

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

MICHELI PIOVESAN

ATIVIDADES AGROPECUÁRIAS E A ANÁLISE DA LUCRATIVIDADE:
Estudo de Caso na Pequena Propriedade Bela Vista

SARANDI
2014

MICHELI PIOVESAN

**ATIVIDADES AGROPECUÁRIAS E A ANÁLISE DA LUCRATIVIDADE:
Estudo de Caso na Pequena Propriedade Bela Vista**

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

Orientadora: Prof. Maria Elena A. Ferreira Bueno

SARANDI
2014

MICHELI PIOVESAN

**ATIVIDADES AGROPECUÁRIAS E A ANÁLISE DA LUCRATIVIDADE:
Estudo de Caso na Pequena Propriedade Bela Vista**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado em 01/07/2014, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis no curso de Ciências Contábeis, da Universidade de Passo Fundo, Campus Sarandi, pela Banca Examinadora formada pelos professores:

Prof^a. Ms. Maria Elena A. Ferreira Bueno

UPF - Orientadora

Prof. Ms. Victorino Piccinini Rosso

UPF

Prof. Dr. Rodrigo Angonese

UPF

SARANDI

2014

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar quero agradecer a Deus por ter me dado forças para concluir o presente trabalho.

Agradeço ao meu namorado Roni, por ter me auxiliado com seus conhecimentos sempre que precisei e pelo seu companheirismo. Aos meus pais Alcides e Sulvânia e meu irmão, Vagner, pelo apoio e compreensão que tiveram comigo neste tempo.

Agradeço aos colegas e aos professores pelos momentos especiais de aprendizado.

Agradeço especialmente a minha orientadora, Maria Elena A. Ferreira Bueno, pela paciência na resolução das dúvidas, e na espera para entrega das correções.

Ao senhor Everaldo Bavaresco, por ter permitido a realização do trabalho em sua propriedade.

RESUMO

PIOVESAN, Micheli. **Atividades agropecuárias e a análise da lucratividade:** Estudo de Caso na Pequena Propriedade Bela Vista. Sarandi, 2014. 62 f. Trabalho de conclusão de curso (Ciências Contábeis). UPF, 2014.

A contabilidade gerencial é de extrema importância para o crescimento de qualquer empresa, inclusive as propriedades rurais. Neste sentido, o objetivo do presente trabalho é analisar qual das atividades, entre a atividade leiteira e as culturas temporárias, é a mais lucrativa na propriedade Bela Vista, durante o período de 01 de maio de 2012 a 30 de abril de 2013. Para a realização do presente estudo, utilizou-se o método descritivo. Quanto à abordagem do problema, caracterizado de maneira quantitativa através da análise de notas fiscais e coleta de dados junto aos controles do proprietário. Inicialmente foram identificados os custos diretos e indiretos das culturas temporárias e da atividade leiteira. Na sequência, apurou-se o valor das despesas com cada atividade. Para determinar o resultado do período estudado, foi escolhido o método do custeio variável ou direto. Os resultados obtidos com o estudo mostram que as culturas temporárias apresentam maior lucratividade do que a atividade leiteira, sendo que as culturas temporárias apresentam uma lucratividade de 31,02% enquanto que a atividade leiteira apresenta 4,44% sobre Receita Bruta. Para melhorar a lucratividade apresentada por ambas as atividades recomenda-se que o proprietário busque novas alternativas de compra dos insumos, a fim de reduzir os custos.

Palavras-chave: Agronegócio. Empresa Rural. Custos. Lucratividade.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1– Taxa de depreciação	29
Quadro 2– Custos diretos na cultura do soja	45
Quadro 3– Custos diretos na cultura do trigo	46
Quadro 4– Custos indiretos com as culturas temporárias.....	48
Quadro 5– Depreciação dos bens nas culturas temporárias	49
Quadro 6– Resumo dos custos das culturas temporárias.....	50
Quadro 7– Despesas incorridas nos 12 meses estudados	50
Quadro 8– Custos diretos na atividade leiteira.....	51
Quadro 9– Custos indiretos na atividade leiteira.....	53
Quadro 10– Depreciação dos bens na atividade leiteira.....	54
Quadro 11– Depreciação das vacas	54
Quadro 12– Despesas gerais na atividade leiteira	55
Quadro 13– Demonstração da receita das culturas temporárias.....	56
Quadro 14– Quadro demonstrativo das receitas na atividade leiteira	56
Quadro 15– Demonstração do Resultado das Culturas Temporárias	57
Quadro 16– Demonstração do Resultado da Atividade Leiteira	58

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01 – Lucratividade anual produzida pelas atividades no período estudado	59
---	----

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA.....	11
1.2	IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA.....	12
1.3	OBJETIVOS.....	13
1.3.1	Objetivo geral	13
1.3.2	Objetivos específicos	13
2.	REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1	AGRONEGÓCIO.....	14
2.1.1	Agricultura	14
2.1.2	Fatores de produção	15
2.1.3	Características especiais do setor agrícola	16
2.1.4	A contabilidade para o desenvolvimento do agronegócio	16
2.2	CONTABILIDADE RURAL.....	17
2.2.1	Conceitos e finalidade da Contabilidade Rural	17
2.2.2	Fixação do exercício social	19
2.2.3	Objeto	19
2.2.4	Os tipos de culturas e sua contabilização	20
2.2.4.1	<i>Cultura temporária</i>	20
2.2.4.2	<i>Cultura permanente</i>	21
2.2.5	Classificação contábil do gado bovino	22
2.3	PECUÁRIA LEITEIRA.....	23
2.3.1	Pastagens	23
2.3.2	Silagem	24

