the company site barriers, the object of case study located in the Irrigated Ponto Novo-Ba. It is concluded that the use of a Cost System is an essential tool for managing and controlling the activity of production costs, which according to information extracted from the questionnaire survey confirm the hypotheses presented in this work, since the company (unit Ponto Novo-Ba) object of study does not have a cost system suitable for establishing an operational reality quickly and effectively the cost of production and viability of banana, which is the main activity of the company.

**Keywords:** Rural Accounting, and costs in agriculture, Cost System

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Quadro esquemático do Custeio por Absorção.....	46
Figura 2: Custeio variável ou direto.....	48
Figura 3: Custeio ABC.....	51
Figura 4:Ornograma da Unidade de Ponto Novo-Ba.....	61
Figura 5:Mapeamento do processo de produção .....	68
Figura 6: Esquematização da aplicação do Custeio ABC .....	71

## LISTA DE GRÁFICO

Gráfico 1: Comportamento do custo fixo .....	43
Gráfico 2: Comportamento do custo variável .....	43
Gráfico 3: Destinação da produção .....	60

## LISTA DE QUADRO

Quadro 1: Direcionadores de custo.....	50
Quadro 2: Produção mensal .....	60
Quadro 3: Atividades relevantes na produção de banana.....	67
Quadro 4: Medição de Recursos.....	69
Quadro 5: Medição dos direcionadores de atividades.....	70

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	- Activity Based Costing
CPC	- Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CST	- Código de Situação Tributária
CSLL	- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
ETENE	- Escritório Técnico de Estudo Econômico do Nordeste
FGTS	- Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
IBGE	- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
INSS	- Instituto Nacional do Seguro Nacional
IRPJ	- Imposto de Renda- Pessoa Jurídica
SEAGRI	- Secretária da Agricultura, Irrigação e Reforma Agrária

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>13</b>
1.1	METODOLOGIA .....	15
<b>2</b>	<b>CONTABILIDADE RURAL</b> .....	<b>17</b>
2.1	ASPECTOS HISTÓRICOS E CONCEITUAIS.....	19
2.2	ATIVIDADES AGRÍCOLAS .....	24
2.2.1	<b>Ano Agrícola X Exercício Social</b> .....	25
2.2.2	<b>Culturas Temporárias e Permanentes</b> .....	26
2.2.3	<b>Gastos pré-operacionais e com melhorias agrícolas</b> .....	29
2.2.4	<b>Depreciação, Exaustão e Amortização</b> .....	30
2.3	ATIVIDADES PECUÁRIAS .....	31
2.3.1	<b>Exercício Social</b> .....	33
2.3.2	<b>Classificação Contábil para gado de reprodução e corte</b> .....	34
2.3.3	<b>Depreciação, Amortização e Exaustão</b> .....	34
<b>3</b>	<b>CUSTOS NAS ATIVIDADES AGRÍCOLAS</b> .....	<b>37</b>
3.1	ASPECTOS CONCEITUAIS DE CUSTOS .....	38
3.1.1	<b>Classificação de Custos</b> .....	40
3.1.1.1	Custos Diretos e Indiretos .....	40
3.1.1.2	Custos Fixos e Variáveis .....	42
3.1.1.3	Custos Mistos.....	44
3.2	MÉTODOS DE CUSTEIO .....	45
3.2.1	<b>Custeio por Absorção</b> .....	45
3.2.2	<b>Custeio Variável ou Direto</b> .....	47
3.2.3	<b>Custeio Baseado em Atividades (ABC)</b> .....	49
3.2.4	<b>Custos Conjuntos</b> .....	52
3.2.5	<b>Custo-Padrão</b> .....	54
3.3	CUSTO-BENEFÍCIO DA APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS NA ATIVIDADE AGRÍCOLA.....	54
<b>4</b>	<b>ESTUDO DE CASO</b> .....	<b>59</b>
4.1	HISTÓRICO E APRESENTAÇÃO DA EMPRESA .....	59
4.1.1	<b>Unidade de Ponto Novo-Ba</b> .....	60
4.1.2	<b>Estrutura Organacional da Empresa</b> .....	62
4.2	CARACTERÍSTICAS DO MUNICÍPIO .....	63
4.2.1	<b>Distrito Irrigado de Ponto Novo-Ba</b> .....	64
4.3	PROCESSO PRODUTIVO DO CULTIVO DA BANANA.....	64
4.4	ANÁLISE DO QUESTIONÁRIO APLICADO NA EMPRESA.....	65
4.4.1	<b>Modelo de Custeamento pelo Método ABC</b> .....	67
4.4.1.1	Etapas para aplicação do Custeio ABC .....	68
	<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>72</b>
	<b>REFERENCIAS</b> .....	<b>74</b>
	<b>APÊNDICES</b> .....	<b>78</b>



## 1 INTRODUÇÃO

Desde a civilização antiga, o homem já se preocupava com a salvaguarda de seus patrimônios, através de registros em forma de desenhos e riscos. Viviam basicamente do cultivo de plantações e de criação de gado para sua sobrevivência. Assim, pressupõe-se que a Contabilidade Rural já era presente mesmo de forma simples sendo ela precursora da Contabilidade propriamente dita. Com a evolução da humanidade, o setor agropecuário vem se desenvolvendo cada vez mais com as novas tecnologias e inovações. A concepção da agricultura somente para a auto-sobrevivência ficou para trás. Assim veio a necessidade da inclusão do estudo acadêmico para formação de profissionais capacitados para administrar as empresas rurais.

No Brasil a Contabilidade aplicada ao setor rural teve influência da literatura americana com enfoque a Economia Rural e somente na década 60 com o apoio das instituições de pesquisa agrônômica e do sistema público de extensão no sentido da modernização da produção agrícola houve os primeiros esforços para se levar aos agricultores, através da extensão rural, conhecimentos de administração rural, limitados a escrituração agrícola, planejamento via orçamento e análise de custo e de resultado econômico das atividades.

A introdução da Contabilidade Rural foi muito lenta e com bastante dificuldade, a disciplina que tempo atrás era intitulada como Contabilidade Agrícola foi incluída primeiramente nas Escolas Superiores de Agricultura e Medicina Veterinária, impulsionada pela criação do Ministério da Agricultura e pelos decretos que os sucederam, restringindo o estudo à área da Economia Rural, sendo introduzida no curso de Contabilidade tempos depois.

Em tempos atuais a Contabilidade Rural ainda é pouco discutida quer seja em materiais didáticos ou até mesmo nos variados meios de comunicação. Muitos são os produtores e empresários rurais e até mesmo profissionais da área contábil que ainda não utilizam a Contabilidade Rural como instrumento de informação para adequar a realidade do empreendimento aos registros contábeis.

Assim, como qualquer outro ramo de atividade, as empresas agrícolas têm suas particularidades, pois dependem de uma série de etapas para obter o produto

final que incorrem custos em sua implantação e na geração do ciclo produtivo. Tais custos de produção ocorrem no preparo do solo, no plantio, na colheita e até que sua produção esteja pronta para a comercialização. Os principais custos de produção em uma atividade agrícola advêm da utilização de insumos, mão-de-obra e implementos agrícolas, estes necessários para o desenvolvimento e geração de receitas.

Dessa forma a Contabilidade Rural, sozinha, não é suficiente para a correta apuração dos custos e o seu controle para que de fato as empresas agrícolas detenham informações precisas sobre a viabilidade de implantação de uma cultura e seus custos de produção.

Daí é imprescindível a correta apuração dos custos e o seu controle para que de fato as empresas agrícolas detenham informações precisas sobre a viabilidade de implantação de uma cultura e seus custos de produção. Logo, a presente pesquisa visa responder à seguinte questão: Como a Contabilidade de Custos pode auxiliar as empresas agrícolas na gestão de suas atividades?

A fim de responder essa indagação, levantou-se várias hipóteses pertinentes a esse estudo no que diz respeito, aos problemas enfrentados na adoção da Contabilidade de Custos para a gestão das atividades agrícolas, destacando-se as seguintes possibilidades:

HIPÓTESE I: a geração de informações gerenciais ainda é uma dificuldade para as empresas rurais, devido à falta de profissionais capacitados;

HIPÓTESE II: a adequação de sistemas de contabilidade ao setor rural;

HIPÓTESE III: é imprescindível a correta apuração dos custos e o seu controle para que de fato a empresa agrícola detenha informações precisas sobre a viabilidade de implantação de uma cultura e seus custos de produção.

Diante do exposto o objetivo desta pesquisa é analisar a contribuição da Contabilidade de Custos para a adequação da apropriação dos custos na tarefa de gerenciar as atividades em uma empresa agrícola e mais especificamente enumerar a importância da contabilidade no setor rural, investigar os procedimentos contábeis, no que diz respeito aos custos de produção e a adoção dos métodos de custeio para atividades agrícolas, visando à adequação de sistema de custos para fins gerenciais e conseqüentemente a maximização do lucro.

A presente pesquisa irá contribuir para o aprofundamento nas questões que diz respeito aos principais sistemas de custos para controle de informações das empresas rurais, no qual muitos não aderiram essa ferramenta como apoio nas tomadas de decisões, gerando assim uma grande dificuldade na gestão das atividades rurais. Diante dessa realidade, a escolha desse tema proporcionou um grande aprendizado pessoal, por ser uma área ainda pouco discutida e divulgada quer seja em materiais didáticos ou até mesmo nos variados meios de comunicação. O trabalho visa valorizar e expandir os conhecimentos para os estudantes e profissionais da área contábil e principalmente a toda sociedade.

## 1.1 METODOLOGIA

A metodologia quanto à abordagem será qualitativa, pois ampliará uma melhor visão e compreensão no contexto do problema. Segundo Maamen (1979a, p. 520 apud NEVES, 1996) a pesquisa qualitativa “tem por objetivo traduzir e expressar o sentido dos fenômenos do mundo social; trata-se de reduzir a distância entre indicador e indicado, entre teoria e dados, entre contexto e ação.”

A pesquisa se desenvolverá através de estudo bibliográfico, de caráter exploratório que proporcionará um aprofundamento nas informações coletadas e aglomerar mais conhecimentos sobre os conceitos preliminares no campo científico. A coleta e análise de dados serão feitas através de livros, artigos científicos, monografias e publicações em jornais e internet. Quanto ao procedimento utilizou-se a pesquisa do tipo estudo de caso, onde foi realizada uma visita de campo na empresa Ponto Novo Fruticultura Ltda, situada no Perímetro Irrigado de Ponto Novo, no estado da Bahia, para conhecimento do processo produtivo da banana que é a principal atividade do empreendimento, e na seqüência foi aplicado o questionário de pesquisa como sendo um instrumento de coleta de dados elaborado com perguntas referente ao histórico e o processo produtivo da empresa, com ênfase na aplicabilidade de Sistema de Custos e a adoção de método de custeamento para o gerenciamento da atividade, afim de responder os objetivos propostos no trabalho.

Um dos fatores limitantes na pesquisa é a ausência de informações mais detalhada e dos relatórios contábeis pertinentes ao controle de custos, pois tais

informações não foram autorizadas pelo administrador da empresa e a dificuldade em responder as perguntas contidas no questionário de pesquisa por não ter um profissional contábil especializado na área. Dessa forma o presente trabalho limitou-se a investigação da aplicabilidade de ferramentas necessárias para o acompanhamento e levantamento dos custos para fins gerenciais.

O presente trabalho está dividido em quatro capítulos. O primeiro capítulo faz uma abordagem geral da pesquisa, bem como a problematização, definição dos objetivos propostos, em seguida o levantamento das hipóteses e a justificativa do trabalho. O segundo capítulo aborda a importância e as dificuldades na aplicação da Contabilidade Rural no gerenciamento dos custos de produção nas atividades rurais, seguido dos aspectos históricos e conceituais, bem como as particularidades das atividades agrícolas e pecuárias. O terceiro capítulo evidencia os tópicos de Contabilidade de Custos aplicados a atividade agrícola, abordando os aspectos conceituais de custos, sua classificação e os métodos de custeio. Já o quarto capítulo apresenta a empresa objeto do estudo de caso e a análise dos dados obtidos na aplicação do questionário de pesquisa.

E por último, a conclusão onde serão apresentadas as considerações finais do estudo.

## 2 CONTABILIDADE RURAL

No Brasil as atividades rurais são desenvolvidas por vários produtores rurais desde os que exploram somente para a sobrevivência familiar aos médios e grandes produtores, estes considerados como empresários rurais. Nepomuceno (2004 apud THOMAS et al., 2009) afirma que a atividade rural desenvolve-se, no Brasil, em níveis e especificações diversificadas de tal modo que se vê o grande, o médio e o pequeno produtor com espaços próprios.

Thomas et al. (2009, p. 43) diz que:

As atividades rurais são exercidas de várias formas, tais como o cultivo para a própria sobrevivência, o cultivo de grãos e a exploração da pecuária em escala comercial. Grandes empresas exploram os setores agrícola e pecuário. Estas se denominam agroindústrias. Hoje, a atividade rural é considerada uma empresa, ao mesmo tempo em que os agricultores são vistos como empresários rurais.

Nas pequenas propriedades prevalece o trabalho familiar, no qual o proprietário administra e faz o trabalho, sendo auxiliado pelos membros da família e nas grandes e médias propriedades, o proprietário dirige e administra a propriedade, deixando o trabalho para trabalhadores fixos admitidos. VALLE (1987 apud THOMAS et al., 2009).

Nota-se que o tratamento dado as atividades rurais são diferentes de acordo com o porte de classificação do produtor rural. Pequenos produtores não estão preocupados com o controle e administração da atividade exercida, por esta ser de pequena escala e o custo para geração de informações é elevado. Já os médios e grandes produtores, estes denominados empresários rurais mesmo com a utilização de métodos de controle ainda se desenvolve dentro de critérios tradicionais ou com um padrão de desempenho inaceitável. É o que afirma Crepaldi (2009, p. 73):

“[...] a administração rural no Brasil ainda se desenvolve dentro de critérios bastante tradicionais ou com um padrão de desempenho inaceitável. Essa característica não é atributo apenas de pequenas propriedades rurais, prevalecendo também entre as médias e grandes empresas, com economia de mercado e elevados níveis de renda.

O produtor rural precisa de ferramentas que possam dar informações reais que contribuam para as tomadas de decisões, mesmo para os pequenos produtores

com pequena escala comercial é importante o uso da contabilidade para o conhecimento da rentabilidade e os custos gerados de sua atividade produtiva. Um dos principais problemas para o uso efetivo da contabilidade rural está na complexidade da técnica, sua execução e a dificuldade de separar os custos de produção e os gastos pessoais (CREPALDI, 2009).

O autor ainda define que a Contabilidade Rural é um instrumento da função administrativa de apoio as tomadas de decisões e tem como finalidade o controle do patrimônio, apuração do resultado e fornecer informações sobre o patrimônio e sobre o resultado das entidades rurais aos diversos usuários das informações contábeis, além de fornecer informações sobre expansão, redução de gastos e captação de recursos.

Percebe-se que a Contabilidade Rural é tão importante quanto outros ramos da contabilidade, o que as diferenciam são suas aplicabilidades. O uso da contabilidade no setor rural ainda é pouco utilizada devido ao desconhecimento e pelo uso de métodos tradicionais de controle da maioria dos agropecuaristas.

Segundo Crepaldi (2009, p. 44):

A contabilidade Rural no Brasil ainda é pouco utilizada, tanto pelos empresários quanto pelos contadores. Isto acontece devido ao desconhecimento por parte desses empresários da importância das informações obtidas através da contabilidade, da maior segurança e clareza que estas informações proporcionariam nas tomadas de decisões.

A geração de informações gerenciais ainda é uma dificuldade para os produtores rurais, devido à falta de profissionais capacitados e a adequação de sistemas de contabilidade ao setor rural.

Segundo Silva ([2004?]):

As constantes modernizações na agricultura brasileira têm feito com que as empresas rurais se preocupem mais no que diz respeito às tecnologias utilizadas no campo e a forma de ferir os negócios, para que se chegue às metas estabelecidas.

A adaptação de sistemas estrangeiros e de contabilidade Comercial e industrial são inadequados para demonstrar a realidade da agropecuária brasileira, seguido da falta de profissionais capacitados na transmissão de tecnologias

administrativas aos fazendeiros; a não inclusão da Contabilidade Rural como instrumento de políticas governamentais agrícolas ou fiscais (CREPALDI, 2009).

São vários os fatores que impossibilitam a utilização da contabilidade no setor rural, que advêm do despreparo do próprio produtor rural, a incapacitação do profissional contábil, a inadequação dos sistemas contábeis e a falta de incentivo governamental.

Marion (1996 apud BOROLLI et al., 2005) comenta que a Contabilidade rural aplicada ao ambiente rural está vinculada às normas e conceitos contábeis. Para Silva ([2004?]) a contribuição da Contabilidade Rural não se restringe apenas aos aspectos obrigatórios definidos nas leis e normas, mas sim avançando para modelos gerenciais que auxiliem e adicionam valor às empresas rurais.

A contabilidade aplicada ao setor rural, não se restringe aos aspectos legais, está interligada com a dinâmica dos atos e fatos que norteiam a atividade rural dando subsídio às tomadas de decisões com base nas informações geradas nos resultados obtidos e nos custos apurados.

## 2.1 ASPECTOS HISTÓRICOS E CONCEITUAIS

Sabe-se que os povos primitivos viviam basicamente da agricultura e da criação de animais para a sua sobrevivência e já se preocupavam com a salvaguarda seus patrimônios de base familiar, através de registros em forma de desenhos e riscos. Segundo Sá (2006) o desenho do animal ou da coisa representava a natureza da utilidade que o homem primitivo havia conquistado e os riscos que quase sempre se seguiam ao desenho da coisa ou objeto denunciavam a quantidade existente.

Em sua definição Padoveze (2007, p. 41) também afirma que “[...] com a sedentarização da humanidade e a descoberta da capacidade de armazenar bens, nasceu a necessidade de controle desses bens [...]”

Nota-se que mesmo com métodos de controle rudimentar o homem primitivo já tinha a preocupação em mensurar e gerenciar a evolução do gado e da produção agrícola. Conforme Marion (2006, p. 24) “[...] este tipo de homem tem interesse em

medir sua riqueza, avaliar a evolução de sua riqueza que hoje podemos chamar de patrimônio [...].”

