

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

GABRIEL REIS TERRES

**GERENCIAMENTO E CONTROLE DOS CUSTOS DAS ATIVIDADES RURAIS DE
UMA PROPRIEDADE LOCALIZADA NO INTERIOR DE SÃO FRANCISCO DE
PAULA/RS**

CAXIAS DO SUL

2019

GABRIEL REIS TERRES

**GERENCIAMENTO E CONTROLE DOS CUSTOS DAS ATIVIDADES RURAIS DE
UMA PROPRIEDADE LOCALIZADA NO INTERIOR DE SÃO FRANCISCO DE
PAULA/RS**

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

Orientador TCC I: Prof. Ms. Eduardo
Tomedi Leites
Orientador TCC II: Prof. Ma. Luciani da
Silva Muniz

CAXIAS DO SUL

2019

GABRIEL REIS TERRES

**GERENCIAMENTO E CONTROLE DOS CUSTOS DAS ATIVIDADES RURAIS DE
UMA PROPRIEDADE LOCALIZADA NO INTERIOR DE SÃO FRANCISCO DE
PAULA/RS**

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

Orientador TCC I: Prof. Ms. Eduardo
Tomedi Leites
Orientador TCC II: Prof.^a Ma. Luciani da
Silva Muniz

Aprovado (a) em ____/____/____

Banca Examinadora:

Presidente

Prof.^a Ma. Luciani da Silva Muniz
Universidade de Caxias do Sul – UCS

Examinadores:

Prof. Dr. Alex Eckert
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof.^a Ma. Sinara Jaroseski
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico a todos vocês, que sempre estiveram ao meu lado, me incentivando, em especial a meus pais e a meus avós que muito contribuíram para que este trabalho atingisse seus objetivos.

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. Ms. Eduardo Tomedi Leites que me auxiliou no TCC 1 e a minha orientadora, Prof.^a Ma. Luciani da Silva Muniz, pela sua competência e orientação durante desenvolvimento desta monografia. Agradeço de forma toda especial, primeiramente a Deus por me iluminar nesta trajetória, a meus pais por todo o amor, apoio e compreensão, a meus familiares que me ajudaram no que fosse possível, e todos aqueles que contribuíram ao longo desta jornada. Foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho por acreditarem em minhas escolhas, apoiando-me e esforçando-se junto a mim, para que eu suprisse todas as minhas falhas e superasse este desafio.

“Toda vitória é alcançada com luta e sofrimento; porém a luta passa, o sofrimento é apenas temporário, mas a vitória que se consegue permanece.”

James Allen

RESUMO

O setor rural expressa economicamente uma força que está atrelada às riquezas e recursos naturais de um solo fértil que abrange boa parte do território nacional, propiciando que cada região crie características próprias de produção. Desta forma o agronegócio se fortalece através de tecnologias e recursos, ganhando cada vez mais destaque, com isso o controle dos custos e despesas com as operações pode ter um papel decisivo na tomada de decisão. Este trabalho é um estudo de caso que tem como característica a pesquisa descritiva e uma abordagem qualitativa em relação ao problema. Com o intuito de responder à questão: como implantar um método de controle de custos para contribuir com o gerenciamento das informações financeiras de uma propriedade rural. Para obter a resposta, realizou-se a coleta dos dados, e a mensuração dos mesmos através de um *software* que viabilizou a utilização das informações. A classificação dos dados coletados foi embasada no referencial teórico e na aplicação dos conceitos da contabilidade de custos e da contabilidade rural. O presente estudo evidenciou que a falta de controle dos gastos gerados nas operações da propriedade e da produção rural, refletem diretamente no resultado além de impossibilitar uma análise eficiente da situação financeira. Para ter produtos rentáveis e que geram lucro em uma fazenda é necessário definir os processos, e ter clareza sobre as metas e objetivos a serem alcançados. Pode-se concluir que conhecer as rotinas operacionais, o mercado que está inserido, as demandas a serem atendidas, são fatores determinantes para o futuro de uma organização, no entanto ao se referir a um empreendimento do agronegócio, só isso não basta. Reconhecer os devidos custos e despesas, a origem de cada informação, segregar os gastos pessoais com os da atividade produtiva, estabelecer controles que permitam a tomada de decisão eficiente e eficaz e assim projetar possíveis cenários a fim de assegurar que ao final do período os custos não sejam superiores as receitas é necessário, pois a sazonalidade característica presente na atividade rural e fatores como clima e disponibilidade de mão-de-obra impactam diretamente nos processos, e neste contexto entra o controle dos gastos para prevenir possíveis perdas e para maximizar os lucros.

Palavras-chave: Contabilidade Rural, Agronegócio, Controle, Custos, Pecuária, Agrícola.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1– <i>Software</i> RuralPro	41
Figura 2 - Localização da propriedade	43
Figura 3 - Pastagem de azevem e aveia	44
Figura 4 - Banheiro de Imersão	45

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 - Exemplos de ativos biológicos, produto agrícola e produtos resultantes do processamento depois da colheita	23
Quadro 2 - Uso da Terra e Destinações.....	46
Quadro 3 - Relação de Animais da Propriedade	47
Quadro 4 - Veículos da Propriedade	48
Quadro 5 - Receitas do Período.....	49
Quadro 6 - Custos da Cultura em Formação.....	51
Quadro 7 - Custos Variáveis	52
Quadro 8 - Despesas Fixas e Custos Fixos	54
Quadro 9 - Demonstrativo do Resultado dos 12 meses	55
Quadro 10 - Margem de Contribuição e Ponto de Equilíbrio	57
Quadro 11 - Rateio dos Custos Variáveis indiretos	58
Quadro 12 - Resultado por Atividade	58
Quadro 13 - Projeção do Fluxo de Caixa	60
Quadro 14 - Financiamento PRONAF	61

LISTA DE ABREVIATURAS

Art. – Artigo

DF – Distrito Federal

Ha. – Hectare

Km – Quilômetros

Ma. – Mestra

Ms. – Mestre

Nº. – Número

P. – Página

Prof. – Professor

Prof.^a – Professora

RS – Rio Grande do Sul

LISTA DE SIGLAS

Cepea – Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada
CF – Custo Fixo
CIF – Custo Fixo Indireto
CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CV – Custo Variável
DF – Despesa Fixa
DRE – Demonstração do Resultado do Exercício
DV – Despesa Variável
Emater – Empresa de Assistência Técnica e Extensão Rural
Funrual – Fundo de Assistência a Trabalhador Rural
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IN – Instrução Normativa
ITR – Imposto Territorial Rural
Mapa – Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento
MC -Margem de Contribuição
MEI – Microempreendedor Individual
NBC TSP – Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público
PE – Ponto de Equilíbrio
PEC – Ponto de Equilíbrio Contábil
PEE – Ponto de Equilíbrio Econômico
PEF – Ponto de Equilíbrio Financeiro
PIB – Produto Interno Bruto
Pronaf - Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura
RFB – Receita Federal do Brasil
SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
UCS – Universidade de Caxias do Sul

LISTA DE SÍMBOLOS

% – Porcentagem

R\$ – Real

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	14
1.2	TEMA E QUESTÃO DE PESQUISA.....	17
1.2.1	Objetivo geral	18
1.2.2	Objetivos específicos	18
1.3	ESTRUTURA DO ESTUDO	19
2	REFERENCIAL TEÓRICO	20
2.1	CONTABILIDADE RURAL.....	20
2.1.1	Atividade Rural	21
2.1.2	Ativos Biológicos	22
2.1.3	Contabilidade Pecuária	24
2.1.4	Contabilidade Agrícola	25
2.1.5	Culturas	26
2.1.5.1	Cultura Temporária.....	26
2.1.5.2	Cultura Permanente.....	26
2.1.5.3	Atividade Pecuária.....	27
2.1.6	Ano Agrícola X Exercício Social	28
2.2	CONCEITOS DE CUSTOS	29
2.2.1	Classificações	29
2.2.1.1	Gastos	29
2.2.1.2	Despesa	30
2.2.1.3	Perdas	30
2.2.1.4	Custos Diretos	31
2.2.1.5	Custos Indiretos.....	31
2.2.1.6	Custos fixos	32
2.2.1.7	Custos Variáveis.....	33
2.3	SISTEMAS DE CUSTEIO.....	33
2.4	FERRAMENTAS CONTÁBEIS APLICÁVEIS AO SETOR RURAL	36
3	METODOLOGIA	39

3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	39
3.2	PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	42
4	ESTUDO DE CASO DE UMA PROPRIEDADE RURAL.....	43
4.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DA PROPRIEDADE	43
4.1.1	Dados da Propriedade	43
4.2	CONTROLE GERENCIAL	45
5	CONCLUSÃO	63

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

O cenário econômico brasileiro passa por um momento de transição, sem garantias ou evidências de uma exponencial melhora a curto ou médio prazo. E um dos principais fatores para isso é a grave crise política instalada no mais alto grau da gestão pública, reduzindo cada vez mais a confiança e a esperança dos cidadãos em ver uma nação forte, justa e que propicie a todos condições legítimas de alavancar o crescimento da nação através dos sistemas básicos como, educação de qualidade, sistema de saúde eficiente e a segurança pública capaz de proteger as pessoas e punir os infratores da lei.

Em meio a este processo conturbado e de indefinições, o que ainda se mantém estável é o fato de que o Brasil é um país que possui uma concentração de riquezas naturais, que propiciam o desenvolvimento de diversas áreas da nação, de norte a sul, de leste a oeste, cada região com suas características contribuem para que o ciclo produtivo se renove, traduzindo-se em uma capacidade de produção e eficiência produtiva, assim estes recursos tornam o setor agrícola um expoente, capaz de não só competir, mas liderar os mercados no cenário internacional.

A atividade rural sendo ela a agrícola ou a pecuária apresenta uma constante evolução nas mais diversas áreas, desde o melhoramento do solo, evolução da genética animal, desenvolvimento de novas tecnologias, superando as dificuldades de clima, solo e extensão territorial.

De acordo com Araújo (2007) a agricultura passa a depender de muitos serviços, máquinas e insumos que vem de fora. Outro fator que influencia diretamente é o que ocorre depois da produção, como armazéns e infraestruturas diversas (estradas, portos e outras). Assim cada segmento assume funções próprias, tornando-as mais especializadas, contudo, compondo um elo importante em todo o processo produtivo e comercial de cada produto agropecuário.

Em 1980, o termo *agribusiness* começa a ser utilizado, desde então a implementação de novos processos e novas técnicas se fazem necessários para manter a competitividade frente as mudanças do mundo globalizado. O SEBRAE define o termo *agribusiness*: engloba toda a atividade econômica envolvida com a produção, estocagem, transformação, distribuição e comercialização de alimentos,

fibras industriais, biomassa, fertilizantes e defensivos. Araújo (2007) explana que partir da segunda metade da década de 1990 o termo agronegócio passa a ser aceito e adotado. Assumindo um novo papel não somente nas lavouras e comércios, mas também nas instituições de ensino procurando-se entender este novo termo. De acordo com Vilarinho (2006), a série histórica anual de 1989 a 2004, da balança comercial brasileira e do agronegócio, divulgada pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA, registra o crescimento expressivo do setor, a contribuição média do agronegócio para o PIB foi de US\$ 15 bilhões. Fato que pode ser considerado extraordinário quando se observa que o país, em período anterior a esse, consumia sua produção interna e mais importava do que exportava.

O Agronegócio é uma das bases da economia brasileira, responsável por 1/3 do PIB nacional em 2017 segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), destacando-se a cada ano superando as crises e auxiliando a recuperação econômica da nação. O agronegócio no Brasil é o setor de maior movimentação de bens do país, contribuindo para a criação de novos empregos diretos e indiretos. De acordo com Heleno (2009), é um país que vem se consolidando, graças ao que oferece, em termos de riquezas naturais, aos empreendedores rurais.

No ano de 2018 de acordo com o Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (Cepea) o PIB do Agronegócio brasileiro apresentou estabilidade em relação ao ano anterior com leve baixa de 0,01% no fechamento do ano. O desempenho da renda gerada no Agronegócio em 2018 conforme o (Cepea) está ligado diretamente a elevação dos custos de produção nos segmentos primários agrícola e pecuário, impactados por fatores como o clima, a indecisão política e as variações econômicas que ocorrem ao longo do período.

Com o amplo desenvolvimento deste segmento, ainda há oportunidades para outras áreas acompanharem este processo, pois apesar da evolução gradual ao passar dos anos nos mais variados setores, a gestão das informações ao longo da cadeia produtiva precisa ser utilizada de uma melhor forma. O gerenciamento dos custos gerados, análise dos resultados, os controles de produção, a formação do preço de venda com base nos custos dos produtos, controle dos estoques, avaliação patrimonial, projeção de lucros, análise de investimento, fluxo de caixa, declarações de imposto entre outras particularidades somente a ciência contábil obtém as ferramentas que possibilitam organizar as informações, controlar os processos e

analisar os resultados proporcionando ao gestor da organização tomar a melhor decisão e isso se deve a administração correta dos fatos.

A contabilidade de custos, de acordo com Rodrigues (2018) é um dos principais pilares da contabilidade, no entanto é pouco aplicado a atividade rural. Muitos fatores impactam neste caso, mas o principal é o não reconhecimento de sua importância para a gestão da propriedade rural por parte dos usuários destas informações. Fato que não exime contadores e escritórios de voltarem seu olhar para este mercado carente de conhecimento que os auxilie na gestão de seus negócios.

Tendo como abordagem inicial os custos da agropecuária, pode-se ressaltar o dinamismo e a velocidade em que os fatos ocorrem, e que em muitos casos não são possíveis de prever ou mensurar.

Se faz necessário aprofundar este assunto, pois observa-se uma defasagem neste setor, a medida em que as decisões são tomadas conforme os conhecimentos adquiridos ao passar das gerações com cunho cultural e familiar, o pequeno produtor fica exposto frente ao mercado cada vez mais exigente não tendo ao que recorrer para reverter esta situação, optando equivocadamente por caminhos que o afastam cada vez mais da recuperação financeira.

A expansão do agronegócio suprime estes agricultores forçando-os a deixar a sua terra e partir em busca de uma nova realidade. Mas este cenário deve ser encarado sob outro olhar, o que propõe uma nova perspectiva, de produzir mais com menos, aprimorando as técnicas de controle e gerenciamento das informações, investindo em tecnologia, e assim abrir este mercado para os profissionais contábeis.

Ter o domínio sobre as técnicas de plantio, manejo de rebanho, cada área de atuação tem profissionais específicos de determinada função, sendo assim Crepaldi (2016) esclarece que o contador deve se especializar e direcionar seu potencial em analisar, processar e disponibilizar as informações de modo em que elas possam influenciar positivamente na tomada de decisão dos mais diversos usuários sendo eles agrônomos, pecuaristas, ambientalistas mas principalmente para o gestor da propriedade. No entendimento de Santos (2011), quando o administrador tem conhecimento sobre a estrutura, o funcionamento da propriedade e os fatores de produção, a possibilidade de maximizar os resultados econômicos aumenta. Entretanto para que o produtor tenha informações capazes de contribuir

com a gestão é necessário um sistema de informações estruturado e que considere as peculiaridades da propriedade.

Conforme Fonseca (2015) a contabilidade rural como a ciência, é que vai evidenciar as reais necessidades das empresas no diz ao gerenciamento, e no processo de mensuração de custos e despesas, pois ela é a única apta a demonstrar as series de operações que são rentáveis e podem gerar lucro que quais não são vantajosas.

1.2 TEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

Com a consolidação do mercado agrícola, está cada vez mais nítido a necessidade do aprimoramento das técnicas de gerenciamento das informações financeiras e de como elas podem ser utilizadas na tomada de decisão. Escolher as culturas que serão exploradas de modo a aproveitar da melhor maneira possível os recursos como a terra, máquinas e implementos agrícola, é uma tarefa do setor rural. Neste sentido a gestão de custos pode ter papel definitivo para decisões de investimentos bem como para administração rural. Para Marion (2010), a contabilidade de custos é um segmento da ciência muito importante no meio, pois traduz em valores monetários, o desempenho do negócio da sua administração.

