

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MARINA BENATO

**FORMAÇÃO E ANÁLISE DOS CUSTOS DE UM PRODUTO ORGÂNICO EM UMA
VINÍCOLA DA SERRA GAÚCHA**

CAXIAS DO SUL

2014

MARINA BENATO

**FORMAÇÃO E ANÁLISE DOS CUSTOS DE UM PRODUTO ORGÂNICO EM UMA
VINÍCOLA DA SERRA GAÚCHA**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Esp. Nilton De Marchi

CAXIAS DO SUL

2014

MARINA BENATO

**FORMAÇÃO E ANÁLISE DOS CUSTOS DE UM PRODUTO ORGÂNICO EM UMA
VINÍCOLA DA SERRA GAÚCHA**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Esp. Nilton De Marchi

Aprovado (a) em ____/____/____

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Esp. Nilton De Marchi
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof. (Titulação - Esp. Ms. ou Dr. – e nome do professor examinador/banqueiro)
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof. (Titulação - Esp. Ms. ou Dr. – e nome do professor examinador/banqueiro)
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico aos meus pais pelo apoio que me possibilitou chegar até aqui e, em especial, a minha mãe pela concretização deste sonho.

AGRADECIMENTOS

Quero expressar meus agradecimentos a todos que, de alguma forma, contribuíram para que esse trabalho fosse realizado.

A todos os mestres que fizeram parte de minha formação acadêmica, em especial ao meu orientador Prof. Esp. Nilton De Marchi, pelos conselhos e atenção dedicados a realização desse estudo.

Aos meus pais Antônio e Cleusa, pela presença em todos os momentos de minha caminhada. Em especial a minha mãe, que divide comigo a emoção da concretização deste sonho, que também é seu.

Ao meu namorado Guilherme, que compartilha comigo todas as alegrias e preocupações, pela compreensão de minhas constantes ausências e apoio nas horas difíceis.

Aos meus amigos, de longa data e aos feitos na Universidade, pelas horas de descontração, apoio mútuo, companheirismo e troca de experiências. Obrigada por tornarem este momento um pouco mais leve.

Aos produtores rurais Leandro Guzzon e Antônio A. Benato, pelos dados fornecidos e pela dedicação em me fornecer informações, sem os quais o desenvolvimento deste estudo não teria sido possível.

A vinícola, em especial a sua direção e agrônoma, que disponibilizaram tanto informações de custos, quanto de funcionamento da empresa e dos procedimentos relativos aos orgânicos. Obrigada pela confiança em mim depositada e por me proporcionarem tais conhecimentos.

Finalmente, agradeço a Deus, por iluminar meus caminhos e direcionar meus passos, para que eu possa sempre buscar pelos meus sonhos, com muita força e dedicação.

“Que os vossos esforços desafiem as impossibilidades, lembrai-vos de que as grandes coisas do homem foram conquistadas do que parecia impossível.”

Charles Chaplin

RESUMO

A saúde torna-se cada vez mais um significativo valor pessoal e social. Aliado a isso, o cultivo de produtos orgânicos, bem como seu consumo, crescem e despertam o interesse de indústrias alimentícias, como é o caso de algumas vinícolas situadas na Serra Gaúcha, que buscam diferenciar-se. Dada à importância da contabilidade de custos e da contabilidade rural frente a este cenário, este estudo tem como objetivo geral identificar os possíveis resultados, ao se desenvolver a estrutura de custos de um produto orgânico, desde o cultivo da matéria-prima até sua completa industrialização, e comparar esta à de um produto do mesmo segmento, produzido de forma tradicional, em uma vinícola da Serra Gaúcha. A fundamentação teórica baseou-se em uma revisão dos assuntos pertinentes a contabilidade de custos e a contabilidade rural, a legislação que dispõe sobre a agricultura orgânica, os produtos derivados desta, sua comercialização e certificação e as características do setor vitivinícola. Para o enquadramento metodológico considerou-se um estudo de caso, descritivo e qualitativo, com a utilização de dois casos reais, a descrição das diferenças entre eles e dos fenômenos sociais que levam a isso. Os dados analisados constituem-se dos custos incorridos nos cultivos de uvas orgânicas e tradicionais, com base em um ano safra, e dos custos relativos aos produtos orgânicos e tradicionais elaborados por uma vinícola. Os resultados apurados revelam que no caso dos cultivos, o orgânico possui um custo mais elevado que o tradicional, devido aos insumos e a mão de obra, porém gera mais lucro, pois a uva orgânica é vendida por um valor maior ao quilo que a convencional. Tratando-se dos produtos fabricados pela vinícola, constatou-se que, em razão do maior custo de aquisição da matéria-prima orgânica, o seu respectivo produto tem custo superior ao do produto tradicional. No entanto, o preço de venda praticado no orgânico é mais elevado, devido à no mercado haver grande demanda deste produto. Logo a lucratividade bruta e a operacional deste são mais elevadas em comparação às do outro.

Palavras-chave: Produto orgânico. Produto tradicional. Contabilidade de custos. Contabilidade rural. Setor vitivinícola.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. A Contabilidade de custos em suas três fases.....	31
Figura 2. A família dos gastos	32
Figura 3. Esquema básico.....	38
Figura 4. Síntese geral da apropriação dos custos na departamentalização	40
Figura 5. Fórmula do <i>Mark-up</i>	46
Figura 6. A espiral da morte	47
Figura 7. Organograma funcional da vinícola.....	62
Figura 8. Representatividade dos custos no custo total da safra	74
Figura 9. Representatividade dos custos no custo total da safra	80
Figura 10. Participação dos custos no custo total	88
Figura 11. Participação dos custos no custo total	92
Figura 12. Demonstração dos custos totais	94

LISTA DE QUADROS

Quadro 1. Tipos de produtos.....	60
----------------------------------	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Custo dos insumos utilizados no cultivo orgânico	67
Tabela 2. Custo da mão de obra empregada no cultivo orgânico	68
Tabela 3. Depreciação do parreiral	69
Tabela 4. Depreciação dos imobilizados utilizados no cultivo de uvas	70
Tabela 5. Custos com manutenção de produção	71
Tabela 6. Gastos gerais de produção do cultivo orgânico	72
Tabela 7. Produção e receita de vendas da uva orgânica	73
Tabela 8. Custo total da safra de orgânico	74
Tabela 9. Custo dos Insumos utilizados no cultivo tradicional.....	76
Tabela 10. Custo da mão de obra empregada no cultivo tradicional.....	77
Tabela 11. Gastos gerais de produção	78
Tabela 12. Produção e receita de vendas da uva tradicional.....	79
Tabela 13. Custo total da safra tradicional	80
Tabela 14. Demonstrativo do resultado.....	83
Tabela 15. Custos com matéria-prima do produto orgânico.....	85
Tabela 16. Custos com material de embalagem do produto orgânico	86
Tabela 17. Custos com mão de obra e GGF do produto orgânico	87
Tabela 18. Custo total e unitário do orgânico	88
Tabela 19. Custos com matéria-prima do produto tradicional	89
Tabela 20. Custos com material de embalagem do produto tradicional	90
Tabela 21. Custo total e unitário do tradicional	91
Tabela 22. Margens de lucro do produto orgânico e do tradicional.....	95

LISTA DE ABREVIATURAS

Esp.	especialista
<i>et al.</i>	e outros
p.	página
Prof.	professor

LISTA DE SIGLAS

ABC –	Custeio Baseado em Atividades
CIF –	Custos Indiretos de Fabricação
Conab –	Companhia Nacional de Abastecimento
CPC –	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
EPI –	Equipamento de Proteção Individual
ESA –	Equipe de Segurança de Alimentos
FUNRURAL –	Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural
GGF –	Gastos Gerais de Fabricação
IBRAVIN –	Instituto Brasileiro do Vinho
IFOAM –	<i>International Federation of Organic Agriculture Movements</i>
ISO –	<i>International Organization for Standardization</i>
MAPA –	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento
MD –	Materiais Diretos
MOD –	Mão de Obra Direta
NBR –	Norma Internacional
Opac –	Organismo Participativo de Avaliação da Conformidade
PMO –	Plano de Manejo Orgânico
SGQ –	Sistemas de Gestão da Qualidade
SisOrg –	Sistema Brasileiro de Avaliação da Conformidade Orgânica
TC –	Tabela de Certificação
UCS –	Universidade de Caxias do Sul

LISTA DE SÍMBOLOS

%	por cento
ha	hectare
Kg	quilograma
L	litro
ml	mililitro
mm	milímetro
Mt.	metro
R\$	reais
Un.	unidade

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	16
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	19
1.2.1	Delimitação do Tema	19
1.2.2	Motivação da Escolha do Tema	21
1.2.3	Definição do Problema	21
1.3	HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES	22
1.4	OBJETIVOS	22
1.4.1	Objetivo geral	22
1.4.2	Objetivos específicos	23
1.5	METODOLOGIA.....	23
1.6	ESTRUTURA DO ESTUDO	25
2	REFERENCIAL TEÓRICO	27
2.1	CONTABILIDADE.....	27
2.1.1	Conceito.....	27
2.1.2	Histórico.....	27
2.1.3	Objetivo.....	28
2.1.4	Principais ramos da contabilidade	28
2.2	CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	29
2.2.1	Aspectos gerais	29
2.2.2	Conceitos básicos	32
2.2.2.1	Gasto	32
2.2.2.2	Desembolso.....	32
2.2.2.3	Investimento	33
2.2.2.4	Custo	33
2.2.2.5	Despesa	33
2.2.2.6	Perda.....	34
2.2.2.7	Desperdício	34
2.2.3	Classificação dos custos	35
2.2.3.1	Custos diretos.....	35
2.2.3.2	Custos indiretos.....	35

2.2.3.3	Custos variáveis	36
2.2.3.4	Custos fixos	36
2.2.4	Sistemas de custeio.....	36
2.2.4.1	Custeio por absorção	37
2.2.4.1.1	Departamentalização.....	39
2.2.4.2	Custeio variável	41
2.2.4.3	Custo-padrão.....	42
2.2.4.4	Custeio baseado em atividades (ABC).....	43
2.2.5	Formação do preço de venda	45
2.3	CONTABILIDADE RURAL.....	48
2.3.1	Aspectos gerais	48
2.3.2	Definição.....	49
2.3.3	Custos na produção rural.....	50
2.3.4	Depreciação na produção rural	52
2.4	PRODUTOS ORGÂNICOS	52
2.4.1	Agricultura e produto orgânico	52
2.4.2	Comercialização e certificação.....	53
2.5	SETOR VITIVINÍCOLA.....	54
2.5.1	Histórico.....	54
2.5.2	Concorrência.....	55
2.5.3	Qualidade no setor alimentício	56
3	ESTUDO DE CASO EM UMA VINÍCOLA DA SERRA GAÚCHA	58
3.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DA VINÍCOLA	58
3.1.1	Histórico da empresa.....	58
3.1.2	Aspectos mercadológicos e de atuação	59
3.1.3	Estrutura organizacional da empresa	61
3.2	CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA RURAL.....	63
3.2.1	Aspectos gerais	63
3.2.2	Características produtivas	65
3.3	FORMAÇÃO DO CUSTO DA UVA ORGÂNICA.....	66
3.3.1	Apuração dos custos incorridos no cultivo orgânico	66
3.3.2	Cálculo da produtividade e da receita do cultivo orgânico.....	72
3.3.3	Estruturação do custo total e unitário.....	73

3.4	FORMAÇÃO DO CUSTO DA UVA TRADICIONAL.....	75
3.4.1	Apuração dos custos incorridos no cultivo tradicional	75
3.4.2	Cálculo da produtividade e da receita do cultivo tradicional.....	78
3.4.3	Estruturação do custo total e unitário.....	79
3.5	ANÁLISE COMPARATIVA DOS RESULTADOS ENCONTRADOS.....	81
3.5.1	Análise do custo da uva orgânica X custo da uva tradicional	81
3.6	FORMAÇÃO DO CUSTO DO PRODUTO ORGÂNICO	84
3.6.1	Apuração dos custos do produto orgânico.....	84
3.6.2	Cálculo dos custos totais e unitários.....	87
3.7	FORMAÇÃO DO CUSTO DO PRODUTO TRADICIONAL.....	89
3.7.1	Apuração dos custos do produto tradicional	89
3.7.2	Cálculo dos custos totais e unitários.....	91
3.8	ANÁLISE COMPARATIVA DOS RESULTADOS ENCONTRADOS.....	92
3.8.1	Análise do custo do produto orgânico X custo do produto tradicional	92
4	CONCLUSÃO	98
	REFERÊNCIAS.....	102

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

A saúde torna-se cada vez mais um significativo valor pessoal e social. Logo, a prevenção dos problemas de saúde que ocorrem com maior frequência entre a população é muito importante. Sabe-se que uma parte substancial das doenças relacionadas à vida moderna pode ser prevenida por um estilo de vida mais saudável. (GOETZKE, NITZKO, SPILLER, 2014).

Segundo Chrysochou (2010, p.65), a “alimentação saudável desempenha um papel fundamental na promoção e manutenção de boa saúde ao longo de todo o curso da vida.” Associada a essa afirmação, vê-se uma mudança de comportamento por parte dos consumidores, onde esses estão mais conscientes e seletivos em relação ao que irão consumir. Isso se deve a maior difusão de informações relacionadas ao consumo sustentável e a saúde (OLIVEIRA *et al.*, 2013).

Percebe-se também que, conforme afirma Lima *et al.* (2011), em busca de uma melhor qualidade de vida, as pessoas estão buscando por alimentos considerados mais saudáveis, onde se incluem os denominados “produtos orgânicos”, ou seja, cultivados em um sistema natural sem a utilização de agrotóxicos.

A expressão “agricultura orgânica”, como conta McLendon (2010), surgiu em 1940 através das ações do Lord Northbourne, um autor e atleta olímpico britânico que ajudou a iniciar o movimento orgânico. Em conjunto com J.I. Rodale, Lady Eve Balfour e Albert Howard, protestou contra pesticidas e fertilizantes químicos em defesa de fazendas que tivessem ecossistemas naturais. Suas palavras refletem nos hábitos de produtores e consumidores até os dias de hoje.

Demonstrando esse reflexo, dados do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), apontam que “atualmente, a área de orgânicos no Brasil é de 1,5 milhão de hectares.” O aumento ocorrido no número de produtores desse tipo de cultivo tem despertado o interesse de indústrias alimentícias, como é o caso de algumas vinícolas situadas na Serra Gaúcha.

O Instituto Brasileiro do Vinho (IBRAVIN, 2010) indica que a Serra Gaúcha, região localizada no nordeste do estado do Rio Grande do Sul, “é a maior região vitícola do país com cerca de 40 mil hectares de vinhedos.” Segundo Russo (2013),

além da produção desta região ser destaque no mercado brasileiro, há um crescente interesse no plantio e na elaboração de produtos a partir de uvas orgânicas.

No setor vitivinícola, como em muitos outros, a concorrência é acirrada, tanto pela atuação das empresas nacionais, como pelo valor que os produtos importados possuem entre os consumidores. Com base nisso, percebe-se que possuir um diferencial frente aos concorrentes é imprescindível para que uma organização possa se destacar no mercado.

Devido a isso, e ao crescente interesse no plantio e elaboração de produtos partindo-se de uvas orgânicas, as vinícolas da Serra Gaúcha veem-se diante de uma oportunidade de diferenciação e inovação através da elaboração de vinhos e sucos orgânicos. Porém, para que sejam bem sucedidas neste empreendimento, necessitam da correta estruturação e gestão dos custos destes produtos.

Essa necessidade pode ser demonstrada por uma afirmação de Santos (2011, p.14) que diz que “qualquer atividade que manipule valores e volumes necessita de controle de custo [...]”. Ele ainda explica que, independente do tamanho que a empresa possua, ela necessita ter controle e análise de seus custos a fim de avaliar o desempenho do negócio e subsidiar decisões.

Isso porque, como explicam Silva e Lins (2013, p.4) “a contabilidade de custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e serviços.” Eles ressaltam que, embora esta definição possua maior relação com as atividades de fabricação, esses fundamentos podem ser aplicados em diferentes ramos de atividade, desde que se determinem as finalidades e os objetivos do custeio.

Neste sentido, o tema do presente estudo consiste em formar e analisar os custos de um produto orgânico, desde o cultivo de sua matéria-prima até sua completa industrialização, comparando-o a um produto de mesmo segmento, elaborado de forma tradicional, em uma vinícola da Serra Gaúcha.

A importância deste assunto pode ser justificada pela relevante contribuição da contabilidade rural e da contabilidade de custos, relacionadas neste trabalho, para o controle gerencial e as tomadas de decisões tanto para o produtor rural como para a indústria vinícola.

Sabe-se que a agricultura é um importante segmento da economia nacional, por produzir alimentos e fornecer matéria-prima às indústrias. Nas empresas rurais,

bem como nas industriais, necessita-se que haja um correto controle dos custos. Assim, Marion (2010) delimita que:

Consideram-se *custo de cultura* todos os gastos identificáveis direta ou indiretamente com a cultura (ou produto), como sementes, adubos, mão de obra (direta ou indiretamente), combustível, depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na cultura, serviços agrônômicos e topográficos etc. (MARION, 2010, p.15).

Partindo-se do exposto por este autor, observa-se que variados são os itens que compõe o custo agrícola e cujo conhecimento, contabilização e análise podem ser de grande valia ao produtor rural. Por meio deste, pode-se ter um maior controle sobre os gastos, além de se conhecer quanto custa cultivar determinada quantidade de certo produto, bem como, o preço de venda ideal que cubra as despesas e possibilite lucro.

Do ponto de vista industrial, conforme definem Bruni e Famá (2010, p.19), os custos são “medidas monetárias dos sacrifícios com os quais uma organização tem que arcar a fim de atingir seus objetivos.” Acredita-se que estes objetivos constituem-se basicamente em elaborar produtos capazes de atrair consumidores e ganhar mercado por sua qualidade e diferenciação.

Com base nisso, a importância dessa pesquisa reside em ampliar conhecimentos relativos à contabilidade de custos, pela diferente proposta de aplicação de seus conceitos, através de uma análise no segmento rural, ou mesmo pela sugestão de aplicação tradicional em uma indústria, mas com distintos direcionamentos de pesquisa, que podem agregar novas percepções a esta área.

Aliado a isso, o estudo dos produtos orgânicos caracteriza um assunto relativamente atual e que pode vir a ser abordado por outros pesquisadores, que tragam novos enfoques e contribuições científicas.

Diante do exposto, entende-se que o tema apresentado é de grande importância, tanto para fins acadêmicos, científicos e profissionais, justificando-se plenamente a sua realização.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

1.2.1 Delimitação do Tema

A contabilidade, além de estudar e controlar o patrimônio das entidades possui como objetivos implícitos, segundo Greco, Arend e Gärtner (2009, p. 2), “a apresentação de demonstrativos e relatórios condizentes com os estudos que os usuários pretendem efetuar, contendo os elementos informativos considerados importantes para as suas decisões.”

Assim, percebe-se que sua finalidade principal é o fornecimento de informações para aporte às decisões da gestão e para que esta possa planejar corretamente suas ações futuras. Muitas são as áreas em que a contabilidade se divide, porém, a que mais se destaca ao gerar informações e suporte aos gestores, é a contabilidade de custos. Segundo Crepaldi (2010):

Contabilidade de Custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços. Ela tem função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisões. É voltada para a análise de gastos da entidade no decorrer de suas operações. (CREPALDI, 2010, p.2).

O surgimento da contabilidade de custos ocorreu, conforme Ferreira (2007), no século XVIII, com a Revolução Industrial. Da contabilidade financeira (ou geral) utilizada pelos comerciantes na Era Mercantilista, originou-se a de custos, devido a nova demanda de informações. Necessitava-se mensurar os estoques e evidenciar os gastos incorridos no processo produtivo das indústrias.

Ao longo do tempo, o enfoque e as contribuições da contabilidade de custos para o processo produtivo e para a gestão da empresa foram ampliando-se. De acordo com Martins (2010), devido ao crescimento das empresas, ela passou a ser encarada como eficiente auxiliar de uma nova missão, a gerencial. Resumindo, pode-se dizer que de auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais, tornou-se decisiva aos controles e as tomadas de decisões.

Contudo, antes das informações serem fornecidas aos gestores, necessitava-se mensurá-las adequadamente. Independente do método utilizado para compor os custos de um produto em uma organização, estes precisam ser exatos, para que as análises realizadas também o sejam. Para Ferreira (2007):

Na determinação dos custos, pretende-se atingir, basicamente, três objetivos: 1) definir preços de venda; 2) fornecer elementos para a apuração dos estoques; e 3) disponibilizar informação para a gestão. Outro aspecto importante associado ao cálculo dos custos corresponde à identificação e à concretização de medidas que permitam reduzi-los. (FERREIRA, 2007, p. 43).

Desse modo, com a devida apuração e estruturação dos custos, é possível utilizar esses dados buscando-se obter melhores resultados, ou mesmo, agregar ao produto uma vantagem competitiva.

Um produto com vantagem competitiva, segundo Porter (2003), será aquele que possuir vantagem de custo e diferenciação dos demais. A vantagem de custo será atingida quando o custo cumulativo de todas as atividades for mais baixo que o dos concorrentes. Já a diferenciação ocorre quando uma empresa fornece algo singular e valioso para os compradores, além do simples preço baixo.

Os consumidores, no entanto, possuem hábitos de compras diferentes, moldados por seus gostos e costumes. Logo, uma organização pode ter sucesso investindo em um produto tradicionalmente conceituado no mercado, ou ainda, apostando em um produto diferenciado que lhe forneça uma nova cartela de clientes, com motivações específicas para adquiri-lo.

Dessa forma, um produto diferenciado não é necessariamente melhor que um produto tradicional. Para obter essa conclusão, deve-se comparar as características de cada um, e analisar, frente ao mercado, qual tem mais capacidade de gerar valor conceitual para a empresa, vender mais e lucrar mais, dentre outros pontos importantes a serem observados.

Destaca-se assim que, para serem obtidos bons resultados na elaboração de um produto diferenciado, um dos pontos importantes é conhecer os processos de formação da matéria-prima que será utilizada, como também, quanto custa produzi-la. Esse conhecimento é necessário, porque ao se tratar de um material diferenciado, existe a probabilidade do mesmo custar mais, elevando o custo final e conseqüentemente o preço do produto industrializado.

Neste contexto, a região da Serra Gaúcha, conforme Bampi *et al.* (2008), é caracterizada por uma forte raiz empreendedora, com empresas de elevado potencial inovador. Em decorrência de sua formação histórica, caracterizada pela imigração, tem-se a presença expressiva de descendentes da cultura italiana, fator este que justifica a inclinação à gastronomia e a produção de uva e vinho. Assim

sendo, as vinícolas desempenham um importante papel na economia e produção de riquezas para a região.

1.2.2 Motivação da Escolha do Tema

A qualidade de vida, assunto frequentemente tratado pela mídia, gera debates e desperta interesse de boa parte da população, sobre as possíveis formas de se adquirir um estilo de vida saudável. Frente ao enfoque dado a este assunto, e ao recente destaque dos alimentos cultivados sem agrotóxicos, unidos ao interesse do autor em temas relacionados à busca pela qualidade de vida, originou-se a ideia inicial desta pesquisa, que se trata do estudo de um produto mais saudável, ou seja, orgânico.

Devido a esta ideia, e buscando-se um enfoque contábil, chegou-se ao tema da estruturação e análise dos custos de um produto orgânico. O direcionamento à contabilidade de custos deve-se a importância representada pela correta formação dos mesmos, para que o produto possa chegar ao mercado com chances melhores de venda que os concorrentes, e também, pelo auxílio à tomada de decisões e aos controles gerenciais que eles proporcionam a gestão da empresa. Com isso, tem-se interesse em buscar por mais conhecimentos nessa área, tanto pela relevância da mesma, quanto pela afinidade percebida pelo autor no decorrer de sua graduação.

Contudo, para elaboração da pesquisa proposta, se faz necessária a colaboração de uma empresa que produza alimentos partindo de uma matéria-prima orgânica, e que possa disponibilizar seus dados para estudo. Aliado a isto, o contato com a produção de uvas da família, motivou a autora a conhecer melhor como o custo da produção de uvas pode afetar o custo final de vinhos e sucos. Unindo-se os motivos expostos, definiu-se como empresa a ser estudada, uma vinícola situada na Serra Gaúcha e que possui em sua linha de produtos, vinhos e sucos orgânicos.

1.2.3 Definição do Problema

Com base na delimitação do tema de pesquisa proposto, a questão de pesquisa para este estudo é: quais seriam os possíveis resultados a serem obtidos desenvolvendo-se a estrutura de custos de um produto orgânico, desde o cultivo da matéria-prima até sua completa industrialização, e comparando-o a um produto de

mesmo segmento, produzido de forma tradicional, em uma vinícola da Serra Gaúcha?

A elaboração do problema de pesquisa levou em consideração que, por se relacionar a fabricação de um produto orgânico com um tradicional ou convencional, como tratam alguns autores, seria relevante conhecer e mensurar os custos desde o início do processo produtivo, ou seja, desde os gastos incorridos no cultivo das uvas orgânicas, até o produto estar pronto para a comercialização na indústria.

Através dessa elaboração de informações, muitos dados relevantes poderiam ser analisados, e as conclusões utilizadas para fins decisórios, tanto pelo produtor rural, como pela vinícola.

1.3 HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES

Conforme o problema de pesquisa delimitado, estipularam-se possíveis respostas para o questionamento proposto, e que, posteriormente, serão confirmadas ou refutadas através do desenvolvimento deste estudo. A seguir, estão elencadas as hipóteses elaboradas.

H1: De acordo com abordagens relativas ao tema da produção de vinhos e sucos orgânicos, é possível que haja um custo maior na produção da matéria-prima diferenciada necessária para elaboração desses produtos, relacionando-se ao cultivo tradicional de uvas da região.

