

**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL**  
**ÁREA DO CONHECIMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**MÁRCIA SCHLENDER**

**APURAÇÃO DO CUSTO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA ATIVIDADE**  
**FUMAGEIRA: ESTUDO DE CASO EM UMA PROPRIEDADE FAMILIAR**  
**LOCALIZADA EM NOVO MACHADO, RS**

**BENTO GONÇALVES**

**2018**

**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL**  
**ÁREA DO CONHECIMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**MÁRCIA SCHLENDER**

**APURAÇÃO DO CUSTO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA ATIVIDADE**  
**FUMAGEIRA: ESTUDO DE CASO EM UMA PROPRIEDADE FAMILIAR**  
**LOCALIZADA EM NOVO MACHADO, RS**

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

Orientador: Prof. Dr. Fernando Ben

**BENTO GONÇALVES**

**2018**

**MÁRCIA SCHLENDER**

**APURAÇÃO DO CUSTO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA ATIVIDADE  
FUMAGEIRA: ESTUDO DE CASO EM UMA PROPRIEDADE FAMILIAR  
LOCALIZADA EM NOVO MACHADO, RS**

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

Orientador: Prof. Dr. Fernando Ben

Aprovado (a) em 05/12/2018

**Banca Examinadora:**

Presidente

-----  
Prof. Dr. Fernando Ben  
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

-----  
Prof. Ms. Matheus Tumelero Dornelles  
Universidade de Caxias do Sul - UCS

-----  
Prof. Ms. Eduardo Tomedi Leites  
Universidade de Caxias do Sul – UCS

## **AGRADECIMENTOS**

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Em especial ao meu orientador, Prof. Dr. Fernando Ben, pela sua competência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia. Agradeço também a todos os demais professores que ao longo do curso de Ciências Contábeis me passaram conhecimento. Agradeço de forma especial aos meus pais Elroi e Marelene por terem sido muito prestativos e sempre estarem dispostos a responder os questionamentos e por terem fornecido os dados necessários para o estudo de caso. Ao meu namorado Adair por toda paciência e companheirismo. A toda minha família, aos meus amigos e colegas, por terem paciência, compreensão e carinho neste período de tempo, oferecendo-me todo apoio e suporte possível, por terem compreendido toda minha ausência, incentivando-me a não desistir. Agradeço a todos que foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho, por acreditarem em minhas escolhas, apoiando-me e esforçando-se junto a mim, para que eu superasse mais este desafio.

*“É impossível progredir sem mudança, e aqueles que não mudam suas mentes não podem mudar nada.”*

George Bernard Shaw

## RESUMO

A contabilidade de custos é um instrumento de suma importância no processamento de informações para os diversos níveis gerenciais. Através dos sistemas de custeio, auxilia a análise, classificação e o controle dessas informações, facilitando a tomada de decisão. O objetivo deste estudo é obter os custos de produção, a lucratividade e a rentabilidade para a atividade fumageira desenvolvida em uma propriedade localizada na cidade de Novo Machado, RS. A propriedade objeto do estudo, de natureza familiar, iniciou a produção de tabaco no ano de 1991, e faz a venda da produção para a empresa Alliance One Brasil Exportadora de Tabacos Ltda. Para alcançar os objetivos propostos foram apresentados aspectos conceituais sobre contabilidade de custos e métodos de custeio, bem como a classificação dos custos dentro da contabilidade. O estudo baseou-se em uma pesquisa exploratória desenvolvida por meio de um estudo de caso. Os dados foram coletados via mapeamento das despesas, custos e receitas, incorridas no período de maio de 2017 a fevereiro de 2018, adquiridas pela análise de controles manuais, de documentos e entrevistas com os proprietários. Após essa coleta de dados e análise da estrutura produtiva, tem-se como resultado a mensuração do custo unitário de produção do tabaco, até então desconhecido detalhadamente pelos proprietários. Isso permitiu um melhor entendimento e visualização dos pontos críticos de ocorrência dos custos, o alto valor da mão de obra e os impactos da depreciação no custo. Os resultados da pesquisa evidenciam que na agricultura também é possível se ter um controle de custos mais consistente, mesmo que este procedimento seja feito de maneira manual pelo produtor. Assim sendo, conclui-se que a apuração dos custos na agricultura é uma ferramenta essencial para uma correta gestão da propriedade. Ainda, aconselha-se seguir com os mapeamentos e controles, para que o custo real continue sendo visualizado.

**Palavras-chave:** Gestão de custos. Cultura do tabaco. Contabilidade rural.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Representação do Brasão das Armas da República	21
Figura 2 - Destinos da produção brasileira de tabaco	22
Figura 3 - Cadeia produtiva do tabaco	23
Figura 4 - Entidades envolvidas com o negócio rural	27
Figura 5 - Volume, receita e custo e seu efeito no lucro	45
Figura 6 - Propriedade estudo de caso	49
Figura 7 - Fluxograma da produção do tabaco	50
Figura 8 - Sistema <i>floating</i> de produção de mudas	52
Figura 9 - Processo de repicagem	52
Figura 10 - Processo de poda manual	53
Figura 11 - Processo de aplicação da adubação base	54
Figura 12 - Transporte das mudas para a lavoura	55
Figura 13 - Plantio das mudas na lavoura	55
Figura 14 - Capação do pé de tabaco	57
Figura 15 - Tabaco em fase final na lavoura	58
Figura 16 - Tabaco aguardando a suspensão	58
Figura 17 - Suspensão do tabaco no galpão	59
Figura 18 - Tabaco em fase inicial de cura e secagem	60
Figura 19 - Tabaco em fase final de cura e secagem	60
Figura 20 - Classificação de qualidade das folhas	62
Figura 21 - Idade do entrevistado	73
Figura 22 - Grau de escolaridade	74
Figura 23 - Tempo de atuação na atividade fumageira	74
Figura 24 - Volume anual de produção de tabaco	75
Figura 25 - Área destinada para a produção de tabaco	75
Figura 26 - Demais culturas produzidas na propriedade	76
Figura 27 – Considera o tabaco a cultura mais rentável?	77
Figura 28 - Planejamento de produção	77
Figura 29 - Separação dos gastos da família com o custo da produção	78
Figura 30 - Custo que mais impacta na produção de tabaco	78
Figura 31 – Conhecimento do custo da atividade desenvolvida	79
Figura 32 - Conhecimento do lucro da atividade	79

Figura 33 - Tipos de controles utilizados	80
Figura 34 - Mão de obra utilizada	81
Figura 35 - Preocupações em relação a produção de tabaco	81
Figura 36 - Faz seguro agrícola?	82
Figura 37 - Perdas em decorrência de granizo ou vendaval	82
Figura 38 - Concorda com a classificação que a empresa faz?	83
Figura 39 - Venda da produção a terceiros	84
Figura 40 - Já pensou em abandonar a atividade fumageira?	84
Figura 41 - Interesse por informações contábeis	85
Figura 42 - Qual a finalidade da contabilidade?	85

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Custos diretos de produção .....	64
Tabela 2 - Custos com mão de obra .....	65
Tabela 3 - Custos com depreciação.....	65
Tabela 4 - Custos indiretos de produção.....	66
Tabela 5 – Total custos de produção .....	67
Tabela 6 - Receita das vendas.....	67
Tabela 7 - Apuração dos resultados.....	68
Tabela 8 - Lucratividade da produção de tabaco .....	69
Tabela 9 - Rentabilidade da produção de tabaco.....	69
Tabela 10 - Preços referenciais do tabaco .....	70
Tabela 11 - Margem de contribuição total e unitária .....	71
Tabela 12 - Ponto de equilíbrio .....	72
Tabela 13 - Margem de segurança .....	72

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	<i>Activity Based Costing</i>
AFUBRA	Associação dos Fumicultores do Brasil
CVL	Custo-Volume-Lucro
H	Hora
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
KG	Quilograma
L	Litro
PCT	Pacotes
PC	Peça
PEA	População Economicamente Ativa
PIB	Produto Interno Bruto
RKW	<i>Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit</i>
RS	Rio Grande do Sul
SC	Sacas
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SENAR	Serviço Nacional de Aprendizagem Rural
SINDITABACO	Sindicato Interestadual da Indústria do Tabaco
SIPT	Sistema Integrado de Produção de Tabaco
UN	Unidade

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO .....	13
1.2	TEMA E QUESTÃO DE PESQUISA .....	14
<b>1.2.1</b>	<b>Delimitação do tema .....</b>	<b>14</b>
<b>1.2.2</b>	<b>Definição da questão de pesquisa .....</b>	<b>15</b>
1.3	HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES .....	16
1.4	OBJETIVOS .....	16
<b>1.4.1</b>	<b>Objetivo geral .....</b>	<b>16</b>
<b>1.4.2</b>	<b>Objetivos específicos .....</b>	<b>16</b>
1.5	JUSTIFICATIVA .....	17
1.6	ESTRUTURA DO ESTUDO .....	18
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>19</b>
2.1	AGRONEGÓCIO .....	19
2.2	TABACO – HISTÓRICO E IMPORTÂNCIA ECONÔMICA.....	20
<b>2.2.1</b>	<b>Histórico do tabaco.....</b>	<b>20</b>
<b>2.2.2</b>	<b>Importância econômica do tabaco .....</b>	<b>22</b>
2.3	CONCEITOS E OBJETIVOS DA CONTABILIDADE .....	24
2.4	CONTABILIDADE RURAL.....	25
2.5	CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	28
2.6	CUSTOS.....	28
2.7	CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS .....	29
<b>2.7.1</b>	<b>Custos diretos .....</b>	<b>29</b>
<b>2.7.2</b>	<b>Custos indiretos.....</b>	<b>30</b>
<b>2.7.3</b>	<b>Custos fixos.....</b>	<b>30</b>
2.7.3.1	Custos com depreciação .....	31
<b>2.7.4</b>	<b>Custos variáveis.....</b>	<b>33</b>
2.8	MÉTODOS DE CUSTEIO.....	33
<b>2.8.1</b>	<b>Método de custeio por absorção .....</b>	<b>34</b>
2.8.1.1	Departamentalização.....	35
<b>2.8.2</b>	<b>Método de custeio direto ou variável .....</b>	<b>36</b>
2.8.2.1	Margem de contribuição .....	37

2.8.2.2	Ponto de equilíbrio.....	37
2.8.2.2.1	Ponto de equilíbrio em quantidade .....	38
2.8.2.2.2	Ponto de equilíbrio em valor .....	38
2.8.2.2.3	Ponto de equilíbrio contábil ou operacional .....	39
2.8.2.2.4	Ponto de equilíbrio econômico .....	40
2.8.2.2.5	Ponto de equilíbrio financeiro .....	40
2.8.2.3	Margem de segurança.....	41
2.9	LUCRATIVIDADE .....	42
2.10	RENTABILIDADE .....	43
<b>2.10.1</b>	<b>Análise custo x volume e lucro.....</b>	<b>44</b>
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA .....</b>	<b>46</b>
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	46
3.2	PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	47
<b>4</b>	<b>ESTUDO DE CASO .....</b>	<b>49</b>
4.1	HISTÓRICO E ESTRUTURA DA PROPRIEDADE .....	49
4.2	DESCRIÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO.....	50
<b>4.2.1</b>	<b>Preparação dos canteiros e semeadura em viveiro.....</b>	<b>51</b>
<b>4.2.2</b>	<b>Poda das mudas.....</b>	<b>53</b>
<b>4.2.3</b>	<b>Preparo do solo e adubação .....</b>	<b>54</b>
<b>4.2.4</b>	<b>Plantio das mudas .....</b>	<b>54</b>
<b>4.2.5</b>	<b>Adubação e fertilização .....</b>	<b>56</b>
<b>4.2.6</b>	<b>Capinação e capação.....</b>	<b>56</b>
<b>4.2.7</b>	<b>Colheita.....</b>	<b>57</b>
<b>4.2.8</b>	<b>Cura e secagem.....</b>	<b>59</b>
<b>4.2.9</b>	<b>Classificação de qualidade das folhas.....</b>	<b>61</b>
<b>4.2.10</b>	<b>Venda .....</b>	<b>62</b>
4.3	APURAÇÃO DOS CUSTOS E RECEITAS DO PROCESSO DE PRODUÇÃO DE TABACO.....	63
<b>4.3.1</b>	<b>Custos diretos de produção.....</b>	<b>63</b>
<b>4.3.2</b>	<b>Custos com mão de obra .....</b>	<b>64</b>
<b>4.3.3</b>	<b>Custos com depreciação.....</b>	<b>65</b>

4.3.4	<b>Custos indiretos de produção</b> .....	66
4.3.5	<b>Custos totais</b> .....	66
4.3.6	<b>Receitas da produção de tabaco</b> .....	67
4.3.7	<b>Apuração do resultado</b> .....	68
4.4	<b>LUCRATIVIDADE E RENTABILIDADE DA PROPRIEDADE</b> .....	69
4.5	<b>ANÁLISE CUSTO VOLUME E RESULTADO</b> .....	70
4.5.1	<b>Preço de venda</b> .....	70
4.5.2	<b>Margem de contribuição</b> .....	71
4.5.3	<b>Ponto de equilíbrio</b> .....	72
4.5.4	<b>Margem de segurança</b> .....	72
5	<b>ENTREVISTA COM PRODUTORES DE FUMO</b> .....	73
6	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	87
7	<b>CONCLUSÃO</b> .....	89
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	91

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

A agricultura, que antigamente era utilizada apenas como instrumento de subsistência ao fazer uso de métodos tradicionais no cultivo, tornou-se uma atividade lucrativa após a evolução do modelo econômico capitalista e com a inserção de novas tecnologias, tendo uma participação significativa na economia mundial. Com este crescimento, surgiu a necessidade de utilização de novos métodos para o gerenciamento dos processos agrícolas.

A contabilidade de custos com foco para a contabilidade rural tem a função de estruturar os dados que compõem os custos de produção da propriedade. Atuando no auxílio da gestão e na adoção de estratégias que permitam ter melhores resultados. Desta forma, é possível incrementar a produtividade e aumentar os lucros desses segmentos de negócio.

Os custos de produção na atividade rural são pouco utilizados como meios para a gestão dos negócios e maioria dos produtores rurais não tem o conhecimento dos custos e a rentabilidade da cultura escolhida, motivo este que pode trazer futuros dispêndios para o negócio rural. Neste sentido, no gerenciamento da propriedade rural é necessário ter o conhecimento dos custos e receitas, para alcançar os resultados desejados.

Com o propósito de suprir esta necessidade a contabilidade de custos visa orientar os proprietários a fazerem uso de opções de controle que direcionem a administração do negócio. Uma vez que os produtores se preocupam principalmente com o processo produtivo e acabam deixando de lado os controles de custos.

Na propriedade foco do trabalho o proprietário não possui o conhecimento específico necessário sobre custos. Motiva-se então, por meio desta insuficiência de controle e conhecimento, a necessidade da elaboração de um método de gerenciamento que possa auxiliar na apuração dos custos da atividade fumageira e que forneça informações para análise dos retornos alcançados, auxiliando na tomada de decisões.

Neste contexto o objetivo da pesquisa é apresentar ao proprietário da propriedade objeto do estudo, a necessidade de controlar e analisar os custos de produção.

## 1.2 TEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

### 1.2.1 Delimitação do tema

Uma propriedade fumageira tem diversas áreas que podem ser exploradas e estudadas, assim como em qualquer outro segmento que produza *commodities*. Neste segmento os custos de produção e os resultados da atividade são um foco de muita importância a ser discutido, visto que são pouco conhecidos.

A pesquisa será um estudo de caso em uma propriedade fumageira, situada em Novo Machado – RS, que é administrada por uma família que possui mais de vinte anos dedicados a esta cultura. Porém praticamente não possuem conhecimento sobre a área contábil administrativa rural.

A necessidade de se aplicar os recursos da melhor forma bem como saber o retorno que a atividade apresenta tem se tornado cada vez mais relevante, visto que o negócio requer o máximo de aproveitamento dos recursos disponíveis, sabendo-se que os custos da atividade podem oscilar de acordo com o produto e as quantidades produzidas.

Segundo Reis,

O administrador rural tem a função de planejar, controlar, decidir e avaliar os resultados, além de conhecer os fatores externos, acompanhando e analisando o comportamento do mercado, uma vez que seus produtos são *commodities* (não têm marca) e seus preços dependem exclusivamente da lei da oferta e da procura. Sobre os fatores internos, tem que haver um controle direto, conhecendo bem para ter o maior proveito, acompanhando e analisando a sua capacidade de produção e prestação de serviços (REIS 2012, p. 01).

O produtor rural necessita de ferramentas para coletar essas informações e aplicar elas na prática. Este trabalho busca apresentar um método capaz de mapear e demonstrar os custos que a atividade fumageira da propriedade produz, bem como calcular a lucratividade que cada kg de tabaco proporciona.

A composição dos custos da atividade é um fator que tem grande influência nos lucros que serão atingidos com a venda do produto, portanto mensurar corretamente quais são os custos de produção farão com que possam aparecer possibilidades de melhorias no processo.

Para que a propriedade se mantenha ativa, é necessário o produtor rural ter um controle que lhe de informações acerca de seus custos e despesas para que ele possa tomar a decisão mais adequada, como destaca Gerhardt (2012, p. 10):

A atividade agrícola assim como qualquer outra atividade, necessita de mecanismos gerenciais, que lhe deem suporte no controle de suas atividades, acompanhando o seu desempenho para se manter competitiva e com sustentabilidade. As dificuldades que o produtor rural tem frente as suas decisões são muitas, e torna-se muito mais difícil tomar decisões corretas, se o mesmo não tiver um controle dos seus custos, despesas, receitas, entre outros dados relevantes.

Neste enquadramento gerencial, a análise de rentabilidade da atividade torna-se expressiva para avaliar a performance da propriedade e identificar possíveis problemas no sistema produtivo, possibilitando uma leitura mais realista das condições e eficiência das explorações.

### **1.2.2 Definição da questão de pesquisa**

Com base na delimitação do tema de pesquisa proposto, a questão de pesquisa para o estudo é: Qual o custo e a lucratividade de uma propriedade fumageira familiar em Novo Machado - RS?

A definição da questão de pesquisa, levou em consideração a delimitação do tema, bem como a necessidade de que o produtor conheça os dados relacionados à produtividade para que seja possível uma análise precisa da viabilidade e do rendimento da atividade na propriedade. Uma vez que a análise dos custos e da lucratividade da atividade tornam-se significativos para mensurar a eficiência da propriedade e identificar possíveis dificuldades no sistema produtivo, possibilitando assim uma análise mais adequada das efetivas condições de desempenho da atividade como um todo.

### 1.3 HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES

H<sub>1</sub>: O produtor da empresa estudada controla todos os custos incidentes no processo de produção do tabaco.

H<sub>2</sub>: O custo unitário do kg de tabaco é conhecido pelo produtor, bem como se a atividade apresenta lucro.

H<sub>3</sub>: O produtor é quem determina o preço de venda do kg de tabaco.

### 1.4 OBJETIVOS

Este tópico apresenta os objetivos gerais e específicos os quais foram base para o desenvolvimento do estudo, para obter a resposta do problema estabelecido.

#### 1.4.1 Objetivo geral

Identificar o custo e a lucratividade da atividade fumageira em uma propriedade familiar em Novo Machado - RS.

#### 1.4.2 Objetivos específicos

Como forma de viabilizar o alcance do objetivo geral, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- Efetuar levantamento bibliográfico sobre contabilidade de custos, sistemas e métodos de custeio;
- Contextualizar a propriedade estudo de caso;
- Levantar os custos e as despesas operacionais da atividade fumageira;
- Calcular os custos de acordo com o método de custeio escolhido;
- Analisar os resultados e verificar qual a lucratividade e rentabilidade da propriedade.

## 1.5 JUSTIFICATIVA

Com a globalização, a concorrência acirrada no mercado e a busca constante por produtos cada vez com mais qualidade e com o menor custo, é importante que o segmento rural tenha um controle contínuo sobre suas operações.

No passar dos anos, percebe-se uma evolução na tecnologia empregada no campo, mas a gestão das propriedades rurais não acompanha o aperfeiçoamento do setor. Essa realidade demonstra a necessidade de se utilizar a contabilidade no segmento rural. Neste sentido, destaca-se que “[...] a propriedade rural precisa ser encarada como uma empresa, onde os agricultores passam a ser empresários, visando lucros, controlando custos, planejando e gerenciando a sua atividade” (GERHARDT, 2012, p. 12).

Reis ressalta a importância da contabilidade na propriedade rural:

Entretanto, os produtores necessitam de um maior gerenciamento e controle de suas operações, para tomarem as decisões com mais coerência, através das informações de aspectos financeiros e econômicos das propriedades. Neste contexto, a contabilidade surge como uma importante aliada na busca por informações precisas e importantes para o gerenciamento dos negócios. A contabilidade rural irá proporcionar um melhor conhecimento das atividades desenvolvidas, gerando informações econômicas e financeiras dos negócios (REIS 2012, p. 01).

As ferramentas e informações que a contabilidade evidencia irão apoiar o proprietário na tomada de decisões precisas, refletindo diretamente nos resultados. Uma vez que o agricultor, ao adquirir o conhecimento do assunto, terá um controle mais apurado da propriedade, onde poderá evitar perdas, investimentos incorretos e gastos desnecessários, o que auxiliará de forma eficaz a administração da propriedade, dando maior visibilidade aos resultados obtidos da atividade desempenhada na propriedade.

A escolha desse tema é de suma importância à medida que grande parte do insucesso das propriedades se deve ao fato dos proprietários não saberem todos os custos envolvidos nos processos de produção.

Neste cenário, o trabalho em questão auxiliará os proprietários a desenvolverem uma percepção mais detalhada e técnica sobre os conceitos de

contabilidade de custos, lucratividade e gestão da atividade desenvolvida na propriedade.