2.3.3 Fenação	24
2.3.4 Sistemas de produção	25
2.3.4.1 <i>Sistema extensivo</i>	25
2.3.4.2 <i>Sistema semi-intensivo</i>	25
2.3.4.3 <i>Sistema intensivo</i>	26
2.3.5 Diferentes opções de reprodução	26
2.3.6 Associações para exploração da atividade agropecuária	27
2.3.6.1 <i>Arrendamento rural</i>	27
2.4 DEPRECIAÇÃO NA CONTABILIDADE RURAL	28
2.4.1 Depreciação	28
2.4.1.1 <i>Depreciação de máquinas e implementos agrícolas</i>	29
2.4.1.2 <i>Atividade pecuária</i>	30
2.5 CUSTOS, DESPESAS, GASTOS, INVESTIMENTOS E OS SISTEMAS DE CUSTEIO NO AGRONEGÓCIO	30
2.5.1 Custos	31
2.5.1.1 <i>Custos diretos</i>	31
2.5.1.2 <i>Custos indiretos</i>	32
2.5.1.3 <i>Custos fixos</i>	33
2.5.1.4 <i>Custos Variáveis</i>	33
2.5.1.5 <i>Custos de mão de obra</i>	34
2.5.2 Sistemas de Custeios	34
2.5.2.1 <i>Custeio por absorção</i>	34
2.5.2.2 <i>Custeio variável ou direto</i>	35
2.5.2.3 <i>Custeio ABC</i>	35
2.5.3 Despesas	36
2.5.4 Receitas	36
2.5.5 Gastos	37

2.5.6	Investimentos	37
2.5.7	Perdas	37
2.5.8	Ganhos	38
2.6	ANÁLISE ECONÔMICA.....	38
2.6.1	Demonstração do Resultado	38
2.6.2	Lucratividade	39
3	METODOLOGIA	40
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA	40
3.2	UNIVERSO DA PESQUISA.....	41
3.3	PROCEDIMENTO DE COLETA DE DADOS	41
3.4	ANÁLISE DOS DADOS	41
3.5	VARIÁVEIS DE ESTUDO	42
4	APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	43
4.1	DESCRIÇÃO DA PROPRIEDADE ESTUDADA	43
4.2	APRESENTAÇÃO DOS DADOS.....	44
4.2.1	Descrição dos processos de cultivo das culturas temporárias	44
4.3	CUSTOS COM AS CULTURAS TEMPORÁRIAS	45
4.3.1	Custos diretos	45
4.3.2	Custos indiretos	46
4.3.3	Despesas gerais	50
4.4	CUSTOS COM A ATIVIDADE LEITEIRA.....	51
4.4.1	Custos diretos	51
4.4.2	Custos indiretos	53
4.4.3	Despesas gerais	55
4.5	APRESENTAÇÃO DA RECEITA REALIZADA.....	55
4.5.1	Receita realizada com as culturas temporárias	56
4.5.2	Receita Realizada com a atividade leiteira	56

4.6	ANÁLISE DO RESULTADO COM CULTURAS TEMPORÁRIAS.....	57
4.7	ANÁLISE DO RESULTADO COM ATIVIDADE LEITEIRA.....	58
4.8	ANÁLISE COMPARATIVA DO RESULTADO ENTRE AS ATIVIDADES.....	58
4.9	SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES.....	59
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	60
	REFERÊNCIAS	62

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

O agronegócio se caracteriza pela diversidade de atividades como cultivo de lavouras, criação de animais para corte e leiteiros, extração de florestas e outros. E também pela produção de alimentos para a população mundial.

Conforme Crepaldi (2011, p. 02), agronegócio é o motor da economia nacional, sendo um setor de grande capacidade empregadora e de geração de renda, cujo desempenho médio tem superado o desempenho do setor industrial. Ocupando posição de destaque no âmbito global, tem importância crescente no processo de desenvolvimento econômico, por ser um setor dinâmico da economia e pela sua capacidade de impulsionar os demais setores (indústria, comércio, turismo, etc.)

Para Santos, Marion e Segatti (2009, p. 13) “agricultura é definida como a arte de cultivar a terra, decorrente da ação do homem sobre o processo produtivo em busca da satisfação das suas necessidades”.

Empresa rural é a unidade de produção em que são exercidas atividades que dizem respeito a culturas agrícolas, criação de gado ou culturas florestais com a finalidade de obtenção de renda (CREPALDI, 2011, p. 03).

Assim sendo toda a propriedade rural é uma empresa rural, cada uma com suas características individuais. Então todas devem ter suas operações do dia-a-dia gerenciadas e controladas para o bom funcionamento e crescimento das mesmas.

Outro setor muito importante no Brasil é a pecuária, pois fornece às pessoas principalmente o leite e a carne.

Marion (2012, p. 03) afirma que “pecuária é a arte de criar e tratar o gado. E gados são animais geralmente criados no campo, para serviços de lavoura, para consumo doméstico ou para fins industriais e comerciais.”

O rebanho bovino do Brasil é explorado com dupla finalidade: leite e corte. A produção de leite vem em primeiro lugar e depois as vendas dos bezerras, também chamados de “machos leiteiros” para recria e engorda como gado de corte (CREPALDI, 2011, p. 221).

Conforme exposto por Crepaldi (2011) com a concorrência e a busca por melhores produtos no mercado surge a necessidade de desenvolver uma propriedade diferenciada, com uma contabilidade adequada para que o proprietário consiga distinguir o desempenho de seu negócio, fortalecendo-o.