H2: Se o custo para produzir a matéria-prima diferenciada for maior, há chances de que o custo final dos produtos diferenciados, elaborados com ela, também seja maior em comparação aos produtos tradicionais.

H3: Há chances de que o produto diferenciado, possuindo um custo maior, também venha a gerar mais lucro para a empresa, em comparação ao tradicional, variando também, para mais ou para menos, de acordo com o volume das vendas.

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 Objetivo geral

Identificar os possíveis resultados, ao se desenvolver a estrutura de custos de um produto orgânico, desde o cultivo da matéria-prima até sua completa

industrialização, e comparar esta à de um produto do mesmo segmento, produzido de forma tradicional, em uma vinícola da Serra Gaúcha.

1.4.2 Objetivos específicos

Para que o objetivo geral seja alcançado, propõem-se os seguintes objetivos específicos:

- Fazer uma revisão bibliográfica relacionada à contabilidade de custos (conceitos, mensuração, métodos, etc.).
- Reunir os dados dos custos do cultivo de uvas orgânicas e do tradicional e coletar as informações dos custos incorridos no processo produtivo dos produtos elaborados com estas.
- Estruturar os custos tanto da produção da matéria-prima orgânica e da convencional, como dos produtos derivados destas.
- Analisar os resultados obtidos através da estruturação dos custos das uvas e dos produtos elaborados com elas. Comparar estes produtos e suas estruturas por meio do preço de venda e verificar qual deles é mais vantajoso.
- Sintetizar os resultados obtidos, expondo-os as partes interessadas, propor ao produtor e à vinícola sugestões de melhorias, caso sejam necessárias, ou ainda, novos estudos a respeito deste assunto que possam auxiliar aos usuários destas informações.

1.5 METODOLOGIA

Bastos e Keller (2004) definem que uma pesquisa científica é uma investigação realizada por meio da aplicação de métodos, em torno de um assunto específico, com a finalidade de esclarecer aspectos referentes ao objeto de estudo.

Devido a este estudo possuir como premissa a estruturação e análise dos custos de um produto orgânico, elaborado em uma vinícola da Serra Gaúcha, em relação aos procedimentos técnicos, o presente estudo possui características de um estudo de caso.

Para Yin (2005), o estudo de caso é uma investigação empírica que busca conhecer e compreender fenômenos sociais complexos em seu contexto na vida real, principalmente quando os limites entre os fenômenos e o contexto não estão

claramente definidos.

Fachin (2003) caracteriza o método do estudo de caso como um estudo intensivo, onde leva-se em consideração, principalmente, a compreensão geral do tema estudado. Esse estudo descreve analiticamente um evento ou situação *in loco*, direcionando-se à obtenção de uma descrição e compreensão plena dos fatores que compõem cada caso, ou um conjunto de casos, além de analisar possíveis relações entre eles, conforme o objetivo da investigação.

Conforme Yin (2005), o estudo de caso tem sido utilizado em aplicações diferentes, tais como: explicar supostas ligações causais em intervenções na vida real, descrever uma intervenção e o contexto real em que ela ocorre, ilustrar determinados tópicos dentro de uma avaliação de modo descritivo e explorar situações nas quais não se observa um conjunto simples e claro de resultados.

Assim, segundo mesmo autor, os estudos de caso podem ser escritos por muitos motivos, desde simples apresentações de casos individuais até generalizações evidenciadas em estudos de caso.

Para Gil (2010, p.27), “toda pesquisa tem seus objetivos, que tendem, naturalmente, a ser diferentes dos objetivos de qualquer outra.” Desse modo, com relação aos objetivos, esta é uma pesquisa descritiva.

De acordo com Köche (2010), a pesquisa descritiva estuda, avalia e constata as relações de duas ou mais variáveis sem manipulá-las, à medida que, determinados fatos e situações ocorrem em condições já existentes.

Barros e Lehfeld (2007) acrescentam que, neste tipo de pesquisa, o pesquisador descreve o objeto de estudo. Busca descobrir aspectos dos fenômenos observados, como sua frequência, natureza, causas, características e conexões com outros fenômenos.

Para Cervo e Bervian (2002), emprega-se a pesquisa descritiva, principalmente, nas ciências humanas e sociais, tratando-se de dados e problemas que não constam registrados em documentos e cujo estudo é relevante.

Gil (2010) acrescenta que a pesquisa descritiva objetiva descrever as características de certa população. Pode ainda ter a finalidade de encontrar possíveis relações entre as partes.

Por fim, quanto à forma de abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa, por buscar-se o estudo de um caso real, em suas circunstâncias e características particulares.

Isso porque Flick (2009) determina que a pesquisa qualitativa direciona-se às análises de casos concretos em suas particularidades locais e temporais, tomando-se como base as expressões e atividades das pessoas em seus contextos locais.

Segundo mesmo autor, os principais aspectos que orientam a pesquisa qualitativa consistem em determinar métodos e teorias adequados, analisar diferentes perspectivas, reconhecer a pesquisa como produtora de conhecimento, e verificar variadas formas de abordagens e métodos.

Banks (2009) complementa que este tipo de pesquisa visa estudar o mundo como ele se apresenta, e entender, descrever, ou até explicar os fenômenos sociais de diversas formas. Esse tipo de estudo seria feito por meio da análise de experiências de indivíduos ou grupos, através do exame de interações e comunicações desenvolvidas, ou ainda, pela investigação de documentos que demonstrem experiências ou interações.

1.6 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo apresenta-se o contexto geral do presente estudo, bem como o problema de pesquisa, o objetivo geral e objetivos específicos, que visa-se atingir para responder a questão de pesquisa. Além disso, tem-se a metodologia de pesquisa, que aborda os métodos utilizados para aquisição das informações úteis a este estudo.

Em seguida, no segundo capítulo aborda-se o referencial teórico, que possui como intuito esclarecer termos e conceitos relacionados ao tema de pesquisa, que servem como base para a elaboração do estudo de caso e da análise das informações coletadas e/ou geradas.

A seguir, no terceiro capítulo expõe-se o estudo de caso. Nele, descreve-se a vinícola e a empresa rural, o contexto no qual estão inseridas e demais aspectos. Depois, desenvolvem-se os cálculos dos custos da produção de uvas orgânicas e das convencionais, do produto orgânico e do tradicional elaborados pela vinícola, bem como uma análise comparativa desses dados.

Por fim, no quarto capítulo, apresentam-se as conclusões deste estudo. Neste capítulo, trata-se dos resultados da pesquisa proposta, verifica-se os objetivos inicialmente traçados, e também, se o questionamento feito para delinear-se a

pesquisa foi devidamente respondido. Ainda, sugerem-se estudos futuros e possíveis abordagens de temas relacionados ao conhecimento desenvolvido por meio deste.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE

2.1.1 Conceito

Coelho e Lins (2010) conceituam a contabilidade como uma ciência social aplicada que possibilita o acompanhamento da evolução do patrimônio da pessoa física ou jurídica, tanto quantitativamente quanto qualitativamente, com intuito de fornecer, por meio de demonstrativos e análises, informações econômicas e financeiras que possibilitem aos usuários tomar decisões.

Eleutério da Luz (2011) complementa que a contabilidade visa captar, analisar e interpretar todos os fatos contábeis ocorridos em certo período, que afetem o patrimônio de uma entidade e o seu desempenho. Sua principal finalidade, desse modo, é gerar e distribuir informações úteis para a gestão e o planejamento de determinado patrimônio.

2.1.2 Histórico

De acordo com Ludícibus (2010, p.16), “a Contabilidade é tão antiga quanto o homem que pensa. Se quisermos ser pessimistas, é tão antiga quanto o homem que conta [...]”. Este mesmo autor descreve que, formas de contagem rudimentares teriam surgido por volta do quarto milênio antes de Cristo, onde o homem primitivo teria inventariado seus rebanhos e ferramentas de caça disponíveis.

Ainda, conforme Ludícibus (2010) tem-se que um ramo do conhecimento não evolui à frente de sua época, por isso o desenvolvimento da contabilidade esteve diretamente ligado ao grau de desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades, sendo o surgimento do capitalismo definitivo para impulsionar seu uso e sua eficácia.

Favero *et al.* (2011, p.33) complementa esta afirmação ao dizer que “a contabilidade desenvolveu-se de acordo com as necessidades de informação da sociedade.” Ele também explica que, ao longo do tempo, a medida que surgiam novos requisitos de informações por parte dos usuários, novas técnicas eram

desenvolvidas buscando sempre proporcionar controle sobre o patrimônio e condições para tomada de decisões.

2.1.3 Objetivo

De acordo com Ribeiro (2013, p. 4), “o objetivo da contabilidade é o estudo e o controle do patrimônio e de suas variações visando ao fornecimento de informações que sejam úteis para a tomada de decisões.” Segundo mesmo autor, as informações mais relevantes são aquelas de natureza econômica por abrangerem fatores responsáveis pelas variações no patrimônio líquido, como lucros ou prejuízos, receitas ou despesas, e as de natureza financeira por abordarem os fluxos de caixa e capital de giro.

Define-se assim que, os usuários da contabilidade são todas as entidades econômico-administrativas que dela se utilizam para controlar seus patrimônios, como também, aqueles que direta ou indiretamente baseiam-se em suas informações para acompanhar a situação da empresa, tomar decisões e conhecer seus direitos e obrigações para com terceiros. (RIBEIRO, 2010).

Em complemento as definições anteriores têm-se, segundo Iudícibus (2010), que:

O sistema contábil deveria ser capaz de produzir, em intervalos regulares de tempo, um conjunto básico e padronizado de informações que deveria ser útil para um bom número de usuários, sem esgotar as necessidades destes, mas resolvendo-lhes as mais prementes. (IUDÍCIBUS, 2010, p. 7).

Segundo o exposto, Favero *et al.* (2011) trata ainda que, cada usuário da informação contábil tem uma necessidade diferente, logo é necessário gerar informações direcionadas a demanda de cada um, facilitando assim o processo decisório.

2.1.4 Principais ramos da contabilidade

A contabilidade atua de modo sistemático para ordenar e registrar as mudanças ocorridas no patrimônio das entidades. Sua atuação, todavia, irá

dependem do tipo de informação requerida por cada usuário, podendo assumir diferentes formas. (BRUNI E FAMÁ, 2010).

Silva (2009) aborda detalhadamente os diversos ramos ou atividades em que a contabilidade pode atuar, destacando-se tais como: Contabilidade Atuarial ou Previdenciária, Contabilidade Agrícola, Contabilidade Bancária, Contabilidade Gerencial, Contabilidade do Terceiro Setor, Contabilidade de Cooperativas, Contabilidade Pública, Contabilidade Rural, Contabilidade de Serviços entre outras.

Segundo mesmo autor, também podem ser observadas especializações dentro da contabilidade, como: Análise Financeira, Auditoria, Contabilidade de Custos, Contabilidade Empresarial, Contabilidade Estratégica, Contabilidade Financeira, Contabilidade Orçamentária, Contabilidade Tributária, Perícia Contábil e outras.

Dentre estas, e de acordo com Padoveze (2003, p.5), a contabilidade de custos destaca-se como “o segmento da ciência contábil especializado na gestão econômica do custo e dos preços de venda dos produtos e serviços oferecidos pelas empresas.”

Neste sentido, Bruni e Famá (2010) defendem que a contabilidade de custos possui relevante importância, pois em suas funções básicas, busca atender três finalidades primárias: determinação do lucro, ao processar dados contábeis de maneira diferente, tornando-os mais úteis à administração; controle das operações e dos recursos, através de comparações entre padrão previsto e realizado; e, tomada de decisões envolvendo produção (o que, quanto, como e quando fabricar), constituição de preços a praticar, escolha entre produção interna ou terceirizada.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

2.2.1 Aspectos gerais

A contabilidade de custos desenvolveu-se com a Revolução Industrial tendo como principal fonte a contabilidade financeira. A necessidade de um controle mais apurado dos estoques nas novas indústrias e de conhecer quanto e como produzir foi o que desencadeou seu surgimento (CREPALDI, 2010).

Padoveze (2003) complementa que, este ramo da ciência contábil nasceu com o advento de novas invenções e dos processos automatizados, ou seja, quando

a produção em massa tomou forma em contrapartida à produção artesanal existente até então.

Conforme mesmo autor tem-se que, a contabilidade de custos é um dos segmentos contábeis que mais tem evoluído teoricamente nos últimos anos. Basicamente ela se dividiria em duas grandes áreas: custo contábil e custo gerencial. Na primeira têm-se técnicas e conceitos voltados à apuração dos custos, a fim de suprir as necessidades legais e fiscais, e a segunda, seria voltada a gestão econômica dos produtos e serviços envolvendo controle, avaliação do desempenho e tomada de decisões.

Para Leone (2000):

A Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões. (LEONE, 2000, p.19)

Segundo Horngren, Datar e Foster (2004), a contabilidade de custos atua medindo e relatando informações financeiras e não financeiras relacionadas ao custo aquisitivo dos materiais ou a seu uso como recursos em uma organização, incluindo a coleta e a análise das informações de custos.

Estando inserida em um contexto administrativo e sob uma perspectiva gerencial, para Leone (2012, p.21) tem-se que “a Contabilidade de Custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações [...]”. Este autor descreve ainda que ela possui três fases: a coleta de dados, o processamento das informações e a geração de informações gerenciais. Estas fases e os fatores que as compõe podem ser visualizadas na Figura 1 a seguir.

Figura 1. A Contabilidade de custos em suas três fases



Fonte: Leone (2012, p.25), adaptado pelo autor.

Leone (2012) explica que na coleta de dados o contador de custos seleciona os dados originais dos processos. Em seguida, no processamento, os dados são analisados e transformados em informações úteis aos usuários. Em última instância, os resultados desse processo são apresentados na forma de relatórios gerenciais para que os administradores possam tomar decisões mais eficientes e eficazes.

De acordo com Silva e Lins (2013), atualmente, devido a forte concorrência decorrente da globalização e das recentes crises e recessões econômicas mundiais, as empresas obrigaram-se a voltar suas administrações para a gestão estratégica de custos e, em certos casos, essa medida foi necessária para tentar garantir a continuidade do negócio.

Segundo mesmos autores, houve um aumento na demanda por informações referentes aos produtos e serviços, tais como avaliação precisa e constante dos estoques, controle do desempenho individual por linha de produtos e serviços, entre outras. Com isso, utilizar-se adequadamente um sistema de custos é essencial em qualquer tipo de atividade, principalmente em entidades com fins lucrativos que requerem a formação de preços.

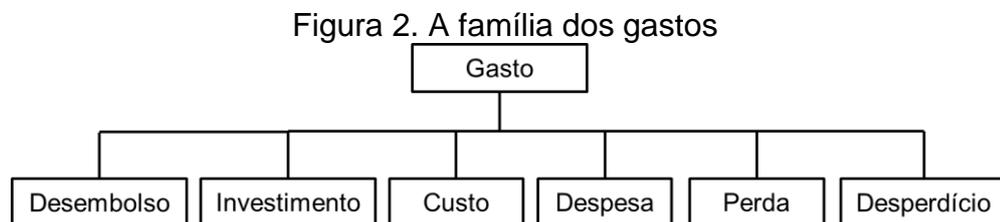
2.2.2 Conceitos básicos

2.2.2.1 Gasto

De acordo com Martins (2010), o termo gasto pode ser definido como um sacrifício financeiro gerado por uma compra de serviço ou produto realizada pela entidade, com entrega ou promessa de entrega de ativos (em geral dinheiro).

Crepaldi (2010) acrescenta que, somente será considerado gasto no momento que houver o reconhecimento contábil da dívida ou reduzir-se o ativo pelo pagamento. Assim, o gasto é um termo genérico que pode tanto representar um custo como uma despesa.

Dubois, Kulpa e Souza (2009) explicam que, no momento em que o gasto irá gerar um desembolso, seu conceito passa a ser mais amplo. Devido a isso, os gastos constituem uma “família”, cujos principais elementos são os destacados na Figura 2 abaixo:



Fonte: Dubois, Kulpa e Souza (2009, p.15), adaptado pelo autor.

2.2.2.2 Desembolso

Bornia (2010) e Martins (2010) definem que desembolso é o ato do pagamento de um bem ou serviço adquirido, e que este pode ocorrer em momentos diferentes ao do gasto, como antes, durante ou após, a entrada de determinado item.

Silva e Lins (2013) lembram que o desembolso não é o fato gerador do reconhecimento do custo, mas sim seu uso. Logo, para fins contábeis e fiscais, considera-se custo o recurso inserido no processo produtivo e transformado em produto, que posteriormente será comercializado, e não por ocasião do pagamento.

2.2.2.3 Investimento

Bruni e Famá (2010), classificam os investimentos como gastos relativos à obtenção de ativos que proporcionarão benefícios futuros. Esses seriam incorporados gradualmente aos custos e despesas após terem permanecido por determinado tempo no ativo da entidade.

Ferreira (2007) trata ainda, que um investimento pode ser caracterizado também com um gasto que visa aumentar a vida útil de um bem ou serviço já pertencente à empresa.

Também, para Dubois, Kulpa e Souza (2009), esse tipo de gasto pode estar vinculado à aquisição de bens patrimoniais, como máquinas e equipamentos, e, nestes casos, os investimentos sofrem depreciações caracterizadas pela perda de valor pelo uso, obsolescência e outras razões.

2.2.2.4 Custo

Segundo Martins (2010, p.25), os custos correspondem ao “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.” Assim, este autor define que custo também é um gasto, porém reconhecido como tal quando da utilização dos fatores de produção (bens e serviços) para elaborar-se um produto ou prestar um serviço.

Dessa forma, identificam-se os gastos que podem ser classificados como custos através do processo produtivo, pois eles ocorrem desde a fase inicial de fabricação até o produto estar completamente pronto para ser despachado aos clientes. (WERNKE, 2005).

Portanto, Dubois, Kulpa e Souza (2009) ressaltam que, os gastos que não possuem relação com a produção não podem ser contabilizados como custos. Logo, só devem compor o custo dos produtos ou serviços os insumos utilizados na elaboração destes, sem os quais não seria possível elaborá-los.

2.2.2.5 Despesa

As despesas não estão vinculadas a produção, mas sim são itens que reduzem o patrimônio líquido por serem bens ou serviços sacrificados no processo

de obtenção de receitas. Todo produto, seja ele um bem ou um serviço, no momento de sua venda ou transferência, provocará uma despesa conhecida como Custo do Produto (Mercadoria) Vendido (a). Muitos gastos se tornam despesas automaticamente, no entanto, alguns passam por todos os estágios antes que isso ocorra, ou seja, classificam-se como investimento, custo e, por fim, despesa. (MARTINS, 2010).

Desse modo, e de acordo com Ferreira (2007), pode-se dizer que, uma despesa é um dispêndio ocorrido fora da produção, e constitui-se de um esforço financeiro com a finalidade de realizar uma venda.

2.2.2.6 Perda

As perdas caracterizam-se por representarem o consumo de bens ou serviços de forma anormal ou involuntária, por meio de fatores extraordinários ou atividade produtiva normal da empresa. (BRUNI E FAMÁ, 2010).

Assim, o conceito de perdas abrange o valor relacionado à deterioração anormal de ativos, causada pelo corte errado de uma peça, por incêndios, inundações, roubos, entre outras possibilidades que não fazem parte das operações normais da entidade. (WERNKE, 2005).

2.2.2.7 Desperdício

Conforme Silva e Lins (2013), o desperdício refere-se a custos e despesas que não agregam valor ao produto ou serviço, e, no entanto, elevam seu preço frente ao consumidor. Esse tipo de gasto, de modo geral, pode ser eliminado sem ocasionar prejuízos ao produto, sendo que as empresas buscam continuamente identificá-los e reduzi-los a zero. Desse modo, constituem exemplos de desperdícios: estocagem, inspeção, ociosidade, entre outros.

Dubois, Kulpa e Souza (2009) acrescentam que, o desperdício constitui um gasto maior que o necessário, decorrente do não aproveitamento normal dos recursos disponíveis, onde não se atinge os objetos que poderiam ser alcançados normalmente.

2.2.3 Classificação dos custos

2.2.3.1 Custos diretos

De acordo com Martins (2010) e Wernke (2005), os custos diretos são aqueles que, havendo uma medida de consumo (quilogramas, horas de mão de obra utilizadas, materiais consumidos, entre outras), podem ser diretamente alocados aos produtos fabricados no período.

Para Crepaldi (2010) estes custos variam de acordo com a quantidade produzida e podem ser exemplificados através de suas mais tradicionais ocorrências, que são: materiais diretos (MD) e mão de obra direta (MOD).

Segundo mesmo autor, material direto é o custo facilmente identificável ao produto e que faça parte dele, como a matéria-prima e as embalagens. A mão de obra direta, por sua vez, relaciona-se aos gastos com pessoal que trabalha diretamente sobre o produto ou o serviço elaborado, onde seja possível mensurar tempos dispendidos nessa função e quem a executou, sem a utilização de rateios. Integram este custo, os salários e os encargos sociais.

2.2.3.2 Custos indiretos

Os custos indiretos não podem ser diretamente atribuídos às unidades produzidas, necessitando da utilização de critérios de rateio para tal. O procedimento de alocação causa boa parte das dificuldades nos sistemas de custeio, por sua complexidade e variedade de critérios possíveis. Com a modernização das empresas, os custos indiretos estão cada vez mais importantes, gerando discussões sobre sua alocação. (BORNIA, 2010).

Pode-se exemplificá-los, segundo Crepaldi (2010), através dos seguintes custos indiretos de fabricação (CIF): aluguel da área de fábrica (produção), depreciação de máquinas industriais, mão de obra indireta (aquela que não se mensura diretamente aos produtos), energia elétrica consumida pela fábrica e outros.

2.2.3.3 Custos variáveis

Para Martins (2010) e Wernke (2005), os custos variáveis são aqueles cujo valor total do período está diretamente relacionado ao volume de produção da empresa. Quanto maior for o volume final de produtos prontos, maior será o total de custos variáveis ou de valores consumidos e/ou aplicados na elaboração desses produtos.

Portanto, conforme Megliorini (2012), em razão dos custos variáveis se alterarem em proporção a produção, supõe-se que cada unidade fabricada, de um determinado produto, possua o mesmo custo. Constituem exemplos desse comportamento os custos da matéria-prima e de parte da energia elétrica.

2.2.3.4 Custos fixos

Em determinado período de tempo e com certa capacidade produtiva, os custos fixos são conhecidos por não se modificarem, ou seja, não variarem seus totais. Assim, independente de mudanças no volume produtivo da organização, estes custos manterão seus valores inalterados, mesmo em caso de não haver produção. (BRUNI E FAMÁ, 2010).

Isso ocorre devido aos custos fixos estarem relacionados à manutenção da estrutura produtiva da empresa, independente do montante fabricado dentro do limite da capacidade instalada. Pode-se citar como exemplos desse comportamento o custo do aluguel e da depreciação pelo método linear. Assim, fabricando-se zero ou dez toneladas de um produto, os valores dos custos fixos permanecerão inalterados. (MEGLIORINI, 2012).

2.2.4 Sistemas de custeio

Martins (2010, p.37) explica que “custeio significa apropriação dos custos.” Desse modo, conforme Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012), a literatura apresenta vários métodos de custeio aplicáveis tanto em empresas industriais, como em comerciais e prestadoras de serviços, sejam elas com ou sem fins lucrativos.

Para Dubois, Kulpa e Souza (2009), todos os métodos de custeio possuem como objetivo principal a determinação do custo unitário de cada bem ou serviço

produzido pela empresa, partindo-se da atribuição dos gastos apresentados no período para cada um dos itens elaborados. Embora o objetivo apresentado por eles seja o mesmo, a sistemática utilizada por cada um os difere. A seguir, são elencados os mais relevantes.

2.2.4.1 Custeio por absorção

O método de custeio por absorção é considerado básico para avaliação de estoques por atender as exigências da contabilidade societária, bem como para fins de apuração do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício. (SANTOS, 2011).

Para Wernke (2005), o custeio por absorção representa um conjunto de procedimentos realizados para atribuir-se aos itens produzidos todos os custos fabris, quer fixos ou variáveis, diretos ou indiretos. Este método deriva da aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, que no Brasil é adotado pelas legislações fiscal e comercial. (CREPALDI, 2010).

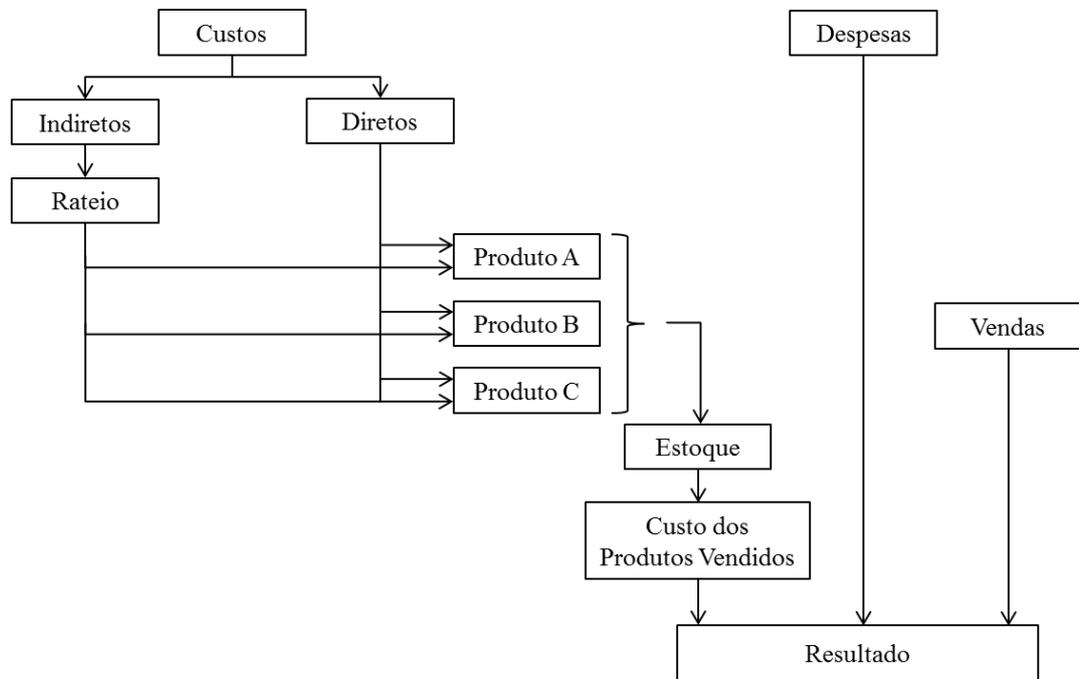
Segundo Martins (2010), o custeio por absorção é descrito pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), em seu Pronunciamento Técnico CPC 16, onde se estabelece o tratamento contábil a ser aplicado aos estoques. Do item 12 ao item 14 contemplam-se aspectos relativos aos custos de transformação dos produtos, e alguns destes, podem ser observados no item 12 do CPC 16, transcrito a seguir.

12. Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão-de-obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão-de-obra indireta. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 16, p. 4 e 5).

O conteúdo presente no CPC 16 pode ser ilustrado por um esquema apresentado por Martins (2010), que resume os procedimentos necessários para se

realizar esse tipo de custeio. Esses procedimentos podem ser visualizados na Figura 3 a seguir.

Figura 3. Esquema básico



Fonte: Martins (2010, p.57), adaptado pelo autor.

De acordo com Megliorini (2012), e com base na figura acima, primeiro separam-se os gastos do período em custos e despesas. As despesas são lançadas na demonstração de resultados do exercício, por relacionarem-se com a geração de receita e à administração da empresa, enquanto que os custos são apropriados aos produtos.

Em seguida, segundo mesmo autor, dividem-se os custos em diretos e indiretos. Os custos diretos são atribuídos diretamente aos produtos por meio das medidas de consumo efetuadas, já os custos indiretos são apropriados mediante critérios de rateio. Posteriormente, os custos irão para o resultado na proporção correspondente aos produtos vendidos, e o restante dos custos alocados permanecerá nos estoques. (CREPALDI, 2010).

De acordo com Wernke (2005), o custeio por absorção possui vantagens e desvantagens. Entre as vantagens enfatizam-se os seguintes pontos: atendimento a legislação fiscal (Imposto de Renda), permite a apuração dos custos por centros de

custos, desde que a empresa esteja dividida desse modo, e, permite a apuração do custo total de cada produto por absorver todos os custos de produção.

Entre as desvantagens, o mesmo autor destaca que uma das mais relevantes refere-se aos critérios utilizados no rateio dos custos fixos. Muitas vezes eles não são objetivos ou adequados e podem distorcer a rentabilidade dos produtos. Tratando-se de processos de tomada de decisões, rateios realizados de forma inadequada resultam em decisões equivocadas. (BRUNI E FAMÁ, 2010).

Conforme Megliorini (2012), os custos indiretos podem ser apropriados sem ou com departamentalização. O processo sem uso de departamentalização é bem mais simples, porém pode causar distorções relevantes nos custos dos produtos, prejudicando possíveis avaliações. Neste caso, alguns produtos poderiam ser subcusteados ou supercusteados, dependendo das atividades requeridas por eles. Através da departamentalização, no entanto, esses problemas poderiam ser evitados.

2.2.4.1.1 *Departamentalização*

De acordo com Silva e Lins (2013), conceitua-se a departamentalização como um sistema de custeamento onde os custos são identificados nos departamentos, e posteriormente, alocados aos produtos por meio de um critério de rateio.

Isso porque, segundo Dubois, Kulpa e Souza (2009), departamentalizar é dividir ou segmentar a fábrica em departamentos ou centros de custos, conforme as características das atividades ou a tecnologia empregada na produção.

Desse modo, para Martins (2010) tem-se que departamento é uma unidade mínima administrativa, composta por pessoas e máquinas, onde se desenvolvem atividades homogêneas.

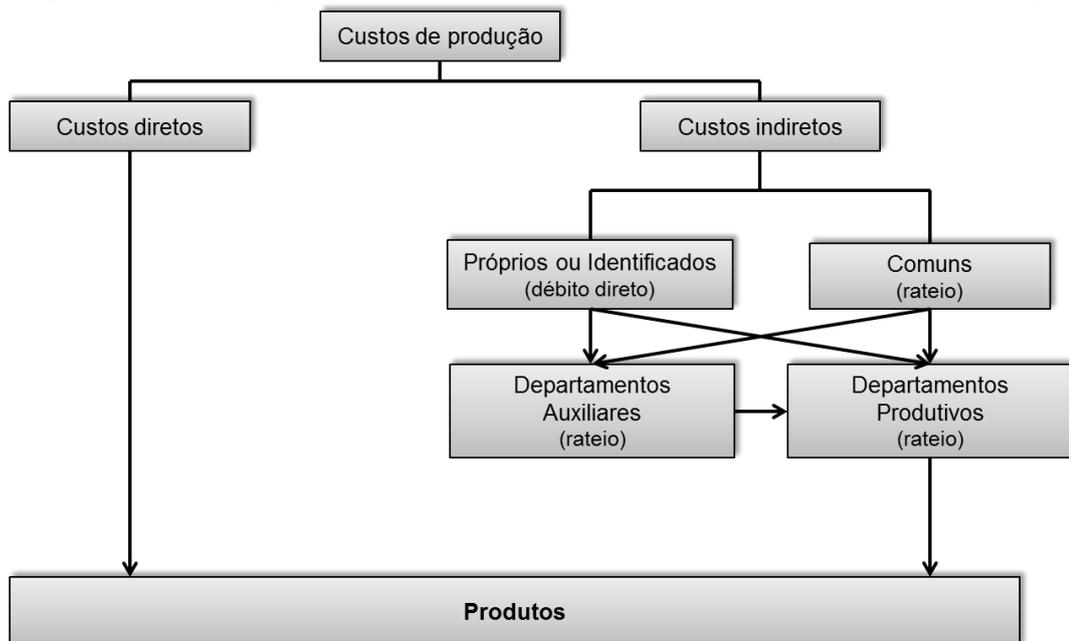
No processo de departamentalização, conforme Silva e Lins (2013) e Martins (2010), os departamentos são divididos em dois grupos: departamentos operacionais, também conhecidos como de produção; e departamentos de apoio ou de serviços. Os primeiros estão diretamente ligados aos processos produtivos, dando origem aos produtos acabados através da transformação da matéria-prima. Os segundos, por sua vez, apoiam os processos executados pelos primeiros, não

agindo diretamente sobre os produtos, mas sustentando sua elaboração com a execução de serviços auxiliares.

As vantagens desse método, segundo Bruni e Famá (2010), podem ser demonstradas por dois pontos principais: melhoria dos controles internos e redução dos problemas pelo rateio indevido dos custos indiretos. Com relação aos controles internos, cada centro de custo possui um responsável, que pode aumentar ou diminuir os gastos, por meio de sua gestão. Quanto aos custos indiretos, através dos departamentos, eles podem ser identificados e alocados com maior precisão, pois a departamentalização permite o fornecimento de dados mais precisos, melhorando os rateios realizados e evitando distorções nos resultados.

Em outras palavras, e de acordo com Martins (2010), a importância da departamentalização em custos consiste em uma distribuição racional dos custos indiretos aos produtos. Para que isso ocorra, é necessário que todos os custos dos departamentos de serviços sejam rateados de forma que recaiam, depois de uma série de distribuições, sobre os de produção. A seguir, na Figura 4, podem ser visualizados os processos de apropriação dos custos que compõem a departamentalização.

Figura 4. Síntese geral da apropriação dos custos na departamentalização



Fonte: Megliorini (2012, p.56), adaptado pelo autor.

Megliorini (2012) explica que, conforme demonstrado na figura acima, alguns custos indiretos identificam-se imediatamente com os departamentos, sendo diretamente registrados neles. Estes são chamados de custos próprios dos departamentos ou custos identificados dos departamentos. Como exemplo pode-se citar a mão de obra indireta e os materiais diversos. Outros custos, por sua vez, relacionam-se a um conjunto de departamentos e, por isso, são considerados custos comuns. Cita-se como exemplo destes a água e o telefone, em casos onde não é possível mensurar seus gastos por departamento.

Segundo mesmo autor, os custos indiretos relativos aos departamentos produtivos podem ser rateados facilmente aos produtos, pois sempre haverá uma base para rateio nestes departamentos devido aos produtos terem passado por eles. Entretanto, o mesmo não ocorre com os departamentos auxiliares, que não agem diretamente sobre produtos. Por serem auxiliares eles trabalham para outros departamentos e, por isso, podem transferir seus custos a estes, que com sucessivos rateios, apropriam os custos aos departamentos produtivos. Assim, os departamentos produtivos recebem os seus custos e os dos departamentos auxiliares, e depois, rateiam-se os custos aos produtos.

2.2.4.2 Custeio variável

Bruni e Famá (2010) delimitam que no custeio variável, somente os gastos variáveis compõe o custo individual dos produtos, enquanto que custos ou despesas indiretas são lançados contra os resultados. Segundo estes autores, ao associarem-se somente custos diretos aos produtos, eliminam-se problemas com distorções de informações, causados pelo rateio dos custos indiretos.

A utilização desse método, segundo Bornia (2010), relaciona-se principalmente ao apoio de decisões de curto prazo, como quanto se deve produzir para obter-se o proveito máximo, sendo relevantes para isto somente os custos variáveis, pois os fixos independem da produção, e, entende-se que a empresa esteja comprometida com estes para poder funcionar.

Crepaldi (2010) acrescenta que o custeio variável possui grande utilidade em otimizar decisões, porém, não atende aos princípios fundamentais de contabilidade, nem é aceito pelas autoridades fiscais, limitando-se assim sua utilidade ao uso interno da empresa.

Relaciona-se ainda ao custeio variável, devido ao seu emprego na geração de informações úteis as tomadas de decisões, a análise de custo-volume-lucro, que determina as influências provocadas pelo lucro nas quantidades vendidas e nos custos. Alguns conceitos estão intimamente relacionados a esta análise, sendo os mais relevantes entre eles: a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio e o fator limitante. (BORNIA, 2010).

Martins (2010, p.179), conceitua a margem de contribuição por unidade como “a diferença entre o preço de venda e o Custo Variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputado sem erro.” Ainda conforme este autor, para ter-se a margem de contribuição total, é preciso multiplicar a margem unitária pela quantidade vendida, e, se isto for feito, deduzindo-se os custos fixos, encontra-se o lucro da empresa.

Conforme Crepaldi (2010), ponto de equilíbrio é o momento onde os custos totais igualam-se as receitas totais. Neste ponto não há lucro nem prejuízo e através dele pode-se verificar o volume de vendas necessário para cobrir os custos. Sua análise é fundamental para decisões referentes a investimentos, planejamento e controle do lucro e alterações no preço de venda de acordo com mercado.

O fator limitante, para Bornia (2010), existe quando algo limita a produção, como a falta de matéria-prima, e necessita-se avaliar esse fator. Em casos como esse, deve-se encontrar a margem de contribuição por fator limitante utilizado no produto em questão.

Crepaldi (2010, p.252) ainda aborda outro item relevante à análise custo-volume-lucro, o grau de alavancagem operacional, que “é o índice que relaciona o aumento percentual nos lucros com o aumento percentual na quantidade vendida em determinado nível de atividades.” Através dele, verifica-se quantas vezes gira o volume de atividades da empresa.

2.2.4.3 Custo-padrão

Dubois, Kulpa e Souza (2009) definem que, estipular um padrão é possuir uma referência. Neste sentido, sob este método, antecipam-se os montantes de custos para a fabricação de certos produtos, visando-se possuir uma base para comparação com resultados futuros.

Desse modo, para Megliorini (2012), custo-padrão é aquele que se pode definir *a priori*, ou seja, antes do início da produção. Em seus cálculos considera-se um ambiente de trabalho em condições normais, com eventuais imperfeições, sendo possível, portanto, alcançar o custo estimado. Ressalta-se, porém que, seu uso é mais indicado para empresas que produzem itens padronizados em série.

Segundo Bruni e Famá (2010), este método é relevante por possibilitar o uso gerencial de informações e agilizar os processos de fechamentos mensais. Contudo, não é aceito para a avaliação de estoques. Visando-se estar de acordo com a legislação fiscal, em casos de uso do custo-padrão com instrumento de gestão, deve-se atualizá-lo constantemente, incorporando-se as variações entre o custo real e o padrão, para que não haja diferenças em seus valores.

Os mesmos autores citam que, o objetivo de utilizar-se o custo-padrão consiste no melhor controle dos custos. Através dele, é possível verificar desvios no realizado em relação ao previsto, bem como, as prováveis causas disso, adotando-se medidas corretivas e preventivas para melhorar o desempenho do negócio.

Bornia (2010) acrescenta que, os procedimentos do custo-padrão consistem em fixar um valor padrão para o custo, apurar o custo real incorrido, comparar o padrão e o real verificando-se qual a variação entre eles, e, analisar as diferenças mensuradas, a fim de encontrar as causas relativas aos desvios.

Isso leva a conclusão de que, segundo Martins (2010), o custo mencionado neste tópico não pode ser classificado como outra forma, método ou critério de contabilização de custos, mas sim como uma técnica auxiliar. O uso do custo-padrão só se torna eficaz se houver um bom sistema de custo real, para que se possa comparar os valores de ambos, verificando-se as divergências existentes.

2.2.4.4 Custeio baseado em atividades (ABC)

Até a década de 1970, a participação dos custos indiretos nos processos de produção era de baixa relevância. Nos anos seguintes, contudo, houve expressivo crescimento da participação dos custos indiretos nos custos totais dos produtos. Os métodos de custeio até então utilizados, começaram a parecer inadequados por seus critérios de rateio. No intuito de minimizar esses problemas, difundiu-se o Custeio Baseado em Atividades. (WERNKE, 2005).

Lopez, Santos e Arbós (2013) acrescentam que, devido ao exposto, algumas empresas adotaram o ABC como método de custeio, pois quando bem executado, ele atribui os custos identificando relações de causa e efeito, além de identificar as atividades que não agregam valor.

Segundo Marques (2012), esse método de custeio representa uma das direções mais promissoras da contabilidade de custos, pois trata de métodos mais objetivos para se calcular o custo dos produtos e considera-se a diversidade e a complexidade dos processos. Por meio deste, obtém-se informações úteis para a formação de preços, resultados e potenciais investimentos na melhoria da qualidade.

Para Santos (2011), o custeio por atividades tem por premissa apropriar os custos indiretos pelas atividades envolvidas no processo industrial ou comercial. Martins (2010) cita que esse método procura reduzir sensivelmente as distorções causadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Assim, sua principal diferença está no tratamento dado aos custos indiretos, onde se busca distribuir os custos através de um sentido mais lógico, evitando distorções. Sua atuação, todavia, não se limita ao custeio dos produtos. O ABC, conforme Martins (2010, p.87) “é, acima de tudo, uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos.”

Conforme Wernke (2005), o ABC caracteriza-se pela identificação dos gastos relativos às atividades desempenhadas pela empresa. Após essa identificação, busca-se conhecer o montante de recursos consumidos no período. Em seguida, deve-se verificar as atividades realizadas e quanto cada uma delas custa. Atribui-se o consumo efetivo dessas atividades aos itens produzidos no período.

Do ponto de vista da contabilidade de custos, a seleção de uma unidade de medida (direcionador de custos) com base na utilização dos custos, no ABC, representa uma apropriação mais realista. Para a contabilidade de gestão, esse modelo de custos, através da definição das atividades, visa eliminar os desperdícios daquelas que não geram valor. Assim, o ABC permite a tomada de decisões estratégicas, melhorando a eficiência dos processos e a qualidade dos produtos. (SANTOS, 2011).

Wernke (2005) ressalta que, apesar dos inúmeros benefícios, o ABC possui algumas limitações. Mesmo com seu uso, ainda pode haver certa subjetividade na escolha dos critérios de rateio dos custos indiretos (direcionadores de recursos). Também, ao rateá-los pode-se distorcer a apuração de valores unitários, mesmo o

custo indireto total permanecendo inalterado. A terceira desvantagem seria a dificuldade em ter-se na empresa o detalhamento de informações que esse método requer.

2.2.5 Formação do preço de venda

Devido à acirrada concorrência do mercado atual, a adequada formação dos preços de venda relaciona-se diretamente com a sobrevivência e o crescimento das empresas. (WERNKE, 2005). Isso porque, conforme Crepaldi (2010, p.358), “o preço é um dos principais indicadores do valor que uma empresa entrega a seus clientes.” Segundo este autor, o preço define a quem e a qual mercado o produto se destina, além de demonstrar como a empresa se posiciona em relação aos produtos ou serviços de seus concorrentes.

Para Silva e Lins (2013), as empresas sempre almejam para seus produtos os mais elevados preços suportáveis pelo mercado. No entanto, nem sempre isto é possível, porque alguns fatores interferem diretamente no preço final de venda. Dentre esses fatores destacam-se o ramo de atividade da empresa, as características do produto, a economia local, nacional e mundial, as possíveis crises econômicas, as políticas governamentais, os custos, entre outros.

Quanto ao estabelecimento do preço de venda, Megliorini (2012) destaca que existem diversas abordagens sobre este tema, contudo, as mais conhecidas são orientadas pela teoria econômica, pelo mercado e pelos custos.

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2009) e Megliorini (2012), a teoria econômica delimita que a formação dos preços ocorre com base nas leis da oferta e da procura. Enquanto a oferta procura vender certo produto ao maior preço possível, a demanda poderá optar por adquiri-lo pelo menor preço praticável. Desse modo, relaciona-se a demanda com os preços, ou seja, dependendo do nível de preços, mais alto ou mais baixo, haverá menor ou maior demanda, respectivamente.

Orientando-se pelo mercado, Padoveze (2003) ressalta que deve-se identificar quanto o cliente está disposto a pagar pelo produto, ou seja, o valor ou a utilidade percebida pelo cliente. Megliorini (2012) acrescenta que, nesta abordagem, têm-se como referência o praticado pelos concorrentes, sendo que se enquadram aqui somente produtos sem grandes diferenciações.

Já na abordagem orientada pelos custos, para Megliorini (2012), considera-se que o preço de venda deva cobrir os custos e as despesas incorridas no período, além de proporcionar lucro para remunerar valores investidos. Neste método, os preços tem como base o custo unitário dos produtos, e sobre este, uma margem é acrescida. Existem variadas estratégias de precificação que utilizam os custos como base, destacando-se como uma das mais utilizadas o *Mark-up*. (CREPALDI, 2010).

Para chegar-se ao preço de venda a ser praticado, segundo Bruni e Famá (2010, p.281), “muitas vezes pode-se empregar o *Mark-up*, do inglês marca acima, índice que, aplicado sobre os gastos de determinado bem ou serviço, permite a obtenção do preço de venda.”

No cálculo do *Mark-up* podem ser acrescidas, sob a forma de percentuais, todas as variáveis que se deseja cobrar no preço de venda. Dessa forma, conforme a venda e o interesse da empresa podem ser acrescidos ao *Mark-up* itens como, os tributos incidentes sobre as vendas efetuadas, as comissões aos vendedores, a taxa cobrada pela franqueadora, a margem de lucro desejada entre outros. (WERNKE, 2005).

Megliorini (2012) explica que os custos, sobre os quais será adicionado o *Mark-up*, podem variar conforme o método de custeio utilizado. Partindo-se de um método, pode-se calcular o preço de venda da seguinte forma:

Figura 5. Fórmula do *Mark-up*

$$P = \underbrace{\frac{1}{1 - (i+L)}}_{\text{Mark-up}} \times G$$

Onde:
P= Preço de venda
G= Gastos (custos e despesas)
i= impostos em percentuais sobre preço de venda
L= lucro em percentual sobre preço de venda

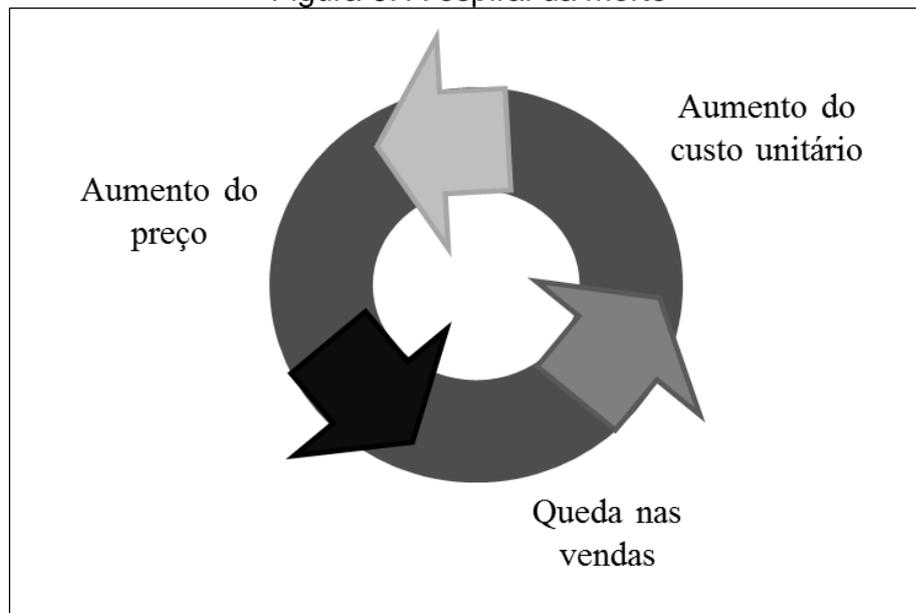
Fonte: Bruni e Famá (2010, p. 282), adaptado pelo autor.

Tradicionalmente pratica-se a abordagem de custos nas empresas para obtenção do preço de venda, entretanto, devido ao ambiente concorrencial em que

estão inseridas, devem-se considerar também as determinações do mercado e a demanda por produtos. Assim, o gestor deve estar atento para atuar em prol da conciliação dessas três abordagens, pois, caso contrário, a empresa pode entrar em um ciclo conhecido como espiral da morte. (BORNIA, 2010).

Segundo Bornia (2010), a espiral da morte refere-se a um ciclo que leva a empresa à falência, caso nenhuma interferência seja realizada pelos administradores. Inicialmente ocorre uma queda nas vendas, elevando-se os custos unitários dos produtos, que resulta em um aumento dos preços de venda e, conseqüentemente, em uma nova redução nas vendas, sendo que este ciclo só irá terminar quando a empresa estiver quebrada ou alguém em nível gerencial o interromper. Pode-se visualizar este ciclo na Figura 6 a seguir.

Figura 6. A espiral da morte



Fonte: Bornia (2010, p.42), adaptada pelo autor.

A esse respeito, Silva e Lins (2013) explicam que em economias de concorrência livre, todo aumento de preços reflete negativamente no volume de vendas. Desse modo, para que as empresas possam aumentar seus lucros, necessitam buscar continuamente reduzir seus custos.

2.3 CONTABILIDADE RURAL

2.3.1 Aspectos gerais

Crepaldi (2009) explica que, a agricultura contempla todas as atividades relativas aos cultivos e a exploração da terra, tendo como objetivo a obtenção de produtos que supram as necessidades humanas.

Desse modo, segundo Diel *et al.* (2014), o agronegócio é de relevante importância para a economia, por ser responsável pela direta geração e distribuição da produção de alimentos e promover benefícios financeiros à sociedade, impulsionando seu desenvolvimento econômico.

Este autor aborda ainda que, o aumento do consumo urbano tem contribuído para a ampliação da produção rural, originando-se novas empresas agrícolas, além de uma melhoria nos resultados econômico-financeiros e no desempenho frente ao mercado.

Neste contexto, tem-se que empresas rurais, conforme Marion (2010, p.2), “são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo por meio do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas.”

Para Crepaldi (2009), qualquer empresa rural está integrada aos fatores de produção, ou seja, aos recursos essenciais para a produção, sendo eles: a terra, o capital e o trabalho. Destes, a terra é o mais importante, pois é onde se aplicam o capital e o trabalho objetivando-se a produção de determinada cultura.

De acordo com Dal Magro *et al.* (2013), a maioria das empresas rurais, de pequeno e médio porte, estão estruturadas de forma familiar. Nestes casos, o proprietário também é o administrador, e geralmente desconhece os Princípios Contábeis, como o da Entidade, unindo os gastos da família aos da empresa.

Crepaldi (2009, p.44) acrescenta que “a Contabilidade Rural no Brasil ainda é pouco utilizada, tanto pelos empresários quanto pelos contadores.” Ele explica que, isso se deve ao desconhecimento dos benefícios das informações fornecidas pela contabilidade, como também, pela mentalidade conservadora dos donos das empresas rurais, que mantêm controles com base em suas experiências.

Apesar disso, conforme Hofer, Borilli e Philippsen (2006), a contabilidade rural é importante para o pequeno, médio e grande produtor rural, pois atua como

uma ferramenta gerencial, auxiliando no planejamento e controle do resultado das atividades, além de orientar a gestão do patrimônio, tendo em vista a continuidade da atividade e resultados produtivos.

Esses autores apresentam também, conclusões acerca da resistência enfrentada pelos escritórios contábeis por parte dos agricultores. Estes relutam em adotar a contabilidade para gerir, planejar e controlar o seu negócio, porque ainda a veem como uma imposição e não como uma ferramenta auxiliar. Além disso, desconfiam do serviço contábil, bem como, tem medo do fisco.