## 1.6 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo é apresentada uma contextualização do estudo, com uma breve introdução do tema a ser pesquisado, bem como a delimitação do tema, questão de pesquisa, hipóteses, objetivos, justificativa e a estrutura do estudo.

No segundo capítulo é apresentado o referencial teórico que fundamenta o tema de pesquisa proposto. Será apresentada uma revisão bibliográfica sobre contabilidade e custos, itens estes, que devem ser utilizados como base para fundamentação e para análise dos cálculos de custo que serão realizados. Este capítulo tem como objetivo servir de base e auxiliar no processo de análise e levantamento de dados.

No terceiro capítulo é apresentado a metodologia que será utilizada para a realização da pesquisa. Esta seção servirá de base quanto aos procedimentos técnicos de coleta e análise de dados que serão utilizados durante a pesquisa. Além da metodologia, através de citações de outros autores, nesta etapa será demonstrado se o método de pesquisa apontado é adequado para o estudo proposto.

No quarto capítulo é apresentado o estudo de caso e a aplicação de toda a pesquisa realizada. Será apresentado a apuração e o cálculo do custo e receita do processo de produção de tabaco. O objetivo desse capítulo é chegar ao valor do custo unitário gasto para produzir cada kg de tabaco na propriedade objeto do estudo bem como a lucratividade e rentabilidade que a atividade apresenta. Para os cálculos serão utilizadas planilhas eletrônicas as quais visam facilitar e agilizar o processo de cálculo e análise.

No quinto capítulo são apresentados os resultados de pesquisa realizada com produtores de tabaco da Região Sul do Brasil, onde o propósito das entrevistas, foi o de analisar a utilização da contabilidade rural pelos produtores de tabaco.

Ao final, espera-se que todos os objetivos sejam atendidos em sua totalidade. O resultado deste trabalho deverá também fornecer informações sólidas para a correta gestão do empreendimento rural.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo são apresentados temas que tratam do gerenciamento de custos, com a finalidade de fundamentar teoricamente a contabilidade de custos, assim como métodos e classificação dos custos.

### 2.1 AGRONEGÓCIO

O agronegócio ou Agrobusiness como também é chamado, é o conjunto de negócios relacionados à agricultura dentro do ponto de vista econômico.

Para Mendes e Padilha (2007, p. 46), “o agronegócio ultrapassa as fronteiras da propriedade rural (agrícola ou pecuária) para envolver todos que participam direta ou indiretamente do processo de levar os alimentos e as fibras aos consumidores”. Desta forma, o agronegócio é uma soma de atividades produtivas amplas que envolvem todas as ações necessárias para que o produto rural chegue ao consumidor final.

No Brasil, o agronegócio é uma das principais bases da economia e segundo Francisco et al. (2015), o brasileiro tem papel relevante no mercado internacional e no desenvolvimento socioeconômico do país. O Brasil, por ser um país com grande extensão territorial e condições climáticas favoráveis, faz com que o agronegócio encontre um vasto campo para desenvolver suas culturas com êxito.

O agronegócio brasileiro movimentou e contribuiu com parcela significativa do produto interno bruto (PIB), responde por geração de trabalho e renda, bem como, mantém no meio rural inúmeras famílias que vivem de renda do agronegócio. Conforme Araújo (2013), outro indicador relevante para o agronegócio no Brasil refere-se à geração de empregos. O agronegócio emprega aproximadamente 1/3 (um terço) da População Economicamente Ativa (PEA) (cerca de 36 milhões de pessoas). E ainda, segundo o autor, o Agronegócio brasileiro participa com mais de 36% da parcela de exportação da balança comercial, onde é superavitário, contribuindo para evitar os déficits comerciais no Brasil.

Segundo Senar (2015), no Brasil, o agronegócio responde por cerca de 1/3 do PIB, mantendo o homem no campo, e ainda disponibiliza matéria prima para a indústria nacional em geral.

O agronegócio ainda ocupa um lugar de destaque na economia mundial, assegurando o alimento para a população e contribuindo para o desenvolvimento econômico. Conforme Lopes (2012), o setor agroindustrial brasileiro é um dos mais antigos e tradicionais e as transformações que vem ocorrendo em todo o mundo estão sendo absorvidos pelos empreendimentos rurais nacionais, favorecendo excelentes possibilidades de negócios aos empreendimentos que se capacitarem a operar nesses mercados.

## 2.2 TABACO – HISTÓRICO E IMPORTÂNCIA ECONÔMICA

Nesta sessão é apresentado o histórico da produção do tabaco e sua importância econômica.

### 2.2.1 Histórico do tabaco

A origem do tabaco está associada a acontecimentos históricos, pois de acordo com o que descreve o Sinditabaco (2018), “a planta teria surgido nos vales orientais dos Andes Bolivianos, difundindo-se pelo território brasileiro através das migrações indígenas, sobretudo Tupi-Guarani”.

Em novembro de 1492, os companheiros de Cristóvão Colombo viram pela primeira vez os índios fumarem. Após isso, o tabaco foi levado para a Europa e passou a ser cultivado pela família real portuguesa, inicialmente, por seu aspecto ornamental e por ser indicado para uso medicinal. Menciona-se que Jean Nicot, então Embaixador da França em Portugal, ao saber que a planta curava enxaquecas, enviou-a para sua rainha em Paris, Catherina de Medicis, que sofria deste mal. A rainha então iniciou ao hábito de pitar, sendo imitada posteriormente pelos nobres da sua corte, hábito este que se difundiu por toda a Europa e que teria originado o mercado do tabaco em pó, o qual se denomina rapé (SINDITABACO, 2018).

As primeiras lavouras de tabaco eram mantidas pelos colonos apenas para o consumo próprio. Porém, com a alta procura pelo produto na Europa, muita gente apareceu disposta a comprar o excedente, com isso, vários negociantes começaram

a avistar as grandes possibilidades de lucros que poderia começar com a expansão deste mercado (SOUZA CRUZ, 2018).

O fumo passou a ser um produto comercial em muitas colônias europeias, e mais particularmente no Brasil. Assim, rapidamente o cultivo e comércio de tabaco no Brasil colonial passaram a ter importância destacada no mercado, a ponto de já no decorrer do século XVII o seu comércio ter originado várias legislações e taxações, passando a figurar entre os principais produtos exportados durante o período do Império (SINDITABACO, 2018).

A Figura 1 ilustra o Brasão das Armas da República, um símbolo importante na história do Brasil.

Figura 1 - Representação do Brasão das Armas da República



Fonte: Palácio do Planalto (2018).

A importância da fumicultura está marcada até os dias atuais no brasão das Armas da República, onde o tabaco e o ramo de café constituem o coroamento deste símbolo da nacionalidade brasileira.

### 2.2.2 Importância econômica do tabaco

O tabaco atualmente é uma das culturas agrícolas não alimentícias mais importantes e influentes do planeta e contribui significativamente para a economia de diversos países. Segundo Souza Cruz (2018), “a indústria mundial do tabaco impacta economicamente mais de 200 países, sendo altamente relevante para milhões de pessoas envolvidas direta ou indiretamente na sua complexa cadeia produtiva”.

No Brasil a cultura do tabaco é responsável pela manutenção de mais de 164 mil famílias, sendo 150 mil famílias só na região Sul. Para a região Sul a produção do tabaco é muito importante, estando presente em 566 municípios, sendo cultivadas 299 mil hectares por aproximadamente 600 mil pessoas que participam do ciclo produtivo rural, gerando uma receita bruta anual de R\$ 6,09 bilhões. Além disso na safra 2016/17, a cultura do tabaco ainda gerou 40 mil empregos diretos nas indústrias de beneficiamento instaladas no País (AFUBRA, 2018).

Na produção de tabaco, o Brasil está em posição de destaque no cenário mundial, ocupando a posição de 2º maior produtor mundial, ficando atrás apenas da China. E, desde 1993 líder em exportações devido à qualidade e integridade do produto (SINDITABACO, 2018).

A Figura 2 ilustra os destinos da produção brasileira de tabaco.



Fonte: Sinditabaco (2018).

Conforme o Sinditabaco (2018), o cultivo no Brasil tem como base as pequenas, propriedades, com tamanho médio de 15,2 hectares, dos quais, em média, 16,6% são ocupados com a cultura. Entretanto, apesar da pequena lavoura plantada, o cultivo do tabaco representa 47,9% da renda familiar dos fumicultores.

O tabaco no Brasil, tem grande importância na atividade sócio econômica do país. No aspecto econômico o tabaco é o responsável por alta arrecadação de impostos, já no campo social, o cultivo do fumo é grande gerador de empregos diretos e indiretos, além de gerar empregos nas empresas beneficiadoras do produto (SOUZA CRUZ, 2018).

Como pode-se ver na Figura 3 a produção de tabaco tem envolvido em sua cadeia produtiva 2,1 milhões de pessoas.

Figura 3 - Cadeia produtiva do tabaco



Fonte: Afubra (2018).

Apesar de toda campanha contra o tabaco em virtude do mal que este produto causa a saúde, pode-se ver pelos fatos apontados que o tabaco possui uma importante participação na economia.

Devido a participação significativa do tabaco na economia e para que o setor agrícola fumageiro tenha cada vez mais sucesso, é imprescindível que o produtor tenha um controle assíduo de sua propriedade. Para isso é necessário que o produtor não se preocupe apenas com o processo produtivo, mas tenha conhecimento dos custos e receitas de sua propriedade. Para esse fim, em sequência será abordado o embasamento teórico sobre contabilidade e custos, o que auxiliará o produtor na gestão da propriedade rural.

### 2.3 CONCEITOS E OBJETIVOS DA CONTABILIDADE

Para Ribeiro (2013) a contabilidade é uma ciência social, que tem a finalidade de fornecer informações de ordem econômica e financeira. O autor ainda destaca: “O objeto da contabilidade é o Patrimônio [...]. Seu objetivo é permitir o estudo, o controle e a apuração de Resultados diante dos fatos decorrentes da gestão do Patrimônio das entidades econômico-administrativas” (RIBEIRO, 2013, p. 3).

De acordo com Szuster et al (2013), a contabilidade é uma ciência com o “objetivo medir, para poder informar [...] é o processo cujas metas são registrar, resumir, classificar e comunicar as informações financeiras” (SZUSTER et al, 2013, p. 15). Os mesmos autores descrevem que a contabilidade fornece informações para o planejamento e controle demonstrando dados referentes a situação patrimonial, econômica e financeira de uma empresa, possuindo vários usuários, que a empregam em suas organizações, sendo estas pessoas físicas, jurídicas e o governo (SZUSTER et al, 2013).

Segundo Padoveze (2017), a contabilidade se caracteriza como sendo um sistema de informação que controla o patrimônio. Esse controle é realizado através da coleta, armazenamento e processamento das informações provenientes dos fatos que alteraram o patrimônio. Para o autor, a contabilidade não compreende apenas os registros das transações de eventos econômicos, ela abrange toda uma análise contábil e financeira, além de tratamentos específicos de custos e visão de planejamento financeiro.

Para Ludícibus (2015), o intuito da contabilidade é fornecer informações, através de relatórios padrões ou ajustados de acordo com a necessidade dos usuários, para auxiliar na tomada de decisões.

Inserido no contexto da contabilidade geral encontra-se a contabilidade rural, assunto que será abordado no próximo tópico.

## 2.4 CONTABILIDADE RURAL

Para Crepaldi (2016) a contabilidade rural é o ramo da contabilidade aplicada às empresas rurais. Em geral, considera que a função contábil deve ser controlada pelo empresário rural. Além de alcançar elevados níveis de produtividade é preciso saber como gerenciar a produtividade obtida para alcançar o resultado desejado. Segundo o autor: “A contabilidade rural no Brasil ainda é pouco utilizada, tanto pelos empresários quanto pelos contadores” (CREPALDI, 2016, p. 51). Apesar de ser uma ferramenta muito importante para a gestão, acaba sendo vista como uma técnica complexa, com baixo retorno na prática, onde é conhecida apenas para a declaração do imposto de renda, e os produtores não demonstram interesse na sua aplicação gerencial.

A contabilidade rural é a contabilidade geral aplicada às atividades agrícolas. Ela traduz valores monetários, o desempenho do negócio e demonstra o grau de eficiência de sua administração, a contabilidade vai dizer se a empresa rural está atingindo o seu objetivo final: o lucro (MARION, 2014).

As empresas rurais precisam ser rentáveis e competitivas, para isso é preciso que o proprietário tenha organização e controle das atividades, o que pode ser alcançado fazendo uso da contabilidade rural, pois, “ela fornece diversas ferramentas que contribuem para a gestão e o controle do patrimônio das propriedades rurais, sendo de fundamental importância para uma boa administração financeira e operacional dos empreendimentos” (SENAR, 2015, p. 7).

Na percepção de Crepaldi (2016, p. 87) a contabilidade rural tem as seguintes finalidades:

- orientar as operações agrícolas e pecuárias;
- medir o desempenho econômico-financeiro da empresa e de cada atividade produtiva individualmente;

- controlar as transações financeiras;
- apoiar as tomadas de decisões no planejamento da produção, das vendas e dos investimentos;
- auxiliar as projeções de fluxos de caixa e necessidades de crédito;
- permitir a comparação da performance da empresa no tempo e desta com outras empresas;
- conduzir as despesas pessoais do proprietário e de sua família;
- justificar a liquidez e a capacidade de pagamento da empresa junto aos agentes financeiros e outros credores;
- servir de base para seguros, arrendamentos e outros contratos;
- gerar informações para a declaração do Imposto de Renda.

Por meio da contabilidade rural, é possível verificar a situação da empresa a partir da análise do balanço e das demonstrações contábeis. Também fornece informações em relação aos custos e despesas da empresa, necessidades de reduzi-los, ou de buscar recursos, enfim, mostra informações para o seu planejamento (CREPALDI, 2016).

Segundo o Senar (2015), para que a empresa rural seja melhor administrada é necessário que o proprietário tenha conhecimento sobre sua administração financeira, pois ela busca fornecer conhecimentos técnicos sobre a saúde financeira e situação patrimonial da empresa. Para isso o ideal é que os gestores tomem as decisões com base em dados consistentes elaborados a partir de demonstrações contábeis. Com isso é possível fazer estudos comparativos com exercícios anteriores, tendo embasamento para o processo de tomada de decisão nos negócios.

Na Figura 4 é possível ver como a contabilidade pode auxiliar a resolver questões de diferentes entidades envolvidas com o negócio rural.

Figura 4 - Entidades envolvidas com o negócio rural



Fonte: Senar (2015 p. 13).

Com base na figura, pode-se notar que as informações contábeis suprem diferentes necessidades, como por exemplo, a do administrador, sobre a melhor decisão a ser tomada ou ainda, os fornecedores que avaliam se o produtor terá condição de pagar a compra a prazo.

Através das informações geradas pela contabilidade o produtor rural tem condições de não somente controlar os custos e avaliar os resultados, mas também estabelecer planos e traçar estratégias fazendo com que sua propriedade obtenha eficiência na produção, observando as particularidades de cada tipo de cultura, do mercado e da tecnologia adequada para a atividade.

Muito importante para a contabilidade rural, tem-se a contabilidade de custos, assunto que será tratado no próximo tópico.

## 2.5 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos ou contabilidade industrial, como também é chamada, é um ramo da contabilidade que se aplica às empresas industriais, sendo responsável pelo registro e controle dos eventos que acontecem na área de produção da empresa (RIBEIRO, 2015).

Segundo Leone e Leone (2010, p. 5 e 6):

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.

De acordo com Martins (2010) a contabilidade de custos é uma fonte eficiente de informação para ajudar os empresários na tomada de decisão, por essa razão, torna-se um importante instrumento gerenciador do negócio. Ainda segundo o autor, a contabilidade de custos passou de mera auxiliar na avaliação de estoques para importante recurso de controle e decisão gerencial.

Reforçando o instrumento gerencial que é a contabilidade de custos, Crepaldi e Crepaldi (2018) destacam que a contabilidade de custos é um método utilizado para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos ou serviços, tendo a finalidade de gerar informações claras para a administração, para a tomada de decisão. Para os autores: “Uma organização necessita ter uma Contabilidade de Custos bem estruturada para acompanhar e atingir seus objetivos em um mercado dinâmico e globalizado” (CREPALDI; CREPALDI, 2018, p. 2).

## 2.6 CUSTOS

Para Padoveze (2013) custos são os gastos necessários para fabricar os produtos da empresa. Desta forma custos são os gastos relacionados aos produtos e ligados à área industrial da empresa.

Custos são considerados gastos porém reconhecidos como custo no momento em que são utilizados, para fabricação de um produto ou mesmo na prestação de um serviço (MARTINS, 2010).

Segundo Martins (2010 p. 25) custo é “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Os custos trazem retornos financeiros e são ligados diretamente a atividade fim da empresa.

Neste mesmo sentido, Ribeiro (2015) destaca que custos compreende a soma dos gastos com bens e serviços aplicados ou consumidos na fabricação de outros bens, ou seja, o custo integra o produto.

Se tratando de custos, eles podem ser classificados de inúmeras formas, entre elas custos fixos e variáveis, diretos e indiretos. Assunto esse, que abordaremos no próximo tópico.

## 2.7 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Esta sessão será destinada a classificar e apresentar os custos classificados quanto à sua identificação, denominados como diretos e indiretos, e quanto ao volume de produção, dividindo-se em fixos e variáveis.

### 2.7.1 Custos diretos

Os custos diretos são aqueles que podem ser fisicamente identificados em um segmento particular a ser considerado. Relacionando-os com os produtos finais eles são os gastos que podem ser alocados direta e objetivamente aos produtos podendo ser classificados em fixos e variáveis (PADOVEZE, 2013).

Para Martins (2010, p. 48), os custos diretos com relação aos produtos “podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão de obra utilizadas e até quantidade de força consumida)”.

Para Ribeiro (2015) custos diretos são os gastos com materiais, mão de obra e gastos gerais de fabricação aplicados de forma direta na fabricação dos produtos. São chamados de custos diretos porque, integram os produtos, e suas quantidades e seus valores são facilmente identificados em relação a cada produto fabricado.

Crepaldi (2016) afirma que custos diretos são os custos que podem ser apropriados diretamente aos produtos agrícolas, sem fazer uso de métodos de

rateio, bastando existir uma medida de consumo como por exemplo quilos ou horas de mão de obra. Os custos diretos identificam-se aos produtos agrícolas.

### **2.7.2 Custos indiretos**

Custos indiretos são os gastos com materiais, mão de obra e gastos gerais de fabricação aplicados de forma indireta na fabricação dos produtos. São chamados de custos indiretos porque, não integram os produtos, e não é possível uma identificação segura de suas quantidades e de seus valores em relação a cada produto fabricado (RIBEIRO, 2015).

Para Padoveze (2013) custos indiretos são aqueles que não podem ser alocados diretamente aos produtos ou ao segmento da atividade operacional. Para fazer a alocação ao produto será necessário fazer uso de critérios de distribuição e rateio. Os custos indiretos caracterizam-se como sendo de caráter genérico e não específicos de produtos finais.

Martins (2010) define custos indiretos como sendo os custos que não oferecem uma medida objetiva de alocação aos produtos, fazendo-se necessário a utilização de fatores de rateio para a apropriação, de maneira estimada.

Segundo Crepaldi (2016), custos indiretos são os custos que necessitam de algum critério de rateio, dependem de cálculos ou estimativas para serem incorporados aos produtos agrícolas. Ou seja, são apropriados indiretamente aos produtos.

### **2.7.3 Custos fixos**

Os custos fixos “são custos necessários ao desenvolvimento do processo industrial em geral, motivo pelo qual se repetem todos os meses do ano” (RIBEIRO 2015, p. 35).

Padoveze (2013, p. 50) explica que os custos fixos são “custos e despesas necessários para manter um nível mínimo de atividade operacional, por isso também denominados custos de capacidade”. Complementa ainda afirmando que “apesar da possibilidade de classificarmos uma série de gastos como custos fixos, é importante ressaltar que qualquer custo é sujeito à mudanças”.

Segundo Martins (2010) os custos fixos podem sofrer alterações, aumento ou diminuição em função de variações significativas nos volumes, ou seja, são custos que não seguem proporcionalmente as variações de volumes da produção. Exemplos de custos fixos são depreciação, seguros, aluguéis e a mão de obra indireta.

Para Crepaldi (2016, p. 109) “um aspecto importante a ressaltar é que custos fixos são fixos dentro de uma determinada faixa de produção e, em geral, não são eternamente fixos, podendo variar em função de grandes oscilações no volume de produção agrícola”.

Com base na colocação dos autores, entende-se que os custos fixos independem do volume de produção, e mesmo quando não há produção existem, e podem sofrer alterações se o volume de produção sofrer alterações significativas.

#### 2.7.3.1 Custos com depreciação

A depreciação corresponde a redução parcelada do valor dos bens, resultado do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência (RIBEIRO, 2013).

Para Martins (2010, p. 38) “a depreciação dos equipamentos e outros imobilizados amortizáveis utilizados na produção deve ser distribuída aos produtos elaborados; portanto vai para o ativo na forma de produto, e só vira despesa quando da venda dos bens”.

Segundo Senar (2015, p. 58) “a depreciação é um custo que incide sobre os bens tangíveis e corresponde à perda do valor desse bem em função do seu uso em um determinado período de tempo”.

Na percepção de Bornia (2010) depreciação representa a parte dos equipamentos consumida no período, sendo o desgaste com o tempo e uso. Desta forma a depreciação é a perda de valor do equipamento no período considerado.

Para Crepaldi (2016) a depreciação é a redução do valor dos bens tangíveis, em resultado do desgaste ou perda de utilidade pelo uso, ação da natureza ou obsolescência. A taxa de depreciação pode ser definida em função da vida útil, tipo de solo, clima ou em função da produção estimada.