“As instruções contábeis devem estar sincronizadas com os recursos disponíveis na propriedade, de maneira que o custo x benefício estejam em evidência, para que o empresário rural visualize seu desenvolvimento hoje e do futuro” (CREPALDI, 2011, p. 52).

1.2 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA

Na região norte do Rio Grande do Sul predominam pequenas propriedades rurais que desenvolvem mais de uma atividade. Como é o caso de culturas como gado leiteiro, soja e trigo. As famílias fazem essa diversificação como tentativa de aumentar a renda.

Segundo Crepaldi (2011) se a renda do agricultor depender apenas de um único produto, uma queda no preço desse produto ou uma frustração de safra leva o agricultor a sérios prejuízos. Porque o custo da produção da agricultura é bastante elevado e requer investimentos altos em sementes selecionadas, adubação, defensivos e outros.

O sucesso da empresa rural depende do seu grau de gerenciamento, com habilidade técnica e administrativa para o aproveitamento dos recursos a sua disposição, tais como: terras, máquinas, implementos, recursos humanos, infraestrutura, animais de reprodução e os externos, como mercado, perfil climático da região, transporte, preço, etc. para garantir o lucro e a continuidade da empresa (SANTOS, MARION E SEGATTI, 2009).

Neste contexto busca-se responder o seguinte problema de pesquisa: Qual das atividades entre culturas temporárias e leiteira é mais lucrativa para a pequena propriedade rural Bela Vista no período de 01 de maio de 2012 a 30 de abril de 2013?

O presente trabalho justifica-se pelo desenvolvimento de mais de uma atividade na propriedade Bela Vista. Sendo importante para o proprietário identificar qual dessas atividades apresenta maior lucratividade, direcionando assim seus esforços para a mesma.

1.3 OBJETIVOS

Neste subitem serão apresentados o objetivo geral e os objetivos específicos deste trabalho, que buscam a solução do problema exposto acima.

1.3.1 Objetivo Geral

Identificar qual das atividades entre culturas temporárias e leiteira é mais lucrativa para a pequena propriedade rural Bela Vista no período de 01 de maio de 2012 a 30 de abril de 2013.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Identificar os custos de produção de soja e trigo;
- Identificar os custos de produção leiteira;
- Calcular os custos de produção das atividades desenvolvidas durante o período de 01 de maio de 2012 até 30 de abril de 2013;
- Apresentar os preços pagos pelo mercado regional aos produtos resultantes das atividades desenvolvidas;
- Verificar e apresentar os resultados obtidos com as atividades;
- Apresentar sugestões de melhorias para o proprietário.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

No capítulo a seguir serão apresentados os principais conceitos de diferentes autores sobre os temas produção agrícola e pecuária leiteira.

2.1 – AGRONEGÓCIO

O agronegócio é uma das principais atividades que fazem o mercado mundial girar. É uma atividade de grande destaque no cenário mundial, principalmente pela variação de preços constantes e que geram riscos.

2.1.1 Agricultura

Através da agricultura obtém-se tudo o que nos cerca e ainda o alimento que sacia a fome da humanidade. Este é, sem dúvida, um tema importantíssimo, e que merece ter o seu conceito apresentado.

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

E ainda conforme Santos, Marion e Segatti (2009, p. 13) “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 básicas”.

Como mostram os autores, a agricultura é uma arte, se for considerado o que as pessoas conseguem extrair da mesma, juntando o trabalho delas com os insumos ofertados no mercado.

2.1.2 Fatores de Produção

O tema a ser apresentado são fatores de produção, utilizados para transformar tudo.

“Qualquer tipo de Empresa Rural, seja familiar ou patronal, é integrada por um conjunto de recursos, denominados fatores de produção. São três os fatores de produção: a terra, o capital e o trabalho” (CREPALDI, 2011, p. 4)

Ainda segundo Crepaldi (2011, p. 4) o mais importante dos fatores de produção é a terra, pois nela se aplicam os capitais e se trabalha. O capital representa o conjunto de bens aplicados na terra para se obter maior produtividade. São exemplos de capital: as benfeitorias (galpões, galinheiros, etc.), os animais de produção (bovinos de cria, bovinos de leite, etc.), as máquinas e implementos agrícolas, os insumos agropecuários (adubos, sementes, inseticidas, etc.).

Continuando Crepaldi (2011, p. 5) diferencia capital fixo de capital circulante, o que é importantíssimo para a apuração do resultado da empresa rural. Capital fixo são os bens que permanecem vários anos na empresa. Já o capital circulante compreende aqueles que são consumidos dentro do ano agrícola.

“Trabalho é o conjunto de atividades desempenhadas pelo homem” (CREPALDI, 2011, p. 6).

Combinando a terra, o trabalho e o capital são produzidas as maravilhas existentes, como construções, plantações, alimentos, etc.

2.1.3 Características especiais do setor agrícola

Este item trata das características que propiciam o desenvolvimento das diversas atividades na agricultura, bem como daquelas que podem acarretar problemas.

Crepaldi (2011) expõe algumas características peculiares do setor agrícola como dependência do clima, correlação tempo de produção versus tempo de trabalho, dependência de condições biológicas, terra como participante da produção, estacionamento da produção, incidência de riscos, sistema de competição econômica, produtos não uniformes, auto custo de saída e/ou entrada.

O exposto pelo autor acima vale tanto para o setor agrícola de grãos como para a atividade leiteira, pois a mesma também apresenta produtos com qualidade disforme, alto custo de produção, variação de preços (competição econômica), entre outros.

