

**UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CAMPUS DE PASSO FUNDO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

MÉNITEM TRAMONTINI

APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS NA PRODUÇÃO DA SOJA

PASSO FUNDO

2014

MÉNITEM TRAMONTINI

APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS NA PRODUÇÃO DA SOJA

Trabalho de Conclusão apresentado ao curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, Campus Passo Fundo, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Fabiano Lima Webber, Me.

PASSO FUNDO

2014

MÉNITEM TRAMONTINI

APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS NA PRODUÇÃO DA SOJA

Trabalho de Conclusão aprovado em 02 de Dezembro de 2014, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis. Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, Campus Passo Fundo, pela Banca Examinadora formada pelos professores:

Prof. Me, Fabiano Lima Webber.
UPF – Orientador

Prof. Amanda Guareschi
UPF

Prof. Luis A. Sleimann Bertussi
UPF

PASSO FUNDO

2014

“Lute com determinação, abrace a vida com paixão,
perca com classe e vença com ousadia,
porque o mundo pertence a quem se atreve
e a vida é muito para ser insignificante”.

CHARLES CHAPLIN

RESUMO

TRAMONTINI, Ménitem. **Apropriação dos Custos na Produção da Soja**. Passo Fundo, 2014. 56 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso Ciências Contábeis). UPF, 2014.

Este estudo abordou os custos da produção da soja, nas safras de 2012/2013 e 2013/2014, em uma propriedade rural, o objetivo da pesquisa foi o de proporcionar ao produtor rural uma forma de apuração dos custos de sua propriedade, na qual possa-se encontrar o resultado da sua produção, onde levou-se em consideração que o Agronegócio no Brasil vem enfrentando mudanças rápidas e significativas nos últimos anos. Entretanto, a produção da soja está cada vez mais debilitada, no sentido do surgimento de novas pragas e a falta de chuva no período certo, prejudica a produção esperada pelo agricultor. Dessa forma, com a finalidade de encontrar quais são os gastos inseridos no processo produtivo da soja, usou-se como metodologia, uma pesquisa descritiva, e quantitativa, porém com uma percepção de qualitativa e também classificou-se como estudo de caso. Diante disso, buscou-se coletar dados que compunham os custos e as despesas utilizados para o desenvolvimento da safra, a fim de apurar um demonstrativo do resultado para que auxilie o produtor na tomada de decisões em sua propriedade. O resultado demonstra que com o controle de custos e despesas o proprietário poderá identificar qual foi o real custo incorrido durante o processo produtivo e o resultado da sua safra. Portanto, recomenda-se que o produtor adicione um controle de forma registrada e documentada dos custos e despesas incorridos e sua propriedade bem como a mensuração do resultado.

Palavras-Chave: Custos. Soja. Resultado do Exercício.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Principais tipos de Usuários de Informações Contábeis.....	15
--	----

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Fluxo do Método de custeio por absorção de uma empresa industrial.....	36
--	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Bens da Propriedade.....	44
Tabela 2 – Produção de Soja safra 2012/2013.....	44
Tabela 3 – Produção de Soja Safra 2013/2014.....	45
Tabela 4 – Faturamento Bruto total da safra 2012/2013.....	45
Tabela 5 – Faturamento Bruto total da safra 2013/2014.....	46
Tabela 6 – Depreciação do imobilizado da propriedade.....	47
Tabela 7 – Custos Fixos da produção de soja.....	47
Tabela 8 – Custos Variáveis da safra 2012/2013.....	49
Tabela 9 – Custos Variáveis da safra 2013/2014.....	49
Tabela 10 – Despesas variáveis.....	50
Tabela 11– Resumo dos custos e despesas totais de produção, por hectare e por saca da safra de 2012/2013.....	51
Tabela 12– Resumo dos custos e despesas totais de produção, por hectare e por saca da safra de 2013/2014.....	51
Tabela 13- Demonstração do Resultado do Exercício da safra 2012/2013.....	52
Tabela 14- Demonstração do Resultado do Exercício da safra 2013/2014.....	52

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	10
1.2 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO ASSUNTO	11
1.3 OBJETIVOS	11
1.3.1 Objetivo Geral.....	12
1.3.2 Objetivos Específicos.....	12
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	14
2.1 CONTABILIDADE	14
2.1.1 Conceitos.....	14
2.1.2 Objetivo da Contabilidade.....	15
2.1.3 Usuários da Contabilidade.....	16
2.2 CONTABILIDADE DO AGRONEGÓCIO	17
2.2.1 Origem e Evolução da Agricultura.....	17
2.2.2 Contabilidade Agrícola	19
2.2.2.1 <i>Culturas Temporárias</i>	21
2.2.3 Fases do Processo Produtivo.....	21
2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS	22
2.3.1 Definição da Contabilidade de Custos.....	22
2.3.2 Princípios da Contabilidade aplicados aos Custos.....	23
2.3.2.1 <i>Princípio da Realização da Receita.....</i>	24
2.3.2.2 <i>Princípio da Competência ou da confrontação entre despesas e receitas.....</i>	24
2.3.2.3 <i>Princípio do custo histórico com base no valor</i>	25
2.3.2.4 <i>Consistência ou Uniformidade.....</i>	26
2.3.2.5 <i>Conservadorismo ou Prudência.....</i>	27
2.3.2.6 <i>Materialidade ou Relevância.....</i>	28
2.3.3 Definições e Conceitos.....	28
2.3.4 Distinção entre Custos e Despesas	30
2.3.5 Classificação dos Custos.....	32
2.3.5.1 <i>Custo Direto.....</i>	32
2.3.5.2 <i>Custo Indireto</i>	33
2.3.5.3 <i>Custos Fixos.....</i>	34
2.3.5.4 <i>Custo Variável.....</i>	35
2.3.6 Métodos de Custeio	35

2.3.6.1 Custeio por Absorção.....	36
2.3.7 Depreciação, Amortização e Exaustão.....	37
3 METODOLOGIA	40
3.1 CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA;.....	40
3.2 PLANO DE COLETA DE DADOS;.....	40
3.3 ANÁLISE E TRATAMENTO DOS DADOS;.....	42
3.4 LIMITAÇÕES DO ESTUDO;.....	42
3.5 VARIÁVEIS DO ESTUDO.....	43
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	43
4.1 A PROPRIEDADE	43
4.2 IMOBILIZADO	44
4.3 PRODUÇÃO	44
4.4 FATURAMENTO	45
4.5 CUSTO DE PRODUÇÃO	46
4.5.1 Custos Fixos	47
4.5.2 Custos Variáveis	48
4.5.3 Despesas Variáveis	50
4.5.4 Gastos dos Períodos	51
4.6 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	52
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	54
REFERÊNCIAS.....	55

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A agricultura, atualmente, exerce um papel importante na economia brasileira. Ela participa da vida dos brasileiros, na produção de alimentos para suprir a necessidade da população. Necessita-se de cuidados especiais quando fala-se em contabilidade, pois com a administração dos custos e avaliação os resultados alcançados pode-se obter uma boa gestão na propriedade.

O agronegócio está em evolução constantemente, por isso torna-se fundamental que o produtor rural esteja sempre atualizado com o mercado. Novas formas de cultivo de grãos, o ciclo de produção mais rápido, a produção de grãos transgênicos, novas pragas que vêm aparecendo a cada ano, são alguns dos desafios enfrentados pelos agricultores na sua profissão. Leva-se em consideração que o mercado consumidor está exigindo cada vez mais, na qualidade nos produtos oferecidos.

De outra forma, a agricultura também sofre quanto ao clima regional, pois existem variações climáticas entre as regiões, sendo que tem produtos que não podem ser cultivados em determinados lugares. No Brasil, a produção da soja, teve um maior desempenho na região sul, pelo fato do clima ser adequado para o cultivo e também obteve incentivos fiscais disponibilizados pelo governo nos meados dos anos 70, o que fez com que aumentasse rapidamente a produção dos grãos. E ainda, com a união de agricultores, surgiram as cooperativas, que beneficiam o produtor na entrega e comercialização dos produtos. No Rio Grande do Sul, com o sistema portuário, a exportação da soja, torna-se uma das maiores fontes de renda do estado.

Contudo, o agronegócio em uma propriedade, independente do setor, necessita de administração, para que possa se desenvolver. Crepaldi afirma que “A Administração Rural é,

portanto, o conjunto de atividades que facilita os produtores rurais na tomada de decisões ao nível de sua unidade de produção”. (2011, p.3). Na qual, auxiliara o agricultor para que ele obtenha o melhor resultado econômico na sua propriedade.

Na contabilidade, o sistema de custos mostra a real situação econômico-financeira da empresa, torna-se aliado para alcançar objetivos amplos e bem definidos, para a administração de qualquer negócio. “Especialmente na agropecuária, onde os espaços de tempo entre a produção e vendas, [...], fogem à simplicidade e outros tipos de negócios, exigindo técnicas especiais para apresentação não dos custos, mas dos resultados econômicos do empreendimento” (SANTOS/ MARION/ SEGATTI, 2009, p.34).

Portanto, com a apuração dos custos, auxiliará a tomada de decisões do gestor, a propriedade rural onde realizou-se este estudo, apresentou necessidade em conhecer os custos incorridos na produção da soja. E a partir dos resultados, demonstrou-se ao produtor sua real lucratividade perante a safra dos anos estudados, a qual torna-se muito importante para o produtor avaliar sua produção e seus resultados, para que o mesmo possa conhecer os gastos específicos e assim, reduzir os gastos desnecessários para o bom desempenho da propriedade.

1.2 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO ASSUNTO

Dentro deste contexto, o trabalho realizou-se em uma propriedade rural situada no município de Espumoso-RS, onde cultiva a oleaginosa soja. O produtor, enquadrado como pessoa física, não utiliza nenhum tipo apuração de custo informatizado, utiliza como base safras anteriores.

Esse trabalho auxiliou o produtor rural na apuração de custos da sua produção, para que o mesmo obtenha melhor desenvolvimento da sua propriedade, levando em consideração as novas tecnologias para a produção de grãos, onde será respondida a seguinte pergunta: Qual o custo de produção da cultura da soja, nas safras de 2012/2013 e 2013/2014 em uma propriedade rural específica?

1.3 OBJETIVOS

Neste tópico 1.3 serão apresentados os objetivos gerais e os objetivos específicos do presente trabalho.

1.3.1 Objetivo Geral

Calcular o custo da cultura da soja, nas safras de 2012/2013 e 2013/2014 na propriedade estudada.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Apresentar os conceitos referentes à contabilidade e contabilidade do agronegócio;
- Definir a contabilidade de custos e suas classificações;
- Levantar e analisar dados, tais como, notas fiscais e recibos de compra e venda de produtos, e outros documentos necessários para a apuração dos custos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADE

2.1.1 Conceitos

Para Sá, “a Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com as realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação á eficácia funcional das cédulas sociais” (2010, p.46).

Todos os negócios necessitam de informações para a tomada de decisões, independentemente do seu tamanho. Sendo assim Marion, define a contabilidade “como o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa. Ela é muito antiga e sempre existiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões” (2004, p.26). Tempos depois, até mesmo o governo passa a utiliza-lá para a arrecadação de impostos, e a torna obrigatória para as empresas.

Segundo Marion, “a Contabilidade é realizada para a entidade, devendo o contador fazer um esforço para não misturar as movimentações de entidade com as dos proprietários. Pessoas físicas e jurídicas não devem ser confundidas” (2004, p.29). Levando em consideração que a Empresa é algo em andamento, em continuidade, a Contabilidade não possui prazo determinado para encerrar, estará sempre sendo utilizada na empresa e deve obedecer aos princípios da Contabilidade.

A preocupação metodológica, em Contabilidade, deve estar concentrada em produzir raciocínios competentes para enunciar verdades sobre os fenômenos patrimoniais em face da eficácia deles; precisamos pensar corretamente para construir modelos de evidência dos fenômenos patrimoniais, perseguindo não só a utilidade prática da aplicação de tais modelos no governo da riqueza, mas também a de levantar hipóteses sobre os comportamentos desejáveis da mesma riqueza. (SÁ, 2010, p. 78).