Crepaldi (2016) complementa que vários são os métodos de depreciação que podem ser utilizados para o cálculo do desgaste dos bens. Entre eles: soma dos dígitos dos anos, taxas decrescentes, taxas variáveis e linear ou linha reta.

Segundo Crepaldi (2016) pelo método de linear ou linha reta a depreciação é distribuída igualmente pelo tempo de vida útil do bem. Para entender melhor este conceito o autor apresenta a fórmula que representa o método de depreciação linear, que é dada na Equação 1:

$$C = \frac{VB}{Vu} \quad (1)$$

Onde:

C = cota de depreciação

VB = valor do bem

Vu = vida útil do bem

Bornia (2010) acrescenta dizendo que vários modelos de depreciação podem ser utilizados, porém que o método linear é o mais usual, onde a depreciação por unidade de tempo equivale ao valor do equipamento dividido por sua vida útil. Salienta ainda que o modelo empregado deve representar o melhor possível ao que ocorre na realidade.

Na concepção de Marion (2014, p. 58) “uma das dificuldades para calcular o custo das lavouras ou das safras é o cálculo exato do custo dos equipamentos agrícolas utilizados na cultura agrícola”. Os implementos agrícolas como tratores e colhedeiças, em virtude de entressafra, chuvas e ociosidades não são utilizados ininterruptamente durante o ano, como acontece com os equipamentos industriais. Devido a esse fator, o autor recomenda que a apropriação da depreciação seja feita em decorrência do uso, calculando a depreciação por hora, estimando um número de horas de trabalho por equipamento, em vez da quantidade de anos de vida útil.

Com as colocações dos autores avalia-se que a depreciação é um importante elemento do custo dos produtos, principalmente quando os processos tendem a ser automatizados. Conhecer este valor é de suma importância, se tornando um elemento de custo gerencial.

#### 2.7.4 Custos variáveis

Custos variáveis, são os custos e despesas cujo montante em unidades monetárias, varia na proporção direta das variações do nível de atividade. Se a produção aumentar, conseqüentemente os custos variáveis vão aumentar na mesma proporção (PADOVEZE, 2013).

Para Martins (2010) custo variável é o custo que depende diretamente do volume de produção. Quanto mais produz, maior será o seu consumo. Exemplos de custos variáveis são a matéria prima e mão de obra direta.

Ribeiro (2015, p. 36) afirma que “Custos variáveis são aqueles que variam em decorrência do volume de produção. Então, quanto mais produtos forem fabricados em um período, maiores serão os custos variáveis.”

Crepaldi (2016) considera custos variáveis aqueles que variam de acordo com o volume produzido, eles aumentam à medida que aumenta a produção agrícola. Não havendo quantidades produzidas o custo variável será nulo.

A partir das definições dos autores, percebe-se que os custos variáveis estão ligados diretamente ao volume de produção. Se não houver produção o custo variável será zero.

### 2.8 MÉTODOS DE CUSTEIO

Segundo Padoveze (2013, p. 190), “método de custeio é o processo de identificar o custo unitário de um produto ou serviço ou de todos os produtos e serviços de uma empresa com base no total dos custos diretos e indiretos”. Consiste em distribuir os gastos totais aos diversos produtos ou serviços da empresa. Para o autor as metodologias básicas são o custeio por absorção e o custeio direto/variável. Porém existem metodologias mais antigas como o RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*) e outras mais modernas como o custeio ABC (*Activity Based Costing*, ou custeio baseado em atividades).

Para Ribeiro (2015) existem vários sistemas que podem ser utilizados para o custeamento dos produtos, uns com o fim específico de alocar aos produtos os custos indiretos, o que acontece com o sistema de custeio departamental e com o sistema de custeio ABC por exemplo. E outros com fins específicos de promover a

composição do custo total de fabricação dos produtos, como por exemplo, com os sistemas de custeio direto, por absorção e RKW.

Para Santos, Marion e Segatti (2009, p. 24), “sistema de custos é um conjunto de procedimentos administrativos que registra, de forma sistemática e contínua a efetiva remuneração dos fatores de produção empregados nos serviços rurais”.

### **2.8.1 Método de custeio por absorção**

Para Padoveze (2013) o custeio por absorção é o mais utilizado por ser o critério fiscal e legal em praticamente todo o mundo. Esse método incorpora os custos fixos e indiretos industriais aos produtos, traduzindo esses gastos em custo unitário por meio de procedimentos de rateio das despesas e alocação aos produtos e serviços. Segundo o autor, para fins gerenciais e para a tomada de decisões esse método não é o mais adequado, pois por vezes poderá levar o gestor a decisões incorretas e prejudiciais à empresa.

Segundo Crepaldi (2016, p. 251) o custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos (sejam eles fixos ou variáveis) à produção agropecuária do período. Os gastos não produtivos (despesas) são excluídos”.

O custeio por absorção segue os seguintes passos segundo Crepaldi (2016 p. 251):

- a) Separação dos gastos do período em custos e despesas;
- b) Classificação dos custos em diretos e indiretos;
- c) Apropriação dos custos direto aos produtos agropecuários;
- d) Apropriação, através de rateio, dos custos indiretos de produção.

O custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade. No Brasil é adotado pela legislação empresarial e pela legislação fiscal. Esse método é válido para a apresentação de demonstrações financeiras e para o pagamento do imposto de renda (CREPALDI, 2016).

Para Martins (2010, p. 37), o custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

De acordo com Ribeiro (2015) o custeio por absorção contempla como custo de fabricação todos os custos incorridos no processo de fabricação do período, independentemente de serem diretos ou indiretos.

#### 2.8.1.1 Departamentalização

Tanto em termos de despesas operacionais administrativas e comerciais, como nas despesas industriais que compõem o custo dos produtos, no caso de indústrias, um dos conceitos mais difundidos de controle das despesas é o conceito de departamentalização, o que significa fazer uma abertura nas contas contábeis, por centros de custos ou despesas. Assim, as despesas são alocadas primeiramente em cada centro de custo (departamento, setor) e depois são resumidas para fins de apresentação das demonstrações financeiras (PADOVEZE, 2017).

Segundo Ribeiro (2013) custeio departamental é a atribuição dos custos indiretos aos produtos por meio de departamentos. Já departamentos ele conceitua como sendo divisões, seções ou setores que fazem parte de um estabelecimento industrial, comercial, prestador de serviço, entre outros.

Martins (2010, p. 65) acrescenta que “departamento é a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por pessoas e máquinas (na maioria dos casos), em que se desenvolvem atividades homogêneas”. Além disso, explica que “diz-se unidade mínima administrativa porque sempre há um responsável para cada Departamento ou, pelo menos, deveria haver”. Complementa ressaltando a importância da departamentalização em custos para uma racional distribuição dos custos indiretos.

Crepaldi e Crepaldi (2018) conceituam departamentalização como uma divisão da fábrica em segmentos que se chamam departamentos, onde são alocados todos os custos de produção neles incorridos. Para os autores os departamentos podem ser separados em produtivos e de serviços. Nos produtivos ocorre algum tipo de modificação sobre o produto como por exemplo no departamento de corte, prensas ou usinagem. Já para os departamentos de serviços é por onde os produtos não passam na maioria dos casos, mas sua função é prestar serviço aos demais departamentos produtivos, como por exemplo a manutenção, almoxarifado e a administração da fábrica.

Segundo Martins (2010) na maioria das vezes um departamento é um centro de custo e em outras situações podem ter diversos centros de custos dentro do mesmo departamento.

Crepaldi e Crepaldi (2018, p. 64) definem centro de custo como: “unidade mínima de acumulação de custos, [...]. Na maioria das vezes, um departamento é um centro de custos, mas, em outras situações, podem existir diversos centros de custos dentro de um mesmo departamento.” Segundo os autores, a departamentalização dos custos tem como objetivo um melhor controle dos custos e uma determinação mais precisa do custo dos produtos.

Percebe-se pelas definições dos autores que a departamentalização serve como instrumento para visualização dos custos em setores ou departamentos isolados permitindo assim uma interpretação mais eficiente e precisa pois possibilita o entendimento do custo direto na fonte geradora e o controle sobre sua geração.

### **2.8.2 Método de custeio direto ou variável**

Esse método contempla apenas os custos diretos ou variáveis como custo de fabricação. Os custos indiretos integram o resultado juntamente com as despesas. Por contemplar apenas parte dos custos incorridos na fabricação, esse sistema não é aceito pelo Fisco. Desta forma a adoção desse sistema de custeio é restrita apenas para fins gerenciais (RIBEIRO, 2015).

Segundo Martins (2010 p. 198), “no custeio variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os custos fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado”.

Padoveze (2012, p. 338) apresenta algumas vantagens da utilização do custeamento variável/direto:

- Os custos dos produtos são mensuráveis objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns.
- O lucro líquido não é afetado por mudanças de aumento ou diminuição de inventários.
- Os dados necessários para a análise custo-volume-lucro são rapidamente obtidos pelo Sistema de Informações Contábil.

O método de custeio variável é normalmente utilizado para fins gerenciais, para uso interno, onde é ajustado para atender as necessidades de informações particulares da empresa (PADOVEZE, 2012).

#### 2.8.2.1 Margem de contribuição

Margem de contribuição representa o lucro variável, ou seja, a diferença entre o preço de venda unitário e os custos e despesas variáveis dos produtos ou serviços. Significa que para cada unidade vendida a empresa obterá determinado lucro que multiplicado pelo total das vendas teremos a margem de contribuição total do produto da empresa (PADOVEZE, 2012).

Segundo Martins (2010) a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e a soma de custos e despesas variáveis, sendo utilizada para considerar o quanto cada produto contribuiu para cobrir os custos fixos e depois formar o lucro.

Para Sousa e Diehl (2009), a venda dos produtos deve gerar receitas suficientes para cobrir os custos fixos e variáveis e ainda gerar uma sobra para formar o lucro. A sobra gerada é chamada de margem de contribuição, quanto maior a margem de contribuição de um produto, maior vai ser sua contribuição para cobrir os custos e formar o lucro. Devido a isso a margem de contribuição tem papel importante nos processos decisórios da empresa.

#### 2.8.2.2 Ponto de equilíbrio

É o momento em que receita total e custo total estão equalizados, é alcançado quando se possui volume suficiente para cobrir todos os custos e despesas fixas, ou seja, ponto onde não tem lucro nem prejuízos (MARTINS, 2010).

Em uma empresa rural, conforme Crepaldi (2016, p. 185) “o ponto de equilíbrio é aquele momento em que a Empresa Rural atinge um volume de vendas que lhe permite cobrir seus custos operacionais. Sem lucro nem prejuízo”. Ele indica quanto a empresa precisa vender para não ter prejuízo e assim começar a apresentar lucros.

Para Padoveze (2012), o ponto de equilíbrio demonstra em termos quantitativos qual é o volume necessário produzir ou vender para pagar todas as

despesas e custos sejam eles fixos ou variáveis, neste ponto não há lucro nem prejuízo. Esta informação é importante pois apresenta o nível mínimo em que a empresa deve operar.

Segundo Borna (2010) o ponto de equilíbrio ou ponto de ruptura como também é conhecido é o nível de vendas onde o lucro é nulo, ou seja, a empresa não tem lucro nem prejuízos.

Para Ribeiro (2015, p. 477) “a grande importância do conhecimento do ponto de equilíbrio na atividade industrial é a revelação para a empresa, da quantidade de produtos a serem fabricados e vendidos para que possa cobrir seus custos e despesas totais”.

Com as definições apresentadas observa-se que o ponto de equilíbrio pode ser considerado uma informação importante na medida em que é possível o entendimento de quanto é necessário produzir para que a empresa não opere no negativo.

#### 2.8.2.2.1 *Ponto de equilíbrio em quantidade*

O ponto de equilíbrio em quantidade demonstra a quantidade mínima que a empresa precisa produzir e vender, para não operar com prejuízos. Para efetuar o cálculo do mesmo é necessário conhecer os custos fixos e variáveis e o preço de venda unitário para chegarmos na margem de contribuição (PADOVEZE, 2012).

A fórmula do ponto de equilíbrio em quantidade é apresentada na Equação 2:

$$\text{Ponto de equilíbrio em quantidade} = \frac{\text{Custos Fixos Totais}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}} \quad (2)$$

#### 2.8.2.2.2 *Ponto de equilíbrio em valor*

Quando temos variados produtos tem-se dificuldade em definir qual é o *mix* ideal de produtos e suas quantidades no ponto de equilíbrio, assim como apresentam-se dificuldades em identificar quais os custos e despesas fixas para cada produto, desta forma é necessário utilizar uma informação expressa em

denominador monetário, ou seja, em valor de vendas. Para chegarmos a este valor é necessário saber a margem de contribuição em percentual sobre o preço de venda (PADOVEZE, 2012).

A formula do ponto de equilíbrio em valor apresenta-se conforme segue na Equação 3:

$$\text{Ponto de Equilíbrio em Valor} = \frac{\text{Custos Fixos Totais}}{\text{Margem de Contribuição Percentual}} \quad (3)$$

#### 2.8.2.2.3 Ponto de equilíbrio contábil ou operacional

O ponto de equilíbrio contábil visa encontrar o lucro igual a zero, onde as receitas totais são iguais aos gastos totais (BRUNI; FAMÁ, 2012).

Segundo Padoveze (2012, p. 388) ponto de equilíbrio operacional é “a quantidade de vendas que deve ser efetuada para cobrir todos os custos e as despesas fixas, deixando de lado os aspectos financeiros e não operacionais”.

Para Ribeiro (2015) quando se fala de ponto de equilíbrio de uma forma geral está se referindo ao ponto de equilíbrio contábil. Para o autor a fórmula que representa o ponto de equilíbrio contábil é a que segue conforme Equação 4:

$$PEC = CDFT/MCU \quad (4)$$

Onde:

PEC: Ponto de equilíbrio contábil

CDFT: Custos e despesas fixos totais

MCU: Margem de contribuição unitária

Ele determinará a quantidade mínima de produção e venda de produtos para que a empresa tenha um equilíbrio contábil, ou seja, obtenha um resultado nulo.

#### 2.8.2.2.4 *Ponto de equilíbrio econômico*

Ponto de equilíbrio econômico é o momento em que a empresa alcança receita total oriunda da venda de produtos suficiente para cobrir os custos e despesas totais e ainda garantir uma margem de lucro aos proprietários, como retorno referente ao capital investido na empresa (RIBEIRO, 2015).

Segundo Padoveze (2012) para o cálculo do ponto de equilíbrio econômico são incluídas as despesas e receitas financeiras, mais os efeitos monetários que são tratados como despesas fixas, conseguindo assim o valor da receita mínima que gere lucro zero, mas que cubra todos os gastos operacionais, financeiros e os efeitos da inflação.

Ribeiro (2015) apresenta a fórmula para o cálculo do ponto de equilíbrio econômico conforme evidenciado na Equação 5:

$$PEE = CDFT + ML/MCU \quad (5)$$

Onde:

PEE: Ponto de equilíbrio econômico

CDFT: Custos e despesas fixos totais

ML: Margem de lucro

MCU: Margem de contribuição unitária

#### 2.8.2.2.5 *Ponto de equilíbrio financeiro*

O ponto de equilíbrio financeiro busca encontrar a quantidade de vendas necessárias para cobrir os gastos desembolsáveis, o que não inclui depreciação, exaustão ou amortizações. “O ponto de equilíbrio financeiro corresponde à quantidade que iguala a receita total com a soma dos gastos que representam desembolso financeiro para a empresa” (BRUNI; FAMÁ, 2012, p. 191).

Segundo Padoveze, (2012, p. 389) “É uma variante do ponto de equilíbrio econômico, excluindo apenas a depreciação, pois momentaneamente ela é uma despesa não reembolsável”.

Para Ribeiro (2015) o ponto de equilíbrio financeiro ocorre quando a empresa tem receita total suficiente para cobrir o total dos custos e despesas, diminuindo as despesas não financeiras, ou seja, aquelas em que não houve desembolso de caixa.

A fórmula para o ponto de equilíbrio financeiro conforme Ribeiro (2015) é apresentada na Equação 6:

$$PEF = CDFT - CDNF/MCU \quad (6)$$

Onde:

PEF: Ponto de equilíbrio financeiro

CDFT: Custos e despesas fixos totais

CDNF: Custos e despesas não financeiros

MCU: Margem de contribuição unitária

### 2.8.2.3 Margem de segurança

A margem de segurança é definida como um índice que resulta da diferença das vendas e do ponto de equilíbrio. Esta tem como objetivo demonstrar o quanto podem cair as vendas sem que se tenha prejuízo, podendo ser calculado em quantidade, valor monetário ou percentual (BRUNI; FAMÁ, 2012).

Segundo Leone e Leone (2010, p. 352) margem de segurança “é a diferença entre o que a empresa pode produzir e comercializar, em termos de quantidade de produtos, e a quantidade apresentada no ponto de equilíbrio”. É chamada de margem de segurança por que demonstra o espaço que a empresa tem para lucrar após alcançar o ponto de equilíbrio.

Para Padoveze (2012, p. 390), a margem de segurança “pode ser definida como o volume de vendas que excede as vendas calculadas no ponto de equilíbrio”.

Este volume para análise pode ser tanto o valor das vendas orçadas como o valor real das vendas.

Bornia (2010) define margem de segurança como sendo o excedente da receita da empresa sobre a receita no ponto de equilíbrio. Pode ser demonstrada quantitativamente, em unidades monetárias ou ainda na forma de percentual. Segundo o autor, na forma de percentual a informação gerada é mais fácil de ser utilizada pela administração.

Em resumo quanto maior for a margem de segurança operacional, maior será a capacidade de gerar lucro, ou seja, maior será a segurança da empresa quanto a ocorrência de prejuízos.

## 2.9 LUCRATIVIDADE

A lucratividade ou margem como também é chamada mostra o ganho em percentual obtido sobre as vendas realizadas. Nos mostra em cada venda se a atividade desenvolvida está ou não sendo satisfatória, ou seja, ela demonstra se as vendas estão sendo o suficiente para pagar os custos e despesas e ainda gerar o lucro (PADOVEZE; BENEDICTO, 2010).

Segundo Padoveze e Benedicto (2010, p. 20-21), são três as principais formas de cálculo da lucratividade em relação às vendas:

- a) a margem bruta, que decorre da dedução dos custos de aquisição ou produção das mercadorias, produtos ou serviços, da receita líquida das vendas;
- b) a margem operacional ou lucratividade operacional, que decorre da dedução, da margem bruta, dos custos e das despesas comerciais e administrativas;
- c) a margem líquida, ou lucratividade líquida que decorre, basicamente, da dedução, da margem operacional, dos custos financeiros líquidos e dos impostos sobre o lucro.

Lucratividade segundo SEBRAE (2018) “é um indicador de eficiência operacional obtido sob a forma de valor percentual e que indica qual é o ganho que a empresa consegue gerar sobre o trabalho que desenvolve”. Ainda apresenta a forma utilizada para os cálculos conforme a Equação 7:

$$\text{Lucratividade} = \frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Receita Total}} \times 100 \quad (7)$$

Para Iudícibus (2017), a margem de lucro sobre vendas compara o lucro com as vendas líquidas e pode ser realizada através da margem operacional e da margem líquida, conforme as Equações 8 e 9:

$$\text{Margem Operacional} = \frac{\text{Lucro Operacional}}{\text{Vendas Líquidas}} \quad (8)$$

$$\text{Margem Líquida} = \frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Vendas Líquidas}} \quad (9)$$

## 2.10 RENTABILIDADE

Rentabilidade é o rendimento alcançado por um investimento “é a capacidade de um capital aplicado ou investido render dividendos ou ganho em dinheiro e pode ser expressa pela porcentagem de lucro em relação ao investimento total” (CHIAVENATTO, 2014, p. 15).

Para Padoveze e Benedicto (2010, p. 21) rentabilidade “vem do conceito de renda, é uma relação do valor do lucro obtido com o valor do investimento realizado. [...] é a análise conclusiva do sucesso ou não do empreendimento ou investimento”.

Segundo Padoveze (2012), análise da rentabilidade talvez possa ser considerada a melhor análise a ser extraída das demonstrações contábeis, isto devido ser considerado o maior indicador de sobrevivência e sucesso da empresa uma vez que ela indica a atratividade do negócio.

Um aspecto importante segundo Padoveze (2012, p. 456) é que a:

Análise da geração da margem de lucro: leva em conta o desempenho operacional da empresa, por meio do conceito de giro do ativo, que implica maior ou menor necessidade de margem operacional sobre as vendas.

Segundo SEBRAE (2018) a rentabilidade permite medir o potencial do negócio, considerando o investimento realizado. A rentabilidade pode ser calculada utilizando a Equação 10:

$$\text{Rentabilidade} = \frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Patrimônio Líquido}} \times 100 \quad (10)$$

### 2.10.1 Análise custo x volume e lucro

Crepaldi e Crepaldi (2017, p. 200) definem a análise de custo/volume/lucro como sendo “um instrumento utilizado para projetar o lucro que seria obtido em diversos níveis possíveis de produção e vendas, bem como para analisar o impacto sobre o lucro de modificações no preço de venda, nos custos ou em ambos”.

Crepaldi e Crepaldi (2017, p. 207) complementam dizendo que:

A análise de custo-volume-lucro mostra a maneira pela qual o lucro e os custos mudam quando há uma mudança no volume. A análise custo-volume-lucro examina o impacto nos ganhos quando há mudanças em fatores como custo variável, custo fixo, preço de venda, volume e *mix* de produtos. As informações geradas pelo custo-volume-lucro ajudam a prever o efeito de qualquer número de ações observadas e a tomar melhores decisões. Mais especificamente, a análise custo-volume-lucro tenta responder às seguintes questões:

1. Que volume de vendas é necessário para atingir o ponto de equilíbrio? Quanto tempo demorará para atingir esse volume de vendas?
2. Que volume de vendas é necessário para obter determinado lucro?
3. Que lucro pode-se esperar de um determinado volume de vendas?
4. Como as alterações no preço de venda, nos custos variáveis e nos custos fixos afetam os lucros?
5. Como pode uma alteração no *mix* de produtos que se vendem afetar o ponto de equilíbrio, o volume desejado e o lucro em potencial?