Partindo deste pressuposto percebe-se que a contabilidade no sentido amplo nasceu no “campo” e mesmo de forma simples já era presente na civilização antiga. A necessidade de mensurar os bens naquela época era bem evidenciada e já tinham pelo menos conhecimentos básicos de quantitativos e realização de inventário dos bens adquiridos.

Com a evolução da humanidade, o setor agropecuário vem se desenvolvendo cada vez mais com as novas tecnologias e inovações. A concepção da agricultura somente para a auto-sobrevivência ficou para trás. Assim veio a necessidade da inclusão do estudo acadêmico para formação de profissionais capacitados para administrar as empresas rurais.

A era comercial da civilização foi um momento importante para dar a Ciência Contábil a relevância cabível como uma ciência fundamental para a humanidade e imprescindível para regulamentar as relações da sociedade. (PADOVEZE, 2007, p.41).

A partir desta necessidade de identificar, mensurar as informações financeiras no setor rural, surgiu a administração rural na Inglaterra e Estados Unidos no começo do século XX junto às universidades de ciências agrárias que teve como estudo a credibilidade econômica e técnicas agrícolas. (AZER, 2007). Segundo Noronha e Peres (1991 apud CANZIANI, 2001) o Brasil teve influência da literatura americana, com destaque àquela época para a área da economia da produção o que favoreceu um rápido crescimento dos departamentos de economia rural nas universidades brasileiras, com conseqüente maior ênfase e prestígio das disciplinas associadas à economia rural.

No Brasil o estudo da Contabilidade Rural surgiu a partir da criação do Ministério dos Negócios da Agricultura, Indústria e Comércio, hoje, Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), instituído pelo Decreto nº 1.606 de 29 de Dezembro de 1906, no governo do Presidente Affonso Penna que só foi executada no governo de seu sucessor, o Presidente Nilo Peçanha através do Decreto nº 8.319 de 20 de Outubro de 1910 e suas alterações, que regulamentou o ensino agrônômico e inclusão da Contabilidade Agrícola na grade curricular das

escolas superiores de agricultura e medicina veterinária e nos campos de experimentação e institutos de biologia agrícola.

**Art. 9º** O curso especial de engenheiros agronomos será de tres annos, divididos em semestres e constará das seguintes cadeiras e aula de desenho:

Terceiro anno

1ª cadeira – Agricultura especial. Culturas arbustivas. Horticultura, fructicultura, viticultura.

2ª cadeira – Zootechnica geral e especial.

3ª cadeira – Materiaes de construcção. Construcções ruraes. Hydraulica agricola.

4ª cadeira – Noções de direito constitucional e administrativo. Economia rural. Organização commercial da agricultura. Legislação agraria e florestal. Contabilidade agricola.

5ª cadeira – Hygiene dos ammaes domesticos. Medicina veterinaria.

Aula – Desenho e projectos de hydraulica agricola e construcções ruraes. (ÍNTEGRA DA LEI).

Em 28 de maio de 1926 foi regulamentado pelo decreto nº 17.329 o ensino commercial e a inclusão do ensino da contabilidade agrícola conjuntamente com a contabilidade industrial, para o curso geral e conjuntamente com a contabilidade administrativa e industrial para o curso superior:

**Art. 5º** As disciplinas do curso geral serão distribuidas pela forma seguinte:

Terceiro anno

1ª cadeira - Portuguez;

2ª cadeira - Francez.

3ª cadeira - Inglez;

4ª cadeira - Contabilidade agricola e industrial;

5ª cadeira - Algebra (equações biquadradas, irracionaes, logarithmos. e suas principaes applicações); geometria (plana e no espaço) - (Quatro aulas por semana: duas de cada materia);

6ª cadeira - Noções de geographia economica e de historia do commercio; da agricultura e da industria;

7ª cadeira - Noções de physica, chimica e historia natural.

**Art. 6º** A disciplinas do curso superior serão distribuidas pela forma seguinte:

Primeiro anno

1ª cadeira - Allemão, italiano ou hepanhol;

2ª cadeira - Mathematicas applicadas ás operações commerciaes;

3ª cadeira - Geographia humana; geographia commercial;

4ª cadeira - Technologia industrial e mercantil;

5ª cadeira - Contabilidade administrativa, agricola e industrial.

(INTEGRA DA LEI)

No Distrito Federal regulamentou a organização do ensino através do decreto nº 2.940 de 22 de Novembro de 1928 que incluiu a Contabilidade Rural na grade da Economia rural, compreendendo a “Contabilidade, Administração e Legislação Rural. (CARNEIRO, J; CARNEIRO, E, 1933).

Segundo Noronha e Peres (1991 apud CANZIANI, 2001) o Brasil teve um grande apoio das instituições de pesquisa agrônoma e do sistema público de extensão no sentido da modernização da produção agrícola. Os autores ressaltam que somente na década de 60 houve os primeiros esforços para se levar aos agricultores, através da extensão rural, conhecimentos de administração rural, limitados a escrituração agrícola, planejamento via orçamento e análise de custo e de resultado econômico das atividades. Afirmam que a contabilidade agrícola foi introduzida como sendo o primeiro passo para a administração das empresas rurais, sendo que esta iniciativa não foi bem sucedida, por diversos fatores econômicos da época, e considerados como sendo: (a) tediosos (pois exigiam muito esforço e tempo de trabalho em cálculos); (b) morosos (pois dependiam da disponibilidade de computadores "centrais" para proceder ao processamento e correção dos valores nominais utilizando-se de indexadores, e do técnico para proceder à análise das informações) e (c) de baixa aplicação prática (pelas constantes mudanças no cenário macroeconômico e na política agrícola do país).

Percebe-se que a introdução da Contabilidade Rural foi muito lenta e com bastante dificuldade, a disciplina que tempo atrás era intitulada como Contabilidade Agrícola foi inclusa primeiramente nas Escolas Superiores de Agricultura e Medicina Veterinária, impulsionada pela criação do Ministério da Agricultura e pelos decretos que os sucederam, restringindo o estudo à área da Economia Rural, sendo introduzida no curso de Contabilidade tempos depois, prejudicando o estudo aplicado a Contabilidade Rural que até hoje é carente de livros didáticos e pesquisas científicas para atender o crescente desenvolvimento do setor rural. Carneiro J. e Carneiro E. (1933) já demonstravam sua preocupação com a falta de livros que tratavam da matéria:

Dentre os livros brasileiros sobre Contabilidade Rural não conseguimos contar meia dúzia e poderemos citar, tão somente:

- I) Lourenço Granato: “Noções Elementares de Contabilidade Agrícola”, 3ª edição, 1912, S. Paulo. A 1.ª edição é de 1906.
- II) D. Santos “Contabilidade Agrícola”, Empresa Editora Brasileira, S. Paulo, 1917.

III) Alvaro Figueiredo: "Elementos de Contabilidade Agrícola". 1917. Belo Horizonte.

IV) F. T. de Souza Reis: "Contabilidade Agrícola", S. Paulo, 1921.

V) José Watzl: "Guia para Contabilidade Agrícola", 1923, publicação autorizada pelo Ministério da Agricultura, para propaganda do assunto, Rio de Janeiro.

Assim como outras ramificações a Contabilidade Rural possui suas particularidades e surgiu para atender as necessidades do setor rural (Empresas Rurais, Empresários, Agroindústrias) que está se desenvolvendo muito, principalmente no Brasil. Entende-se que a Contabilidade Rural é a dita Contabilidade aplicada de acordo com seu segmento (atividade agrícola, pecuária e agroindustrial).

A Contabilidade Rural assim como outras especialidades da contabilidade é uma ciência que estuda e controla os fenômenos patrimoniais, neste caso o patrimônio das entidades rurais. Segundo Crepaldi (2009, p. 78) "[...] contabilidade é a uma ciência, uma disciplina, um ramo de conhecimento humano, uma profissão que tem por objeto o estudo dos fenômenos patrimoniais".

Marion (2009) comenta que a Contabilidade pode ser estudada de modo geral ou em suas particularidades e quando aplicada a um ramo específico, normalmente é denominada de acordo com a atividade daquele ramo. Dessa forma, a Contabilidade Rural é assim denominada por debruçar-se sobre o patrimônio das entidades rurais.

Sá (1995 apud SILVA, [2004?]) define contabilidade rural como: "contabilidade aplicada à propriedade rural; compreende tanto parte agrícola como a pastoril. Estudos de Contabilidade aplicados a azienda que se dedica às atividades do campo".

Calderelli (2005 apud BORILLI et al., 2005) define Contabilidade Rural como sendo "aquela que tem suas normas baseadas na orientação, controle e registro dos atos e fatos ocorridos e praticados por um empresa cujo objeto de comércio ou indústria seja agricultura ou pecuária".

Segundo Ulrich (2009), a Contabilidade Rural é o ramo da contabilidade aplicada às empresas rurais. Rios ([2009?]) enfatiza que a contabilidade atribui ramos de especialização que são designações que levam em conta o ramo da atividade, não sendo diferente com a contabilidade rural. As atividades rurais são

encaradas diferentemente das atividades industriais, comerciais, e de serviços, sendo este um grande erro de avaliação cometido por muitos produtores rurais (SILVA, [2004?]).

## 2.2 ATIVIDADES AGRÍCOLAS

A agricultura brasileira está entre as maiores do mundo devido às condições climáticas, a extensão territorial e outros fatores que favorecem o mercado interno e externo do país. De acordo com a Revista Veja (2004 apud RATKO, 2008) o Brasil será líder na produção de alimentos em poucos anos.

Diniz (2008) comenta que a agricultura brasileira estará no centro das negociações internacionais e de grande importância na economia de todos os países, em especial as duas maiores potenciais, Estados Unidos e Japão.

Para atender a demanda interna e externa com o mais avançado controle de qualidade, o setor do agronegócio brasileiro cada vez mais está investindo em recursos tecnológicos, sistemas de cultivo e de ferramentas que permitam obter maior lucratividade e controlar os custos.

Para Ratzko (2008) o agronegócio vem encontrado aparatos tecnológicos para maior participação no mercado externo que junto com os defensivos agrícolas eficazes, modernização do maquinário, evolução da previsão do tempo, através de satélites e outros, e o aumento da produção no mesmo espaço é algo que vem sendo feito com sucesso.

Para a maioria dos pequenos produtores rurais as novas tecnologias agrícolas não são utilizadas por ser um recurso de custo elevado e pela falta de um gerenciamento de controle de produção, desde o preparo do solo até a comercialização.

De acordo com Scolari (2004) “não adianta o produtor receber apenas a tecnologia, se esta não for adequada à economia, à cultura, à infra-estrutura e aos equipamentos que o produtor dispõe.”

Quando se trata de pequeno produtor rural, com pequena escala de produção e que por sua vez não possui um gerenciamento de custos, este não está preocupado em adquirir novos investimentos para o aumento de sua produção e, por

consequente não será concorrente de outros produtores mais avançados, estes considerados empresários rurais organizados sob forma de empresas.

Para Crepaldi (2009) e Marion (2009) empresas rurais são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo para cultivo agrícola e criação de animais para obtenção de renda. A atividade agrícola tem suas particularidades, como o preparo do solo, preparo para o plantio, plantio de mudas e sementes, colheita e produtos colhidos que geram custos e precisam ser bem administrados.

Segundo Marion (2009), a atividade agrícola pode ser dividida em dois grandes grupos, sendo o primeiro grupo das culturas hortícola e forrageira, onde são cultivados cereais, hortaliças, tubérculos, plantas oleaginosas, fibras, floricultura, forragens e o segundo grupo a arboricultura que são os florestamento, pomares, vinhedos, olivais, seringais.

Para Crepaldi (2009, p.1) “a agricultura representa toda a atividade de exploração da terra, seja ela o cultivo de lavouras e florestas ou a criação de animais, com vistas à obtenção de produtos que venham a satisfazer às necessidades humanas.”

O autor comenta que a agricultura deve desempenhar os seguintes papéis no processo de desenvolvimento: a) produzir alimentos baratos e de boa qualidade; b) produzir matéria-prima para indústria; c) pela exportação, trazer dinheiro para o país e d) dar condições dignas de vida para o trabalhador rural.

A finalidade da agricultura não é só a produção de alimento e fortalecimento de matéria-prima, ela é responsável pelo desenvolvimento sustentável que gera riqueza ao país e o abastecimento do mercado interno e externo.

### **2.2.1 Ano Agrícola X Exercício Social**

O exercício social para a maioria das empresas do segmento comercial industrial e de serviços termina normalmente em 31/12 de cada ano. Na atividade agrícola funciona diferente, o exercício social termina logo após o ano agrícola. (MARION, 2009).

Segundo Marion (2009, p. 4) “o ano agrícola é o período em que se planta, colhe e, normalmente, comercializa a safra agrícola. A apuração do resultado,

realizando após a colheita e a comercialização, contribui de forma mais adequada na avaliação do desempenho da safra agrícola.”

As receitas na atividade agrícola são apuradas após o ano agrícola que se dá após a colheita e a comercialização do produto, assim se o ano agrícola de uma determinada cultura terminar em março, o exercício social poderá ser encerrado em 31/03 ou 30/04. (MARION, 2009).

Marion (2009, p. 5) comenta “[...] evita-se a cultura em formação, por ocasião da apuração do resultado. Se o exercício social fosse encerrado antes da colheita (defasagem em relação ao ano agrícola), teríamos plantas em crescimento, o que seria difícil de avaliar, e mesmo inadequado.”

Para Crepaldi (2009, p 83) “[...] a apuração dos resultados antes da colheita, com a cultura em formação, seria quase impossível determinar com probidade o valor econômico desta cultura.”

Percebe-se que o tratamento dado a atividade agrícola é bem diferente das demais atividades, onde a apuração de receitas e despesas poderá ser feita até 31/12 de cada ano. Na atividade agrícola, o exercício social só poderá ser apurado ao término do ano agrícola, ou seja, após a colheita e a comercialização do produto podendo ser ajustado no final do calendário cível para fins fiscais, não sendo viável o encerramento do exercício ainda com a cultura em formação pelo fato de não ser mensurável com exatidão devido às perdas causadas por fatores climáticas ou até mesmo por pragas e fungos.

Há produtos agrícolas que possuem períodos de colheitas diferentes no ano, o que é recomendado que o ano agrícola seja fixado com base na cultura de maior representatividade econômica. (MARION, 2009).

No que diz respeito ao ano agrícola, as culturas são classificadas em Culturas Temporárias que possuem período de vida curto e Culturas Permanentes (perene) que possuem mais de um ciclo de colheita.

### **2.2.2 Culturas Temporárias e Permanentes**

A atividade agrícola se divide em dois grandes grupos: Cultura Temporária (anual) e Cultura Permanente (perene). O que as diferenciam é o tempo do ciclo de

vida. As culturas temporárias estão sujeitas ao replantio e as culturas permanentes são fixas.

Segundo Marion (2009) as culturas temporárias após a colheita são arrancadas do solo e realizado outro plantio, a exemplo da soja, milho, feijão. Já as culturas permanentes estão vinculadas ao solo que proporcionam mais de uma colheita ou produção, tendo uma duração mínima de quatro anos, a exemplo da laranjeira, cana-de-açúcar, goiaba.

Culturas temporárias estão sujeitas ao replantio após cada colheita e as culturas permanente não estão sujeitas a replantio após cada colheita. (CREPALDI, 2009).

De acordo com Anceles (2002 apud COSTA, LIBONATI E RODRIGUES, 2004) a temporária se extingue pela colheita, sendo seguida de um novo plantio, enquanto que a permanente tem duração superior a um ano ou proporciona mais de uma colheita sem a necessidade de novo plantio, recebendo apenas tratos culturais no intervalo entre as colheitas. Assim, todas as culturas com prazo inferior a um ano, passam a ser temporárias, mesmo que com mais de uma produção ou colheita nesse prazo.

Durante o ciclo produtivo as culturas temporárias e permanentes em formação estão sujeitas a dispêndios que podem ser: sementes, fertilizantes, mudas, mão-de obra, encargos, depreciação, adubação, formicidas etc.

Marion (2009, p.15) define os seguintes custos para culturas temporárias:

[...] Os custos que compõe esta rubrica são: sementes, fertilizantes, mudas, demarcações, mão-de-obra, encargos, energia elétrica, encargos sociais, combustível, seguro, serviços profissionais, inseticidas, depreciação de tratores e outros imobilizados na cultura em apreço.

Crepaldi (2009, p. 101) “[...] esses custos podem ser: sementes, fertilizantes, defensivos, mão-de-obra etc.” Os principais custos nas culturas permanentes são: adubação, formicidas, forragem, fungicidas, herbicidas, mão-de-obra, manutenção, irrigação, produtos químicos, depreciação, preparo do solo etc. (MARION, 2009).

Os custos incorridos na cultura temporária serão acumulados até o término da colheita em uma subconta específica no Ativo Circulante intitulada “Culturas Temporárias” a qual será transferida para conta “Produto Agrícola” que serão

somados aos custos posteriores à colheita. Após a venda a conta “Produtos Agrícolas” será transferida para a conta de resultado “Custo de Produtos Vendidos” confrontando-se com a Receita apura-se o Lucro Bruto. (MARION, 2009).

É o que afirma Crepaldi (2009, p.101) “após o término da colheita, o saldo da conta de Culturas Temporárias será transferido para a conta de Produtos Agrícolas [...]. [...] transfere-se o valor correspondente ao volume vendido de Produtos Agrícolas para conta de Custo de Produtos Vendidos [...]”

Tanto Marion (2009) e Crepaldi (2009) ressaltam que os gastos com armazenamento será classificado como custo do período sendo contabilizados como Despesa de Vendas, no grupo Despesa Operacional, pois o produto agrícola já está colhido e pronto para venda.

Já nas culturas permanentes os custos serão contabilizados no Ativo permanente – Imobilizado e acumulados na conta “Cultura Permanente em Formação” especificando a cultura. Quando a cultura estiver formada, transfere-se o saldo acumulado para a Conta “Cultura Permanente Formada”. A essa cultura iniciar-se á a primeira produção ou colheita.

Marion (2009, p. 18) diz “daí por diante, na fase produtiva, os custos já não compõem o Imobilizado, mas são tratados como estoque em formação e são acumulados ao produto que está sendo formado”. Durante a formação da cultura, serão adicionados aos custos as quotas de depreciação (ou exaustão) da Cultura Permanente Formada. (CREPALDI, 2009).