Para Santos (2011), o principal papel do administrador rural é planejar, controlar, decidir e avaliar os resultados, buscando maximizar o lucro das atividades desenvolvidas. A responsabilidade de planejar, gerenciar, controlar a atividade da propriedade na maioria dos casos é do proprietário, o qual deve decidir o que produzir, quando produzir e analisar seus resultados. Para isso é preciso conhecer e mensurar seu patrimônio. Conforme Silva e Buss (2011), o sucesso do pequeno empreendimento rural está cada vez mais relacionado ao seu envolvimento com o ambiente de negócios e sua capacidade de explorar ao máximo seus recursos.

No distrito de Lajeado Grande localizado no interior de São Francisco de Paula encontra-se uma pequena fazenda com foco na atividade da agricultura familiar através da criação de gado e plantações na sua maioria para manter o rebanho e demais criações. Com características próprias percebe-se que não há um controle que viabilize a visualização dos custos e despesas e suas destinações, muito menos verificar a receita gerada mensalmente ou ao final dos períodos produtivos.

Com a falta das informações não é possível tomar qualquer decisão com o mínimo de precaução em relação a riscos de investimentos e ao capital de giro necessário para as operações da propriedade. Caracterizando um cenário com inúmeras possibilidades de desenvolvimento em relação a forma de gerir as informações e quais os procedimentos a serem tomados para contribuir no momento da tomada de decisão.

Implantar um método que dê suporte para o produtor rural tomar decisões mais assertivas possíveis é necessário, e felizmente a contabilidade disponibiliza ferramentas que podem servir como base para o desenvolvimento deste trabalho.

A contabilidade de custos de acordo com Lorentz (2016) tem por objetivo atender a necessidade e informação dos usuários, organizadas em três aspectos principais que também podem ser definidos como finalidade a contabilidade de custos. Dentre elas, fornecer informações para as demonstrações contábeis, para o processo de tomada de decisão e subsidiar os processos de controle gerencial.

A questão de pesquisa para o estudo é: Como implantar um método de controle de custos para contribuir com o gerenciamento das informações financeiras de uma propriedade rural de São Francisco de Paula?

1.2.1 Objetivo geral

Propor um método de controle de custos para contribuir com o gerenciamento das informações financeiras de uma propriedade rural de São Francisco de Paula/RS

1.2.2 Objetivos específicos

- Levantar o referencial teórico sobre custos do agronegócio;
- Coletar as informações da propriedade e quais suas atividades;
- Mensurar as despesas com a produção e as despesas da propriedade;
- Propor um sistema de controle de custos e despesas;
- Identificar os impactos falta de controle de gastos;
- Avaliar margem bruta por atividade;
- Sugerir melhorias nos processos produtivos a partir do controle de custos e despesas;

1.3 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo foi apresentado a contextualização do tema, bem como os objetivos e a questão de pesquisa

No segundo capítulo apresentou-se os conceitos teóricos da contabilidade rural e suas atividades: pecuária e agrícola, abordou-se a contabilidade de custos e todas suas atribuições evidenciando a sua aplicabilidade a meio rural.

No capítulo três foi descrito a metodologia utilizada para o desenvolvimento do estudo, no qual foram evidenciados os diferentes aspectos metodológicos aplicados.

No quarto capítulo realizou-se o desenvolvimento do estudo de caso, neste foi evidenciado a aplicação do método de controle de custos e despesas capaz de fornecer as informações necessárias para a tomada de decisão. Nesse capítulo também está evidenciado os diferentes efeitos no resultado, gerados a partir da aplicação do método de controle de custos, bem como a evidenciação do impacto gerado para as finanças da propriedade.

Ao final, no quinto capítulo, foram apresentadas as conclusões geradas a partir do estudo realizado. Com base nelas foi possível constatar que a falta do gerenciamento das despesas e custos relacionados a atividade agrícola e pecuária pode ocasionar o prejuízo das operações, contudo pode-se concluir que ao aplicar e manter o método de controle de gastos torna-se possível tomar decisões mais assertivas buscando o melhor resultado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE RURAL

A empresa rural é definida por Marion (2010) como aquela que explora a capacidade produtiva do solo por meio de cultivo da terra, criação de animais e da transformação de produtos agrícolas. Crepaldi (2016) enfatiza que o sucesso de qualquer empreendimento está atrelado a uma administração capaz de tomar decisões assertivas no menor tempo possível. É justamente nesse aspecto que a empresa rural brasileira apresenta uma de suas mais visíveis carências, prejudicando todo o processo de modernização da agropecuária.

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

Crepaldi (2016) entende que a contabilidade é uma das ferramentas administrativas menos utilizadas pelos produtores brasileiros é, sem dúvida, a Contabilidade Rural, isto se deve pela forma errônea de enxergar como uma técnica complexa em sua execução, com baixo retorno na prática. Além disso, quase sempre é conhecida apenas dentro de suas finalidades fiscais.

Para que se possa almejar uma evolução nesta área é essencial promover e incentivar uma nova forma de pensar, com uma visão gerencial mais ampla, apresentando todas as técnicas, processos e recursos. Cruz (2017) compreende que a contabilidade rural entra como uma ferramenta responsável por esse gerenciamento, colaborando para que a empresa minimize seus riscos, através da administração e das informações contábeis. Fonseca (2015) enfatiza que o destaque do agronegócio para a economia do país contribui para que a contabilidade se torne um instrumento a ser utilizado, pois é uma ciência que evidencia todo histórico da empresa desde o início até o ano corrente, é através de suas evidenciações que se é possível gerir uma empresa para que sempre ela seja rentável.

Entre os diversos fatores que dificultam o desenvolvimento da contabilidade rural, destacam-se: a adaptação de sistemas estrangeiros aplicáveis a contabilidade comercial e industrial, inadequados para retratar as características da agropecuária

brasileira, a falta de profissionais capacitados na transmissão de tecnologias administrativas aos fazendeiros, não inclusão da contabilidade rural como instrumento de políticas governamentais agrícolas ou fiscais, são possíveis responsáveis por esta defasagem.

O controle de custos pode ser apontado como um dos fatores elementares para o sucesso de qualquer organização. No entanto, essa preocupação não deve ficar restrita às organizações privadas e públicas, mas também para as propriedades rurais. Wescinski (2018) indica que o produtor rural só poderá administrar a sua unidade de produção de maneira eficiente quando tomar conhecimento de quanto custa para produzir. O controle sobre custos de produção com informações assertivas e tempestivas é requisito mínimo, para que se possa utilizar as mesmas no processo decisório, gerando possíveis impactos na formação do preço venda tornando compatível com o mercado e no planejamento das operações.

2.1.1 Atividade Rural

Crepaldi (2016) considera como atividade rural a exploração das atividades agrícolas, pecuárias, a extração e a exploração vegetal e animal, a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*, realizada pelo próprio agricultor ou criador.

A Receita Federal define a atividade na Instrução Normativa RFB N° 1700, de 14 de março de 2017, na qual refere-se no art. 249 como sendo atividade rural:

Art. 249. A exploração da atividade rural inclui as operações de giro normal da pessoa jurídica em decorrência das seguintes atividades consideradas rurais:

I - agricultura;

II - pecuária;

III - extração e exploração vegetal e animal;

IV - exploração de atividades zootécnicas, tais como apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização;

VI - venda de rebanho de renda, reprodutores ou matrizes;

VII - transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.

A IN 1700 também determina as atividades que não são consideradas rurais embora sejam desenvolvidas no meio rural, como é o caso do arroz beneficiado em máquinas industriais e da fabricação de bebidas alcoólicas em geral. O CPC 29 (2009, p. 4) determina que:

Atividade agrícola é o gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para venda ou para conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais, pela entidade, [...], produção agrícola é o produto colhido de ativo biológico da entidade, [...], Ativo biológico é um animal e/ou uma planta, vivos. Transformação biológica compreende o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que causam mudanças qualitativa e quantitativa no ativo biológico.

A atividade rural tem ramificações conforme as especificações de cada empresa rural, Marion (2014) define como todas aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo, por meio do cultivo da terra, a criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas. Cada propriedade pode beneficiar-se de mais de uma atividade ao longo do ano podendo ser tolamente distintas e em diferentes períodos, as formas mais conhecidas são através de culturas temporárias, culturas permanentes, e da pecuária. Para que seja capaz de elaborar uma demonstração com a consolidação dos resultados precisa-se definir as datas do exercício social que para a atividade rural o período a ser referido é o Ano Agrícola.

Crepaldi (2016) define que o empresário rural é aquele que exerce profissionalmente atividade econômica para a produção ou circulação de bens ou serviços. Essa atividade de produção, realizada de forma profissional com a finalidade de gerar riqueza, reconheceu o trabalho do produtor rural como o de criação de bens e serviços. Qualquer tipo de empresa rural, seja familiar ou patronal, é integrada por um conjunto de recursos, denominados fatores da produção, os mais considerados são: a terra, o capital e o trabalho.

2.1.2 Ativos Biológicos

Marion (2014) salienta que a contabilidade de ativos biológicos abrange tudo o que nasce, cresce e morre, desde as culturas temporárias e permanentes até os animais, rebanhos de reprodução e corte. O CPC 29 (2009) trata os Ativos

biológicos da seguinte forma “são, muitas vezes, implantados na terra, [...], pode não existir mercado separado para os referidos ativos, mas pode existir mercado ativo para a combinação deles, isto é, para os ativos biológicos”. A entidade pode usar informações sobre ativos combinados para mensurar o valor justo dos ativos biológicos. Por exemplo, o valor justo da terra nua e da terra com melhorias pode ser deduzido do valor justo dos ativos combinados, visando obter o valor justo do ativo biológico. Marion (2014) considera que ativos biológicos estão em constantes mudanças, merecendo contínuas avaliações. Essas avaliações geralmente positivas geram aumento do ativo e ganho econômico devendo ser reconhecido como receita na demonstração do resultado enquanto o produto não for vendido.

Quadro 1 - Exemplos de ativos biológicos, produto agrícola e produtos resultantes do processamento depois da colheita

Ativos Biológicos	Produto Agrícola	Produtos resultantes do processamento após a colheita
Carneiros	Lã	Fio, Tapete
Plantação de Árvores para madeira	Árvore cortada	Tora, madeira serrada
Gado de Leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaça	Salsicha, presunto
Plantação de Algodão	Algodão colhido	Fio de algodão, roupa
Cana-de-açúcar	Cana colhida	Açúcar
Plantação de fumo	Folha Colhida	Fumo curado
Arbusto de chá	Folha colhida	Chá
Videira	Uva colhida	Vinho, suco
Árvore frutífera	Fruta colhida	Fruta processada
Seringueira	Látex colhido	Produto da borracha

Fonte: CPC 29 (2009, p. 3)

O Quadro 1 exemplifica as classificações dos ativos e suas respectivas origens e aplicações, deve-se atentar para definição precisa e a diferenciação entre os ativos biológicos, produtos agrícolas e os produtos resultantes do processamento após a colheita, somente assim poderá obter-se a melhor informação para a elaboração das demonstrações.

2.1.3 Contabilidade Pecuária

No Brasil em termos de contabilidade pecuária, Marion (2014) traz dois tipos de avaliação do estoque, vivo (plantel): valores de custo e o valor justo. No entanto antes precisa-se explicar as fases desta atividade, basicamente se traduzem em três principais. Cria: é a produção de bezerros que só serão vendidos após o desmame. Normalmente a matriz de boa fertilidade produz um bezerro por ano. Recria: a partir do bezerro adquirido a produção e a venda do novilho magro para a engorda. Engorda: a partir da rês magra adquirida, a produção e a venda da novilha gorda.

Crepaldi (2016) classifica no balanço patrimonial o gado que será comercializado, deverá ser classificado como estoque, o fisco orienta por meio do Parecer Normativo nº 57 (1976) que o gado reprodutor, representado por touros, vacas (matrizes) e plantel destinado à inseminação artificial. Animais de renda, representados por bovinos, suínos, ovinos e equinos que são explorados para a reprodução de bens como leite, lã, queijo e outros que constituem o objeto e suas atividades. Animais de trabalho, compreendem equinos, bovinos, muales asininos destinados a trabalho agrícola, sela e transporte. Devem ser classificados como Ativo Não Circulante.

A decisão de quais animais serão destinados para o abate e para a reprodução não é tomada sem considerar diversos fatores, Marion (2014) entende que só é possível quando o gado demonstrar qualidade para tal: fertilidade, ardor sexual, carcaça, peso entre outros. Para evitar retrabalhos e registrar diversos lançamentos irrelevantes, tem-se como orientação lançar os bezerros no Ativo Circulante – Estoque, e quando tiver certeza da destinação deste animal se faz essa alteração.

Um fator que influencia na apuração do resultado é a variação patrimonial líquida, Marion (2014) informa que, na pecuária essas variações são intensas devido a dois fatores principais, o crescimento do rebanho que apresenta a longo do período ganho de peso envergadura, dessa forma é acrescentado o valor econômico real. O outro ponto a ressaltar é a baixa rotatividade dos estoques, o qual em alguns casos espera-se até quatro anos para vender o estoque. Em caso de morte do bezerro ou qualquer outro animal, significa uma redução do patrimônio (perda) devendo ser subtraída dos ganhos para se apurar o valor líquido.

A depreciação aplica-se aos ativos biológicos que constam no imobilizado, de acordo com Marion (2014) a vida útil do rebanho inicia a partir do momento em que o animal estiver em condições de reprodução, pois com o passar dos anos os animais perdem sua capacidade de trabalho. O problema é determinar o método a ser utilizado, devido ao fato de que há muitas variações que influenciam na constatação do declínio produtivo. Para definir a vida útil é necessário que um veterinário realize a avaliação dos animais e a partir desta pode-se aplicar o cálculo.

Marion (2014) complementa que, nas culturas temporária e permanente, a exaustão é calculada a medida em que os recursos forem exaurindo, no caso as plantações de cana-de-açúcar, reflorestamento, pastagem, entre outras. Para as plantações frutíferas é aplicado a depreciação na qual são extraídos os frutos como café, laranja.

2.1.4 Contabilidade Agrícola

Ao que diz respeito a contabilidade agrícola, deve-se considerar o tipo de cultura existente: cultura temporária ou cultura permanente. Para registrar os fatos da cultura temporária, Marion (2014) define que esses produtos serão contabilizados como estoque em andamento, dessa forma todos os custos serão acumulados em uma subconta com o título da cultura em formação. Nesta conta serão alocados todos os gastos com sementes, adubos, fertilizantes, demarcações, mão-de-obra, combustível, serviços entre outros. Crepaldi (2016) diz que se tratando de uma única cultura os custos são apropriados ao produto, em caso de duas ou mais culturas há a necessidade de fazer o rateio dos custos indiretos proporcionalmente a cada cultura.

No caso da cultura permanente os custos necessários para a formação serão considerados Ativos Não Circulante – Imobilizado, a conta utilizada Cultura Permanente em Formação irá conter o valor acumulado dos custos. Crepaldi (2016) após a formação da cultura que pode ter tempo indefinido, os custos são transferidos para a conta Cultura Permanente Formada já no Ativo Circulante - Estoque. Com o término da colheita os custos são transferidos para a conta Produtos Agrícolas, neste momento são acrescidos os custos com embalagem. A medida em que a produção é vendida os valores da conta Produtos Agrícolas são

transferidos para o Custos do Produto Vendido, dessa forma haverá o confronto entre a Receita e o Custo, podendo-se apurar o Lucro Bruto.

2.1.5 Culturas

2.1.5.1 Cultura Temporária

Marion (2005) considera que, culturas temporárias são aquelas sujeitas ao replantio após a colheita. Normalmente, o período de vida é curto, atribui-se às culturas permanentes uma duração mínima de quatro anos. Na opinião de Crepaldi (2016) são aquelas sujeitas ao replantio após a colheita, possuindo período de vida muito curto entre o plantio e a colheita, como, por exemplo, os cultivos de milho, tem como característica o replantio que é feito logo após a colheita. O IBGE classifica como cultivo de lavoura temporária as plantas com ciclo vegetativo em geral menor que um ano, efetuado em áreas extensas, com necessidade de tratos culturais menos intensivos e sistemáticos.