Para Souza e Diehl (2009), a lucratividade de uma organização está diretamente relacionada a custo, volume e receita. O volume produtivo influencia o custo e a receita, a receita depende do preço cobrado e da quantidade vendida, e o custo depende de custos variáveis e fixos. Estes três itens relacionados apresentam a análise CVL (custo-volume-lucro). que, Com seus resultados e apresentação de indicadores, auxiliam os gestores na tomada de decisão.

Na Figura 5 é demonstrado a relação entre volume, receita e custo e seu efeito no lucro.

Figura 5 - Volume, receita e custo e seu efeito no lucro

Variável	Efeito ↑	Efeito ↓
Volume	L\$ ↑	L\$ ↓
Receita	L\$ ↑	L\$ ↓
Custo	L\$ ↓	L\$ ↓

Fonte: Souza e Diehl (2009 p. 258).

Com o entendimento das relações CVL pode-se ter uma melhor programação de produção, estimativa de custos futuros, análise para redução de custos, precificação, entre outros. A utilização desta ferramenta auxilia os gestores na tomada de decisão (SOUZA; DIEHL, 2009).

### 3 METODOLOGIA

A metodologia demonstra de que forma é realizada a pesquisa, utilizando os métodos e as técnicas apropriadas que auxiliarão o pesquisador a explorar o problema, levando aos objetivos e por fim evidenciando o resultado mais adequado para o problema do projeto. Marconi e Lakatos (2017, p. 32) afirmam que metodologia é:

[...] o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo conhecimentos válidos e verdadeiros, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões [...].

A metodologia aborda a parte do planejamento para desenvolver a pesquisa, onde são expressos os métodos a serem usados, desde a coleta de dados até a conclusão do projeto, sendo de suma importância para a realização do projeto.

#### 3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Para delimitação da pesquisa foi aplicada, o que segundo Gil são “Pesquisas voltadas à aquisição de conhecimentos com vistas à aplicação numa situação específica” (GIL, 2017, p. 24), compreendendo assim o estudo específico de uma só cultura agrícola.

Os objetivos propostos utilizados são exploratórios devido à necessidade de buscar dados que contribuam para a correta quantificação dos custos, e descritiva, pois a partir dos dados coletados serão apresentados os fatores importantes para a produção do tabaco. Assim Gil conceitua e explica a pesquisa exploratória da seguinte maneira:

As pesquisas exploratórias têm como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torna-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Seu planejamento tende a ser bastante flexível, pois interessa considerar os mais variados aspectos relativos ao fato ou fenômeno estudado. A coleta de dados pode ocorrer de diversas maneiras, mas geralmente envolve: 1. levantamento bibliográfico; 2. entrevista com pessoas que tiveram experiência prática com o assunto; e 3. análise de exemplos que estimulem a compreensão (GIL, 2017, p. 25).

Gil conceitua pesquisa descritiva como sendo, “[...] a descrição das características de determinada população ou fenômeno. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis variáveis” (GIL, 2017, p. 25).

Os procedimentos técnicos utilizados são pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso. A pesquisa documental trata-se da busca de informações em livros e artigos científicos. Marconi e Lakatos conceituam a pesquisa bibliográfica como, “[...] é um apanhado geral sobre os principais trabalhos já realizados, revestidos de importância, por serem capazes de fornecer dados atuais e relevantes relacionados ao tema” (MARCONI; LAKATOS, 2017, p. 172).

Para Köche (2015), a pesquisa bibliográfica é desenvolvida tentando explicar um problema utilizando conhecimentos disponíveis em teorias publicadas em livros, nesta pesquisa o objetivo é conhecer e analisar as principais contribuições sobre determinado tempo ou problema tornando-se indispensável para as pesquisas.

A pesquisa bibliográfica é utilizada para aprofundar os conhecimentos na área da pesquisa e acrescentar maior conhecimento técnico quanto a prática, já a pesquisa documental é a pesquisa, na qual se reúnem todos os documentos dos quais são extraídas as informações relevantes ao estudo, como notas fiscais de compra e venda.

Quanto ao estudo de caso, consiste no estudo aprofundado e exaustivo de um ou poucos casos, de maneira abrangente e detalhada, para alcançar seu total conhecimento (GIL, 2017).

Para Yin (2015) a pesquisa estudo de caso surge do desejo de entender fenômenos sociais complexos, o que permite que o investigador foque em um caso e tenham perspectiva real do estudo. Este tipo de pesquisa mostra as funções explicativas e não apenas as descritivas e exploratórias.

Diante das colocações dos autores, entende-se que as metodologias adotadas são as mais adequadas para o desenvolvimento do estudo proposto.

### 3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Quanto aos procedimentos de coleta e análise dos dados, é realizada uma pesquisa bibliográfica, onde, através do levantamento dos assuntos relacionados ao tema a ser pesquisado, se buscará evidenciar os diversos aspectos que devem ser

considerados na apuração do custo e análise dos resultados da produção do tabaco. Para complementar, será realizado um estudo de caso em uma propriedade rural localizada no município de Novo Machado – RS, visando aplicar de forma prática os conceitos teóricos levantados através da pesquisa bibliográfica.

Dentre os procedimentos utilizados na pesquisa, vale ressaltar os apontados na sequência:

- Realizar entrevistas com o proprietário da propriedade em estudo, e com demais produtores da região;
- Observação direta;
- Com base no custeio por absorção, mapear os controles manuais do produtor e as notas fiscais de compra e venda;
- Imputar os dados em planilhas;
- Utilizar técnicas do custeio variável para fazer o levantamento dos custos e despesas com análise de dados.

## 4 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo é apresentado a descrição da propriedade, da atividade, os dados coletados e os resultados obtidos através do estudo. Tem por objetivo estruturar um sistema de custos que possa fornecer informações úteis e seguras à propriedade em estudo, visando um melhor planejamento e controle dos custos.

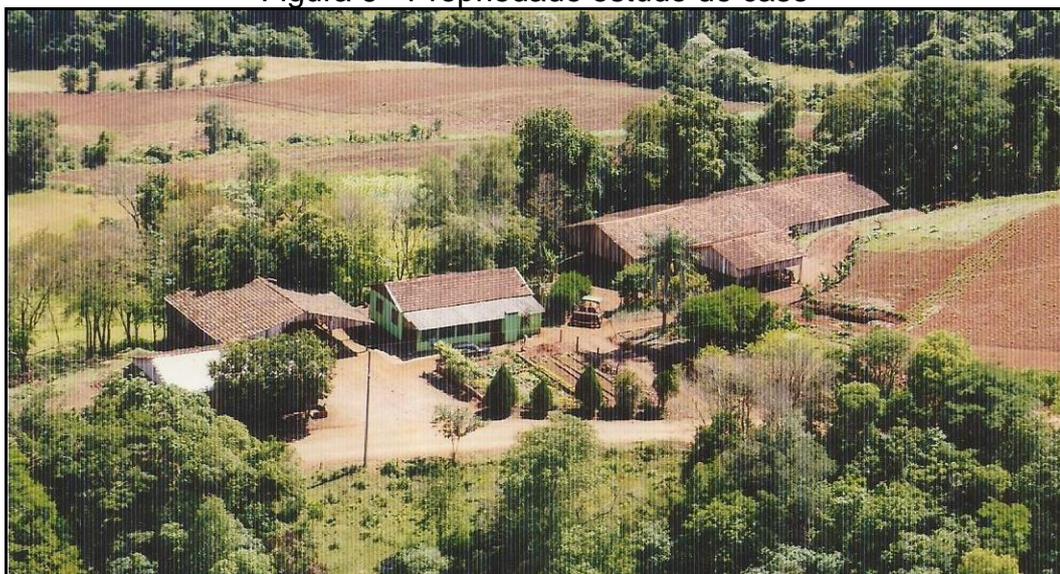
### 4.1 HISTÓRICO E ESTRUTURA DA PROPRIEDADE

A propriedade estudo de caso, é produtora de tabaco desde o ano de 1991, sempre conduzida pela família de Elroi Schlender. Está localizada na cidade de Novo Machado, estado do Rio Grande do Sul, a cerca de 520 quilômetros de Porto Alegre.

A propriedade é familiar, na qual atualmente o proprietário, a esposa e um dos filhos trabalham e são responsáveis por sua administração e funcionamento. A propriedade tem uma área total de 22 hectares de terra distribuídas entre lavouras, poteiros, galpões e áreas de mata preservada.

Na Figura 6 segue uma vista aérea da propriedade onde pode ser visto o galpão onde o tabaco é armazenado após a colheita, os galpões onde ficam os equipamentos agrícolas e também pode ser visualizada a casa onde a família reside.

Figura 6 - Propriedade estudo de caso

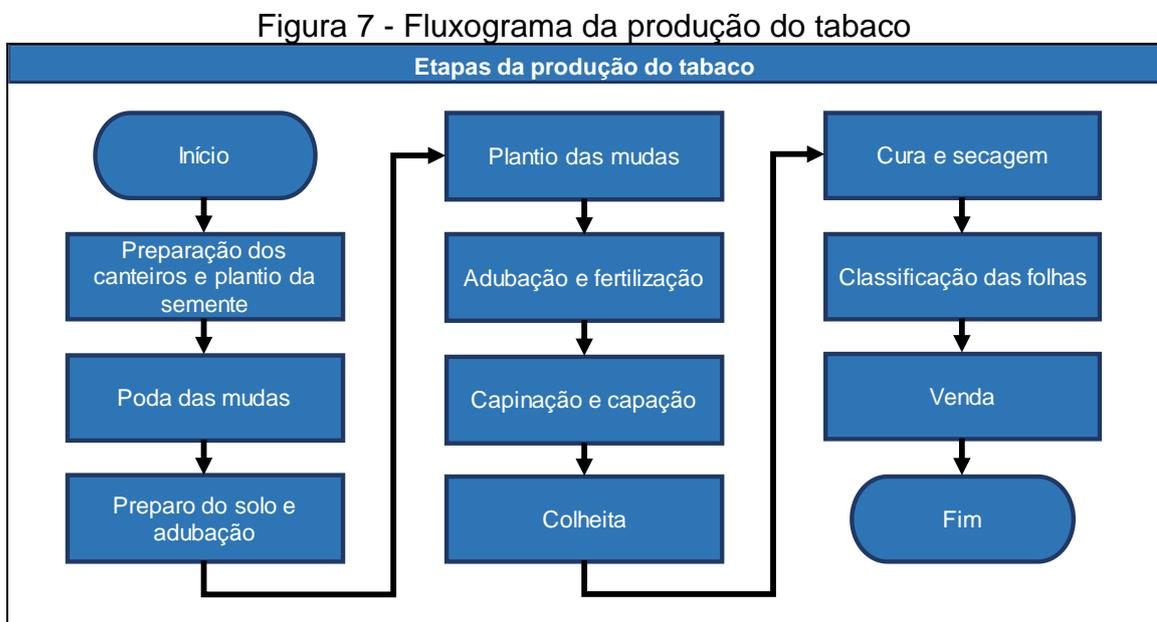


Fonte: Dados da pesquisa.

Da área total da propriedade apenas 3 hectares são utilizadas para a produção do tabaco. O restante da área fica disponível para a produção de soja, milho e trigo, cada uma de acordo com sua época de produção. A plantação do tabaco é composta por aproximadamente sessenta mil pés por ano, o que produz em torno de cinco mil kg de tabaco. Todo o volume produzido é vendido para a empresa Alliance One Brasil Exportadora de Tabacos Ltda pelo Sistema Integrado de Produção de Tabaco (SIPT) que é uma parceria técnico-comercial que viabiliza e facilita o acesso do produtor rural às sementes e aos insumos necessários para o plantio. Além disso, a companhia assegura a compra de toda a safra, independentemente do seu resultado.

#### 4.2 DESCRIÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO

Neste tópico são apresentadas as etapas de produção do tabaco, desde a preparação dos canteiros até a venda, descrevendo todos os passos de produção e da atividade dentro de um período de dez meses, que corresponde a uma safra anual. A Figura 7 representa um fluxograma das etapas da produção do fumo.



Fonte: Elaborado pela autora (2018).

O cultivo do fumo se inicia com a preparação dos canteiros para o plantio da semente em viveiro, posteriormente ocorre a poda das mudas. Em sequência,

realiza-se o preparo e adubação do solo para que aconteça o plantio das mudas. Após o plantio, ocorre a capinação do solo e a segunda aplicação de adubo, assegurando o crescimento saudável da planta, que logo passa por um processo de capação, seguindo para a colheita. O fumo colhido é encaminhado para a cura e secagem no galpão, passa pela classificação das folhas, e em seguida é feita a comercialização.

#### **4.2.1 Preparação dos canteiros e sementeira em viveiro**

O processo da sementeira em viveiro consiste em produzir as mudas em bandejas de isopor por aproximadamente 60 dias, sendo esse o primeiro estágio do cultivo do tabaco.

O início do processo se dá pela preparação dos canteiros, onde a propriedade em estudo utiliza na produção das mudas o sistema *floating*, que consiste na plantação das sementes de fumo em bandejas que flutuam sobre uma fina lâmina de água, possibilitando a germinação da semente e o desenvolvimento das mudas de maneira eficiente.

Este processo da produção requer uma estrutura composta por tijolos, lonas plásticas e arcos de ferro. Os tijolos são colocados lado a lado, sendo recobertos por uma lona plástica preta, formando uma piscina. Para garantir um ambiente protegido, a estrutura é coberta com uma lona plástica transparente, sustentada por arcos de ferro, que dão segurança à produção.

Na Figura 8, é possível visualizar a estrutura que recebe as bandejas com as mudas.

Figura 8 - Sistema *floating* de produção de mudas



Fonte: Dados da pesquisa.

Para o processo de semeadura as bandejas são preenchidas com substrato, recebem as sementes que podem ser peletizadas ou nuas e então são colocadas na piscina com água. Após alguns dias, ao longo do crescimento das mudas é feito a repicagem, que consiste em preencher cada célula da bandeja com uma muda de fumo, conforme demonstra a Figura 9.

Figura 9 - Processo de repicagem



Fonte: Dados da pesquisa.

Esse processo de sementeira utiliza diversos tipos de fertilizantes e produtos químicos para prevenção de doenças e pragas, buscando cultivar mudas uniformes, saudáveis e bem desenvolvidas.

#### 4.2.2 Poda das mudas

Alcançado um estágio de tamanho, as mudas de fumo são submetidas ao corte do ápice de suas folhas, processo este chamado de poda.

Dois podas são realizadas nas mudas antes delas serem transplantadas para a lavoura. O processo de poda é necessário para tornar a muda mais resistente e uniforme, podendo ser realizado de várias formas e fazendo uso de diversos equipamentos. A propriedade utiliza o sistema de caixa podadora, onde as bandejas de isopor são colocadas em uma espécie de caixa de madeira, e as folhas de fumo são cortadas com um fio de *nylon*. Posteriormente, as bandejas voltam para o canteiro, e lá permanecem até o plantio na lavoura.

Este processo é apresentado na Figura 10, que demonstra o procedimento da poda manual.

Figura 10 - Processo de poda manual



Fonte: Dados da pesquisa.

### 4.2.3 Preparo do solo e adubação

A próxima etapa consiste em preparar o solo para o recebimento do transplante definitivo da muda. Para que a muda tenha um bom desenvolvimento na lavoura, faz-se necessário analisar o solo que estará recebendo as mudas de tabaco, uma vez que precisa estar devidamente tratado e adubado. A fertilidade do solo é um dos fatores de extrema importância na cultura do fumo, pois é o responsável pelo seu crescimento e desenvolvimento.

O processo se dá inicialmente com a descompactação do solo com a gradagem, posteriormente é feita a aplicação de agrotóxicos para evitar as ervas daninhas e em seguida ocorre a primeira aplicação de adubo, também chamada de adubação base.

O processo de aplicação da adubação base é demonstrado na Figura 11.

Figura 11 - Processo de aplicação da adubação base



Fonte: Dados da pesquisa.

### 4.2.4 Plantio das mudas

Com a área de terra a ser utilizada para o plantio já adubada e tratada, as mudas de tabaco são transplantadas definitivamente para a lavoura.

O plantio se dá inicialmente com o transporte das mudas até a lavoura, que é realizado com a utilização do trator, conforme Figura 12, onde as bandejas são

retiradas dos canteiros e colocadas lado a lado em uma carreta agrícola. Após serem esvaziadas, as bandejas são lavadas e armazenadas até o próximo plantio.

Figura 12 - Transporte das mudas para a lavoura



Fonte: Dados da pesquisa.

O processo de plantio da muda é todo manual, onde as mudas são retiradas da bandeja e alimentadas na máquina transplantadora. A Figura 13 representa o plantio das mudas na lavoura com a utilização da máquina transplantadora.

Figura 13 - Plantio das mudas na lavoura



Fonte: Dados da pesquisa.

#### **4.2.5 Adubação e fertilização**

Entre 15 e 40 dias depois do transplante da muda para a lavoura são realizadas três aplicações de fertilizante, também chamadas de adubações de cobertura, que consistem na aplicação de fertilizantes no tabaco, o que servirá de combustível para o crescimento e desenvolvimento uniforme das plantas.

#### **4.2.6 Capinação e capação**

A capinação é a etapa que garante o crescimento saudável da planta, assegurando que esta fique livre das ervas daninhas ou qualquer outro inço que possa atrapalhar o seu desenvolvimento. Este processo é feito manualmente pelo produtor, fazendo uso da enxada como ferramenta de trabalho.

Com o fumo já desenvolvido, cerca de 60 dias após o transplante da muda para o solo, ocorre a capação, procedimento que consiste em retirar o botão floral da planta, conhecida como “flor do fumo” e as folhas de pequeno porte que ficam à sua volta. Esse processo também é conhecido como desponte.

A capação é uma atividade realizada manualmente, sendo essencial para que a planta se desenvolva com vigor, pois o ato do desbrotamento impede o crescimento de novas folhas, o que resulta no fortalecimento do restante da planta. Após a retirada do botão floral, a planta recebe um veneno antibrotante, que impede o crescimento de novas flores. O ideal é que os pés de fumo tenham cerca de 20 folhas cada.

A Figura 14 demonstra o pé de tabaco antes e depois do processo de capação.

Figura 14 - Capação do pé de tabaco



Fonte: Dados da pesquisa.

#### 4.2.7 Colheita

Cerca de 90 dias após ser realizado o transplante do tabaco para a lavoura e 30 a 45 dias após a capação, é realizado o processo de colheita, que consiste em cortar os pés de tabaco na altura do chão, para posteriormente levar para o galpão. O transporte do tabaco da lavoura até o galpão é realizado com a utilização do trator.

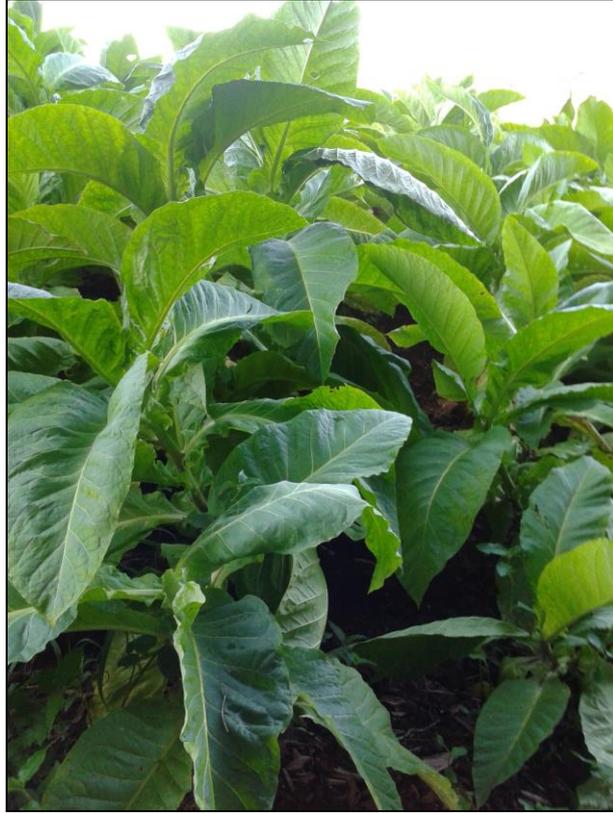
Na colheita do tabaco se recomenda que ele seja colhido maduro, o que facilita a cura e secagem. O tabaco colhido ainda verde tem um alto risco de perda de qualidade, o que acaba prejudicando a produtividade.

O fumo é considerado bem maduro, e pronto para colheita, cura e secagem, quando as folhas superiores da planta apresentam algumas características de maturação, como folhas pintadas e talo esbranquiçado.

Outro ponto de atenção deve ser o horário da colheita devido a possibilidade de queima do tabaco. Por isso geralmente se colhe o tabaco nas horas mais frescas e no restante do dia é feito o processo de suspensão no galpão.

A Figura 15 demonstra o pé de tabaco na sua fase final na lavoura.

Figura 15 - Tabaco em fase final na lavoura



Fonte: Dados da pesquisa.

A Figura 16 demonstra o tabaco no galpão aguardando a suspensão.

Figura 16 - Tabaco aguardando a suspensão



Fonte: Dados da pesquisa.

A Figura 17 demonstra o processo de suspensão do tabaco no galpão.

Figura 17 - Suspensão do tabaco no galpão



Fonte: Dados da pesquisa.

#### 4.2.8 Cura e secagem

Com a etapa da lavoura concluída, após a colheita do tabaco, inicia-se o processo de cura e secagem das folhas, onde o tabaco fica no galpão por aproximadamente 45 dias. Com os talos secos, o fumo está pronto para a classificação de qualidade.