Com relação as suas características, a atividade agrícola possui algumas peculiaridades, como descreve Marion (2010), com relação ao exercício social, este deve coincidir com o período após o término da colheita, pois na atividade agrícola a receita concentra-se neste período. Sendo a produção essencialmente sazonal, o ano agrícola resume-se ao período em que se planta, colhe, e posteriormente, comercializa-se a safra, não coincidindo com o ano civil expresso pela Lei nº 7.450/85 do Imposto de Renda, que iria de 1º/1 a 31/12.

O setor agrícola difere-se dos demais setores, também, segundo Crepaldi (2009), por possuir algumas características diferenciadas, como: dependência do clima, tempo de produção diferente de tempo de trabalho, dependência de condições biológicas, terra como participante na produção, incidência de riscos, produtos não uniformes, alto custo de saída e/ou entrada, entre outros. Analisando-se esses fatores em conjunto, verifica-se que eles são mais prejudiciais que benéficos à empresa rural, necessitando-se de ações eficazes para minimizar seus efeitos.

2.3.2 Definição

Basicamente, segundo Crepaldi (2009, p.87), “a Contabilidade é a radiografia de uma Empresa Rural.” Ela demonstra quantitativamente, em valores monetários, a eficiência da gestão, conforme o desempenho do empreendimento. Ainda, será responsável por verificar se a empresa está atingindo sua finalidade básica, ou seja, o lucro.

Para Dal Magro *et al.* (2013), conceitua-se a contabilidade rural como uma ferramenta de auxílio ao controle e de apoio a gestão da propriedade. Por meio das informações contábeis geradas, o produtor pode controlar, planejar, e decidir meios

de gestão e produção.

Crepaldi (2009) destaca ainda que, as principais finalidades da contabilidade rural são o planejamento, o controle do patrimônio, a apuração do resultado e a prestação de informações aos usuários, pois ela atua como um sistema de controle e informação. Através de relatórios, como balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício, pode-se verificar e analisar a situação da empresa, sua evolução, retorno rápido ou não dos investimentos, garantia dos capitais próprios e de terceiros etc.

Observa-se, desse modo, que a contabilidade rural tem relevante importância frente às tomadas de decisões, planejamento e controle das propriedades rurais. A competitividade atual gera a busca por eficiência, e isso se reflete inclusive no meio rural, destacando-se o uso de informações contábeis como possível diferencial competitivo. (DAL MAGRO *et al.*, 2013).

2.3.3 Custos na produção rural

Conforme Andrade *et al.* (2012), o desenvolvimento de especializações na agricultura, através de novas tecnologias de mecanização da produção, adubação e defensivos, ocasionaram melhorias na produção agrícola. Entretanto, os custos produtivos tornaram-se bastante elevados e colocam o produtor rural num ambiente de riscos e incertezas, pois os insumos possuem preços elevados, o período de produção é sazonal, e no momento da venda o preço do produto influencia-se pelas oscilações do mercado.

Segundo mesmo autor, devido a esses fatos, necessita-se aperfeiçoar o levantamento e a análise dos custos, envolvendo-se todos os aspectos inerentes à produção, avaliando-se as informações geradas e, possibilitando-se assim, o melhoramento dos cálculos através de métodos reais e de fácil compreensão. Cercando-se de informações, o produtor rural pode reduzir riscos de prejuízo ao final do ciclo produtivo e obter uma base segura para suas tomadas de decisões.

Dessa forma, no meio rural, segundo Marion (2010), para a apuração dos custos, primeiramente precisa-se considerar os tipos de culturas existentes, que podem ser temporárias ou permanentes. As culturas temporárias são aquelas também conhecidas como anuais, ou seja, que estão sujeitas ao replantio após a colheita. Já as culturas permanentes possuem uma duração mais entendida,

permanecendo vinculadas ao solo por no mínimo quatro anos.

Com relação aos custos, o mesmo autor explica o que diferencia os custos das despesas agrícolas. Os custos podem ser identificáveis direta ou indiretamente a cultura, como mão de obra, adubos, mudas etc. As despesas, por sua vez, não são identificáveis à cultura, sendo apropriadas como despesas do período, e podem ser despesas de venda, financeiras, administrativas e outras.

Estudos apontam ainda que, os custos possuem relação com o tamanho das empresas rurais. Isso porque, com base em Bosch e Blandón (2011) verifica-se que, uma saída para diminuir riscos com relação ao clima e ao mercado seria a diversificação dos cultivos, que constitui uma eficiente vantagem competitiva, principalmente para a agricultura familiar.

Desse modo, estes autores demonstram que, através de uma produção diversificada, empresas rurais de grande porte podem elevar demais seus custos indiretos, enquanto que, para as menores essa medida representa uma variação pequena nos custos e a possibilidade de competir com sucesso com as grandes empresas do mercado.

Neste sentido, a atuação em atividades agropecuárias distintas, de acordo com Barbosa *et. al* (2012), pode dificultar o processo de separação e alocação dos custos e despesas fixas. No entanto, apesar disso, a contabilidade rural, bem como a aplicação da contabilidade de custos na gestão agrícola possui relevante importância, inclusive para empresas familiares.

Quanto à classificação dos custos, Marion (2010) explica que eles são divididos em diretos e indiretos, variáveis e fixos, como nas demais empresas. Pode, no entanto, haver variações, pois deve-se adotar tratamentos diferenciados para custos de colheita e de armazenamento. Todos os custos de colheita devem ser acumulados na conta de culturas temporárias, e ao final da colheita, deve-se transferir esse valor para os produtos agrícolas. Nesta conta, somam-se os custos necessários para deixar o produto pronto para consumo e os de manutenção dos estoques. Com a venda, transferem-se estes custos para o resultado, como custos dos produtos vendidos.

Os custos de armazenamento ocorrem pela estocagem da produção, após os produtos estarem totalmente acabados, devido à espera de um momento propício para a venda. Com a venda, porém, seu tratamento será de despesas de vendas, constituindo o custo do período e não dos produtos. (MARION, 2010).

No caso específico da produção vitícola, o custo da uva cultivada é formado pelos componentes a seguir, segundo Nepomuceno (2004):

a) mão-de-obra de campo (raleamento, colheita e transporte); b) mão-de-obra de embalagem; c) mão-de-obra de agrônomos; d) depreciação dos parreirais e demais instalações de campo e de processamento; e) outros custos relativos ao produto colhido e embalado. (NEPOMUCENO, 2004, p.184)

Estes custos, após sua identificação, são alocados aos estoques, incluindo-se custos posteriores. Para isso pode-se utilizar um critério de proporcionalidade, absorvendo-se também, custos de apoio e administrativos. (NEPOMUCENO, 2004).

2.3.4 Depreciação na produção rural

De acordo com Nepomuceno (2004, p.59), “depreciação é a diminuição do valor do bem por causas naturais, operacionais, mercadológicas ou tecnológicas.” Este autor explica que, se exposto à ação da natureza, o processo de desgaste do bem se torna mais intenso. Já se houverem boas condições de manutenção, a vida útil do bem poderá ser mais longa.

Marion (2010) afirma que as culturas também sofrem depreciação, no entanto, enquanto o cultivo estiver se desenvolvendo, estará aumentando sua capacidade de geração de receita. A depreciação se iniciaria somente a partir da primeira colheita.

Crepaldi (2009) acrescenta que, a depreciação em culturas permanentes ocorrerá em empreendimentos próprios da empresa, quando da extração de frutos e pelo período (anos) em que estes forem produzidos.

2.4 PRODUTOS ORGÂNICOS

2.4.1 Agricultura e produto orgânico

De acordo com Fonseca (2009), a agricultura orgânica foi institucionalizada mundialmente com a criação da IFOAM – *International Federation of Organic Agriculture Movements*, em 1972, e a publicação de suas primeiras normas, em 1978. Essas normas serviram de base para a comercialização de orgânicos até a

década de 1990, quando em diferentes países foram editadas normas e regulamentos técnicos locais.

Segundo mesmo autor, no Brasil, desenvolveram-se práticas seguindo os princípios da agricultura orgânica durante a década de 1970. Em 1994 discutiu-se sobre a regulamentação dessa cultura no país, reconhecendo-a oficialmente em maio de 1999 com a publicação da Instrução Normativa nº 007/99.

Atualmente, conforme o Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento (MAPA), o cultivo e a comercialização dos produtos orgânicos delimitam-se pela Lei 10.831, de 23 de dezembro de 2003, regulamentada pelo Decreto nº 6.323 de 27 de dezembro de 2007.

Segundo disposto no artigo 1º da Lei 10.831/03:

Art. 1º Considera-se sistema orgânico de produção agropecuária todo aquele em que se adotam técnicas específicas, mediante a otimização do uso dos recursos naturais e socioeconômicos disponíveis e o respeito à integridade cultural das comunidades rurais, tendo por objetivo a sustentabilidade econômica e ecológica, a maximização dos benefícios sociais, a minimização da dependência de energia não-renovável, empregando, sempre que possível, métodos culturais, biológicos e mecânicos, em contraposição ao uso de materiais sintéticos, a eliminação do uso de organismos geneticamente modificados e radiações ionizantes, em qualquer fase do processo de produção, processamento, armazenamento, distribuição e comercialização, e a proteção do meio ambiente.

A IFOAM complementa que a agricultura orgânica é um método de produção que incentiva a saúde dos solos, ecossistemas e pessoas. Fundamenta-se nos processos ecológicos, na biodiversidade e nos ciclos adaptados às condições locais como alternativa a aplicação de insumos com efeitos adversos. Além disso, esse tipo de cultura propõe benefícios ao espaço utilizado, assegurando qualidade de vida a todos os envolvidos.

Dessa forma, e conforme o exposto na Lei 10.831 de 2003 em seu Art. 2º “considera-se produto da agricultura orgânica ou produto orgânico, seja ele *in natura* ou processado, aquele obtido em sistema orgânico de produção agropecuário ou oriundo de processo extrativista sustentável e não prejudicial ao ecossistema local. ”

2.4.2 Comercialização e certificação

A Lei 10.831/03 determina em seu art. 3º que “para sua comercialização, os

produtos orgânicos deverão ser certificados por organismo reconhecido oficialmente, segundo critérios estabelecidos em regulamento. ”

O MAPA explica que o produtor de orgânicos deve fazer parte do Cadastro Nacional de Produtores Orgânicos, e isso somente é possível por meio de três mecanismos: Certificação por Auditoria, que concede o selo SisOrg através de uma certificadora pública ou privada cadastrada no MAPA, Sistema Participativo de Garantia, onde um grupo de produtores, consumidores ou interessados possuem responsabilidade coletiva e devem ser avaliados por um Organismo Participativo de Avaliação da Conformidade (Opac), que emitirá o SisOrg, e, Controle Social na Venda Direta, em que não é obrigatória a certificação para agricultura familiar, exigindo-se, porém, o credenciamento em órgão fiscalizador oficial, fazendo-se parte assim, do Cadastro Nacional de Produtores Orgânicos.

O SisOrg, conforme explica a Instrução Normativa nº 19, de 28 de maio de 2009, é o Sistema Brasileiro de Avaliação da Conformidade Orgânica. Esse sistema reconhece produtos ou estabelecimentos que cumprem o disposto no regulamento da produção orgânica, autorizando estes ao uso do selo do SisOrg, que serve para distinguir os produtos controlados dos demais.

2.5 SETOR VITIVINÍCOLA

2.5.1 Histórico

Para Mattei e Triches (2009), a produção de uvas, vinhos e derivados, denominada vitivinicultura, é uma atividade que surgiu a milhares de anos, existindo em diferentes regiões do planeta. O Brasil teve as primeiras videiras incorporadas ao seu território por volta do século XVI.

De acordo com Camargo, Maia e Ritschel (2010), as primeiras variedades de uva a serem cultivadas no Brasil foram as uvas finas, introduzidas no país pelos portugueses. A viticultura brasileira, contudo, consolidou-se somente em meados do século XIX, com o desenvolvimento do plantio da uva americana Isabel, trazida ao Brasil pelos imigrantes italianos.

No decorrer do início do século XX, conforme Mattei e Triches (2009), essa atividade foi desenvolvendo-se gradativamente, com a implantação de uma legislação específica, a chegada de enólogos estrangeiros que ajudaram a aprimorar

as práticas agroindustriais e, o crescimento da produção e comercialização dos produtos elaborados.

Segundo Camargo, Tonietto e Hoffmann (2011), a viticultura comercial brasileira, até o final dos anos 1950, restringia-se a região dos três estados do sul do país, ao leste de São Paulo e ao sul e Minas Gerais. A partir desse momento, o plantio ampliou-se, alcançando áreas como o Vale do São Francisco, o norte do Paraná, o noroeste de São Paulo e o norte de Minas Gerais. Assim, as regiões produtoras foram se modificando com o passar do tempo, de acordo com as demandas do mercado.

No cenário atual, observa-se que o estado que mais produz vinhos, sucos de uva e derivados é o Rio Grande do Sul, sendo responsável por 90% da produção nacional desses produtos. Nesse estado, encontra-se a maior região produtora de uvas do país, a Serra Gaúcha, onde a vitivinicultura está diretamente ligada ao turismo. (MELLO, 2013).

2.5.2 Concorrência

Segundo Hayashi Junior, Abib e Bourscheid (2013), desde a década de 1990, as empresas do setor vitivinícola têm sido afetadas pelo aumento da competitividade, principalmente devido à entrada no mercado de produtos importados com preços acessíveis e boa qualidade.

A globalização econômica, de acordo com Blume, Hoff e Pedrozo (2009), colocou os mercados em disputa, tanto por países tradicionais na produção de vinhos, sucos e seus derivados, quanto por países que recentemente se destacaram nesse segmento. Desse modo, a relação entre preços e qualidade, especializações e padrões, também interfere no panorama econômico da vitivinicultura brasileira.

Mattei e Triches (2009) explicam que, essa aproximação entre o mercado nacional e o mundial, além de contribuir em acirrar a concorrência, ainda estimula as empresas a se adaptarem aos novos tempos, através da busca pela utilização de processos produtivos mais modernos, avanços em outros segmentos, novas estratégias para inserção nos mercados, entre outros. Desta forma, as empresas podem ser beneficiadas pela busca de uma evolução tecnológica, mercadológica e organizacional, como também podem sofrer riscos relativos à sua sobrevivência.

Em razão do exposto, Porter (2003) enfatiza que, principalmente frente a um contexto mercadológico onde há acirrada concorrência, uma empresa só conseguirá se destacar se ela diferenciar-se das demais. Essa diferenciação permitirá a empresa possuir um preço-prêmio, vender volumes maiores por determinados valores e adquirir a lealdade do comprador durante períodos cíclicos ou sazonais.

Observa-se que, de acordo com Furlan e Morozini (2013), as organizações que mais adquirem destaque no mercado atualmente são aquelas que têm sua preocupação focada na melhoria da qualidade dos produtos e serviços, e, em seu controle e gerenciamento.

Ainda, conforme mesmos autores, a produção e o fornecimento de alimentos seguros e de qualidade desafiam as empresas do setor alimentício constantemente, pois a segurança do produto elaborado pode determinar sua promoção e desenvolvimento econômico.

2.5.3 Qualidade no setor alimentício

Segundo Batalha (2007), a palavra qualidade possui diversos significados, tanto para as pessoas quanto para o mundo dos negócios. Para as pessoas, ela significa satisfação ao adquirir um produto ou serviço. Para as empresas, no entanto, sua existência pode representar um diferencial competitivo que levaria ao sucesso, enquanto que sua inexistência poderia levar ao fracasso.

Neste contexto, sabe-se que os consumidores estão elevando gradativamente seu nível de exigência. Eles têm induzido as empresas a se adequarem as suas necessidades e especificações técnicas. Porém, uma organização para ser competitiva, além de fornecer produtos e serviços de qualidade, necessita ter vantagens em termos de valor. Neste ponto, surge a preocupação com a melhoria dos processos visando um aumento nos bons resultados da empresa. (FURLAN e MOROZINI, 2013).

Para que isso seja possível, Batalha (2007) destaca alguns modelos de gestão de qualidade orientados pela *International Organization for Standardization* (ISO), como a série ISO 9000 e a ISO 22000. O conjunto de normas da ISO 9000 relaciona-se ao padrão internacional de Sistemas de Gestão da Qualidade (SGQ). Enquanto que, a família ISO 22000, especifica aspectos relevantes à qualidade e

segurança de alimentos. Por se tratar do estudo de uma empresa do ramo alimentício, para este trabalho considera-se somente a série ISO 22000.

De acordo com a *International Organization for Standardization* (ISO), a família de normas internacionais ISO 22000 aborda a gestão da segurança alimentar. Esta norma internacional surgiu devido as graves consequências da ingestão de alimentos que não são seguros e para garantir a segurança da cadeia alimentar global. Seu principal objetivo é auxiliar as organizações a identificarem e controlarem os perigos na segurança alimentar.

3 ESTUDO DE CASO EM UMA VINÍCOLA DA SERRA GAÚCHA

3.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA VINÍCOLA

3.1.1 Histórico da empresa

As origens da empresa em estudo remontam ao século XIX, quando os antepassados de seus fundadores imigraram de uma província ao norte da Itália para a região sul do Brasil, mais especificamente para a Serra Gaúcha, onde desenvolveram a atividade da vinificação.

A princípio, a produção caseira de vinhos da família abastecia o comércio local. Porém, com o crescimento da demanda por seus produtos, abriu-se uma revenda de vinhos em 1963, cujo público consistia em caminhoneiros que passavam pela região.

Dessa forma, a vinícola a ser estudada, localizada na Serra Gaúcha, foi fundada em 1963. A princípio consistia em uma espécie de tenda, que possuía produtos coloniais e vinhos de sua elaboração. A partir de então, começou-se a desenvolver produtos e a ampliarem-se estruturas, sendo que, seu primeiro vinho com rotulagem própria chegou ao mercado em 1966.

Posteriormente, em 1970, a empresa expandiu seus negócios até a região norte do estado de Santa Catarina, com a aquisição de terrenos, a construção de uma revenda e um posto de combustível. Em seguida, no ano de 1976, lançou-se no mercado o primeiro suco de uva elaborado pela vinícola, bem como, contrataram-se os primeiros representantes, visando-se a ampliação de sua atuação no país.

Por volta do ano de 1982, os primeiros vinhos finos foram lançados, e somente dois anos depois, em 1984, a empresa tornou-se pioneira na elaboração de suco de uva branca, e também, em 1985, inovou ao lançar os vinhos *light*.

Naquele momento, a vinícola possuía uma abrangência de mercado significativa e ampliava constantemente sua linha de produtos. Desse modo, notava-se seu crescimento contínuo e a possibilidade de melhorias. Assim, ainda em 1985, construiu-se um novo prédio para sua sede.

Alguns anos depois, em 1995, realizou-se a aquisição de videiras importadas da Itália para o plantio de vinhedos próprios, em uma granja pertencente

à empresa. O principal objetivo desta ação consistia em utilizarem-se as uvas viníferas cultivadas para a elaboração de vinhos finos.

Depois, durante o período que vai de 1997 a 2005, a vinícola lançou linhas diversificadas de produtos, abriu um restaurante junto as suas instalações na Serra Gaúcha, e obteve reconhecimento por seu trabalho desenvolvido, com a conquista de sua primeira premiação internacional em 2001.

Nesta época, mais especificamente em 2003, a empresa comemorou seus 40 anos de história. Nos anos seguintes, a empresa continuou inovando, tanto em técnicas produtivas, como em produtos diferenciados.

Cabe ressaltar ainda que, em 2011, lançou-se o suco de uva orgânico tinto, e no ano seguinte, 2012, a empresa elevou sua credibilidade com o reconhecimento de sua atuação responsável, sendo certificada pela Norma Internacional NBR ISO 22000:2005. A referida norma consiste em um sistema de gestão de segurança de alimentos, que visa assegurar o controle de perigos em toda a cadeia produtiva alimentar.

Atualmente, a empresa consta entre as líderes nacionais na comercialização de suco de uva integral sem conservantes. Além disso, possui 51 anos de história, os quais foram preenchidos com planejamentos, inovações, pioneirismo e qualidade nos produtos elaborados.

3.1.2 Aspectos mercadológicos e de atuação

A produção da empresa ocorre entre os meses de janeiro e março, no período da safra da uva. Uma parte da uva processada é envasada neste período, e o restante, originado principalmente de uvas americanas, como Bordô, Isabel, Niágara e Moscato Embrapa, fica armazenado em tanques de aço inox.

Na medida em que forem recebidos os pedidos, produzem-se os produtos, fazendo-se o corte e o envasamento em garrafas. Isso porque, a vinícola possui grande capacidade de armazenamento, com cerca de 200 tanques, totalizando-se uma capacidade de 7 milhões de litros de sucos e/ou vinhos.

A empresa conta com um diversificado mix de produtos, divididos em linhas e que atendem a diversos tipos de públicos. Estes podem ser visualizados no quadro 1:

Quadro 1. Tipos de produtos

Tipos de Produtos			
Sucos	Vinhos	Vinhos Licorosos	Espumante
Sucos de Uva Integrais	Vinhos de Mesa	Mistela	Moscatel
Sucos de Uva Orgânicos	Vinhos Finos	Licoroso Doce	
Sucos de Uva Adoçados		Grappa	
Coolers de Pessêgo e Morango			
Néctares de Uva			

Fonte: Adaptado pelo autor, com base em dados da vinícola.

Com base nos produtos elencados, e considerando-se o total das vendas da empresa em um determinado período, tem-se que 75% do que é comercializado consiste em Sucos de Uva Integrais, onde o mais vendido é o Suco de Uva Tinto Integral, com volume de 1,5 litros. Desse modo, o restante dos produtos representam somente 25% do total das saídas.

A respeito do produto orgânico, observa-se que a demanda deste dobra anualmente, porém, sua produção ainda ocorre em menor escala que a do restante dos sucos de uva elaborados pela vinícola. Isso porque, a matéria-prima necessária para que se possa produzi-lo é cultivada em quantidade inferior a das uvas convencionais.

Devido à expansão no mercado deste produto diferenciado, segundo direção da empresa em estudo, há um público específico atendido pelo orgânico. Para eles, as classes A e B são as que mais consomem produtos naturais e orgânicos, tanto por intuito próprio de buscar por qualidade de vida, como por indicação de nutricionistas.

Quanto à atuação, a empresa comercializa seus produtos em praticamente todo o território nacional, onde seus principais clientes são redes supermercadistas, distribuidoras (próprias e de terceiros), atacados e revendas próprias. Nos casos de comercialização para redes supermercadistas, conforme o caso, a empresa necessita contratar agências de promoção para repor seus produtos, contudo, esse tipo de serviço representa gastos elevados.

Além dos meios de venda apresentados, o consumidor pode adquirir os referidos produtos de forma direta, através de uma loja virtual que consta no *site* da vinícola. Destaca-se, entretanto, que para todas as formas citadas, os produtos são comercializados somente engarrafados, ou seja, não vende-se a granel.

Para distribuir seu produto pelo país, a empresa conta com aproximadamente 50 representantes comissionados, que realizam as negociações com os clientes. A entrega das vendas é realizada por meio de transportadoras, veículo rodoviário próprio ou navios. Esta última opção é requerida apenas em casos de envios para as regiões norte e nordeste do país, pois o transporte torna-se menos oneroso desse modo, apesar do pedido demorar mais a chegar.

Apesar de a empresa distribuir sua produção por todo o Brasil de forma homogênea, existem regiões que se destacam, como os estados de Minas Gerais, Santa Catarina e a região Nordeste do país, por serem os que mais adquirem produtos orgânicos. Ou ainda, os estados de São Paulo, Minas Gerais e Santa Catarina, pelo fato de estarem entre os líderes em vendas da vinícola.

3.1.3 Estrutura organizacional da empresa

A vinícola em estudo localiza-se na Serra Gaúcha e caracteriza-se como uma empresa familiar, sendo dirigida por um conselho administrativo. Apesar disso, busca profissionalizar sua direção por meio da contratação de profissionais especializados na área da gestão.

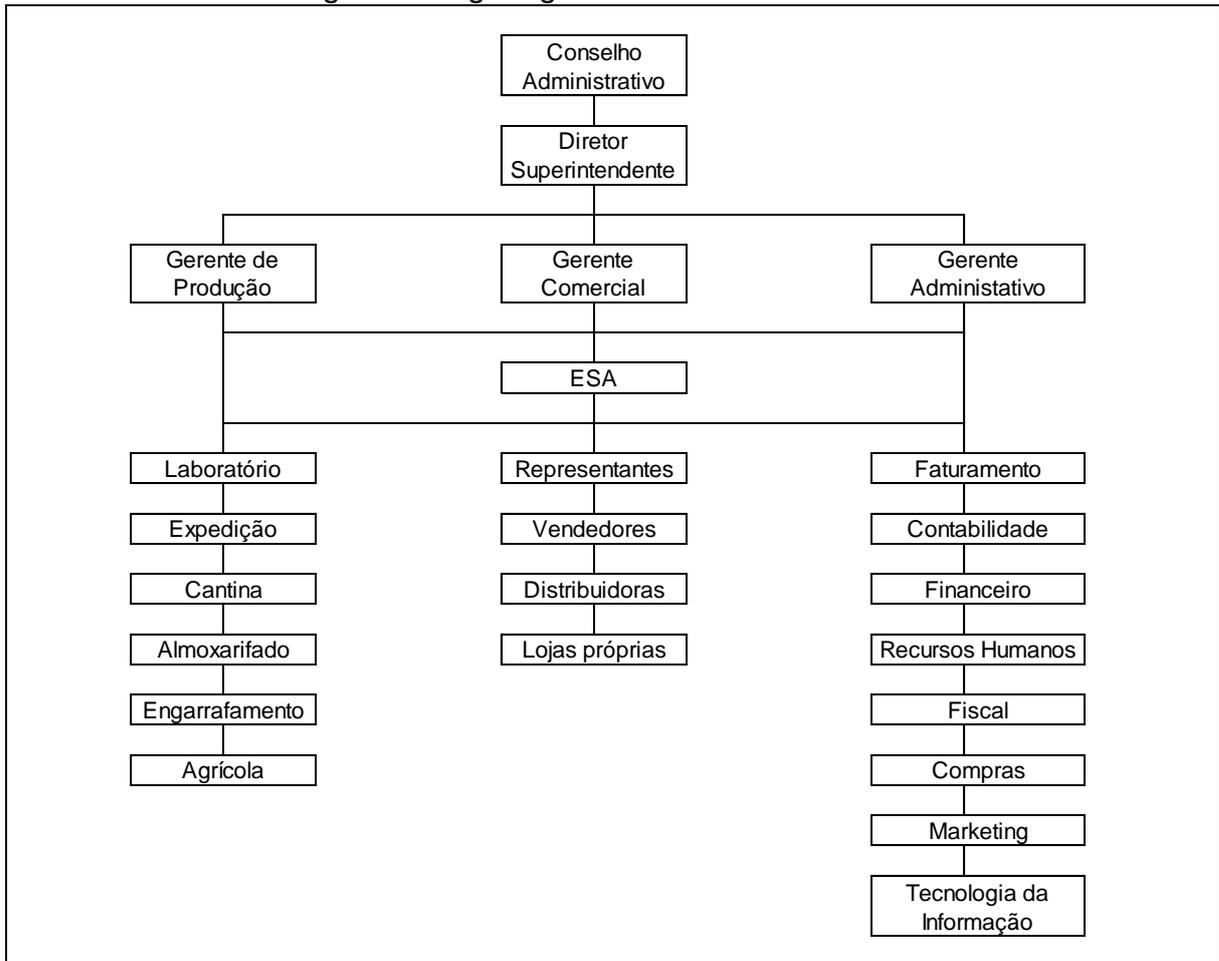
Suas atividades consistem, conforme especificado em contrato social, na industrialização e comercialização de vinhos e seus derivados, de sucos e néctares de frutas, bem como na importação e exportação de bens e produtos afins, transportes rodoviários, representação em geral e na agricultura. Quanto ao regime tributário pertinente, a empresa está enquadrada no Lucro Real.