Ao término da colheita o saldo acumulado na conta do Ativo Circulante – Estoque – “Colheita em Andamento” será transferido para a conta “Produtos Agrícolas” e a essa conta serão acumulados os custos posteriores como o de beneficiamento.

No que diz respeito aos produtos vendidos Crepaldi (2009, p.103) afirma que “ao ser vendido o produto, transfere-se o valor correspondente de custos referente a quantia total ou parcial da produção para a conta de Custo de Produtos Vendidos, apurando-se o resultado Bruto.”

Na implantação e no primeiro plantio da cultura a ser formada ocorrem vários gastos, principalmente para as Culturas Permanentes que possuem ciclo produtivo maior. Esses gastos são relativos os dispêndios pré-operacionais (propaganda,

administrativas etc) e com melhorias (desmatamento, destocamento etc) que serão tratados a seguir. (MARION, 2009).

### **2.2.3 Gastos pré-operacionais e com Melhorias nas Culturas Permanentes**

Na implantação da atividade agrícola ocorrem gastos relativos à área administrativa, de marketing e financeira e na exploração da atividade que são os gastos com melhorias (desmatamento, terraplanagens etc.). De acordo com Crepaldi (2009) gasto é um sacrifício para obtenção de um bem ou serviço que se concretiza somente quando são prestados ou passam a ser de propriedade da Empresa Rural. Os gastos que não forem identificados diretamente com a cultura serão considerados como Gastos Pré-Operacionais e classificados no Ativo não circulante.

Com o advento da Lei 11.941, de 2009 o antigo ativo diferido passa a ser alocado em outras contas do ativo não circulante ou baixados na conta de lucro ou prejuízo acumulado. Assim que forem identificados diretamente a cultura serão contabilizados na conta do Ativo imobilizado e quando não relevantes serão contabilizados como despesa do período.

Art. 299-A. O saldo existente em 31 de dezembro de 2008 no ativo diferido que, pela sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, poderá permanecer no ativo sob essa classificação até sua completa amortização, sujeito à análise sobre a recuperação de que trata o § 3º do art. 183 desta Lei.

Art. 299-B. O saldo existente no resultado de exercício futuro em 31 de dezembro de 2008 deverá ser reclassificado para o passivo não circulante em conta representativa de receita diferida.

Parágrafo único. O registro do saldo de que trata o caput deste artigo deverá evidenciar a receita diferida e o respectivo custo diferido.

Crepal di (2009, p. 109) “entendem-se como Gastos Pré-operacionais todos aqueles que, não sendo alocáveis diretamente como intangível, contribuirão para a formação de receitas em mais de um exercício em época futura.”

Os gastos relativos à cultura (mão-de-obra, preparação do solo, semente) ou algum Imobilizado como exemplo galpão e pasto serão acumulados em suas respectivas contas e não em gastos-operacionais. (MARION, 2009). Serão considerados gastos-operacionais aqueles classificados como despesas

operacionais, despesas com constituição, despesas com pesquisas e estudos de viabilidade econômica.

Segundo Marion (2009) e Crepaldi (2009) quando o gasto com melhoria for para o início da atividade, tais como: desmatamento, terraplanagem, destocamento poderão ser adicionado ao valor da terra por torná-la agricultável e gerar benefícios econômicos.

#### **2.2.4 Depreciação, Exaustão e Amortização**

Em termos gerais Depreciação, Exaustão e Amortização correspondem ao desgaste devido ao uso efetivo ou perda da utilidade do bem ou direito por ação da natureza ou obsolescência.

A Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) em seu art. 183 diz o seguinte:

“§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de:

- a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;
- b) amortização, quando corresponder à perda do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;
- c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Em poucas palavras conceitua-se Depreciação quando aplicada somente aos bens tangíveis (máquinas, equipamentos); Exaustão quando aplicada somente aos recursos naturais exauríveis (reserva florestais, petrolíferas) e Amortização quando aplicada somente aos bens intangíveis (marcas e patentes). (MARION, 2009).

Para Ludícibus et al. (2006, p.212) “[...] na Contabilidade a depreciação é a transformação do custo de aquisição, representado pela saída (ou promessa de saída – se ainda não pago) de Caixa não recuperável pelo valor residual de venda.”

A depreciação nos termos da Contabilidade Rural é aplicada na própria propriedade onde serão extraídos os frutos da Cultura Permanente. Crepaldi (2009,

p. 122) diz que “o custo de aquisição ou formação da cultura é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos.”

A depreciação também se aplica nos implementos utilizados na atividade agrícola, tais como: tratores, colhedoras e outros equipamentos agrícolas. Esses implementos não são utilizados de forma ininterrupta, por fatores climáticos e da entressafra, dessa forma a apropriação da depreciação será realizada estimando-se um número de horas de trabalho por cultura em vez de anos de vida útil.

Marion (2009, p. 43) enfatiza que “normalmente se tem cometido o equívoco de calcular a depreciação a uma taxa anual, com critérios fiscais, apropriando-se a depreciação do ano entre as diversas culturas.” O mesmo autor ressalta que na falta de melhores dados, poderemos utilizar padrões para os países em desenvolvimento propostos pelo Programa Cooperativo do banco Mundial/FAO tendo, por exemplo, o trator de esteira que possui estimativamente 9000 horas de trabalho. (MARION, 2009).

No que diz respeito à Exaustão aplica-se as Culturas Permanentes, tais como: florestas, cana-de açúcar, pastagens, exceto o solo, proporcionalmente ao volume da exploração ou esgotamento. De acordo com Crepaldi (2009) os gastos com formação de pastagens plantadas e plantações de espécies e vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, devem ser objeto de quotas de exaustão.

Já a Amortização aplicada à atividade agrícola consiste na aquisição de direitos ou pelo investimento em melhorias na propriedade de terceiros. Segundo Marion (2009) gastos com pesquisas científicas, melhorias no solo são alvos de amortização.

## 2.3 ATIVIDADES PECUÁRIAS

A pecuária, assim como a agricultura são as principais atividades do setor rural brasileiro. Em pesquisa feita pelo Escritório Técnico de Estudos Econômicos do Nordeste – ETENE (2010) o preço da arroba do boi gordo ficou estável no mês de julho de 2010, tendo uma redução de oferta devido ao clima mais frio e seco, reduzindo o peso dos animais e dificultando a engorda confinada, mesmo com a disposição dos frigoríficos para pagar mais. Em agosto de 2010 a situação era a

mesma. Quanto ao leite, o preço do litro caiu devido à melhora do clima e à formação de pastagens nas principais estados produtores.

A atividade pecuária não se limita a criação de gado bovino (bois e vacas), ela abrange também outros criatórios. Crepaldi (2009, p. 213) diz:

Quando se refere às atividades da pecuária, logo se faz associação com gado *vacum* (bois e vacas); entretanto, elas se referem à criação de gado em geral, ou seja, animais que vivem em coletividade (rebanho), quer sejam bois e vacas, búfalos, carneiros, ovelhas e, entre outros, as aves que incluem frango, pato marreco, faisão, peru etc.

Segundo Marion (2007) gados são animais criados no campo para serviços de lavoura, consumo ou para fins comerciais, sendo eles bovinos, caprinos, eqüinos, ovinos etc. Os bovinos tem a denominação Gado *vacum* tendo como finalidade: trabalho, reprodução, corte e leite.

No Brasil o rebanho bovino representa uma atividade econômica de grande relevância e por isso é preponderante na literatura existente. Marion (2009, p. 80) afirma que existem três fases de atividades na pecuária bovina de corte, vejamos:

- a) Cria: a atividade básica é a produção de bezerros que só serão vendidos após o desmame. Normalmente, a matriz (de boa fertilidade) produz um bezerro por ano.
- b) Recria: a atividade básica é, a partir do bezerro adquirido, a produção e a venda do novilho magro para a engorda.
- c) Engorda: a atividade básica é, a partir do novilho magro adquirido, a produção e a venda do novilho gordo.

O autor ainda comenta que algumas empresas combinam várias fases, desdobrando para seis alternativas de produção: cria, cria, recria, cria-recria, cria-recria-engorda, recria-engorda e engorda.

Na mesma linha de raciocínio Crepaldi (2009) também classifica a atividade bovina de corte em Cria, Recria e Engorda. Na pecuária bovina também é explorado a produção de leite. Crepaldi (2009) afirma que a produção de leite vem em primeiro lugar e depois as vendas dos bezerros, onde as crias fêmeas têm tratamento especial, enquanto os “machos leiteiros” não recebem nenhum tratamento, tendo em vista a atividade fim a produção leiteira.

### 2.3.1 Exercício Social

O encerramento do exercício social, assim como a atividade agrícola, não é o ano civil. O período adequado e ideal é logo após o nascimento dos bezerros ou do desmame. (MARION, 2009).

Normalmente o exercício social é o período de doze meses, conforme a legislação e ao final a empresa deverá elaborar demonstrações contábeis ocorridas durante o exercício. Para a empresa agropecuária, o exercício social será inferior ou superior a um ano, mas o que prevalece é o que a legislação determina – doze meses.

Crepaldi (2009) comenta que a legislação estabelece que a empresa com ciclo operacional maior que o exercício social (doze meses), será classificado no circulante ou realizável a longo prazo com base no ciclo operacional.

Todavia, a mesma lei dispõe que, na empresa em que o ciclo operacional tiver duração maior que o exercício social (um ano), a classificação no Circulante ou realizável a Longo Prazo terá por base o prazo desse ciclo. (MARION, 2009, p. 83).

Assim o exercício social é encerrado após o nascimento ou desmame dos bezerros que terá como base esse período, que é o ciclo operacional que vem desde a inseminação até a comercialização.

Segundo Marion (2009), Crepaldi (2009) o curto prazo para a agropecuária será igual a seu ciclo operacional. O ciclo operacional da atividade pecuária é relativamente longo, variando, em média, de dois a cinco anos, desde a concepção do bezerro no útero da vaca, seu nascimento, seu crescimento, até sua venda – normalmente quando atinge o ponto ótimo de venda no seu estado adulto. (MARION, 2007).

É comum que o exercício social fixe no mês seguinte a venda dos animais mesmo que sejam realizadas em quatro ou cinco anos do seu início, período este que se dá pelo processo de produção do crescimento natural do animal sendo contabilizado no Ativo Circulante agregando o aumento de valor econômico pelo seu custo e pelo seu crescimento natural. (MARION, 2007).

### 2.3.2 Classificação contábil para gado de reprodução e corte

Nos empreendimentos rurais é comum a separação do rebanho criado no próprio local ou adquirido para reprodução ou para corte. Para o correto registro contábil no Balanço Patrimonial, todo o rebanho nascido ou adquirido pelo empreendimento rural será classificado na conta do Ativo Circulante – Estoque.

É recomendado classificar todo rebanho nascido na fazenda como Estoque (ativo circulante) e quando houver certeza de que o animal tem habilidade para a procriação ele será transferido para o ativo não circulante – imobilizado. (MARION, 2009).

Ao classificar “o gado” na fase de experimentação, ou seja, quando ainda pequenos sem condições de avaliação da capacidade produtiva, na Conta do Ativo Imobilizado aparecerá problemas como depreciação (baixa do imobilizado) e com o Fisco ao transferir do ativo não circulante para o circulante que é vedada de acordo com o Parecer Normativo CST nº3/80. (MARION, 2009).

Quanto à classificação do gado que compõe o Ativo Imobilizado, Marion (2007, p. 187) define:

- gado reprodutor: compõe-se de touros puros de origem, touros puros de cruza, vacas puras de cruza, vacas ouras de origem e do plantel destinado à inseminação artificial;
- gado de renda: representado por bovinos, suínos, ovinos e eqüinos que a empresa explora para a produção de bens que constituem objeto de suas atividades;
- animais de trabalho: compreendem eqüinos, bovinos, muares e asininos destinados aos trabalhos agrícolas, de sela e de transporte.

No que tange a criação de rebanho destinado à revenda, será classificado na conta do Ativo Circulante permanecendo no “Estoque Vivo” até o momento da venda.

### 2.3.3 Depreciação, Amortização e Exaustão

A Depreciação, Amortização e Exaustão também estão presentes na atividade pecuária. No caso de depreciação aplica-se em animais reprodutores e de trabalho classificados no ativo não circulante. A amortização será aplicada em

casos de investimento na capacidade produtiva de acordo com o período de duração que é limitada. Já no caso de Exaustão aplica-se nas pastagens conforme seu esgotamento.

Marion (2009, p. 46) diz que “[...] para efeito de depreciação, será contada a partir do momento em que estiver em condições de reprodução (estado adulto).”

Uma das principais dificuldades em depreciar o gado reprodutor é estimar a vida útil pelo diversos fatores (clima, raça etc.) e pelo método utilizado. Crepaldi (2009) enfatiza que o método a ser utilizado deveria considerar as fases de potencialidade de reprodução, o que não ocorre pela dificuldade de mensuração.

O profissional adequado para estabelecer uma curva de eficiência do gado de reprodução é o veterinário sendo o método linear mais utilizado para a depreciação. (MARION, 2009).

Aplica-se a amortização em bens intangíveis nos casos de aquisição de direitos ou de benfeitorias (destocamento, corretivos, etc.) em propriedades de terceiros, cuja duração seja limitada.

Gastos com pesquisas científicas ou tecnológica em genética e experimentação concernentes a animais que contribuem para a formação por mais de um exercício social serão amortizados dividindo o valor do direito ou do investimento pelo número de duração deste direito ou do investimento em benfeitorias. (MARION, 2009).

De acordo com Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 04), o valor amortizável de um ativo intangível com vida útil definida deve ser apropriado de forma sistemática ao longo de sua vida útil estimada, sendo iniciada a partir do momento de sua utilização. A escolha do método de amortização deve obedecer ao padrão de benefícios econômicos futuros esperados, incorporados ao ativo, e aplicado consistentemente entre períodos, caso não tenha nenhuma alteração nesse padrão. O valor amortizável é lançado como despesa e deve ser reconhecida no resultado.

A Exaustão é o esgotamento decorrente a exploração nas pastagens tanto natural como artificial. Entende-se por pastagem natural aquela que não é cultivada,

ou seja, pasto nativo formado por campos, cerrados e capins naturais e pastagem artificial formada por pastos cultivados.

Marion (2007) ressalta que algumas empresas não aplicam a exaustão nas pastagens por alegarem que o capim é permanente, pela dificuldade de mensurar a vida útil e pela omissão da legislação do Imposto de Renda.

Por ser uma cultura permanente, seja a pastagem natural seja artificial, seu custo de formação (preparo de solo, destocamento, drenagem, diques...) compõe o ativo não circulante e sofrerá exaustão na proporção da sua perda e de potencialidade. (MARION, 2009).

As pastagens são classificadas como Culturas Permanentes e possuem custos para a sua formação ou para seu melhoramento (preparo de solo, destocamento, limpeza etc.) atrelando-se por sua vez à atividade agrícola.

### 3 CUSTOS NAS ATIVIDADES AGRÍCOLAS

As atividades agrícolas têm suas particularidades, pois dependem de etapas para serem desenvolvidas. Segundo Crepaldi (2009) o processo produtivo tem as seguintes etapas: o preparo do solo, o preparo para o plantio, a plantação, a colheita, os produtos colhidos e a sua comercialização.

Os custos de produção são todos os gastos envolvidos na produção, tais como, insumos, mão-de-obra e máquinas, essenciais para o desenvolvimento e geração de receitas proveniente da atividade.

Segundo Crepaldi (2009, p.152) “ainda predomina, nas pequenas e médias Empresas Rurais, a visão errônea de que esse setor não necessita adotar um critério sistemático de custos ou um controle rigoroso dos custos operacionais”. O autor ainda comenta que “esta displicência é ainda comum nas empresas rurais, já que foi difundida a idéia distorcida de que só a empresa industrial deve adotar essa sistemática de controle.”

Assim, é imprescindível a correta apuração dos custos e o seu controle para que de fato a Empresa Rural detenha informações precisas sobre a viabilidade de implantação de uma cultura e seus custos de produção.

Oliveira (1971, p.2 apud SILVA et al., 2008, 27) apresenta seguinte estrutura de custos:

#### **Custo de implantação**

Capital necessário a ser investido na organização da empresa (terra, imóveis e máquinas)

#### **Custo de produção**

1. Custo de formação do pomar (1° fase: vai do preparo do terreno até o plantio definitivo; 2° fase: calculo dos gastos que devem ocorrer até o pomar começar a produzir)

2. Despesas gerais

Despesas diversas

Despesas de depreciação e conservação de benfeitorias, construções, instalações e melhoramentos

Despesas de conservação e depreciação de máquinas, utensílios, implementos e veículos

Juros sobre o capital fixo

Juros sobre o capital de exploração

Conforme o autor a estrutura dos custos remonta desde o investimento da empresa rural na implantação de sua atividade até os custos de produção, sendo eles diretos e indiretos, fixos e variáveis.

Crepaldi (2009, p. 267) diz que:

A lei comercial é omissa quanto ao procedimento para determinação dos custos dos produtos vendidos e em estoque. Porém, no Brasil, o custeio por absorção é amplamente aceito, variando apenas o grau de absorção. De acordo com este sistema, o custo dos produtos pelas empresas rurais é formado de três componentes básicos:

- a. Insumos agrícolas;
- b. Mão-de-obra direta;
- c. Gastos gerais ou custos indiretos de produção, sendo estes últimos alocados aos diversos produtos agrícolas através de diferentes critérios de rateio.

No decorrer deste capítulo serão abordados os aspectos conceituais de custos, sua classificação, os métodos e critérios de rateios adequados para atividade agrícola.

### 3.1 ASPECTOS CONCEITUAIS DE CUSTOS

Estudos na área de Contabilidade de Custos apresentam vários conceitos, que são tratados de diferentes formas, conforme sua natureza, o enfoque e suas características para atender às diferentes finalidades específicas de acordo com a atividade desenvolvida. E por isso é muito difícil encontrar uma única definição para o termo “custos”.

Adolph Matz e outros (1973, p. 48 apud LEONE 2009, p. 51) afirmam que “[...] não é fácil encontrar uma definição ou explicação que não deixe dúvida quanto a seu significado”. Leone (2009, p. 55) comenta que “o contador de custos estabelece e prepara tipos de custos diferentes que vão atender às diferentes finalidades da administração”.