A cultura permanente não é definida apenas pelo período máximo de 12 meses, segundo Ribeiro (2004) as plantações com prazo inferior a um ano, passam a ser temporárias, mesmo que com mais de uma produção ou colheita nesse prazo. Também são consideradas temporárias aquelas que tenham vida inferior a três anos, normalmente no máximo de 2 anos, desde que produzam uma única colheita.

Para que seja contabilizado os custos desta operação, segundo Marion (2014) quando se trata de uma única cultura, todos os custos devem ser considerados como diretos, sendo eles apropriados diretamente, situação está que é mais difícil de ocorrer. Entretanto, na maioria dos casos existindo várias culturas, há a necessidade do rateio dos custos indiretos, proporcional a cada cultura. Os custos que compõe esta operação podem ser, sementes, fertilizantes, mudas demarcações, mão-de-obra, encargos, energia elétrica, depreciação de maquinas e equipamentos.

2.1.5.2 Cultura Permanente

Culturas permanentes para Marion (2005) são aquelas que permanecem vinculadas ao solo e proporcionam mais de uma colheita ou produção. Os cultivos de lavoura permanente consistem nas plantas de ciclo vegetativo de longa duração,

que produzem por vários anos e que necessitam de tratamentos culturais somente a cada safra. Para Marion (2014), atribui-se às culturas permanentes uma duração mínima de quatro anos, ou propiciar mais de uma colheita sem a necessidade de um novo plantio, recebendo tratamentos inerentes à produção no intervalo entre as colheitas.

O que diferencia a temporária além do ciclo produtivo é a maneira como os custos são gerados ao longo dos períodos, Marion (2014) ressalta que pode levar vários anos até se obterem os primeiros resultados, sendo assim durante o processo de desenvolvimento irá gerar custos de formação, sendo eles: adubação, formicidas, arrendamento de equipamentos e terras, entre outros, que devem ser alocados proporcionalmente à medida em que a produção agrícola é vendida, dessa forma, haverá o confronto entre a receita gerada e o Custo do Produto Vendido, podendo-se apurar o Lucro.

Carmo (2015) observa que a tomada de decisão relacionada à escolha das melhores alternativas produtivas requer uma análise criteriosa de forma a se identificar os impactos das variáveis sobre o processo decisório relacionado. Sendo que, dentre tais fatores, podem ser destacados: a terra como elemento essencial de produção, a duração dos ciclos produtivos, o trabalho demandado por cada tipo de cultura, dependência climática e a heterogeneidade das características produtivas de cada tipo de cultura explorada em uma mesma área.

2.1.5.3 Atividade Pecuária

A atividade pecuária se distingue pelas distintas fases e as diversas particularidades. Crepaldi (2016) refere-se às atividades da pecuária associando-a com gado *vacum* (bois e vacas), entretanto, elas se referem à criação de gado em geral. Mas abrange uma gama de animais que vivem em coletividade (rebanho), quer sejam bois e vacas, búfalos, carneiros, ovelhas e, entre demais variedade de espécies.

De acordo com Marion (2014), os animais originários da cria ou da compra para recria ou engorda são avaliados pelo seu valor original, na medida de sua formação, incluindo todos os custos gerados no ciclo operacional, imputáveis, direta ou indiretamente, tais como: rações, medicamentos, inseticidas, mão de obra e outros.

Tense uma dificuldade de aplicar os conceitos do custo histórico na atividade pecuária, pois as informações geradas acabam na maioria dos casos sendo desatualizadas, Marion (2014) considera algumas condições que contribuem para isso, o longo ciclo operacional da pecuária, o valor do rebanho no estoque mesmo que receba custos periodicamente, tende a desatualiza-se por causa das tendências inflacionárias, seu valor acumulado reflete a moeda de diversas datas, estando totalmente defasado a data do Balaço Patrimonial.

Com isso no momento de confrontar Receitas X Despesas não se obterá o reflexo de um resultado correto, o autor acrescenta que o custo histórico devido a defasagem das informações frente ao mercado, não geram relatórios que possam ser utilizados para fins gerenciais, com impactos principalmente na avaliação dos estoques. De acordo com mesmo autor, nada impede que se faça esta atualização, mas ressalta que ela é válida apenas para fins gerenciais em contrapartida se torna oneroso em termos de tempo e custos realizar tal atualização. Marion (2014) o princípio em estudo não permite reconhecer ganhos ou perdas economicamente ocorridos, mas apenas reconhecê-los quando realizados por venda.

2.1.6 Ano Agrícola X Exercício Social

Para melhor descrever a contabilidade rural é necessário esclarecer a diferença entre Ano Agrícola e Exercício Social. Arruda (2017, p. 127) “a Lei n. 7.450 de 23 e dezembro de 1985 (Brasil,1985), foi estabelecido que o exercício social deve coincidir com o ano civil, o que gerou prejuízo para contabilidade rural”, devido as peculiaridades das atividades rurais.

Marion (2014) indica que ao compreender melhor o funcionamento desta atividade as normas passaram a ser interpretadas conforme a característica da atividade, de maneira geral, as empresas tem receitas e despesas constantes durante os meses do ano, não havendo dificuldade quanto a fixação do mês de encerramento do exercício social para apuração do resultado. Para Marion (2014) qualquer mês refletirá o resultado distribuído de maneira quase equitativa ao longo dos últimos 12 meses. Complementando com o mesmo autor, na atividade agrícola as receitas concentram-se, normalmente, durante, ou logo após a colheita, tendo na essência a sazonalidade o qual pode traduzir-se em alguns dias, mês ou ano.

Silva (2017) esclarece que, as propriedades com atividades agrícolas, o exercício social é definido de acordo com a safra, no qual seu resultado é apurado após o plantio, colheita e comercialização da safra, não precisando esperar meses para avaliar seu desempenho.

2.2 CONCEITOS DE CUSTOS

De acordo com Izidoro (2016) a contabilidade é uma ciência que possui vários “braços”, e um deles é a contabilidade de custos, para Santos (2015) a função da contabilidade de custos é fornecer informações para o estabelecimento de padrões, orçamentos ou previsões e, a seguir, acompanhar efetivamente o acontecido, Megliorini (2018) entende que é essencial para o sucesso de uma organização ou qualquer empreendimento o controle dos custos que estão envolvidos nas atividades da empresa, e quanto mais estruturado for este sistema por consequência obtêm-se melhores resultados.

Cruz (2014) diz que, são os gastos diretos ou indiretos associados à produção de um bem ou serviço. A contabilidade utiliza diversas terminologias para definir os diferentes tipos de gastos com o intuito de diferenciar os custos das despesas e perdas. Para Santos (2018) os custos correspondem a todo o consumo de ativos necessários para a produção produto ou para a colocação da mercadoria a disposição dos clientes, cada atividade gera a as informações conforme a sua área atuação, portanto, apresentam características próprias que devem ser consideradas no momento de alocar os valores. Caracteriza os custos tudo aquilo incide e afeta diretamente no preço de aquisição e/ou produção de um produto. Podem ser classificados como diretos e indiretos, fixos e variáveis.

2.2.1 Classificações

2.2.1.1 Gastos

Todas as empresas existem com uma finalidade, e para chegar isso desenvolvem atividades consubstanciadas no seu objeto social. Durante o processo de desenvolvimento do produto, ou atividade fim no caso do serviço e comércio, uma serie de gastos são gerados até a concretização do resultado. Para Megliorini (2018)

gastos caracterizam-se como compromissos financeiros assumidos por parte de uma empresa destinados a aquisição dos recursos que serão consumidos pelo processo produtivo, mercadoria para revenda, recursos necessários para a realização de serviços, recursos consumidos pelos processos administrativos e comerciais.

2.2.1.2 Despesa

Para Megliorini (2018), as despesas correspondem a parcela dos gastos consumida pela área administrativa da empresa, e da realização das vendas, com o intuito gerar de receita. De acordo com o item 4.33 do pronunciamento conceitual básico do CPC (R1), as despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade incluem: o custo das vendas, salários e depreciações entre outros. Geralmente tomam a forma de um desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado. São, as saídas ou outros gastos de ativos ou obrigações incorridas, ou a combinação de ambas, originadas da entrega dos produtos produzidos, da prestação de serviços ou a execução de outras atividades que resultam das atividades principais ou das operações centrais da empresa.

2.2.1.3 Perdas

Izidoro (2016) caracteriza como perda o consumo indevido e involuntário de um produto, bem ou serviço que não vai compor o resultado final. A definição de perdas está descrita no item 4.34 do pronunciamento conceitual básico do CPC(R1), segundo o qual perdas representam outros itens que se enquadram na definição de despesas e podem ou não surgir no curso das atividades usuais da entidade, portanto, são incidentais, representando decréscimos nos benefícios econômicos e, como tais, não diferem, em natureza, das demais despesas.

Para Santos (2015), incluem por exemplo, as que resultam de sinistros como incêndio e inundações, assim como as que decorrem da venda de ativos não circulantes.

2.2.1.4 Custos Diretos

Custos diretos são, para Ferreira (2007), os custos incorridos em determinado produto, identificando-se como parte do respectivo custo. São também os custos diretamente associados com o produto ou serviço que está sendo orçado, ou seja, o custo dos insumos que entram na execução do referido produto ou serviço. Podem ser diretamente (sem rateio) apropriados aos produtos, bastando existir para isso uma medida de consumo (quilos, horas de mão de obra ou de máquina, quantidade de força consumida etc.). De maneira geral, associam-se a produtos e variam proporcionalmente à quantidade produzida.

Santos (2014) são gastos diretamente relacionados aos produtos e podem ser mensurados de maneira clara e objetiva. Referem-se às quantidades de materiais e serviços utilizados na produção de determinado produto, conforme o Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo (1995). Exemplos de custos diretos comuns na indústria: matérias-primas, materiais de acabamento, componentes e embalagens.

Cruz (2014) entende que os custos diretos são os gastos voltados à produção de bem ou serviço que podem ser observados e mensurados diretamente no produto ou serviço, sem necessidade de utilização de rateio. Silva (2016) os custos diretos podem ser identificados como aqueles que estão objetivamente ligados a determinado produto. Devem ser perfeitamente mensuráveis, a fim de serem incluídos de forma direta no cálculo da produção. Dada a facilidade de associação com os produtos, os custos diretos não precisam ser submetidos a critérios de rateio para serem devidamente alocados.

2.2.1.5 Custos Indiretos

Por sua vez Megliorini (2018) entende que, os custos indiretos como o próprio termo sugere, não são identificados diretamente nos produtos e serviços. Por consequência, os custos enquadrados nesta categoria não podem ser relacionados a produtos específicos, existindo a necessidade de que sejam estabelecidos critérios de rateio para serem devidamente alocados.

Os custos de natureza mais genérica, não sendo possível identificá-los imediatamente como parte do custo de determinado produto ou serviço. Crepaldi

(2018) esclarece que para serem incorporados aos produtos ou serviços, necessitam da utilização de algum critério de rateio. Precisam ser rateados ou alocados entre departamentos ou centros de custo, portanto, o custeio é realizado por meio de critérios subjetivos. Todas as formas de distribuição contêm, em menor ou maior grau, portanto, a arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, sendo que, às vezes, ela existirá em nível bastante aceitável e, em outras oportunidades, só vamos aceitá-la por não haver alternativas melhores.

Izidoro (2015) acredita que a análise dos custos indiretos de fabricação deve contemplar todos os elementos de custos não tem medição de consumo nos produtos, e por este motivo são apropriados por intermédio de rateios.

2.2.1.6 Custos fixos

Padovese (2013) classifica custos fixos quando o valor não se altera com as mudanças para mais ou para menos, do volume produzido ou vendido dos produtos finais, apesar de serem conceitualmente fixos, tais custos podem aumentar ou diminuir em virtude da capacidade ou do intervalo de produção. Assim, os custos são fixos dentro de um intervalo relevante de produção ou de venda e podem variar se os aumentos ou diminuições de volume forem significativos.

Conforme pronunciamento do CPC 16 – R1 (2009, p. 5), “os custos fixos não alocados aos produtos devem ser reconhecidos diretamente como despesa no período em que são incorridos”. Em períodos de anormal alto volume de produção, o montante de custo fixo alocado a cada unidade produzida deve ser diminuído, de maneira que os estoques não são mensurados acima do custo.

Vicencoti (2018) custos fixos são aqueles cujos valores são os mesmos, qualquer que seja o volume de produção da empresa. Este será cobrado pelo mesmo valor qualquer que seja o nível da produção, inclusive no caso de a fábrica nada produzir. Os custos fixos são fixos em relação ao volume de produção, mas podem variar de valor no decorrer do tempo. Mesmo quando sofrer algum reajuste em determinado mês, não deixa de ser considerado um custo fixo, uma vez que terá o mesmo valor qualquer que seja a produção do mês. Exemplos: imposto predial, depreciação dos equipamentos, salários de vigias e porteiros da fábrica, prêmios de seguro.

Os custos fixos são classificados, de acordo com Crepaldi (2018) o custo fixo é fixo em relação ao volume total da produção, mas é variável em relação à unidade produzida. O custo fixo unitário diminui com o acréscimo da quantidade produzida. Sendo assim os custos fixos totais mantêm-se estáveis qualquer que seja o volume de produção. São aqueles cujos valores têm pequena ou nenhuma relação com o volume de produção da empresa.

2.2.1.7 Custos Variáveis

Os custos variáveis podem ser definidos a partir do que Crepaldi (2018) entende como melhor definição. Os são caracterizados por serem uniformes e por unidade, mas que variam no total na proporção direta das variações da atividade total ou do volume de produção relacionado. Custo variável é o custo cujo total apresenta variação diretamente proporcional ao volume de produção ou serviço. Exemplos: matéria-prima, embalagem.

O custo variável é variável em relação ao volume total da produção, mas é fixo em relação à unidade produzida, no entanto são fixos ao longo do processo produtivo. Crepaldi (2018) reconhece que os custos variáveis totais são aumentados ou diminuídos de acordo volume da quantidade produzida. São aqueles cujos valores alteram-se em função do volume de unidades ou atividades.

Ferreira (2007) define como variável aqueles que se alteram em relação ao volume de produção. Cruz (2014) compreende que os valores sofrem variações conforme a quantidade de produtos ou serviços prestados pela empresa, existindo esse gasto apenas nos casos de evento operacional. O principal exemplo de custo variável são os insumos consumidos no processo de produção. Custo variável é a soma dos fatores variáveis de produção e da quantidade de trabalho.

2.3 SISTEMAS DE CUSTEIO

Para Cintra (2019), algumas metodologias de custeio foram constituídas com o intuito de auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão, principalmente em termos de determinação do preço de venda. A adoção do método de custeio adequado tem se revelado como um elemento importante para a sobrevivência das organizações.

O autor acresce que os parâmetros visam definir as variáveis para apuração dos custos da operação até certos níveis de detalhamento que a organização pretende avaliar. Está fundamentalmente ligado a três questões, sendo a primeira os gastos (custos e despesas) que devem fazer parte da apuração do custo dos recursos, produtos, serviços, atividades ou departamentos e, por consequência, a segunda os custos de um recurso, bem, produto ou serviço final que devem ser avaliados enquanto esses bens estão em estoque e por fim, a definição da metodologia de cálculo e a apuração do custo unitário dos produtos e serviços.

Martins (2015) entende que, nenhum critério de rateio é perfeito e inquestionável, por essa razão, o risco de distorção na mensuração do custo dos produtos depende diretamente do grau de subjetividade e de arbitrariedade presentes no processo de alocação. Para Crepaldi (2018) existem três métodos de custeio mais utilizados: custeio por absorção, custeio variável ou direto e custeio ABC, que podem ser aplicados com qualquer sistema de acumulação de custos.

O custeio por Absorção considera que todos os custos fixos e variáveis devem ser alocados aos produtos, exceto aqueles relacionados às perdas. Neste princípio, parte-se do pressuposto que o custo do produto é independente do volume produzido. No Custeio Variável os custos fixos não devem ser inseridos no custo dos produtos ou serviços ofertados, considerando que apenas os custos variáveis incidem na elaboração do produto. O custeio ABC baseia-se em otimizar dados relativos a custos de serviços ou de fabricação de produtos. Ele consiste em observar separadamente as várias atividades de uma empresa, para identificar individualmente os custos envolvidos em cada processo.