Em seu quadro de colaboradores, a vinícola conta com cerca de 60 funcionários, sendo que no período de janeiro a março contratam-se em torno de 8 pessoas para auxiliar no recebimento da safra de uvas.

Com relação a aquisição de matérias-primas, dados da empresa demonstram que existem mais de 300 produtores de uva que lhe entregam suas produções. Estes situam-se em quatro diferentes regiões da Serra Gaúcha.

Abordando-se sua estrutura organizacional, observa-se que a empresa possui divisões simples, porém com a delimitação de setores e uma segregação minuciosa de funções, conforme exposto na Figura 7:

Figura 7. Organograma funcional da vinícola



Fonte: Adaptado pelo autor, com base em dados da vinícola.

De acordo com o organograma apresentado, visualiza-se que o mais alto nível hierárquico é representado pelo conselho administrativo, responsável pelas tomadas de decisões e pela gestão da vinícola, composto por indivíduos de uma mesma família. Em seguida, tem-se o diretor superintendente, responsável pela administração e que deve reportar-se ao conselho.

Na sequência, observa-se a divisão das funções em áreas de atuação, que são: produção, comercial e administrativo. Cada uma dessas áreas possui um gerente responsável por zelar pelo seu correto funcionamento. Abaixo das gerências, e unindo todas as áreas da empresa, encontra-se a ESA (Equipe de Segurança de Alimentos), que objetiva promover a segurança dos alimentos produzidos e que os processos estejam de acordo com certificação NBR ISO 22000:2005.

Descrevendo-se os setores, o administrativo dispõe de faturamento, contabilidade interna, consultoria contábil e de custos externa, financeiro, recursos

humanos, escrituração fiscal, compras, marketing e tecnologia da informação. O setor comercial constitui-se de representantes, vendedores, distribuidoras e lojas próprias.

Já a produção, possui em suas divisões o laboratório, a expedição, a cantina o almoxarifado, o engarrafamento e a área agrícola. Para fins de conhecimento, o laboratório constitui-se de um local para análises, onde todos os lotes de produtos são analisados, guardando-se uma prova dos testes efetuados e da integridade dos mesmos. Além disso, há a rastreabilidade do produto até a mesa do consumidor, onde controlam-se todos os itens inclusos no envio do mesmo.

Também destaca-se a área agrícola, cuja responsável é uma agrônoma, que além de orientar os produtores fornecedores de uvas, conforme suas necessidades, ainda acompanha os cultivos do parreiral próprio da vinícola, que possui em torno de 12 hectares de uvas viníferas, para que este tenha uma produção de qualidade.

3.2 CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA RURAL

3.2.1 Aspectos gerais

O produtor rural, cujo cultivo de uva orgânica serve de base para o presente trabalho, reside no interior de uma pequena cidade, situada na Serra Gaúcha, com sua esposa e seus dois filhos. Eles encontram-se no local especificado há aproximadamente 15 anos e administram uma área de 20 hectares, herdada de seus pais.

Em sua propriedade, produz-se uva Bordô orgânica e caqui, além de realizarem-se alguns testes com outras variedades de uvas, como Niágara Branca e Carmem, a fim de verificarem se essas espécies adaptam-se corretamente ao sistema de cultivo orgânico.

O processo de transição entre o cultivo da uva convencional para a orgânica iniciou-se há aproximadamente três anos, quando em todos os cultivos da propriedade utilizava-se o método tradicional, com uso de agrotóxicos. A partir do ano de 2014, contudo, toda a produção de uvas da propriedade citada passa a caracterizar-se como orgânica.

A iniciativa de mudar os métodos produtivos surgiu de um sonho do produtor, ou seja, ele sempre almejou não precisar utilizar produtos químicos em

seus cultivos, pois sua saúde estava sendo prejudicada pela proximidade com tais produtos. Ele cita, em uma entrevista informal realizada em sua residência que, o contato com os agrotóxicos estava causando-lhe problemas respiratórios, como alergias e irritabilidade na garganta.

Aliado a isso, a vinícola para a qual comercializa suas uvas, sugeriu-lhe adotar o cultivo orgânico, visto que estava interessada em diversificar sua linha de produtos, e, para que isso fosse possível, precisaria do apoio de seus fornecedores de matéria-prima.

Destes dois objetivos, preservar a saúde e ampliar a atuação no mercado, surgiu uma parceria entre o produtor e a empresa estudados no presente trabalho. Essa parceria inicia-se pela certificação da propriedade como produtora de orgânicos, pois conforme determina a Lei 10.831/03, para comercializar-se este tipo de produto, é preciso que os mesmos sejam certificados por organismo reconhecido.

O processo de certificação, segundo a agrônoma que colabora com a vinícola em estudo, inicia-se com um período de carência de 18 meses, a contar da última aplicação de agrotóxico ou demais produtos não permitidos para cultivos orgânicos.

Partindo-se do interesse do produtor, é realizada uma análise do parreiral e verifica-se se há a possibilidade de desenvolver a prática orgânica. Algumas das análises realizadas consistem em: avaliar a declividade do terreno, que tipo de cultura faz divisa com o parreiral, se ocorre deriva de produtos químicos de algum vizinho, se existe quebra de vento, entre outras.

Com base nas informações coletadas, faz-se uma ficha histórica de toda a propriedade, onde constam todos os cultivos dos últimos 5 anos, defensivos aplicados e manejos realizados. Após desenha-se um croqui da propriedade, definindo-se suas áreas. Estes procedimentos são realizados para cada produtor.

A empresa certificadora, após o exposto, exige o preenchimento de algumas planilhas, como PMO (Plano de Manejo Orgânico) e TC (Tabela de Certificação), onde são descritos os manejos executados pelo produtor para garantir que o cultivo seja orgânico. Se todos os dados apresentados e os coletados pelos auditores forem aprovados, recebe-se um certificado, e este deve ser renovado anualmente.

Desse modo, a certificadora realiza duas auditorias por ano, onde ela confere toda a documentação e visita os produtores, objetivando verificar se realmente estão agindo conforme as normas de produção orgânica.

A vinícola, por sua vez, auxilia os produtores a realizar todos os processos descritos para a certificação e responsabiliza-se pelo pagamento anual desta. Também, elabora um contrato junto aos produtores, visando garantir que estes irão entregar-lhes seu cultivo orgânico por determinado período, tendo em vista que, a oferta de uvas orgânicas ainda é pequena frente à demanda do mercado.

3.2.2 Características produtivas

Segundo o produtor base para este estudo, a partir da implantação de um parreiral, este levará em média 3 anos para alcançar sua capacidade máxima produtiva, sendo que, após aproximadamente 30 anos de cultivo, a produção deste passará a decair de forma linear.

A respeito dos insumos a serem utilizados na produção orgânica, segundo agrônoma responsável pelo trabalho de campo da vinícola, deve-se observar o disposto na Lei 10.831/03 que regulamenta este tipo de produção e trata se devem ser certificados ou não. Caso algum insumo não esteja descrito nesta Lei, deve-se requerer autorização prévia da empresa certificadora.

Para controlar ou prevenir possíveis problemas na produção, os produtores contam também com visitas da agrônoma, que segundo solicitações e necessidades, pode auxiliar a solucionar alguma dificuldade, através de vistorias gerais da propriedade, desde a sanidade do vinhedo, armazenagem e uso dos defensivos agrícolas, auxílio na identificação de doenças, até a análise da deficiência de algum nutriente ou algum manejo.

Observou-se, porém, que há certa dificuldade em modificarem-se os métodos produtivos, pois com base em uma pesquisa informal realizada na cidade onde se encontra o produtor, basicamente não comercializam-se produtos para agricultura orgânica.

Por isso, questionou-se o produtor a respeito da compra dos insumos, e este contou que os adquire pela *internet*, de uma empresa localizada no estado de São Paulo. Ele explicou também que, foi por meio eletrônico que procurou se informar a respeito da agricultura orgânica, desde a legislação pertinente até os produtos indicados para a prevenção de doenças.

Com relação aos custos de produção, o citado produtor possui boas noções dos custos de seu cultivo, tendo uma expectativa de que o que mais varia entre a

produção orgânica e a convencional é a mão de obra, equivalendo-se a aproximadamente 20% de acréscimo nos custos, pois são necessários mais procedimentos para que haja uma produção de qualidade.

Entretanto, apesar de possuir uma noção de valores gerais, o produtor não utiliza ferramentas gerenciais e de apuração dos custos para administrar sua propriedade. Ele controla os gastos com insumos, manutenções de produção e seus dispêndios gerais, mas não possui controle de quanto custa a mão de obra utilizada, nem quanto depreciam seus bens e parreirais, ou quanto isso impacta no custo total.

Ou seja, ele possui conhecimento da maioria dos gastos isoladamente, mas desconhece quanto isso representa como custo total da safra e quanto de retorno seu investimento lhe gera.

Desse modo, apuram-se aqui os custos individuais de cada item relevante empregado na produção de uvas orgânicas, para chegar-se ao custo total da safra. Também, demonstram-se as diferenças entre este cultivo e o convencional, bem como dos produtos elaborados pela vinícola com ambos os tipos de matéria-prima, visando-se apontar o impacto do custo desta perante toda a cadeia produtiva, até a venda dos respectivos produtos.

3.3 FORMAÇÃO DO CUSTO DA UVA ORGÂNICA

3.3.1 Apuração dos custos incorridos no cultivo orgânico

Na presente seção, apresenta-se a apuração dos custos relativos ao cultivo da uva orgânica, seguidos de uma interpretação e breve análise. Para isso, relacionam-se os custos dos insumos e da mão de obra empregada, as depreciações do parreiral e dos imobilizados, os custos com manutenção e os gastos gerais de produção.

Pretendendo-se um melhor entendimento dos dados apresentados, salienta-se que estes compreendem o período conhecido como ano safra, ou seja, desde os valores correspondentes a poda e aos tratamentos iniciais aplicados no cultivo, que iniciam-se geralmente no mês de julho do ano corrente, até a colheita e respectiva venda da uva para a vinícola, que ocorre de janeiro a março do ano subsequente.

Desse modo, com relação aos insumos, como já exposto, somente pode-se aplicar produtos certificados ou autorizados por órgão competente. Além dessa

peculiaridade, eles são empregados de forma preventiva, ou seja, suas aplicações devem ocorrer antes das plantas apresentarem quaisquer tipos de doenças, objetivando-se aumentar a imunidade e a resistência das mesmas.

A Tabela 1 demonstra os tipos de insumos aplicados pelo produtor pesquisado.

Tabela 1. Custo dos insumos utilizados no cultivo orgânico

Tipos de insumos	Quant. usada por hectare		Valor por unidade	Aplicações	Valor por hectare
	unidades	medida			
Calda Sulfocálcica	100	litros	R\$ 2,50	1	R\$ 250,00
Fio para amarrar galhos	7,06	rolos	R\$ 17,00	-	R\$ 120,00
Cinzas + Oléo vegetal	10	litros	R\$ 2,50	4	R\$ 100,00
Aminoácido - Acfishmel	2	litros	R\$ 20,00	4	R\$ 160,00
Bascilos subtiles	4	litros	R\$ 47,50	2	R\$ 380,00
Pó de rocha - Giga Mix	2	quilos	R\$ 50,00	5	R\$ 500,00
Sulfato de cobre	2,5	quilos	R\$ 5,20	4	R\$ 52,00
Cal fina para sulfagem	2,5	quilos	R\$ 0,80	4	R\$ 8,00
Bioinseticida - Asamax	1,5	litros	R\$ 200,00	3	R\$ 900,00
Adubo organomineral - Adubare	2500	quilos	R\$ 0,09	-	R\$ 220,00
Potássio - Ecocil	1000	quilos	R\$ 0,50	-	R\$ 500,00
Termofosfato - Yoorin Master	400	quilos	R\$ 0,95	-	R\$ 380,00
Subtotal por hectare					R\$ 3.570,00
Quantidade de hectares					4,70
Total por safra					R\$ 16.779,00

Fonte: Adaptado pelo autor, com base em dados do produtor rural.

De acordo com a Tabela 1 notam-se os variados tipos de insumos utilizados no cultivo orgânico. Em sua maioria eles consistem em produtos para prevenção de doenças, imunização e fortificação das plantas, exceto pelo fio de amarrar galhos, que é utilizado com esta finalidade.

Para proceder-se o cálculo deste custo expôs-se a quantidade requerida de cada insumo, o valor do custo unitário e quantas aplicações são necessárias, conforme o caso. Por fim, multiplicaram-se essas variáveis para obter-se o custo dos insumos por hectare. De posse desse valor, efetuou-se a multiplicação do mesmo pela quantidade de hectares de plantio de uvas orgânicas da propriedade, chegando-se ao custo total dos insumos por safra.

Ressalta-se que o conhecimento do valor total empregado nesses produtos configura uma informação desconhecida para o produtor rural, que somente conhece os valores isolados dos gastos com cada insumo, sendo esta relevante também por constatar-se o valor expressivo de R\$ 16.779,00 como custo total desse item.

De forma semelhante, o custo referente à mão de obra empregada nos serviços realizados para cultivar-se o produto orgânico, em geral, não é considerada pelo produtor como um gasto efetivo, pois na maioria dos processos somente atuam os proprietários e não há o desembolso de valores.

Nesse sentido, a Tabela 2 aborda os custos com mão de obra do cultivo orgânico.

Tabela 2. Custo da mão de obra empregada no cultivo orgânico

Serviços executados	Valor da diária	Quantidade de pessoas	Tempo (dias)	Valor por hectare
Podar e amarrar	R\$ 120,00	2	12	R\$ 2.880,00
Roçar	R\$ 120,00	2	4	R\$ 960,00
Tratamentos	R\$ 120,00	2	12,50	R\$ 3.000,00
Poda verde	R\$ 120,00	2	6	R\$ 1.440,00
Colheita da uva	R\$ 120,00	4	6,38	R\$ 3.063,83
Subtotal por hectare				R\$ 11.343,83
Quantidade de hectares				4,70
Total por safra				R\$ 53.316,00

Fonte: Adaptado pelo autor, com base em dados do produtor rural.

Conforme exposto na Tabela 2 estimou-se um valor para pagamento da diária relativa aos serviços executados no cultivo da uva orgânica, com base nos valores praticados no meio rural atualmente.

Partindo-se desse valor, observa-se que conforme as atividades elencadas, a quantidade de pessoas que atuam varia. Assim, entende-se que os serviços de podar e amarrar, roçar, realizar tratamentos e a poda verde, são executados pelos proprietários do cultivo. Já a colheita da uva, é efetuada por eles e por mais duas pessoas contratadas nesse período, totalizando-se quatro pessoas.

Com base em informações do produtor, leva-se determinado tempo, aqui demonstrado em dias, para a realização de cada serviço em um hectare. Dessa forma, multiplicou-se o valor da diária pela quantidade de pessoas atuantes em cada função, e estes, pelo tempo correspondente. Desse cálculo, obteve-se o total do custo da mão de obra por hectare.

Devido à área produtiva de uva possuir 4,70 hectares, multiplicou-se o valor encontrado anteriormente pela área total, encontrando-se o total dispendido com mão de obra em uma safra.

Destaca-se, contudo, que o valor encontrado configura um montante expressivo, e por isso, de conhecimento necessário ao produtor, que em outras situações poderia contratar alguém para realizar os serviços em seu lugar, ou mesmo, trabalhar em uma função diferente, auferindo uma remuneração mensal.

Em seguida, efetuou-se o cálculo das depreciações relativas ao cultivo. Na Tabela 3 é apresentada a depreciação do parreiral.

Tabela 3. Depreciação do parreiral

	Custo de colocação	Tempo de duração (anos)	Depreciação anual
De R\$	40.000,00		
a R\$	60.000,00		
Em Média R\$	50.000,00	30	R\$ 1.666,67
Total			R\$ 1.666,67

Fonte: Adaptado pelo autor, com base em dados do produtor rural.

Observa-se na Tabela 3 que, o custo de colocação de um parreiral pode variar de R\$ 40.000,00 até R\$ 60.000,00. A causa dessa variação são as possíveis irregularidades existentes no terreno, cujo deseja-se produzir, que podem ocasionar a elevação dos gastos.

Face ao intervalo de valores estipulado pelo produtor, calculou-se a média dos mesmos, somando-os e dividindo-se sua soma por dois. Dessa maneira, em média, o custo de colocação de um parreiral é de R\$ 50.000,00.

Estima-se que, sua vida útil com capacidade máxima produtiva seja de 30 anos. Assim, para definir-se o valor da depreciação anual dividiu-se o custo de colocação pelo tempo de duração, o que resultou em R\$ 1.666,67 ao ano.

Além da depreciação da cultura, a depreciação dos imobilizados utilizados na realização dos serviços elencados na Tabela 2, também carece de cálculo. A Tabela 4 relaciona os imobilizados e os dados necessários para obter-se sua depreciação anual.

Tabela 4. Depreciação dos imobilizados utilizados no cultivo de uvas

Imobilizados	Ano	Valor atualizado	Vida útil estimada (em anos)	Quantos anos ainda possuem	Depreciação anual
Trator lama 1045 4x4	2003	R\$ 25.000,00	20	9	R\$ 2.777,78
Pulverizador 1	2007	R\$ 13.000,00	12	5	R\$ 2.600,00
Pulverizador 2	2013	R\$ 9.000,00	10	9	R\$ 1.000,00
Roçadeira (trator)	2010	R\$ 3.900,00	15	11	R\$ 354,55
Grade (trator)	2000	R\$ 1.500,00	45	31	R\$ 48,39
Grampo (trator)	2000	R\$ 1.500,00	45	31	R\$ 48,39
Bomba elétrica 1	2004	R\$ 1.500,00	20	10	R\$ 150,00
Bomba elétrica 2	2004	R\$ 1.500,00	20	10	R\$ 150,00
Roçadeira (costas) Still	2011	R\$ 2.000,00	10	7	R\$ 285,71
Espalhador de adubo	2010	R\$ 2.000,00	10	6	R\$ 333,33
Carreta (trator)	2006	R\$ 1.500,00	20	12	R\$ 125,00
Caixas para uva	-	R\$ 7.500,00	-	-	R\$ 436,84
300 caixas	2013	R\$ 4.500,00	20	19	R\$ 236,84
200 caixas	2009	R\$ 3.000,00	20	15	R\$ 200,00
Total		R\$ 77.400,00			R\$ 8.309,99

Fonte: Adaptado pelo autor, com base em dados do produtor rural.

Como mostra a Tabela 4, estão elencados os imobilizados utilizados no cultivo de uvas, seu respectivo ano de aquisição, o valor atualizado para comercialização dos mesmos, com base em preços praticados no mercado no ano de 2014, a vida útil total estimada dos bens e o tempo de uso que ainda possuem.

Com referência ao tempo de uso que ainda possuem, chegou-se aos anos discriminados acima subtraindo-se da vida útil total estimada os anos transcorridos desde a compra dos bens até o ano atual.

Essa informação é necessária para o cálculo da depreciação, onde divide-se o valor atualizado dos imobilizados pelo tempo que ainda lhes resta de utilização. Alguns bens perdem valor mais rapidamente, e outros possuem uma durabilidade maior devido a sua funcionalidade, fato este que pode ser visualizado através dos anos de vida útil e do valor depreciado ao ano em cada caso.

Por meio da soma das depreciações de cada bem, obteve-se o total de R\$ 8.309,99, que expressa o total de depreciações do imobilizado correspondente ao ano safra.

Paralelamente as depreciações, sabe-se que os imobilizados para manterem suas condições normais de uso requerem manutenções em determinados intervalos de tempo.

A Tabela 5 apresenta os custos com manutenção de produção.

Tabela 5. Custos com manutenção de produção

Imobilizados	Tipos de Manutenção	Período	Área (ha)	Valor
Parreiral	Recolocação de palanques de eucalipto	anual	4,70	R\$ 400,00
	Replanteio de mudas	anual	4,70	R\$ 470,00
Trator	Troca de óleo, pneus e mecânica	anual	-	R\$ 1.300,00
Carreta (trator)	Troca de pneus e rolamentos	anual	-	R\$ 50,00
Roçadeira (trator)	Diversos	anual	-	R\$ 10,00
Grade (trator)	Não gera manutenção	anual	-	R\$ -
Grampo (trator)	Não gera manutenção	anual	-	R\$ -
Espalhador de adubo	Diversos	anual	-	R\$ 10,00
Pulverizador 1	Diversos	anual	-	R\$ 90,00
Pulverizador 2	Diversos	anual	-	R\$ 90,00
Bomba elétrica 1	Diversos	anual	-	R\$ 5,00
Bomba elétrica 2	Diversos	anual	-	R\$ 5,00
Roçadeira (costas) Still	50 litros de gasolina+fio de corte	anual	-	R\$ 256,00
Caixas para uva	Recompra de caixas	anual	-	R\$ 200,00
Total				R\$ 2.886,00

Fonte: Adaptado pelo autor, com base em dados do produtor rural.

Conforme a Tabela 5 observa-se que para cada imobilizado elencado constam uma ou mais manutenções correspondentes. Estas estão elencadas na coluna tipos de manutenção, onde há casos em que é comum a ocorrência de determinada manutenção. Já em outros, designou-se como diversos, porque inúmeras são as possibilidades de reparos, conhecendo-se, em média definida pelo produtor, o quanto geram de dispêndios.

O período em que ocorrem as manutenções relacionadas é anual, bem como seus valores foram delimitados com base em um ano safra. A coluna área refere-se somente aquelas efetuadas no parreiral, que possui 4,70 hectares, e desse modo, os valores mensurados correspondem ao total da área produtiva de uvas.

Diferentemente dos demais bens, a grade e o grampo não geram gastos com manutenção, em decorrência de suas características, e conforme Tabela 4, tem-se que estes são os itens que possuem a maior vida útil estimada.

Nas condições especificadas, somaram-se os valores de cada manutenção para obter-se o total do custo com manutenções de produção da safra, onde apurou-se o total de R\$ 2.886,00.

Por fim, relacionam-se os gastos gerais de produção, que não classificam-se em nenhum dos itens anteriores, mas que são necessários a produção de uvas orgânicas.

Na Tabela 6, abaixo, estão descritos os gastos gerais de produção do cultivo orgânico.

Tabela 6. Gastos gerais de produção do cultivo orgânico

Tipo de gasto	Quantidade		Valor unitário (litro)	Total ano
	Unidades	Medida		
<i>Gastos gerais</i>				
Óleo diesel para trator	700	litros	R\$ 2,35	R\$ 1.645,00
Seguro do cultivo para granizo	4,70	hectares	R\$ 638,30	R\$ 3.000,00
<i>Bens de pequeno valor</i>				
Tesouras para poda	1	unidade	R\$ 150,00	R\$ 150,00
Amarradores para fio	1	unidade	R\$ 54,00	R\$ 54,00
Total				R\$ 4.849,00

Fonte: Adaptado pelo autor, com base em dados do produtor rural.

Segundo trata a Tabela 6, observa-se que quanto aos tipos de gastos, estes podem ser gerais ou bens de pequeno valor. Nos gerais estão contidos os valores referentes ao óleo diesel utilizado pelo trator, onde o produtor aferiu utilizar cerca de 700 litros por ano, a um custo atual de mercado de R\$ 2,35 ao litro, totalizando-se R\$ 1.645,00 no período.

Encontra-se nesses gastos também, o valor referente ao seguro do cultivo contra granizo, que foi contratado para toda a área produtiva de uvas da propriedade, sendo que cada hectare custa em torno de R\$ 638,30, totalizando-se o valor de R\$ 3.000,00 no ano.

Com relação aos bens de pequeno valor, estes são compostos por tesouras de poda e amarradores para fio, utilizados para podar e amarrar os galhos das parreiras. Possui-se um de cada na propriedade, logo seus custos totais no ano equivalem-se ao valor unitário.