A evolução da Contabilidade se desenvolveu perante a necessidade de acompanhar a evolução dos patrimônios, que esta diretamente associada ao grau de progresso econômico, social e institucional de cada sociedade. Iudícibus afirma que “a contabilidade é uma ciência essencialmente utilitária, no sentido de que responde, por mecanismos próprios a estímulos dos vários setores da economia”. (2010, p. 29).

O mesmo autor comenta,

[...] Devemos reconhecer que somente existe uma Contabilidade, baseada em postulados, princípios, normas e procedimentos racionalmente deduzidos e testados pelo desafio de praticabilidade. Todavia, não devemos desprezar um postulado, um princípio ou procedimento somente porque não é praticável imediatamente em termos de custo da informação e de benefício. Desde que não seja rejeitado como utópico, pode integrar o conjunto de normas sujeitas ao aperfeiçoamento dos processos de mensuração, a fim de ser totalmente aplicado. (IUDICIBUS, 2010, p. 29)

Acredita-se que o Brasil, ainda tenha muito que oferecer para o progresso da Contabilidade, basta apenas que haja uma concentração de esforços e recursos das entidades que tratam do interesse da profissão. Ou seja, o mercado de trabalho para o contador, tem perspectivas excelentes.

2.1.2 Objetivo da Contabilidade

“O objetivo principal da Contabilidade (e dos relatórios dela emanados) é fornecer informação econômica, física, de produtividade e social relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança” (IUDÍCIBUS, 2010, p. 14). Para isto exige-se um conhecimento do modelo decisório do usuário, ou seja, será necessário perguntar ao mesmo qual a informação que julga relevante ou as metas que deseja maximizar, a fim de auxiliar especificamente, no processo de tomada de decisões.

Porém, os detalhes de cada modelo decisório não são conhecidos suficientemente para que seja atendido igualmente bem, em todo e qualquer tempo, todos os usuários. Uma forma de resolver este problema seria criar um arquivo-base de informações contábeis que seja capaz de fornecer saídas, periodicamente, de utilidade para as metas de maior número de pessoas. Assim os relatórios contábeis deveriam mostrar quadros informativos suplementares, no qual demonstrariam informações históricas e preditivas sobre indicadores de interesse para os vários usuários (IUDÍCIBUS, 2010).

Para Iudícibus, “a função da Contabilidade (objetivo) permanece praticamente inalterada através dos tempos, ou seja, prover informação útil para a tomada de decisões econômicas”. (2010, p.4).

2.1.3 Usuários da Contabilidade

“A Contabilidade [...], expõe aos seus usuários, por meio de relatórios próprios, as informações sobre o comportamento dos negócios para a tomada de decisões” (OLIVEIRA, 2010, p. 26).

O processo de contabilização aparentemente é simples, ou seja: a contabilidade obtém dados por meio de documentos e os sintetiza e apresenta aos usuários na forma de relatórios; entretanto deve-se observar quem são os usuários da informação, tendo-se em vista a complexidade do processo de geração da informação contábil, decorrente da imensa gama de usuários internos e externos. (OLIVEIRA, 2010, p. 26).

Os usuários da contabilidade definem suas metas por serem as informações básicas mais requisitadas por estes, porém para outros usuários as metas podem ser totalmente diferentes, ou seja, cada usuário define suas metas conforme o que achar necessário para auxiliar no entendimento do problema (IUDÍCIBUS, 2010). Para Iudícibus, a classificação do usuário contábil e o tipo de informação mais importante são as seguintes:

Usuário da Informação Contábil	Meta que Desejaria Maximizar ou Tipo de Informação mais Importante
Acionista Minoritário	Fluxo regular de dividendos.
Acionista majoritário ou com grande participação	Fluxo de dividendos, valor de mercado da ação, lucro por ação.
Acionista preferencial	Fluxo de dividendos mínimos ou fixos.
Emprestadores em geral	Geração de fluxos de caixa futuros suficientes para receber de volta o capital mais os juros, com segurança.
Entidades governamentais	Valor adicionado, produtividade, lucro tributável.
Empregados em geral, como assalariados	Fluxo de caixa futuro capaz de assegurar bons aumentos ou manutenção de salários, com segurança; liquidez.
Média e alta administração	Retorno sobre o ativo, retorno sobre o patrimônio líquido; situação de liquidez e endividamento confortáveis.

Quadro 1: Principais tipos de Usuários de Informações Contábeis.
Fonte: Iudícibus, p. 5, 2010.

No mesmo contexto, o autor afirma que “podemos ainda ressaltar que os vários tipos de usuários estão mais interessados em fluxos futuros, de renda ou de caixa, do que propriamente em dados do passado” (Iudícibus, 2010, p. 6). Desta forma, nem sempre torna-se possível obter toda a informação relevante para cada tipo de usuário.

2.2 CONTABILIDADE DO AGRONEGÓCIO

2.2.1 Origem e Evolução da Agricultura

Desde suas origens, o homem aproveita o fruto das árvores e colhe grãos para satisfazer suas necessidades, assim nasceu a agricultura, uma das atividades mais antigas. O agricultor com muito esforço, pois não possuía máquinas e equipamentos, conseguiu desenvolver o cultivo das plantas conforme o clima, pois na época tudo era novo.

Nesta época, a propriedade praticamente produzia e industrializava tudo que necessitavam, eram bastante diversificadas com vários tipos de culturas e criações diferentes, ou seja, retiravam da terra o que a natureza lhes oferecia espontaneamente, para sua sobrevivência.

Crepaldi (2011, p.1), afirma que:

Nos últimos anos, ocorreu no Brasil uma grande industrialização, do que resultou no aumento da população das cidades e uma redução da população rural. Apesar disso, a agricultura continua desempenhando papel fundamental no desenvolvimento do país. Os principais produtos de exportação são todos oriundos da agricultura, ou seja, o café, o açúcar e a soja. A agricultura deve desempenhar os seguintes papéis no processo de desenvolvimento:

1. Produzir alimentos baratos e de boa qualidade;
2. Produzir matéria-prima para a indústria;
3. Pela exportação, trazer dinheiro para o país;
4. Dar condições dignas de vida para o trabalhador rural.

Oliveira comenta que devido a essas mudanças, mudou o conceito de agricultura, pois esta passou a depender de serviços, máquinas e insumos vindos de fora, além de outros equipamentos e recursos utilizados depois da produção, como armazéns, agroindústrias, mercados atacadistas e varejistas e até mesmo a exportação. Cada um desses segmentos assumiu funções próprias e buscou a especialização, compondo um elo importante em todo o processo produtivo e comercial de cada produto agropecuário. Portanto, a agricultura já não se

tratava mais de propriedades auto-suficientes, mas de um complexo de bens, serviços e infraestrutura, que envolviam pessoas diversas e interdependentes (2010).

“A agricultura é definida como a arte de cultivar a terra. Arte essa decorrente da ação do homem sobre o processo produtivo à procura da satisfação de suas necessidades básica” (SANTOS/ MARION/ SEGATTI, 2009, p. 13).

Para Crepaldi, “agricultura representa toda a atividade de exploração da terra, seja ela o cultivo de lavouras e florestas ou a criação de animais, com vistas à obtenção de produtos que venham satisfazer às necessidades humanas” (2011, p.1).

Em outros direcionamentos, Marion afirma que “Empresas Rurais são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo por meio do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas” (2009, p. 2).

O agricultor geralmente, não produz apenas um tipo de produto, pois a queda do preço deste ou uma frustração de safra pode levar o produtor a sérios prejuízos, sendo que produzindo mais de um tipo ele conseguirá manter-se sem elevadas perdas. Porém, o custo de produção também elevou-se, no sentido da mecanização da lavoura, fortes doses de adubação e sementes cada vez mais selecionadas.(MARION, 2009).

Da mesma forma, o conhecimento aprofundado de seu negócio, estar sempre informado sobre as condições de mercado dos produtos agrícolas, bem como conhecer as condições de recursos naturais de seu estabelecimento rural, pode ser um auxílio para que o agricultor escolha o melhor tipo de atividade para produzir em sua propriedade. Conforme Crepaldi “[...] o agricultor pode tomar conhecimento consultando as Cooperativas e Sindicatos, bem como os Escritórios de Serviços de Extensão Rural ou outros técnicos que atuam na área”. (2011, p.2).

A atividade rural obtém características que as diferenciam das industriais e comerciais, diferem-se na forma como são administradas, pois o trabalho no campo deve ser feito de acordo com as variáveis apresentadas no dia a dia. Na Contabilidade Rural o profissional contábil necessita de conhecimento específico da área onde atua, pois há peculiaridades como a classificação das culturas e apropriação dos custos, despesas e gastos que a difere da contabilidade da área industrial ou comercial (SANTOS/ MARION/ SEGATTI, 2009).

Portanto, a agricultura atualmente, depende acima de tudo das novas tecnologias, para que o produtor rural não obtenha grandes perdas, sendo o clima, um fator que afeta diretamente a produção, principalmente de grãos. Em relação ao mercado, o agronegócio vem registrando importantes avanços quantitativos e qualitativos, se mantendo como um setor de grande capacidade empregadora e de geração de renda. Têm importância no desenvolvimento

econômico, por ser um setor dinâmico na economia e pela sua capacidade de impulsionar os demais setores. Enfim, para o desenvolvimento da atividade agrícola o produtor necessita de elementos básicos como o conhecimento das condições de mercado e dos recursos naturais.

2.2.2 Contabilidade Agrícola

A Contabilidade Rural fornece ao agricultor informações necessárias para que ele possa planejar a produção de sua propriedade, ou seja, mostrará as necessidades em reduzir custos ou despesas, e a necessidade de buscar recursos de terceiros. Na mesma forma, auxilia o produtor na tomada de decisões, e isso requer conhecimento do negócio, especialização e modernização da agropecuária. “A área agrícola ainda não está totalmente desenvolvida, necessitando de melhorias, por isso, a Contabilidade Rural também carece de muitas pesquisas” (Crepaldi, 2011 p.106).

Neste mesmo pensamento Crepaldi (2011, p.81) a define como:

A Contabilidade Rural é um dos principais sistemas de controle de informação das Empresas Rurais. Com a análise do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício é possível verificar a situação da empresa, sob os mais diversos enfoques, tais como análises de estrutura, de evolução, de solvência, de garantia de capitais próprios e de terceiros, de retorno de investimento etc.[...] Especificamente a Contabilidade Rural tem as seguintes finalidades:

- Orientar operações agrícolas e pecuárias;
- Medir o desempenho econômico-financeiro da empresa e de cada atividade produtiva individualmente;
- Controlar transações financeiras;
- Apoiar as tomadas de decisões no planejamento da produção, das vendas e dos investimentos;
- Auxiliar as projeções de fluxos de caixa e necessidades de crédito;
- Permitir a comparação da performance da empresa no tempo e desta com outras empresas;
- Conduzir as despesas pessoais do proprietário e de sua família;
- Justificar a liquidez e a capacidade de pagamento da empresa junto aos agentes financeiros e outros credores;
- Servir de base para seguros, arrendamentos, e outros contratos;
- Gerar informações para a declaração do Imposto de Renda.

Entretanto, o mesmo autor a direciona como parte integrante do Sistema de Informações da empresa, mas especificamente a define como: “Contabilidade Rural é desenvolvida dentro de um ciclo de coleta e processamento de dados que culmina com a produção e a distribuição de informações da saída, na forma de relatórios contábeis” (CREPALDI, 2011, p.78). Ainda comenta que os relatórios devem garantir gerência em um fluxo contínuo de informações, levando em consideração aspectos econômicos e financeiros,

permitindo que a Empresa Rural possa obter sua avaliação de sua situação atual e comparações com o que foi planejado.

Para Oliveira, “a Contabilidade tem por finalidade analisar, interpretar e registrar os fenômenos que ocorrem no patrimônio das pessoas físicas e jurídicas” (2010, p.26). Sendo essas pessoas físicas e jurídicas, o produtor rural, que utilizando as informações contábeis, tem condições de controlar os custos e avaliar o resultado, e principalmente, projetar planos e traçar estratégias que fazem com que a propriedade tenha uma boa eficiência na produção, mediante a observação específica de cada tipo de cultura, do mercado e da tecnologia mais adequadas para atividade.

Marion (2009, p.7), difere duas formas de exploração na agropecuária, sendo estas:

Pessoa Física é a pessoa natural, é todo ser humano, é todo indivíduo (sem nenhuma exceção). A existência da pessoa física termina com a morte.