Desta-forma, define-se para o estudo os seguintes métodos: Custeio por Absorção e Custeio Varável.

O custeio por absorção é aceito pela legislação brasileira do imposto de renda, atende ao regime de competência. A Lei nº 6.404/76 que regulamenta as atividades das Sociedades Anônimas do Brasil após sua publicação em 1976, tornou outros métodos incompatíveis com as normas societárias e contábeis, a vista disto, o método Absorção tornou-se o único aprovado por ser adaptável as novas normas.

Para Silva (2016) a metodologia de custeio por absorção consiste na alocação de todos os custos ocorridos no período à produção do respectivo período, sejam eles fixos ou variáveis desta forma todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos. De acordo com Costa

(2018) os custos relacionados à produção dos itens fabricados por uma empresa devem ser apropriados aos produtos, sejam eles fixos ou variáveis. Os gastos relacionados a outros departamentos, que não os de produção, são considerados como despesas. Estas não são alocadas aos produtos, sendo seus montantes integrais contabilizados diretamente no resultado do período analisado.

Lemes (2018) observa que, no custeio por absorção, o passo principal é a distinção dos gastos entre custos e despesas. Os custos dos produtos fabricados, depois de devidamente alocados, só farão parte do resultado do período quando o produto final. De acordo com Braga (2019), o custeio por absorção é o sistema de custeio que, carrega todos os custos de produção, fixos e variáveis, e os atribui a unidade do produto. O enfoque de custeio por absorção também é conhecido como enfoque de custeio total.

Está presente nesta ferramenta de controle dos custos, a inevitabilidade de se escolher um modo de rateio dos custos indiretos para tornar possível a aplicabilidade deste operacionalmente, Crepaldi (2018) considera que rateio é um artifício empregado para distribuição dos custos, ou seja, é o fator pelo qual vamos dividir os CIF. Se trata da alocação dos custos aos objetos de custeio tendo por base um critério de rateio predefinido. A escolha da base utilizada deve ser feita em função do recurso mais utilizado na produção.

O sistema custeio variável fundamenta-se na separação em gastos variáveis e fixos, ou seja, que oscilam proporcionalmente ao volume de produção e conforme a demanda de vendas, já os fixos, caracterizam-se por se manterem estáveis independentes da quantidade vendida ou produzida, Rocha (2015) considera como sendo dos produtos exclusivamente seus custos variáveis, somente eles. Todos os custos fixos, inclusive os identificáveis com os produtos (custos fixos diretos), são debitados ao resultado do período em que são incorridos.

Para Humanitas (2018) o custeio variável é conhecido também por alguns autores como custeio direto, e é assim chamado pelo fato de atribuir aos produtos somente os custos e despesas variáveis do período. No caso da utilização deste método para fins de valorização de estoques, estes ficariam subavaliados e as despesas operacionais superavaliadas, conseqüentemente, o lucro seria postergado. Estas incompatibilidades fizeram com que este método não seja aceito pela contabilidade e pelo fisco.

Fontoura (2013) declara que, este método é aplicado em organizações que estejam iniciando sua caminhada na área de custos, ao observar que análises mais precisas podem influenciar nos resultados, aplicando este método, considera-se que este sistema pode migrar para outros métodos e análises com a evolução da cultura organizacional.

2.4 FERRAMENTAS CONTÁBEIS APLICÁVEIS AO SETOR RURAL

A contabilidade disponibiliza diversas ferramentas para auxiliar no gerenciamento das informações a ponto de aplicá-las na tomada de decisão e influenciar nos processos operacionais. No setor rural estas ainda são pouco exploradas como o Fluxo de Caixa, Apuração do Resultado do Exercício, Custo Corrente ao invés do Custo Histórico utilizado nos setores industriais, de comércio e serviços, avaliação de ativos biológicos a Valor Justo. Serão brevemente conceituados estes instrumentos de gerenciamento.

Frezatti (2014) esclarece que a gestão do fluxo de caixa não se constitui em preocupação exclusiva das grandes empresas, ou mesmo daquelas voltadas para a obtenção do lucro, mas sim das organizações em geral. Biagio (2016) diz que, o fluxo de caixa é uma ferramenta que controla a movimentação financeira, ou seja, as entradas e saídas de recursos financeiros, em um período determinado, de uma empresa. facilita a gestão de uma empresa no sentido de saber exatamente qual o valor a pagar com as obrigações assumidas, quais os valores a receber e qual será o saldo disponível naquele momento.

Silva (2018) entente que, fluxo de caixa é um instrumento de gestão financeira, facilita a gestão de uma empresa no sentido de saber exatamente qual o valor a pagar com as obrigações assumidas, quais os valores a receber e qual será o saldo disponível naquele momento, que permite projetar períodos futuros todas as entradas e as saídas de recursos financeiros da empresa, indicando como será o saldo de caixa para o período, assim facilitando a gestão de uma empresa no sentido de saber exatamente qual o valor a pagar com as obrigações assumidas, quais os valores a receber e qual será o saldo disponível naquele momento.

Para que sejam abordados o Custo Corrente e o Valor Justo, precisa-se verificar a NBC TSP 04 de novembro de 2016, que trata sobre os estoques. Conforme a norma NBC TSP 04 (2016, p. 223), “o valor justo reflete a quantia pela

qual o mesmo estoque poderia ser trocado entre compradores e vendedores bem informados e dispostos a isso, em ambiente de mercado”. O pronunciamento do CPC 46 (2012, p. 2), “o objetivo da mensuração do valor justo, [...], estimar o preço pelo qual uma transação não forçada para vender o ativo ou para transferir o passivo ocorreria entre participantes do mercado sob condições correntes de mercado”. Marion (2014) aplica o conceito junto a contabilidade rural na qual reconhece um ganho econômico periodicamente, pois considera o preço de mercado do plantel que normalmente é maior que o custo, em contra partida do crescimento do rebanho.

Pode-se encontrar na norma a definição sobre NBC TSP 04 (2016, p. 222), “custo corrente é o custo que a entidade incorreria para adquirir o ativo na data da demonstração contábil”.

Para Marins (2016) o custo corrente é aquele que considera, para fins de mensuração, as variações sofridas pelo valor do ativo no mercado, e representa para o gestor uma informação que poderá ser relevante, uma vez que se aproxima do valor que poderia ser desembolsado para que se viesse a adquirir bens iguais ao avaliado.

Marion (2014) entende como menos adequada a aplicação do custo histórico com base de valor, pois ao considerar o longo ciclo operacional e o não reconhecimento dos ganhos não realizados dentro deste ciclo as análises se tornam infundadas e errôneas.

O demonstrativo do resultado exercício gerencial também pode ser considerado um instrumento a ser utilizado para obter uma melhor análise dos resultados do período. Não existe uma regra para a elaboração deste relatório, pois sua flexibilidade visa atender as demandas da organização, o importante é seguir a estrutura sequencial das contas principais, sendo elas: Receitas, Deduções, Despesas, Lucro ou Prejuízo. Bazzi (2015) é de caráter financeiro, sem fins contábeis, que visa detalhar e confrontar as principais receitas e gastos da empresa em determinado período. A DRE gerencial é mais dinâmica, pois utiliza os resultados de um determinado intervalo de tempo.

Devido a falta do controle das informações contábeis este demonstrativo atende as necessidades iniciais para análise e mensuração dos resultados, por ser mais enxuto trabalhando com a receita gerada, os custos e as despesas do período. Para Bazzi (2015), este recurso administrativo permite analisar a margem de

contribuição em diferentes níveis: margem de contribuição bruta, margem contribuição operacional e por fim a margem de contribuição líquida.

Megliorini (2016) a margem bruta mede o quanto restou das vendas depois da incoerência dos custos do produto vendidos, a margem operacional mede a relação da entre a margem de lucro e o quanto restou das vendas após a dedução dos custos e das despesas operacionais , margem líquida mede o quanto sobrou das vendas depois de deduzidos todos os custos e despesas, ou seja, é efetivamente o que sobrou em dinheiro no final do período.

3 METODOLOGIA

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Quanto aos procedimentos técnicos, será realizado um estudo de caso, com o intuito de demonstrar a aplicação de um método de controle de custos e despesas em uma propriedade rural e quais os impactos no gerenciamentos desta.

Em relação ao estudo de caso, Pereira (2019) diz que envolve o estudo profundo e exaustivo o amplo e detalhado conhecimento de um ou poucos objetos. O estudo de caso contribui para compreender melhor os fenômenos individuais, os processos organizacionais. É utilizado para entender a forma e os motivos que levaram a determinada decisão. Este método é útil quando o fenômeno a ser estudado é amplo e complexo e não pode ser estudado fora do contexto onde ocorre naturalmente. Se trata e um estudo empírico que busca determinar ou testar uma teoria.

Gil (2018) diz que, durante muito tempo o estudo de caso foi encarado como procedimento pouco rigoroso, que serviria apenas para estudos de natureza exploratória. A utilização do estudo é aplicado com diferentes propósitos, entre eles: explorar situações de vida real cujos os limites não estão claros, preservar o caráter unitário do objeto estudado, explicar as variáveis casuais de determinado acontecimento em situações complexas que não possibilitam a utilização de levantamentos e experimentos.

Em relação aos objetivos, serão explanados através da pesquisa descritiva, que se classifica como um dos instrumentos da pesquisa científica, tem como atribuição descrever as características de uma população, um fenômeno ou experiência para o estudo realizado. Com o intuito de compreender este tema Gil (2018) entende que podem ser elaboradas com a finalidade de identificar uma possível relação entre as variáveis. Algumas vão além da simples identificação da existência de relações, e pretendem determinar sua natureza.

Há, porém, pesquisas que, embora definidas como descritivas com base em seus objetivos, acabam servindo mais para proporcionar uma nova visão do problema. De Sordi (2017) identifica uma oportunidade para que pesquisas descritivas tenha por objetivo trazer novas possibilidades e argumentos que auxiliem

a responder questões como: “o que” e “como”, questionamentos relacionados a descrição.

A forma de abordagem que será trabalhada é a qualitativa como um modelo de investigação que considera apenas aspectos subjetivos que não podem ser traduzidos em números. No entanto, vale observar que a partir desta pesquisa pode ser criada uma hipótese voltada para os aspectos qualitativos da questão a qual o trabalho se refere. Para Yin (2016) a pesquisa qualitativa apresenta algumas características como, estudar o significado da vida das pessoas e entender o contexto na qual elas vivem, representar a opinião e perspectiva das pessoas de um estudo.

Cordano (2017) considera que esta classificação de pesquisa responde de forma específica a uma exigência geral, que recobre o inteiro domínio social. Pereira (2019) complementa que faz parte do entendimento de que existe uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números.

A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Não requerem o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. Os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem.

Para melhor sintetizar os dados e análise dos resultados, será utilizado um software disponibilizado pela Empresa de Assistência Técnica e Extensão Rural – EMATER/DF, o qual tem por finalidade auxiliar na compilação das informações geradas pela propriedade rural, propiciando melhores indicadores para as análises dos resultados.

Figura 1– Software RuralPro



Fonte: Dados da Pesquisa

A Figura 1 apresenta algumas infrações sobre o software que será utilizado para a elaboração deste trabalho. Este sistema permite aos profissionais, de maneira objetiva, analisar o desempenho econômico de sua propriedade rural e suas atividades. Os usuários poderão realizar simulações com diferentes explorações, áreas exploradas, custos de produção, disponibilidade de mão de obra e renda a ser obtida, delimitando claramente os possíveis problemas e resultados econômicos, que são fatores determinantes para um gerenciamento racional da propriedade familiar.

3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Os procedimentos utilizados para a coleta dos dados foi a entrevista com os responsáveis pela propriedade rural, a fim de reunir as informações pertinentes aos sistemas operacionais utilizados, os controles que são efetuados, as notas emitidas e demais informações. Foi realizado um acompanhamento periódico com o intuito de buscar e encontrar os comprovantes que pudessem validar os elementos do trabalho.

Após verificação as informações foram tabuladas através do *software* RuralPro 2013 para que fosse possível visualizar os dados encontrados, para as que não puderam ser comprovadas com exatidão devido à falta de controle, foi feita uma estimativa média mensal para estipular os valores aproximados. O tipo da exploração e origem de cada conta foi cuidadosamente classificado conforme os processos, buscando compreender as reais necessidades de melhoria, aperfeiçoamento e inovação.

A análise das informações que foram compiladas durante o processo de desenvolvimento do trabalho, ocorreu com auxílio do embasamento teórico. Com o intuito de verificar a situação financeira da propriedade, foi considerado os indicadores como margem de contribuição, ponto de equilíbrio, fluxo de caixa, ambas alinhadas ao objetivo e a questão de pesquisa visando manter-se fidedigna a proposta inicial.

4 ESTUDO DE CASO DE UMA PROPRIEDADE RURAL

4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA PROPRIEDADE

4.1.1 Dados da Propriedade

Os dados foram coletados através de uma entrevista informal com os responsáveis pelo gerenciamento da propriedade, objeto do estudo.

Fundada em 1970, a Fazenda Barrocão está sediada em Lajeado Grande distrito que pertence ao município de São Francisco de Paula/RS.

Figura 2 - Localização da propriedade



Fonte: Dados da Pesquisa.

A Figura 2, ilustra a propriedade que está localizada nas proximidades da RS-476 a 70 km de Caxias do Sul e a 83 km de São Francisco de Paula.

A administração familiar é a principal característica, todos os processos e decisões são tomadas em conjunto. A gestão da propriedade consiste nos princípios e valores que direcionam as atividades produtivas e operacionais.

Com fontes de renda variadas, elenca-se como principais: a criação de gado, a plantação de culturas temporárias que alternam conforme o período do ano, nos meses de novembro a junho cultiva-se o milho e de julho à outubro planta-se azevem e aveia. Com o baixo retorno das atividades agrícola e pecuária, há outras fontes de renda como a comercialização de tortas e bolos para aniversário e a prestação de serviços para outras propriedades como a construção de cercas e alambrados, manejo de rebanho e serviços em geral.

Figura 3 - Pastagem de azevem e aveia



Fonte: Dados a pesquisa.

Na Figura 3, está exemplificada a plantação de azevem e aveia. A combinação entre as duas espécies de pastagem possibilita maior resistência às variações climáticas, aumento dos nutrientes para suplementar a alimentação animal. As forrageiras de inverno possuem alto valor nutritivo, com elevados teores de proteína bruta e alta digestibilidade.

Ao longo dos anos diversas mudanças ocorreram na estrutura da propriedade, uma delas foi em 1980 com a construção de um banheiro de imersão para bovinos, algo inovador para a época que propiciou uma notável evolução do processo de manejo do rebanho. Mas o ponto principal é que a partir deste momento, o gestor e dono da fazenda percebeu a oportunidade de recuperar o

investimento ao disponibilizar sua estrutura para os demais proprietários da região, com preços acessíveis tornou-se uma opção vantajosa para toda a comunidade criadora de bovinos. Este fato teve participação marcante no desenvolvimento da região pois abriu espaço para novas técnicas e novas formas de gerenciar as criações, tanto de gado, quanto ovinos, equinos, suínos entre outras.

Figura 4 - Banheiro de Imersão



Fonte: Dados da Pesquisa.

A Figura 4, ilustra o modelo do banheiro de imersão, o qual é utilizado para o manejo e cuidado da saúde animal. Tem capacidade para 8.000 litros de água, a qual são adicionados os medicamentos para o tratamento e controle de infestações de parasitas (carrapatos, moscas), evitando a proliferação de pragas e doenças nocivas à saúde animal.

4.2 CONTROLE GERENCIAL

Com as informações iniciais sobre a estrutura da propriedade, o novo ponto a ser abordado são controles utilizados atualmente e a partir deste aplicar as melhorias possíveis.

Os métodos usados pela gestão da propriedade são simples e muitas vezes ineficazes, através de anotações aleatórias, que em sua maioria não são utilizadas para auxiliar em nenhuma decisão. Os custos, despesas, gastos e perdas com a propriedade e com a produção não são mensurados e nem controlados, desta forma

abre-se uma lacuna que resulta em desinformação tornando os processos suscetíveis a falhas e erros que podem causar prejuízos irreparáveis para a estrutura da propriedade.