2.1.4 A contabilidade para o desenvolvimento do agronegócio

Os produtores rurais vem, já de longa data, sem fazer um controle correto das operações realizadas em sua propriedade. Não sabem qual o verdadeiro resultado que a venda de cada produto lhe traz. E ainda não trata separadamente as contas e despesas pessoais das agropecuárias (CREPALDI, 2011).

Como apresentado por Iudícibus apud Marion e Segatti (2010, p. 36)

Poderíamos afirmar que, para a Contabilidade, qualquer indivíduo, empresa, grupo de empresas, ou entidades, setor ou divisão, desde que efetue atividade econômica, e que seja tão importante, a critério dos donos do capital, que justifique um relatório separado e individualizado de receitas e despesas, de investimentos e de retornos, de metas e de realizações, pode tornar-se uma entidade contábil.

Crepaldi (2011) afirma que se aplicada a contabilidade na área rural, essas atividades poderiam ser bem melhor gerenciadas, e seus resultados melhor explorados.

2.2 CONTABILIDADE RURAL

A contabilidade rural é uma importante ferramenta no controle gerencial das propriedades. O proprietário deve ter um conhecimento de quais são as atividades potenciais de sua propriedade, quais estão gerando lucro para ele.

Para Crepaldi (2011, p. 82)

Contabilidade Rural é um instrumento da função administrativa que tem como finalidade:

- controlar o patrimônio das entidades rurais;
- apurar o resultado das entidades rurais;
- prestar informações sobre o patrimônio e sobre o resultado das entidades rurais aos diversos usuários das informações contábeis.

Segundo Santos, Marion e Segatti (2009) cabe ao administrador rural planejar, controlar, decidir e avaliar os resultados, para obter uma maximização dos lucros. Ele é responsável por decidir O QUE, QUANDO E COMO PRODUZIR. Porém ele não pode controlar os fatores externos, deve ajustar a sua propriedade conforme esses fatores.

2.2.1 Conceitos e finalidades da contabilidade rural

Marion (2012, p. 3) considera que “Contabilidade Rural é a contabilidade Geral aplicada às empresas rurais”.

Este aspecto também é comentado por Crepaldi (2011, p. 81)

A Contabilidade Rural é um dos principais sistemas de controle das empresas rurais. Com análise de 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 investimentos, etc.

Outro aspecto levantado por Crepaldi (2011) é que a Contabilidade Rural também tem como finalidade fornecer e analisar informações sobre a expansão das atividades, ou seja, o planejamento.

Conforme exposto por Santos, Marion e Segatti (2009, p. 5)

Planejamento é um processo contínuo e sistemático de tomada de decisões empresariais, com o melhor conhecimento possível de suas consequências futuras, a organização sistemática do esforço necessário para implementar estas decisões e as medidas para comparar os resultados com a expectativa.

Segundo Santos, Marion e Segatti (2009), o planejamento alerta os administradores sobre o que está acontecendo na sociedade, como mudanças climáticas, na preferência e hábito dos consumidores, na oferta e demanda de produtos, etc.

Ainda sobre planejamento, Crepaldi (2011, p. 43) afirma que

Planejamento é um esforço humano, feito de forma conjunta e organizada, para que, modificando a sociedade, acelere o ritmo de desenvolvimento da coletividade. Ele tem uma formulação sistemática e devidamente integrada que expressa uma série de propósitos a serem realizados dentro de determinado prazo, levando em consideração as limitações impostas pelos recursos disponíveis e as metas prioritárias definidas.

Crepaldi (2011, p. 43) afirma que “planejamento rural tem por principal meta organizar os planos de produção da propriedade visando melhor utilização dos fatores de produção, aumento das eficiências técnica e econômica e, por conseguinte, melhoria da rentabilidade econômica e da renda do proprietário”.

Continuando Crepaldi (2011) cita que no planejamento deve-se ter em conta viabilidade econômica, viabilidade técnica, viabilidade política e institucional.

2.2.2 Fixação do exercício social

Segundo Marion (2012) na atividade agrícola a receita se concentra em um período logo após a colheita, que podem ser alguns dias do ano apenas.

Ao término da colheita e, quase sempre, da comercialização dessa colheita, temos o encerramento do ano agrícola. Ano agrícola é o período em que se planta, colhe e, normalmente, comercializa a safra agrícola. Algumas empresas, em vez de comercializarem o produto, desde que possível, armazenam a safra para obter melhor preço. Neste caso considera-se ano agrícola o término da colheita (MARION, 2012, p. 4).

Crepaldi (2011) também afirma que o exercício social na atividade agrícola deve ser o término da colheita. Apurando o resultado logo após a colheita, pois este será muito importante na tomada de decisões. E também porque seria impossível determinar os resultados com a cultura em formação.

Conforme Crepaldi (2011) para a pecuária o correto também é não seguir o ano civil, mas sim fixar o ano social conforme o período de nascimento dos bezerros, ou venda dos animais ao frigorífico.

Nas empresas que diversificam suas culturas, o ano agrícola deverá ser fixado pela cultura que tenha maior representatividade econômica (MARION, 2012).

2.2.3 Objeto

Para Crepaldi (2011) os bens, direitos e obrigações das empresas precisava ser controlado. Com isso surgiu o objeto da contabilidade que é o patrimônio das entidades rurais.

A Contabilidade Rural surgiu da necessidade de controlar o patrimônio. É fato que existem pessoas, entidades e empresas que realizam muitas transações, decorrendo, daí, maior complexidade de controle. Seria impossível controlar um patrimônio, que é o conjunto de bens, direitos e obrigações, sem que houvesse registros organizados de todas as mutações ocorridas (CREPALDI, 2011, p. 83).