Pessoa Jurídica é a união de indivíduos que, por meio de um trato reconhecido por lei, formam uma nova pessoa, com personalidade distinta da de seus membros. As pessoas jurídicas podem ter fins lucrativos (empresas industriais, comerciais etc.) ou não (cooperativas, associações culturais, religiosas etc.). Normalmente, as pessoas jurídicas denominam-se empresas.

No nosso país, a exploração na forma de pessoa física prevalece, pelo fato de ser menos onerosa. Podendo ter outra razão, a da administração mais voltada para a produção do que para os controles, ou seja, devido ao grande número de propriedades pertencer a mesma família, torna-se uma administração mais familiar do que profissional (MARION, 2009).

“Contabilidade Rural pode ser definida de diversas formas. Numa visão geral, Contabilidade é uma ciência, uma disciplina, um ramo de conhecimento humano, uma profissão que tem por objeto o estudo dos fenômenos patrimoniais” (CREPALDI, 2011, p. 82). Dessa forma podemos avaliar que a Contabilidade estuda e controla o patrimônio da entidade. Sendo assim, esta surgiu da necessidade de controlar o patrimônio das entidades rurais. Obviamente, mais usado pelas entidades formadas por pessoas jurídicas, pois as pessoas físicas não necessitam de uma Contabilidade sistematizada para seus pequenos patrimônios.

Porém a Contabilidade Rural difere-se da Contabilidade Comercial, Industrial e de Serviços, pelo fato de que na agricultura há produção não ocorre anualmente. Ou seja, na atividade agrícola, a receita geralmente aparece logo após a colheita. Sendo que “ao término da colheita e, quase sempre, da comercialização dessa colheita, temos o encerramento do ano agrícola. O ano agrícola é o período em que se planta, colhe e, normalmente, comercializa a

safras agrícolas” (MARION, 2009, p.4). Portanto, o ano agrícola torna-se curto, em comparação ao ano civil.

Algumas empresas, não comercializam a safra logo após a colheita, a produção fica armazenada para esperar uma melhora nos preços. Neste caso, pelo fato de não haver venda, o produtor não consegue conhecer o resultado econômico da sua atividade, somente após saber o valor de comercialização do produto (MARION, 2010).

Outra questão, levada em consideração ao ano agrícola, será a produção de produtos com colheitas em períodos diferentes, ou seja, a diversificação das culturas. Neste caso, Marion recomenda, “[...] que o ano agrícola seja fixado em função da cultura que prevaleça economicamente” (2009, p.5).

Cada cultura possui um ciclo diferente e uma característica genealógica. Sendo que ciclo da cultura “[...] é o tempo de vida produtiva, a contar da data em que se coloca a semente ou a muda no solo até a data da última colheita em nível comercial”. (SANTOS/MARION/ SEGATTI, 2009, p. 14). Com base nos ciclos das culturas, neste trabalho levou-se em consideração a cultura de soja na propriedade estudada, onde a mesma classifica-se em cultura temporária, a propósito segue a definição da cultura utilizada.

2.2.2.1 Culturas Temporárias

Segundo Marion, “Culturas Temporárias são aquelas sujeitas ao replantio após a colheita. Normalmente, o período de vida é curto. Após a colheita, são arrancadas do solo para que seja realizado novo plantio. Ex.: soja, milho... Esse tipo de cultura é também conhecido como anual” (2009, p.15).

Todavia, na cultura temporária enquadra-se a produção da soja, a qual utilizou-se neste trabalho. Conforme Marion, esta cultura possui um ciclo considerável rápido, em relação a outras produções, sendo assim ocorre o plantio em novembro e até o mês de abril já está colhida a produção.

2.2.3 Fases do Processo Produtivo

No agronegócio, há fases para o processo produtivo, de acordo com o tipo de cada cultura. Essas fases são necessárias para a formação do produto, sendo assim também será

importante para o contador as conhecê-las para que no momento de contabilização de custos, o mesmo consiga distinguir cada operação e seus custos evidentemente, o qual possibilitara medir o desempenho da cultura escolhida.

Santos, Marion e Segatti (2009, p.13) destacam como etapas das Operações Agrícolas:

- a) Preparo de solo/ calagem: entende-se por destoca, limpeza, roçada, correção de solo, gradeação, subsolagem, aração, conservação de solo, sistematização de solo e drenagem.
- b) Plantio/ Adubação: Entende-se por sulco, adubação básica, coveamento, linhamento, marcação, confecção de canteiro, distribuição de mudas, seleção, desinfecção de mudas, coleta de estacas, adubação básica, plantio, semeadura, replantio, transplante, tutoramento, retirada de mudas, embalagem de mudas e transporte de mudas e sementes.
- c) Adubação: Adubação de cova ou sulco, adubação de solo, adubo foliar e cobertura.
- d) Tratamento de fitossanitário: Controle de formiga, tratamento do solo, de semente, fitossanitário e transporte de água.
- e) Irrigação: Aguação, irrigação e transporte de água.
- f) Cultivo Manual: Coroamento, recoroamento, capina e limpeza.
- g) Cultivo mecânico: Gradeação, roçada mecânica, aração e limpeza mecânica.
- h) Cultivo Químico: Aplicação de herbicida.
- i) Raleação e desbaste: Raleação, desbrota e raleação de frutos.
- j) Poda: Poda na formação, na frutificação e poda de limpeza.
- k) Colheita: Distribuição de caixa, colheita, transporte até o ponto de carga, embalagem (saco/ caixas/ barbante), carregamento de caminhão e transporte da produção até os silos ou até a fábrica para os produtos perecíveis.
- l) Outras. Coleta de borbulhos, enxertia, sobre-enxertia, cobertura morta, aplicação de hormônio, despendoamento, erradicação de plantas doentes, secagem e outras operações.

2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS

2.3.1 Definição da Contabilidade de Custos

Primeiramente, utilizava-se a Contabilidade voltada para os Custos como forma de resolver os problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, e não a de fazer dela um instrumento de administração. Devido ao crescimento das empresas, e conseqüentemente o aumento da distância entre os administradores e ativos e pessoas administradas, a Contabilidade de Custos passou a ter seu valor, ou seja, passou a ser encarada como uma forma eficiente de auxílio no desempenho dessa nova missão, a gerencial (MARTINS, 2010).

A contabilidade de custos permitiu uma tomada de decisões correta, em relação à necessidade de maiores e mais precisas informações, somente após a Revolução Industrial. “Anteriormente à Revolução Industrial, a contabilidade de custos praticamente não existia, já

que as operações resumiam-se basicamente em comercialização de mercadorias. Nessa época, os estoques eram registrados e avaliados por seu custo real de aquisição” (BRUNI e FAMÁ, 2011, p.22).

Martins (2010, p.21), afirma que:

[...] a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para a comparação com os valores anteriormente definidos. No que tange à Decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre os valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc. Resumindo, a Contabilidade de Custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle de decisão gerenciais.

No entendimento de Santos, Marion e Segatti a contabilidade voltada para os custos, como o próprio nome já diz “[...] cuida dos custos da empresa, não tendo sua atenção voltada para as despesas, [...], assim podemos dizer que a Contabilidade de Custos tem como primeira preocupação a avaliação dos estoques” (2009, p.31).

Já Bruni e Famá a definem como:

A Contabilidade de Custos pode ser definida como o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio. Desta forma, com as informações coletadas das operações e das vendas, a administração pode empregar os dados contábeis e financeiros para estabelecer o custo de produção e distribuição, unitários ou totais, pra um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados, além dos custos das outras diversas funções do negócio, objetivando alcançar uma operação racional, eficiente e lucrativa (BRUNI e FAMÁ, 2011, p.22).

Contudo, a Contabilidade de Custos leva em consideração alguns Princípios da Contabilidade geralmente aceitos em razão de sua vinculação com a Contabilidade Financeira.

2.3.2 Princípios da Contabilidade aplicados aos Custos

Segundo Bruni e Famá, “a Contabilidade Financeira preocupa-se com leis e normas, e é obrigatória para as entidades legalmente estabelecidas” (2011, p.21). Serão mencionados os princípios fundamentais da contabilidade aplicados aos custos:

2.3.2.1 *Princípio da Realização da Receita*

Para Martins o Princípio da Realização da Receita determina o reconhecimento contábil do resultado (lucro ou prejuízo), somente no momento da realização da receita. Sendo que esta conforme regra, ocorrerá quando for efetuado a transferência do bem ou do serviço para terceiros (2010).

No entanto, o autor admite que as indústrias só reconhecem o resultado obtido em sua atividade quando da realização da receita, ou seja, no momento em que há a transferência do bem elaborado para o adquirente. Com isso, quando for aplicado a Contabilidade de Custos, no contexto da Contabilidade Financeira, também não pode-se apurar o resultado antes desse momento e, no máximo, pode servir como ferramenta para previsão do crédito. Do ponto de vista econômico, o lucro já surge durante a elaboração do produto, pois há agregação de valores nessa fase, inclusive do próprio resultado. (MARTINS, 2010).

“Este princípio é o responsável por uma das grandes diferenças entre os conceitos de lucro na Economia e na Contabilidade” (Martins, 2010, p.31).

Seguindo a mesma linha Martins comenta que a receita só será reconhecida futuramente, os valores agregados de gastos, relativos a fatores utilizados na produção, vão sendo acumulados na forma de estoques, tornando-se despesas no momento da contabilização (2010).

2.3.2.2 *Princípio da Competência ou da confrontação entre despesas e receitas*

Bruni e Famá (2011, p.21) definem este princípio de maneira clara: “a receita é reconhecida apenas quando realizada - momento em que há a troca de mercadorias, bens ou serviços, por elementos do ativo. Logo o lucro ou prejuízo somente se realiza no ato da venda”.

Para Martins (2010), este princípio tem suma importância para custos, por tratar-se basicamente do momento do reconhecimento das despesas. Pela realização, define-se o momento do reconhecimento da receita. Logo após isso, pela competência ou confrontação obtemos o reconhecimento das despesas. Seguindo a regra após o reconhecimento da receita, deduzem-se dela todos os valores representativos de despesas. Sendo estas subdivididas em dois grandes grupos de despesas:

a) Despesas especificamente incorridas para a consecução daquelas receitas que estão sendo reconhecidas. Citamos como exemplo gastos relativos a quanto foi o custo de produção do produto vendido, ou a despesa de comissões relativa a esta venda.

b) Despesas incorridas para a obtenção de receitas genéricas, e não necessariamente daquelas que agora estão sendo contabilizadas. Pode-se citar como exemplos as despesas de administração, propaganda que representam gastos, porém com o intuito de obtenção de receitas futuramente, sendo que não será necessário que estas despesas sejam apropriadas no período. Enfim essas despesas servem mais para a manutenção da capacidade de obtenção de receitas do que para a venda dos produtos.

Verifica-se então que primeiro, apropriamos as receitas em função de sua realização; após isto, deduzimos dessas receitas todos os gastos relativos a obtenção dessas receitas e por fim, deduzimos as despesas que foram incorridas no período e que dizem respeito a esforços de geração de receitas, mas cuja vinculação com elas é extremamente difícil ou então impossível de se encontrar (MARTINS, 2010).

“No que diz respeito a relação entre esse princípio e a Contabilidade de Custos, talvez encontraremos muitas vezes mais razões históricas do que lógicas” (Martins, 2010 p.32).

2.3.2.3 Princípio do custo histórico com base no valor

“Os ativos são registrados contabilmente por seu valor original de entrada, ou seja, histórico. E, em alguns países, admite-se a atualização de alguns deles em função de um índice geral de preços” (Martins, 2010 p. 33).

Quando surgem problemas com inflações, o uso de valores históricos deixa muito a desejar. Podemos notar, quando somarmos todos os custos de produção de determinado produto, estocá-lo e levá-lo ao balanço pelo valor original, identificaremos um ativo que mostrara quanto custou para produzir este item na época em que foi elaborado; podendo assim não coincidir com o valor atual de reposição de estoque, nem com o valor histórico inflacionado (deflacionado) e muito menos com seu valor de venda (MARTINS, 2010).