Para Sá (1993, p. 109 apud RIBEIRO, 2004, p. 213) “custos é o investimento para que se consiga produzir ou adquirir um bem de venda ou um serviço.” Ou seja, custos é um montante de fatores de produção aplicados na fabricação de bens e ou de serviços. Diferentemente da despesa que são gastos para obtenção de receitas.

As despesas são consideradas esforços realizados para gerar a receita e administrar empresa. (MEGLIORINI, 2007, p.3). Para Dutra (2003, p. 33) as despesas “é representada pelo consumo de bens e serviços em decorrência direta ou indireta da obtenção de receitas.

Pode-se afirmar que custo é a parcela dos gastos que está diretamente ligado ao processo produtivo, sendo os gastos posteriores à produção classificados como despesa. Para Padoveze (2009, p.310) custos:

São gastos, não investimentos, necessários para fabricar os produtos da empresa. São gastos efetuados pela empresa que farão nascer os seus produtos. Portanto, podemos dizer que os custos são os gastos relacionados aos produtos, posteriores ativados quando os produtos objeto desses gastos forem gerados. .

Dutra (2003, p. 33) define:

Custo é a parcela do gasto que é aplicada na produção ou em qualquer outra função de custo, gasto esse desembolsado ou não. Custo é o valor aceito pelo comprador para adquirir um bem ou é a soma de todos os valores agregados ao bem desde sua aquisição, até que ele atinja o estágio de comercialização.

Segundo Megliorini (2007, p. 7) “Custos: correspondem à parcela dos gastos consumida no ambiente fabril para a fabricação do produto, pela aquisição de mercadorias para revenda e para a realização de serviços.”

Logo, custos é um dispêndio necessário para a formação de um produto ou serviço até que estes estejam prontos para a comercialização. Ou seja, estão atrelados diretamente ao processo produtivo, sendo ativados em sua finalização.

Assim é necessário conceituar tais terminologias acerca de gastos, desembolso, investimento, custo e despesa, que parecem ter o mesmo significado, mas na contabilidade de custos elas são distintas. Segundo Martins (2009, p.24-25) é fundamental a análise das seguintes nomenclaturas:

Gastos – compra de um produto, ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)  
Desembolso – pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.  
Investimento – gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s).

Custo – gasto relativo a bem ou serviço utilizados na produção de outros bens ou serviços.

Despesas – bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.

Para Leone (1987 apud CALLADO;CALLADO, [2000]) a Contabilidade de custos pode ser conceituada como o ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos estoques, dos componentes da organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar no processo de tomada de decisões e de planejamento.

### **3.1.1 Classificação dos custos**

Para atender às diversas necessidades gerenciais, sua finalidade e apropriação, os custos são classificados de acordo com a produção ou em relação ao volume dessa produção. De acordo com Dutra (2003, p. 36) “a finalidade da divisão dos custos nas diferentes classes deve atender a objetivos específicos, mas é muito mais didática, facilitando bastante o entendimento prático.”

Os custos quanto à apropriação ao produto são classificados como Custos diretos ou indiretos e quanto ao seu comportamento em relação ao volume produzido são classificados como Custos fixos, variáveis ou mistos.

#### **3.1.1.1 Custos Diretos e Indiretos**

Os custos diretos também chamados de custos primários são aqueles diretamente identificados e quantificados. Estão atrelados diretamente na fabricação do produto, ou seja, gastos realizados especificamente para a produção e que podem ser quantificados por unidade produzida. Os principais gastos são a mão – obra direta e a matéria-prima efetivamente consumida na fabricação do produto.

“[...] a apropriação de um custo ao produto se dá pelo que esse produto consumiu de fato. No caso da matéria-prima, pela quantidade efetivamente consumida, e, no caso da mão-de-obra direta, pela quantidade de horas de trabalho.” (MEGLIORINI, 2009, p.8).

Para Leone (2009, p.58) Custos diretos “são todos os custos que se conseguem identificar com as obras, de modo mais econômico e lógico”. Esses custos não estão atribuídos os critérios de rateio ou apropriação, já que são mensurados diretamente a quantidade produzida. (MOREIRA E SANTANA, 2001, p.5 apud SILVA et al., 2008, p. 21).

Padoveze (2007, p.326):

Custos diretos são os custos que podem ser fisicamente identificados para um segmento particular sob considerações. Assim, se o que está sob consideração é uma linha de produtos, então os materiais e a mão-de-obra envolvidos em sua manufatura seriam ambos custos diretos. Dessa forma, relacionando-se então com os produtos finais, os custos diretos são os gastos industriais que podem ser alocados direta e objetivamente aos produtos. Podem ser fixos e variáveis.

De acordo com Dutra (2003) determinada empresa pode classificar todos os custos como diretos, caso esta possua uma única atividade. No que tange a atividade agrícola os Custos diretos são apropriados diretamente aos produtos agrícolas bastando existir uma medida de consumo (quilos, horas de mão-de-obra etc.). Para Crepaldi (2009, p.96) os Custos diretos podem ser:

1. Insumos: normalmente, a Empresa Rural sabe qual a quantidade exata de insumos que está sendo utilizada para a produção de uma unidade do produto agrícola. Sabendo-se o preço do insumo, o custo daí resultante associado diretamente ao produto.
2. Mão-de-obra direta: trata-se dos custos com os trabalhadores utilizados diretamente na produção agrícola, Sabendo-se quanto tempo cada um trabalhou no produto e o preço da mão-de-obra, é possível apropriá-la diretamente ao produto.
3. Material de embalagem.
4. Depreciação de equipamento agrícola: quando é utilizado para produzir um tipo de produto.
5. Energia elétrica das máquinas agrícolas: quando é possível saber quanto foi consumido na produção de cada produto agrícola.

Já os Custos indiretos não podem ser apropriados diretamente ao produto, pois não são facilmente mensuráveis, necessitando assim de critérios de rateio para que sejam efetivamente alocados aos produtos.

Para Leone (2009) e Megliorine (2007) a apropriação dos custos indiretos se faz pelo emprego de recursos e parâmetros de rateio para débito às obras, o que descaracteriza como direta.

Segundo Bruni e Famá (2004 apud OLIVEIRA, 2009) para os custos indiretos como exemplo, os alugueis da fabrica e seguros, para serem atribuídos aos produtos é necessário um critério de rateio.

“Começa a existir custos indiretos quando determinada empresa fabrica mais de um tipo de produto ou executa mais de um tipo de serviço e, mesmo assim, quando esse custo é também atribuível a mais de um tipo de produto ou de serviço, sem possibilidade de segregar a parcela pertencente a cada produto ou serviço diferente no momento da aplicação do custo.” (DUTRA, 2003, p. 43).

Os custos indiretos dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados em diferentes produtos agrícolas: portanto, são custos que só são apropriados indiretamente aos produtos agrícolas. O parâmetro utilizado para as estimativas é chamado de base ou critério de rateio. (CREPALDI, 2009, p.95). O mesmo autor destaca alguns exemplos de custos indiretos na produção agrícola:

1. Depreciação de equipamentos agrícolas: são utilizados na produção de mais de um produto agrícola.
2. Salários dos chefes de supervisão de equipes de produção.
3. Aluguel de pastos.
4. Energia elétrica que não pode ser associada ao produto agrícola
5. Impostos e taxas da propriedade rural.
6. Manutenção e conservação de equipamentos agrícolas. (CREPALDI, 2009, p.95-96)

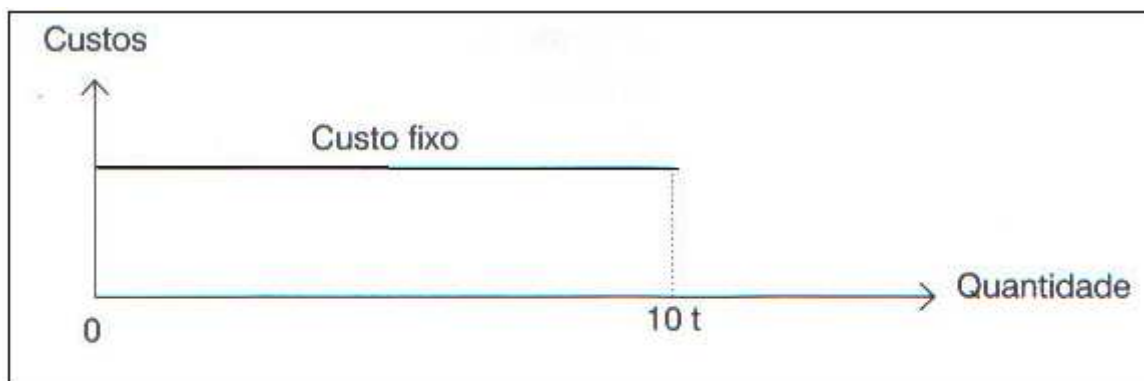
Ou seja, Custos diretos são apropriados aos produtos conforme o consumo e os Indiretos são apropriados aos produtos em função de uma base de rateio ou outro critério de apropriação.

### 3.1.1.2 Custos Fixos e Variáveis

Os custos quanto ao comportamento em relação ao volume produzido podem ser fixos ou variáveis. Entende-se por Custos fixos aqueles que não se alteram de acordo com a produção e os Custos variáveis aqueles que sofrem variações conforme o nível de produção. Segundo Leone (2009) todo custo observa um comportamento definido diante de uma base de volume (parâmetro).

Para Megliorini (2007, p.10) Custos fixos “são aqueles que decorrem da manutenção da estrutura produtiva da empresa, independendo da quantidade que venha a ser fabricada dentro do limite da capacidade instalada.”

Segundo Padoveze (2007) um custo é considerado fixo quando os valores gastos a título de tais custos não se alteram em relação ao volume produzido ou vendido.



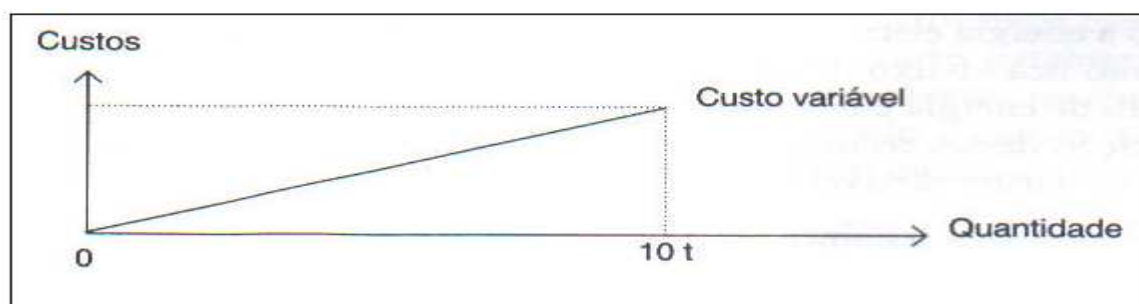
**Gráfico 1: Comportamento do custo fixo**

Fonte: Megliorini (2007)

Os custos fixos são definidos como “custos de estrutura” os gastos com aluguel da fábrica, por exemplo, continuará o mesmo valor, podendo ser reajustado conforme contrato independente da quantidade produzida. (DUTRA, 2003). Martins (2009) os custos fixos podem mudar de valor pelas seguintes causas: variação de preço, expansão da empresa ou mudança de tecnologia.

Por outro lado, os custos variáveis, como o próprio nome já diz, variam conforme a escala de produção. São custos que estão atrelados diretamente com a produção e por isso podem sofrer variações para mais ou para menos, conforme o nível de produção.

Dutra (2003, p.47) afirma que “quanto maior o volume de atividade no período, maior será o custo variável e, ao contrário, quanto menor o volume de atividade no período, menor será o custo variável”.



**Gráfico 2: Comportamento do custo variável**

Fonte: Megliorini (2007)

Esses custos são compostos por matéria-prima, energia elétrica, combustíveis de máquinas, onde seu consumo poderá ser controlado de acordo com o planejamento da empresa.

Independente da quantidade produzida os custos fixos sempre irão existir, pois compõe a estrutura e manutenção da empresa e os custos variáveis podem ser controlados dependendo do planejamento e da capacidade instalada da empresa.

### 3.1.1.3 Custos Mistos

Entende-se por custos mistos aqueles compostos por uma parte fixa e a outra variável, também chamados de custos semifixos e semivariáveis. Caracteriza-se por semifixos os custos fixos que se alteram conforme as mudanças na capacidade de produção instalada e os semivariáveis, os custos que são formados por fixo e variável tendo variações em seu comportamento.

Megliorine (2007, p. 12-13) define:

**Custos semivariáveis:** são os elementos de custos que possuem, em seu valor, uma parcela fixa e outra variável, isto é, têm um comportamento de custo fixo até certo momento e depois de comportam como custo variável.

**Custos semifixos:** são os elementos de custos classificados como fixos mas que se alteram em decorrência de mudanças na capacidade de produção instalada.

De acordo com Leone (2009) o custo de manutenção pode ser classificado como semivariável, pois é constituído por custos fixos e variáveis, sendo que a parte fixa o volume é igual a zero e a outra parte variável dependerá do parâmetro da atividade.

Há dois métodos para distinguir e separar os custos fixos e variáveis, o primeiro é técnico, onde o especialista, por meio de dados e informações, determina o que é pertencente a parcela fixa, e a diferença entre esta e o custo total misto é a parcela variável. Outro método é a coleta de dados de períodos diferentes e a variação de volume de atividade. (DUTRA, 2003).

Os custos semifixos são os custos fixos em determinada faixa de produção e os semivariáveis variam conforme o volume de produção mesmo com uma parcela fixa. (SILVA et al., 2008).

## 3.2 MÉTODOS DE CUSTEIO

O método de custeamento é a forma de apropriar os custos. Sua utilização é fundamental para o gerenciamento dos custos e para tomada de decisões gerenciais. Segundo Dutra (2003, p. 236) “os custos de produção podem ser analisados em duas formas: o econômico que trata das tomadas de decisões e o contábil que é voltado para a apuração do resultado.”

O método de custeio utilizado no ambiente externo para fins fiscais que atende à legislação é o Custeio por absorção, mas de tratando de informações para fins gerenciais este não é o recomendado.

Megliorini (2007) diz que os métodos de custeio são adotados de acordo com os objetivos da empresa. Entre eles estão o Custeio por absorção, Custeio variável e o Custeio ABC. O mesmo autor classifica os métodos em tradicionais e contemporâneos:

Entre os métodos de custeio tradicionais estão o custeio por absorção, o custeio pleno e o custeio variável, e todos eles têm relação com o conceito de que o comportamento dos custos varia de acordo com quantidade fabricada, sendo considerados, portanto, métodos de custeio baseados no volume.

[...] os métodos de custeio contemporâneos, com novas abordagens de gestão de custos, têm sido elaborados para aplicação específica, com destaque para o custeio ABC. Entre as novas abordagens, destacam-se o conceito de ciclo de vida dos produtos, o custeio-alvo, a teoria das restrições e o sistema de gestão econômica. (MEGLIORINI, 2007, p.2).

### 3.2.1 Custeio por Absorção

Este método de custeio consiste na apropriação dos custos de produção, quer sejam diretos e indiretos, quer sejam fixos ou variáveis, desprezando as despesas incorridas após o processo de produção. É o único método aceito para fins fiscais. Segundo Dutra (2003, p. 226):

[...] é o mais utilizado quando se trata de apuração de resultado e consiste em associar aos produtos e serviços os custos que ocorrem na área de elaboração, ou seja, os gastos referentes às atividades de execução de bens e serviços.

Esse método apropria os custos fixos e variáveis aos produtos, assim todos os custos de um período são absorvidos. (MEGLIORINI, 2007). Para Leone (2009, p. 242) “custeio de absorção é aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais.”

Assim, o Custeio por absorção é a apropriação de todos os custos incorridos no processo de produção que estejam direta ou indiretamente vinculados ao produto.

Para Martins (2009, p. 37):

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, nascido da situação histórica mencionadas. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

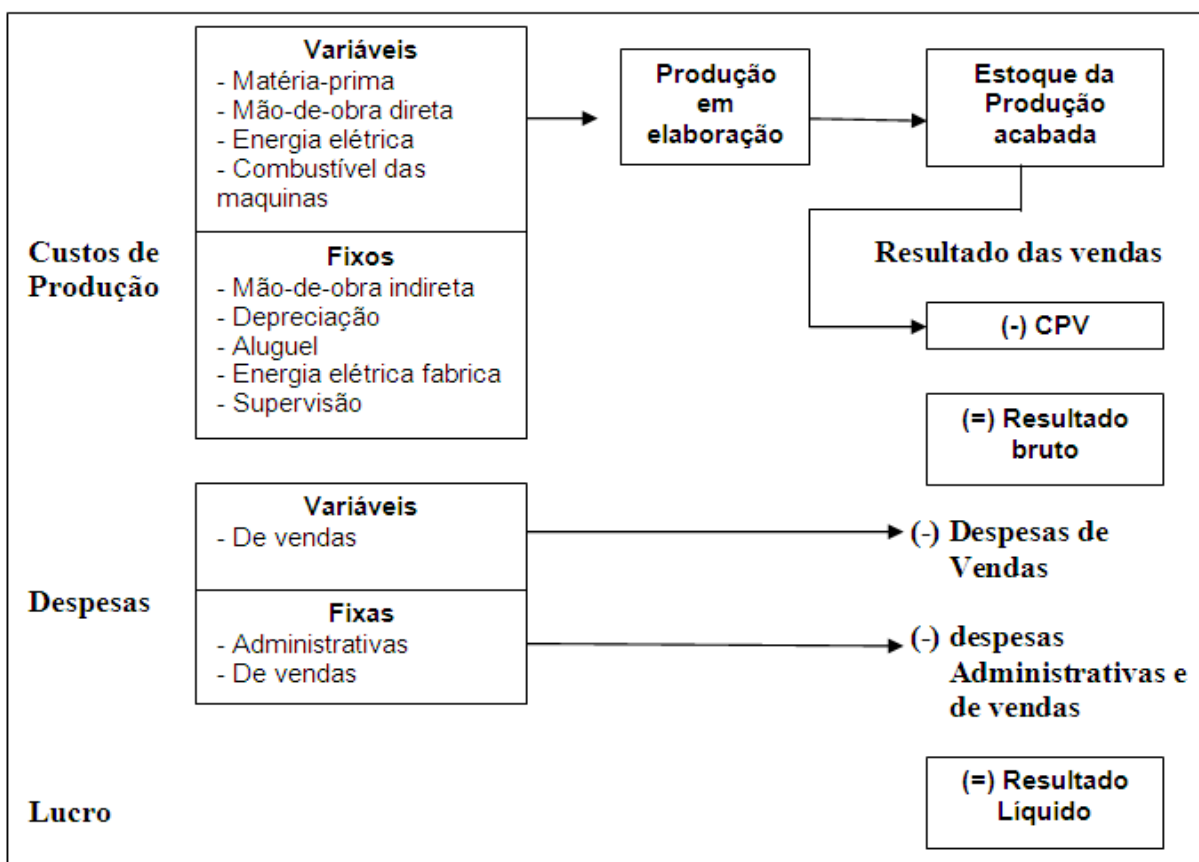


Figura 1: Quadro esquemático do custeio por absorção

Fonte: Dutra (2003)

Nota-se que neste método os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis são agregados ao produto, sendo as despesas fixas e variáveis ativadas posteriormente para a apuração do resultado líquido, pois não fazem parte do processo produtivo.