Para melhor compreender as informações da propriedade aplicou-se o *software* RuralPro 2013, conforme descrito no referencial teórico, os dados utilizados como base foram coletados nos meses de novembro 2018 até outubro de 2019, pois este período refere-se ao tempo de plantio, colheita e comercialização da cultura do milho.

Para formalizar as receitas geradas por serviços paralelos a atividade da propriedade criou-se uma MEI (Microempresa Individual). Com isso pode-se estabelecer a melhor administração sobre as operações além de tornar as atividades lícitas. O FUNRURAL – Fundo de Assistência ao Produtor Rural é recolhido no momento da venda do “gado gordo”, conforme legislação vigente através da nota fiscal do produto comercializado emitida através do talão de produtor. Explana-se que no caso desta propriedade após estabelecer controles sobre os processos será possível verificar a necessidade e a obrigatoriedade de efetuar o recolhimento sobre outras atividades.

O relatório do mês de novembro gerado pelo sistema é a primeira etapa após a implantação do método de controle dos custos e despesas. Neste momento a dificuldade de mensurar e levantar os dados de forma correta é o principal desafio devido à falta de controles anteriores. O sistema foi atualizado conforme o talão de produtor do proprietário da fazenda, notas fiscais, comprovantes, anotações. Para os custos fixos e variáveis foi realizado uma estimativa com o intuito de aproximar os resultados e as análises da situação real da propriedade.

Quadro 2 - Uso da Terra e Destinações

Uso Atual	Área (ha)	Valor Unitário(R\$)	Valor Total(R\$)
Campo Nativo	48,00	20.000,00	960.000,00
Lavoura	4,00	22.000,00	88.000,00
Terra Arrendada	4,00	20.000,00	80.000,00
Total	56,00		1.128.000,00

Fonte: Dados da pesquisa

No Quadro 2 está representado os 56 hectares de terra da fazenda, os quais são subdivididos por atividades. O campo nativo em a maior parcela com 86% da área total, esta é utilizada para a criação de bovinos, equinos e ovinos, que para melhor manejo do rebanho distribuem-se em três repartições nomeadas por

potreiros, 2/3 deste tem aproximadamente 6 hectares cada, e 1/3 tem a maior parcela de 44 hectares.

O Quadro 2 também demonstra a área destinada para o plantio das culturas temporárias, com apenas 7% do total da extensão territorial tem participação direta nas operações produtivas da propriedade. Os outros 7% restantes são referentes a área destinada para os arrendatários, estes são os Hortifrutigranjeiros da região que cultivam culturas temporárias em determinados períodos do ano. O valor por hectare foi atualizado no de 2014 após inventário realizado para apurar a distribuição de herança pós morte.

Quadro 3 - Relação de Animais da Propriedade

Categoria	Data Aquisição	Quantidade	Valor Unit.(R\$)	Valor Total(R\$)	Vida Útil	É deprec.?	Deprec. Anual(R\$)	Valor Atual(R\$)
Bovinos/Fêmea +3 7 meses	05/03/2015	15,00	2.000,00	30.000,00	5,00	SIM	6.000,00	2.778,08
Bovinos/Fêmea até 12meses	16/08/2018	5,00	900,00	4.500,00	5,00	NÃO	0,00	4.500,00
Bovinos/Fêmea até 24meses	12/10/2017	7,00	1.200,00	8.400,00	5,00	NÃO	0,00	8.400,00
Bovinos/Fêmea até 36meses	14/06/2016	5,00	1.400,00	7.000,00	5,00	SIM	1.400,00	2.439,45
Ovinos/Fêmea + 18 meses	08/05/2019	12,00	300,00	3.600,00	5,00	SIM	720,00	3.341,59
Ovinos até 6 meses	15/06/2019	5,00	100,00	500,00	5,00	NÃO	0,00	500,00
Ovinos/ Macho Reprodutor	17/06/2017	1,00	500,00	500,00	5,00	SIM	100,00	275,07
Bovinos/ Macho Reprodutor	19/03/2014	1,00	5.000,00	5.000,00	5,00	SIM	1.000,00	0,00
Suinos/ Fêmea	23/03/2019	1,00	300,00	300,00	5,00	SIM	60,00	270,90
Subtotal		52,00		59.800,00				22.505,10
Exploração: Propriedade								
Categoria	Data Aquisição	Quantidade	Valor Unit.(R\$)	Valor Total(R\$)	Vida Útil	É deprec.?	Deprec. Anual(R\$)	Valor Atual(R\$)
Equinos/ Macho	24/07/2009	2,00	2.000,00	4.000,00	5,00	SIM	800,00	0,00
Equinos/ Fêmea	27/09/2014	2,00	4.000,00	8.000,00	5,00	SIM	1.600,00	43,84
Subtotal		4,00		12.000,00				43,84
Total		56,00		71.800,00				22.548,93

Fonte: Dados da Pesquisa

O Quadro 3 traz a relação dos animais da propriedade. Destaca-se os bovinos com 80% da quantidade total consideravelmente superior as demais criações, pois a criação de gado é a principal atividade pecuária. Em valores absolutos o valor patrimonial do rebanho de bovinos entre machos e fêmeas é de R\$ 54.900,00 sendo assim representa 76% do total de R\$ 71.800,00. Salienta-se que as fêmeas com mais de 37 meses designadas para matrizes de reprodução constituem 55% do montante, e são o principal fator produtivo para a geração de receita da

pecuária. O percentual de ovinos e suínos não é expressivo e fazem parte das atividades produtivas menos relevantes com 7% do valor patrimonial total.

No Quadro 3 verifica-se a quantidade de equinos, estes são utilizados pela propriedade sem fins produtivos, no entanto são tratados como “ferramentas de trabalho” tendo parcela na geração dos custos. Considerando os valores em relação a quantidade de animais, constituem 17% do valor total.

Está demonstrado no Quadro 3, o campo “É Depreciável” isso se refere a depreciação dos ativos biológicos. O cálculo foi realizado apenas para os animais em idade de reprodução, pois entende-se que por se tratar de ativos tangíveis com limitação de vida útil, passe-se a depreciar apenas na fase produtiva em função da perda da capacidade normal de trabalho.

Quadro 4 - Veículos da Propriedade

Descrição	Data Aquisição	Val. Aquisição(R\$)	Val. Residual(R\$)	Vida Útil	Deprec. Anual(R\$)	Val. Atual(R\$)
UNO Mile 2008	19/03/2009	18.000,00	1.800,00	5,00	3.240,00	1.800,00
Chevrolet Montana 2013	27/09/2018	25.000,00	2.500,00	5,00	4.500,00	20.635,62
Microtrator Tobata 1978	16/06/1991	15.000,00	1.500,00	5,00	2.700,00	1.500,00
		58.000,00				23.935,62

Fonte: Dados da Pesquisa.

Na Quadro 4, apresentou-se os veículos da propriedade, destaca-se a Chevrolet Montana 2013, utilizada pela produção para o transporte de ferramentas, utensílios e atividades gerais da produção. O Fiat Uno 2008, é utilizado para atender as demandas da propriedade. O item exclusivamente da produção é a Microtrator Tobata 1978, utilizado na moagem da produção de grãos (milho).

4.2.2 Receitas, Custos e Despesas

Com o intuito de melhor realizar a análise das receitas, custos e despesas, o período utilizado é trimestral para que se possa visualizar os principais fatores que influenciam nos resultados da propriedade. As datas utilizadas são: 01 de outubro de 2018 a 31 de dezembro 2019 para o primeiro trimestre, 01 de janeiro de 2019 a 31 de março de 2019 para o segundo trimestre, 01 de abril de 2019 a 31 de junho de 2019 para o terceiro trimestre e 01 de agosto de 2019 a 31 de outubro de 2019 para o quarto trimestre.

Quadro 5 - Receitas do Período

Receita	Exploração	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total
Cercas e Almbrados	Propriedade	R\$ 4.900,00	R\$ 3.000,00	R\$ 7.000,00	R\$ 4.450,00	R\$ 19.350,00
Confeitaria	Propriedade	R\$ 3.530,00	R\$ 1.670,00	R\$ 1.600,00	R\$ 2.880,00	R\$ 9.680,00
Manejo do Rebanho	Propriedade	R\$ 400,00		R\$ 1.000,00	R\$ 600,00	R\$ 2.000,00
Transporte Escolar	Propriedade	R\$ 2.050,00	R\$ 2.725,00	R\$ 3.550,00	R\$ 4.125,00	R\$ 12.450,00
Venda de Bovinos	Produção			R\$ 5.600,00		R\$ 5.600,00
Venda de Cilagem	Produção				R\$ 3.330,00	R\$ 3.330,00
Venda de Milho	Produção			R\$ 6.750,00		R\$ 6.750,00
Venda de Palanques	Propriedade			R\$ 2.000,00		R\$ 2.000,00
Total de Receitas		R\$ 10.880,00	R\$ 7.395,00	R\$ 27.500,00	R\$ 15.385,00	R\$ 61.160,00

Fonte: Dados da Pesquisa.

Para apresentar as receitas geradas pela propriedade rural utilizou-se o Quadro 5, nele está demonstrado o resultado por trimestres e o consolidado de 12 meses.

No primeiro trimestre destaca-se as receitas que não foram originadas pela produção da pecuária ou da área agrícola e sim por atividades da propriedade como cercas e alambrados com 45% das receitas. A confeitaria teve 33% de participação devido à época em que o mercado se aquece em função das festividades de final de ano impactando positivamente no resultado.

A receita com transporte escolar está diretamente ligada ao calendário escolar da região, no primeiro trimestre representou 19% das receitas do período. A receita com manejo com rebanho é relacionada aos serviços prestados a outras propriedades com o manejo e cuidado com rebanho que incluem dosagem de medicamentos, inseminação artificial e outras, neste primeiro período foi de 3,7% do total.

No segundo trimestre houve uma variação negativa em relação ao anterior de 32%. Os fatores que contribuíram para que isso ocorresse é a diminuição das receitas com a confeitaria, que reduziram em função da baixa demanda do período, e representam apenas 22%. A receita com cercas e alambrados também apresentou queda no faturamento, no entanto ainda tem maior participação no total do trimestre de 37,8%. As receitas com o transporte escolar aumentaram ocasionada pela volta do período letivo refletindo na sua representatividade no total das receitas do período que passaram para 34,34%.

O terceiro trimestre é o que mais gerou receitas dentre os analisados. Impulsionado pelo resultado da produção agrícola e pecuária juntamente com as receitas da propriedade. Destaca-se cercas e alambrados que apresentou um

resultado superior aos demais até o momento com uma variação positiva de aproximadamente 43% em relação ao primeiro trimestre e 133,33% em comparação com o segundo trimestre. Esse resultado foi impulsionado por uma demanda alavancada pela comercialização de terras na região, representando 25% das receitas do período. As demais receitas com a propriedade mantiveram-se estáveis em contrapartida do trimestre anterior, a confeitaria com uma variação negativa de 4,20% e transporte escolar que com a normalização das atividades escolares variou positivamente em 30,27% em relação ao segundo trimestre e representa 12,90% do trimestre atual.

Salienta-se manejo com rebanho que teve um resultado satisfatório em comparação com o anterior, devido a época do ano em que a atividade pecuária aquece o mercado aumentando a procura pelos serviços.

No terceiro trimestre ocorre o início da “entre safra”, em que as receitas com a produção agrícola e pecuária são evidenciadas. A venda da produção de milho tem 24,54% do total, o que devido a sua representatividade nos processos da propriedade não foi satisfatório, pois considerando a sazonalidade desta operação que se iniciou 9 meses antes da venda do produto agrícola o resultado apurado deveria ser mais expressivo em relação ao total do período.

Complementando, neste trimestre também é o momento da comercialização dos bezerros de até 16 meses ou “sobre ano”, que após o processo de “desmame” são disponibilizados para a venda. O valor da comercialização destes animais é de 20,36% em relação ao do total. Há a receita com a venda de palanques, estes que foram comprados para serem utilizados pela propriedade e que devido a uma oportunidade de negócio foram comercializados originando uma nova receita, que representa 18,38% do total.

O quarto trimestre evidencia uma notável variação negativa do total da receita de 44,05% em relação ao terceiro trimestre. Pode-se destacar o resultado da confeitaria, que representa 18,71% do trimestre, isto ocorreu devido a demanda com encomendas para as festas das paróquias da localidade e das proximidades. A venda de cilagem é a única receita gerada pela produção, e apresenta 21,64% do total. Transporte escolar com 26,82% e cercas e alambrados com 28,92% se mantem estáveis em comparação com períodos anteriores.

Quadro 6 - Custos da Cultura em Formação

Custos da Cultura em Formação - Estoque	Exploração	1º Trimestre		2º Trimestre		3º Trimestre		4º Trimestre		Total
		Entrada	Saída	Entrada	Saída	Entrada	Saída	Entrada	Saída	
Silagem - Embalagem	Produção							R\$ 370,00	-R\$ 370,00	R\$ 0,00
Silagem - Has Máquina	Produção					R\$ 850,00			-R\$ 850,00	R\$ 0,00
Silagem - Lona	Produção					R\$ 170,00			-R\$ 170,00	R\$ 0,00
Plantação de Milho - Adubo	Produção	R\$ 3.704,00					-R\$ 3.704,00			R\$ 0,00
Plantação de Milho - Calcário	Produção	R\$ 480,00					-R\$ 480,00			R\$ 0,00
Plantação de Milho - Horas Máquina	Produção	R\$ 1.450,00					-R\$ 1.450,00			R\$ 0,00
Plantação de Milho - Randap	Produção	R\$ 350,00					-R\$ 350,00			R\$ 0,00
Plantação de Milho - Semente	Produção	R\$ 4.380,00					-R\$ 4.380,00			R\$ 0,00
Plantação de Milho - Uréia	Produção	R\$ 450,00					-R\$ 450,00			R\$ 0,00
Plantação de Pasto - Adubo	Produção					R\$ 720,00				R\$ 720,00
Plantação de Pasto - Calcário	Produção					R\$ 540,00				R\$ 540,00
Plantação de Pasto - Horas Máquina	Produção					R\$ 1.000,00				R\$ 1.000,00
Plantação de Pasto - Trevo	Produção					R\$ 1.080,00				R\$ 1.080,00
Total dos Custos da Cultura em Formação		R\$ 10.814,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 4.360,00	-R\$ 10.814,00	R\$ 370,00	-R\$ 1.390,00	R\$ 3.340,00
Compra de Materiais - Estoque	Exploração	1º Trimestre		2º Trimestre		3º Trimestre		4º Trimestre		Total
		Entrada	Saída	Entrada	Saída	Entrada	Saída	Entrada	Saída	
Palanques	Produção			R\$ 2.250,00	-R\$ 1.500,00					R\$ 750,00
Total Estoque de Materiais		R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 2.250,00	-R\$ 1.500,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 750,00

Fonte: Dados da Pesquisa.

No Quadro 6, está descrito as entradas dos custos variáveis com a plantação, que inicialmente são alocados no estoque através da conta cultura em formação. Os custos com aquisição de materiais que posteriormente foram comercializados também estão demonstrados.

Os custos com a plantação de milho ocorrem no primeiro trimestre, este fato caracteriza o início do ano agrícola, pois de acordo com as informações coletadas a plantação de milho é a principal atividade produtiva da propriedade, destaca-se o adubo e a semente que representam 74,75% do total.

No segundo trimestre ocorreu a compra dos palanques que inicialmente seriam utilizados nos serviços de cercas e alambrados, no entanto uma parcela foi comercializada no mesmo trimestre, sendo assim já registrada a saída do material e a transferência do valor para o custo variável no resultado do período.

O terceiro trimestre apresenta os gastos com a plantação de pasto que tem participação de 76,60%, dentre os valores mais representativos salienta-se horas máquina e trevo que tem maior parcela nos gastos no trimestre de 47,60%. A cilagem tem o restante de 23,40%. Neste mesmo intervalo de tempo, são efetuadas as saídas dos custos com a cultura em formação da plantação de milho, que foram registradas no primeiro trimestre e neste são transferidas para o custo variável em função da receita realizada com a venda da produção de milho.