Martins afirma que:

O sacrifício representado pelo que a empresa deixou de ganhar por ter aplicado seus recursos na fabricação do bem, ao invés de os aplicar em outra atividade, ou simplesmente o juro calculado sobre o capital próprio, por não obrigar a entrega de ativos, deixa de ser contabilizado e também de ser englobado no custo de produção. Os estoques não podem ser avaliados com a inclusão desses itens. (MARTINS, 2010 p.35).

Levando em consideração o princípio do custo histórico com base de valor, os estoques serão avaliados em função do custo histórico que se obteve no momento de sua compra, sem correção por inflação ou por valores de reposição. Outro fato é que a Contabilidade só admite para registro os fatos relativos a gastos da empresa sendo estes representados por pagamentos ou promessa de pagamentos pelos bens e serviços recebidos. (MARTINS, 2010).

2.3.2.4 Consistência ou Uniformidade

“O processo para o registro contábil não deve ser mudado com frequência, para que os resultados contábeis não fiquem prejudicados. Caso exista a necessidade de mudança dos critérios, deve ser feita a divulgação de seu efeito nas demonstrações contábeis” (BRUNI e FAMÁ, 2011 p.21).

No momento em que a empresa encontrar diversas alternativas para o registro contábil de um mesmo evento, todas válidas dentro dos princípios geralmente aceitos deve adotar uma delas de forma inconsistente. Significando assim que a forma adotada deve ser utilizada sempre, não podendo mudar o critério em cada período. No momento de interesse ou necessidade de mudança de procedimento, deve a empresa reportar o fato e o valor da diferença no lucro com relação ao que seria obtido se não houvesse a quebra de consistência (MARTINS, 2010).

Assim, para a apropriação de inúmeros custos de industrialização, há a necessidade de adoção de critérios escolhidos entre várias alternativas diferentes. Por exemplo, a empresa pode distribuir os custos de manutenção em função de horas-máquina, valor do equipamento, média passada etc. Todos são métodos aceitos, mas não podem ser utilizados indiscriminadamente em cada período. Após a adoção de um deles, deve haver consistência em seu uso, já que a mudança pode provocar alterações nos valores dos estoques e, conseqüentemente, nos resultados. (MARTINS, 2010, p.36).

“Esse é um dos aspectos que a Auditoria Independente mais procura verificar, já que tem interferência direta e às vezes relevante nas peças de sua maior preocupação: Balanço e Demonstração do Resultado” (MARTINS, 2010, p.36).

2.3.2.5 Conservadorismo ou Prudência

O Conservadorismo adota um espírito de precaução por parte do Contador. Quando o mesmo obtiver uma dúvida sobre como tratar determinado gasto, defini-lo como Ativo ou Redução de Patrimônio Líquido, deve optar pela forma de maior precaução, ou seja, pela segunda. “Complementarmente, se existirem dúvidas sobre contabilizar um item como parte do Patrimônio Líquido ou das dívidas, deve também ser adotada a alternativa mais conservadora, isto é, a que avaliar pela forma mais precavida o Patrimônio Líquido” (Martins, 2010 p. 36).

Portanto, deve-se lembrar que não se pode usar esse espírito de forma indiscriminada pois, as empresas adotariam uma subavaliação desmesurada e intencional de riqueza. Acima de tudo, deve vigorar o bom-senso, de forma a serem observadas as aplicações do Conservadorismo apenas nos casos em que dúvidas reais existirem (MARTINS, 2010).

Como conseqüências principais dessa regra contábil vamos ter a avaliação final dos estoques e o tratamento de certos custos de produção. Para a avaliação dos inventários, haverá a fuga ao Princípio do Custo Histórico como Base de Valor no momento em que os produtos elaborados tiverem um valor líquido de venda inferior ao de produção, entendendo-se como valor líquido de venda o preço de venda menos todas as despesas necessárias à venda, tais como comissões, transporte para entrega, impostos etc. (Apesar de muitas vezes ser incluída nas reduções uma parcela razoável de lucro achamos isso já um extremo aplicável apenas em alguns casos.) (Martins, 2010, p.36).

Por fim de forma simplificada, “entre duas alternativas para o registro de um ativo, deve-se escolher entre o custo e o valor de mercado, dos dois o menor” (BRUNI e FAMÁ, 2011, p. 21). Seguindo o mesmo raciocínio deve o contador, no registro dos gastos sendo aqueles que provocam dúvida de classificação, optar por aquele que provocar redução imediata no resultado.

2.3.2.6 *Materialidade ou Relevância*

“Essa outra regra contábil é de extrema importância para Custos. Ela desobriga de um tratamento mais rigoroso aqueles itens cujo valor monetário é pequeno dentro dos gastos totais” (MARTINS, 2010, p.37).

Alguns pequenos materiais de consumo utilizados na produção, por exemplo, necessitam ser tratados como custo na proporção da sua utilização; porém por consistirem em valores muito pequenos, várias vezes, são englobados e totalmente considerados como custo no período de sua aquisição. Isto faz com que fique simplificado o procedimento para que seja evitada a baixa em diversos períodos (MARTINS, 2010).

“É necessário lembrar, entretanto, que a soma de diversos itens irrelevantes pode ser material e, nesse caso, um tratamento mais rigoroso precisa ser utilizado” (Martins, 2010, p.37).

2.3.3 **Definições e Conceitos**

No dias atuais, nos deparamos com uma confusão de nomes para um único conceito e também conceitos diferentes para uma mesma palavra. Conforme Martins, “No meio desse emaranhado todo de nomes e ideias, normalmente o principiante se vê perdido, e às vezes o experiente, embaraçado” (2010, p.24).

No processo de formação dos custos e preços, devemos empregar alguns termos da terminologia Contábil Básica, nesse sentido empregaremos alguns termos técnicos mais comuns que são empregados a contabilidade geral e assim são trazidos para a contabilidade de custos (BRUNI E FAMÁ, 2011). Algumas das principais nomenclaturas utilizadas são:

a) Gastos

Para Martins, a definição de gastos é a seguinte: “Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)” (2010, p.24).

Contudo, o termo gasto fica bastante confuso com a definição de custos e despesas. Porém segundo a contabilidade, só classifica-se como custos ou despesas, quando depender da sua importância na elaboração do produto ou serviço. Alguns gastos podem ser temporariamente classificados como investimentos e, à medida que forem consumidos,

receberão a classificação de custos ou despesas. Enfim torna-se um conceito amplo e que se aplica a todos os bens e serviços adquiridos (BRUNI e FAMÁ, 2011).

“O gasto normalmente implica em desembolso, embora este possa estar diferido no tempo com relação ao gasto” (NEVES e VICECONTI, 2008, p.15).

b) Desembolso

“Pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço. Pode ocorrer concomitantemente com o gasto (pagamento à vista) ou depois deste (pagamento à prazo)” (NEVES e VICECONTI, 2008, p.15).

É importante lembrar que a contabilidade registra os fatos de acordo com o princípio da competência, no qual se entende que as receitas e despesas devem ser registradas de acordo com real ocorrência independentemente de sua realização ou quitação. Sendo assim não se deve confundir despesa com desembolso (BRUNI e FAMÁ, 2011).

c) Investimento

“Representam gastos ativados em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos. Ficam temporariamente “congelados” no ativo da entidade e, posteriormente e de forma gradual, são “descongelados” e incorporados aos custos e despesas” (BRUNI e FAMÁ, 2011 p.23).

Martins nos mostra de forma mais clara, como sendo os sacrifícios efetuados para a aquisição de bens e serviços que são “estocados” nos Ativos da empresa para amortização quando ocorrer sua venda, seu consumo, seu desaparecimento ou sua desvalorização sendo assim especificamente chamados de investimentos (2010).

d) Custo

“Gasto relativo a um bem e serviço utilizado na produção de outros bens e serviços, são todos os gastos relativos à atividade de produção. Os custos são ativados e integram o estoque de produtos em elaboração e o de produtos” (NEVES e VICECONTI, 2008, p.16). No momento da comercialização, conforme o princípio da Competência, os custos de transformaram em despesas.

“O Custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento de utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço” (MARTINS, 2010 p.25).

Conforme Neves e Viceconti, (2008, p.16), segue um exemplo prático de custo:

A matéria prima adquirida pela indústria, enquanto não utilizada no processo produtivo, representa um investimento e estará registrada numa conta de Ativo Circulante (Estoque); no momento em que é requisitada pelo setor de produção, é efetuada a baixa na conta de Ativo e ela passa a ser considerada um custo, pois será utilizada para produzir outros bens ou serviços. No momento em que o produto acabado é vendido, o custo se transforma em despesa e passa a integrar o resultado da empresa.

e) Despesa

Crepaldi a define como “gasto com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos com a finalidade de obtenção de receitas. Em termos práticos, nem sempre é fácil distinguir custos e despesas” (2011, p.99).

No entendimento de Neves e Viceconti,

[...] Pode-se, entretanto, propor uma regra simples do ponto de vista didático: todos os gastos realizados com o produto até que este esteja pronto, são Custos; a partir daí, são Despesas. Assim, por exemplo, gastos com embalagens são Custos se realizados no âmbito do processo produtivo (o produto é vendido embalado); são Despesas, se realizados após a produção (o produto pode ser vendido com ou sem a embalagem) (2008, p.17).

Portanto, os custos que foram gastos para a produção do produto, se transformam em despesas quando ocorre a finalização do produto. Muitos gastos são transformados automaticamente em despesas. Já outros passam pelos custos primeiramente, e ainda tem aqueles que passam por investimento, custo e despesa. Enfim, despesas são itens que reduzem o Patrimônio Líquido.

f) Perda

“É um gasto não intencional decorrente de fatores externos fortuitos ou da atividade produtiva normal da empresa” (Neves e Viceconti, 2008, p.17).

Exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade, não deve ser confundido com a despesa; não é um sacrifício feito com intenção de obtenção de receita. Esses itens vão diretamente para a conta de Resultado, como exemplo podemos citar: perdas com incêndios e estoques ultrapassados (MARTINS, 2010).

Enfim a distinção mais difícil esta entre Custos e Despesas, estes não são sinônimos, os dois tem sentido próprio, a utilização de uma terminologia especifica para cada um simplifica o entendimento e melhora a comunicação.

2.3.4 Distinção entre Custos e Despesas

“Teoricamente a separação é fácil: Os gastos relativos ao processo de produção são custos, e os relativos à administração, às vendas e aos financiamentos, são despesas”, assim Martins (2010, p.40), separa os custos das despesas.

Afetara diretamente a apuração do resultado do exercício, aquele gasto considerado despesa, já aquele considerado custo só afetará o resultado a parcela do gasto que corresponder aos produtos vendidos (VICECONTI e NEVES, 2008).

No entendimento mais amplo e claro, Bruni e Famá definem como custos aqueles armazenados no estoque, indo assim para as prateleiras, ou seja, estes são consumidos pelos produtos e serviços durante seu processo de elaboração, ficando assim alocados na conta Estoque do Balanço Patrimonial. No entanto, passaram a fazer parte do cálculo do lucro ou prejuízo quando ocorrer a sua venda, onde serão incorporados à Demonstração do Resultado confrontando assim as receitas de vendas (2011).

Seguindo o mesmo entendimento o autor ainda comenta que as despesas não interferem com a elaboração dos produtos ou serviços prestados, estão associadas ao período, possuem natureza não fabril, onde integram a Demonstração do Resultado no momento de seu consumo ou ocorrência, sendo assim podemos dizer que as despesas são temporais (BRUNI e FAMÁ, 2011).

Em situações específicas, pode ocorrer alguma pequena confusão ou dúvida na separação clara entre custos e despesas. Nessas ocasiões, algumas regras podem ser seguidas:

- a) Valores irrelevantes devem ser considerados como despesas (princípios do conservadorismo e materialidade);
- b) Valores relevantes que têm sua maior parte considerada como despesa, com a característica de se repetirem a cada período, devem ser considerados a sua íntegra (princípio do conservadorismo);
- c) Valores com rateio extremamente arbitrário também devem ser considerados como despesa do período;
- d) Gastos com pesquisa e desenvolvimento de novos produtos podem ter dois tratamentos: como despesa do período em que incorrem ou como investimento para amortização na forma de custo dos produtos a serem elaborados futuramente (BRUNI e FAMÁ, 2011, p. 26).