A Figura 18 demonstra o tabaco em fase inicial de cura e secagem.

Figura 18 - Tabaco em fase inicial de cura e secagem



Fonte: Dados da pesquisa.

A Figura 19 demonstra o tabaco em fase final de cura e secagem, pronto para o processo de classificação de qualidade das folhas.

Figura 19 - Tabaco em fase final de cura e secagem



Fonte: Dados da pesquisa.

#### 4.2.9 Classificação de qualidade das folhas

Após a cura e secagem das folhas, o fumo vai sendo retirado gradativamente do galpão para o processo de classificação de qualidade das folhas. As folhas são separadas de acordo com sua tonalidade, variando desde a cor mais clara até a mais escura.

O tabaco é classificado e separado inicialmente em quatro classes, sendo elas: X, C, B e T.

Ao analisar a estrutura do pé de fumo, percebe-se que as folhas do tipo “X”, conhecidas também como folhas baixas, são as folhas situadas na parte inferior da planta, ou seja, a classificação começa de baixo para cima. Normalmente, o baixo possui como característica a textura mais fina e embora a qualidade desta classe não seja a melhor, é um fumo que não pode ser jogado fora.

As folhas do tipo “C”, também chamadas de semimeiras, são de textura mediana com talo de espessura média, e estão situadas no meio inferior da planta. Esta é a segunda classe a ser classificada.

A próxima parte do pé de tabaco é destinada ao fumo de classe “B”, também denominado meiro, sendo este o tabaco que apresenta a melhor qualidade depois de seco, conseqüentemente, é o fumo vendido por um preço mais elevado. As folhas do tipo “B” localizam-se no meio superior da planta e são identificadas pela sua textura, espessura grossa e nervuras consistentes.

Por fim, o tabaco pode ainda ser classificado na classe “T”, chamado de ponteira, sendo as últimas folhas a serem classificadas. Essas folhas estão situadas na parte superior da planta e possuem uma textura encorpada.

O produtor é instruído a realizar a separação de maneira adequada, identificando a classe do produto por sua tonalidade. Na Figura 20 pode se visualizar o processo de classificação de qualidade.

Figura 20 - Classificação de qualidade das folhas



Fonte: Dados da pesquisa.

Após a separação da cor, inicia-se a confecção das manocas (folhas de fumo agrupadas), onde se juntam aproximadamente 25 a 30 folhas curadas e classificadas. As manocas, possuem cerca de 4 cm de diâmetro e são amarradas na extremidade do talo por uma folha da mesma classificação. A regra geral é que sejam uniformes e possuam aproximadamente a mesma dimensão.

Com as manocas prontas, se realiza a confecção dos fardos em uma espécie de prensa, de acordo com as dimensões de tamanho e peso solicitadas pela empresa compradora. Essas definições são de suma importância no ato da confecção, pois otimizam o espaço de armazenamento e facilitam o transporte da carga até a unidade de processamento.

#### **4.2.10 Venda**

As folhas de fumo classificadas e enfardadas seguem para a unidade de compra e beneficiamento por meio de transporte terceirizado de responsabilidade da empresa compradora.

Os fardos de fumo são descarregados do caminhão e são colocados em uma espécie de esteira, passando por mais uma etapa de seleção. Com base nesta seleção feita pela empresa compradora, é que definem a classificação exata das

folhas de fumo, determinando o valor que será pago ao produtor. Ou seja, o produtor atribui uma classificação, mas a empresa verifica se esta é realmente adequada para o produto que está sendo vendido.

A etapa da venda do tabaco pode ser acompanhada pelo agricultor, porém devido a distância entre a propriedade e a empresa essa é uma prática pouco utilizada.

As classes do fumo definidas pela empresa compradora são as mesmas já conhecidas pelo agricultor. Porém com uma abertura maior como por exemplo a classe B que pode ser classificada como B1, B1L, B2, B2L, B3, B3L e BK. O mesmo padrão de abertura permanece para as folhas do tipo “C”, “T” e “X”, sendo classificadas de acordo com sua cor, espessura e demais características de cada classe.

### 4.3 APURAÇÃO DOS CUSTOS E RECEITAS DO PROCESSO DE PRODUÇÃO DE TABACO

Neste capítulo são apresentadas as informações e os dados de custos, despesas e receitas com a atividade fumageira desenvolvida pela propriedade. Os dados foram coletados no período de maio de 2017 a fevereiro de 2018, que corresponde a uma safra de tabaco.

#### 4.3.1 Custos diretos de produção

Os custos diretos de produção ou custos com materiais são os gastos ligados diretamente a produção. Conforme apresentado na Tabela 1 seguem listados as quantidades e valores dos insumos consumidos em uma safra de tabaco. Os dados foram obtidos com estudo documental, dados coletados com os proprietários mediante consultas e apontamentos de consumo bem como as notas fiscais de aquisição dos insumos.

Tabela 1 - Custos diretos de produção

Etapa de produção	Insumos	Quantidade	Unidade	Valor unitário	Valor total	%
Plantio da semente	Substrato	20	SC	R\$ 17,50	R\$ 350,00	3,1%
	Adubo	9	PCT	R\$ 5,50	R\$ 49,50	0,4%
	Agrotóxicos	10,5	UN	R\$ 18,67	R\$ 196,04	1,7%
	Sementes	2	PCT	R\$ 9,11	R\$ 18,22	0,2%
	Materiais	35	UN	R\$ 19,73	R\$ 690,55	6,1%
Preparação do solo e adubação	Adubo	40	SC	R\$ 75,50	R\$ 3.020,00	26,7%
	Agrotóxicos	6,5	L	R\$ 142,85	R\$ 928,50	8,2%
	Horas trator	8	H	R\$ 120,00	R\$ 960,00	8,5%
Plantio das mudas	Horas trator	1	H	R\$ 120,00	R\$ 120,00	1,1%
Adubação e fertilização	Ureia	45	SC	R\$ 58,00	R\$ 2.610,00	23,1%
Capinação e capação	Agrotóxico antibrotante	6	L	R\$ 65,00	R\$ 390,00	3,5%
Colheita	Horas trator	15	H	R\$ 120,00	R\$ 1.800,00	15,9%
Classificação de qualidade	Barbante engomado	3	PC	R\$ 54,98	R\$ 164,94	1,5%
<b>Total custos diretos de produção</b>					<b>R\$ 11.297,75</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Após mapeamento completo dos custos envolvidos em cada etapa é possível afirmar que os custos diretos de produção totalizam R\$ 11.297,75.

Com base nos dados apontados pode-se verificar que o adubo e a ureia utilizados para adubação e fertilização, juntos representam 50,3% dos custos diretos de produção.

As horas de trator de todo processo somam 25,5%, sendo o segundo item que mais impactou no custo de produção. Já os agrotóxicos utilizados somam R\$ 1.514,54 representando 13,4%. Os demais itens juntos representam 10,8%.

#### 4.3.2 Custos com mão de obra

Os custos da mão de obra da propriedade são de origem familiar. O custo com mão de obra foi calculado com base nos dias trabalhados, considerando 8 horas por dia ao valor de R\$ 10,00 por hora conforme a Tabela 2.

Tabela 2 - Custos com mão de obra

Etapa de Produção	Quantidade de pessoas	Dias trabalhados	R\$/dia	Valor total	%
Plantio da semente e repicagem	3	6	R\$ 80,00	R\$ 1.440,00	9,8%
Poda das mudas	3	1	R\$ 80,00	R\$ 240,00	1,6%
Preparo do solo e adubação	2	0,75	R\$ 80,00	R\$ 120,00	0,8%
Plantio das mudas	3	4	R\$ 80,00	R\$ 960,00	6,5%
Adubação e fertilização	2	6	R\$ 80,00	R\$ 960,00	6,5%
Capinação, capação e aplicação do antibrotante	3	7	R\$ 80,00	R\$ 1.680,00	11,4%
Colheita	3	15	R\$ 80,00	R\$ 3.600,00	24,4%
Classificação de qualidade	3	24	R\$ 80,00	R\$ 5.760,00	39,0%
<b>Total mão de obra</b>				<b>R\$ 14.760,00</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Como informado pelos proprietários não há contratação de funcionários externos para desempenhar as atividades.

Os valores indicam que foram gastos com mão de obra R\$ 14.760,00, sendo o processo de classificação de qualidade das folhas a etapa que mais impactou no custo de mão de obra, totalizando 39%. Em segundo lugar vem a colheita que totalizou 24,4% do custo de mão de obra.

#### 4.3.3 Custos com depreciação

Os custos com depreciação apresentados na Tabela 3, são resultados do mapeamento realizado nos bens móveis e imóveis da propriedade que são utilizados na produção de tabaco.

Tabela 3 - Custos com depreciação

Depreciação	Valor do bem	Vida útil	% de Depreciação anual	% de utilização p/ tabaco	% de Depreciação do período	Total de depreciação
Trator	R\$ 18.000,00	10 anos	10%	20%	2%	R\$ 360,00
Semeadeira adubadeira	R\$ 2.000,00	10 anos	10%	50%	5%	R\$ 100,00
Carreta agrícola	R\$ 3.000,00	10 anos	10%	100%	10%	R\$ 300,00
Edificações	R\$ 30.000,00	25 anos	4%	100%	4%	R\$ 1.200,00
<b>Total Geral</b>						<b>R\$ 1.960,00</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Para a depreciação do trator foi considerado apenas 20% de sua depreciação como custo de produção do tabaco, pois como informado pelo produtor, esse é o percentual de uso do trator para esta cultura. Os 80% restantes são destinados às demais culturas produzidas na propriedade. O mesmo ocorre com a semeadeira adubadeira que é utilizada apenas 50% para a cultura do tabaco.

No período estudado o custo com depreciação é estipulado em R\$ 1.960,00, onde o que mais impactou foi a depreciação do galpão.

#### 4.3.4 Custos indiretos de produção

Os custos indiretos incorridos no processo da atividade fumageira, são os fretes sobre as compras, a retenção de INSS e a contratação de seguro agrícola. O levantamento destes custos foi feito através das notas fiscais e recibos, conforme apresentado na Tabela 4.

Tabela 4 - Custos indiretos de produção

Custos indiretos	Quantidade	Unidade	Valor por unidade	Valor total	%
Frete sobre compra	1	UN	R\$ 291,87	R\$ 291,87	10,3%
Retenção de INSS	1	UN	R\$ 464,16	R\$ 464,16	16,3%
Apólice de seguro	1	UN	R\$ 2.090,84	R\$ 2.090,84	73,4%
<b>Total custos indiretos de produção</b>				<b>R\$ 2.846,87</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Após levantamento dos dados com os proprietários, constatou-se que dos custos indiretos acima listados o mais significativo é o seguro agrícola que representa 73,4%.

#### 4.3.5 Custos totais

Os custos pelo método de custeio por absorção englobam todos os custos na comparação do custo total. Nesse método de custeio chega-se ao custo do produto e com base nesse custo chega-se ao preço de venda. O resumo dos custos totais da propriedade no período de uma safra em estudo, seguem conforme representado na Tabela 5.

Tabela 5 – Total custos de produção

<b>Classificação</b>	<b>Valor</b>	<b>%</b>
Custos diretos de produção	R\$ 11.297,75	36,6%
Custos com mão de obra	R\$ 14.760,00	47,8%
Depreciação	R\$ 1.960,00	6,4%
Custos indiretos de produção	R\$ 2.846,87	9,2%
<b>Total custos de produção</b>	<b>R\$ 30.864,62</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Constata-se que a mão de obra é o custo que mais impacta no processo de produção de tabaco com 47,8%, sendo mais alto que os custos diretos de produção, que representam 36,6%. Os custos indiretos de produção equivalem a 9,2% sobre os custos totais, já a depreciação corresponde a 6,4%.

Os proprietários após a apresentação dos valores de mão de obra ficaram surpreendidos com o valor exposto, pois como é utilizada apenas mão de obra familiar não consideravam a mesma como custo de produção.

#### 4.3.6 Receitas da produção de tabaco

A Tabela 6 apresenta a receita das vendas da propriedade em estudo, separadas de acordo com cada classificação de qualidade estabelecida pela empresa compradora.

Tabela 6 - Receita das vendas

(continua)

<b>Classificação</b>	<b>Quantidade em kg</b>	<b>Preço por kg</b>	<b>Receita Total</b>
T1	48,9	R\$ 9,07	R\$ 443,52
T1L	97,6	R\$ 8,20	R\$ 800,32
T2	259,3	R\$ 7,97	R\$ 2.066,62
T2L	469,3	R\$ 6,32	R\$ 2.965,98
TK	50,7	R\$ 3,65	R\$ 185,06
B1	523,9	R\$ 9,43	R\$ 4.940,38
B2	251,2	R\$ 8,06	R\$ 2.024,67
B2L	474,8	R\$ 7,09	R\$ 3.366,33
B3	51,8	R\$ 6,39	R\$ 331,00
B3L	85,6	R\$ 5,31	R\$ 454,54
BK	475	R\$ 4,58	R\$ 2.175,50

(conclusão)				
C2	93,1	R\$	8,02	R\$ 746,66
C2L	430,2	R\$	7,09	R\$ 3.050,12
C3	30	R\$	6,23	R\$ 186,90
C3L	399,4	R\$	5,13	R\$ 2.048,92
CK	375,9	R\$	4,58	R\$ 1.721,62
X2L	34,9	R\$	6,78	R\$ 236,62
X3	421,7	R\$	4,70	R\$ 1.980,44
X3L	237,7	R\$	5,13	R\$ 1.219,40
<b>Total</b>	<b>4.811,0</b>	<b>R\$</b>	<b>6,43</b>	<b>R\$ 30.944,60</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Na safra 2017/2018 foram produzidos 4.811,00 kg de tabaco, que foram vendidos ao preço médio de R\$ 6,43 por kg, totalizando uma receita de R\$ 30.944,60.

Nesta safra a propriedade foi atingida por chuva de pedras e teve que acionar o seguro agrícola, que depois das avaliações estimou a perda em R\$ 1.815,73. Somando o valor do seguro e a receita de venda, a propriedade teve uma receita total de R\$ 32.760,33 com a produção do tabaco.

#### 4.3.7 Apuração do resultado

A Tabela 7 apresenta a apuração dos resultados da propriedade em estudo.

Tabela 7 - Apuração dos resultados

(continua)	
Apuração do Resultado	Valor
Quantidade de tabaco vendido (kg)	4.811
(*) Valor médio recebido por kg	R\$ 6,43
<b>(=) Receitas do tabaco</b>	<b>R\$ 30.944,60</b>
(+) Receita com seguro agrícola	R\$ 1.815,73
<b>(=) Total receitas no período</b>	<b>R\$ 32.760,33</b>
(+) Custos diretos de produção	R\$ 11.297,75
(+) Mão de obra	R\$ 14.760,00
(+) Depreciação	R\$ 1.960,00
(+) Custos indiretos de produção	R\$ 2.846,87
<b>(=) Total Custos no Período</b>	<b>R\$ 30.864,62</b>
<b>Lucro da atividade fumageira</b>	<b>R\$ 1.895,72</b>

(conclusão)	
<b>Custo unitário do kg de tabaco</b>	<b>R\$ 6,42</b>
<b>Lucro por kg de tabaco</b>	<b>R\$ 0,39</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Após lançadas todas as receitas e descontados todos os custos de produção, apresenta-se um lucro de R\$ 0,39 por kg de tabaco produzido. O que gerou para a propriedade R\$ 1.895,72 de lucro na safra 2017/12018.

O custo unitário do kg de tabaco ficou em R\$ 6,42, o que nos mostra que o custo de produção é 16,28 vezes maior que o lucro obtido por kg de tabaco.

#### 4.4 LUCRATIVIDADE E RENTABILIDADE DA PROPRIEDADE

Nas Tabelas 8 e 9 seguem representados o percentual de lucratividade e rentabilidade obtidos no período de estudo.

Tabela 8 - Lucratividade da produção de tabaco

<b>Lucratividade no período</b>	<b>Lucro líquido</b>	<b>Receita total do período</b>	<b>% Obtido</b>
Lucro da atividade fumageira	R\$ 1.895,72	R\$ 32.760,33	5,8%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

A lucratividade da atividade fumageira representa 5,8% para o período correspondente a uma safra, comprovando que as vendas estão sendo o suficiente para pagar os custos e despesas e ainda gerar uma parcela de lucro.

Tabela 9 - Rentabilidade da produção de tabaco

<b>Rentabilidade no período</b>	<b>Lucro líquido</b>	<b>Valor Total Patrimônio Líquido</b>	<b>% Obtido</b>
Patrimônio envolvido na produção de tabaco	R\$ 1.895,72	R\$ 112.600,00	1,7%
Patrimônio total	R\$ 1.895,72	R\$ 1.129.000,00	0,2%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

A rentabilidade foi apresentada de duas formas, uma considerando apenas o patrimônio envolvido na produção de tabaco e outra considerando o patrimônio total.

Analisando apenas o patrimônio envolvido na produção de tabaco chega-se a uma rentabilidade de 1,7%, o que demonstra que para cada R\$ 1,00 investido na produção de tabaco tem-se uma rentabilidade de aproximadamente R\$ 0,02.

Quando considerado o patrimônio total o percentual de rentabilidade é de 0,2% o que mostra que a produção de tabaco não chega nem a um centavo de rentabilidade para cada R\$ 1,00 investido.

#### 4.5 ANÁLISE CUSTO VOLUME E RESULTADO

Nesta análise são levados em consideração o preço recebido pelo kg de tabaco e o volume de produção no período de uma safra. Com base nestes dados são apurados a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio e a margem de segurança.

##### 4.5.1 Preço de venda

O preço de venda recebido é estipulado pela empresa fumageira a qual os proprietários são integrados e vendem a totalidade da produção de tabaco. No período de estudo o valor médio recebido pelo kg de tabaco foi de R\$ 6,43.

Na Tabela 10 pode-se ver os preços referenciais do tabaco para a safra 2016/2017 da empresa Alliance One Brasil Exportadora de Tabacos Ltda.

Tabela 10 - Preços referenciais do tabaco

(continua)

Classes	R\$/kg	R\$/ arroba	Classes	R\$/kg	R\$/ arroba
<b>T1</b>	R\$ 9,07	R\$ 136,05	<b>C1L</b>	R\$ 8,43	R\$ 126,45
<b>T1L</b>	R\$ 8,20	R\$ 123,00	<b>C2</b>	R\$ 8,02	R\$ 120,30
<b>T2</b>	R\$ 7,97	R\$ 119,55	<b>C2L</b>	R\$ 7,09	R\$ 106,35
<b>T2L</b>	R\$ 6,32	R\$ 94,80	<b>C3</b>	R\$ 6,23	R\$ 93,45
<b>T3</b>	R\$ 5,66	R\$ 84,90	<b>C3L</b>	R\$ 5,13	R\$ 76,95
<b>T3L</b>	R\$ 4,97	R\$ 74,55	<b>CK</b>	R\$ 4,58	R\$ 68,70
<b>TK</b>	R\$ 3,65	R\$ 54,75	<b>X1</b>	R\$ 8,50	R\$ 127,50
<b>B1</b>	R\$ 9,43	R\$ 141,45	<b>X1L</b>	R\$ 8,15	R\$ 122,25

(conclusão)						
<b>B1L</b>	R\$	8,50	R\$	127,50	<b>X2</b>	R\$ 7,25 R\$ 108,75
<b>B2</b>	R\$	8,06	R\$	120,90	<b>X2L</b>	R\$ 6,78 R\$ 101,70
<b>B2L</b>	R\$	7,09	R\$	106,35	<b>X3</b>	R\$ 5,66 R\$ 84,90
<b>B3</b>	R\$	6,39	R\$	95,85	<b>X3L</b>	R\$ 5,13 R\$ 76,95
<b>B3L</b>	R\$	5,31	R\$	79,65	<b>XK</b>	R\$ 4,10 R\$ 61,50
<b>BK</b>	R\$	4,58	R\$	68,70	<b>N</b>	R\$ 1,66 R\$ 24,90
<b>C1</b>	R\$	9,21	R\$	138,15	<b>G</b>	R\$ 0,70 R\$ 10,50

Fonte: Adaptado de AFUBRA (2018).

A safra em estudo foi a 2017/2018, porém o valor recebido foi com base na tabela de preços da safra 2016/2017. Segundo o proprietário essa é uma prática comum e afirma que a empresa não faz o pagamento do reajuste em relação a nova tabela de preços.

#### 4.5.2 Margem de contribuição

A margem de contribuição corresponde ao valor das receitas totais menos os custos variáveis e nos mostra quanto sobra para pagar os custos fixos e gerar lucro para a propriedade. Ela toma o custo pelo método de custeio variável, pois contempla apenas os custos diretos ou variáveis como custo de produção. Por contemplar apenas parte do custo, esse método de custeio é utilizado apenas para fins gerencias. Na Tabela 11 são demonstrados a margem de contribuição total e unitária da produção de tabaco.

Tabela 11 - Margem de contribuição total e unitária

<b>Classificação</b>	<b>Valor</b>	<b>%</b>
Receitas	R\$ 32.760,33	100,0%
Custos Variáveis	R\$ 26.057,75	79,5%
<b>Margem de Contribuição Total</b>	<b>R\$ 6.702,59</b>	<b>20,5%</b>
<b>Margem de Contribuição Unitária</b>	<b>R\$ 0,20</b>	<b>20,5%</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Conforme apresentado, a margem de contribuição da propriedade é de 20,5%. Pode-se afirmar que a mesma é satisfatória, pois cobre todos os custos e ainda gera lucro para a propriedade.

### 4.5.3 Ponto de equilíbrio

O ponto de equilíbrio é calculado partindo dos custos fixos dividido pela margem de contribuição, como pode ser visto na Tabela 12.