Outro fato importante levantado por Crepaldi (2011) é que as informações da Contabilidade Rural devem ser confiáveis, ágeis, elucidativa, fonte para a tomada de decisões.

Ainda segundo o mesmo, “o estudo do patrimônio, na Contabilidade Rural, é dirigido sobre dois aspectos: estático e dinâmico. No aspecto estático, o patrimônio da entidade é apresentado em determinado momento. E no dinâmico estuda as mudanças ocorridas na composição patrimonial, no decorrer do período”.

2.2.4 Os tipos de culturas e sua contabilização

Este subitem vai apresentar a citação de vários autores sobre os tipos de culturas existentes e como é feita a sua contabilização dentro da contabilidade das entidades rurais.

2.2.4.1 Cultura temporária

“Culturas temporárias são aquelas sujeitas ao replantio após a colheita. O período de vida é curto. Após a colheita, são arrancadas do solo para que ocorra novo plantio. Exemplos: soja, milho, arroz, etc. Essas culturas são conhecidas como anuais” (MARION, 2012 p. 17).

Segundo Santos, Marion e Segatti (2009, p. 88) “as culturas temporárias que se classificam no ativo circulante são as que exigem: preparo do solo, plantio, tratos culturais, colheita. Exemplo: milho, trigo, soja, tomate etc.”.

Marion (2012, p. 18) explica

Todo o custo da colheita será acumulado em “Culturas Temporárias” e, após o término da colheita, essa conta será baixada pelo seu valor de custo e transferida para uma nova conta, denominada “Produtos Agrícolas”, sendo especificado, como subconta, o tipo de produto (soja, milho, batata...). Essa última conta se classifica no ativo circulante e a essa conta serão somados todos os custos posteriores a colheita (beneficiamento, acondicionamento, etc..) e todos os custos para manutenção do estoque: silagem, congelamento etc. A medida que a produção agrícola for vendida, dá-se baixa proporcionalmente na conta “Produtos Agrícolas” e transfere-se o valor de custo para a conta “Custo do Produto Vendido” (resultado), especificando-se o tipo de produto agrícola vendido (trigo, tomate, abóbora...). Dessa forma, haverá o confronto entre a Receita e o Custo do Produto Vendido, podendo-se apurar o Lucro Bruto.

Crepaldi (2011) concorda que todos os custos da cultura temporária são lançados na conta Culturas Temporárias. Após o término da colheita esse saldo será transferido para Produtos Agrícolas. Com a venda transfere-se o valor de produtos agrícolas para a conta Custos de Produtos Vendidos, para calcular o Lucro Bruto.

“As despesas e custos realizados com a formação de cultura temporária devem ser registrados em conta própria do Ativo Circulante, cujo saldo será baixado contra a conta de Resultado do Exercício por ocasião da comercialização do produto agrícola” (MARION; SEGATTI, 2010, p. 170).

Conforme Marion (2012) os gastos com armazenamento do produto agrícola podem ser contabilizados tanto como custo do produto, ou então despesas de venda (custos do período).

Então segundo os autores, as culturas temporárias tem uma vida curta e são arrancadas do solo para o replantio em cada safra.

2.2.4.2 Cultura permanente

Este subitem apresentará a cultura permanente, que segundo os autores explicam é aquela que permanece sobre o solo por mais de uma colheita e sofre depreciação com o passar do tempo.

Culturas permanentes são aquelas que permanecem vinculadas ao solo e proporcionam mais de uma colheita ou produção. Do nosso ponto de vista basta apenas a cultura durar mais de um ano e propiciar mais de uma colheita para ser permanente. Exemplos: cana-de-açúcar, laranjeira, cafeicultura, silvicultura, florestas, praticamente todas as frutas arbóreas (maçã, pêra) (MARION, 2012. p. 18).

Segundo Crepaldi (2011, p. 108), “culturas permanentes são aquelas não sujeitas ao replantio após a colheita, uma vez que propiciam mais de uma colheita ou produção, bem como apresentam prazo de vida útil superior a um ano, como, laranja, café, etc”.

Ainda segundo Santos, Marion e Segatti (2009, p. 88), as culturas permanentes que se classificam no ativo permanente imobilizado “são as que os custos das operações que envolvem a formação de culturas permanentes, como: preparo do solo, plantio e tratos culturais. E as culturas permanentes destinadas à exploração da atividade agrícola ou pecuária (formação de pastagens)”.

Para Santos, Marion e Segatti (2009, p. 88), as culturas permanentes que se classificam no ativo circulante são “culturas que se encontram em fase de colheita em escala comercial; incluem os custos com tratos culturais, colheita etc. Exemplo: laranja, cana-de-açúcar, goiaba, pêsego e outras”.

Crepaldi (2011) comenta que na cultura permanente os custos de formação vão para a conta Cultura Permanente em Formação. Após a formação da cultura, transfere-se este saldo para a conta Cultura Permanente Formada. Iniciar-se-á então a primeira colheita. Os custos de formação do produto serão classificados na Colheita em andamento. A depreciação será alocada em Cultura Permanente Formada (reduzindo esta conta). Depois da colheita, transfere-se o saldo acumulado da conta Colheita em Andamento para Produtos Agrícolas, Ativo Circulante – Estoques. Com o produto colhido os custos de beneficiamento, acondicionamento, etc. serão classificados na conta Produtos Agrícolas. Ao ser vendido o produto, transfere-se o valor correspondente aos custos referente a quantia total ou parcial da produção para a conta Custo de Produtos Vendidos, apurando-se o resultado bruto. Em todas as contas especifica-se o tipo da cultura.