No quarto trimestre, há apenas uma entrada que é os gastos com embalagem para a cilagem. Evidenciou-se a saída dos valores referentes a cilagem que foram registrados no terceiro e quarto trimestre e neste são transferidos para o custo variável em função da receita gerada pela comercialização do cilo.

Quadro 7 - Custos Variáveis

Custos Variáveis	Exploração	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total
Cercas e Alambrados - material	Propriedade	R\$ 980,00	R\$ 800,00	R\$ 700,00	R\$ 1.000,00	R\$ 3.480,00
Combustível	Propriedade	R\$ 305,62	R\$ 386,45	R\$ 497,28	R\$ 497,81	R\$ 1.687,16
Confeitaria - Ingredientes e outros	Propriedade	R\$ 500,00	R\$ 210,00	R\$ 110,00	R\$ 340,00	R\$ 1.160,00
Mão-de-Obra	Propriedade	R\$ 3.400,00	R\$ 1.120,00	R\$ 3.740,00	R\$ 2.600,00	R\$ 10.860,00
Mão-de-Obra	Produção			R\$ 1.580,00	R\$ 300,00	R\$ 1.880,00
Manutenção do Rebanho	Produção			R\$ 280,00		R\$ 280,00
Palanques	Produção			R\$ 1.500,00		R\$ 1.500,00
Plantação de Milho	Produção			R\$ 10.814,00		R\$ 10.814,00
Cilagem	Produção				R\$ 1.390,00	R\$ 1.390,00
Total de Custos Variáveis		R\$ 5.185,62	R\$ 2.516,45	R\$ 19.221,28	R\$ 6.127,81	R\$ 33.051,16

Fonte: Dados da Pesquisa.

O Quadro 7, informa os custos variáveis tanto com a produção quanto com a propriedade, e estão subdivididos entre as atividades que ocorreram no período. Com o adicional da movimentação dos custos variáveis por trimestre informada no Quadro 6.

No primeiro trimestre os custos variáveis foram formados exclusivamente com a propriedade, tendo esta representatividade em função das receitas registradas. A mão-de-obra é o item que possui maior percentual com 65,56%, seguido por cercas e alambrados com 18,90%. Os custos com combustível foram originados em função do transporte escolar, este tem apenas 5,9% de participação no período.

O segundo trimestre apresentou uma variação negativa de 51,47%, em função da diminuição das receitas do mesmo período. Enquanto a mão-de-obra com as atividades da propriedade reduziu 67,05%. Os custos com cercas e alambrados apresentou uma variação negativa de 18,36% em relação ao primeiro trimestre. De forma geral este trimestre apresentou um decréscimo dos custos pois as atividades da propriedade e os processos produtivos foram menos explorados estando evidenciado na receita gerada.

Conforme informado no Quadro 7, no terceiro trimestre os custos que estavam alocados no estoque da cultura em formação foram transferidos para os custos variáveis devido a consolidação do resultado da produção pecuária e agrícola. A plantação de milho tem a maior parcela do total com 56,26%. Outro ponto a ser destacado é os custos com a venda de palanques que tem 7,8% de participação no total. A mão-de-obra da produção com 8,22%, e com a propriedade de 19,45% contribuem para a alavancagem os custos.

Outros gastos com a propriedade como combustível, cercas e alambrados, confeitaria se mantem estáveis em comparação com o segundo trimestre, manutenção do rebanho volta a ser registrada com uma parcela mínima nos custos variáveis de 1,45%.

Em relação ao anterior, o terceiro trimestre teve uma variação positiva de 663,82%, e isto está diretamente relacionado com a geração de receita do período, até o momento é este que tem a maior movimentação de produtos da produção agrícola.

No quarto trimestre a situação volta a se normalizar com uma redução de 68,12% em comparação com o terceiro trimestre. O fato que se pode destacar é os

custos incorridos com a cilagem, estes representam 22,68% do total. A mão-de-obra com as atividades da propriedade tem a maior parcela dos custos de 42,43%.

Quadro 8 - Despesas Fixas e Custos Fixos

Despesas Fixas		Exploração	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total
Despesas com MEI	Propriedade		R\$ 167,70	R\$ 167,70	R\$ 167,70	R\$ 167,70	R\$ 670,80
Gás	Propriedade		R\$ 241,97	R\$ 234,08	R\$ 241,97	R\$ 241,97	R\$ 959,99
Telefone	Propriedade		R\$ 238,95	R\$ 231,16	R\$ 238,95	R\$ 238,95	R\$ 948,01
Combustível	Propriedade		R\$ 3.349,17	R\$ 3.149,17	R\$ 3.162,51	R\$ 3.156,99	R\$ 12.817,84
Energia Elétrica	Propriedade		R\$ 491,51	R\$ 475,48	R\$ 491,51	R\$ 491,51	R\$ 1.950,01
Manutenção do Veículo	Propriedade					R\$ 495,00	R\$ 495,00
Total de Despesas Fixas			R\$ 4.489,30	R\$ 4.257,59	R\$ 4.302,64	R\$ 4.792,12	R\$ 17.841,65
Depreciação		Exploração	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total
UNO mile 2008	Propriedade		R\$ 816,66	R\$ 816,66	R\$ 816,66	R\$ 816,66	R\$ 3.266,64
Chevrolet Montana 2013	Propriedade		R\$ 1.134,25	R\$ 1.134,25	R\$ 1.134,25	R\$ 1.134,25	R\$ 4.537,00
Total de Depreciação			R\$ 1.950,91	R\$ 1.950,91	R\$ 1.950,91	R\$ 1.950,91	R\$ 7.803,64
Custos Fixos		Exploração	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total
Depreciação - Bonivos/ Fêmea mais de 37 meses	Produção		R\$ 1.512,33	R\$ 1.512,33	R\$ 1.512,33	R\$ 1.512,33	R\$ 6.049,32
Depreciação - Bonivos/ Fêmea até 36 meses	Produção		R\$ 352,88	R\$ 352,88	R\$ 352,88	R\$ 352,88	R\$ 1.411,52
Depreciação - Bovinos/ Macho Reprodutor	Produção		R\$ 252,05	R\$ 252,05	R\$ 252,05	R\$ 252,05	R\$ 1.008,20
Depreciação - Ovinos/Macho reprodutor	Produção		R\$ 25,21	R\$ 25,21	R\$ 25,21	R\$ 25,21	R\$ 100,84
Depreciação - Equinos/ Macho	Propriedade		R\$ 201,64	R\$ 201,64	R\$ 201,64	R\$ 201,64	R\$ 806,56
Depreciação - Equinos/Fêmea	Propriedade		R\$ 403,29	R\$ 403,29	R\$ 403,29	R\$ 403,29	R\$ 1.613,16
Total de Custos Fixos			R\$ 2.747,40	R\$ 2.747,40	R\$ 2.747,40	R\$ 2.747,40	R\$ 10.989,60

Fonte: Dados da Pesquisa.

O Quadro 8 demonstra as despesas fixas da propriedade, os valores da depreciação segregados em custos fixos da produção e da propriedade, assim como os valores da depreciação com os veículos.

Em todos os trimestres as despesas apresentam pouca variação ente os períodos, pois de acordo com a estimativa realizada utilizou-se uma média mensal para mensurar as despesas fixas e posteriormente segregá-las por trimestre. É possível identificar que os gastos com combustível são os mais representativos com aproximadamente 73% de média em todos os trimestres, evidenciando a mínima mudança de valores.

A depreciação com a Chevrolet Montana 2013 é a que possui maior valor com 58,13% do total, o restante fica a cargo do Uno Mile 2008 o 41,84%. No Quadro 3 esta citado que há na propriedade um Microtrator Tobata que devido a data já depreciou na sua totalidade o que não gera o valor mensal.

Os custos fixos contemplam a depreciação dos animais, designados para a produção estes são: as matrizes de reprodução e os machos reprodutores. E da propriedade: os equinos.

Os bovinos/fêmeas com idade superior a 36 meses têm a maior parcela, com 55,05% do valor total e 70,59% dos custos da produção. Da propriedade destaca-se os 14,69% do equino/fêmea em relação a todos os animais, sendo que somente da propriedade representa 66,66%.

Quadro 9 - Demonstrativo do Resultado dos 12 meses

Demonstrativo do Resultado	Propriedade	%	Produção	%	Total
Receita Bruta	R\$ 43.480,00	71,09%	R\$ 17.680,00	28,91%	R\$ 61.160,00
Custo Variável	R\$ 17.187,16	52,00%	R\$ 15.864,00	48,00%	R\$ 33.051,16
Margem Total	R\$ 26.292,84	93,54%	R\$ 1.816,00	6,46%	R\$ 28.108,84
Custos Fixos e Despsas Fixas	R\$ 25.645,29	70,00%	R\$ 10.989,60	30,00%	R\$ 36.634,89
Margem Bruta	R\$ 647,55		-R\$ 9.173,60		-R\$ 8.526,05
ITR			R\$ 180,00		R\$ 180,00
Margem Operacional	R\$ 647,55		-R\$ 9.353,60		-R\$ 8.706,05

Fonte: Dados da Pesquisa.

Com todas as principais informações destacadas por trimestre, o Quadro 8 está demonstrado o resultado total do período. Este apresenta a mensuração dos dados da propriedade e da produção compilados em um único demonstrativo.

A receita bruta é composta por 71,09% das atividades da propriedade e apenas 28,91% com a produção rural. Isto é um indício de que os processos produtivos da pecuária e agrícola já não são a principal fonte geradora de receita. Os custos variáveis da produção refletem um cenário adverso, pois representam aproximadamente 90% do total da receita gerada pela atividade enquanto os custos variáveis da propriedade são de 39,52%, sinalizando que os resultados gerados superam os da produção. Em proporção ao total dos CV, os custos da propriedade compõem 52% do total e o restante de 48% é da produção.

A margem de contribuição total foi utilizada para verificar a rentabilidade da fazenda, de acordo com o resultado encontrado ela é composta por 93,53% da propriedade e apenas 6,47% pertence a produção. Sinalizando a disparidade dentre as atividades.

Os custos fixos e despesas fixas do período são superiores em 30,33% com relação a margem total, impulsionados pelo CF e DF da propriedade com 70% do valor final. Pode-se perceber que o principal fator que impactou negativamente no

resultado da propriedade foi as DF e os CF, o que gerou uma margem bruta mínima e insatisfatória, na produção os CV foram os principais responsáveis pelo resultado a baixo do esperado, a margem bruta negativa é o reflexo de custos e despesas elevados em comparação com a receita gerada que foi insuficiente para pagar os mesmos.

O imposto pago pela fazenda é o ITR, pois o faturamento bruto foi inferior ao mínimo estabelecido pela Receita Federal não havendo a necessidade de recolhimento de imposto sobre o lucro. O esmo ocorre para a declaração de IRPF, o que se repete para a MEI.

A margem operacional da propriedade foi positiva, mesmo que mínima. No entanto o resultado da produção foi negativo, confirmando que a atividade rural não foi rentável o suficiente para pagar os custos e despesas.

De aspecto geral, a fazenda fechou o período com prejuízo, ocasionado pelos altos custos variáveis da produção as despesas fixas do período. Ao analisar o resultado pode-se perceber que o controle de custos, despesas, receitas devem ser realizados para que se possa utilizá-los na tomada de decisões fim de evitar chegar ao final do período com o resultado insuficiente e não previsto.

Quadro 10 - Margem de Contribuição e Ponto de Equilíbrio

Margem de Contribuição	R\$	(%)
PV	R\$ 61.160,00	100,00%
Custo Variável	R\$ 33.051,16	54,04%
Despesa Variável	R\$ 180,00	0,29%
Margem de contribuição	R\$ 27.928,84	45,67%
Ponto de Equilíbrio Contábil	R\$	
Despesa Fixa Total + Custo Fixo Total	R\$ 36.634,89	
Margem de Contribuição	45,67%	
Ponto de Equilíbrio Contábil	R\$ 80.224,95	
Ponto de Equilíbrio Financeiro	R\$	
Despesa Fixa Total + Custo Fixo Total	R\$ 36.634,89	
Depreciação	R\$ 18.793,24	
Margem de Contribuição (%)	45,67%	
Ponto de Equilíbrio Financeiro	R\$ 39.070,56	
Ponto de Equilíbrio Econômico	R\$	
Despesa Fixa Total + Custo Fixo Total	R\$ 36.634,89	
Custo de Oportunidade	R\$ 24.000,00	
Margem de Contribuição (%)	45,67%	
Ponto de Equilíbrio Econômico	R\$ 132.781,38	

Fonte: Dados da Pesquisa.

A margem de contribuição e o ponto de equilíbrio estão apresentados no Quadro 10. O resultado da margem de contribuição foi de 45,67%, o que significa que a fazenda já utilizou 54,33% para pagar os custos variáveis e o restante para quitar as despesas e custos fixos do período.

Com a margem calculada foi possível verificar o ponto e equilíbrio em diferentes aspectos: contábil, financeiro, econômico. O ponto de equilíbrio contábil permite visualizar o quanto empresa deve gerar de receita bruta para pagar seus custos, despesas e com lucro base zero, ou seja, é o mínimo para não ter prejuízo. O PE foi de R\$ 80.224,95, superior a receita bruta do período em 31,17%. Isto é significa que a fazenda não gerou renda suficiente para quitar suas obrigações.

O ponto de equilíbrio financeiro, tem por finalidade demonstrar o real montante que é necessário para igualar os custos e despesas da operação. Conforme o resultado a propriedade rural precisaria ter uma receita bruta anual de

R\$ 39.070,56. Em comparação com a receita realizada no período de R\$ 61.160,00, o resultado foi positivo.

O ponto de equilíbrio econômico foi utilizado para calcular qual a receita necessária para igualar os custos e despesas, mas também suprir um custo de oportunidade de R\$ 24.000,00, este é o valor é referente ao que o proprietário gostaria de obter através do lucro com as operações da fazenda. Para que houvesse este resultado a receita bruta teria de ser R\$ 132.781,38, ou seja, aproximadamente 117% superior a realizada.

Quadro 11 - Rateio dos Custos Variáveis indiretos

	Mão-de-Obra Propriedade		Mão-de-Obra Produção		Total
Cercas e Almbrados	R\$	4.344,00		R\$	4.344,00
Confeitaria	R\$	3.258,00		R\$	3.258,00
Manejo do Rebanho	R\$	543,00		R\$	543,00
Transporte Escolar	R\$	1.629,00		R\$	1.629,00
Venda de Palanques	R\$	1.086,00		R\$	1.086,00
Venda de Bovinos			R\$	376,00	R\$ 376,00
Venda de Cilagem			R\$	752,00	R\$ 752,00
Venda de Milho			R\$	752,00	R\$ 752,00
	R\$	10.860,00	R\$	1.880,00	

Fonte: Dados da pesquisa.

O Quadro 11 apresenta um breve rateio da mão-de-obra da propriedade e da produção, que é alocada proporcionalmente a necessidade ao longo dos períodos, seguindo os critérios do custeio por absorção.

Quadro 12 - Resultado por Atividade

Atividade	Exploração	Receita	Custo Variável	MC Total por Atividade	%
Cercas e Alambrados	Propriedade	R\$ 19.350,00	R\$ 7.824,00	R\$ 11.526,00	41,00%
Confeitaria	Propriedade	R\$ 9.680,00	R\$ 4.418,00	R\$ 5.262,00	18,72%
Manejo do Rebanho	Propriedade	R\$ 2.000,00	R\$ 823,00	R\$ 1.177,00	4,19%
Transporte Escolar	Propriedade	R\$ 12.450,00	R\$ 3.316,16	R\$ 9.133,84	32,49%
Venda de Palanques	Propriedade	R\$ 2.000,00	R\$ 2.586,00	-R\$ 586,00	-2,08%
Venda de Bovinos	Produção	R\$ 5.600,00	R\$ 376,00	R\$ 5.224,00	18,58%
Venda de Cilagem	Produção	R\$ 3.330,00	R\$ 2.142,00	R\$ 1.188,00	4,23%
Venda de Milho	Produção	R\$ 6.750,00	R\$ 11.566,00	-R\$ 4.816,00	-17,13%
Total		R\$ 61.160,00	R\$ 33.051,16	R\$ 28.108,84	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa.