As despesas não são apropriadas aos produtos, e sim lançadas na demonstração de resultados do exercício, por estarem relacionadas à geração de receita e à administração da empresa; os custos são apropriados aos produtos; e os investimentos são ativados. (MEGLIORINI, 2007).

No custeio por absorção os custos diretos e indiretos são separados. Os diretos são apropriados aos produtos de acordo com o seu consumo e os indiretos são alocados com critérios de rateio.

De acordo com Leone (2009) este é um método para ser usado para fins fiscais (externo). Ao contrário do Custeio Variável, que é mais recomendado para fins gerenciais, todos os custos variáveis (diretos e indiretos) são apropriados, sendo que os fixos caracterizados como despesas do período para apuração do resultado.

### **3.2.2 Custeio Variável ou Direto**

O custeio direto ou variável, é uma forma de a apuração que exclui os custos fixos, sendo atribuídos somente os custos variáveis. Alguns autores intitulam como Custeio direto. Dutra (2003, p. 229) afirma que:

“[...] o custeio direto seria mais bem intitulado por custeio variável, uma vez que envolve todos os custos variáveis, quer sejam diretos ou indiretos, necessários à obtenção de produto ou serviço, englobando, portanto, não só matéria-prima e mão-de-obra direta, mas também os custos indiretos proporcionais ao volume de produto ou serviço obtido, além das despesas variáveis.

Para Padoveze (2009, p. 331) “a nomenclatura custeio direto vem do fato de que a maioria dos custos variáveis são custos diretos, em quase todos os produtos”. No custeio variável os custos fixos não são apropriados por serem mais necessários para manter a estrutura da produção. (MEGLIORINI, 2007).

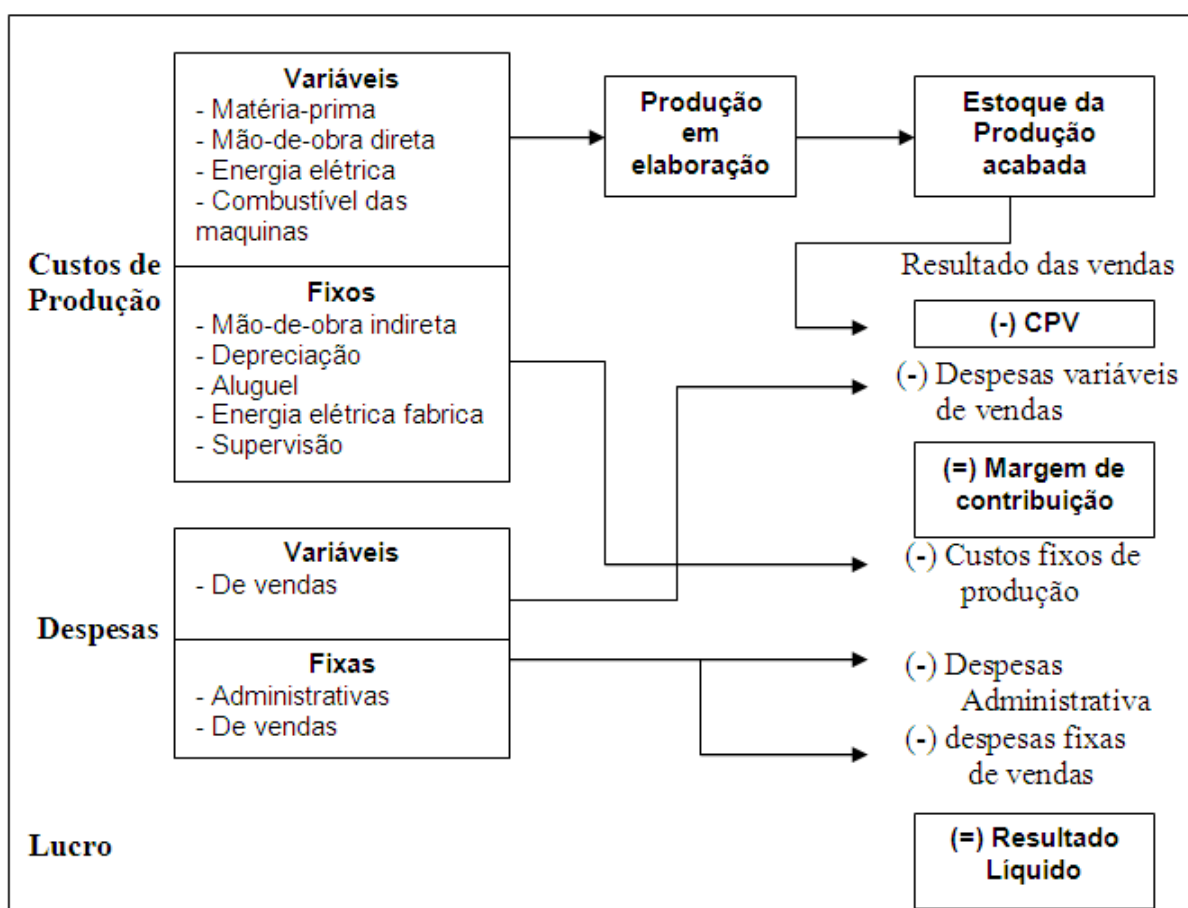
Pela própria natureza dos custos fixos (invariabilidade), arbitrariedade em seu rateio, e variação por unidade em função de oscilações do volume global, e por propiciar valores de lucro não muito úteis para fins decisoriais, criou-se um critério alternativo ao Custeio por Absorção. Trata-se do

Custeio Variável (ou Direto), em que só são agregados aos custos produtos seus custos variáveis, considerando os custos fixos como se fossem despesas. (MARTINS, 2009, p.204).

Megliorini (2007, p. 110) diz:

Por esse método de custeio, os produtos receberão somente os custos decorrentes da produção, isto é, os custos variáveis. Os custos fixos, por não serem absorvidos pela produção, são tratados como custos do período, indo diretamente para o resultado.

Mesmo sendo contrário aos princípios contábeis esse método é muito utilizado para a tomada de decisões gerenciais. A figura abaixo demonstra como o método de custeio variável ou direto se comporta na apuração do resultado.



**Figura 2: Custeio variável ou direto**

Fonte: Dutra (2003)

Os custos variáveis são atribuídos ao custo dos produtos acabados, sendo que os custos fixos são caracterizados como despesas do período. As despesas

variáveis são deduzidas após a apuração do custo dos produtos vendidos resultando à margem de contribuição.

Segundo Megliorini (2007, p. 114) “a margem de contribuição é o montante que resta do preço de venda de um produto depois da dedução de seus custos e despesas variáveis.”

Para Dutra (2003, p. 229) “a margem de contribuição mostra como cada um desses produtos contribui para, primeiramente, amortizar os custos e despesas fixos e, depois, formar propriamente o lucro”.

Representa o lucro variável. É a diferença entre o preço de venda unitário do produto ou serviço. Significa que, em cada unidade vendida, a empresa lucrará determinado valor. Multiplicado pelo total vendido, teremos a margem de contribuição total do produto da empresa. (PADOVEZE, 2007, p. 366).

Para Leone (2009) o critério do custeio variável é a determinação da Contribuição Marginal do produto, que se dá pela diferença entre a receita proporcionada por qualquer outro segmento da empresa e os seus custos diretos e variáveis.

Percebe-se que a utilização deste método auxilia no gerenciamento das informações para tomadas de decisões e planejamento, pelo fato de não apropriar os custos fixos ao produto. Por outro lado o custeio variável não está prevista na legislação em vigor e fere aos princípios contábeis.

### **3.2.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)**

O Custeio Baseado em Atividades mais conhecido como Custeio ABC, é um sistema de custos que se diferencia dos outros métodos tradicionais pela sua forma de aplicação e distribuição dos custos indiretos através de direcionadores, além de ser uma ferramenta para auxiliar no processo de gestão de custos.

O método de Custeio Baseado em Atividades (ABC – abreviatura do inglês “Activity Based Costing”) originou-se da tentativa de melhorar a qualidade da informação contábil para a tomada de decisões, principalmente com relação à produtividade da força de trabalho e à definição do mix ideal de produção. (DUTRA, 2003, p. 234)

Segundo Martins (2009, p.103) “o ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos.” Dessa forma, o ABC apropria os custos às atividades, pois estas são geradoras de tais custos, atribuindo-lhes cada um dos custos indiretos às suas respectivas atividades por meio de direcionadores de recursos, e posteriormente apropria-se aos produtos conforme os direcionadores de atividades mais adequados. (MEGLIORINI, 2007).

Para Megliorini (2007, p. 153) os direcionadores de recursos e atividades são:

Direcionadores de recursos: são aqueles que identificam como as atividades consomem recursos, considerando a relação entre estes e as atividades e permitindo custeá-las.

Direcionadores de atividades: são aqueles que identificam como os objetos de custeio consomem as atividades, permitindo custeá-los.

Segundo Padoveze (2007, p. 355) o custo por atividade é um “[...] método de custeamento que identifica um conjunto de custos para cada evento ou transação (atividade) na organização que age como um direcionador de custos.”

Direcionador de custos é o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos. (MARTINS, 2009, p.96).

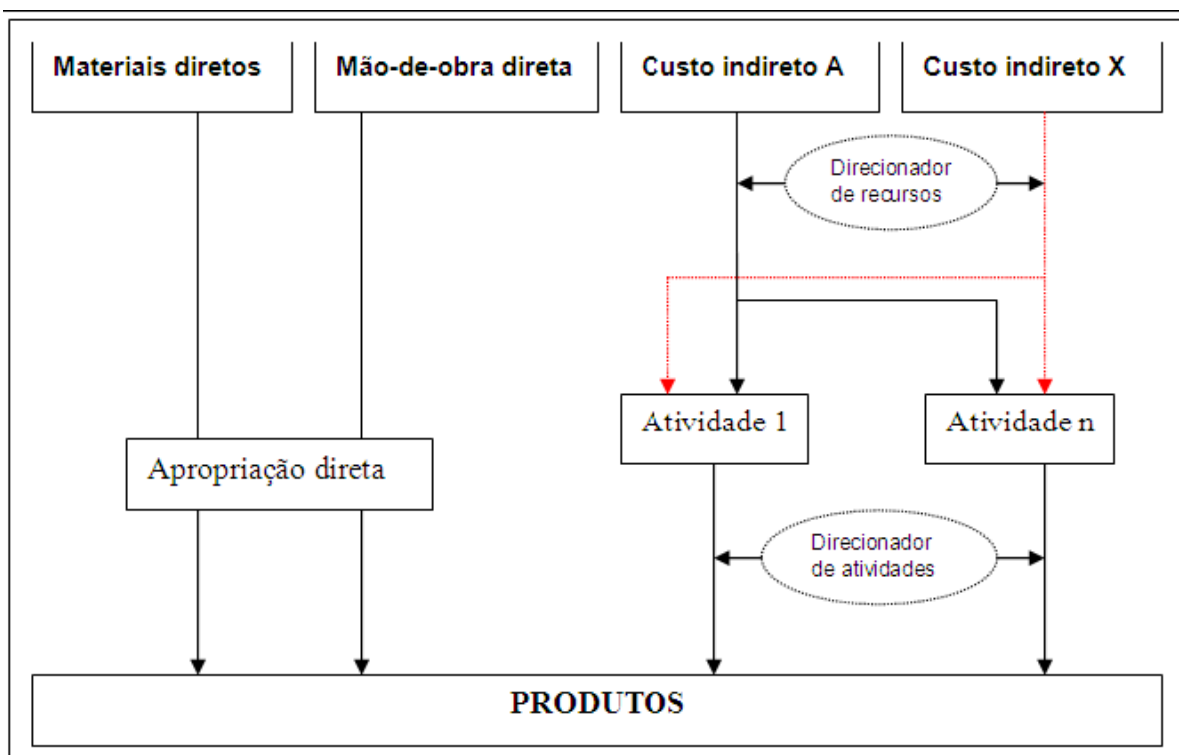
Para melhor visualização o Quadro 1 abaixo apresenta alguns direcionadores de custos:

Departamentos	Atividades	Direcionadores
Compras	Comprar materiais	Número de pedidos
	Desenvolver fornecedores	Número de fornecedores
Almoxarifado	Receber materiais	Número de recebimentos
	movimentar materiais	Número de requisição
Montagem	Preparar máquinas	Número de preparação
	montar conjuntos	Número de montagem
Pintura	Preparar máquinas	Número de preparação
	Pintar conjuntos montados	Número de pintura

**Quadro 1: Direcionadores de custos**

Fonte: Megliorini (2007)

A figura abaixo apresenta como os direcionadores se comportam no custeio ABC.



**Figura 3: Custeio ABC**  
Fonte: Megliorini (2007)

Neste método, primeiramente os custos variáveis são alocados diretamente ao produto e os custos indiretos são rastreados por meio de direcionadores e na impossibilidade deste, serão rateados considerando uma base adequada.

O tratamento dado aos custos diretos é semelhante ao dispensado ao Custeio por Absorção, ou seja, apropriação aos objetos de custos, sejam eles produtos, serviços, clientes, setores, processos, órgãos, independentemente de estarem relacionados à produção ou à administração. (DUTRA, 2003, p.235)

Já Martins (2009) diz que este método também pode ser aplicado aos custos diretos, principalmente à mão-de-obra direta, não havendo diferenças significativas em relação aos outros sistemas tradicionais, pois a diferença está na apropriação dos custos indiretos.

Dessa forma, o ABC não poderá ser utilizado para fins fiscais, por ser um método exclusivamente para fins gerenciais. Para Crepaldi (2009, p. 317) o Custeio ABC “não é um sistema de acumulação de custos para fins contábeis, ou seja, não

apura custos de produtos e serviços para a elaboração de balanços e demonstração de resultado”.

A apropriação dos custos pelos métodos de custeio têm que ser analisados pela empresa que irá adotá-los para o gerenciamento de sua atividade e promover mais rentabilidade em sua produção. Para isso é fundamental escolher o melhor método que atenda as necessidades gerenciais e ao mesmo tempo fiscais, sempre mensurando o custo-benefício de sua implantação.

### **3.2.4 Custos Conjuntos**

No processo de fabricação de um ou mais produtos advindos de uma mesma matéria-prima ocorrem custos conjuntos. Para Maher ( 2001, p. 333) custo conjunto “é um custo de um processo de produção de que resultam vários produtos diferentes.”

Backer e Jacobsen (1984, p. 305 apud GIELOW, 2008) afirmam que os custos conjuntos acontecem “quando dois ou mais produtos emergem de uma mesma matéria-prima ou processo, ou de várias matérias-primas e processos.” Santos (2005, p. 143 apud SCARPIN, EIDT e BOFF, 2008) afirma que, custos conjuntos “são aqueles decorrentes da produção conjunta e, incorridos antes do ponto em que os diversos produtos emergem como unidades individuais.”

Assim, custos conjuntos é todo o custo de produção, sendo este, mão-de-obra, matéria, prima, depreciação e outros até o ponto de separação da produção conjunta. O ponto de separação ocorre quando um ou mais produtos se tornam isoladamente identificáveis. Horngren et al. (2000, p. 385 apud SCARPIN, EIDT E BOFF, 2008) definem que o ponto de separação é “o momento no processo em que um ou mais produtos se tornam isoladamente identificáveis”.

Segundo Maher ( 2001, p. 333) “o estágio de processamento em que os dois produtos são separados é denominado ponto de separação. Os custos incorridos antes do ponto de separação representam os custos conjuntos.”

A principal característica dos custos conjuntos é que eles não são divisíveis, e conseqüentemente sua alocação e mensuração diferentemente dos custos comuns.

Maher (2001, p. 333) comenta que “os custos conjuntos são rateados com o objetivo de determinação de custos divisionais ou departamentais, para mensuração do desempenho de executivos.”

Os principais métodos de rateio de custos conjuntos são: (1) pelo método do valor realizável líquido, onde os custos conjuntos serão rateados com base no valor dos produtos conjuntos no ponto de separação, ou pelo método do valor realizável líquido estimado, quando houver a necessidade de processamento após o ponto de separação antes que o produto seja vendido; (2) pelo método das quantidades físicas, sendo a base de rateio a medida física dos produtos (volume, peso ou outra medida física) e (3) pelo o método da margem bruta percentual constante, os custos conjuntos são rateados aos produtos com a mesma margem bruta percentual. (MAHER, 2001).

Martins (2006, p. 164-167) apresenta quatro (4) tipos de critérios de apropriação dos Custos Conjuntos, são eles:

Método do valor de mercado: Este método é o mais utilizado na prática, mais em função da inexistência de outros melhores do que de méritos próprios, já que a alegação de que produtos de maior valor são os que recebem ou têm condições de receber maior custo carece de maior racionalidade.

Método dos volumes produzidos: esse critério acaba por apropriar custos iguais por unidades de volume elaborado.

Método da igualdade do Lucro Bruto: Já que qualquer critério é arbitrário, poder-se-ia distribuir o Custo Conjunto de tal forma que cada cada produto tivesse o mesmo lucro por unidade.

Método das ponderações: Uma forma também subjetiva, mas às vezes de bons resultados, é a de se ponderar cada Co-produto em termos de grau de dificuldade, importância, facilidade de venda etc. de cada um.