Tabela 12 - Ponto de equilíbrio

<b>Custos fixos</b>	<b>Margem de contribuição</b>	<b>Ponto de equilíbrio</b>
R\$ 4.806,87	R\$ 0,20	R\$ 23.494,61

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Este indicador nos mostra o volume mínimo que a propriedade precisa produzir e vender para cobrir todos os custos de produção. Ou seja, R\$ 23.494,61 seria o valor mínimo que a propriedade teria que vender no ano para não ter lucro e nem prejuízo.

### 4.5.4 Margem de segurança

A margem de segurança representa as vendas ocorridas na propriedade acima do ponto de equilíbrio conforme segue na Tabela 13.

Tabela 13 - Margem de segurança

<b>Vendas em R\$</b>	<b>Ponto de equilíbrio em R\$</b>	<b>Margem de segurança</b>
R\$ 30.944,60	R\$ 23.494,61	R\$ 7.449,99

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

A margem de segurança da propriedade é de R\$ 7.449,99 o que demonstra que as vendas podem diminuir até esta proporção e mesmo assim a propriedade terá como custear os gastos sem prejuízos. O volume que excede o ponto de equilíbrio, corresponde a margem de segurança operacional, responsável pela geração do lucro.

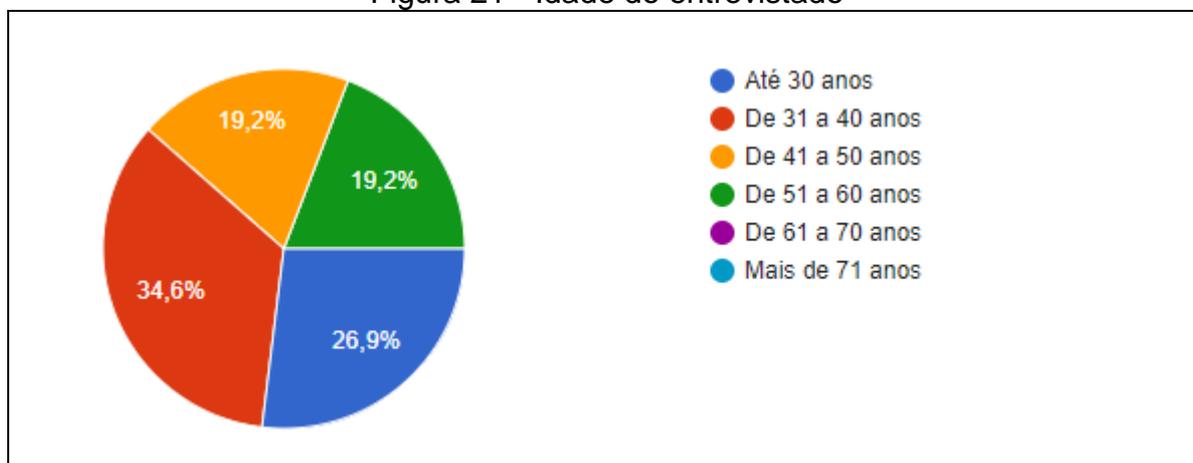
## 5 ENTREVISTA COM PRODUTORES DE FUMO

Esta seção apresenta os resultados de pesquisa realizada com 26 produtores de tabaco da Região Sul do Brasil, cujo propósito principal foi o de analisar a utilização da contabilidade rural pelos mesmos. A pesquisa foi realizada pessoalmente com 6 agricultores e por meios eletrônicos com os demais.

As entrevistas englobaram três tipos de questionamentos: perfil do produtor rural, perfil da propriedade e utilização das ferramentas contábeis e gerenciais. Quanto ao perfil do produtor rural foi analisado a idade, escolaridade e tempo de experiência na produção de tabaco. Quanto ao perfil das propriedades rurais foi analisado o volume de produção e o tamanho da área de terra envolvido para esta cultura. Já na questão da utilização das ferramentas contábeis e gerenciais foram analisadas o uso das mesmas, o nível de conhecimento sobre os custos e lucratividade da propriedade e o interesse de utilização destas ferramentas.

A primeira pergunta feita aos entrevistados se referia a faixa etária em que se encaixavam como pode ser observado na Figura 21.

Figura 21 - Idade do entrevistado

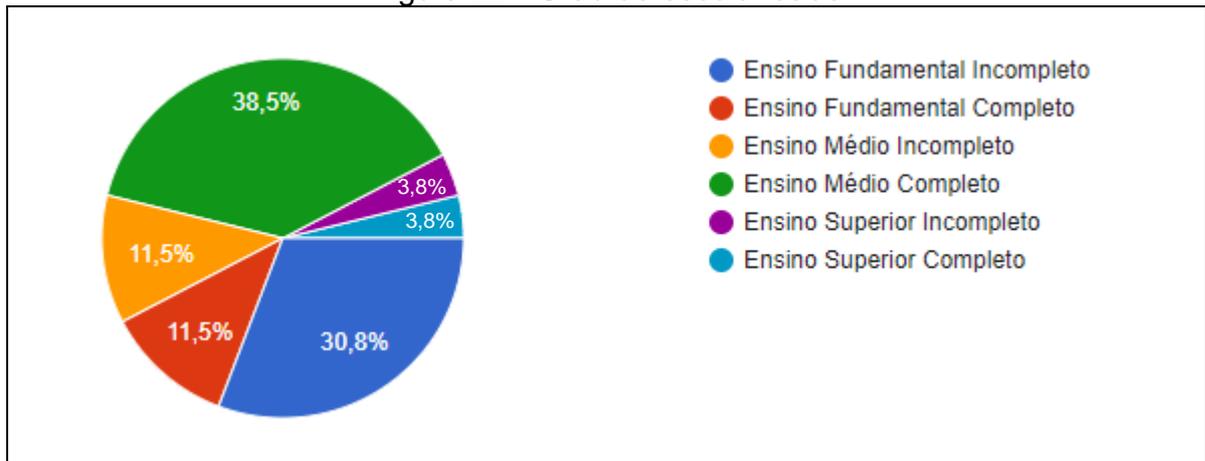


Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se que a maioria dos entrevistados possui mais de 30 anos, sendo que 19,2% tem de 51 a 60 anos; 19,2% possuem de 41 a 50 anos; 34,6% possuem de 31 a 40 anos e apenas 26,9% possuem até 30 anos de idade.

A segunda pergunta foi sobre o grau de escolaridade como pode ser visto na Figura 22.

Figura 22 - Grau de escolaridade

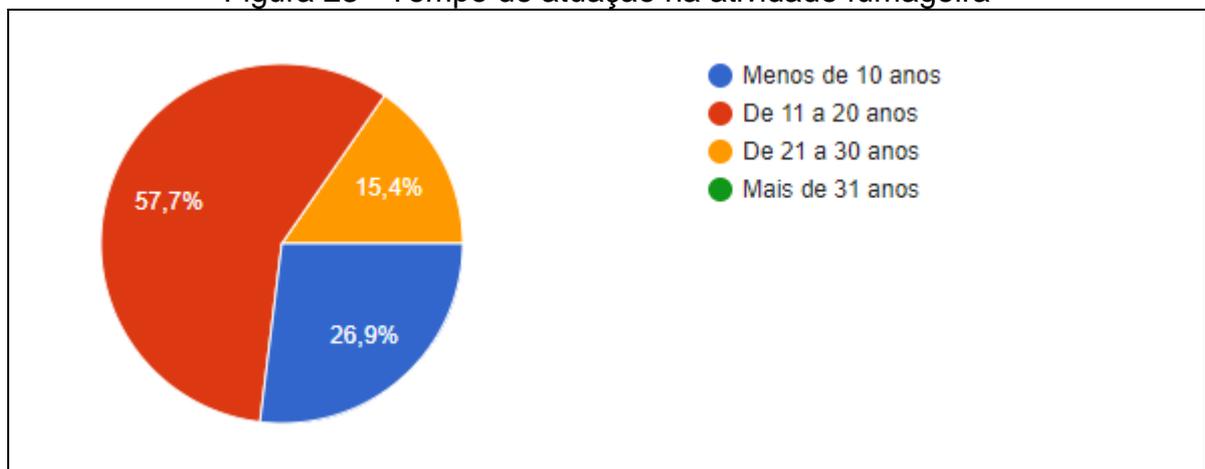


Fonte: Dados da pesquisa.

Evidencia-se que 30,8% não concluíram o ensino fundamental e 11,5% o concluíram; 38,5% possuem ensino médio completo, enquanto que 11,5% iniciaram o ensino médio e não o concluíram; 3,8% tem ensino superior incompleto e 3,8% possui ensino superior completo. O que revela baixa escolaridade entre parte significativa desta classe.

Em sequência os produtores foram questionados sobre quanto tempo tem de atuação na atividade fumageira como está demonstrado na Figura 23.

Figura 23 - Tempo de atuação na atividade fumageira

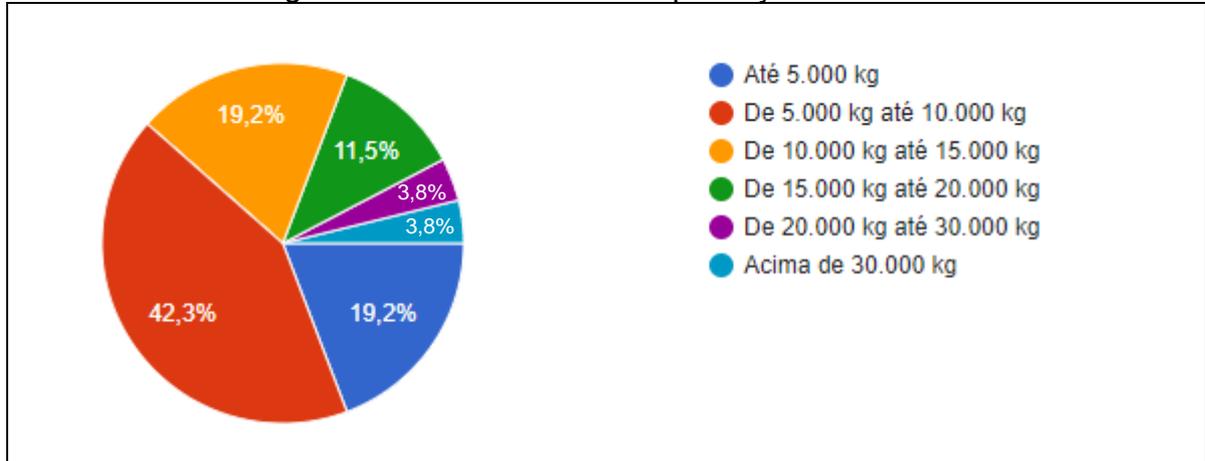


Fonte: Dados da pesquisa.

As entrevistas revelaram que 57,7% dos produtores atuam de 11 a 20 anos na produção de tabaco; 15,4% atuam de 21 a 30 anos e apenas 26,9% atuam menos de 10 anos na atividade fumageira. Com este resultado deduz-se então que os produtores possuem muita experiência na atividade rural.

Como pode ser visto na Figura 24, os produtores foram perguntados sobre o volume anual de produção de tabaco.

Figura 24 - Volume anual de produção de tabaco

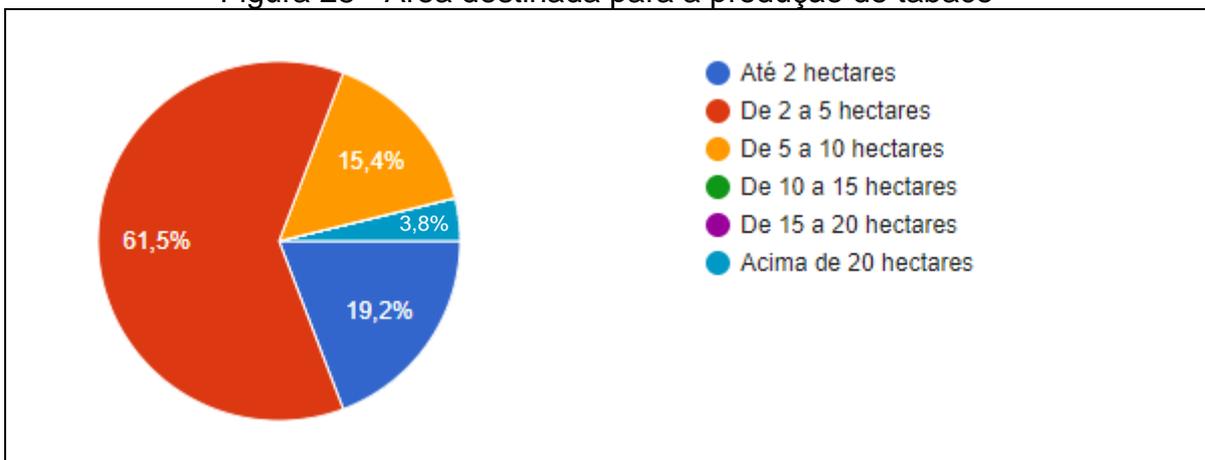


Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação ao volume de produção, 19,2% dos entrevistados produz até 5.000 kg de tabaco; 42,3% produz entre 5.000 kg e 10.000 kg; 19,2% produz de 10.000 kg até 15.000 kg; 11,5% produz entre 15.000 kg e 20.000 kg e apenas 7,6% dos produtores produzem mais de 20.000 kg.

Dando sequência na entrevista, foi perguntado aos produtores qual o tamanho da área de terra destinada para a produção de tabaco, como está demonstrado na Figura 25.

Figura 25 - Área destinada para a produção de tabaco

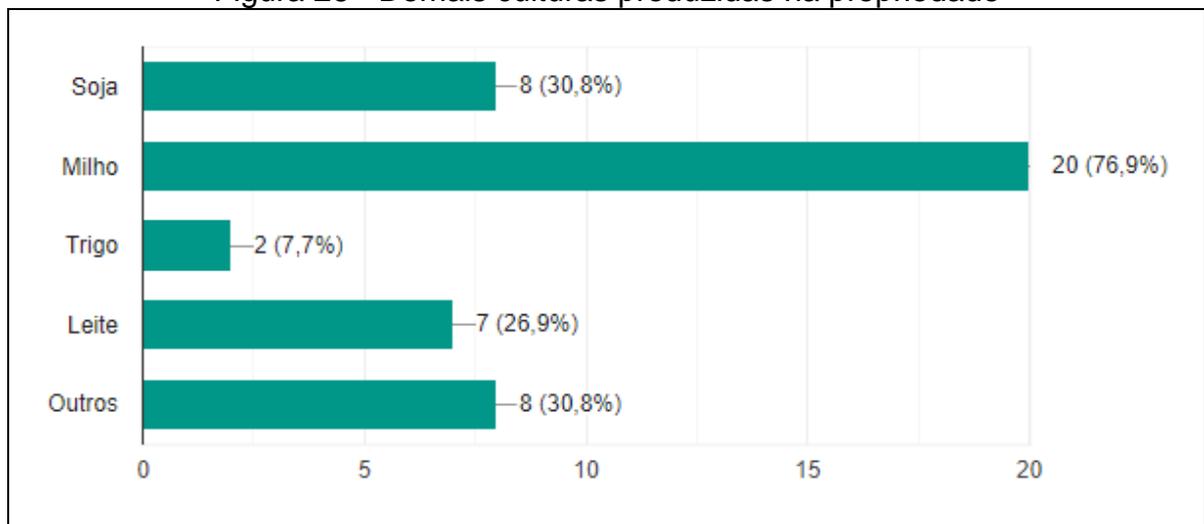


Fonte: Dados da pesquisa.

Dos entrevistados, 61,5% utilizam de 2 a 5 hectares para a produção de tabaco; 19,2% utilizam até 2 hectares; 15,4% utilizam de 5 a 10 hectares e 3,8% utilizam mais de 20 hectares.

A pergunta seguinte foi em relação se a propriedade produzia apenas tabaco e 100% dos entrevistados afirmaram que na propriedade ainda eram produzidas outras culturas, como pode ser observado na Figura 26, onde estão demonstradas as demais culturas produzidas nas propriedades. Nesta questão o entrevistado podia assinalar mais de uma alternativa.

Figura 26 - Demais culturas produzidas na propriedade

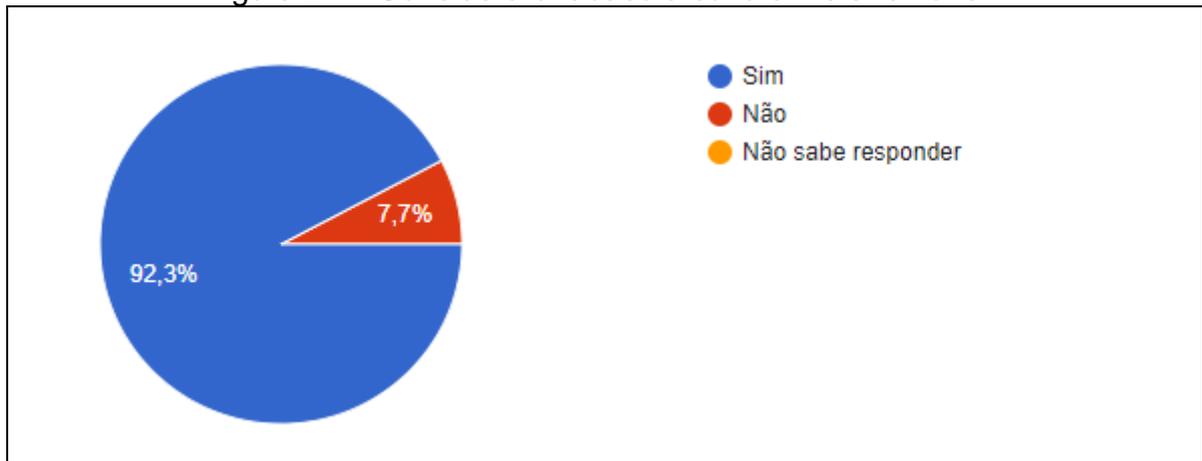


Fonte: Dados da pesquisa.

Entre as outras culturas produzidas na propriedade, as principais são milho, soja e leite, sendo que o milho é cultivado por 76,9% das propriedades, seguido pela cultura de soja com 30,8% e o leite com 26,9%. O trigo é cultivado em 7,7% das propriedades e 30,8% ainda produzem outras culturas.

Como pode ser visto na Figura 27, os produtores foram questionados se na percepção deles, consideravam a cultura do tabaco como sendo a mais rentável da propriedade.

Figura 27 – Considera o tabaco a cultura mais rentável?

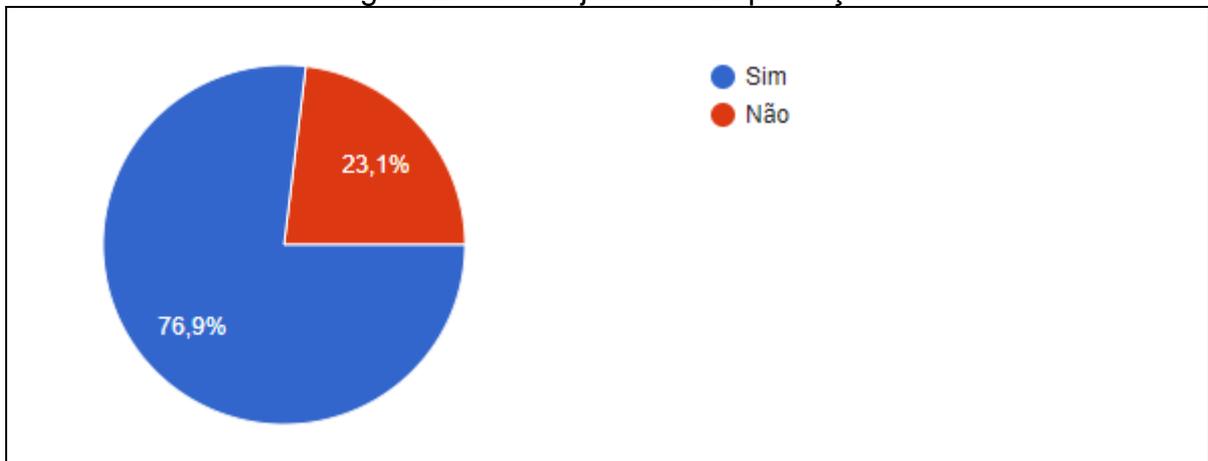


Fonte: Dados da pesquisa.

Com as respostas a essa pergunta evidencia-se que 92,3% consideram o tabaco como sendo a cultura mais rentável da propriedade e apenas 7,7% consideram que não.

Na Figura 28 pode-se observar as respostas em relação a pergunta sobre se antes do plantio é feito algum planejamento de produção, custos e rentabilidade.

Figura 28 - Planejamento de produção

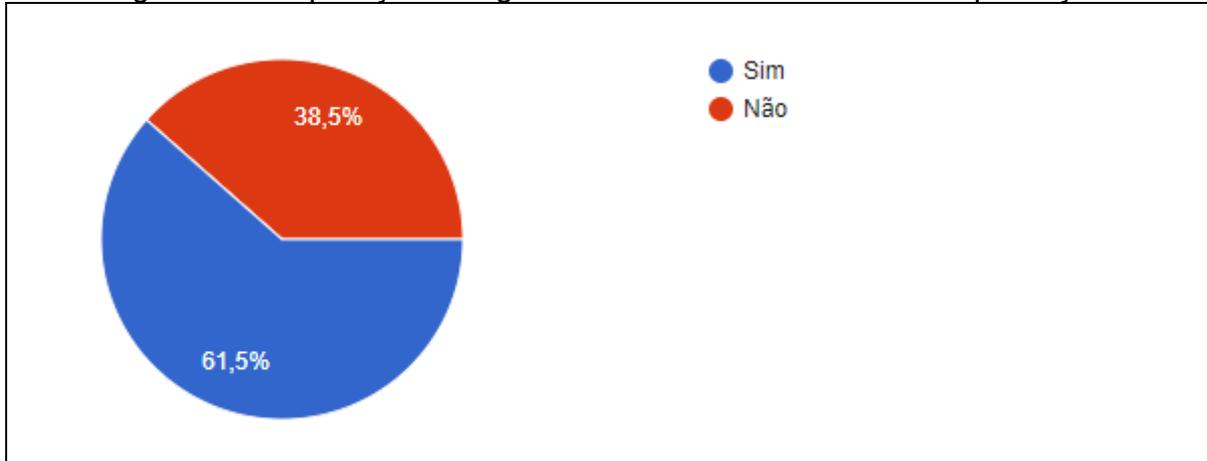


Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se ver que 76,9% dos produtores rurais se utilizam do planejamento de produção, custos e rentabilidade antes de iniciar o plantio do tabaco, isso é positivo visto que o planejamento proporciona uma visão dos resultados futuros da produção. Entretanto, através da pesquisa aplicada, não foi possível avaliar qual a forma do planejamento utilizado pelo produtor.