Para identificar o resultado bruto obtido por atividade utilizou-se o Quadro 12. Verifica-se que as atividades com a propriedade são mais rentáveis em relação a da produção. A venda com cilagem tem margem positiva, e a venda de bovinos também apresentou um resultado satisfatório pois o baixo custo variável proporcionou a melhor margem de contribuição do período de 94,32% em relação a receita da fazenda. É possível identificar que o cultivo da cultura de milho que caracteriza o início e final do período em estudo é o que gerou o pior resultado dentre todas atividades de 17,13% negativo, o principal fato que contribuiu para isso foi os elevados custos variáveis e a produção a baixo do esperado.

Na margem total da venda de palanques verifica-se novamente outro resultado negativo de 2,08%, a comercialização realizada na expectativa de ganho sofreu um revés pois os custos variáveis foram superiores ao preço de venda.

Na propriedade a margem de cercas e alambrados é a mais significativa com 41,00% do total do período, em relação a receita bruta da propriedade representa 60,00%. O transporte escolar contribuiu positivamente para o resultado, com uma participação no total de 32,49%. A confeitaria foi responsável por 18,72% da margem total do período.

Ao segregar cada atividade e atrelar a ela seu respectivo custo, foi possível verificar quais tiveram maior influência e participação no resultado final. Com estas informações pode-se orientar a revisão de alguns processos, iniciando por aqueles apresentaram prejuízo. O controle sobre os gastos da plantação de milho é uma forma de melhorar o resultado, no entanto avaliar a viabilidade de trocar a cultura cultivada é uma opção. Para a venda de palanque é recomendado que não seja feita a comercialização sem antes calcular o preço de venda com base nos custos, para evitar prejuízos. Em contrapartida realizou-se uma análise de cenário para comparar a oferta e demanda atual, e há a possibilidade desta atividade ser melhor explorada.

Das margens positivas, a venda de cilagem e o manejo com rebanho podem ser melhoradas, em vista que a mão de obra foi o que alavancou os custos variáveis.

O resultado encontrado na venda de bovinos, foi satisfatório pois por se tratar de terneiros de até 18 meses, os custos com a produção e manutenção do rebanho ficaram a cargo das matrizes. Esta atividade deve ser melhor explorada apesar da sazonalidade, o ganho por animal vendido pode compensar.

Quadro 13 - Projeção do Fluxo de Caixa

PROJEÇÃO E FLUXO DE CAIXA PARA A FAZENDA BARROÇÃO

	out-18	nov-18	dez-18	jan-19	fev-19	mar-19	abr-19	mai-19	jun-19	jul-19	ago-19	set-19	Total
Saldo	-	-R\$ 6.949,55	-R\$ 6.685,10	-R\$ 5.650,65	-R\$ 6.376,20	-R\$ 5.896,75	-R\$ 11.414,73	-R\$ 1.020,28	R\$ 3.074,17	R\$ 6.578,62	R\$ 8.543,07	R\$ 13.272,52	
Recebimentos	out-18	nov-18	dez-18	jan-19	fev-19	mar-19	abr-19	mai-19	jun-19	jul-19	ago-19	set-19	Total
Cercas e Alambrados	R\$ 3.000,00	R\$ 1.900,00		R\$ 3.000,00			R\$ 3.900,00	R\$ 1.300,00	R\$ 1.800,00	R\$ 1.200,00	R\$ 1.600,00	R\$ 1.650,00	R\$ 19.350,00
Confeitaria	R\$ 210,00	R\$ 580,00	R\$ 2.760,00	R\$ 360,00	R\$ 1.150,00	R\$ 180,00		R\$ 1.600,00		R\$ 800,00	R\$ 950,00	R\$ 1.130,00	R\$ 9.680,00
Manejo do Rebanho	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 300,00				1000			R\$ 600,00			R\$ 2.100,00
Transporte Escolar	R\$ 2.050,00			-	R\$ 1.000,00	R\$ 1.725,00	R\$ 1.500,00	R\$ 1.050,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.300,00	R\$ 1.400,00	R\$ 1.425,00	R\$ 12.450,00
Venda de Palanque								R\$ 2.000,00					R\$ 2.000,00
Venda de Bovinos							R\$ 5.600,00						R\$ 5.600,00
Venda de Milho									R\$ 6.750,00				R\$ 6.750,00
Venda de Cilagem											R\$ 3.330,00		R\$ 3.330,00
Total dos recebimentos	R\$ 5.380,00	R\$ 2.560,00	R\$ 3.060,00	R\$ 3.360,00	R\$ 2.150,00	R\$ 1.885,00	R\$ 12.000,00	R\$ 5.950,00	R\$ 9.550,00	R\$ 3.900,00	R\$ 7.280,00	R\$ 4.205,00	R\$ 61.260,00
Pagamentos	out-18	nov-18	dez-18	jan-19	fev-19	mar-19	abr-19	mai-19	jun-19	jul-19	ago-19	set-19	Total
Custos Variáveis													
Calçário	R\$ 480,00												R\$ 480,00
Adubo	R\$ 3.704,00												R\$ 3.704,00
Hrs Máquina	R\$ 1.450,00								R\$ 850,00				R\$ 2.300,00
Semente	R\$ 4.380,00												R\$ 4.380,00
Uréia	R\$ 450,00												R\$ 450,00
Randap		R\$ 350,00											R\$ 350,00
Palanques				R\$ 2.250,00									R\$ 2.250,00
Lona para Cilagem									R\$ 170,00				R\$ 170,00
Adubo									R\$ 720,00				R\$ 720,00
Calçário									R\$ 540,00				R\$ 540,00
Hrs Máquina									R\$ 1.000,00				R\$ 1.000,00
Trevo									R\$ 1.080,00				R\$ 1.080,00
Embalagem para cilo											R\$ 370,00		R\$ 370,00
Confeitaria	R\$ 100,00	R\$ 50,00	R\$ 350,00	R\$ 90,00	R\$ 75,00	R\$ 45,00	R\$ 40,00	R\$ 30,00	R\$ 40,00	R\$ 90,00	R\$ 90,00	R\$ 60,00	R\$ 1.060,00
Cercas e alambrados	R\$ 300,00	R\$ 450,00	R\$ 230,00	R\$ 300,00	R\$ 150,00	R\$ 350,00	R\$ 120,00	R\$ 380,00	R\$ 200,00	R\$ 400,00	R\$ 150,00	R\$ 450,00	R\$ 3.480,00
Combustível	R\$ 1.068,15	R\$ 1.068,15	R\$ 1.068,15	R\$ 1.068,15	R\$ 1.068,15	R\$ 1.068,15	R\$ 1.068,15	R\$ 1.068,15	R\$ 1.068,15	R\$ 1.068,15	R\$ 1.068,15	R\$ 1.068,15	R\$ 12.817,80
Despesas													
Despesas com MEI	R\$ 55,90	R\$ 55,90	R\$ 55,90	R\$ 55,90	R\$ 55,90	R\$ 55,90	R\$ 55,90	R\$ 55,90	R\$ 55,90	R\$ 55,90	R\$ 55,90	R\$ 55,90	R\$ 670,80
Gás	R\$ 80,00	R\$ 80,00	R\$ 80,00	R\$ 80,00	R\$ 80,00	R\$ 80,00	R\$ 80,00	R\$ 80,00	R\$ 80,00	R\$ 80,00	R\$ 80,00	R\$ 80,00	R\$ 960,00
Telefone	R\$ 79,00	R\$ 79,00	R\$ 79,00	R\$ 79,00	R\$ 79,00	R\$ 79,00	R\$ 79,00	R\$ 79,00	R\$ 79,00	R\$ 79,00	R\$ 79,00	R\$ 79,00	R\$ 948,00
Empréstimos e Financiamentos							R\$ 5.562,43						R\$ 5.562,43
Energia Elétrica	R\$ 162,50	R\$ 162,50	R\$ 162,50	R\$ 162,50	R\$ 162,50	R\$ 162,50	R\$ 162,50	R\$ 162,50	R\$ 162,50	R\$ 162,50	R\$ 162,50	R\$ 162,50	R\$ 1.950,00
Manutenção do veículo											R\$ 495,00		R\$ 495,00
Total e pagamentos	R\$ 12.309,55	R\$ 2.295,55	R\$ 2.025,55	R\$ 4.085,55	R\$ 1.670,55	R\$ 7.402,98	R\$ 1.805,55	R\$ 1.855,55	R\$ 6.045,55	R\$ 1.935,55	R\$ 2.550,55	R\$ 1.955,55	R\$ 45.738,03
Saldo inicial		-R\$ 6.949,55	-R\$ 6.685,10	-R\$ 5.650,65	-R\$ 6.376,20	-R\$ 5.896,75	-R\$ 11.414,73	-R\$ 1.020,28	R\$ 3.074,17	R\$ 6.578,62	R\$ 8.543,07	R\$ 13.272,52	-R\$ 12.524,88
Saldo final		-R\$ 6.949,55	-R\$ 6.685,10	-R\$ 5.650,65	-R\$ 6.376,20	-R\$ 5.896,75	-R\$ 11.414,73	-R\$ 1.020,28	R\$ 3.074,17	R\$ 6.578,62	R\$ 8.543,07	R\$ 13.272,52	R\$ 15.521,97

Após verificar que os resultados da produção e da propriedade foram insuficientes, o Quadro 13, demonstra o fluxo de caixa. Neste fica nítido que dos meses de outubro de 2018 até maio de 2019 a fazenda não tinha caixa suficiente para manter a propriedade, a partir do mês de abril é que a situação começa a mostrar uma leve evolução gradual a medida em que as entradas de caixa se intensificam. A sazonalidade das receitas e os altos custos para produzir, tornam a situação financeira da empresa preocupante durante maior parte do período.

Quadro 14 - Financiamento PRONAF

Valor do Financiamento - PRONAF		R\$ 36.000,00		
Taxa anual		2,00%		
Carência		7		
Parcelas	Saldo	Amortização	Juros	Prestações
	-R\$ 36.000,00			
15/03/2019	-R\$ 31.157,57	R\$ 4.842,43	-R\$ 720,00	R\$ 5.562,43
15/03/2020	-R\$ 26.218,29	R\$ 4.939,28	-R\$ 623,15	R\$ 5.562,43
15/03/2021	-R\$ 21.180,23	R\$ 5.038,06	-R\$ 524,37	R\$ 5.562,43
15/03/2022	-R\$ 16.041,40	R\$ 5.138,83	-R\$ 423,60	R\$ 5.562,43
15/03/2023	-R\$ 10.799,80	R\$ 5.241,60	-R\$ 320,83	R\$ 5.562,43
15/03/2024	-R\$ 5.453,36	R\$ 5.346,43	-R\$ 216,00	R\$ 5.562,43
15/03/2025	R\$ -	R\$ 5.453,36	-R\$ 109,07	R\$ 5.562,43
Total		R\$ 36.000,00	-R\$ 2.937,01	R\$ 38.937,01

Fonte: Dados da Pesquisa.

Com problemas no fluxo de caixa os proprietários recorreram ao capital de terceiros, com o intuito de aportar financeiramente a empresa. O Quadro 14 demonstra o tipo de financiamento, o montante, a taxa de juros e o valor a ser pago. O PRONAF – Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar, requer que seja apresentado um projeto, para verificar a real necessidade da propriedade, a sua aplicação e a viabilidade de pagamento através da rentabilidade da atividade.

Com uma taxa de juros atrativa, o vencimento das parcelas anual e um amplo período de carência, o PRONAF se mostrou a melhor opção, entretanto se o valor for utilizado apenas para suprir a necessidade de caixa da propriedade, conforme o resultado apurado no período, este financiamento não será suficiente provocando um efeito contrário, prejudicando ainda mais a saúde financeira da propriedade.

Com base nas informações obtidas ao decorrer do trabalho, pode-se dizer que a fazenda oferece condições, para que através do refinamento do controle de

custos e despesa apresente uma melhora gradual na sua situação financeira. Pois apesar do resultado adverso, ela representou ter recursos e capacidade para gerar um melhor resultado.

5 CONCLUSÃO

O agronegócio no Brasil se destaca pela eficiência produtiva, e a constante evolução das áreas técnicas relacionadas diretamente com a atividade, contribuem para isto. Nota-se também que através das tecnologias disponíveis abre-se a as oportunidades para as áreas indiretas, e assim, a produção rural acompanha este cenário promissor visando o crescimento.

Com o presente estudo, foi possível verificar que apesar do desenvolvimento do setor, ainda há carências ao que se refere a controle de custos e despesas das operações, identificou-se que a atual forma de gerir as informações é suscetível a inconsistências que acabam por impossibilitar uma análise assertiva dos resultados.

Ao coletar os dados para a elaboração deste trabalho constatou-se, que adotar um método que possibilite classificar os gastos a fim de separar as despesas dos custos, mensurar o quanto cada atividade da propriedade contribui para o resultado, é necessário para tornar viável a aplicabilidade dos fatos ocorridos na projeção de possíveis cenários e auxiliar na tomada de decisão a curto, médio e longo prazo. Entretanto devido ao fato de que a sede da propriedade rural normalmente é a mesma em que os gestores residem os controles precisam ser mais rigorosos que em qualquer outro segmento.

É possível implantar um sistema de custos através da utilização de ferramentas gerenciais, adaptando-as em determinados casos, para aplica-las a atividade rural e a partir destas criar um procedimento que respeite as peculiaridades e as especificações de cada processo. O *software* RuralPro 2013 forneceu o suporte para que a compilação dos dados fosse realizada, o que tornou possível gerar os relatórios que servira de base para as análises. Como ferramenta auxiliar foi utilizado o Microsoft Excel para gerar os demonstrativos complementares ao sistema.

Os impactos da falta de controle de custos acarretam em resultados que na sua maioria não retrata realidade da propriedade, pois não há como evidenciar quais os fatores influenciaram positivamente ou negativamente ao final do período, sendo assim é inviável analisar quais atividades foram lucrativas, apresentaram maior margem, apurar os custos variáveis, as despesas fixas, quais produtos e o quanto ela deve produzir para gerar lucro.

Após a aplicação do sistema nos processos da fazenda Barroco, com algumas dificuldades foi possível identificar quais as principais atividades que ao

longo do período analisado tiveram maior representatividade ao final dos 12 meses que foram divididos em quatro trimestre.

Ao tomar conhecimento das operações da fazenda, foram consideradas as da propriedade que envolviam todas as atividades paralelas a produção, ou seja, que registraram receitas, geraram custos e despesas e se derivaram dos serviços prestados a terceiros como a construção e reforma de cercas e alambrados, manejo do rebanho de bovinos, transporte escolar e a comercialização de tortas. E da produção que está diretamente ligada a plantação de milho e a criação de bovinos, a plantação de pasto e da cilagem. Com isso pode-se destacar ao final do período que as receitas geradas pela propriedade tiveram maior representatividade no total, enquanto as da produção agrícola ficaram abaixo do esperado em função da falta do controle apropriado dos gastos.

Os custos e despesas foram classificados de acordo com a coleta dos dados e classificados conforme a sua origem e destinação, devido à falta de controles anteriores apresentaram valores superiores a receita, indicando que as operações da fazenda devem ser revistas para evitar novos prejuízos. A revisão dos processos é possível com a execução de um controle rígido de gastos e a alocação correta dos mesmos.

O prejuízo apresentado no período foi provocado por diversos fatores, um deles é desempenho da produção agrícola através da plantação de milho, os motivos que impactaram diretamente foi a variação climática, e o período tardio do início do cultivo da cultura. O retardamento do processo foi em função da terceirização das máquinas utilizadas que demorou para ocorrer devido a baixa demanda dos serviços na região. No entanto apesar dos contratemplos operacionais, se houvesse o controle dos gastos, ações poderiam ser tomadas para evitar o resultado negativo.