A utilização desses métodos para fins gerenciais não são recomendados, tendo em vista a sua arbitrariedade inerentes ao processo de rateio. Segundo Martins (2006) os critérios de alocação dos custos conjuntos são muito mais arbitrários do que outros critérios, em termos de rateio dos custos indiretos, já que na apropriação dos custos conjuntos também são considerados os custos diretos.

Mais adiante será tratado o custo-benefício da apropriação dos custos com base neste critério comparando-o com os demais em termos de vantagem e desvantagem.

### 3.2.5 Custo-Padrão

O Custo-Padrão é o custo predeterminado para a produção de uma única unidade, ou um número de unidades do produto, durante um período específico no futuro imediato. Segundo Megliorini (2007, p.160) “é o custo planejado para um produto e, como tal, deve ser calculado antes da produção.”

Para Dutra (2003, p. 236) “a aplicação do custo-padrão apresenta uma resistência muito grande por parte dos profissionais, tendo em vista a grande ocorrência de variações entre os padrões determinados e os dados reais, provocando aumento dos lançamentos contábeis para registrar os fatos ocorridos.”

O objetivo central do Custo-Padrão é a fixação de uma base de comparação entre o planejado e o realmente ocorrido. Assim, não poderá ser considerado como um método ou critério de contabilização de custos, mas sim uma ferramenta auxiliar para uma projeção futura de produção.

Segundo Martins (2006, p. 317) o Custo-Padrão não elimina o Real, nem diminui sua tarefa; aliás, a implantação do Padrão só pode ser bem-sucedida onde já exista um bom sistema de Custo Real (quer Absorção, quer Variável ou qualquer combinação entre eles).

O custo-padrão é de grande utilidade na determinação dos orçamentos e dos preços de venda dos produtos e serviços antes de se efetivar sua elaboração. (DUTRA, 2003).

### 3.3 CUSTO-BENEFÍCIO DA APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS NA ATIVIDADE AGRÍCOLA.

No mundo atual, as empresas precisam de novas estratégias que possibilitem um gerenciamento e controle de custos das atividades desenvolvidas para superarem o mercado competitivo. As informações gerenciais têm que ser precisas e satisfatórias para conter quaisquer gastos inviáveis. No processo produtivo, as empresas agrícolas necessitam de um controle de custos que reflita a realidade operacional de produção.

E para gerenciar esses custos é imprescindível escolher o melhor método de apropriação que atenda as exigências legais e que forneçam dados eficientes para fins gerenciais. O método de custeio que atende às exigências fiscais e que não fere os princípios contábeis é o Custeio por absorção.

Megliorini (2007, p. 113) “o custeio por absorção é estruturado para atender às disposições legais quanto à apuração de resultados e à avaliação patrimonial, ao passo que o custeio variável é estruturado para atender à administração da empresa.”

Leone (2009, p. 405) diferencia o Custeio por Absorção do Custeio Variável:

O custeio por absorção resume-se no critério em que se apropriam todos os custos de produção, quer fixos quer variáveis, quer diretos quer indiretos, e não somente os custos de produção, aos produtos elaborados. O método do custeio variável significa a apropriação de todos os custos variáveis, quer diretos quer indiretos, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão como consequência, custos variáveis.

Para fins gerenciais, os custos obtidos por meio do custeio por absorção não são eficientes para a tomada de decisão no tocante ao tratamento dado aos custos fixos, ou seja, à sua absorção pela produção. (MEGLIORINI, 2007, p.110)

Segundo Martins (2009, p. 298) “os sistemas tradicionais de custeio “deixam de fornecer aos tomadores de decisão importantes informações que possibilitem melhores desempenhos no processo de melhoria contínua.” Os sistemas tradicionais de custeio que o autor refere-se são o Custeio por Absorção e o Custeio Variável. A desvantagem do Custeio por Absorção está associada ao seu uso para fins gerenciais, devido à apropriação dos custos fixos aos produtos.

1. aos rateios desses custos, cujos critérios podem ser considerados subjetivos e arbitrários;
2. aos custos dos produtos, que variam inversamente ao volume de produção, podendo, em consequência:
  - Induzir os gestores a aumentar o volume de produção como o objetivo de reduzir os custos unitários dos produtos;
  - Levar à formação de estoques;
  - Avaliar que o nível de lucratividade dos produtos depende do volume de produção. (MEGLIORINI, 2007, p.125).

Outro método que se compara aos demais métodos tradicionais são os métodos de rateio dos Custos Conjuntos, que segundo Maher (2001) por estarem associados a produtos provenientes de um único processo de produção torna-se difícil a sua divisibilidade, uma vez que o rateio dos Custos Conjuntos sempre é arbitrário, não sendo recomendado para fins gerenciais. A alocação dos custos conjuntos é muito difícil devido aos poucos recursos técnicos para a distribuição racional que possam apresentar informações confiáveis, assim sua aplicação só é interessante para determinação da rentabilidade, avaliação do patrimônio e para a determinação de preços para longo prazo.

Martins (2009, p. 298) apresenta as principais deficiências dos sistemas tradicionais:

Distorções no custeio dos produtos, provocados por rateios arbitrários de custos indiretos quando do uso dos custeios que promovem tais rateios;  
Utilização de reduzido número de bases de rateio, nesses mesmos casos;  
não mensuração dos custos da não-qualidade, provocados por falhas internas e externas, tais como retrabalho e outras;  
Não-segregação dos custos das atividades que não agregam valor;  
Não-utilização do conceito de custo-meta ou custo- alvo;  
Não-consideração das medidas de desempenho de natureza não financeira, mais conhecidas por indicadores físicos de produtividade.

No custeio variável a absorção dos custos fixos à produção pode dificultar o conhecimento dos custos dos produtos e, por conseqüência, seu uso na tomada de decisões. (MEGLIORINI, 2007, p.111)

O custeio variável elimina as desvantagens do custeio por absorção pelo fato de considerar os custos fixos como custos do período em vez de apropriá-los aos produtos, estabilizando, desde modo, o custo dos produtos, já que estes recebem apenas os custos variáveis. (MEGLIORINI, 2009, p125)

O mesmo autor ainda afirma que o custeio variável auxilia:

1. na definição do preço de venda baseado em custos, em relação ao valor mínimo a ser praticado;
2. na decisão de como empregar recursos limitados de maneira mais vantajosa;
3. na identificação dos produtos mais rentáveis;
4. na decisão de produzir ou comparar um item.

As principais desvantagens do custeio variável estão relacionadas ao crescimento da proporção dos custos fixos na estrutura de custos da empresas, em decorrência de contínuos investimentos em capacitação tecnológica e produtiva, bem como à correta identificação dos custos variáveis, em especial a mesma conta contempla custos fixos e variáveis.

A pré-determinação dos custos com base no Padrão é viável com este visa a redução dos custos comparando-os com os realmente gastos e conseqüentemente a formação do preço de venda. Uma das suas desvantagens é a sua complexidade das informações, pois necessita-se de outros métodos para que possa ter o controle do que foi fixado e o real. Martins (2006, p. 317) “o Padrão é uma base de comparação para o Real, e só tem de fato utilidade à medida que a empresa tem um bom sistema de Custo Real.”

Para Megliorini (2007, p. 154) “[...] pelo fato de não segregar os custos fixos e apropriá-los aos objetos de custeio, o custeio ABC acaba se assemelhando ao custeio por absorção em termos de desvantagens.”

Já Crepaldi (2009, p. 318) comenta que “a escolha dos objetos de custeio irá depender do escopo que pretende assumir o projeto ABC, bem como dos recursos disponíveis na empresa para implementação e manutenção do sistema, visto que, quanto mais detalhado mais dispendioso ele fica.”

A implementação deste método de Custeio necessita de uma boa análise do sistema de custo e por ser complexo em determinação do detalhamento e acompanhamento de todo processo pode implicar um dispêndio de tempo e recursos e tornar-se inviável em termos e custo-benefício.

Nas atividades agrícolas em função da sazonalidade, tratos culturais e das condições climáticas o sistema de gestão de custos não pode ser os mesmos utilizados em outras atividades. Crepaldi (2009, p. 324) afirma que:

Através das informações obtidas com a visão do custeio ABC, os gerentes da fazenda passam a ter condições de acompanhar durante a safra o custo das atividades sem a interferência dos fatores que afetam o cronograma de execução das atividades.

Diante do exposto, não há dúvidas de que o método de custeio por absorção é o indicado para fins fiscais por ser o único a atender os princípios contábeis e a

legislação em vigor no Brasil. No que diz respeito à necessidade de informações para fins gerenciais cabe a administração da empresa determinar qual método de custeio é viável, analisando o custo-benefício de sua implantação.

## 4 ESTUDO DE CASO

Neste Subitem tem-se a pretensão de apresentar a empresa objeto do estudo, no ramo da fruticultura especificamente no segmento da Bananicultura. Inicialmente, aborda-se a descrição da empresa e sua estrutura organizacional, na seqüência evidenciam-se as características do Município de Ponto Novo, onde a Unidade III da empresa está instalada. Por fim faz-se uma análise e apresentação do resultado do questionário de pesquisa aplicado.

### 4.1 HISTÓRICO E APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

A Empresa “Sítio Barreiras Fruticultura Ltda” está consolidada no mercado há mais de 15 anos, no ramo da fruticultura. Sua primeira unidade de produção foi fundada em 1996, no Estado do Ceará mais precisamente no Município de Missão Velha, hoje está implantada nessa região as Unidades I e II, e há 6 anos no Distrito Irrigado de Ponto Novo, no Estado da Bahia, foi implantada a Unidade III, com a denominação social “Ponto Novo Fruticultura Ltda”, sendo que atualmente compõe 5 unidades de produção. A empresa produz frutas irrigadas com alta tecnologia e consciência ambiental dentro das Normas Técnicas de Produção Integrada, visando plantar e colher frutas de qualidade, livres de resíduos químicos, com respeito à natureza e ao homem.

Sua Missão é produzir frutas de qualidade, fazendo-as chegar ao consumidor com um mínimo de danos e baixo custo; ter um sistema produtivo ecológica e economicamente sustentável, promovendo desenvolvimento social. Adepta ao Sistema Integrado de produção, a empresa tem o maior controle de pragas e doenças, faz uso racional de água, tudo para ser a melhor e maior empresa de produção de bananas do Brasil. Adota práticas de sustentabilidade associada à consciência ecológica e responsabilidade social. Os produtos cultivados pela empresa são: Banana da Prata, Banana Nanica, Banana Ouro, Mamão Formosa, Uva Niágara. Possui sua própria rede de distribuição e logística localizada em Fortaleza, Recife, Feira de Santana, Salvador e Belém.

No que diz respeito ao aspecto tributário, a empresa é adepta ao regime tributário Lucro Presumido, que segundo Crepaldi (2009) é um sistema presuntivo, simples e regido por lei. Os principais tributos incidentes são: Imposto de Renda – Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), além dos encargos trabalhistas, como o INSS e o FGTS.

#### **4.1.1 Unidade de Ponto Novo-Ba**

Em 2004 a empresa Ponto Novo Fruticultura Ltda, iniciou-se a implantação da Unidade III no Distrito Irrigado de Ponto Novo, no estado da Bahia, onde realizou o primeiro plantio em abril de 2006 e sua primeira colheita em março de 2007.

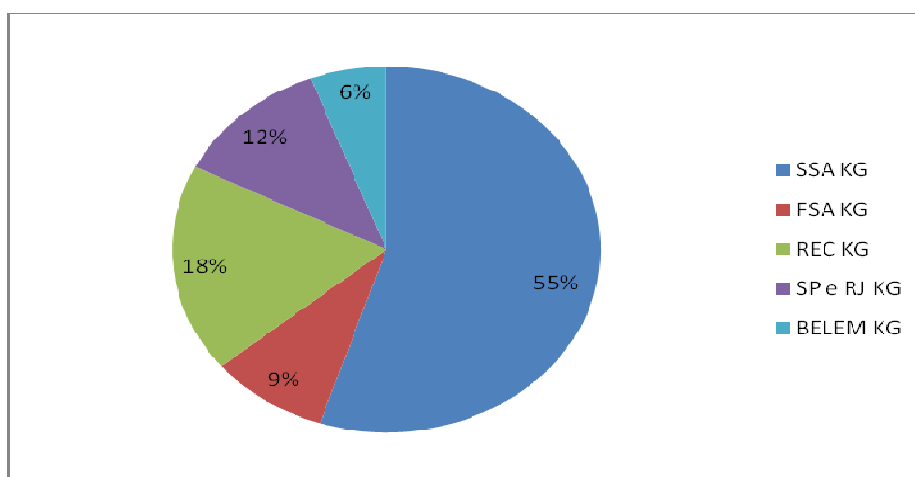


**Foto 1: Unidade de Ponto Novo-Ba**  
Fonte: Dados da empresa , 2012

Em relação à mão de obra, nesta localidade, a empresa emprega 489 trabalhadores com carteira assinada. O trabalho e o processo de produção são monitorados via internet, e as principais variedades produzidas no sítio são a banana prata que corresponde a 80% da produção, a banana nanica com 15% e a terra com 5%, além da implantação do mamão formosa que está em fase de experimentação e ainda não faz parte da atividade principal da empresa.

A propriedade não pertence à empresa, os lotes de terra foram concedidos pelo Governo Estadual em parceria com Secretaria de Estado da Agricultura, Irrigação e Reforma Agrária – SEAGRI, através de um contrato de Direto Real de uso por um período de 25 anos, prorrogáveis por mais 25 anos de uma área total de 1000 hectares, sendo que aproximadamente 600 hectares já estão cultivados, distribuídos da seguinte forma: Unidade III (Sede) com 118 hectares cultivados 2 variedades de bananas a prata e a nanica, onde estão instalados o almoxarifado, as oficinas mecânicas para manutenção dos caminhões da empresa que são utilizados para o transporte das bananas até a canal de distribuição que também pertence à empresa; Unidade IV, com aproximadamente 45 hectares; Unidade V com aproximadamente 126 hectares; Unidade VI com aproximadamente 220 hectares cultivados com as variedades de bananas Prata e Terra; e por fim a Unidade VII com 69 hectares com a produção de bananas do tipo Terra e Nanica, além da implantação de 7 hectares de mamão formosa para diversificar a atividade, no entanto está em fase de experimentação. Os 400 hectares restantes têm a projeção de expansão de 20% por ano.

A empresa entrega frutas nos mercados de Salvador, Feira de Santana, Recife, Belém e Fortaleza e São e Rio de Janeiro. O gráfico abaixo ilustra a porcentagem da destinação da produção de bananas nas regiões citadas:



**Gráfico 3: Destinação da produção**

Fonte: Dados coletados no questionário de pesquisa aplicado na empresa, 2012.

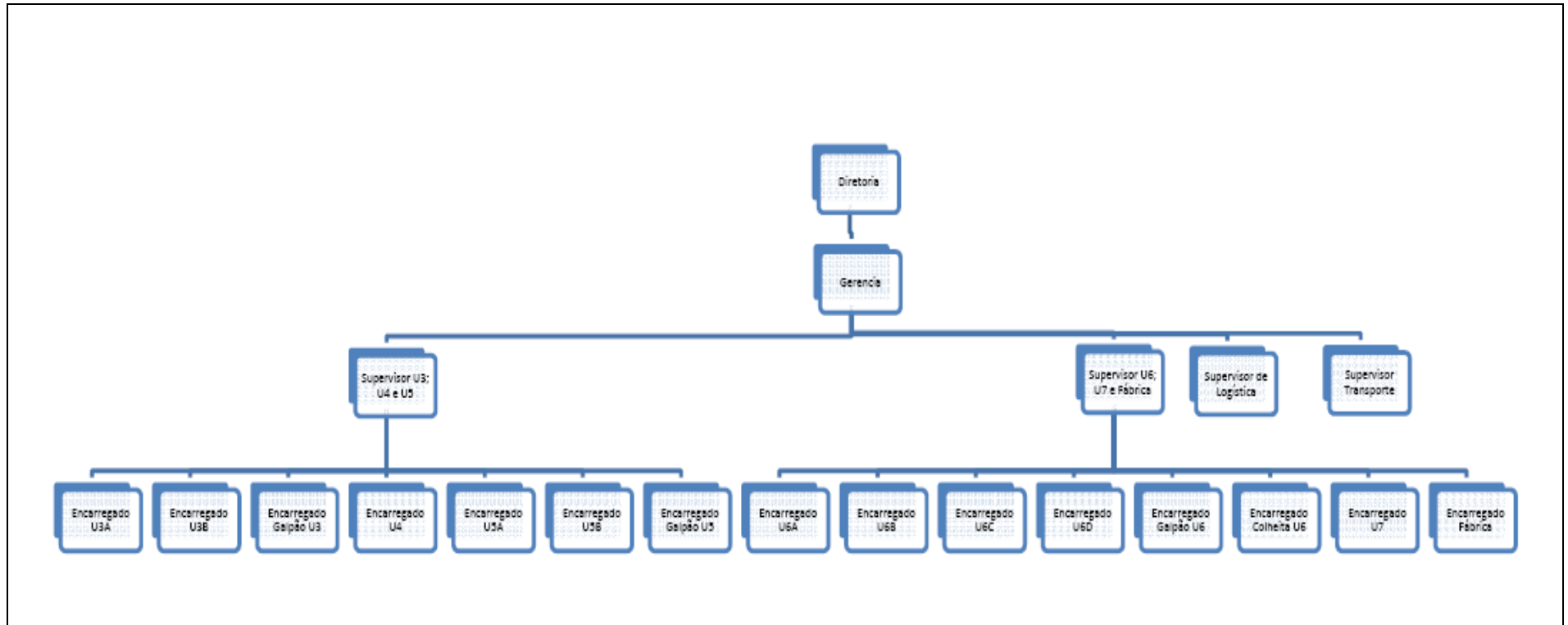
Segundo os dados disponibilizados pela empresa a média de produção de banana entre os meses de janeiro e junho foi de 447.498,15 Kg, perfazendo um total de 2.684.988,88 Kg, conforme tabela abaixo:

<b>MESES</b>	<b>QUANTIDADE EM Kg</b>
Janeiro	401.925,87
Fevereiro	404.194,16
Março	446.999,13
Abril	458.269,17
Maior	515.041,84
Junho	458.553,71

**Quadro 2: Produção mensal**

Fonte: Dados coletados no questionário de pesquisa aplicado na empresa, 2012

#### 4.1.2 Estrutura Organizacional



**Figura 4 : Ornoograma da Unidade de Ponto Novo-Ba**

Fonte: Dados coletados no questionário de pesquisa aplicado na empresa.