Marion (2012) afirma que quando houver a ocorrência de mais de uma cultura, os custos indiretos devem ser rateados e apropriados proporcionalmente conforme sua atribuição a cada cultura.

2.2.5 Classificação contábil do gado bovino

Este subitem vai apresentar a diferenciação e classificação do gado bovino em uma entidade rural que tenha uma contabilidade que controla seus resultados.

No ativo circulante classificam-se os rebanhos de criação e corte. Já no ativo imobilizado classificam-se o rebanho reprodutor (reprodutores e matrizes) e a própria fazenda (SANTOS; MARION; SEGATTI, 2009).

Para Marion (2012, p. 95) no ativo não circulante imobilizado classificam-se:

- Gado reprodutor: representados por touros puros de origem, touros puros de cruza, vacas puras de origem, vacas puras de cruza e plantel destinado à inseminação artificial.
- Gado de renda: representado por bovinos, suínos, ovinos e equinos que a empresa explora pra reprodução de bens que constituem objeto de suas atividades.
- Animais de trabalho: compreendem equinos, bovinos, muares, asininos destinados a trabalho agrícola, sela e transporte.

Afirma ainda o mesmo autor, “que o ativo circulante compreende aves, gado bovino, suínos, ovinos, caprinos, coelhos, peixes e pequenos animais destinados à revenda, ou a serem consumidos”.

O gado para criação e corte vai ser classificado no ativo circulante, pois vai participar do operacional da empresa, são animais para venda por exemplo. Já os animais reprodutores ficam no ativo imobilizado, pois eles permanecerem por um tempo maior na propriedade rural.

2.3 PECUÁRIA LEITEIRA

Este item irá apresentar conceitos de autores sobre tópicos importantes no desenvolvimento da atividade pecuária.

Segundo Santos, Marion e Segatti (2009, p.19) “pecuária é a arte de criar e tratar o gado. A pecuária cuida dos animais geralmente criados no campo para abate, consumo doméstico, serviços de lavoura, reprodução, leite, para fins industriais e comerciais”.

2.3.1 Pastagens

Conforme cita Marion (2012) pastagens é o lugar onde pasta ou pode pastar o gado. Precisa de planejamento agropecuário para sua formação. E divide-se em pastagem natural que é aquela em que se aproveita os campos e capins naturais. Já as pastagens artificiais são aquelas áreas cultivadas, os principais tipos são gramíneas, leguminosas e cactáceas entre outras.

Segundo Marion e Segatti (2010) existem as pastagens naturais e as artificiais. As pastagens naturais são aquelas em que se aproveita o potencial natural existente (campo, capins etc.). Já as pastagens artificiais são aquelas onde existe preparo do solo, ou seja, são pastos cultivados.

2.3.2 Silagem

Para Crepaldi (2011) as silagens permitem armazenar as culturas com alto grau nutritivo. Elas apresentam baixos investimentos em instalações, barateando a produção e permitindo que tenham mais animais em uma área de terra menor. Pode ser feita silagem de qualquer planta, entretanto algumas apresentam mais vantagens sobre as outras.

Segundo Marion e Segatti (2010) silagem é o método de armazenamento e conservação de forragens, em silos de alvenaria, ou escavações no solo (a forragem é comprimida para eliminar o ar).

2.3.3 Fenação

Conforme explica Crepaldi (2011, p. 223) “feno é a planta ceifada e seca, utilizada na alimentação dos animais”.

Crepaldi (2011) continua afirmando que o feno possui uma composição variada. Porém as leguminosas fornecem um feno mais rico em proteínas que as gramíneas. Cada planta tem um ponto ideal de corte, possibilitando uma alimentação mais nutritiva e econômica para os animais.

Marion e Segatti (2010) identificam fenação como o dessecamento da planta, ou seja, a eliminação da água na mesma expondo ela ao sol ou mecanicamente.

2.3.4 Sistemas de produção

Os animais podem ser criados de várias formas diferentes, que são apresentadas a seguir.

2.3.4.1 Sistema extensivo

Conforme expõe Marion e Segatti (2010) os animais são mantidos soltos nos pastos nativos ou cultivados. É utilizado em regiões recém-desbravadas. Os animais se mantêm apenas com os pastos, sem cuidados especiais como vacinações, e suprimentos alimentares.

Santos, Marion e Segatti (2009) explicam que sistema extensivo é aquele em que os animais são mantidos em pastos, sem alimentação suplementar. Ocupam grandes áreas de terra.

2.3.4.2 Sistema semi-intensivo

Há um manejo mais adequado do rebanho. A vacinação é obrigatória. Ocorre implantação de forrageiras, onde os pedaços de pastagens são divididos e sofrem um pastoreio racional. Há acompanhamento zootécnico do rebanho e os animais recebem suplementos alimentares como: minerais etc. (MARION; SEGATTI, 2010).

Santos, Marion e Segatti (2009) expõem que no sistema semi-intensivo ou rotacionado consegue-se alta produtividade por hectare, mantendo o gado no pasto com elevado ganho de peso.

2.3.4.3 Sistema intensivo

Consiste na formação de pastagens artificiais adequadamente adubadas e até irrigadas, com forrageiras adequadas à região, propiciando a divisão dos pastos para o estabelecimento do rodízio das pastagens. Na melhoria da alimentação associando pasto + suplementação, ou pasto + confinamento, como da ordem higiênico-sanitária, o que foi possível pela redução da distância entre curral e o rebanho. E introdução de novas raças produtivas (MARION; SEGATTI, 2010).