Ao concluir as análises, abre-se uma série de possibilidades para melhorar o rendimento das atividades da fazenda, como elencado no estudo, a miscigenação das operações da propriedade e com a produção, acabam por vezes se mesclando com os gastos pessoais dos gestores da propriedade, e esta é a primeira premissa para que a mudança ocorra, a segregação das contas pessoais com as da propriedade é algo que tem-se como ponto de partida.

A dependência da demanda de máquinas e equipamentos de terceiros para a realização dos serviços é outro fator que pode gerar perda, pois além do custo hora

máquina, a mão-de-obra, o atrelamento da disponibilidade, são componentes que geram uma variável a qual não se tem controle e impacta diretamente na maioria dos processos da produção agrícola e pecuária. Como melhoria, enquanto adquirir o maquinário não é uma opção viável devido a situação financeira atual, no momento em que é definido o que plantar, e como plantar, é aconselhado identificar e contatar possíveis parceiros para viabilizar e agilizar os processos.

Dentre as operações da propriedade, a confeitaria tem destaque por caracterizar a MEI, esta atividade pode ser melhor explorada em vista da baixa oferta de mercado na região. Para tornar rentável, com possibilidades de ampliar a estrutura atual e fazer investimentos futuros, é necessário desvincular totalmente da produção agrícola e pecuária, e adotar um sistema próprio de controle de custos, despesas e assim proporcionar a real legitimidade das informações podendo desta forma obter-se melhores resultados, salienta-se que a propriedade conta com dois gestores e para este caso, teria de haver a definição de funções e responsabilidades.

Quando se trata de uma propriedade rural, entende-se que a maior parcela da geração de receitas tem origem dos ativos biológicos, entretanto esta não foi a realidade encontrada, ao se comparar os serviços de cercas e alambrados, transporte escolar, manejo do rebanho. Deve-se ressaltar que ao optar em prestar estes serviços, o tempo, a mão-de-obra, os insumos que poderiam ser empregados nas rotinas da fazenda, acabam direcionados para as demais e assim acaba por reduzir a eficiência produtiva e por consequência os resultados do período foram inferiores ao esperado, forçando os administradores procurarem cada vez mais recursos externos, investindo menos no seu patrimônio.

A pecuária e a agricultura requerem uma dedicação constante, investimentos em alguns casos de risco, ao considerar as variáveis de clima, solo, preço de mercado e outros, por estes motivos é indicado aos proprietários que façam a opção por um segmento e concentrem os esforços e recursos em apenas uma atividade até alcançarem a estabilidade dos processos, pois os longos ciclos produtivos e as distintas características de cada setor ao invés de propiciarem o melhor rendimento financeiro, se contrapõem desencadeando uma série de situações que culminam gastos elevados, recursos desperdiçados, e um resultado insuficiente para cobrir ao menos os custos e despesas fixas.

A chave para reverter o panorama da fazenda Barroco, é realizar um trabalho contínuo de aprimoramento dos conceitos já implantados, com objetivos e metas definidos, realizando análises periódicas de acompanhamento das atividades e a partir destas tomar decisões contundentes embasadas em fatos consolidados. Não há mais espaço para forma cultural e hereditária que gere a propriedade atualmente. A competitividade e a exigência do mercado consumidor requerem que os processos sejam cada vez mais rígidos. A profissionalização, a especialização, o investimento em tecnologias, são requisitos para quem quer ter um produto de qualidade, competitivo, enquanto o controle de custos e despesas norteiam o preço de venda, tornando a fazenda uma empresa rural.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti; ALMEIDA, Rafael Jachelli. **Regulamentação Fiscal das Normas Contábeis do IFRS e CPC: Lei n^o 12.973/14**. 1. ed. São Paulo. Ed. Atlas. 2015.
- ALTINI, Marlene Zanguelini. **Contabilidade de Custos: Custeio por Absorção – PHMP**. Disponível em: <https://phmp.com.br/artigos/contabilidade-de-custos-custeio-por-absorcao/>. Acesso. 29 abr. 2019.
- ARAÚJO, N. B.; WEDEKIN, I.; PINAZZA, L. A. **Complexo agroindustrial: O Agribusiness Brasileiro**. São Paulo. Agroceres. 1990. 238p. Disponível em: <http://www.bdpa.cnptia.embrapa.br/consulta/busca?b=ad&id=559657&biblioteca=vazio&busca=autoria:%22ARAÚJO,%20N.%22&qFacets=autoria:%22ARAÚJO,%20N.%22&sort=&paginaAtual=1>. Acesso em: 30 mar. 2019.
- ARRUDA, Leila Lucia; SANTOS, Celso José. **Contabilidade Rural**. 1. ed. Curitiba. Ed. InterSaber. 2017.
- BATALHA, Mário Otávio. **Gestão agroindustrial**. 2. ed. São Paulo. Ed. Atlas. 2001.
- BAZZI, Samir. **Contabilidade Gerencial**. Conceitos Básicos e Aplicação. 1. ed. Curitiba. Ed. InterSaber. 2015.
- BIAGIO, Luiz Arnaldo; BATOCCHIO, Antônio. **Plano de Negócios: Estratégias para micro e pequenas empresas**. 2. ed. Barueri. Ed. Manole. 2016.
- BORGES, Altamiro. **O grande desafio do agronegócio no Brasil**. Disponível em: < <http://www.empreendedorrural.com.br>>. Acesso em: 28 mar. 2008.
- BRASIL - Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA). Disponível em: < <http://www.agricultura.gov.br>>. Acesso em: 04 abr. 2019.
- CALLADO, Antônio A. Cunha. **Agronegócio**. 1. ed. São Paulo. Atlas. 2006.
- CARDOZO, Munoz, C. MAUCH, Palmeira. **Desafios de logística nas exportações brasileiras do complexo agronegocial da soja**. Observatório de la Economia Latino-americana. n. 71, 2006. Disponível em: <<http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/br/>>. Acesso em: 09 abr. .2009.
- CARNEIRO, Juvenal; CARNEIRO, Eryma. **Tratado de Contabilidade**. 2. ed. Rio de Janeiro. Ed. Calvino. 1933.
- CINTRA, Leandro Pinheiro; VIDIGAL, Pedro Guatimosim; BRAGA, Renato da Costa. **Método De Apuração De Custos: Estudo De Caso Em Uma Fundação De Apoio De Minas Gerais**. Revista Eletrônica Gestão & Sociedade. v.13. n.34. abr. 2019. Disponível em: <https://www.gestaoesociedade.org/gestaoesociedade>. Acesso em: 4 mai. 2019.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS COONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 00**. 15 dez. 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=47>. Acesso em: 20 mai. 2019.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS COONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 03**. 3 set. 2010. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=47>. Acesso em: 20 mai. 2019.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS COONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 16**. 8 mai. 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=47>. Acesso em: 20 mai. 2019.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS COONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 46**. 7 dez. 2012. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=47>. Acesso em: 20 mai. 2019.

CONFEDERAÇÃO DA AGRICULTURA E PECUÁRIA DO BRASIL - CNA. Disponível em: < <http://www.cna.org.br/site/agencia/>>. Acesso em: 24 mar. 2019.

CONSEHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Normas Brasileiras de Contabilidade: NBCs – NBCs T 10 – NBC T 15 NBC TSP Estrutura Conceitual – NBCs TSP NBCs T 16 – NBCs PG**. 1. ed. Porto Alegre. [s. n]. 2019

CONTINI, Elisio. **Dinamismo do Agronegócio Brasileiro**. Disponível em: < <http://www.agronline.com.br/artigos/artigo>>. Acesso em: 05 abr. 2019.

COSENZA, José Paulo et al. **Habilidades e Competências Inerentes ao Profissional da Contabilidade no Atual Mercado de Trabalho Brasileiro**. RBC - Revista Brasileira de Contabilidade. v. XLIV. nº 214, 2015.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Rural: Uma abordagem decisorial**. 8. ed. São Paulo. Ed. Atlas. 2016.

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

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 1. ed. São Paulo. Ed. Atlas. 2010.

CRUZ, Júlio Cesar da Silva et al. **A Contabilidade Rural como Ferramenta para a Tomada de Decisão Gerencial**: um estudo com a Empresa Pecuária Sustentável da Amazônia (PECSA). *Id on Line Rev. Mult. Psic.* v. 11. n. 37. 2017. Disponível em:

FERREIRA, Jaqueline Benta; PETRI, Sérgio Murilo. **Métodos de Custeio na Administração Pública**: Estudo de Caso na Polícia Militar de Santa Catarina (PMSC). *Revista Eletrônica do Alto Vale do Itajaí*. v. 8, n.12. 2019. Disponível em: <http://www.revistas.udesc.br/index.php/reavi/index>. Acesso em: 6 mai. 2019.

FONSECA, Reinaldo Aparecida *et al.* **Contabilidade Rural no Agronegócio Brasileiro**. XXI Simpósio de Excelência e Gestão e Tecnologia. 28 out. 2015 Disponível em: <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos15/17922219.pdf>. Acesso em: 18 mar. 2019.

FONTOURA, Fernando Batista Bandeira da. **Gestão de custos: uma Visão Integradora e Prática dos Métodos de custeio**. 1. ed. São Paulo. Ed. Atlas. 2013.

FREZATTI, Fábio. **Gestão do fluxo de caixa: Perspectivas Estratégica e Tática**. 2. ed. São Paulo. Ed. Atlas. 2014.

IZIDORO, Cleyton. **Contabilidade de Custos**. 1. ed. São Paulo. Ed. Pearson Education do Brasil. 2016.

MARION, José Carlos. **Contabilidade rural: Contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária**. 12^a. ed. São Paulo. Ed. Atlas. 2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade rural: Contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, Imposto de Renda – Pessoa Jurídica**. 14^a. ed. São Paulo. Ed. Atlas. 2014.

MARTINS, Eliseu; DINIZ, Josediton Alvez; MIRANDA, Gilberto José. **Análise Avançada das Demonstrações Contábeis: uma Abordagem Crítica**. 1. ed. São Paulo. Ed. Atlas. 2018.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de Custeio Comparados: Custos e Margens Analisados sob Diferentes Perspectivas**. 2. ed. São Paulo. Ed. Atlas. 2015.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. 2. ed. São Paulo. Ed. Pearson Education do Brasil. 2018.

NASCIMENTO, Luiz Paulo do. **Elaboração de Projetos e Pesquisas: Monografia Dissertação. Tese e Estudo de Caso, com Base em Metodologia Científica**. 1. ed. São Paulo. Ed. Cengage Learning. 2012.

PAC. Programa de Aceleração do Crescimento. Disponível em: <<http://www.pac.gov.br>>. Acesso em: 28 mar. 2009.

PADILHA, João. B. Junior. **O Impacto da Reserva Legal Florestal sobre a Agropecuária Paranaense, em um Ambiente de Risco**. Curitiba, 2004. Dissertação (Doutorado em Ciências Florestais), Universidade Federal do Paraná.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Contabilidade de Custos: Teoria, Prática, Integração com Sistemas (ERP)**. 1. ed. São Paulo. Ed. Cengage Learning. 2013.

PEREIRA, Beatriz Felipe *et al.* **A Importância da Contabilidade de Custo em uma Empresa Prestadora de Serviços**. Revista Eletrônica das áreas Sociais e Humanas do Centro Universitário Católica Solesiano Auxilium - Humanitas. n. 4. 2018 Disponível em: <https://unisalesiano.com.br/publicacao/ehumanitas/>. Acesso em 4 mai. 2019.

PEREIRA, José Matias. **Manual de Metodologia da Pesquisa Científica**. 4. ed. São Paulo. Atlas. 2019.

RECEITA FEDERAL. **Instrução Normativa RFB Nº 1700, de 14 de março de 2017**. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 10 mai. 2019.

RENAI. A Rede Nacional de Informações sobre o Investimento. **O Setor de Agronegócio no Brasil: Histórico e Evolução do Agronegócio Brasileiro**. Disponível em: < <http://investimentos.desenvolvimento.gov.br/intern>>. Acesso em: 11 abr. 2019.

RIBEIRO, Osni Moura. **Demonstrações Financeiras: Mudança na Lei das Sociedades por Ações: como era e como ficou**. 3. ed. São Paulo. Ed. Saraiva. 2014.

RODRIGUES, Roberto. **O céu é o limite para o agronegócio brasileiro**. Conjuntura Econômica, Rio de Janeiro, V.60, n.11, p.14-15, nov. 2006.

RODRIGUES, Valquíria Duarte Vieira; *et.al.* **Contabilidade Rural: Particularidades, Benefícios e Dificuldades de Aplicação no Setor Agrícola**. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. Ano 03, Ed. 03, Vol. 01, pp. 57-80, mar. 2018.

SANTOS, José Luiz dos *et al.* **Manual de Contabilidade de Custos: Atualizado pela Lei nº 12.973/2014 e pelas Normas do CPC até o documento de Revisão de Pronunciamentos Técnico nº 03/2013**. 1. ed. São Paulo. Ed. Atlas. 2015.

SCHNEIDER, Sergio. **A Pluriatividade na Agricultura Familiar**. 2. ed. Porto Alegre. Ed. UFRGS. 2003.

SEIBEL, Felipe. **O novo salto do agronegócio**. Exame. Disponível em: < <http://www.portalexame.abril.com.br/berto/anuarioagrone>>. Acesso em: 04 abr. 2019.

SHULTZ, Charles Albino; SILVA, Marcia; BORGERT, Altair. **É o Custeio por Absorção o único método aceito pela Contabilidade?** XV Congresso Brasileiro de Custos – Curitiba - PR, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2008. Disponível em:

SILVA, Alexandre Alcântara da. **Estrutura, Análise e Interpretação das Demonstrações Contábeis**. 5. ed. São Paulo. Ed. Atlas. 2019.

SILVA, Edson Cordeiro da. **Como Administrar o Fluxo de Caixa das Empresas: Guia de Sobrevivência Empresarial**. 10. ed. São Paulo. Ed. Atlas. 2018.

SILVA, Ernani João; GARBRECHT, Guilherme Teodoro. **Custos Empresariais: Uma Visão Sistêmica do Processo de uma Empresa**. 1. ed. Curitiba. Ed. InterSaberes. 2016.

SILVA, Paola; BUSS, Ricardo. **A Administração na Pequena Propriedade Rural**., v. 1, n. 5. 2011. Disponível em: <http://www.catolicaorione.edu.br/portal/wpcontent/uploads/2015/01/AAdministra%C3%A7%C3%A3o-na-Pequena-Propriedade-RuralRevistaS%C3%A3o-Luis-Orione-v-1-n-5-jan-dez-2011.pdf>. Acesso em: 24 de mar. 2019.

SORDI, José Osvaldo de. **Desenvolvimento de Projeto de Pesquisa**. 1. ed. São Paulo. Ed. Saraiva. 2017.

SORDI. José Osvaldo de. **Elaboração de Pesquisa Científica: Seleção, Leitura e**

Redação. 1. ed. São Paulo. Ed. Saraiva. 2013.

SOUZA, Renan Rosenberg. **O Uso do Custeio ABC para a Formação do Preço de Venda em um Laboratório de Análise Ambientais.** XXV Congresso Brasileiro de Custos. Vitória. 12 a 14. nov. 2018. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4375>. Acesso em 3 mai. 2019

STEFANELO, Eugênio L. **Agronegócio brasileiro:** propostas e tendências. Revista FAE Business. n 3, set. 2002.

VICECONTI, Paulo Silvério das Neves. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo.** 12. ed. São Paulo. Ed. Saraiva Educação. 2018.

VILARINHO, Maria Regina. Questões sanitárias e o agronegócio brasileiro. 23 de ago. 2016. Disponível em: <<http://www.embrapa.br/embrapa/>>. Acesso em: 24 mar. 2019.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso:** Planejamento e Métodos. 5. ed. São Paulo. Ed. Bookman. 2015.

YIN. Robert K. **Pesquisa Qualitativa do Início ao Fim.** 1. ed. Porto Alegre. Ed. Penso. 2016.

ZANATA, Jocias Maier *et al.* **Análise de Viabilidade Econômica da Produção de uma Propriedade Rural:** Estudo das Culturas Da Soja, Trigo e Milho. Revista de la Agrupación Joven Iberoamericana de Contabilidad y Administración de Empresas. n. 19. 2018.