Somando-se os gastos gerais e os bens de pequeno valor, encontra-se o total dispendido no ano com gastos gerais de produção, que figura o montante de R\$ 4.849,00.

3.3.2 Cálculo da produtividade e da receita do cultivo orgânico

Na produção agrícola, mais especificamente no caso da viticultura, sabe-se que a área produtiva é dividida em hectares. Por essa característica, a produção é medida em quilos por hectare. A venda da produção de uvas, por sua vez, ocorre em quilos, recebendo-se um valor pré-fixado por quilo vendido.

A Tabela 7 demonstra a produção por safra do produtor de orgânicos, bem como, a receita auferida por meio da venda desta.

Tabela 7. Produção e receita de vendas da uva orgânica

Resultados	Valores
Produção por hectare	20.000,00
Área produtiva (ha)	4,70
Total da produção de uva por safra (kg)	94.000,00
Preço de venda (kg)	R\$ 1,30
Receita de vendas	R\$ 122.200,00

Fonte: Adaptado pelo autor, com base em dados do produtor rural.

Como demonstra a Tabela 7 e segundo estimado pelo produtor, tem-se que a produção por hectare gira em torno de 20.000 quilos. Sabe-se que, a propriedade possui uma área de parreirais de 4,70 hectares.

Dessa forma, para calcular-se a produção total da safra em quilos de uva, multiplicou-se a produção por hectare pela área produtiva, obtendo-se o montante de 94.000 quilos de uva orgânica por safra.

Toda a produção elencada é comercializada para a vinícola em estudo. Para a compra desta matéria-prima diferenciada, a empresa negocia junto ao produtor pelo preço a ser pago. Neste caso, acordou-se o valor de R\$ 1,30 para cada quilo de uva Bordô orgânica adquirido com graduação de 15 graus, totalizando-se uma receita de vendas de R\$ 122.200,00.

3.3.3 Estruturação do custo total e unitário

Ao passo que foram apurados separadamente, conforme suas características, cada um dos custos relativos ao cultivo de uvas orgânicas, neste item estruturam-se o custo total e o unitário da safra aqui relacionada.

Na Tabela 8 pode-se observar o cálculo efetuado para tal.

Tabela 8. Custo total da safra de orgânico

Custos	Valor
Insumos	R\$ 16.779,00
Mão de obra	R\$ 53.316,00
Depreciação do parreiral	R\$ 1.666,67
Depreciação do imobilizado	R\$ 8.309,99
Manutenção da produção	R\$ 2.886,00
Gastos gerais de produção	R\$ 4.849,00
Total	R\$ 87.806,65
Produção por safra (kg)	94.000,00
Custo unitário (kg)	R\$ 0,93

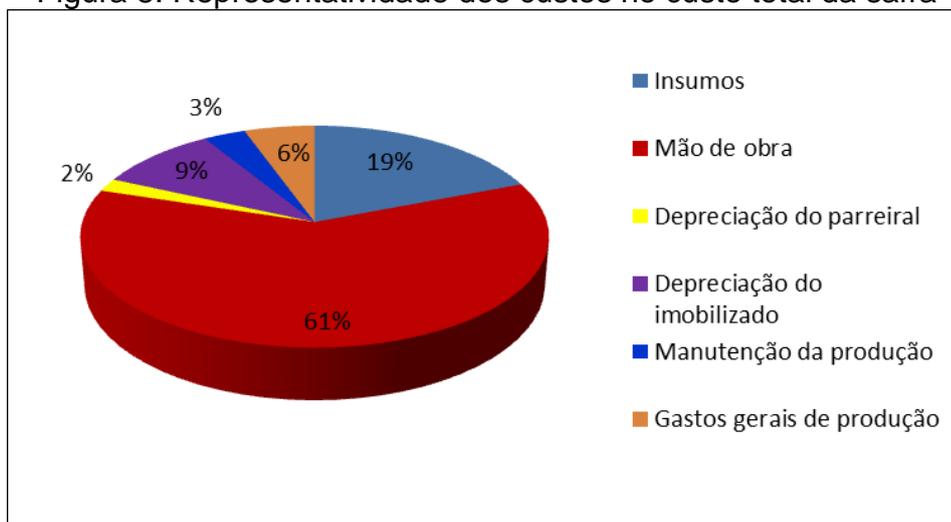
Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com a Tabela 8 para a obtenção do custo total da safra, somam-se os custos com insumos, mão de obra, depreciação do parreiral, depreciação do imobilizado, manutenção de produção e os gastos gerais de produção, chegando-se ao valor de R\$ 87.806,65.

Devido à produção total por safra equivaler a 94.000 quilos de uva orgânica, dividiu-se o custo total pela produção total, encontrando-se o custo unitário, que é de R\$ 0,93 por quilo.

A partir do exposto, verificou-se a participação de cada um dos custos elencados no custo total da safra apurado. A Figura 8 demonstra os percentuais correspondentes a cada um.

Figura 8. Representatividade dos custos no custo total da safra



Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme a Figura 8 considera-se que o custo total da safra possui representatividade de 100%. Desse modo, visualiza-se que, o custo mais expressivo em comparação ao total apurado é o da mão de obra, que representa 61% deste. Em seguida, aparecem os insumos com 19% de participação.

Com menores percentuais encontram-se os valores referentes à depreciação do imobilizado, que corresponde a 9% dos custos totais, seguida pelos gastos gerais de produção com 6%, a manutenção da produção com 3% e a depreciação do parreiral que representa apenas 2%.

3.4 FORMAÇÃO DO CUSTO DA UVA TRADICIONAL

3.4.1 Apuração dos custos incorridos no cultivo tradicional

Nesta seção, apresenta-se a apuração dos custos relativos ao cultivo da uva tradicional, seguidos de uma explanação e breve análise. Para isso, relacionam-se os custos dos insumos, da mão de obra empregada e dos gastos gerais de produção, que são diferentes no cultivo convencional, em comparação ao orgânico.

Nesse sentido, devido ao presente trabalho estruturar uma comparação entre os custos de dois métodos produtivos diferentes, porém com base em uma determinada propriedade, os valores estimados para a depreciação do parreiral e dos imobilizados utilizados no cultivo, bem como, dos custos com manutenção de produção, são os mesmos para ambos. Desse modo, o detalhamento de sua apuração já está exposto no item da formação do custo da uva orgânica.

Assim, com relação aos insumos utilizados no cultivo tradicional, observa-se que não há a necessidade das certificações requeridas no orgânico, e que sua aplicação pode ocorrer de forma preventiva ou para tratar doenças apresentadas pelas plantas, devido às características químicas destes.

A Tabela 9 mostra os insumos a serem utilizados neste tipo de plantio.

Tabela 9. Custo dos Insumos utilizados no cultivo tradicional

Insumos	Quant. usada por hectare		Valor por unidade	Aplicações	Valor por hectare
	unidades	medida			
Fio para amarrar galhos	7,06	rolos	R\$ 17,00	-	R\$ 120,00
Adubo mineral	400	kg	R\$ 1,24	-	R\$ 496,00
Poliram	2,50	kg	R\$ 19,00	2	R\$ 95,00
Score	0,05	litros	R\$ 200,00	2	R\$ 19,20
Cruzati	2,50	kg	R\$ 35,00	3	R\$ 262,50
Cabrio Top	2,00	kg	R\$ 45,00	2	R\$ 180,00
Formicida	1,00	kg	R\$ 20,00	-	R\$ 20,00
Formicida granulado	0,50	kg	R\$ 10,00	-	R\$ 5,00
Herbicida	4	litros	R\$ 20,00	3	R\$ 240,00
Sulfato de Cobre	10	kg	R\$ 5,20	2	R\$ 104,00
Cal fina para sulfagem	10	kg	R\$ 0,80	2	R\$ 16,00
Subtotal por hectare					R\$ 1.557,70
Quantidade de hectares					4,70
Total por safra					R\$ 7.321,19

Fonte: Adaptado pelo autor, com base em dados do produtor rural.

Na Tabela 9 evidenciam-se os insumos, a quantidade empregada de cada um, o valor unitário correspondente e quantas aplicações são necessárias, tomando-se por base um hectare de cultivo.

Nota-se que, aqui os insumos possuem maior diversidade de funções, como o fio já citado para amarrar, o herbicida responsável em eliminar a vegetação excessiva embaixo do parreiral e os formicidas que combatem as formigas causadoras de danos à produção.

Ao contrário do caso dos orgânicos, onde utilizam-se basicamente produtos de composição orgânica e/ou natural, os produtos para tratamento do cultivo tradicional, em sua maioria, são substâncias químicas ou também conhecidas como agrotóxicos.

Para a apuração deste custo, primeiramente multiplicou-se as unidades empregadas de cada insumo pelo seu valor unitário, e conforme o caso, o resultado deste pelas aplicações necessárias, obtendo-se o custo por hectare de cada item, sendo que a soma dos mesmos constitui o custo total da área especificada.

Como já abordado anteriormente, a propriedade possui uma área de parreirais de 4,70 hectares. Dessa forma, multiplicou-se o custo total por hectare pela área total do cultivo, obtendo-se o custo total dos insumos por safra no valor de R\$ 7.321,19.

Na sequência, estimou-se o custo referente à mão de obra empregada no cultivo tradicional. A Tabela 10 expressa os dados relativos à apuração deste.

Tabela 10. Custo da mão de obra empregada no cultivo tradicional

Serviços executados	Valor da diária	Quantidade de pessoas	Tempo (dias)	Valor por hectare
Podar e amarrar	R\$ 120,00	2	12	R\$ 2.880,00
Tratamentos	R\$ 120,00	2	7,50	R\$ 1.800,00
Poda verde	R\$ 120,00	2	6	R\$ 1.440,00
Colheita da uva	R\$ 120,00	4	6,38	R\$ 3.063,83
Subtotal por hectare				R\$ 9.183,83
Quantidade de hectares				4,70
Total por safra				R\$ 43.164,00

Fonte: Adaptado pelo autor, com base em dados do produtor rural.

Na Tabela 10 evidenciam-se os serviços a serem executados no cultivo tradicional, que consistem em podar e amarrar, aplicar tratamentos, realizar a poda verde e a colheita da uva. Neste caso, pode-se utilizar produtos químicos para eliminar as vegetações que crescem embaixo dos parreirais, não necessitando-se efetuar roçadas e reduzindo-se, desse modo, o custo com mão de obra.

Com relação ao valor orçado para a diária, este é o mesmo que o utilizado no cultivo orgânico, pois a base dos R\$ 120,00 apresentados é o cobrado atualmente para a realização de serviços no meio rural, mais especificamente na viticultura.

Além da diária, a quantidade de pessoas atuante em cada atividade permanece a mesma do primeiro cultivo abordado. Contudo, o tempo necessário para completarem-se os serviços variou para menos no caso dos tratamentos, pois o cultivo convencional requer o uso de um número menor de insumos, e em decorrência disto, de aplicações destes.

Quanto ao cálculo efetuado, multiplicaram-se as variáveis: valor da diária, quantidade de pessoas e o tempo mensurado em dias. Somaram-se os resultados e chegou-se ao total da mão de obra por hectare, que multiplicada pela área total do cultivo, representa o total por safra deste custo.

Em seguida, sabendo-se que os custos relativos às depreciações e a manutenção de produção são iguais aos do cultivo orgânico, e que estes já foram elencados no item correspondente, abordam-se os gastos gerais de produção.

A Tabela 11 exhibe os dados relativos aos gastos gerais de produção em suas subdivisões e características.

Tabela 11. Gastos gerais de produção

Tipo de gasto	Quantidade		Valor unitário (litro)	Total ano
	Unidades	Medida		
<i>Gastos gerais</i>				
Óleo diesel para trator	700	litros	R\$ 2,35	R\$ 1.645,00
Seguro do cultivo para granizo	4,70	hectares	R\$ 638,30	R\$ 3.000,00
<i>Bens de pequeno valor</i>				
Tesouras para poda	1	unidade	R\$ 150,00	R\$ 150,00
Amarradores para fio	1	unidade	R\$ 54,00	R\$ 54,00
EPI (Equipamento de Proteção Individual)	1	unidade	R\$ 92,00	R\$ 92,00
Capacete Protevita	1	unidade	R\$ 600,00	R\$ 600,00
Pares de Luva	2	unidade	R\$ 10,00	R\$ 20,00
Pares de Bota	2	unidade	R\$ 40,00	R\$ 80,00
Total				R\$ 5.641,00

Fonte: Adaptado pelo autor, com base em dados do produtor rural.

Conforme a Tabela 11 observa-se que os gastos estão divididos em gerais e bens de pequeno valor, sendo que os quatro primeiros itens são iguais aos apresentados para o cultivo orgânico. A diferença mais expressiva encontrada no cultivo tradicional é a necessidade de utilizarem-se equipamentos de proteção, devido aos danos à saúde provocados pelos insumos inerentes a esse método produtivo.

Assim, emprega-se o EPI (Equipamento de Proteção Individual), o Capacete Protevita, os pares de luvas e os pares de botas para a proteção da saúde dos produtores rurais. Avaliaram-se quantas unidades de cada item são necessárias por safra e o valor unitário de cada uma.

Para o cálculo do total desse custo por safra, multiplicaram-se as quantidades pelo valor unitário, e somaram-se os totais de cada item, respectivamente, encontrando-se o montante de R\$ 5.641,00.

3.4.2 Cálculo da produtividade e da receita do cultivo tradicional

Como já explicado anteriormente, a produção vitícola costuma ser mensurada em quilos por hectare. Segundo dados do produtor rural em estudo, espera-se que a produtividade de seu parreiral seja a mesma para o cultivo orgânico e para o tradicional, mediante os cuidados e tratamentos efetuados por ele.

Na Tabela 12 expõem-se os valores referentes à produtividade da propriedade com o cultivo tradicional e a receita de vendas a ser auferida por meio da venda da safra.

Tabela 12. Produção e receita de vendas da uva tradicional

Resultados	Valores
Produção por hectare	20.000,00
Área produtiva (ha)	4,70
Total da produção de uva por safra (kg)	94.000,00
Preço de venda (kg)	R\$ 0,86
Receita de vendas	R\$ 80.840,00

Fonte: Adaptado pelo autor, com base em dados do produtor rural.

A partir da Tabela 12 nota-se que a produção se mantém em 20.000 quilos por hectare. Em razão de a área produtiva ser de 4,70 hectares, multiplicou-se a produção por hectare pela área produtiva, obtendo-se o total por safra de 94.000 quilos de uvas.

Desta forma, toda a produção elencada é comercializada para a vinícola em estudo. A empresa, por sua vez, possui como prática de preços de compra a tabela elaborada anualmente pela Conab – Companhia Nacional de Abastecimento, órgão pertencente ao governo federal que é responsável pelas negociações entre sindicatos e vinícolas para a delimitação do preço mínimo do quilo da uva convencional.

Por meio desta tabela, acordou-se o pagamento de R\$ 0,86 para cada quilo de uva tradicional Bordô adquirida com graduação de 15 graus. Assim, para o cálculo da receita de vendas, multiplicou-se a quantidade total produzida pelo preço de venda, chegando-se ao valor de R\$ 80.840,00.

3.4.3 Estruturação do custo total e unitário

À medida que foram calculados separadamente, conforme suas características, cada um dos custos inerentes ao cultivo tradicional, neste item estruturam-se o custo total e o unitário referentes à alusiva safra.

A Tabela 13 exprime o cálculo realizado para tal.

Tabela 13. Custo total da safra tradicional

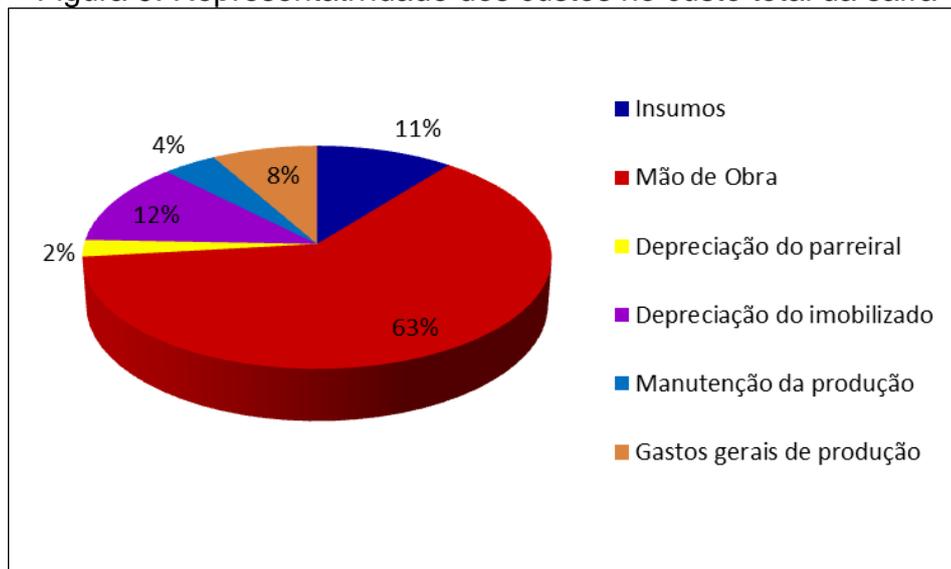
Custos	Valor
Insumos	R\$ 7.321,19
Mão de Obra	R\$ 43.164,00
Depreciação do parreiral	R\$ 1.666,67
Depreciação do imobilizado	R\$ 8.309,99
Manutenção da produção	R\$ 2.886,00
Gastos gerais de produção	R\$ 5.641,00
Total	R\$ 68.988,84
Produção da safra (kg)	94.000,00
Custo por kg	R\$ 0,73

Fonte: Elaborado pelo autor.

Segundo a Tabela 13 percebe-se que para chegar-se ao custo total da safra, somam-se os custos com insumos, mão de obra, depreciação do parreiral e do imobilizado, manutenção e gastos gerais de produção, obtendo-se o valor de R\$ 68.988,84. Em razão da produção total de uvas ser de 94.000 quilos, dividiu-se o custo total pela produção citada, chegando-se ao custo unitário por quilo de R\$ 0,73.

Posteriormente, mensurou-se a participação de cada um dos custos elencados no custo total da safra. A Figura 9 demonstra os percentuais correspondentes a cada um.

Figura 9. Representatividade dos custos no custo total da safra



Fonte: Elaborado pelo autor.

Por meio do exposto na Figura 9 considera-se que o custo total da safra possui representatividade de 100%. Dessa forma, visualiza-se que, o custo mais

expressivo em comparação ao total apurado é o da mão de obra, que representa 63% deste. Logo após tem-se a depreciação do imobilizado com 12% e o custo dos insumos com 11% de participação.

Observam-se também percentuais menores, expressos pelo valor referente ao custo com gastos gerais de produção, que é de 8%, pela manutenção da produção, cujo é 4%, e pela depreciação do parreiral que representa apenas 2% do custo total.

3.5 ANÁLISE COMPARATIVA DOS RESULTADOS ENCONTRADOS

3.5.1 Análise do custo da uva orgânica X custo da uva tradicional

Nesta seção retomam-se os custos apurados nos dois métodos de cultivo com intuito de analisar-se sua constituição e resultados. Assim, abordam-se aqui os custos que compõe o custo total da safra em cada caso, bem como, os resultados gerados pela produção da uva orgânica e da tradicional.

Primeiramente estruturou-se o custo dos insumos, onde foram citados os produtos necessários a cada cultivo. Comparando-se os resultados de ambos, vê-se que no caso do método orgânico dispense-se 129,18% a mais que no tradicional, tendo-se em vista os totais calculados de R\$ 16.779,00 e R\$ 7.321,19, respectivamente.

Quanto à participação no total dos custos, constatou-se que no orgânico os insumos representam 19% deste. Já no tradicional, equivalem-se a 11% do total. Explica-se essa variação pela diferença apresentada de valores entre os cultivos.

Acredita-se que os principais motivos que levaram a essa diferença de custo, consistem na essencialidade dos insumos utilizados. Isso porque, para uso em cultivo orgânico estes são, em geral, naturais, orgânicos ou minerais e exige-se a certificação dos mesmos, fato que os torna mais caros.

Além disso, é preciso um número maior de aplicações de tratamentos para obter-se uma produção de qualidade. Elevando-se, assim, os custos com insumos no método orgânico, porém isso impacta muito pouco nos gastos com a manutenção da produção. No tradicional, contudo, as quantidades requeridas de insumos são menores, ocorre um menor número de aplicações e os produtos em geral custam menos, pois são químicos e de fácil aquisição.

Com relação à mão de obra empregada, como apontado nos cálculos, em ambos os casos é o custo mais expressivo, correspondendo a 61% do custo total no cultivo orgânico e a 63% no tradicional. Tendo-se em vista que no orgânico apresentou-se um valor total de R\$ 53.316,00, e no tradicional de R\$ 43.164,00, percebe-se que o primeiro é 23,52% maior que o segundo.

Esse dado confirma uma estimativa feita pelo produtor rural de que, o custo da uva orgânica seria 20% maior do que a uva tradicional em decorrência da mão de obra. Contudo, as diferenças não ocorrem somente neste custo, pois também há variações para mais nos insumos.

A variação demonstrada no custo da mão de obra do orgânico ocorre devido a serem necessários mais serviços neste, em comparação ao tradicional, e estes demandarem mais tempo para sua realização, custando mais.

Ainda que, as atividades de podar e amarrar, efetuar a poda verde e colher a uva requeiram o mesmo tempo em ambos os cultivos, no orgânico precisa-se efetuar roçadas e o tempo dos tratamentos é maior, pois como já visto, são aplicados mais produtos e em um número maior de vezes.

Posteriormente, levando-se em conta que os custos relativos à depreciação do parreiral, dos imobilizados e da manutenção de produção são iguais para ambos os cultivos, por se tratar da mesma propriedade, analisa-se aqui seus conceitos gerais.

Assim, na depreciação do parreiral, encontrou-se um valor médio de R\$ 1.666,67 por ano safra, que corresponde a 2% dos custos totais em ambos os casos. Para a depreciação dos imobilizados obteve-se o valor de R\$ 8.309,99 como o total anual das depreciações, e estas representam 9% e 12% do custo total no método orgânico e no tradicional, respectivamente.

Depois, na manutenção da produção, citaram-se os gastos mais comuns e o valor estimado para cada um, encontrando-se um custo de R\$ 2.886,00 por safra. O presente valor representa 3% do total dos custos no cultivo orgânico e 4% no tradicional.

Por fim mediu-se o custo dos gastos gerais de produção. Para tanto, foram relacionados demais gastos inerentes aos cultivos, como óleo para o trator e seguro, e bens de pequeno valor, tais como tesouras e amarradores. No cultivo orgânico apurou-se o total de R\$ 4.849,00, que corresponde a 6% do total dos custos.

Já no cultivo tradicional, além dos itens já mencionados, são necessários utensílios para preservar a saúde do produtor, como equipamento de proteção, capacete, pares de luvas e de botas. Logo, o valor aqui apurado foi de R\$ 5.641,00, maior que o orgânico em 16,33% e que equivale a 8% do custo total da safra.

Após o exposto, contabilizaram-se e compararam-se os resultados alcançados nos dois métodos de cultivo. A Tabela 14 exhibe o demonstrativo do resultado elaborado para tal.

Tabela 14. Demonstrativo do resultado

Contas	Orgânico	Análise Vertical (%)	Tradicional	Análise Vertical (%)
Receita de vendas	R\$ 122.200,00	100%	R\$ 80.840,00	100%
Despesas sobre vendas	-R\$ 2.810,60	-2,30%	-R\$ 1.859,32	-2,30%
<i>FUNRURAL (2,30%)</i>	<i>-R\$ 2.810,60</i>	<i>-2,30%</i>	<i>-R\$ 1.859,32</i>	<i>-2,30%</i>
Receita Líquida	R\$ 119.389,40	97,70%	R\$ 78.980,68	97,70%
Custo Total de Produção	R\$ 87.806,65	71,85%	R\$ 68.988,84	85,34%
Lucro	R\$ 31.582,75	25,85%	R\$ 9.991,84	12,36%
Produção por safra (Kg)	94.000,00	-	94.000,00	-
Lucro por Kg de uva	R\$ 0,34	-	R\$ 0,11	-

Fonte: Elaborado pelo autor.

Na Tabela 14 visualizam-se os valores auferidos através da venda da produção de cada um dos cultivos aqui relacionados, e estes exprimem 100% das receitas de vendas do produtor rural, para fins deste estudo.

Sobre as vendas de uvas efetuadas, incide um imposto denominado Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural – FUNRURAL, cuja alíquota é de 2,30%, e resulta num valor a ser deduzido da receita em R\$ 2.810,60 no orgânico e R\$ 1.859,32 no tradicional.

Ao efetuar-se a dedução do FUNRURAL sobre a receita de vendas obtém-se a receita líquida. Desta é subtraído o valor expresso pelo custo total de produção, o que resulta no lucro correspondente à safra.

Para melhor interpretação deste demonstrativo, efetuou-se uma análise vertical dos valores, com base na receita de vendas, onde objetivou-se demonstrar o percentual de representatividade de cada conta discriminada perante o total das receitas obtidas.

Observa-se que, desde a receita de vendas, os valores retratados no cultivo orgânico são superiores aos do tradicional. Isso se deve ao maior valor recebido pelo quilo desta fruta, que é de R\$ 1,30, enquanto recebe-se somente R\$ 0,86 pela convencional, sendo ambas da variedade Bordô e com graduação de 15 graus.

Desta forma, há uma diferença de 51,16% entre os preços praticados, que pode ser explicada pela demanda atual das vinícolas, que buscam diferenciar-se no mercado elaborando produtos naturais, que atraem um público cada vez maior de consumidores.

Além disso, a oferta desse tipo de matéria-prima ainda é pequena, devido principalmente ao seu processo produtivo ser diferenciado e serem necessárias inúmeras adequações na propriedade para que esta venha a ser certificada e possa, desse modo, comercializar sua produção como orgânica.