## 4.2 CARACTERÍSTICAS DO MUNICÍPIO

O Município de Ponto Novo é um município brasileiro do estado da Bahia, situado no Piemonte da Diamantina a 332 km de Salvador. Sua área total é de 497.347 km<sup>2</sup>, sua densidade demográfica atinge 31,65 hab/km<sup>2</sup>. A estimativa populacional para 2011 foi de 15.636, segundo IBGE. O relevo é formado por tabuleiros interioranos e pela Serra de Jacobina. O solo, no geral, tem aptidão regular para lavouras e pastagens plantadas. A vegetação é pouco diversificada e rasteira, predominando a caatinga. O clima é do tipo seco sub-úmido e semi-árido com uma temperatura média anual de 23,9°C (Máxima de 29,3° e Mínima de 20°C). O período de chuvas é de Dezembro a fevereiro ou março, com uma pluviosidade anual média de 685 mm, sendo que por estar encravado na região do semi-árido tem um alto risco de seca.

O potencial agroclimático de Ponto Novo tem aptidão regular agrícola voltada para o plantio das seguintes culturas: feijão, milho, mandioca, mamona e pastagens plantadas. Atualmente encontra-se produzindo, através da fruticultura irrigada, grande quantidade de banana, côco, manga, abacaxi, goiaba, melancia e maracujina. Produz ainda acerola, tomate, coentro, alface e outras hortaliças. A quantidade de banana produzida chegou a 14.280 toneladas em 2010. (IBGE, 2010). A economia do Município baseia-se na agricultura, na pecuária e no comércio

A hidrografia do município é formada pela bacia Hidrográfica do Itapicuru, cujo principal rio – o rio Itapicuru-Açu – além de separá-lo dos municípios de Filadélfia e Pindobaçu, abriga uma grande Barragem: a Barragem de Ponto Novo. O rio Itapicuru-mirim serve de ponto limítrofe na extremidade sul, na dita “passagem do Umbuzeiro”. Dentro do município existem dois grandes riachos: riacho do Zinho e o riacho Grande. Neste foi feito uma barragem quando da construção da rodovia BR 407 – o Açude dos 47 – que armazena grande volume de água por ocasião das chuvas de verão, servindo para matar a sede de milhares de animais domésticos e silvestres, além de ser um reservatório para os habitantes da circunvizinhança, durante todo o resto do ano. Construída a 6Km da sede do município sobre o leito do rio Itapicuru-Açu, a Barragem de Ponto Novo serve para além de controlar e manter o nível do curso do rio, armazenar um volume de milhões de metros cúbicos de água.

#### 4.2.1 Distrito Irrigado de Ponto Novo-Ba

O Distrito de irrigação de Ponto Novo está localizado às margens da BR-407, km 177, projetado pela Secretaria da Agricultura, irrigação e Reforma Agrária do Estado da Bahia -SEAGRI. Possui uma área total de 3.669 hectares, dos quais 2.570 são irrigáveis e o restante destinado a reserva legal, a preservação permanente e do uso comum. As principais culturas desenvolvidas nesta região são: Banana, coco, manga, maracujá, goiaba e abacaxi. Monitorado pela Estação Agrometeorológica, permite quantificar a evaporação utilizada pelo manejo da irrigação e auxiliar na tomada de decisão.

#### 4.3 PROCESSO PRODUTIVO DO CULTIVO DA BANANA

A empresa objeto do estudo, Ponto Novo Fruticultura Ltda, utiliza-se do sistema de monocultura, ou seja, cultiva apenas um tipo de cultura, a banana. Cerca de 600 hectares estão cultivados com as variedades de bananas: Prata, Nanica e Terra. A empresa é adepta ao Sistema de Produção Integrada. O processo produtivo da cultura é apresentada basicamente em 6 etapas a seguir:

- 1º etapa: Aclimação das mudas micropropagadas adquiridas em laboratório;
- 2º etapa: Preparação do solo e Plantio;
- 3º etapa: Condução do bananal;
- 4º etapa: Colheita;
- 5º etapa: Beneficiamento; e
- 6º etapa: Climatização e distribuição da fruta.

Na primeira etapa é realizada a seleção natural de plantas produtivas e resistentes para serem micropropagadas em laboratórios de tecido, as mudas adquiridas são postas em viveiros até que estejam prontas para o plantio.

Na segunda etapa o solo é preparado para receber as mudas selecionadas, utilizando-se trator de pneu acima de 100 hp com arado e grade e para o roçado utiliza-se tratores menores com até 75 hp com roçadeira. A adubagem do solo é feita de maneira “orgânica”, através do esterco de galinha e da compostagem da banana. A água é utilizada através de micro aspersão que procede da barragem do rio Itapicuru-açu. Contudo, ocorre a utilização de agrotóxicos por meio de dispersão por avião.

Na terceira etapa faz-se a condução do bananal de forma manual. Na quarta etapa, no período de colheita, os cachos serão selecionados de acordo com a idade e o calibre desejado e pendurados no cabo aéreo até a casa de embalagem. A operação da colheita é realizada em equipe com cortadores e carregadores e forma manual. Para aparar o cacho, são utilizados protetores nos ombros. O transporte é feito através de cabo aéreo para evitar danos até a casa da embalagem.

Já na 5ª etapa é a fase do beneficiamento, ainda no cabo aéreo os cachos de bananas recebem jatos de água e serão limpos manualmente. Ao final do trajeto, os cachos de bananas ficam em um galpão coberto enfileirados até a inicialização do beneficiamento para a comercialização. Faz-se o despencamento dos cachos, utilizando-se facas curvas que facilitam o corte, deixando o máximo de almofada das pencas, onde são colocadas no primeiro tanque de lavagem, etapa que, além de melhorar a aparência dos frutos, ajuda a reduzir o calor de campo, resfriando o fruto, e conseqüentemente, reduzindo as taxas respiratórias que aceleram a maturação, em seguida é realizada a divisão dos buquês que são compostos de 12 frutos unidos pela almofada, descartando os frutos com danos. Nesta fase os buquês são pesados e recebem o selo da empresa.

A última etapa refere-se a climatização e distribuição da fruta. Após o processo de beneficiamento os buquês são acondicionados em caixas de plásticos específica para armazenamento comportando cerca de 20kg de bananas e transporte como câmaras frias. O transporte é realizado pela própria empresa que através de Canais de distribuição, localizadas em Bélem, Fortaleza, Recife, Feira de Santana e Salvador.

#### 4.4 ANÁLISE DO QUESTIONÁRIO APLICADO NA EMPRESA PONTO NOVO FRUTICULTURA LTDA.

O presente estudo ficou limitado à análise do questionário de pesquisa, uma vez que a empresa não disponibilizou nenhum relatório e demonstrativo da composição de custos de produção da atividade exercida. Com base no questionário de aplicado a unidade de produção localizada em Missão Velha-CE possui sistema informatizado de custos que evidencia de forma organizada os custos de produção da atividade exercida, no entanto a unidade de produção de Ponto Novo-BA, ainda

não utiliza um sistema informatizado de custos aprimorado de controle de custos de forma organizada, mas analisa a possibilidade da implantação de um sistema de custos com previsão para o mês de outubro de 2012. Com base nas informações coletadas, mediante questionário, constatou-se que, a formação do preço de venda é elaborada pelo administrador da empresa e que o contador não participa das negociações. O preço de venda é ponderado pela média de custos incorridos e por negociações de venda. Extrai-se, ainda, do levantamento efetuado, que não utiliza um método de custeio padrão, ou seja, o mais utilizado é o Custeio ABC e o critério de rateio é por departamentalização, sendo que cada departamento possui seus custos. As informações são processadas de forma simplificada sendo estas utilizadas para fins gerenciais. Com base no referencial teórico do presente trabalho, no que diz respeito à apropriação dos custos, o método de custeamento adotado pela empresa é o mais adequado, uma vez que cada atividade no processo produtivo tem seus custos que serão atribuídos no produto final. A contabilidade da unidade de Ponto Novo-BA é realizada pela empresa terceirizada, e o profissional contábil presta serviços somente para fins fiscais, sendo que este profissional não participa das decisões gerenciais da empresa, e não tem nenhum contato com o departamento de produção.

A referida empresa premissa a produção de frutas de qualidade, fazendo-as chegar ao consumidor com um mínimo de danos e baixo custo. Fica evidenciado que a empresa tem a preocupação em repassar um produto de qualidade com o mínimo de custo possível, mas não gerencia tais custos de maneira eficaz e com ferramentas adequadas para a viabilidade e a correta apuração dos custos. Assim é imprescindível a utilização de um sistema de custos que permita a criação de diferentes visões de custos a partir das necessidades do usuário, no caso, o administrador da empresa. Tais informações ratificam as hipóteses apresentadas no início do presente trabalho, no que diz respeito à dificuldade da adoção de sistemas adequados a contabilidade no setor rural.

O método de custeio a ser utilizado deve fornecer a base para identificar os custos de produção em uma determinada entidade, sendo um critério utilizado para poder apropriar seus custos de produção ao produto. Atualmente, o controle dos custos deve ter maior atenção pelo administrador, para a obtenção de parâmetros

ideais de competitividade, qualidade e produtividade a preços baixos, uma vez que a fixação dos preços é imposta pelo mercado consumidor.

Dessa forma, a escolha de um bom método para informações gerenciais ajuda o gestor na correta tomada de decisão, evitando, assim, informações distorcidas. Conclui-se que a unidade de Ponto novo-BA, objeto de estudo, não dispõe de sistema informatizado de custos aprimorado que evidencie de forma organizada e precisa os custos de produção incorridos, o que é um ponto falho, pois trata-se de uma empresa estruturada que abrange a maior parcela do mercado baiano, conforme dados apresentados pela empresa, mas que por outro lado, está ciente que precisa de um controle mais confiável e eficaz, e que já possui um projeto de implantação para atender tal necessidade, tendo em vista que a região está passando por um período de estiagem o que acaba comprometendo o nível de produção e conseqüentemente a diminuição do lucro, uma vez que a unidade do Estado do Ceará já utiliza tal sistema. No que diz respeito ao método de custeio, a empresa é adepta ao Custeio por atividades, que conforme o referencial teórico do presente trabalho é o mais adequado para o gerenciamento, controle e análise da viabilidade dos custos de produção em uma empresa agrícola.

#### **4.4.1 Modelo de custeamento pelo Método de ABC**

Este subitem tem a pretensão de apresentar um modelo de custeamento com base no método de Custeio por Atividades, o qual é utilizado pela empresa e que conforme o referencial teórico abordado no presente trabalho é o mais adequado, por atribuir os custos às atividades por meio de direcionadores, estas geradoras de tais custos. Não serão evidenciados valores monetários, pois o intuito do presente trabalho está focado na aplicabilidade da Contabilidade de Custos como ferramenta de apoio a gestão da atividade da empresa objeto do estudo, uma vez que a pesquisa limitou-se na aplicação de questionário estruturado, a fim de levantar informações pertinentes a adequação do sistema de custos para fins gerenciais e na adoção de método de custeamento da atividade. Sabe-se que a unidade de Ponto Novo-Ba não utiliza um sistema organizado de controle de custos, confirmando as hipóteses apresentadas no início do presente trabalho.

#### 4.4.1.1 Etapas para aplicação do Custeio ABC

O primeiro passo para a apropriação dos custos neste método é identificar as atividades relevantes através de um mapeamento. As principais atividades da empresa estudada são:

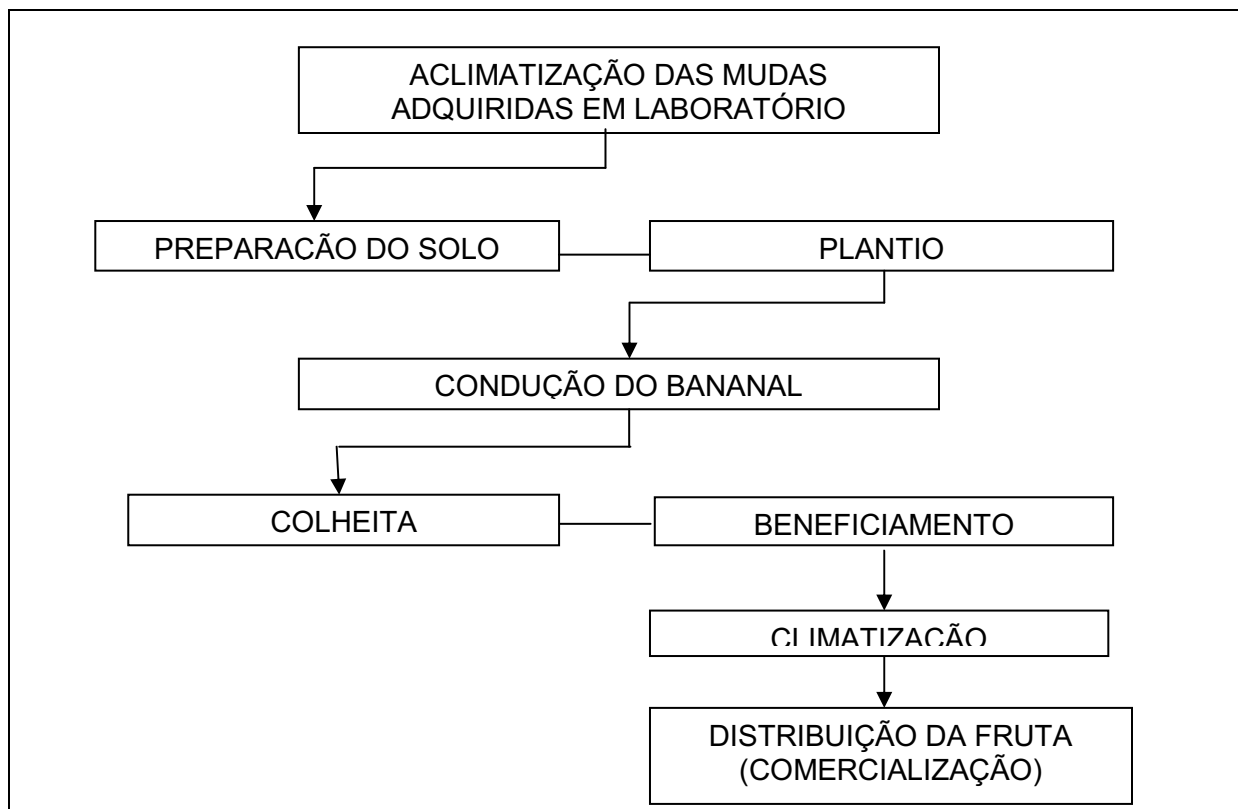
ATIVIDADES	DESCRIÇÃO DAS TAREFAS
01-Aclimatização das mudas micropropagadas adquiridas em laboratório.	As mudas adquiridas são postas em viveiros climatizados e cobertos até que estejam prontas para o plantio.
02- Preparação do solo	Primeiramente é feita à análise do solo. Em seguida é feita a preparação do solo com o trator de pneu acima de 100 hp com arado e grade e para o roçado é utilizado tratores de até 75 hp. A adubagem é feita com a compostagem de restos de banana e esterco de galinha, produzido pela própria empresa.
03- Plantio	Nesta etapa as mudas micropropagadas já selecionadas serão plantadas com espaçamentos adequados entre uma plantação e outra.
04- Condução do bananal	Limpeza entre os espaçamentos entre as plantações, remoção de ervas daninhas, aplicação de agrotóxicos, irrigação com microaspersores via sistema fertirrigação com cobertura total da área.
05- Colheita	Com os dados apresentados pelo sistema informatizado de produção, são colhidos os cachos de bananas de acordo com o seu estado de maturação.
06- Beneficiamento	Os cachos de bananas serão limpos e despencados, lavados no tanque, pesados, etiquetados e acondicionadas em caixas específicas para o transporte.
07- Climatização	Serão armazenadas em câmaras frias a 11 graus Celsius.
08-Distribuição da fruta/ Comercialização	Acomodação das caixas nas carretas frigoríficas e transportadas até os centros de distribuição para serem destinadas aos supermercados.

**Quadro 3: Atividades relevantes na produção de banana.**

Fonte: Dados coletados no questionário de pesquisa aplicado na empresa, 2012.

Após a estruturação e a organização das principais atividades de produção, faz-se um mapeamento, seguindo a cronologia do processo produtivo no cultivo da banana. Essa etapa é de fundamental importância, pois possibilita uma melhor visualização das atividades executadas a fim de obter um melhor detalhamento para

o cálculo dos custos. Com os dados da Tabela 1, demonstra-se por meio de um fluxograma o mapeamento do processo produtivo.



**Figura 5: Mapeamento do processo de produção.**

Fonte: Dados coletados no questionário de pesquisa aplicado na empresa, 2012.

Em seguida identifica-se os recursos consumidos em cada atividade de produção, onde é feito um levantamento dos valores gastos em cada tarefa. Esses recursos são agrupados da seguinte forma:

- a) Mão-de-obra direta: Compreende salários, gratificações, ou seja, a remuneração;
- b) Mão-de-obra indireta: Compreende a remuneração.
- c) Serviços de terceiros; engloba os serviços contratados que não poderão ser realizados pela empresa (Ex: Aluguel de trator);
- d) Material de consumo: São todos os insumos necessários para a produção (Ex: agrotóxicos).

O próximo passo é a identificação e medição dos direcionadores de recursos, ou seja, é a definição de como os custos serão rateados:

<b>RECURSOS</b>	<b>DIRECIONADORES DE RECURSOS</b>
MÃO-DE-OBRA-DIRETA (MOD)	Horas
MÃO-DE OBRA-INDIRETA (MOI)	Horas
SERVIÇOS DE TERCEIROS (ST)	Hora/Máquina
MATERIAL DE CONSUMO (MC)	Quantidade consumida (Ex: kg)

**Quadro 4: Medição dos Recursos**

Fonte: autora, 2012.

Já com os direcionadores de recursos definidos, estes serão atribuídos a cada atividade. É necessário a apuração dos valores despendidos a cada atividade para a correta alocação dos custos. A partir desta etapa serão identificados o consumo de cada atividade em relação ao seu respectivo direcionador.