Para Santos, Marion e Segatti (2009) no sistema intensivo aumenta-se o número de animais em uma pequena área de terra, com objetivo de conseguir bons rendimentos e maior rentabilidade com aprimoramento técnico.

2.3.5 Diferentes opções de reprodução

“Reprodução é um fenômeno biológico cuja finalidade é dar continuidade à multiplicação da espécie” (MARION; SEGATTI, 2010, p. 18).

Marion e Segatti (2010, p. 19) continuam explicando as formas de reprodução:

Monta natural (através do reprodutor) : a seleção do reprodutor (touro) exige muito cuidado, precisa-se escolher uma raça que se adeque com a região e que gere bons índices de produtividade; inseminação artificial: consiste na introdução mecânica do sêmen no aparelho genital da fêmea (vaca ou novilha), durante o período do cio (período do apetite sexual e da fertilidade da fêmea).

Crepaldi (2011) apresenta as opções de reprodução: a monta natural livre, onde o reprodutor permanece o tempo todo com as vacas, e ele mesmo identifica a vaca em cio (utilizado para animais de menor valor genético); monta natural controlada ou inseminação artificial, na qual a vaca em cio é observada e levada ao reprodutor ou inseminada (utilizada em vacas de maior valor genético já que o reprodutor pode ser escolhido); monta parcialmente controlada, nesta o reprodutor somente é colocado junto com as vacas certo período do dia, evitando desgastes das mesmas, e ele mesmo identifica a vaca em cio.

2.3.6 Associações para exploração da atividade agropecuária

Segundo Marion e Segatti (2010, p. 38) nas explorações agropecuárias, encontram-se dois tipos de investimentos:

- Capital fundiário: terra, edifícios e edificações rurais, benfeitorias e melhoramentos na terra, cultura permanente, pastos, etc. São todos recursos fixos, vinculados à terra, e dela não retiráveis.
- Capital de exercício: (capital operacional, ou capital industrial, ou capital de trabalho): gado para reprodução, animais de trabalho, equipamentos, trator etc. É o instrumental necessário para o funcionamento do negócio.

Marion (2012, p. 8) reforça que “capital fundiário na agropecuária representa aquilo que nas indústrias transformadoras corresponde aos edifícios e seus anexos; E que capital de exercício pode ser permanente (não se destina a venda, de vida útil longa), ou circulante ou de giro”.

2.3.6.1 Arrendamento rural

Este item abordará o arrendamento rural, um tipo de aluguel da terra.

Arrendamento Rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a outra, por tempo determinado ou não, ou uso ou gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, incluindo ou não outros bens, benfeitorias e facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa ou mista, mediante certa retribuição ou aluguel, observados os limites percentuais de lei (CREPALDI, 2011, p. 13).

Conforme Marion (2012, p. 9) “quando o proprietário da terra aluga seu capital fundiário (dificilmente aluga o capital de exercício) por determinado período a um empresário, tem-se o que se chama Sistema de Arrendamento. O arrendador recebe do arrendatário uma retribuição certa, que é o aluguel”.

No caso de arrendamento, a contabilidade vai reportar-se ao arrendatário, relatando os registros decorrentes da atividade agropecuária. Na Demonstração do Resultado do Exercício, estará discriminado como despesa o aluguel devido ao locador. Não haverá para a entidade, obviamente, a Despesa de Depreciação relativa ao capital fundiário, uma vez que se subentende que o proprietário, na importância para como aluguel, está-se ressarcindo daquela despesa (MARION; SEGATTI, 2010, p. 41).

Crepaldi (2011, p. 14) afirma que “participam do contrato o arrendador (é o proprietário do imóvel rural que o cede em arrendamento); o arrendatário (é a pessoa ou conjunto familiar, representado pelo chefe, que recebe ou toma por aluguel o imóvel rural ou parte dele)”.

Ainda segundo Crepaldi (2011) o arrendatário tem a preferência na renovação do contrato e também na aquisição do imóvel caso este seja posto à venda.

“O valor do aluguel estabelecido pelo contrato não poderá ser superior a 15% do valor do imóvel, permitindo, no caso de glebas de terra selecionadas para uso intensivo que o limite seja 30% do seu valor” (CREPALDI, 2011, p. 14).

2.4 DEPRECIÇÃO NA CONTABILIDADE RURAL

A seguir será conceituada e explicada de que forma é contabilizada a depreciação.

2.4.1 Depreciação

Crepaldi (2011, p. 129) cita que “depreciação representa a diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada quando corresponder à perda dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso ou ação da natureza ou obsolescência”.

Com relação às taxas de depreciação, Padoveze (2003, p. 139) esclarece que para fins fiscais a depreciação não é obrigatória, sendo aceito pelo fisco como um procedimento optativo, mas para a contabilidade societária é um princípio contábil obrigatório. O método de

depreciação mais utilizado é o método das taxas constantes, obtido pelo conceito de vida útil estimada do bem. A partir disso tem-se:

- O valor dos bens para fins de depreciação é o valor histórico contábil.
- A perda de valor dos bens é calculada tomando como base a vida útil estimada do bem.

Ao final da vida útil dos bens, o valor residual desses bens na contabilidade ficará igual à zero.