Outro ponto que pode levar os produtores a não modificarem seu método produtivo é o custo de produção do orgânico. Conforme o demonstrativo apresentado verifica-se que o orgânico possui um custo maior em 27,28% em relação ao tradicional.

No entanto, apesar dos custos serem mais elevados, constatou-se que a rentabilidade, bem como a lucratividade, são maiores no cultivo orgânico. Isso porque, o lucro apresentado neste método é 216,09% maior que no tradicional. Também, os percentuais relativos ao lucro, com relação ao total das receitas de vendas, correspondem a 25,85% destas no orgânico, enquanto que no tradicional este é de apenas 12,36%.

Ao final, visando-se demonstrar o lucro por quilo de uva vendida, dividiu-se o lucro apurado em cada cultivo pelo total de uva produzida e comercializada em cada caso. Através desse cálculo constatou-se que no orgânico há um lucro por quilo de fruta de R\$ 0,34 e no tradicional de R\$ 0,11, ou seja, auferem-se R\$ 0,23 a mais por quilo no primeiro, em relação ao segundo citado.

3.6 FORMAÇÃO DO CUSTO DO PRODUTO ORGÂNICO

3.6.1 Apuração dos custos do produto orgânico

Neste tópico, demonstram-se os processos para fabricação e a apuração dos custos do produto orgânico, seguida de uma explicação e breve análise. Para

isso, relacionam-se dos dados relativos à matéria-prima utilizada, ao material de embalagem, a mão de obra empregada e aos gastos gerais de fabricação - GGF, cuja mensuração e cálculos foram fornecidos pela vinícola em estudo.

Para fins de conhecimento, o processo de produção do suco inicia-se com o recebimento das uvas orgânicas em caixas, onde realiza-se uma análise e são medidos itens que atestem a qualidade da fruta, como grau, acidez, acréscimo de água, entre outros. Após é feito o desengasse, ou seja, moem-se as uvas e tiram-se os cabos. Na sequência, efetua-se a pasteurização, caracterizada pelo aumento e diminuição da temperatura do mosto para eliminação de microrganismos.

Posteriormente, o mosto passa por um tratamento enzimático, que visa separar o suco da polpa da uva. Para eliminar o que resta de casca e bagaço é feita uma prensagem. Em seguida, o suco é filtrado e passa a ser armazenado em tanques de nitrogênio.

Quando ocorre a comercialização do produto, é feito o corte, uma pasteurização do suco e envasamento do mesmo, para viabilizar-se o envio da mercadoria. De forma resumida, esses são os passos para a fabricação do suco de uva orgânico, que são iguais para o tradicional.

Abordando-se os custos de produção, em relação à matéria-prima utilizada, esta é composta somente por elementos que originarão o suco de uva orgânico. A Tabela 15 expõe os produtos necessários para isso, bem como seus custos.

Tabela 15. Custos com matéria-prima do produto orgânico

Matéria-Prima	Un.	Quantidade	Valor Unitário	Valor Total
Uva Bordô Orgânica 15 graus	Kg	9,0460	R\$ 1,30	R\$ 11,76
Produto filtrante 1	Kg	0,0030	R\$ 3,74	R\$ 0,01
Produto filtrante 2	Kg	0,0024	R\$ 2,34	R\$ 0,01
Produto filtrante 3	Kg	0,0300	R\$ 2,14	R\$ 0,06
Enzima	Kg	0,00012	R\$ 85,55	R\$ 0,01
Total				R\$ 11,85

Fonte: Vinícola, adaptado pelo autor.

Na Tabela 15 observam-se as matérias-primas empregadas, a quantidade requerida destas e seu valor unitário. Ressalta-se que, devido à empresa ter como prática a venda do produto orgânico em caixas de seis unidades com capacidade de um litro de suco cada, os valores expressos por esta tabela referem-se a uma caixa deste produto.

Para chegar-se ao total desse custo, multiplicou-se a quantidade de cada item pelo respectivo valor unitário. Somaram-se, em seguida, os resultados das multiplicações e encontrou-se o valor de R\$ 11,85.

Deste valor, visualiza-se que o item mais expressivo é a uva utilizada, pois o produto é composto em 100% por uva Bordô orgânica, e esta custa para a empresa R\$ 1,30 ao quilo.

Além da uva, são necessárias substâncias para filtrar as impurezas do suco, descritas pelos produtos filtrantes 1,2 e 3, e uma enzima para separar, nas fases iniciais de processamento, o suco da polpa da uva, conforme descrito anteriormente.

De forma sucinta, após a elaboração do suco orgânico, deve-se envasá-lo, para posteriormente comercializá-lo. Nesta etapa ocorre o emprego do material de embalagem. Na Tabela 16 apresentam-se os custos com material de embalagem.

Tabela 16. Custos com material de embalagem do produto orgânico

Material de Embalagem	Un.	Quantidade	Valor Unitário	Valor Total
Garrafa Suco 1000 ml vidro cristal	Un.	6	R\$ 0,85	R\$ 5,10
Tampa metálica 38mm	Un.	6	R\$ 0,12	R\$ 0,73
Tag - Papel Semente	Un.	6	R\$ 0,12	R\$ 0,71
Rótulo Suco de Uva Tinto Orgânico 1L	Un.	6	R\$ 0,09	R\$ 0,56
Fita auto adesiva com marca da vinícola	Mt	0,84	R\$ 0,06	R\$ 0,05
Caixa papelão ondulado 6x1L	Un.	1	R\$ 0,68	R\$ 0,68
Total				R\$ 7,83

Fonte: Vinícola, adaptado pelo autor.

A Tabela 16 mostra quais são os materiais aplicados para envasar-se o suco orgânico. Como descrito anteriormente, os dados aqui expostos correspondem a seis unidades do produto, cujas contém um litro de suco cada uma e compõem uma caixa na venda.

Quanto ao cálculo efetuado, realizou-se a multiplicação das quantidades de cada item pelo valor unitário correspondente, obtendo-se um total por material. Depois, somaram-se esses totais individuais e encontrou-se o custo total com embalagens de R\$ 7,83.

Por fim, trata-se aqui da mão de obra e dos GGF empregados nos processos produtivos, cujo custo está diretamente ligado à fabricação do produto orgânico. Na Tabela 17 abordam-se os custos com mão de obra e os GGF.

Tabela 17. Custos com mão de obra e GGF do produto orgânico

Postos Operativos	Un.	Quantidade	Valor Unitário	Valor Total
Cantina 1	Minutos	0,1812	R\$ 8,30	R\$ 1,50
Cantina 2	Minutos	0,2460	R\$ 8,30	R\$ 2,04
Envase	Minutos	0,1176	R\$ 21,28	R\$ 2,50
Total				R\$ 6,05

Fonte: Vinícola, adaptado pelo autor.

Diante dos dados abordados pela Tabela 17, constata-se que para calcular a mão de obra e os gastos gerais de fabricação empregados no produto orgânico, dividiu-se a empresa em postos operativos, indicados pela cantina 1 e 2 e pelo envase.

Em cada posto operativo cronometrou-se o tempo de permanência do produto, em minutos. Essa medida está descrita na coluna quantidade. Para cada minuto trabalhado estimou-se um valor unitário, conforme o posto operativo.

Esse valor unitário decorre da divisão da soma dos gastos com salários e encargos dos funcionários de cada posto, da energia elétrica, da manutenção de produção e dos demais GGF utilizados, pelo tempo total de horas trabalhadas em cada posto operativo.

Mantendo-se o padrão, os valores elencados na tabela referem-se a uma caixa contendo seis unidades de um litro de suco cada. Assim, para encontrar-se o custo total da mão de obra e dos GGF, multiplicou-se a quantidade de minutos pelo valor unitário, e somaram-se os resultados, obtendo-se o valor de R\$ 6,05.

3.6.2 Cálculo dos custos totais e unitários

Conforme exposto na apuração dos custos do produto orgânico elaborado pela vinícola, evidenciaram-se os custos que compõem o custo total desse produto. Com base em seus resultados, calcula-se agora o custo total e o unitário referente a este produto.

A Tabela 18 demonstra o cálculo do custo total e do unitário do produto orgânico.

Tabela 18. Custo total e unitário do orgânico

Custos	Valor	
Matéria-Prima	R\$	11,85
Material de Embalagem	R\$	7,83
Mão de obra e GGF	R\$	6,05
Total	R\$	25,73
Caixa 6 unidades x 1 L		6
Custo unitário (litro)	R\$	4,29

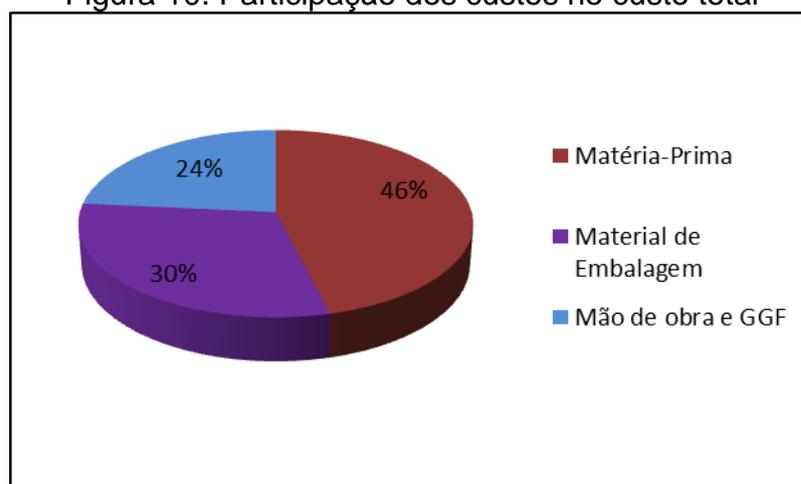
Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com a Tabela 18 apresentam-se os resultados dos custos com matéria-prima, material de embalagem, mão de obra e GGF. A partir da soma destes, obtém-se o custo total da produção de seis unidades de suco orgânico, de um litro cada, no valor de R\$ 25,73.

Ao dividir-se o total encontrado por seis, que é a quantidade de litros que contém uma caixa e cuja medida foi base para os cálculos dos custos, verifica-se o custo unitário de cada litro, que é de R\$ 4,29.

Determinou-se ainda a participação de cada um dos custos no custo total. A Figura 10 exibe os percentuais correspondentes a cada custo, em comparação ao total apurado.

Figura 10. Participação dos custos no custo total



Fonte: Elaborado pelo autor.

A Figura 10 demonstra que, considerando-se o total dos custos com representatividade de 100%, a matéria-prima utilizada corresponde a 46% desse valor, ou seja, a aproximadamente metade do custo do produto orgânico. Após, tem-

se que o material de embalagem representa 30%, a mão de obra e os GGF equivalem a 24% do custo total.

3.7 FORMAÇÃO DO CUSTO DO PRODUTO TRADICIONAL

3.7.1 Apuração dos custos do produto tradicional

No presente tópico, aponta-se a apuração dos custos do produto tradicional elaborado pela vinícola em estudo. Para que isso seja feito, relacionam-se a seguir os custos com a matéria-prima e o material de embalagem. Porém, não demonstra-se a mão de obra e os GGF, em decorrência de seus dados e resultados serem iguais aos do produto orgânico.

Desse modo, explanam-se aqui somente os custos onde ocorrem variações de um produto para o outro. Além disso, os processos para a fabricação do produto tradicional, como já exposto, também são iguais aos do orgânico.

Em relação ao custo com matéria-prima, de acordo com dados da vinícola, têm-se somente elementos que farão parte do suco de uva tradicional. A Tabela 19 exhibe os itens necessários para elaboração deste, em quantidades e valores.

Tabela 19. Custos com matéria-prima do produto tradicional

Matéria-Prima	Un.	Quantidade	Valor Unitário	Valor Total
Uva Bordô 15 graus	Kg	5,73	0,86	4,93
Uva Isabel 15 graus	Kg	2,45	0,67	1,64
Produto filtrante 1	Kg	0,0012	3,74	0,00
Produto filtrante 2	Kg	0,0012	2,34	0,00
Produto filtrante 3	Kg	0,030	2,14	0,06
Enzima	Kg	0,00012	117,07	0,01
Total				6,65

Fonte: Vinícola, adaptado pelo autor.

Conforme exposto na Tabela 19, para cada material utilizado descreve-se a quantidade requerida e seu custo unitário. Como no caso do produto orgânico, neste também comercializa-se o suco em caixas de seis unidades, contendo um litro de suco cada uma. Por isso, calcula-se o custo de uma caixa do produto, e depois demonstra-se quanto custa cada litro de suco produzido.

Na apuração dos gastos com matéria-prima, multiplicou-se a quantidade de todos os itens elencados pelo seu custo unitário correspondente, obtendo-se totais em cada um deles, que posteriormente foram somados e encontrou-se um custo total de R\$ 6,65.

Visualiza-se que, na elaboração deste produto utiliza-se em maior proporção a uva Bordô convencional e certa quantidade de uva Isabel, que possui um custo inferior ao da primeira. Além das uvas, também são necessárias, como no orgânico, as substâncias filtrantes 1,2 e 3, e, uma enzima responsável pela separação do mosto da polpa da fruta.

De posse do suco de uva, e efetuando-se a venda deste, envasa-se o produto para enviá-lo ao adquirente. Alguns materiais são empregados nesta fase da industrialização, e seu valor corresponde ao custo com material de embalagem.

Na Tabela 20 descrevem-se os materiais de embalagem utilizados.

Tabela 20. Custos com material de embalagem do produto tradicional

Material de Embalagem	Un.	Quantidade	Valor Unitário	Valor Total
Garrafa 1000 ml vidro cristal	Un.	6	R\$ 0,85	R\$ 5,10
Tampa metálica	Un.	6	R\$ 0,12	R\$ 0,73
Cola	Kg	0,00072	R\$ 11,69	R\$ 0,01
Rótulo Suco de Uva Tinto Integral 1L	Un.	6	R\$ 0,09	R\$ 0,55
Fita auto adesiva	Mt	0,84	R\$ 0,06	R\$ 0,05
Caixa papelão ondulado 6x1L	Un.	1	R\$ 0,68	R\$ 0,68
Total				R\$ 7,12

Fonte: Vinícola, adaptado pelo autor.

De acordo com a Tabela 20 observam-se os itens utilizados como materiais de embalagem, suas quantidades e valores unitários correspondentes. Lembra-se que, os valores expressos pela tabela possuem como base seis unidades do produto, de um litro cada uma.

Para efetuar-se o cálculo dos custos, multiplicaram-se as quantidades descritas pelo seu valor unitário, chegando-se ao total de cada item. Em seguida, somaram-se os totais individuais e obteve-se o custo total com material de embalagem, que é de R\$ 7,12.

Exceto pela *tag* colocada no produto orgânico, os demais itens de embalagens são iguais para ambos os produtos. Expôs-se aqui sua composição, por este item não estar contido, e ocasionar diminuição no valor dos custos.

3.7.2 Cálculo dos custos totais e unitários

No tópico anterior, apresentou-se a apuração dos custos com matéria-prima e com material de embalagem, sendo que a mão de obra requerida é a mesma expressa nos cálculos do custo do produto orgânico.

Dessa maneira, e de posse dos dados citados, demonstra-se aqui o custo total e o unitário referente ao produto tradicional elaborado pela vinícola em estudo. A Tabela 21 mostra esses custos e o cálculo realizado para chegar até eles.

Tabela 21. Custo total e unitário do tradicional

Custos	Valor	
Matéria-Prima	R\$	6,65
Material de Embalagem	R\$	7,12
Mão de obra e GGF	R\$	6,05
Total	R\$	19,82
Caixa 6 unidades x 1 L		6
Custo unitário (litro)	R\$	3,30

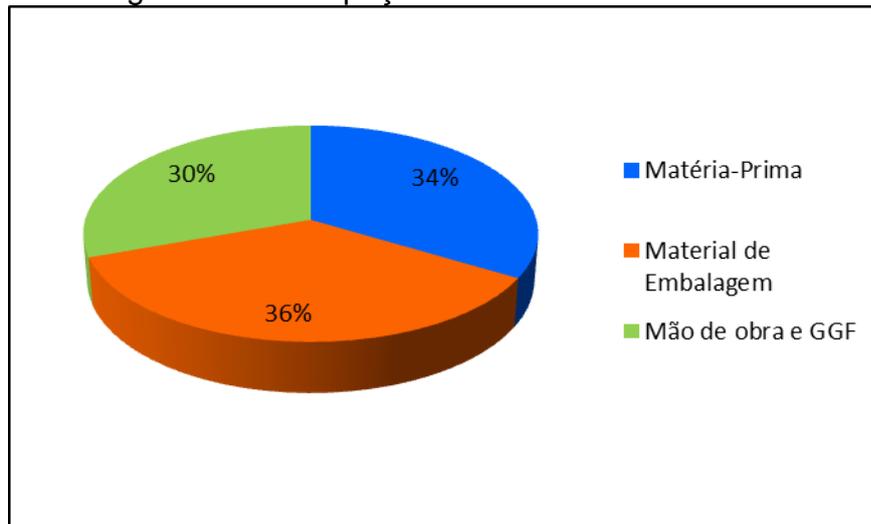
Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme a Tabela 21 nota-se que a soma dos custos com matéria-prima, material de embalagem, mão de obra e GGF representa o custo total da produção de seis unidades de um litro do suco tradicional, no valor de R\$ 19,82.

Ao dividir-se o custo total pelas unidades produzidas, ou seja, seis litros verifica-se que o custo unitário do litro de suco é R\$ 3,30. Isso porque, a base dos cálculos é uma caixa com 6 unidades de um litro cada uma, pois a empresa comercializa seu produto desta forma.

Visando-se a melhor compreensão dos dados apresentados, apresenta-se por meio da Figura 11, a seguir, a participação de cada custo em relação ao total encontrado.

Figura 11. Participação dos custos no custo total



Fonte: Elaborado pelo autor.

Como mostra a Figura 11 considera-se que o total dos custos corresponde ao percentual de 100%. Assim, entende-se que o custo mais expressivo com relação ao total, neste caso, é o material de embalagem por representar 36% deste. Em seguida tem-se a matéria-prima com 34%, a mão de obra e os GGF com 30% de representatividade.

3.8 ANÁLISE COMPARATIVA DOS RESULTADOS ENCONTRADOS

3.8.1 Análise do custo do produto orgânico X custo do produto tradicional

Nesta seção retomam-se os custos apurados nos dois produtos elaborados pela vinícola com o intuito de analisar-se sua constituição e resultados. Assim, abordam-se aqui os valores que compõem o custo total de cada um, bem como, os resultados advindos de sua comercialização.

Como apontado em cada custo calculado, os valores possuem como base uma caixa com seis unidades de um litro de suco cada, em ambos os produtos. Isso porque, a empresa somente comercializa seus produtos em caixas, e conforme variam as medidas contidas em cada garrafa, altera-se a quantidade de unidades presentes na caixa.

Dessa maneira, o primeiro custo estruturado foi o da matéria-prima, onde demonstrou-se quais elementos constituem o suco orgânico e o tradicional. Comparando-se os resultados de ambos, vê-se que no caso do orgânico dispense-

se 78,20% a mais que no tradicional, tendo-se em vista os totais apurados de R\$ 11,85 e R\$ 6,65, respectivamente.

Relacionando-se ao custo total, encontrou-se uma participação de 46% no orgânico e de 34% no tradicional. Isso ocorre devido às diferenças de valores entre os custos com matéria-prima apurados em cada caso.

Acredita-se que o principal motivo que levou a diferença demonstrada é a uva utilizada em cada produto, pois ela representa praticamente o total da matéria-prima utilizada. O produto orgânico é composto em 100% por uva Bordô orgânica, e esta é adquirida dos produtores rurais pelo valor de R\$ 1,30 ao quilo.

Já o produto tradicional é composto por uva Bordô e uva Isabel, ambas convencionais. A primeira é comprada a um preço de R\$ 0,86 ao quilo e a segunda a R\$ 0,67 ao quilo.

Além disso, as quantidades de cada uva variam, pois para produzir-se seis litros de suco orgânico são necessários 9,046 quilos de uva orgânica. No suco tradicional utilizam-se apenas 5,43 quilos de uva Bordô e 2,45 quilos de uva Isabel, ambas convencionais.

Quanto aos materiais de embalagens utilizados, constatou-se que no orgânico este valor é maior que no tradicional em R\$ 0,71, devido à colocação de uma *tag* neste, que o outro produto não possui. Essa *tag* consiste em um papel semente, que ao ser plantado pelo adquirente do suco, origina uma árvore. Isso representa um incentivo da empresa ao cuidado com o meio ambiente.

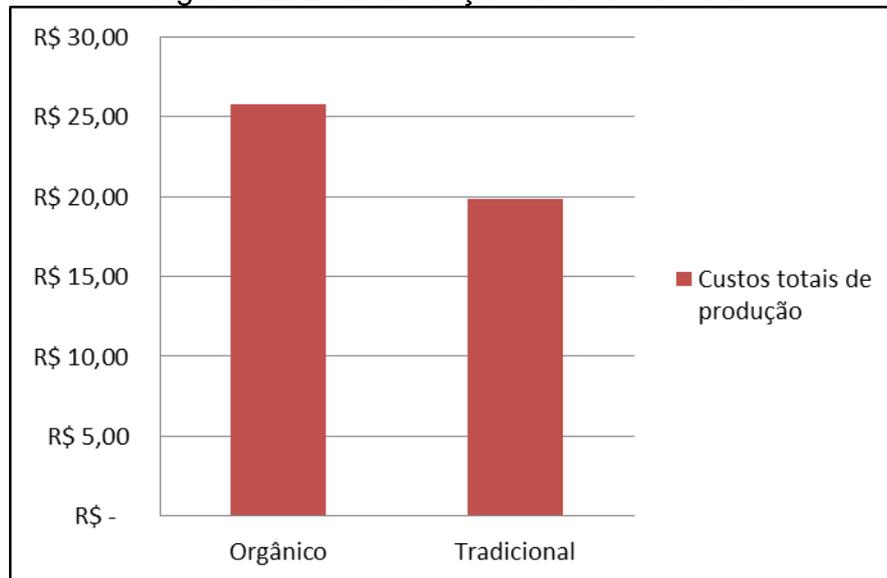
Demonstrando-se em valores gerais, os materiais de embalagem somam R\$ 7,83 no orgânico e representam 30% dos custos totais. No tradicional o valor é de R\$ 7,12 e o percentual correspondente é de 36%, sendo que neste caso seu custo é o mais elevado comparado aos demais.

Relacionando-se a mão de obra empregada e os gastos gerais de produção, como já exposto, esses custos são exatamente iguais nos dois produtos, pois para a fabricação destes, são realizados os mesmos processos, e eles permanecem tempos iguais em cada posto operativo.

Através dos cálculos, apurou-se um custo de R\$ 6,05 para a mão de obra e os GGF, e estes representam 24% do custo total do produto orgânico e 30% do total do tradicional. As variações de percentuais ocorrem devido aos demais custos, pois o valor deste é igual em ambos os casos.

Ao final, relacionam-se e comparam-se os custos totais constatados nos produtos avaliados, e determina-se qual deles custa mais para ser produzido. A Figura 12 exibe a comparação dos custos totais.

Figura 12. Demonstração dos custos totais



Fonte: Elaborado pelo autor.

Mediante análise da Figura 12 observa-se que o produto orgânico apresenta um custo total maior que o produto tradicional. Justifica-se esse fato pelo elevado custo da matéria-prima do orgânico em comparação a do tradicional, que decorre principalmente, conforme explanado anteriormente, por utilizar-se uma maior quantidade de uva orgânica, e esta custar mais que as uvas convencionais empregadas na fabricação do outro produto.

Após a evidenciação desses dados, discorre-se a respeito do preço de venda praticado pela empresa, em cada um dos produtos, com o intuito de analisarem-se as diferenças encontradas em termos de lucratividade bruta e operacional.

A Tabela 22 evidencia as margens de lucro do produto orgânico e do tradicional.

Tabela 22. Margens de lucro do produto orgânico e do tradicional

Contas	Orgânico	%	Tradicional	%
Preço de Venda	R\$ 65,55	100%	R\$ 44,80	100%
Deduções	R\$ 13,93	21%	R\$ 9,52	21%
ICMS	R\$ 7,87	12%	R\$ 5,38	12%
PIS	R\$ 1,08	1,65%	R\$ 0,74	1,65%
COFINS	R\$ 4,98	7,60%	R\$ 3,40	7,60%
Vendas Líquidas	R\$ 51,62	78,75%	R\$ 35,28	78,75%
Custos de Produção	R\$ 25,73	39,25%	R\$ 19,82	44,25%
Lucro Bruto	R\$ 25,89	39,50%	R\$ 15,46	34,50%
Despesas Operacionais	R\$ 16,06	24,50%	R\$ 10,98	24,50%
Despesas promocionais	R\$ 3,28	5%	R\$ 2,24	5%
Despesas contratuais	R\$ 3,28	5%	R\$ 2,24	5%
Comissões sobre vendas	R\$ 4,26	6,50%	R\$ 2,91	6,50%
Frete sobre vendas	R\$ 5,24	8%	R\$ 3,58	8%
Lucro Operacional	R\$ 9,83	15%	R\$ 4,48	10%
Litros de suco por caixa	6	-	6	-
Lucro por litro de suco	R\$ 1,64	-	R\$ 0,75	-

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em dados da vinícola.

Na Tabela 22 demonstram-se os preços de venda do produto orgânico e do tradicional, com base nos valores praticados no estado brasileiro para o qual a empresa mais comercializa estes produtos. Atenta-se para o fato de que, conforme o contrato de venda efetuado e o estado para o qual destinam-se os produtos, os valores e percentuais aqui expressos podem variar.

Neste caso, a venda relacionada é de uma caixa com seis unidades, tanto para o suco orgânico, quanto para o tradicional. Conforme a tabela tem-se que o preço do orgânico é de R\$ 65,55 e o do tradicional é de R\$ 44,80. Sobre estes valores incidem deduções e estas correspondem aos impostos sobre as vendas.