Na sequência os produtores foram questionados se realizam a separação dos gastos da família com o custo da produção, como pode ser visto na Figura 29.

Figura 29 - Separação dos gastos da família com o custo da produção

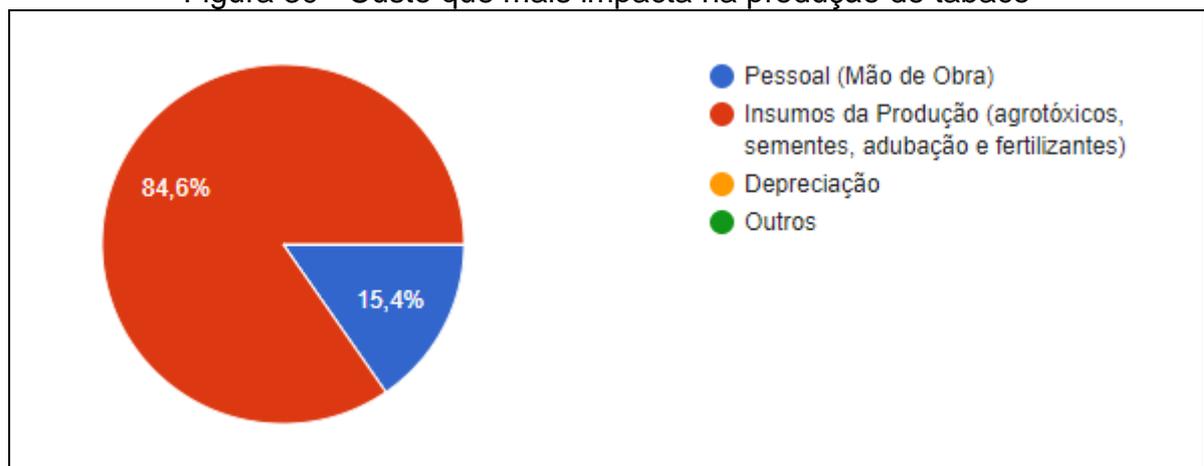


Fonte: Dados da pesquisa.

Revela-se que a maioria dos produtores, 61,5%, realiza controles de despesas e custos pessoais separadamente da atividade rural, conforme requer o princípio da entidade contábil. Cabe salientar que 38,5% não realizam esse tipo de controle.

Na Figura 30 pode-se visualizar qual o custo que na percepção dos produtores, eles consideram ser o mais impactante na produção de tabaco.

Figura 30 - Custo que mais impacta na produção de tabaco

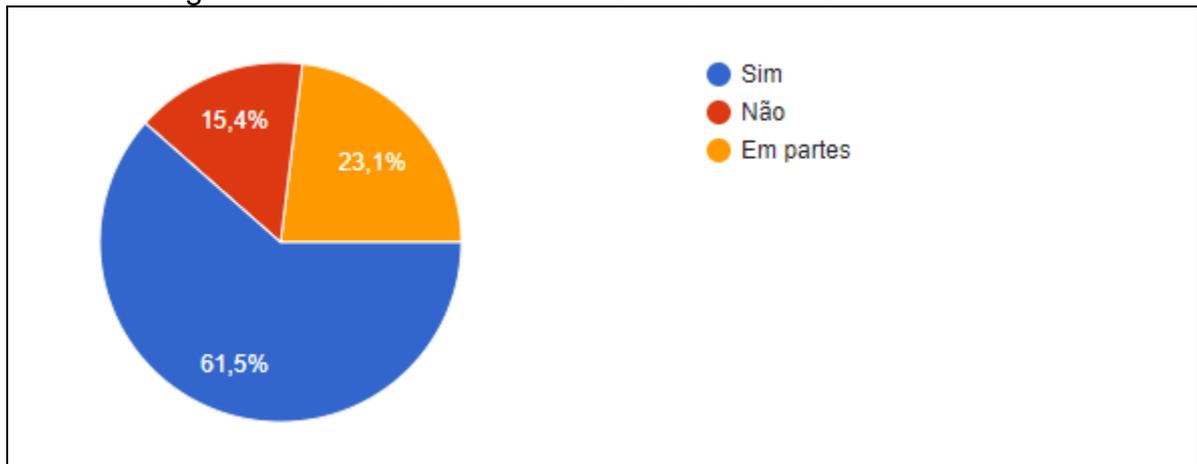


Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação ao custo que mais impacta na produção do tabaco, 84,6% dos produtores consideram como sendo os insumos de produção e 15,4% consideram a mão de obra.

As Figura 31 e 32 evidenciam o conhecimento dos produtores sobre o custo e o lucro apresentado pela atividade fumageira.

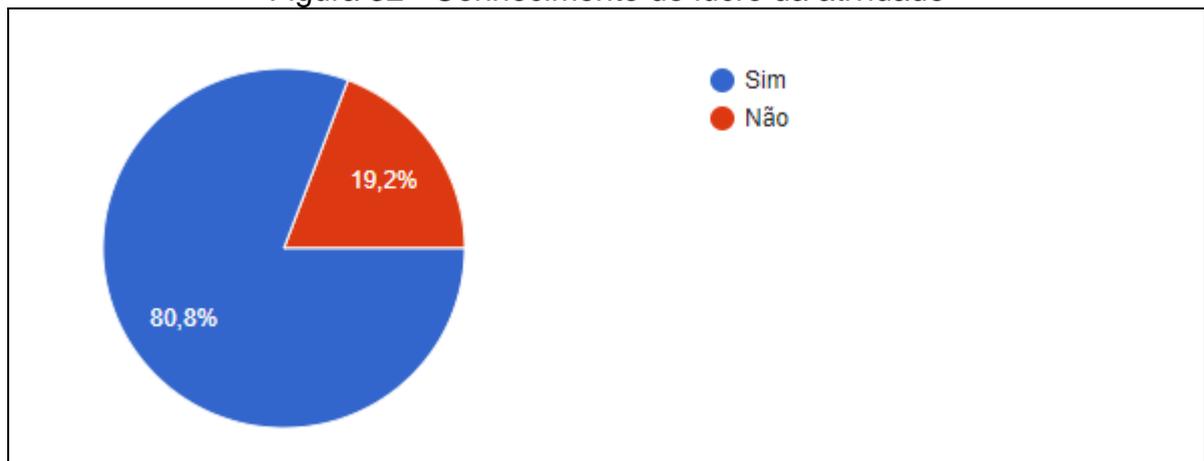
Figura 31 – Conhecimento do custo da atividade desenvolvida



Fonte: Dados da pesquisa.

Dos respondentes, 61,5% conhecem o custo da atividade fumageira, enquanto 15,4% não conhecem e 23,1% responderam que o conhecem em partes.

Figura 32 - Conhecimento do lucro da atividade

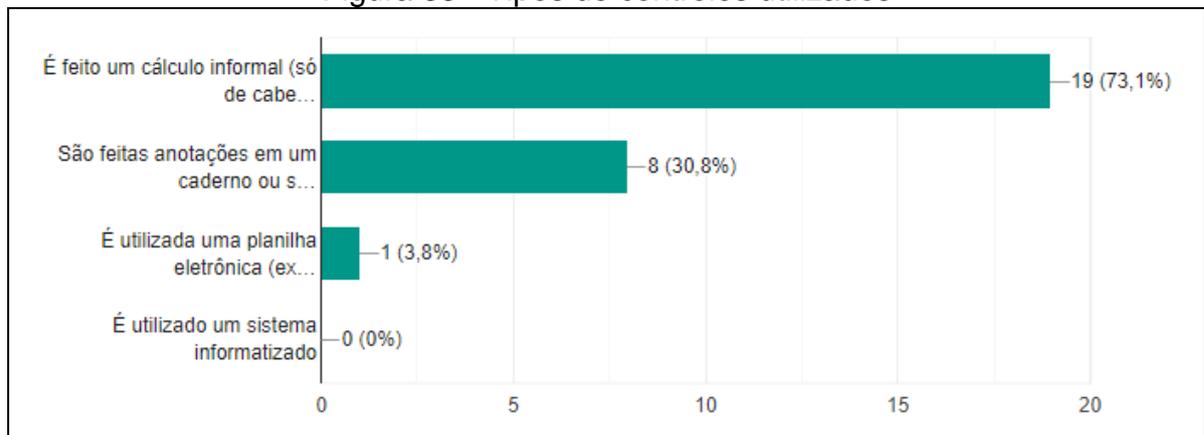


Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que 19,2% dos produtores pesquisados revelam não conhecer o lucro da atividade fumageira, enquanto que 80,8% dos produtores afirmaram conhecer o lucro apresentado.

Outro ponto abordado foi a questão dos controles de custos e despesas utilizados pelos produtores para manterem suas atividades como pode ser visualizado na Figura 33. Nesta pergunta o produtor podia assinalar mais de uma alternativa.

Figura 33 - Tipos de controles utilizados

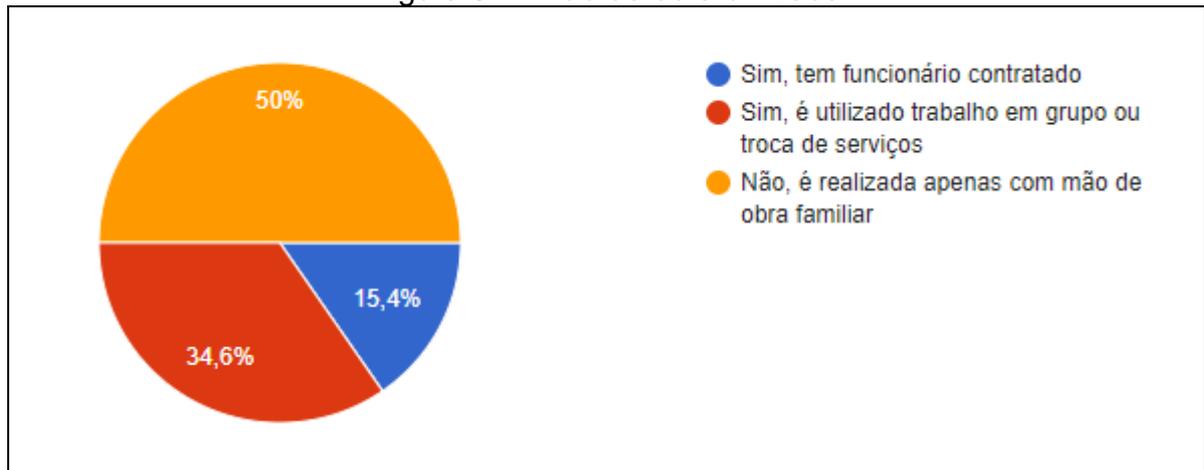


Fonte: Dados da pesquisa.

Essa questão revela a carência pela utilização da contabilidade rural, pois 73,1% dos proprietários não se utilizam de nenhum tipo de controle, fazem apenas um cálculo informal. Já 30,8% afirmaram manter anotações simples em caderno ou similar, e apenas 3,8% disseram utilizar controles organizados em planilhas eletrônicas.

Na Figura 34 pode-se ver o tipo de mão de obra empregada nas propriedades fumageiras.

Figura 34 - Mão de obra utilizada

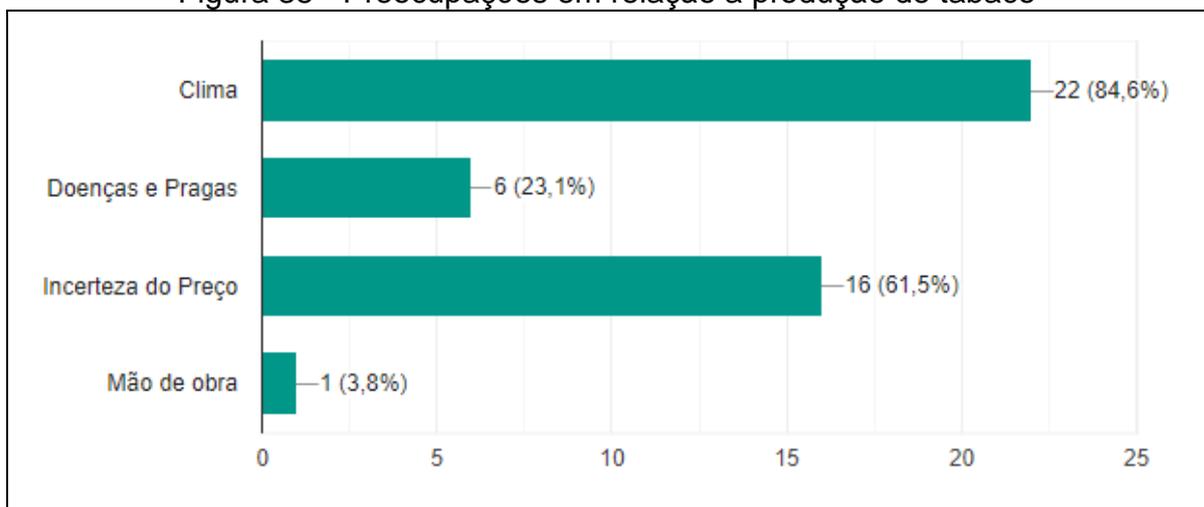


Fonte: Dados da pesquisa.

Evidencia-se que 50% das propriedades pesquisadas não possui funcionários, tendo como característica principal o uso do trabalho familiar; 34,6% faz uso de trabalho em grupo ou troca de serviços e 15,4% das propriedades tem funcionários contratados.

Na Figura 35 podem ser observadas as maiores preocupações do produtor em relação a produção de tabaco. Nesta questão podia ser assinalada mais de uma alternativa.

Figura 35 - Preocupações em relação a produção de tabaco



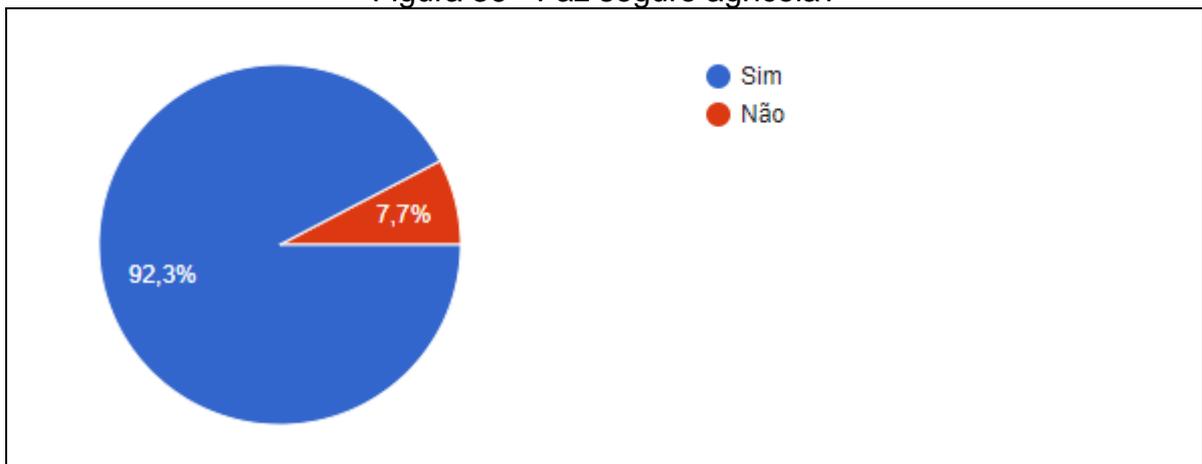
Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se ver que as maiores preocupações são em relação ao clima com 84,6% e a incerteza do preço com 61,5%, as quais o produtor não tem o que fazer.

Já em relação as doenças e pragas que representou 23,1%, o produtor tem certo controle sobre elas com o uso de agrotóxicos. Outro ponto que aparece é a dificuldade de encontrar mão de obra com 3,8%.

Em consequência principalmente dos riscos com o clima, os entrevistados foram questionados se fazem seguro agrícola para sua propriedade, como pode ser visto na Figura 36.

Figura 36 - Faz seguro agrícola?

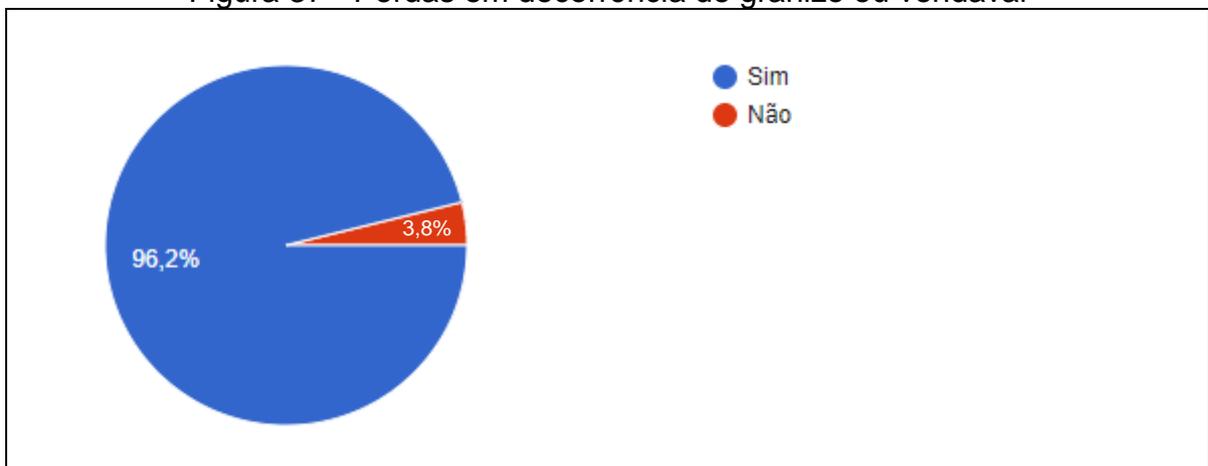


Fonte: Dados da pesquisa.

Dos entrevistados, 92,3% afirmaram fazer seguro para a produção de tabaco, enquanto 7,7% não faz nenhum seguro da produção.

Na Figura 37 pode-se ver as respostas dos proprietários quanto as propriedades que já foram atingidas e tiveram perdas em decorrência de granizo ou vendaval.

Figura 37 - Perdas em decorrência de granizo ou vendaval

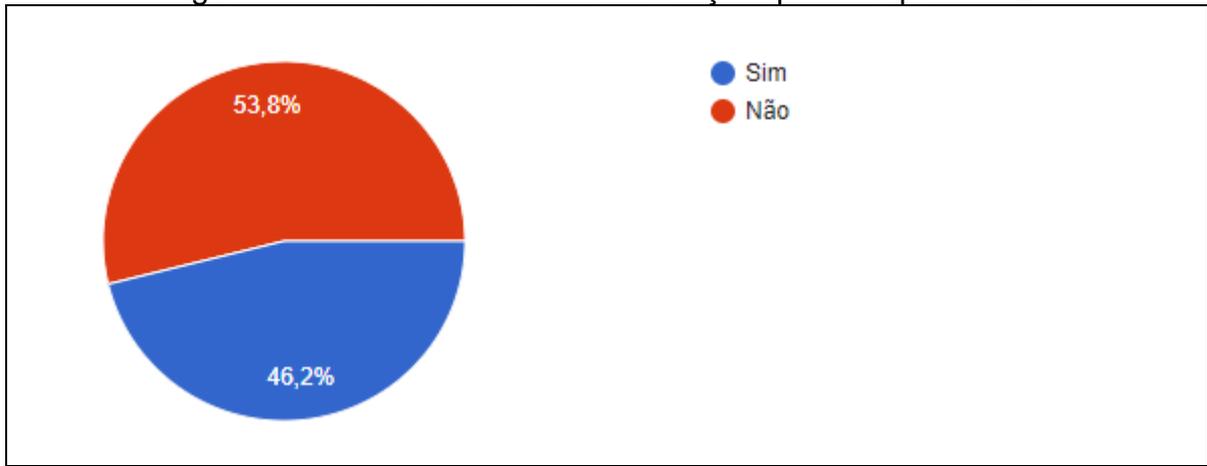


Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que 96,2% das propriedades já tiveram perdas em decorrência de granizo ou vendaval e apenas 3,8% não tiveram perdas.

Os produtores foram questionados se concordavam com a classificação de qualidade que a empresa faz no momento do recebimento do tabaco como pode-se ver na Figura 38.

Figura 38 - Concorda com a classificação que a empresa faz?