No entanto, Marion mostra-nos esta diferença, voltada para a atividade agrícola, sendo assim denominados como o custo de cultura e a despesa do período, ambos ligados para o agronegócio. O mesmo considera custo de cultura todos os gastos identificáveis direta ou indiretamente com o produto, cita como exemplos sementes, adubos, mão-de-obra, combustíveis, depreciações entre outros. Já como despesa do período entendem-se todos os

gastos não identificáveis com a cultura, sendo assim não acumulam-se no estoque mas apropriam-se como despesa do período. Sendo as despesas de vendas, despesas administrativas e despesas financeiras (2009).

2.3.5 Classificação dos Custos

Os custos também possuem sua classificação para que se possa atender a todas as finalidades para as quais eles são apurados, estas classificações dão-se em função da associação dos custos aos produtos elaborados, isto ocorre de acordo com a variação dos custos em relação ao volume de produção, aos controles exercidos sobre os custos e em função do comportamento passado, ou base monetária. A classificação dá-se de diferentes formas, sendo classificados quanto à aplicabilidade em diretos e indiretos, outra classificação está na variabilidade, ou seja, em relação ao volume de produção classificam-se em fixos e variáveis (BRUNI e FAMÁ, 2011).

Em outro contexto Martins (2010), classifica-os como: Custos Diretos e Indiretos, levando em consideração o relacionamento entre o custo e o produto feito. Pode-se dizer que os Diretos, são apropriados ao produto feito, e os Indiretos necessitam de esquemas especiais, como bases de rateio e estimativas. Custos Fixos e Variáveis: estes, porém não leva em consideração o produto. Os fixos são os que em certo tempo obtêm o seu montante fixado não em relação às oscilações da atividade, e pelo contrário os Variáveis são os que têm seu valor determinado em função das oscilações.

“Fixos e Variáveis são uma classificação aplicável também as Despesas, enquanto Diretos e Indiretos são uma classificação aplicável só a Custos” (MARTINS, 2010, p.52). A seguir serão discriminados os diferentes tipos de custos de produção:

2.3.5.1 Custo Direto

Os Custos Diretos com relação aos produtos, segundo Martins são “[...] diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão de obra utilizadas e até a quantidade de força consumida)” (2010, p.48).

Para Bruni e Famá, os custos diretos “são aqueles diretamente incluídos no cálculo dos produtos. Consistem nos materiais diretos usados na fabricação do produto e mão de obra direta. Apresentam a propriedade de serem perfeitamente mensuráveis de maneira objetiva” (2011, p.29).

Portanto, quando aplicamos os custos diretos na contabilidade rural nota-se uma diferença. Crepaldi a explica “[...] identificam-se aos produtos agrícolas e variam proporcionalmente à quantidade produzida. Podem ser apropriados diretamente aos produtos agrícolas porque há uma medida objetiva do seu consumo nesta produção”. (2011, p.100).

Seguindo o raciocínio do mesmo autor (CREPALDI, 2011) podem-se citar alguns exemplos práticos, sendo estes:

- o Insumos, os quais o produtor sabe exatamente a quantidade que está sendo utilizado para a produção de uma unidade do produto agrícola. Tem-se o preço do insumo, sendo que o custo estará diretamente ligado ao produto.
- o Mão de obra direta: são os salários pagos para os funcionários que trabalham diretamente na produção agrícola. Sendo apropriado diretamente como custo direto por saber o tempo que cada um trabalhou e o preço da mão de obra paga.

Outros custos necessários para que o produto resulte na comercialização como custo de armazenagem, beneficiamento, custos específicos de colheita, acondicionamento, devem ser contabilizados na conta Estoque de Produtos Agrícolas (CREPALDI, 2011).

2.3.5.2 *Custo Indireto*

“São os custos que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados aos diferentes produtos, portanto, são os custos apropriados diretamente aos produtos. O parâmetro utilizado para as estimativas é chamado de base ou critério de rateio”. (NEVES e VICECONTI, 2008, p.22).

Para Martins (2010, p.48), a definição de Custos Indiretos com relação aos produtos segue a linha de que são os gastos que “[...] não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como aluguel, a supervisão, as chefias etc.).

Para distinguir os custos em diretos e indiretos, leva-se em conta a relevância e o grau de dificuldade de medição, isto quando tratamos de contabilização do agronegócio. Um exemplo, o gasto com energia elétrica, este é um custo direto utilizado na produção agrícola;

porém com a dificuldade de medição do consumo por produto e o fato de que o valor obtido através das estimativas, em geral, pouco difere daquele que seria obtido com uma medição rigorosa, sendo assim geralmente fica classificado como custo indireto de produção (CREPALDI, 2011).

Conforme Crepaldi (2011) podem-se identificar alguns exemplos de custos indiretos relacionados com a contabilidade rural, sendo estes:

- Salários da supervisão.
- Aluguel de lavouras.
- Impostos e taxas da propriedade.
- Manutenção e conservadorismo dos equipamentos agrícolas.

2.3.5.3 *Custo Fixo*

Para Neves e Viceconti a definição está em “custos fixos são aqueles cujos valores são os mesmos qualquer que seja o volume de produção da empresa. É o caso, por exemplo, do aluguel da fábrica. Este será cobrado pelo mesmo valor qualquer que seja o nível da produção, inclusive no caso de a fábrica nada produzir” (2008, p.22). Porém os custos fixos podem variar de valor no decorrer do tempo, pois são calculados levando em consideração o volume de produção.

Martins (2010, p. 50) mostra um exemplo “[...] o valor do aluguel do imóvel em que ocorre a produção geralmente é contratado por mês, independentemente de aumentos ou diminuições naquele mês do volume elaborado de produtos. Por isso o aluguel, geralmente é um Custo Fixo”.

“Existem mesmo que não haja produção, [...] os custos fixos possuem uma característica interessante: são variáveis quando calculados unitariamente em função das economias de escalas” (BRUNI e FAMÁ, 2011, p.30).

Levando em consideração a Contabilização Agrícola o Imposto Territorial Rural, depreciação dos equipamentos agrícolas, prêmios de seguros são considerados custos fixos conforme Crepaldi. (2011).

2.3.5.4 *Custo Variável*

“Seu valor total altera-se diretamente em função das atividades da empresa. Quanto maior for a produção, maiores serão os custos variáveis. [...] os custos variáveis possuem uma característica interessante: são genericamente tratados como fixos em sua forma unitária” (BRUNI e FAMÁ, 2011, p.30).

Por exemplo, o valor global de consumo dos materiais diretos por mês depende diretamente do volume de produção. Quanto maior for a quantidade produzida, maior seu consumo. Dentro, portanto, de uma unidade de tempo (mês, nesse exemplo), o valor do custo com tais materiais varia de acordo com o volume de produção; logo materiais diretos são Custos Variáveis (MARTINS, 2010, p.49-50).

Crepaldi (2011, p.102) afirma que “[...] os custos variáveis aumentam a medida que aumenta a produção agrícola. Outros exemplos: insumos indiretos consumidos, depreciação dos equipamentos agrícolas, quando esta for feita em função de horas-máquinas trabalhadas, gastos com horas-extras na produção agrícola”.

2.3.6 **Métodos de Custeio**

“Os sistemas de custeio referem-se às formas como os custos são registrados e transferidos internamente dentro da entidade. Identificam os custos dos estoques de produção em andamento e de produtos acabados” (BRUNI e FAMÁ, 2011 p.33).

Para Martins, “Custeio significa Apropriação de Custos. Assim existe Custeio por Absorção, Custeio Variável, ABC, RKW etc”. (2010, p. 37). Porém no Brasil, os métodos de custeio mais utilizados são o custeio por absorção e o custeio variável.

Sá, também dá ênfase nos métodos de custeio, conforme o autor “existem três métodos de apuração dos Custos de Vendas: o método de custeio por absorção, o método de custeio variável e o método de custeio padrão” (2014, p.302). Ele ainda explica, que conforme a legislação tributária deve-se utilizar o método de custeio por absorção, para a apuração dos custos de vendas, para efeitos contábeis. No entanto, há vários processos internos que a legislação não alcança, e, portanto utiliza-se o custeio variável.

Contudo, para realizar a contabilização agrícola da propriedade estudada, utilizou-se o método de custeio por absorção, conforme definição a seguir:

2.3.6.1 Custeio por Absorção

O método de custeio por absorção tornou-se o mais utilizado entre empresas para apuração de custos, pelo motivo de incluir todos os custos indiretos de fabricação de determinado período nos custos de suas diferentes atividades, sejam produtos, processos ou serviços. Entretanto, como objetivo tende a encontrar o custo total seja ele direto ou indireto de cada objeto de custeio. “Esse custo total se destina, entre outros fins, a determinar a rentabilidade de cada atividade, e avaliar os elementos que compõem o patrimônio e a compor uma informação significativa no auxílio a decisão de estabelecer os preços de venda dos produtos ou dos serviços” (Leone e Leone, 2010, p.11).

Martins conceitua Custeio por Absorção afirmando que:

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, [...] consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só o de produção; todos os gastos relativos aos esforços de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos. No Brasil, o Custeio por Absorção está contemplado no Pronunciamento Técnico CPC 16, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que trata da valoração de estoques, nos itens 12 a 14 (2010, p. 37).

“O Custeio por Absorção ou Custeio Pleno consiste na apropriação de todos os custos (sejam eles fixos ou variáveis) à produção do período. Os gastos não fabris (despesas) são excluídos” (NEVES e VICECONTI, 2008, p.27).

No mesmo entendimento para o autor a distinção maior está entre os custos e despesas, sendo uma separação muito importante porque as despesas são contabilizadas diretamente contra o resultado do período, enquanto somente os custos relativos aos produtos vendidos terão idêntica classificação.

Neste método, computamos, além dos custos diretos de operação (matérias-primas, materiais secundários, mão de obra direta etc.) os custos indiretos de operação (manutenção de equipamentos, custos de suprimentos, planejamento e controle da operação, controle de qualidade etc.). Neste caso, os custos fixos – independente de serem diretos ou indiretos de operação – são rateados de acordo com os critérios estabelecidos pela empresa”. (SÁ, 2014, p. 306).

Como forma de auxílio, os seguintes passos devem ser tomados para que seja realizado o Custeio por Absorção: primeiramente deve-se fazer a separação entre custos e despesas, em seguida deve-se apropriar os custos diretos e indiretos conforme a produção realizada no período logo terá a apuração do custo da produção acabada e após o custo dos

produtos vendidos, calculando-se isto resta realizarmos a apuração do resultado. Nota-se que “os custos fixos havidos no período são integralmente contabilizados no período em que ocorreram, independente do volume produzido ou do montante vendido” (SÁ, 2014, p.310). De forma prática a figura 1, demonstra um fluxograma desse método de custeio:

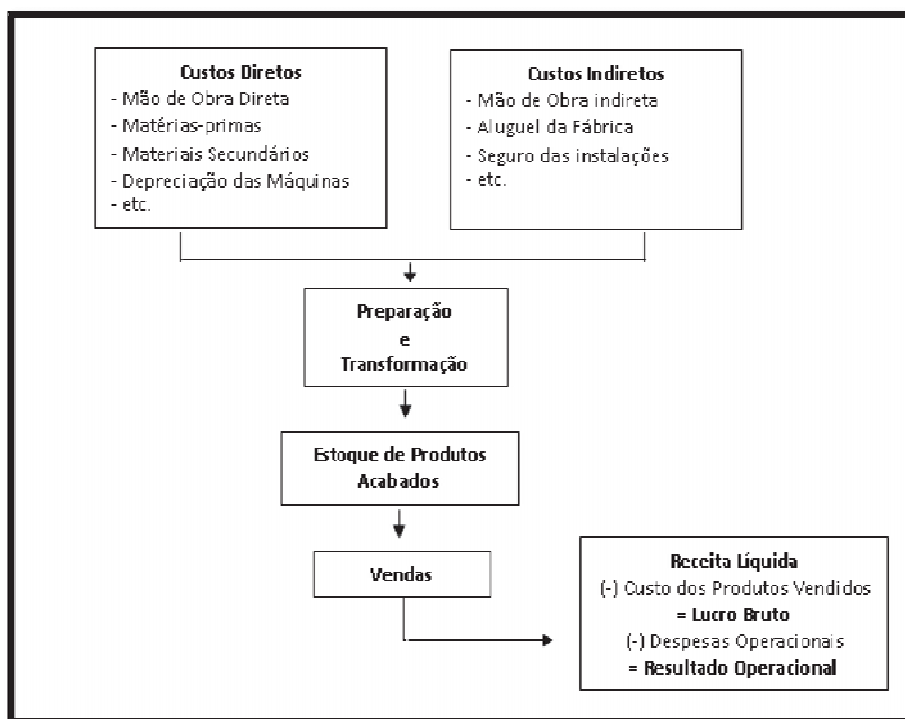


Figura 1: Fluxo do Método de custeio por absorção de uma empresa industrial.
Fonte: Sá, 2014, p.310.