Sabe-se que o estado para o qual realiza-se esta suposta venda, possui alíquota interna de ICMS de 12% e a empresa opta pela tributação com base no Lucro Real, logo as alíquotas de PIS e COFINS são de 1,65% e 7,60%.

O valor das deduções somadas é de R\$ 13,93 no orgânico e de R\$ 9,52 no tradicional. Deduzindo-se esse valor do preço de venda, encontram-se as vendas líquidas de R\$ 51,62 e R\$ 35,28 para o orgânico e o tradicional, respectivamente.

Das vendas líquidas contabilizadas, deduziram-se na sequência, os custos de produção, chegando-se ao lucro bruto dos produtos, de R\$ 25,89 no orgânico e

de R\$ 15,46 no tradicional. Em percentuais estes valores representam 39,50% e 34,50% do preço de venda.

Porém, ao analisarem-se estas representatividades deve-se considerar que o total a ser recebido possui uma diferença de 46,32% a mais no orgânico. Nestas circunstâncias, apesar de apresentarem percentuais de participação no preço de venda próximos, há uma variação expressiva de valores entre o lucro bruto dos produtos.

Evidencia-se então que, o produto orgânico gera um lucro bruto 67,46% maior que o produto convencional, ou seja, lucra-se de forma bruta R\$ 10,43 a mais em cada caixa de orgânico vendida nestas condições.

Posteriormente, deduziu-se do lucro bruto o valor correspondente às despesas operacionais, que no caso da vinícola constituem-se de: despesas promocionais, contratuais, comissões e fretes sobre vendas. Os percentuais expressos por elas são iguais para os dois produtos. Porém, elas estão contidas nos preços de venda, e estes são diferentes. Logo, os valores em reais modificam-se em cada produto.

Dessa maneira, as despesas operacionais representam 24,50% do preço de venda, em cada produto, e seus valores são de R\$ 16,06 no orgânico e R\$ 10,98 no tradicional.

Ao deduzirem-se as despesas descritas do lucro bruto, encontra-se o lucro operacional, que no orgânico é de R\$ 9,83 e representa 15% do preço de venda. Enquanto que, no tradicional, apurou-se um lucro de R\$ 4,48 e este significa 10% do preço praticado.

Constatou-se, desse modo, que o lucro operacional do orgânico é 121,65% maior que o do tradicional, levando-se em consideração os valores encontrados após todas as deduções. Tem-se ainda que, devido ao preço de venda do orgânico ser maior, todas as variáveis que dele fazem parte apresentam valores maiores que as do tradicional.

Além disso, como já delimitado, os custos de fabricação do orgânico são mais elevados em decorrência da matéria-prima utilizada ser diferenciada e mais cara para a empresa. Entretanto estima-se auferir um lucro de 15% neste, enquanto que no tradicional esse percentual fica em torno de 10%.

Os percentuais de desejo de lucro são estipulados pela vinícola, porém admite-se que o mercado comporta valores muito maiores para os produtos

orgânicos, em razão da atual procura por produtos saudáveis e sem agrotóxicos. Logo, estes possuem maior lucratividade bruta e operacional, apesar de custarem mais.

Evidenciou-se ao final, o lucro gerado por cada litro de produto comercializado, através da divisão do lucro operacional pelo total de litros contidos em uma caixa. Obteve-se assim que, no suco orgânico o lucro por litro é de R\$ 1,64, enquanto que no tradicional é de R\$ 0,75.

Comparando-se esses dados ao lucro auferido por quilo de uva vendida, constata-se que a vinícola possui um lucro superior ao do produtor por unidade em ambos os produtos. Essa afirmação decorre do seguinte raciocínio: são necessários x quilos de uvas para produzir 6 litros de suco, em ambos os tipos de produtos. Se dividirmos esses elementos, o primeiro pelo segundo, constata-se que são requeridos y quilos de uvas para elaborar 1 litro de suco.

Dessa forma, no orgânico utilizam-se 1,5077 quilos de uva para gerar um litro de suco desta variedade. Tendo-se que, o produtor lucra R\$ 0,34 por quilo de matéria-prima comercializada, visualiza-se que seu lucro será de R\$ 0,51, enquanto que a vinícola obtém R\$ 1,64 por garrafa de um litro vendida.

Todavia, esse raciocínio não pode ser completamente aplicado ao tradicional, pois este utiliza as uvas Bordô e Isabel convencionais, e investigou-se neste estudo somente o cultivo da primeira citada, desconhecendo-se os custos e resultados da segunda.

Apesar disso, pode-se afirmar que o lucro da vinícola também é superior neste caso. Isso porque, mesmo que toda uva empregada neste fosse Bordô, que possui um preço de venda mais elevado que a Isabel, o resultado seria o mesmo. Desse modo, conhecendo-se que utilizam-se 1,3633 quilos da fruta para compor o produto de 1 litro e o lucro por quilo da mesma é R\$ 0,11, o produtor obteria R\$ 0,15, ao passo que a empresa auferi R\$ 0,75 por garrafa vendida.

O intuito desta explanação é explicar que, apesar de o percentual de lucro apresentado nas análises verticais ser maior nos cultivos, ao analisar-se o lucro unitário expresso em reais por unidade comercializada em cada caso, observa-se que a vinícola lucra mais a cada litro vendido de seus produtos, em comparação ao quilo da uva.

4 CONCLUSÃO

O presente estudo propôs-se a identificar os possíveis resultados, ao se desenvolver a estrutura de custos de um produto orgânico, desde o cultivo da matéria-prima até sua completa industrialização, e comparar esta à de um produto do mesmo segmento, produzido de forma tradicional, em uma vinícola da Serra Gaúcha.

Visando-se atingir o objetivo, em um primeiro momento, elaborou-se um estudo de caso, voltado para a formação dos custos e as análises comparativas dos cultivos orgânico e tradicional, e dos produtos derivados das matérias-primas elaboradas por cada um.

As conclusões providas pela análise descritiva da apuração dos custos consideraram a aplicação dos conceitos abordados pela contabilidade e suas áreas específicas inerentes a este estudo, que são a contabilidade de custos e a contabilidade rural.

Ainda, por se tratar de um produto diferenciado com legislação específica, foram observados aspectos descritos na Lei 10.831/03, que discorre a respeito da agricultura orgânica. Ao final, por representar-se o impacto da matéria-prima em toda a cadeia produtiva e a empresa responsável pela industrialização da uva ser uma vinícola, tomaram-se por base informações relativas ao setor vitivinícola.

Desse modo, verificou-se com relação aos cultivos que, o orgânico custa 27,28% a mais que o tradicional. Isso ocorre em razão de os dispêndios com insumos e com mão de obra serem mais elevados neste, nas proporções de 129,18% e 23,52%, respectivamente.

No que tange os resultados apresentados por cada um, apurou-se que o orgânico rentabiliza 51,16% a mais que o tradicional, principalmente por possuir um preço de venda superior ao outro nesta mesma proporção. Ao final dos cálculos, apurou-se que ambos os métodos auferem lucro. Entretanto, o lucro correspondente ao orgânico é 216,09% maior que o tradicional.

Através do exposto, conclui-se que para o produtor rural é mais lucrativo produzir uvas orgânicas, pois apesar do custo mais elevado, a lucratividade desta atividade é maior que a da convencional. Afora isso, optando-se por este método, a saúde do produtor, dos consumidores e o meio ambiente estariam sendo preservados por não empregarem-se agrotóxicos nos processos de cultivo.

Salienta-se ainda que, para chegar-se aos resultados descritos contou-se com as ferramentas da contabilidade de custos e da contabilidade rural, sabendo-se que o produtor não possui nenhuma espécie de controle gerencial, e este é de suma importância para a gestão econômica, o controle do patrimônio, a avaliação do desempenho e o fornecimento de informações úteis às tomadas de decisões.

Frisa-se também que, o total dos custos da propriedade, bem como se haveria um lucro, constituíam fatos desconhecidos ao produtor rural, tendo este estudo desenvolvido um controle de custos e resultados, e demonstrado qual a melhor opção em rentabilidade, observa-se a geração de informações relevantes e necessárias ao gerenciamento de uma empresa rural.

Referindo-se a vinícola, constatou-se que os resultados foram semelhantes aos do cultivo, em consequência de o produto orgânico representar um custo de produção mais elevado que o tradicional. O principal elemento que ocasionou esse fato foi a matéria-prima, pois ela custa 78,20% a mais no orgânico.

Isso ocorre porque, a uva representa praticamente 100% deste custo, tendo-se que a orgânica é empregada em maior quantidade e seu valor de aquisição é maior que o das uvas convencionais presentes no outro produto.

Analisaram-se, posteriormente a apuração dos custos, as lucratividades bruta e operacional dos produtos, com base na venda de uma caixa com seis unidades de um litro e em seus preços de venda, praticados no estado para o qual a empresa mais comercializa.

Nesse sentido, destaca-se que a lucratividade bruta no orgânico é 67,46% maior que no tradicional, e em reais representa uma diferença de R\$ 10,43 a mais em cada caixa vendida deste. De forma semelhante, o lucro operacional também é maior no caso do orgânico, constatando-se uma diferença de 121,65% entre os dois produtos.

Perante o exposto, atestou-se que, apesar do custo maior constatado no produto orgânico, este também é mais lucrativo que o convencional, tanto pela lucratividade bruta, quanto pela operacional. Esse fato corresponde a atual demanda por produtos naturais e benéficos à saúde, encontrados em baixa quantidade no mercado.

Verificou-se ainda que, a empresa auferiu um lucro por litro de suco comercializado maior que o produtor recebe por quilo de uva vendida, em ambos os tipos de matéria-prima e de produtos. Isso decorre de uma maior agregação de

valores ao produto pela vinícola, pelas responsabilidades inerentes a esta e por haver a possibilidade de estimar-se uma maior margem de lucro.

Nessas condições, afirma-se que as hipóteses elaboradas para este estudo, que cogitavam um custo maior para a matéria-prima orgânica, e em consequência, um custo maior para os produtos elaborados por meio dela foram confirmadas. Ainda, conjecturou-se que onde há diferenciação haveria uma geração maior de lucro, e essa suposição também foi atestada.

Evidencia-se, nesse sentido, que o presente estudo foi útil tanto ao produtor rural como a vinícola. Por intermédio deste, demonstrou-se ao produtor dados dos quais ele não tinha conhecimento e que proporcionam controles úteis para as tomadas de decisões, por elucidarem a real situação da empresa rural, função esta inerente à contabilidade. Recomenda-se a permanência do uso de controles como os empregados neste estudo, para que o produtor saiba se auferir lucro, quais são seus custos totais, e talvez, o que poderia ser feito para ampliar a lucratividade do negócio.

Para a vinícola, este estudo averigua as diferenças entre seus produtos, o tradicional e o orgânico, o que já possui local fixo no mercado e o que expande sua participação neste, a cada ano. Em relação a essa expansão, retratada pela empresa em entrevista informal realizada, vê-se que só não há um desenvolvimento maior deste produto por falta de sua matéria-prima diferenciada. Indica-se por isso, que a empresa mantenha e/ou amplie seus investimentos na disseminação desse tipo de cultivo, que é vantajoso para ambas às partes.

Por fim, ressalta-se que inúmeras são as dificuldades encontradas ao tender-se a mudança do método de cultivo, tanto para o conhecimento do mesmo por meio de informações técnicas e das adequações necessárias a certificação da propriedade como orgânica, quanto para a aquisição dos insumos permitidos, que não encontram-se no comércio local.

No caso aqui abordado, existe a parceria entre a vinícola e o produtor, que ameniza as dificuldades expostas. Contudo, sem esta, o setor orgânico carece de informações que possam instruir os produtores e lhes proporcionar meios para trocar o método produtivo e gerenciar sua evolução e resultados.

Desse modo, afirma-se que o tema desta pesquisa não se esgota aqui. Não obstante, as circunstâncias conduzem à realização de novas pesquisas que investiguem e apliquem a contabilidade de custos com enfoque gerencial no meio

rural, em cultivos orgânicos ou em transições de cultura, demonstrando as reais situações e gerando informações úteis ao desenvolvimento destes.

Assim, sugerem-se futuros estudos que contabilizem e demonstrem os custos para tornar uma empresa rural orgânica e certificada por iniciativa única do produtor, através da aplicação dos conceitos inerentes a contabilidade de custos e a contabilidade rural, bem como, abordem os gastos para manter essa atividade em funcionamento, de acordo com a legislação pertinente a agricultura orgânica.

REFERÊNCIAS

ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2º sem 2012. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/33487>>. Acesso em: 31 ago 2014

ANDRADE, Mário Geraldo Ferreira de; MORAIS, Márcio Iris de; MUNHÃO, Eder Eugênio; PIMENTA, Paulo Roberto. Controle de custos na agricultura: um estudo sobre a rentabilidade na cultura da soja. **Custos e @gronegocio on line**, v. 8, n. 3, p.24-45, jul/set 2012. Disponível em: <<http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero3v8/rentabilidade%20soja.pdf>>. Acesso em: 20 set 2014

BAMPI, Rodrigo Eduardo; LAZZARI, Fernanda; VERRUCK, Fábio; PATIAS, Tiago Zardin; OLEA, Pelayo Munhoz; DORION, Eric. Turismo do Vinho: um estudo da inovação em três vinícolas da Serra Gaúcha. **Revista de Administração da Unimep**, Piracicaba, v. 6, n. 2, p.87-102, maio/ago 2008. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/pdf/2737/273720426005.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2014.

BANKS, Marcus. **Dados visuais para pesquisa qualitativa**. Porto Alegre: Artmed, 2009.

BARBOSA, Letícia Peter; BRAGA, Alexandre; SOUZA, Marcos Antonio de; BRAGA, Daniele Penteado Gonçalves. Contabilidade, gestão de custos e resultados no agronegócio: um estudo de caso no Rio Grande do Sul. In: Congresso Brasileiro de Custos, XIX, 2012, Bento Gonçalves. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3736>. Acesso em: 20 set 2014

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de metodologia científica**. 3.ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

BASTOS, Cleverson Leite; KELLER, Vicente. **Aprendendo a aprender: introdução à metodologia científica**. 17.ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2004.

BATALHA, Mário Otávio. **Gestão agroindustrial**: GEPAl: Grupo de estudos e pesquisas agroindustriais. v.2. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BLUME, Roni; HOFF, Debora Nayar; PEDROZO, Eugenio Ávila. Mobilização de recursos e competitividade no mercado de vinhos finos: uma análise da vitivinicultura de São Joaquim, SC. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, Lavras - MG, v.11, n.2, p. 269-287, 2009. Disponível em: <<http://ageconsearch.umn.edu/bitstream/90419/2/artigo5.pdf>>. Acesso em: 23 jun. 2014

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas

modernas. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BOSCH, Josep M^a Argilés; BLANDÓN, Josep García. The influence of size on cost behaviour associated with tactical and operational flexibility. **Estudios de Economía**, v. 38, n. 2, p.419-455, dez. 2011. Disponível em: <<http://www.scielo.cl/pdf/ede/v38n2/art04.pdf>>. Acesso em: 31 ago 2014

BRASIL. Instrução Normativa Nº 19, de 28 de maio de 2009. Disponível em: <<http://extranet.agricultura.gov.br/sislegisconsulta/consultarLegislacao.do?operacao=visualizar&id=20148>>. Acesso em: 30 jun. 2014

BRASIL. Lei nº 10.831, de 23 de dezembro de 2003. Brasília, 2003. Disponível em: <<http://sistemasweb.agricultura.gov.br/sislegis/action/detalhaAto.do?method=consultarLegislacaoFederal>>. Acesso em: 02 jun. 2014

BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA. **Legislação**. Disponível em: <<http://www.agricultura.gov.br/desenvolvimento-sustentavel/organicos/legislacao>>. Acesso em: 27 jun. 2014

BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA. **Regularização da produção orgânica**. Disponível em: <<http://www.agricultura.gov.br/desenvolvimento-sustentavel/organicos/regularizacao-producao-organica>>. Acesso em: 05 jun. 2014

BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA. **Semana dos orgânicos será no final de maio**. Seção Notícias. abr 2014. Disponível em: <<http://www.agricultura.gov.br/comunicacao/noticias/2014/04/semana-dos-organicos-sera-no-final-de-maio>>. Acesso em: 03 maio 2014

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 5.ed. 3.reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

CAMARGO, Umberto Almeida; MAIA, João Dimas Garcia; RITSCHER, Patrícia. **Embrapa Uva e Vinho**: novas cultivares brasileiras de uva. Bento Gonçalves: Embrapa Uva e Vinho, 2010. Disponível em: <http://www.cnpqv.embrapa.br/publica/livro/novas_cultivares_brasileiras_uva.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2014

CAMARGO, Umberto Almeida; TONIETTO, Jorge; HOFFMANN, Alexandre. Progressos na viticultura brasileira. **Revista Brasileira de Fruticultura**, Jaboticabal - SP, v.33, n. spe1, p.144-149, out 2011. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rbf/v33nspe1/a17v33nspe1.pdf>>. Acesso em: 23 jun. 2014

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5.ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

CHRYSOCHOU, Polymeros. Food health branding: The role of marketing mix elements and public discourse in conveying a healthy brand image. **Journal of Marketing Communications**, v.16, p.69–85, fev/abr 2010. Disponível em:

<<http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/13527260903342787#.U2LBPvldVqV>>.
Acesso em: 01 maio 2014

COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da Contabilidade**: abordagem contextual, histórica e gerencial. São Paulo: Atlas, 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC. Pronunciamento Técnico CPC 16 - Estoques. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=47>>. Acesso em: 26 maio 2014

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Rural**: uma abordagem decisorial. 5.ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2009.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DAL MAGRO, Cristian Baú; DI DOMENICO, Daniela; KLANN, Roberto Carlos; ZANIN, Antonio. Contabilidade rural: comparativo na rentabilidade das atividades leiteira e avícola. **Custos e @gronegócio on line**, v. 9, n. 1, p. 2-22, jan/mar 2013. Disponível em: <<http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero1v9/Contabilidade.pdf>>. Acesso em: 01 jun 2014

DIEL, Fábio José; DIEL, Elisandra Henn; SHULZ, Sheila Jeane; CHIARELLO, Tânia Cristina; SILVA, Tarcísio Pedro da. Análise da eficiência econômico-financeira das empresas pertencentes ao agronegócio brasileiro. **CONTEXTUS - Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 12, n. 2, p.116-133, mai/ago 2014. Disponível em: < <http://www.contextus.ufc.br/index.php/contextus/article/view/482>>. Acesso em: 20 set 2014

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços**: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ELEUTÉRIO DA LUZ, Érico. **Contabilidade tributária**. Curitiba: Ibpex, 2011. Disponível em: <<https://ucsvirtual.ucs.br/>>. Acesso em: 18 jun. 2014

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

FAVERO, Hamilton Luiz; LONARDONI, Mário; SOUZA, Clóvis de; TAKAKURA, Massakazu. **Contabilidade**: teoria e prática. v.1. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FERREIRA, José Antônio Stark. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

FLICK, Uwe. **Introdução à pesquisa qualitativa**. Tradução Joice Elias Costa. 3.ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FONSECA, Maria Fernanda de Albuquerque Costa. **Agricultura orgânica**: regulamentos técnicos para acesso aos mercados dos produtos orgânicos no Brasil. Niterói : PESAGRO-RIO, 2009. Disponível em:

<<http://www.espacodoagricultor.rj.gov.br/pdf/agroecologia/organica.pdf>>. Acesso em: 27 jun. 2014

FURLAN, Merylisa; MOROZINI, João Francisco. Implantação da ISO 22000 em uma unidade de armazenagem de cereais de uma cooperativa da região centro-oeste do Paraná. **Custos e @gronegocio on line**, v. 9, n. 4, p.232-256, out/dez 2013. Disponível em: <<http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero4v9/iso.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2014

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOETZKE, Beate; NITZKO, Sina; SPILLER, Achim. Consumption of organic and functional food. A matter of well-being and health? **Appetite**, v.77, p. 96-105, jun. 2014. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1016/j.appet.2014.02.012>>. Acesso em: 01 maio 2014

GRECO, Alvíso; AREND, Lauro; GÄRTNER, Günther. **Contabilidade: teoria e prática básicas**. 2.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

HAYASHI JUNIOR, Paulo; ABIB, Gustavo; BOURSCHEID, Maria Marlene. Os desafios mercadológicos e de posicionamento dos vinhos orgânicos brasileiros. **Revista Cesumar Ciências Humanas e Sociais Aplicadas**, v.18, n.1, p.145-166, jan/jun 2013. Disponível em: <<http://www.cesumar.br/pesquisa/periodicos/index.php/revcesumar/article/viewFile/2238/1880>>. Acesso em: 23 jun. 2014

HOFER, Elza; BORILLI, Salete Polonia; PHILIPPSEN, Rejane Bertinatto. Contabilidade como ferramenta gerencial para a atividade rural: um estudo de caso. **Enfoque – Reflexão Contábil**, v. 25, n. 3, p.05-16, set/dez 2006. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.4025/enfoque.v25i3.3452>>. Acesso em: 18 set 2014

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de Custos**. v.1. 11.ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

IBRAVIN. INSTITUTO BRASILEIRO DO VINHO. **Regiões Produtoras**. Bento Gonçalves, 2010. Disponível em: <<http://www.ibravin.com.br/regioesprodutoras.php>>. Acesso em: 03 maio 2014

IFOAM - International Federation of Organic Agriculture Movements. **Definition of organic agriculture**. Disponível em: <<http://www.ifoam.org/en/organic-landmarks/definition-organic-agriculture>>. Acesso em: 27 jun. 2014

ISO. International Organization for Standardization. **ISO 22000 - Food safety management**. Disponível em: <<http://www.iso.org/iso/home/standards/management-standards/iso22000.htm>>. Acesso em: 18 jun. 2014

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa**. 27.ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2010.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3.ed. 8. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

LIMA, Priscila Aparecida Lemes de; BRUNINI, Maria Amália; KANESIRO, Lidiane Aparecida; KANESIRO, Janaína Cristina; MACIEL JÚNIOR, Vinicius Antônio; COLOMBO, Rangel Brandão. Perfil do consumidor de produtos orgânicos na cidade de São Joaquim da Barra / SP. **Revista Nucleus**, Ituverava, v. 8, n. 1, p.1-14, abr. 2011. Disponível em: <<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4040599>>. Acesso em: 26 abr. 2014

LOPEZ, Patxi Ruiz de Arbuló; SANTOS, Jordi Fortuny; ARBÓS, Lluís Cuatrecasas. Lean manufacturing: costing the value stream. **Industrial Management & Data Systems**, v. 113, n. 5, p.647-668, 2013. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1108/02635571311324124>>. Acesso em: 20 set 2014

MARION, José Carlos. **Contabilidade rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda pessoa jurídica**. 12. ed. São Paulo: 2010.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa. Contribución del modelo ABC en la toma de decisiones: el caso universidades. **Cuadernos de Contabilidad**, v. 13, n. 33, p.527-543, jul/dez-2012. Disponível em: <<http://www.scielo.org.co/pdf/cuco/v13n33/v13n33a10.pdf>>. Acesso em: 19 set 2014

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATTEI, Lauro; TRICHES, Vinicius. Análise da competitividade da cadeia vitivinícola do Rio Grande do Sul através do ambiente institucional. **Análise Econômica**, Porto Alegre - RS, v.27, n. 52, p. 161-183, set 2009. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/index.php/AnaliseEconomica/article/view/5178/7458>>. Acesso em: 23 jun. 2014

MCLENDON, Russell. **Is organic food worth the cost?** Mother Nature Network. U.S, out. 2010. Seção Earth Matters. Disponível em: <<http://www.mnn.com/earth-matters/translating-uncle-sam/stories/is-organic-food-worth-the-cost-0>>. Acesso em: 03 maio 2014

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 3.ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

MELLO, Loiva Maria Ribeiro de. **Vitivinicultura Brasileira: panorama 2012**. Bento Gonçalves: Embrapa, 2013. Disponível em: <<http://www.cnpqv.embrapa.br/publica/comunicado/cot137.pdf>>. Acesso em: 23 jun. 2014

NEPOMUCENO, Fernando. **Contabilidade rural e seus custos de produção**. São Paulo: IOB-Thomson, 2004.

OLIVEIRA, Danilo Moraes de; LIMA FILHO, Dario de Oliveira; MACIEL, Wilson Ravelli Elizeu; GOULART, Gislayne da Silva. Estilo de vida dos consumidores de produtos orgânicos em Campo Grande – MS. In: Encontro Nacional de Engenharia de Produção, XXXIII, 2013, Salvador. **Anais eletrônicos...** Salvador: Enegep, 2013. Disponível em:
<http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2013_TN_STO_181_032_21995.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2014

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. 24.ed. Rio de Janeiro: Campus, 2003.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica fácil**. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral fácil**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

RUSSO, Fernanda. **Mercado de uva orgânica cresce entre vinícolas do Sul do Brasil**. UOL Economia. Bento Gonçalves, set 2013. Disponível em:
<<http://economia.uol.com.br/noticias/efe/2013/09/27/mercado-de-uva-organica-cresce-entre-vincolas-do-sul-do-brasil.htm#fotoNav=11>>. Acesso em: 03 maio 2014

SANTOS, Joel José dos. **Contabilidade e análise de custos: modelo contábil, métodos de depreciação, ABC – custeio caseado em atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários, custos de tributos sobre compras e vendas**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Benedito Gonçalves da. **Contabilidade ambiental**. Curitiba: Juruá, 2009.

SILVA, Raimundo Nonato Sousa; LINS, Luiz dos Santos. **Gestão de custos: contabilidade, controle e análise**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda: (ênfase em aplicações e casos nacionais)**. São Paulo: Saraiva, 2005.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.