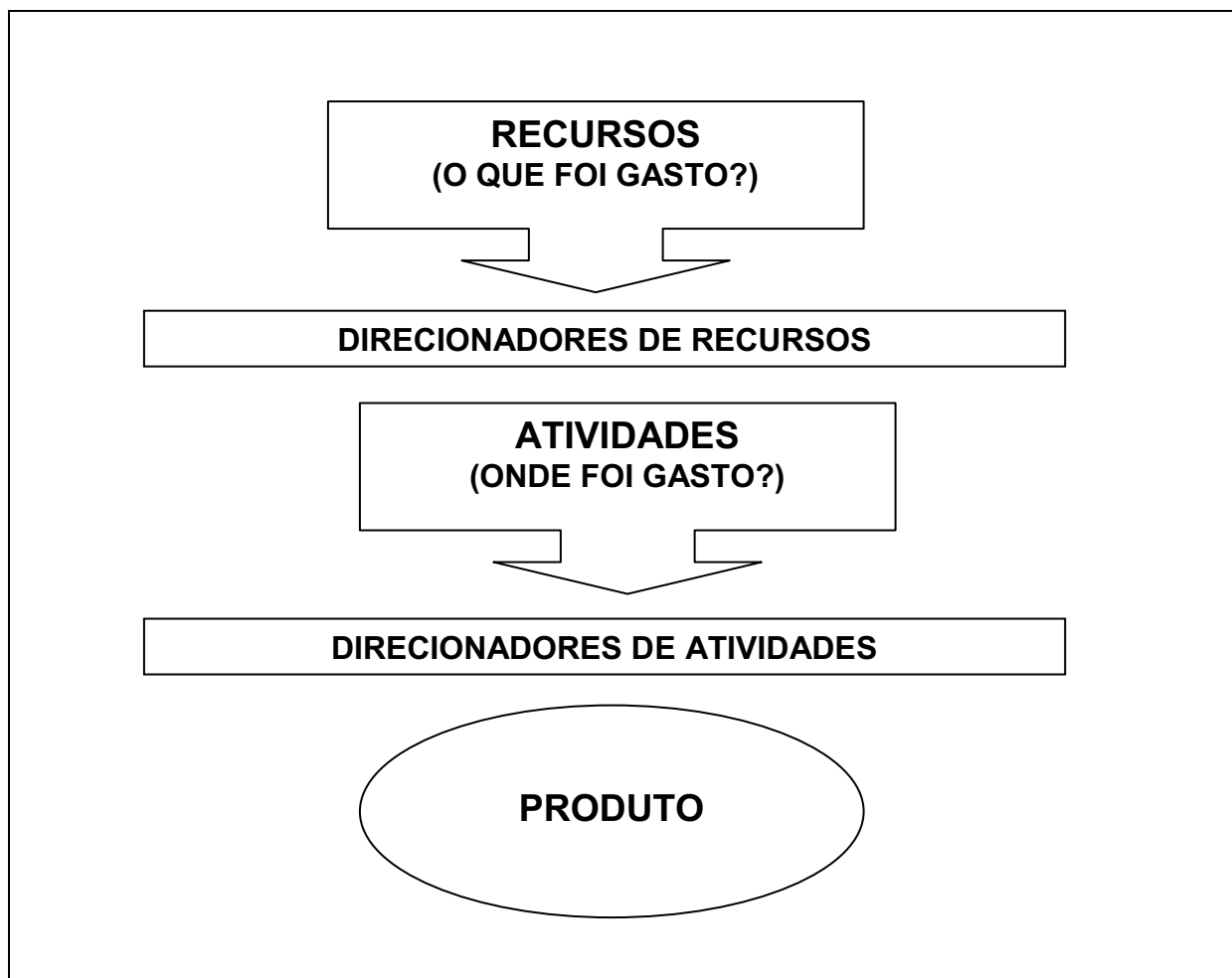
<b>ATIVIDADES</b>	<b>DIRECIONADOR DE ATIVIDADES</b>
01-Aclimatização das mudas micropropagadas adquiridas em laboratório.	Mudas adquiridas
02- Preparação do solo	Área por hectare
03- Plantio	Mudas plantadas
04- Condução do bananal	Área por hectare
05- Colheita	Horas trabalhadas na atividade
06- Beneficiamento	Horas trabalhadas na atividade
07- Climatização	Horas trabalhadas na atividade
08-Distribuição da fruta/ Comercialização	Quantidade de fruta beneficiada.

**Quadro 5: Medição dos direcionadores de atividades**

Fonte: autora, 2012.

Definidos os direcionadores de atividade , os custos serão distribuídos conforme a estrutura das atividades apresentadas na Tabela 3 acima. As atividades relacionadas à Condução do bananal serão alocadas conforme os direcionadores de mão-de-obra direta e indireta. Ressalta-se que quando a uma identificação clara da ocorrência dos custos, estes poderão ser alocados de forma direta, sem a necessidade de rateio Este método de custeio a diferença esta no tratamento aos

custos indiretos que são rastreados por meio de direcionadores, atribuindo os custos considerando os direcionadores de recursos alocando as atividades para posteriormente distribuí-los ao produto. O fluxograma abaixo apresenta de forma esquemática a alocação dos custos com base no Custeio ABC.



**Figura 6 – Esquematização da aplicação do Custeio ABC**

Fonte: autora, 2012.

## CONCLUSÃO

A contabilidade aplicada ao setor rural ainda é pouco discutida e utilizada, seja para os pequenos produtores ou para as empresas rurais. A adoção de práticas para a correta evidenciação dos principais custos de produção é essencial para a geração de informações necessárias para o gerenciamento e controle das atividades desenvolvidas para obtenção do produto final.

Dessa forma a Contabilidade Rural, sozinha, não é suficiente para acompanhar e gerar dados que aponte a viabilidade e detalhamento do processo produtivo em uma empresa agrícola. Assim, é de fundamental importância que uma empresa possua um sistema de custos de qualidade acompanhada de ferramentas de apoio à tomada de decisão.

O presente trabalho teve como objetivo a apresentação do referencial teórico com abordagem a Contabilidade Rural como sendo a precursora da Contabilidade propriamente dita e as dificuldades enfrentadas pelos administradores rurais na adoção de um método de custeio eficiente visando à implantação de um sistema informatizado de custos voltado a análise da viabilidade e gerenciamento das atividades agrícolas. Como o intuito de atender tal objetivo foi elaborado um questionário de pesquisa com perguntas pertinentes ao processo produtivo e aos procedimentos realizados para obtenção de dados gerenciais na apropriação dos custos em uma empresa do ramo de fruticultura.

O estudo de caso foi realizado na empresa Sítio Barreiras, na localidade de Ponto Novo, no estado da Bahia, onde foi constatado que a referida empresa não possui um Sistema informatizado de Custos aprimorado que evidenciem de forma organizada os custos de produção para fins gerenciais. Em relação a forma de apropriação de custos, não possui uma padronização ao método, sendo que o mais utilizado é o método de custeio por atividades.

Algumas limitações puderam ser observadas no decorrer da pesquisa. Um fator limitante é a ausência de informações mais detalhada e dos relatórios contábeis pertinentes ao controle de custos, pois tais informações não foram autorizadas pelo administrador da empresa. Dessa forma o presente trabalho limitou-se a investigação da aplicabilidade de ferramentas necessárias para o

acompanhamento e levantamento dos custos para fins gerenciais. A preocupação emergente da empresa está mais focada para fins fiscais.

As informações extraídas do questionário de pesquisa ratificam as hipóteses apresentadas no presente trabalho, a saber:

HIPÓTESE I: a empresa (Unidade de Ponto Novo-Ba) objeto de estudo não dispõe de um profissional contábil que acompanhe o processo produtivo e que participe da tomada de decisão;

HIPÓTESE II: não possui um sistema de custos adequado a realidade operacional; e

HIPÓTESE III: não é adepta ao sistema informatizado de custos que demonstre de forma rápida e eficaz o custo de produção e a viabilidade da cultura da banana, que é a principal atividade da empresa.

Diante do exposto, é determinante que uma empresa faça uso de ferramenta de apoio a tomada de decisão, uma vez que tal procedimento poderá fornecer informações fundamentais para a administração visualizar o comportamento e as variações dos custos, pois trata-se de uma empresa do segmento da fruticultura, que está exposta a diversos fatores (clima, mercado, sazonalidade) até chegar no produto final.

Recomenda-se novos estudos pertinentes a temática abordada no presente trabalho, a cerca das dificuldades enfrentadas para a implantação de um Sistema informatizado de custos em uma empresa agrícola.

## REFERÊNCIAS

AZER, A.M. **Tempos modernos da administração rural**. Cadernos da Fucamp, Vol.6, n.6, 2007. Disponível em <<http://www.fucamp.edu.br/wp-content/uploads/2010/10/9º-ADRIANO-MARQUES-AZER-TEMPOS-MODERNOS-DA-ADMINISTRAÇÃO-RURAL.pdf>>. Acesso em 03 dez. 2010.

BORILLI, S.P. et al. **O uso da contabilidade rural como uma ferramenta gerencial: Um estudo de caso dos produtores rurais no município de Toledo – PR**. Revista de Ciências Empresariais da UNIPAR, Toledo, v.6, n.1, jan./jun., 2005. Disponível em <<http://revista.unipar.br/empresarial/article/viewFile/301/272>>. Acesso em 03 dez. 2010.

BRASIL. **Decreto nº 1.606, de 29 de dezembro de 1906**. Cria uma Secretaria de Estado com a denominação Ministério dos Negócios da Agricultura, Indústria e Comercio. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=59358>>. Acesso em jun 2012.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 8.319, de 20 de outubro de 1910**. Cria o Ensino Agrônômico e aprova o respectivo regulamento. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=58189>>. Acesso em jun 2012.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 17.329, de 28 de maio de 1926**. Aprova o regulamento para os estabelecimentos de ensino técnico comercial reconhecidos oficialmente pelo Governo Federal. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=45750>>. Acesso em jun 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Presidência da República, 1976. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm)>. Acesso em 20 abr. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de

14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm)>. Acesso em jun 2012.

CALLADO, Antonio André Cunha; CALLADO, Aldo Leonardo Cunha. **Processo decisório sobre custos no contexto rural. Artigos**. Anais VII Simpósio de Engenharia de Produção, 2000. Bauru, SP. Disponível em <<http://www.simpep.feb.unesp.br/anais.php>>. Acesso em 20 nov. 2010.

CANZIANI, J.R.F. **Assessoria Administrativa a Produtores Rurais no Brasil**. Disponível em <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/11/11132/tde-28042004-105912/pt-br.php>>. Acesso em 20 jun 2012.

CARNEIRO, Juvenal; CARNEIRO, Eryma. **Tratado de Contabilidade, Volume III Contabilidade Rural**. 2º ed. Brasil: Editor Calvino Filho, 1933. Disponível em <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/me003030.pdf>>. Acesso em 20 jun 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico (CPC 4- R1)**. Disponível em <[www.cpc.prg.br](http://www.cpc.prg.br)>. Acesso em jun 2012.

COSTA, M.S.; LIBONATI, J.J. E.; RODRIGUES, R.N. **Conhecimentos sobre particularidades da contabilidade rural: Um estudo de caso Exploratório com contadores da região metropolitana de Recife**. Revista do núcleo de estudos e pesquisa em contabilidade, v.4, n.7, 2004, Artigos. Disponível em <<http://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/viewFile/11275/6665>>. Acesso em 03 dez. 2010.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Rural: Uma abordagem decisorial**. São Paulo: Atlas, 2009.

DINIZ, F. **Ciência e sociedade: unidas na proteção da agricultura brasileira**. Artigos técnicos. Disponível em <<http://www.empraba.br/imprensa/artigos/2008/ciencia-e-sociedade-unidas-na-protecao-da-agricultura-brasileira/>>. Acesso em 06 dez. 2010.

DUTRA, R.G. **Custos: Uma abordagem Prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

EMBRAPA, 2009. Disponível em: <<http://www.cnpmf.embrapa.br/>>. Acesso em 2012.

ETENE. **BNB Conjuntura Econômica** – N. 26 (jul. –set .2010). – Fortaleza: Banco do Nordeste do Brasil, 2010 – 98 p.

GIELOW, P.O. **Cuatos Conjuntos na tomada de decisão sobre resultados na agroindústria de beneficiamento de arroz.** Disponível em < [http://proxy.furb.br/tede/tde\\_arquivos/1/TDE-2007-03-20T103049Z-286/Publico/Diss%20Paulo%20Oscar%20Gielow.pdf](http://proxy.furb.br/tede/tde_arquivos/1/TDE-2007-03-20T103049Z-286/Publico/Diss%20Paulo%20Oscar%20Gielow.pdf). Acesso em jun 2012.

IBGE-Cidades@. Disponível em [www.ibge.com.br](http://www.ibge.com.br). Acessado em mai 2012.

IUDÍCIBUS, S. et al. **Contabilidade Introdutória.** 10 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LEONE, G.S.G. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAHER, Michel. **Contabilidade de Custos: Criando Valor para a Administração.** São Paulo: Atlas, 2001.

MARION, J.C. **Contabilidade Rural: Contabilidade Agrícola, Contabilidade da Pecuária, Imposto de renda – Pessoa Jurídica.** São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade Pecuária.** São Paulo: Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_; YAMADA, W.N. **Contabilidade Básica para Concurso Público.** São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 9° ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão.** 2. ed.. São Paulo. Pearson Prentice Hall, 2007.

NEVES, J.L. **Pesquisa Qualitativa-Características, Usos e Possibilidades.** REGE Revista de Gestão – FEA/USP, 1996, Vol. I, semestral. Disponível em: <<http://www.regeusp.com.br/arquivos/C09-art06.pdf>>. Acesso em 15 junho de 2012.

OLIVEIRA, R.C. **Sistema de custos aplicado à empresa de modelação em Piracicaba.** 2003. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Metodista de Piracicaba. Disponível em < [www.unimep.br/nepec/index.php?fid=82&cT=1690](http://www.unimep.br/nepec/index.php?fid=82&cT=1690)>. Acesso em 16 fev. 2012.

PADOVEZE, C.L. **Manual de Contabilidade Básica: Uma Introdução à Prática Contábil.** São Paulo: Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistemas de informação contábil.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

RATKO, A.T. **Contribuições da contabilidade rural para propriedade agrícola de pequeno porte.** 2008, 73 p. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Disponível em < <http://revistas.utfpr.edu.br/pb/index.php/ecap/article/viewFile/461/237>>. Acesso em 03 dez. 2010.

RIBEIRO, O.D.J. **Adequação dos custos da atividade agrícola.** *Revista Eletrônica de Contabilidade* – Curso de Ciências Contábeis – UFSM, Vol. 1, n.1, set./nov.,2004. Disponível em <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/index.php/revistacontabeis>>. Acesso em 20 nov. 2010.

RIBEIRO, O.M. **Contabilidade Básica.** São Paulo: Saraiva, 2005.

SÁ, A.L. **Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2006.

SCARPIN, J.E; EIDT, J; BOFF, M.L. **Métodos para apropriação de Custos Conjuntos:Uma aplicação na indústria Madeireira.** Disponível em <[revista.dae.ufla.br/index.php/ora/article/download/96/94](http://revista.dae.ufla.br/index.php/ora/article/download/96/94)>. Acesso em jun 2012

SCOLARI, D. **A pesquisa agrícola chega ao produtor? Gerência e tecnologia, soluções para o campo.** Artigos técnicos. Disponível em <<http://www.embrapa.br/imprensa/artigos/1997/artigo.2004-12-07.2510544919/>>. Acesso em 06. Dez. 2010.

SILVA, G.P. **As necessidades de informações dos produtores rurais para a gestão de seus negócios: estudo de caso no CEASA-DF.** Disponível em <<http://www.contabeis.ucb.br/sites/000/96/00000182.pdf>>. Acesso em 03 dez. 2010.

SILVA, S.S. et al. **Custos na Agricultura: uma análise da viabilidade econômica da implantação da produção integrada de mamão no extremo sul da Bahia.** Disponível em<[www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/.../3266/237...](http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/.../3266/237...)>. Acesso em 03 dez. 2010.

THOMAS, J.A. et al. **A Contabilidade nas empresas rurais para a obtenção de crédito nas instituições financeiras.** *Revista Ciências Sociais e Perspectivas*, Vol.8, n.14, p.40-58, 2009. Disponível em <<http://e-revista.unioeste.br/index.php/ccsaemperspectiva/article/view/2572>>. Acesso em 20 nov. 2010.

ULRICH, E.R. **Contabilidade rural e perspectivas da gestão no agronegócio.** *Revista de Administração e Ciências Contábeis do Ideau*, Vol.4, n.9, jul./dez., 2009. Disponível em <[http://www.ideau.com.br/upload/artigos/art\\_74.pdf](http://www.ideau.com.br/upload/artigos/art_74.pdf)>. Acesso em 20 nov. 2010.

## APÊNDICE A – Questionário aplicado no estudo de caso



### UNIVERSIDADE DO ESTADO DA BAHIA DEPARTAMENTO DE EDUCAÇÃO – CAMPUS VII COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

#### QUESTIONÁRIO APLICADO NO ESTUDO DE CASO

1. Como foi constituída a empresa? (Histórico da empresa, Objetivo, visão e missão, Funcionários, Sistema de produção, Responsabilidade Social e Ambiental, Estrutura Organizacional).
2. Por que escolheram o município de Ponto Novo para a instalação da unidade?
3. A empresa recebe algum tipo de benefício Municipal, Estadual ou Federal? Caso afirmativo, quais?
4. Quais são as culturas produzidas pela empresa?
5. Qual a demanda de produção?
6. Quais as etapas do processo produtivo da empresa?
7. Qual é a dimensão da área cultivada?
8. Qual a forma de tributação? (Regime tributário da empresa)

9. Quais os tributos incidentes?
10. Como é feito o custeamento dos produtos?
11. A empresa utiliza sistema informatizado de custos?
12. Possui profissional contábil na área específica que acompanhe o processo produtivo e que participe da tomada de decisão?
13. Como a empresa controla os custos para a formação do preço de venda?
14. É relevante a utilização do sistema de custos como ferramenta gerencial?
15. A empresa pode conceder informações contidas nos relatórios contábeis de composição de custos, para evidenciação do referencial teórico, no que diz respeito a adequação do método de custeio adotado pela empresa?