De certa forma, ao colocar os dados calculados para a Demonstração do Resultado, tem-se a exatidão que a diferença entre receita bruta e custo das vendas, representa o quanto a empresa dispõe para pagar seus custos fixos, sendo o que restar lucro operacional do exercício.

2.3.7 Depreciação, Amortização e Exaustão

“Segundo a Lei ° 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) a depreciação, amortização e exaustão devem ser contabilizadas para corresponder ao desgaste efetivo pelo uso ou perda da utilidade do bem ou direito, mesmo por ação da natureza ou obsolescência” (CREPALDI, 2011, p.128).

Segue abaixo o artigo 183 § 2º, sobre depreciação, amortização e exaustão, da Lei das Sociedades por Ações nº. 6.404, de 15/12/1976:

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

No entendimento de Marion (2009), depreciação engloba as florestas ou árvores e vegetais de tamanho menor, sendo que serão utilizados deste para o empreendimento da empresa, ou seja, serão extraídos os frutos. Nesse caso, o custo da cultura ou formação da cultura será depreciado conforme os anos que forem de produção de frutos tratam-se de cultura permanente. Como exemplos o café e a laranja.

“Depreciação é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil”, segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, onde trata do CPC 27: Ativo Imobilizado.

Em relação à exaustão, trata-se da extração ou corte de floresta própria, sendo o custo de sua aquisição ou formação o que sofrerá a exaustão. Reflorestamento e a cana de açúcar são alguns exemplos (MARION, 2009).

“O termo amortização, por sua vez, é reservado tecnicamente para os casos de aquisição de direitos sobre empreendimentos de propriedade de terceiros, apropriando-se o custo desses direitos ao longo do período determinado, contratado para a exploração” (Marion, 2009, p.41).

Já em termos mais simplificados Crepaldi (2011, p.128) define os mesmos conceitos e cita exemplos:

DEPRECIACÃO: aplica-se somente a bens tangíveis.
Ex.: máquinas, equipamentos etc.
EXAUSTÃO: aplica-se somente a recursos naturais exauríveis.
Ex.: reservas florestais, petrolíferas etc.
AMORTIZACÃO: aplica-se somente a bens intangíveis.
Ex.: marcas e patentes.

Quando mencionado o termo depreciação, deve ser observado o conceito de vida útil, onde Crepaldi (2011) afirma ser o período de tempo que o bem será ocupado para produção na entidade. Entretanto segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, CPC 27, onde menciona o ativo imobilizado “a vida útil é o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo, ou o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

Dessa forma, no presente trabalho utiliza-se somente a depreciação, por tratar-se de maquinários agrícolas, no qual observou-se os pronunciamentos de CPC 27, onde a vida útil para que ocorra a depreciação foi mencionada pelo próprio produtor.

3 METODOLOGIA

3.1 CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA

Esse tópico visa fixar as bases para a realização do presente trabalho, ou seja, a sua estrutura. Entretanto, nesse contexto de procedimentos metodológicos estarão os delineamentos que foram utilizados para a realização da pesquisa. Para tanto, foi desenvolvido três categorias de tipologias de pesquisa, sendo essas classificadas quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos técnicos e quanto à abordagem do problema, portanto alguns conceitos referentes à essa metodologia científica serão apresentados especialmente referindo-se ao tema proposta (BEUREN, 2012).

Em relação ao seu objeto, esta pesquisa pode ser classificada como descritiva, que tem “[...] como objetivo a descrição das características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis” (GIL, 2010, p.27).

Beuren também comenta que “Uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados” (2012, p.81). Sendo a pesquisa descritiva muito usada para a descrição de problemas de pesquisa especialmente na área contábil. Neste trabalho foi utilizado este tipo de pesquisa, principalmente para a coleta de dados, referente aos custos da propriedade rural. Pois, o levantamento dos gastos específicos para a produção da soja, foi primordial para que conseguisse fazer a contabilização correta da produção.

Segundo a abordagem do problema, a pesquisa classifica-se como essencialmente quantitativa, porém abrange uma pesquisa qualitativa. A primeira, leva em consideração a utilização da quantificação, tanto nas modalidades de coletas das informações, quanto no tratamento delas. “Destaca ainda sua importância ao ter a intenção de garantir a precisão dos

resultados, evitar distorções de análise e interpretação, possibilitando uma margem de segurança quanto às inferências feitas” (BEUREN, 2012, p. 93).

Já, a segunda classificação: “Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio do estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último” (BEUREN, 2012, p.92). Neste mesmo contexto, a qualitativa, auxilia no processo de mudança de determinado grupo, e ainda possibilita um nível maior de profundidade no entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

No que se refere aos procedimentos técnicos, à pesquisa se enquadra como um estudo de caso. Conforme Gil nos apresenta, a seguinte descrição. “[...] O estudo de caso é encarado como o delineamento mais adequado para a investigação de um fenômeno contemporâneo dentro do seu contexto real, onde os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente percebidos” (2010, p.37).

“O estudo de caso refere-se ao levantamento com mais profundidade de determinado caso ou grupo humano sob todos os seus aspectos. Entretanto, é limitado, pois se restringe ao caso que estuda, ou seja, um único caso, não podendo ser generalizado” (MARCONI e LAKATOS, 2011, p.276).

Esse tipo de pesquisa concentra-se em estudar um único caso, ou seja, realiza-se uma pesquisa profunda para se obter conhecimentos a respeito de determinado objeto, sendo específico (BEUREN, 2012). Conforme definições citadas, essa classificação mostra que o trabalho foi realizado em uma propriedade rural específica, onde foram contabilizados os custos para chegar ao resultado final da produção de soja e auxiliar o produtor, pois o mesmo não obtinha o resultado específico de sua produção.

3.2 PLANO DE COLETA DE DADOS

O processo de coleta de dados foi realizado com o proprietário, onde levantou-se dados sobre os custos de produção. Realizou-se uma pesquisa documental, ou seja, uma das fontes de informações foram os documentos onde apresentam os custos necessários para a produção, mais especificamente as notas fiscais de compras de produtos e também as notas de vendas da produção, teve alguns produtos que foram adquiridos sem notas ou apenas com recibos.

Além disso, foi efetuada uma entrevista diretamente com o proprietário da propriedade. Onde obtive informações necessárias para a realização de relatórios específicos

de custos da produção, levando em consideração que no diálogo não houve uma entrevista padronizada, ou seja, o entrevistado teve liberdade para a exposição dos dados da propriedade. Através da entrevista, há possibilidade de se obter informações mais precisas, onde há oportunidade de obtenção de dados que não são registrados em documentos e que são relevantes e significativos para a realização da pesquisa.

3.3 ANÁLISE E TRATAMENTO DOS DADOS

Nesta etapa do trabalho, após a coleta das informações, ocorreu a análise de todas as notas fiscais e os recibos, resultando na separação para cada safra a 2012/2013 e 2013/2014. Em seguida, com o auxílio de planilhas no Excel apurou-se os custos referentes a cada safra separadamente e logo após necessitou da ajuda do produtor para que ocorresse a separação em adubo, inseticidas, fertilizantes, fungicida, herbicida e óleo mineral. Com uma entrevista com o proprietário, pode-se tirar dúvidas em relação há algumas notas fiscais e também ele informou a vida útil que o mesmo considera para os maquinários para que fosse calculado a depreciação do imobilizado da empresa.

Consequentemente realizou-se tratamento destes dados, para que se obtivesse a relação de um ano para outro dos custos e os valores das vendas que o produtor obteve, resultando na construção da demonstração do resultado do exercício das safras 2012/2013 e 2013/2014.

A interpretação desses resultados deu-se em razão do tema principal do trabalho, na qual se levou em consideração o resultado, para que fosse feita uma análise dos custos de produção relativos aos períodos estudados.

3.4 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

As limitações do estudo realizado deram-se em ser um estudo de caso específico, onde os dados utilizados para a realização da pesquisa serão aplicados somente para o contexto desta propriedade. Portanto, houve a necessidade de uma boa comunicação com o proprietário para que não houvesse nenhum tipo de perda de dados referentes à produção da soja.

Além disso, outra limitação deu-se no levantamento dos custos para produção, pois alguns dados como os de manutenção de maquinários, não são exatos, pelo fato do proprietário não possuir documentos comprobatórios dos valores gastos.

3.5 VARIÁVEIS DO ESTUDO

Neste tópico serão mencionados os termos de grande relevância mencionados no trabalho sendo os custos, classificado como uma variável dependente e as despesas, os gastos e investimentos, mencionados como uma variável independente. Sendo assim segue uma definição geral dos assuntos da problemática em questão.

Martins conceitua custo, como “[...] um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento de utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço” (2010 p.25). Este sim classificado como variável dependente por não completar-se sozinho, ou seja, para chegar ao custo necessita-se de outros fatores, que são as variáveis independentes.

Porém, ao mencionar despesas, gastos e investimento pode-se analisar que são independentes, pois, não dependem de outros fatores para existirem. Entretanto, Crepaldi afirma que despesas são “gasto com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos com a finalidade de obtenção de receitas” (2011, p.99).

Para Martins, a definição de gastos é a seguinte: “Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)” (2010, p.24).

Já, investimento “representam gastos ativados em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos. Ficam temporariamente “congelados” no ativo da entidade e, posteriormente e de forma gradual, são “descongelados” e incorporados aos custos e despesas” (BRUNI e FAMÁ, 2011 p.23).

Todavia, para a apuração dos custos necessita-se conhecer as despesas, os gastos os investimentos e todos os desembolsos de dinheiros necessários para a fabricação de um produto. Por esse motivo, deu-se essa classificação das variáveis do estudo mencionado, sendo assim torna-se possível apresentar ao produtor rural uma forma de demonstração dos resultados de maneira mais ampla e clara, onde o mesmo poderá utilizar para a tomada de decisões na propriedade.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Neste capítulo serão apresentados os resultados obtidos da pesquisa na propriedade rural. Apresentou-se os números obtidos referentes aos custos de produção da soja, com o auxílio de tabelas para que facilite o entendimento.

4.1 A PROPRIEDADE

A propriedade em análise, está localizada na região norte do Rio Grande do Sul, na qual possui uma área de 82,7 hectares, sendo que destas 51,8 hectares, são especificamente para o cultivo da soja, e o restante são partes não utilizadas pela agricultura, designadas como partes “verdes” onde contem matos, rios, estradas e benfeitorias.

Além da produção própria, o produtor trabalha com o sistema de arrendamento rural, ou seja, outros proprietários de terras “alugam” seu imóvel para que seja cultivada a produção de soja. Recebendo, como forma de aluguel, 13 sacas de 60 Kg, por hectare arrendado. Levando em consideração esse sistema, o proprietário possui mais 120 hectares de terra que tem a obrigação de cultivar cereais por tratar de arrendamento. Porém, tanto nas áreas próprias como nas de terceiros o produtor só faz uma safra, a de soja, que se inicia em Novembro e termina em Abril do ano seguinte, segundo ele, a escolha foi feita pelo motivo de ser mais rentável.

Portanto, a análise de custos realizada neste trabalho, foi em relação a todas as áreas em que o agricultor, possui direito de realizar o cultivo da soja, considerando os anos de 2012/2013 e 2013/2014, sendo que o mesmo explorou um total de 171,8 hectares de terra.