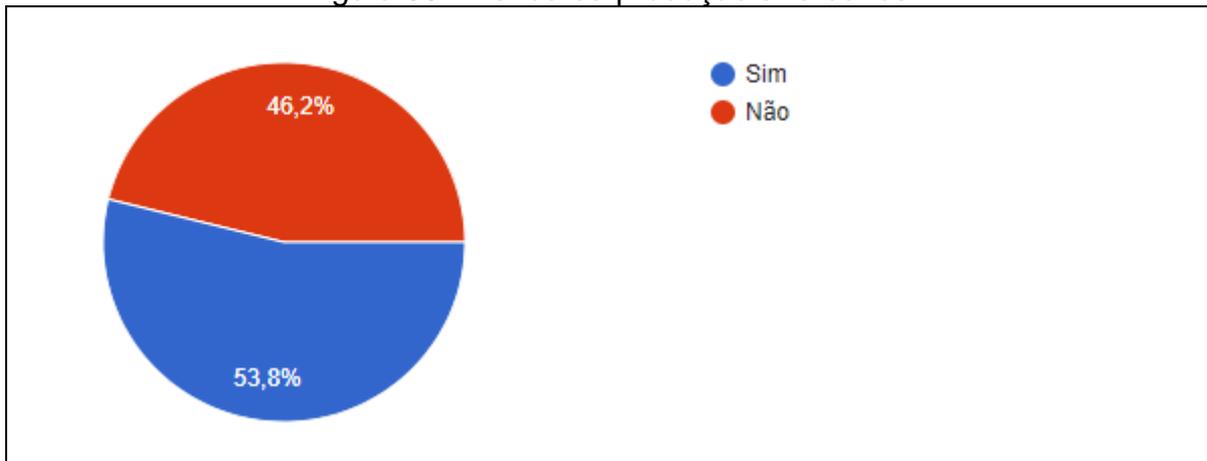


Fonte: Dados da pesquisa.

Dos entrevistados, 53,8% informaram não concordar com esta classificação, já 46,2% concordam com a classificação que a empresa faz.

Como pode ser observado na Figura 39, foi questionado aos produtores se eles já haviam deixado de vender a produção para a empresa em que estão integrados devido ao preço, vendendo para terceiros.

Figura 39 - Venda da produção a terceiros

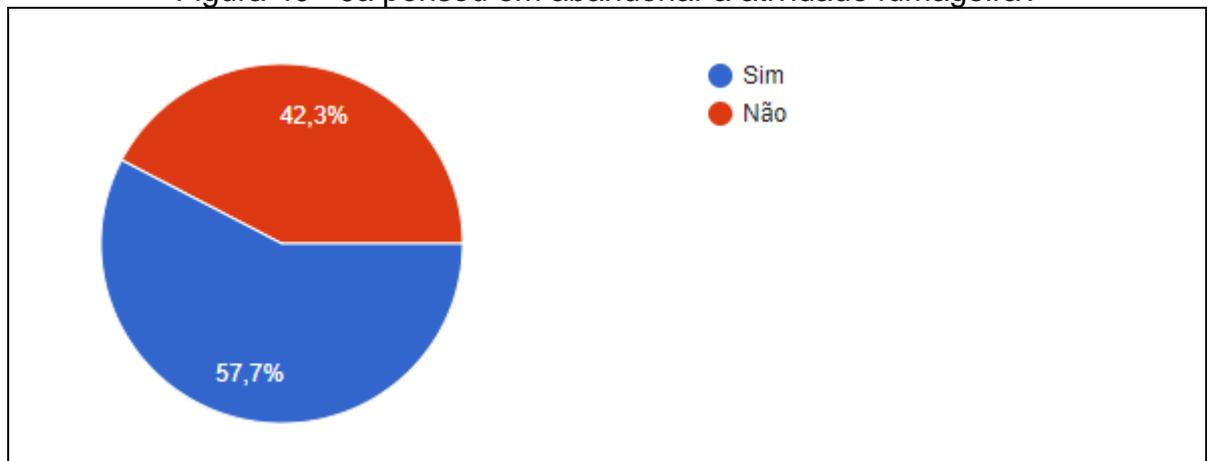


Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação as vendas 53,8% dos produtores já deixaram de vender a produção para a empresa em que estão integrados, vendendo para terceiros, e 46,2% sempre vendeu para a empresa em que está integrado, independentemente do preço recebido.

Na Figura 41, a resposta dos produtores quando foram questionados se eles já haviam pensado em abandonar a atividade fumageira.

Figura 40 - Já pensou em abandonar a atividade fumageira?

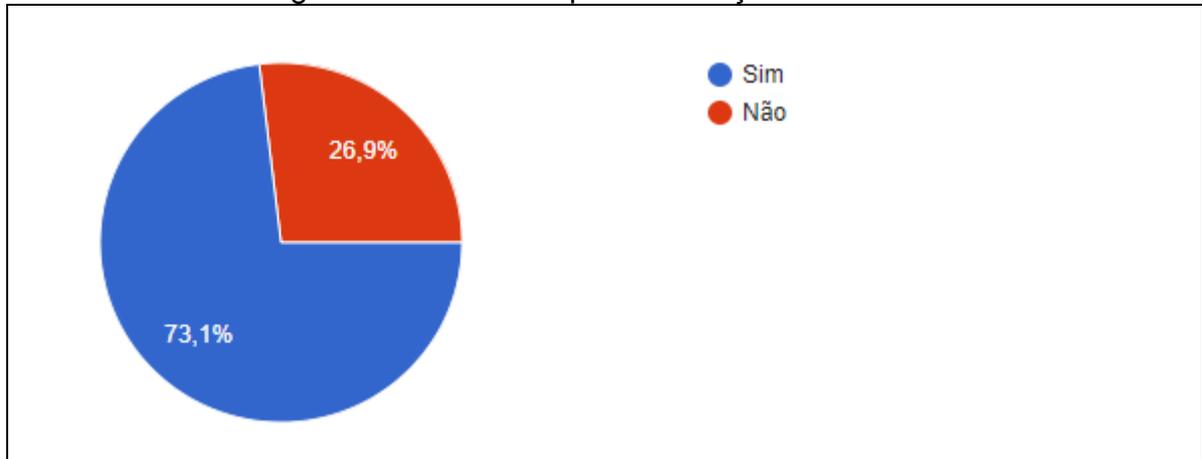


Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se ver que 57,7% dos produtores já pensou em abandonar a atividade fumageira, enquanto que 42,3% não.

A Figura 41 demonstra o interesse que os produtores têm em receber informações e orientações no processo de gestão de suas propriedades com a utilização da contabilidade rural.

Figura 41 - Interesse por informações contábeis

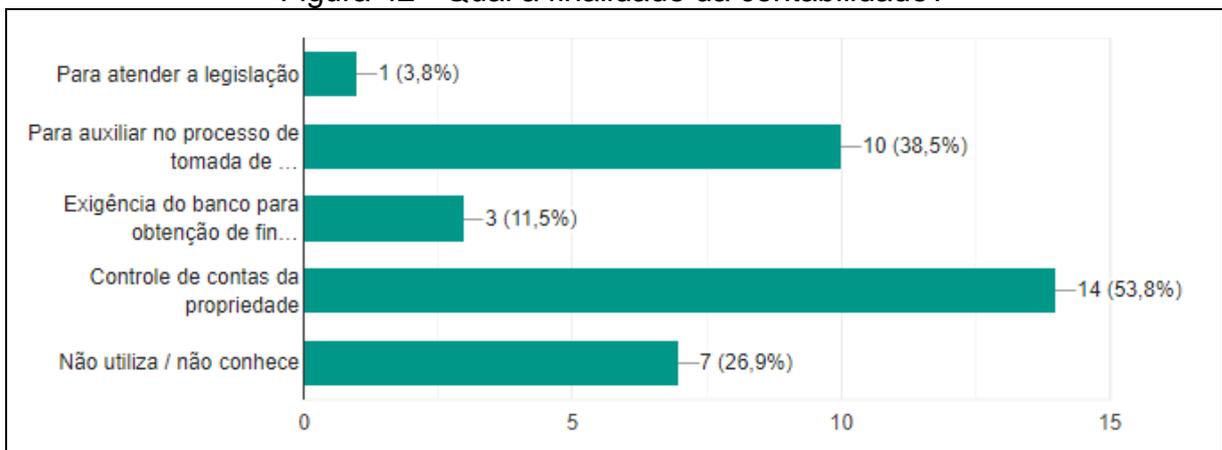


Fonte: Dados da pesquisa.

Mostra-se que 73,1% dos entrevistados tem interesse em receber informações e orientações, demonstrando que há possibilidades de expansão da utilização da contabilidade no meio rural.

A última pergunta feita aos produtores foi sobre qual a percepção deles sobre a finalidade da contabilidade como pode ser visualizado na Figura 42. Nesta questão o produtor podia assinalar mais de uma alternativa.

Figura 42 - Qual a finalidade da contabilidade?



Fonte: Dados da pesquisa.

Dos entrevistados, 53,8% responderam que era para o controle das contas da propriedade; para 38,5% serve para auxiliar no processo de tomada de decisões; 26,9% não utiliza e não conhece; para 11,5% é apenas uma exigência do banco para obtenção de financiamento e para 3,8% dos entrevistados serve para atender a legislação.

Os resultados anteriormente relacionados revelam a necessidade da utilização das ferramentas contábeis e gerenciais e de assessoria especializada para os produtores rurais. O estudo mostra também a necessidade da aplicação de controles adequados e eficazes para a gestão das propriedades, de modo a apropriar corretamente os gastos, que por falta de informação e conhecimento contábil não é feito de forma correta.

Sabendo da importância que a contabilidade tem na tomada de decisão e na administração de uma empresa de um modo geral, pode se dizer que ela é pouco utilizada pelos produtores rurais.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise da atividade fumageira demonstrou-se de grande valia ao sistema de produção e aos proprietários da propriedade estudo de caso. Levou o produtor rural a conhecer o custo real do kg de tabaco produzido, sem a necessidade de recorrer a meios improvisados e com baixa precisão, como ocorre na maioria das propriedades.

No desenvolvimento da pesquisa ficou evidente a necessidade de sistemas de controle, que não eram desenvolvidos na propriedade. Pelo fato de ser uma pequena propriedade familiar e devido a experiência na produção do tabaco acreditavam que somente o conhecimento era o suficiente para a tomada de decisão. Os levantamentos desenvolvidos auxiliam para uma melhor administração da propriedade pois identificaram com clareza os custos e as receitas do negócio.

Após mapeados os custos totais de produção, e realizados os cálculos do custo de produção por kg de tabaco, o trabalho foi apresentado, analisado e discutido com os proprietários.

Constatou-se que o custo de produção do kg de tabaco foi praticamente o valor recebido da empresa fumageira. A empresa pagou pelo preço do tabaco desconsiderando o valor recebido do seguro, o montante de R\$ 6,43 por kg e o custo de produção foi de R\$ 6,42 o que significa que o produtor estaria recebendo o equivalente a R\$ 0,01 por kg produzido se não tivesse recebido o valor do seguro.

Os custos totais foram separados em diretos de produção, mão de obra, depreciação e custos indiretos de produção, o que permitiu verificar que o custo com mão de obra é superior aos custos diretos de produção.

Foi realizada uma análise dos componentes de custos e despesas existentes na atividade e os proprietários perceberam que muitas despesas apresentadas no cálculo não eram reconhecidas por eles, como exemplo, a depreciação a qual representa 6,4% dos custos totais de produção e a mão de obra que por ser familiar não consideravam como custo. Isso os fez entender por que o resultado apurado era inferior ao que eles imaginavam obter.

A atividade fumageira da propriedade apresenta uma baixa margem de lucro que chega a aproximadamente 6%. O que demonstra que a propriedade não é tão

lucrativa como os proprietários imaginavam ser, e mostra que os investimentos nesta cultura devem ser analisados mais profundamente.

A rentabilidade foi dividida em dois estágios com o objetivo de mostrar aos proprietários os cenários que acontecem na propriedade. Apresentando assim a rentabilidade se considerados apenas os bens utilizados na produção do tabaco obtendo o percentual de 1,7% e considerando-se os bens totais e áreas de terras totais da propriedade, obtendo-se um retorno sobre investimento total de 0,2%.

Na análise custo volume e resultado foi analisado o preço de venda e sabendo-se que o mesmo é estipulado pela empresa para a qual a propriedade entrega o tabaco em sua totalidade, o produtor não tem interferência sobre o mesmo.

A margem de contribuição da propriedade é de 20,5%, este percentual demonstra quanto o lucro bruto colabora para garantir o pagamento dos custos e despesas da propriedade e formar o seu lucro. Com isso pode-se calcular o ponto de equilíbrio da propriedade que é de R\$ 23.494,61, valor muito próximo as receitas recebidas na safra em estudo, o que gera certa preocupação em relação a oscilação dos volumes, pois uma redução significativa iria colocar a propriedade em situação nula ou apareceriam prejuízos, contudo pelos resultados percebe-se apenas pequenas variações.

Em conjunto com os proprietários foram discutidos alguns assuntos a fim de gerar maior controle e confiabilidade aos números apresentados. Algumas tarefas foram programadas e serão atualizadas periodicamente para melhorar a administração conforme segue:

- Dar continuidade aos controles em planilhas Excel atualizando-as periodicamente durante a safra para que o cálculo real dos custos e receitas continue sendo visualizado, o que facilitará a análises e novas ações para assegurar a contínua melhoria do desempenho;
- Iniciar um levantamento detalhado de custos de produção, a fim de verificar possíveis pontos de oportunidades de abatimentos de custos;
- Planejar e analisar a viabilidade de sucessão familiar que possa dar continuidade a propriedade assim que os atuais proprietários se aposentarem.

## 7 CONCLUSÃO

A contabilidade de custos voltada para a contabilidade rural auxilia os produtores na coleta, registro e correta classificação dos dados operacionais das organizações. As propriedades rurais necessitam de controle e gerenciamento dos dados pois estes são essenciais e demonstram fatos determinantes para sequência dos negócios. A utilização das informações fornecidas pela gestão de custos apoia os produtores rurais na tomada de decisões e demonstra se a atividade desenvolvida está trazendo retornos econômicos e financeiros esperados pelos mesmos.

O objetivo geral que era identificar o custo e a lucratividade da atividade fumageira em uma propriedade familiar foi alcançado, obtendo a partir de cálculos o custo da atividade fumageira desenvolvida na propriedade e pode ser verificado na Tabela 7 no subcapítulo 4.3.7. A apuração do custo unitário de produção é de R\$ 6,42 por kg de tabaco produzido. A lucratividade do período de estudo é de 5.8% e pode ser verificado na Tabela 8, no subcapítulo 4.4. Os objetivos específicos também foram atingidos em sua totalidade.

O primeiro objetivo específico que era realizar levantamento bibliográfico sobre contabilidade de custos foi atingido. Conforme pode-se verificar no capítulo 2 o estudo apresenta a revisão bibliográfica sobre contabilidade de custos, custos na atividade rural, métodos de custeio, gerenciamento de custos e análise dos custos, volume e resultado.

Posteriormente nos subcapítulos 4.1 e 4.2 foi alcançado o segundo objetivo, onde constituiu-se a apresentação da propriedade e do processo de produção. Em seguida no item 4.3.1 foi cumprido o terceiro objetivo específico que era levantar os custos e despesas operacionais da atividade, onde foi realizado todo o mapeamento e levantamento dos custos e despesas. Após o mapeamento foi feita a apuração da mão-de-obra, da depreciação e dos custos indiretos que contribuíram para que o quarto objetivo fosse obtido. No subcapítulo 4.3.5, utilizando o custeio por absorção foi realizado o cálculo do custo total e no subcapítulo 4.3.7 chegou-se ao custo unitário da atividade por kg de tabaco produzido. Com a obtenção destes dados foi possível atingir o quinto objetivo específico. Calcular a lucratividade e a rentabilidade da propriedade conforme pode ser verificado no subcapítulo 4.4.

Quanto as hipóteses, foram estabelecidos 3 possíveis resultados atrelados ao problema de pesquisa para a atividade fumageira. A primeira hipótese apresentada não é verdadeira, no capítulo 4 sabe-se que os produtores não controlavam os seus custos de produção e não haviam evidências de possíveis controles na propriedade. A hipótese dois é falsa o custo unitário do kg de tabaco era totalmente desconhecido pelos proprietários. Os proprietários ficaram desconfortáveis ao entender o montante do valor relativo a depreciação dos equipamentos, o valor de mão de obra e os impactos deste no custo de produção. O lucro por eles reconhecido até então era maior do que o apresentado. A terceira hipótese mostrou-se falsa pois no subcapítulo 4.5.1 na análise custo, volume e resultado é demonstrado como o preço de venda é formado, o mesmo é estipulado pela empresa a qual os proprietários são integrados e o produtor não tem nenhuma ação em relação a isso.

As análises efetuadas dos indicadores como lucratividade, rentabilidade, margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança representaram uma visão mais técnica e profissional aos proprietários. Foi por eles reconhecido que esses instrumentos de análise possibilitam um tratamento diferenciado na gestão futura dos negócios. Uma vez que por meio destas análises obtém-se dados significativos para mensurar a eficiência da propriedade e identificar possíveis dificuldades no sistema produtivo, possibilitando assim uma análise mais adequada das efetivas condições de *performance* da atividade como um todo.

A realização deste trabalho agregou conhecimento profissional e pessoal, pois através das teorias desenvolvidas e do estudo de caso, foi possível conhecer e entender melhor o assunto proposto, pois, aprofundando o assunto, sinto-me mais segura em prestar esclarecimentos sobre o tema para pessoas interessadas. Apesar da contabilidade rural ser um assunto pouco abordado no decorrer do curso, com a realização deste estudo ficou visível que ela tem muita relevância e pode ser essencial para uma melhor gestão da propriedade rural.

Pode-se afirmar ser de grande importância a elaboração deste trabalho, uma vez que o mesmo permitiu colocar em prática modelos e conceitos estudados no decorrer do curso de Ciências Contábeis. Mais do que isso, o trabalho foi de elevada importância para os proprietários, os quais declararam se sentir mais confortáveis agora ao conhecer a real desempenho da propriedade.

## REFERÊNCIAS

AFUBRA - Associação dos Fumicultores do Brasil. **Fumicultura**. 2018. Disponível em: <<https://afubra.com.br/fumicultura>>. Acesso em: 30 jul. 2018.

ARAÚJO, Massilon J. **Fundamentos do agronegócio**. 4. ed. - São Paulo: Atlas, 2013.

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CHIAVENATO, Idalberto. **Gestão financeira: uma abordagem introdutória**. 3. ed. São Paulo: Manole, 2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade rural: uma abordagem decisorial**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FRANCISCO, Dione C.; MIRANDA, Sílvia H. G.; XIMENES, Valquíria P.; BADEJO, Marcelo S. **Agronegócios**. Curitiba: Intersaberes, 2015.

GERHARDT, Alison Fernando. **Análise e reestruturação de uma pequena propriedade rural familiar**. 2012. 79 f. TCC (Graduação) - Curso de Administração, Unijuí, Ijuí, 2012. Disponível em: <<http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/1170/TCC%20ALISON%20GERHARDT.pdf?sequence=1>> Acesso em: 7 abr. 2018.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

\_\_\_\_\_. **Análise de Balanços**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa**. 34. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2015.

LEONE, George Sebastião Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LOPES, Frederico F. (Org.). **Agroperformance**: Um método de planejamento e gestão estratégica para empreendimentos agro visando alta performance. São Paulo: Atlas, 2012.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da metodologia científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

\_\_\_\_\_. **Metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

\_\_\_\_\_. **Metodologia do trabalho científico**: projetos de pesquisa/pesquisa bibliográfica/teses de doutorado, dissertações de mestrado, trabalhos de conclusão de curso. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARION, José Carlos. **Contabilidade rural**: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

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

MENDES, Judas Tadeu Grassi; PADILHA JR, João Batista. **Agronegócio**: uma abordagem econômica. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade de custos**: teoria, prática, integração com sistemas de informações (ERP). São Paulo: Cengage Learning, 2013.

\_\_\_\_\_. **Controladoria estratégica e operacional**. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

\_\_\_\_\_. **Manual da contabilidade básica**: contabilidade introdutória e intermediária. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de. **Análise das Demonstrações Financeiras**. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PLANALTO, Palácio do. **Brasão da República**. 2018. Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br/conheca-a-presidencia/acervo/simbolos-nacionais/brasao>>. Acesso em: 25 jul. 2018.

REIS, Rafael. **Contabilidade rural**: No Brasil, o agronegócio possui um papel importantíssimo na economia, sendo responsável por, pelo menos, 1/3 do Produto Interno Bruto - PIB. 2012. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/artigos/767/contabilidade-rural/>>. Acesso em: 2 abr. 2018.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade de custos fácil**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SANTOS, Gilberto José dos; MARION, José Carlos; SEGATTI, Sonia.  
**Administração de custos na agropecuária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Cálculo da lucratividade do seu negócio**. 2018. Disponível em:

<<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/calculo-da-lucratividade-do-seu-negocio,21a1ebb38b5f2410VgnVCM100000b272010aRCRD>>. Acesso em: 29 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. **Descubra se o seu negócio é rentável**. 2018. Disponível em:  
<<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/descubra-se-seu-negocio-e-rentavel,296ac97f2bc81510VgnVCM1000004c00210aRCRD>>. Acesso em: 29 ago. 2018.

SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural. **Curso técnico em agronegócio: contabilidade rural** – Brasília: SENAR, 2015. Disponível em:  
<<http://senar-es.org.br/doc/uc/UC%209%20-%20Contabilidade%20Rural.pdf>>. Acesso em: 28 jul. 2018.

SINDITABACO - Sindicato Interestadual da Indústria do Tabaco. **Sobre o setor**. 2018. Disponível em: <<http://www.sinditabaco.com.br/sobre-o-setor/>>. Acesso em: 25 jul. 2018.

SOUZA CRUZ. **Nosso mercado**. 2018. Disponível em:  
<[http://www.souzacruz.com.br/group/sites/SOU\\_AG6LVH.nsf/vwPagesWebLive/DO9YDBC8?opendocument](http://www.souzacruz.com.br/group/sites/SOU_AG6LVH.nsf/vwPagesWebLive/DO9YDBC8?opendocument)>. Acesso em: 28 jul. 2018.

SOUZA, Marcos Antônio de; DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração**. São Paulo: Atlas, 2009.

SZUSTER, Natan; CARDOSO, Ricardo Lopes; SZUSTER, Fortunée Rechtman; SZUSTER, Fernanda Rechtman; SZUSTER, Flávia Rechtman. **Contabilidade geral: introdução à contabilidade societária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.