4.2 IMOBILIZADO

O imobilizado da propriedade representa os bens que o produtor possui, o qual utiliza para realizar, desde o plantio até a colheita das culturas. Conforme segue a tabela 1, os bens do imobilizado que a propriedade em estudo possui atualmente:

Bens	Ano	Valor
Uma colheitadeira, John Deere, 1175	2004	R\$ 320.000,00
Um Trator, John Deere 6145J	2012	R\$ 196.000,00
Uma Plantadeira com comando, Semeato SSM 27	2012	R\$ 148.000,00
Um Caminhão, Mercedes 1113	1984	R\$ 24.000,00
Um Trator Pulverizador, Ford 6610	2006	R\$ 56.000,00
Um Trator Beg, New Holland 75 E	2011	R\$ 84.000,00

Tabela 1: Bens da Propriedade

Fonte: Dados Primários

4.3 PRODUÇÃO

A produção total da propriedade nas safras de 2012/2013 foi relevante, levando em consideração que em janeiro a estiagem, de cerca de 20 dias, prejudicou a formação do grão. Porém, não foi suficiente para comprometer toda a safra do produtor. Portanto, segue a tabela 2 da produção da soja, no ano de 2013:

Cultura	Quantidade Produzida (Sacas)	Área Cultiva (hectares)	Quant. Média de sacas produzidas/ ha
Soja	9.194	171,8	53,52

Tabela 2 - Produção de soja safra 2012/2013

Fonte: Dados primários

Já em 2013/2014 a safra, com o excesso de calor e também com a falta da chuva a produção ficou mais prejudicada. Além disso, a “ferrugem asiática da soja”, também prejudicou a produção, sendo assim, os produtores tiveram bastantes gastos para conseguir eliminá-la, pois trata-se de um fungo que se espalha rapidamente pela plantação e encontrou nesta região do Brasil, o clima favorável para sua germinação. Sendo assim, segue abaixo a tabela com a produção do período:

Cultura	Quantidade Produzida (Sacas)	Área Cultiva (hectares)	Quant. Média de sacas produzidas/ ha
Soja	6.702	171,8	39,01

Tabela 3: Produção de soja safra 2013/2014.

Fonte: Dados primários

Para encontrar a média da produção, divide-se a quantidade produzida, em sacas, pelo total de área cultivada, (ex.: $6.702\text{sc} / 171,8 \text{ há} = 39,01\text{sc/ha}$). Como percebe-se, a produção obteve redução de uma safra para outra, pois na safra de 2013, o produtor obteve de média 53,52 sc/ha, já no ano seguinte a média ficou em 39,01sc/ha, obtendo uma perda de 27,11% da produção do período. Essa redução ocorreu devido aos fenômenos climáticos, e também as pragas que vêm a cada ano mais resistentes aos pesticidas e fungicidas.

4.4 FATURAMENTO

O faturamento é o total das vendas da produção da propriedade, onde leva-se em consideração o valor bruto das vendas, ou seja, o valor líquido é aquele na qual, descontado valor bruto o Funrural (Contribuição Social Rural), onde as empresas descontam no momento da comercialização dos produtos, sendo este um imposto obrigatório do agricultor. O faturamento bruto, da produção de soja, na safra de 2012/2013, está demonstrado na tabela 4:

Período de venda	Quantidade (Sacas)	Preço de Venda	Valor Total
02/05/2013	1.565 sc	R\$ 61,00	R\$ 95.465,00
18/04/2013	135 sc	R\$ 55,50	R\$ 7.492,50
10/05/2013	2.000 sc	R\$ 60,00	R\$ 120.000,00
13/05/2013	467 sc	R\$ 51,00	R\$ 23.817,00
27/05/2013	1.500 sc	R\$ 49,00	R\$ 73.500,00
05/06/2013	1.967 sc	R\$ 53,00	R\$ 104.251,00
TOTAL	7.634 sc	R\$ 54,92	R\$ 424.525,50

Tabela 4 - Faturamento bruto total da safra 2012/2013.

Fonte: Dados primários

Nas vendas do ano 2013, o produtor conseguiu bons preços, onde obteve a venda de 7.634 sacas, com variados preços, fechando uma média de preços de vendas de R\$ 54,92 por saca, o faturamento bruto total da propriedade foi de R\$ 424.525,50.

Entretanto, no ano de 2014 os preços aumentaram, porém a produção foi menor. Segue a tabela 5 com o período das vendas, a quantidade e os valores das vendas da propriedade em estudo:

Período de Venda	Quantidade (Sacas)	Preço de Venda	Valor Total
03/04/2014	274 sc	R\$ 62,50	R\$ 17.125,00
10/04/2014	55 sc	R\$ 58,00	R\$ 3.190,00
06/06/2014	258 sc	R\$ 62,00	R\$ 15.996,00
28/03/2014	400 sc	R\$ 65,00	R\$ 26.000,00
06/05/2014	600 sc	R\$ 60,50	R\$ 36.300,00
16/05/2014	150 sc	R\$ 61,50	R\$ 9.225,00
26/08/2014	75 sc	R\$ 57,00	R\$ 4.275,00
21/05/2014	2.000 sc	R\$ 66,00	R\$ 132.000,00
05/06/2014	1.330 sc	R\$ 63,00	R\$ 83.790,00
TOTAL	5.142 sc	R\$ 61,72	R\$ 327.901,00

Tabela 5 - Faturamento bruto total da safra 2013/2014.

Fonte: Dados primários

Nesse ano, o produtor conseguiu uma média de preços de R\$ 61,72, ocorreu um aumento de R\$ 6,80 na média dos preços, em relação ao ano anterior. Porém a produção vendida foi menor, pois em 2013 efetuou a venda de 7.634 sacas, e nesse ano vendeu 5.142 sacas, cerca de 2.492 sacas a menos. Mesmo assim levando em consideração os preços reais de venda, o produtor obteve um faturamento bruto de R\$ 327.910,00, entretanto, bem abaixo do ano anterior, devido à queda na produção.

Pode-se observar que a propriedade em estudo, registrou melhor produção em 2013, porém obteve os melhores preços somente em 2014, a qual a produção não foi como esperado pelo agricultor. Seguindo a temática do trabalho, veremos a seguir os custos gastos para que fosse chegado a essa produção.

4.5 CUSTOS DE PRODUÇÃO

Os custos são os gastos utilizados para a fabricação de um produto ou para a produção de um serviço, nesse caso para a produção da soja. Eles podem variar em fixos e variáveis, e diretos e indiretos, porém nesta situação por tratar-se um uma única cultura, eles serão alocados diretamente a cultura da soja, segundo Marion. Além dos custos, na maioria das vezes há também as despesas relacionadas com a produção.

4.5.1 Custos Fixos

Os custos fixos são aqueles que independentemente de haver produção ou não, eles iram existir. Neste caso podemos perceber que há os custos com depreciação dos equipamentos, financiamentos e arrendamento, que iram sempre existir, ou seja, no caso do arrendamento, se o produtor conseguir uma boa média de produção ou não, ele deverá pagar o arrendamento para o seu arrendatário, independente de haver lucro ou prejuízo.

A depreciação dos equipamentos é a desvalorização do bem ao longo de sua vida útil. Para melhor visualização da depreciação segue a tabela 6, com os valores da depreciação anual, pelo método linear, do imobilizado da propriedade:

Bem	Vida útil	Valor do Bem	Depreciação
Colheitadeira	20 anos	R\$ 320.000,00	R\$ 16.000,00
Trator	20 anos	R\$ 196.000,00	R\$ 9.800,00
Plantadeira	12 anos	R\$ 148.000,00	R\$ 12.333,33
Caminhão	30 anos	R\$ 24.000,00	R\$ 800,00
Trator Pulverizador	25 anos	R\$ 56.000,00	R\$ 2.240,00
Trator Beg	25 anos	R\$ 84.000,00	R\$ 3.360,00
			R\$ 44.533,33

Tabela 6 – Depreciação do Imobilizado da propriedade
Fonte: Dados primários

Seguindo o contexto, encontrou-se a depreciação dos maquinários dividindo o valor de compra do bem, pelos anos de vida útil, como exemplo, cito a colheitadeira: $R\$ 320.000,00 / 20 \text{ anos} = R\$ 16.000,00$ de depreciação anual. Porém neste trabalho utilizou-se somente metade da depreciação por tratar-se de uma cultura temporária de verão. Ou seja, o produtor utilizaria os mesmos equipamentos se fosse cultivar a cultura de inverno, por isso deve-se dividir em dois períodos a depreciação. Sendo assim, o valor total da depreciação é de R\$ 44.533,33, e se dividirmos por dois períodos obtemos uma depreciação de R\$ 22.266,67.

Na produção dos períodos de 2012/2013 e 2013/2014, os custos fixos são mostrados na tabela 7:

Descrição	2012/2013	2013/2014
Depreciação de Equipamentos	R\$ 22.266,67	R\$ 22.266,67
Financiamentos	R\$ 20.383,94	R\$ 19.131,77
Arrendamento	1.560 sacas de 60 Kg	1.560 sacas de 60 Kg

Tabela 7 – Custos Fixos da Produção de Soja
Fonte: Dados primários

Conforme a tabela 7 nota-se que na conta depreciação ocupa-se somente o valor referente há seis meses, sendo este o tempo utilizado para produzir a cultura de verão. Já, em financiamentos são dívidas que o agricultor contém com financeiras ou bancos, referentes à compra de maquinários, sendo assim possui junto ao Banco John Deere, referente à compra de um Trator, uma dívida em aberto de R\$ 179.361,80, com prazo para quitação de 4,5 anos, sendo que o valor da parcela varia de um ano para o outro, devido à taxa de juros que é fixada sobre o montante a pagar, portanto em 2013 pagou R\$ 20.383,94, enquanto em 2014 amortizou R\$ 19.131,77.

Por outro lado, na conta arrendamento não são expressos valores e sim quantidade, pelo motivo do arrendamento que o produtor paga, ser em sacas de 60 Kg, o mesmo deve ao arrendatário 13 sacas por hectare ao ano, cultivando a produção de soja em 120 hectares (120 há x 13sc = 1.560 sc/ano).

Contudo, na propriedade rural estudada, a mão de obra é familiar, ou seja, a administração dos negócios é conduzida pelo pai e seu filho, sendo assim os mesmos não possuem renda fixa, pois trabalham juntos durante toda a safra, e no final o filho recebe uma porcentagem do lucro apurado.

Dessa forma, a propriedade encerrou a safra de 2013, com R\$ 42.650,61 de custos fixos, e em 2014 teve uma redução, no qual passou para R\$ 41.398,44, lembrando ainda que possui os custos fixos referentes ao arrendamento, que foram de 1.560 sacas por ano. Além desses custos o produtor possui os custos variáveis, que serão mostrados a seguir.

4.5.2 Custos Variáveis

Dentro de custos variáveis, são abordados os gastos referentes à produção, mas aqueles que variam conforme a quantidade produzida. Todavia, na produção da soja, os custos variáveis possuem grandes oscilações de uma safra para outra, decorrentes do clima, das pragas, e também dos valores dos produtos que aumentam ano a ano.

Na tabela 8, estão demonstrados todos os custos variáveis utilizados para a safra do ano de 2012/2013, na qual estão expressas as quantidades de produtos utilizados e a também suas unidades de medidas:

Produto	Unidade de Medida	Quant. Utilizada	Valor Total
Adubo	Toneladas	52	R\$ 64.743,92
Inseticida	Litros	76	R\$ 16.189,20
Fertilizante	Litros	45	R\$ 1.033,80
Fungicida	Litros	590	R\$ 25.506,60
Fungicida	Kg	20	R\$ 1.922,00
Herbicida	Kg	825	R\$ 15.483,75
Herbicida	Litros	50	R\$ 1.046,00
Óleo Mineral	Litros	57	R\$ 609,10
Óleo Diesel	Litros	6.500	R\$ 13.360,00
Sementes	Kg	8.800	R\$ 19.360,00
Funrural	Valor	-	R\$ 9.764,09
		Total:	R\$ 169.018,46

Tabela 8 – Custos Variáveis da Safra de 2012/2013
Fonte: Dados primários

Do mesmo modo, segue os custos variáveis da safra de 2013/2014:

Produto	Unidade de Medida	Quant. Utilizada	Valor Total
Adubo	Toneladas	55	R\$ 64.200,00
Inseticida	Litros	42	R\$ 10.385,00
Inseticida	Kg	545	R\$ 13.677,00
Fungicida	Litros	635	R\$ 46.813,80
Herbicida	Kg	1.307,79	R\$ 34.778,00
Óleo Mineral	Litros	134	R\$ 3.780,70
Óleo Diesel	Litros	6.500	R\$ 14.055,00
Sementes	Kg	9.600	R\$ 23.040,00
Funrural	Valor	-	R\$ 7.541,72
		Total:	R\$ 218.271,22

Tabela 9 – Custos Variáveis da Safra de 2013/2014
Fonte: Dados primários

Para um melhor entendimento das tabelas 8 e 9, explica-se a forma como foram encontrados esses resultados:

Os produtos como adubo, inseticida, fungicida, herbicida, óleo mineral e óleo diesel o produtor efetuou a compra em variados meses, até mesmo antes do período da safra, isto para conseguir bons preços, sendo assim, o mesmo possuía todas as notas fiscais dos produtos. Contudo, percebe-se ainda que ha alguns produtos citados em duplicidade, porém na coluna da unidade de medida há diferenças, isto é, por exemplo, o fungicida “Opera” vem em litros, já o “Profol Nicomo” é oferecido em kg. No entanto, nos custos variáveis do produtor rural havia muitos produtos de nomenclatura diferentes, então para facilitar o entendimento foram alocados conforme sua descrição agrotóxica.

Referente às sementes, o produtor estoca de um ano para o outro, as sementes de soja necessária para o plantio da próxima safra, levando em consideração este fator, neste trabalho, foram examinados valores da época do plantio das sementes. Contudo, para o plantio deve ser feita a preparação das sementes, pois a mesma não recebe nenhum tipo de tratamento para ficar armazenada. Nessa preparação é necessário utilizar fertilizantes, e ainda uma pequena quantidade de fungicida, para que a semente torne-se apta para o plantio.

Para encontrarmos o valor do Funrural, deve-se aplicar um taxa de 2,3% sobre o faturamento bruto da propriedade, essa obrigação é devida pelo produtor, que no momento de comercialização, junto às cooperativas ou centro de recebimento de grãos são descontadas do valor total. Neste caso, o faturamento bruto em 2013 foi de R\$ 424.525,50, aplicando a taxa de 2,3% encontra-se o valor de R\$ 9.764,09, do mesmo modo em 2014, onde o faturamento foi de R\$ 327.901,00 x 2,3% = R\$ 7.541,72.

Resumindo, os custos variáveis totais fecharam o ano de 2013 em R\$ R\$ 169.018,46 e em 2014 com as oscilações dos preços, encerrou-se em R\$ 218.271,22, ocorreu uma variação de 29,14% de aumento dos gastos referentes à safra de soja. Entretanto, além dos custos fixos e dos custos variáveis o produtor também teve despesas, as quais serão apresentadas a seguir.

4.5.3 Despesas Variáveis

As despesas, por sua vez, são aqueles gastos necessários para a produção, que no final tornam-se despesas. Tornam-se variáveis, por depender do volume de produção. A tabela 10 demonstra as despesas variáveis que o agricultor possui:

Descrição	2012/2013	2013/2014
Manutenção de Máquinas	R\$ 2.000,00	R\$ 2.200,00

Tabela 10– Despesas Variáveis
Fonte: Dados primários

Concluí-se que o produtor obteve despesas variáveis, somente com a manutenção de máquinas, na qual inclui mão-de-obra de mecânicos, troca de óleos, filtros, peças quebradas ou desgastadas, mangueiras entre outros. São reparos que devem ser feitos em equipamentos para que os mesmos se mantenham conservados, então na safra de 2013 obteve despesas variáveis de R\$ 2.000,00, já em 2014 verificou-se um aumento de R\$ 200,00, passando a ter R\$ 2.200,00 de despesas variáveis.

4.5.4 Gastos dos Períodos

De forma resumida, apresentam-se as tabelas abaixo, demonstrando os custos e despesas totais de produção em valores e porcentagem, e também os gastos por hectare e por saca de cada safra.

Nesta primeira, segue os decorrentes da safra de 2012/2013:

Descrição	Total	%	Hectare	Saca
Custos Fixos	R\$ 42.650,61	19,96	R\$ 248,24	R\$ 4,64
Custos Variáveis	R\$ 169.18,46	79,10	R\$ 983,77	R\$ 18,38
Despesas Variáveis	R\$ 2.000,00	0,94	R\$ 11,69	R\$ 0,22
Total:	R\$ 213.669,07	100	R\$ 1.243,71	R\$ 23,24

Tabela 11– Resumo dos custos e despesas totais de produção, por hectare e por saca da safra de 2012/2013

Fonte: Dados primários

Já, na tabela 12, segue os custos referentes à safra do ano de 2013/2014:

Descrição	Total	%	Hectare	Saca
Custos Fixos	R\$ 41.398,44	15,81	R\$ 240,99	R\$ 6,18
Custos Variáveis	R\$ 218.271,22	83,35	R\$ 1.270,47	R\$ 32,56
Despesas Variáveis	R\$ 2.200,00	0,84	R\$ 12,80	R\$ 0,33
Total:	R\$ 261.868,66	100	R\$ 1.524,26	R\$ 39,07

Tabela 12– Resumo dos custos e despesas totais de produção, por hectare e por saca da safra de 2013/2014

Fonte: Dados primários

Com base na tabela 11, conclui-se que os custos e despesas totais do ano de 2012/2013 totalizaram um valor de R\$ 213.669,07, tendo um maior percentual de gastos em custos variáveis, sendo 79,10%. Contudo, para encontramos o valor dos gastos por hectare, deve-se dividir o valor total dos custos e despesas pela quantidade de hectares plantados, ex.: R\$ 213.669,07 / 171,8 há = R\$ 1.243,71/há. Porém, se dividirmos o valor total dos custos e despesas pela quantidade de sacas produzidas (ex.: R\$ 213.669,07 / 9.194 sc = R\$ 23,24/sc), encontra-se o valor do custo total por saca de soja que foi de R\$ 23,24.

Já na safra de soja 2013/2014, conforme apresentou-se a tabela 12, os custos aumentaram passaram para R\$ 261.868,66, onde também os custos variáveis detêm os maiores percentuais de gastos, ficando com 83,35%, tendo em segundo lugar os custos fixos com 15,81% e as despesas variáveis por último com somente 0,84%. Ainda pode-se analisar, que o custo por hectare fechou em R\$ 1.524,26 e o por saca em R\$ 39,07.

4.6 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

Na Demonstração do Resultado, ocorre à apresentação de forma resumida do resultado apurado em relação às operações realizadas no período, nesta situação, o período será de seis meses, de novembro a abril. Levando em consideração o princípio da Competência, e a apuração dos custos e despesas com base no Custeio Variável, segue as tabelas 13 e 14, com a Demonstração do Resultado do exercício dos anos de 2012/2013 e 2013/2014, respectivamente:

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO Safr de Soja 2012/2013	
Receita Operacional Bruta	R\$ 424.525,40
Vendas de Produtos	R\$ 424.525,50
= Receita Operacional Líquida	R\$ 424.525,50
(-) Custos	(R\$ 211.669,07)
Custos Fixos	R\$ 42.650,61
Custos Variáveis	R\$ 169.018,46
= Resultado Operacional Bruto	R\$ 212.856,43
(-) Despesas Operacionais	(R\$ 2.000,00)
Despesas Variáveis	R\$ 2.000,00
= Resultado Operacional	R\$ 210.856,43

Tabela 13: Demonstração do Resultado da safra 2012/2013
Fonte: Dados primários

Analisando a tabela 14, pode-se notar que em 2013 o produtor obteve lucro de R\$ 210.856,43. Desse modo, para encontrar o lucro por sacas produzidas deve-se dividir o valor do lucro total pela quantidade de produção, ou seja, R\$ 210.856,43 dividido por 9.194/sc, obtém lucro líquido de R\$ 22,93 por saca. Já o lucro por hectare fechou em R\$ 1.227,34 (R\$ 210.856,43/171,8/há = R\$ 1.227,34).

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO Safr de Soja 2013/2014	
Receita Operacional Bruta	R\$ 327.901,00
Vendas de Produtos	R\$ 327.901,00
= Receita Operacional Líquida	R\$ 327.901,00
(-) Custos	(R\$ 259.669,66)
Custos Fixos	R\$ 41.398,44
Custos Variáveis	R\$ 218.271,22
= Resultado Operacional Bruto	R\$ 68.231,34
(-) Despesas Operacionais	(R\$ 2.200,00)
Despesas Variáveis	R\$ 2.200,00
= Resultado Operacional	R\$ 66.031,34

Tabela 14: Demonstração do Resultado da safra 2013/2014
Fonte: Dados primários

Todavia, em 2014 o resultado operacional da safra foi de R\$ 66.031,34, encontra-se lucro líquido por saca de R\$ 9,85, e o lucro por hectare encerrou em R\$ 384,35. Ocorreu uma grande diferença de valores de um ano para o outro, uma variação de cerca de 43% a menos em 2014 em relação ao ano de 2013. Conforme citado anteriormente a elevação dos custos e despesas, foram à causa para a redução dos custos na produção da oleaginosa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo geral, auxiliar o produtor rural na apuração dos custos de sua produção de soja, nas safras de 2012/2013 e 2013/2014, dessa forma ocorreu à identificação e realizou-se os cálculos de todos os gastos que o agricultor obteve para que houvesse a safra. Primeiramente identificou-se a área que o produtor cultiva, logo encontrou-se os bens da propriedade utilizados para a safra da soja, e a depreciação referente ao imobilizado, em seguida apurou-se a quantidade da produção dos dois anos, e conseqüentemente o faturamento, ou seja, o valor que o produtor conseguiu comercializar seus produtos.

Em contrapartida, os custos tanto os fixos como os variáveis, e também as despesas que neste caso só obtinha despesas variáveis, foram calculados. Lembrando que o mesmo, não obtém despesas com operários, por tratar-se de mão de obra familiar, onde obtém gastos sim, mas não com valores exatos e mensais.

Portanto, o custo da produção da cultura da soja na safra de 2012/2013 foi de R\$ 213.669,07, onde o resultado operacional do período, ou seja, o lucro da propriedade neste ano foi de R\$ 210.856,43. Na safra posterior, no ano de 2014 os custos foram de R\$ 261.868,66, e o resultado operacional foi de R\$ 66.031,34.

Então, conclui-se que com essa forma de apuração dos custos e lucros na propriedade rural, ira auxiliar o proprietário, no que tange processo de gestão, onde o mesmo com a geração dessas informações poderá obter um melhor desenvolvimento da propriedade, pois anteriormente não obtinha nenhum tipo de verificação dos resultados obtidos na sua produção.

REFERÊNCIAS

- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços:** com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- BEUREN, Ilse Maria (organizadora). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade.** 3ª Ed. 7 Reimp. São Paulo: Atlas, 2012.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamentos Técnico CPC 27: Ativo Imobilizado. Disponível em:
http://www.normaslegais.com.br/legislacao/CPC_27_Pronunciamento.pdf. Acesso em 10 Nov. 2014.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Rural.** 6ª Ed.- São Paulo: Atlas, 2011.
- GEISEL, Ernesto; SIMONSEN, Mário Henrique. **Portal da Contabilidade.** Lei 6.404, de 15 de Dezembro de 1976. Disponível em:
http://www.normaslegais.com.br/legislacao/contabil/lei6404_1976.htm. Acesso em: 03 nov. 2014.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5ª Ed. São Paulo: Atlas: 2010.
- IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 10ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- LEONE, George Sebastião Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos.** 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica.** 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica.** 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- _____. **Contabilidade Rural.** 10ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 10ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade de Custos:** um enfoque direto e objetivo. 8ª Ed. São Paulo: Frase Editora, 2008.
- OLIVEIRA, Neuza Corte de. **Contabilidade do Agronegócio:** Teoria e Prática. 2ª Ed. Curitiba: Juruá. 2010.
- SÁ, Carlos Alexandre. **Fluxo de Caixa:** a visão da tesouraria e da controladoria. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- SÁ, Antonio Lopes de. **Teoria da Contabilidade.** 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SANTOS, Gilberto José dos; MARION, José Carlos; SEGATTI, Sônia. **Administração de Custos na Agropecuária**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.