Completando essas afirmativas, Iudícibus (1995, p. 312) diz que “a tendência de um número significativo de empresas é simplesmente adotar as taxas admitidas pela legislação fiscal”. As taxas anuais normalmente admitidas pelo fisco para uso normal dos bens em um turno de oito horas diárias são como segue no quadro 1:

Imobilizado	Vida útil estimada	Taxa anual de depreciação
Terrenos	Indeterminada	Não há depreciação
Imóveis	25 anos	4% a.a
Máquinas e Equipamentos	10 anos	10% a.a
Móveis e Utensílios	10 anos	10% a.a
Informática	5 anos	20% a.a
Veículos	5 anos	20% a.a

Quadro 01: Taxas de depreciação

Fonte: Padoveze, 2003, p. 139

2.4.1.1 Depreciação de máquinas e implementos agrícolas

A seguir o autor explica como é calculada a depreciação do maquinário agrícola utilizado nas atividades rurais.

Segundo Marion (2012) o cálculo da depreciação por uma taxa anual, com critérios fiscais, esta sendo um equívoco.

Conforme Marion (2012, p. 58,59) implementos agrícolas como tratores, colheitadeiras, aparelhos agrícolas etc. não são utilizados ininterruptamente durante o ano (como normalmente são os equipamentos industriais) em virtude de entressafra, chuvas, geadas, ociosidades etc. Dessa forma, recomenda-se a apropriação da depreciação em decorrência do uso às respectivas culturas ou projetos. Daí a necessidade de se calcular a depreciação por hora, estimando-se um

número de horas de trabalho por equipamento, em vez da quantidade de anos de vida útil. O cálculo da depreciação horária seria:
Valor do equipamento / Número estimado de horas de trabalho

2.4.1.2 Atividade pecuária

“Com relação aos animais, observa-se que reprodutores, animais de trabalho e outros animais componentes do Ativo Permanente sofrerão depreciação após o período de crescimento, pois estes perdem sua capacidade de reprodução ou de trabalho com o passar do tempo” (CREPALDI, 2011, p. 139).

Segundo Marion (2012) a depreciação do gado inicia-se quando este encontra-se em estado adulto e em condições de reprodução. Sua vida útil também é contada a partir deste momento.

Para Santos, Marion e Segatti (2009, p. 76)

O mais indicado para determinar a vida útil dos animais do gado reprodutor é o veterinário ou zootecnista. O mais comum nas empresas agropecuárias é:

- Gado reprodutor mestiço = 5 anos
- Gado matriz mestiço = 7 anos
- Gado reprodutor puro = 8 anos
- Gado matriz puro = 10 anos

Marion (2012) reforça que para determinação da depreciação do gado reprodutor deve ser considerado o valor residual, que será obtido com a venda deste, após sua utilização.

2.5 CUSTOS, DESPESAS, GASTOS, INVESTIMENTOS E OS SISTEMAS DE CUSTEIO NO AGRONEGÓCIO

Na sequência são apresentados vários conceitos úteis na apuração do resultado da propriedade.

2.5.1 Custos

Crepaldi (2011, p. 97) “identifica o conceito de custo como gastos (ou sacrifícios econômicos) relacionados com a transformação de ativos”.

Crepaldi (2011, p. 98) continua complementando que:

Custos são gastos relativos a bem ou serviço utilizado na produção rural; são todos os gastos relativos à atividade de produção. E cita exemplos: salários do pessoal da propriedade rural; insumos utilizados no processo produtivo; combustíveis e lubrificantes usados nas máquinas agrícolas; depreciação de máquinas e equipamentos agrícolas; gastos com manutenção das máquinas agrícolas;

Segundo Santos, Marion e Segatti (2009, p. 26) “custos são todos os gastos no processo de produção e criação: mão de obra, energia elétrica, desgaste de máquinas utilizadas na produção, embalagem etc”.

Marion (2012, p. 17) “explica o conceito de *custo da cultura* que são todos os gastos identificáveis direta ou indiretamente com a cultura (ou produto), como sementes, adubos, mão de obra (direta ou indiretamente), depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na cultura etc”.

Padoveze (2006) custos são gastos necessários para fabricar produtos na empresa, são gastos que fazem os produtos nascerem.

2.5.1.1 Custos diretos

Conforme Santos, Marion e Segatti (2009, p. 33) “custos diretos são os identificados com precisão no produto acabado, através de um sistema e um método de medição, e cujo valor é relevante, como: horas de mão de obra; quilos de sementes ou rações; gastos com funcionamento e manutenção de tratores”.

Custos diretos são aqueles que podem ser diretamente (sem rateio) apropriados aos produtos agrícolas, bastando existir uma medida de consumo (quilos, horas de mão de obra ou de máquina, quantidade de força consumida etc.). De modo geral, identificam-se aos produtos agrícolas e variam proporcionalmente à quantidade produzida. Podem ser apropriados diretamente aos produtos porque há uma medida objetiva do seu consumo nesta produção. Exemplos: insumos, mão de obra direta, material de embalagem, depreciação de equipamento agrícola quando é utilizado na produção de um só produto, energia elétrica das máquinas agrícolas utilizado na produção de um produto (CREPALDI, 2011, p. 100).

Padoveze (2006) cita que custos diretos são aqueles que podem ser identificados para um segmento em particular. Este tipo de custo tem ligação direta com o produto final, não se confunde a outros produtos, e pode ser medida a sua participação no produto final.

2.5.1.2 Custos indiretos

Santos, Marion e Segatti (2009, p. 33) conceituam que “custos indiretos são aqueles necessários à produção, geralmente de mais de um produto, mas alocáveis arbitrariamente, através de um sistema de rateio, estimativas e outros meios. Exemplos: salários de técnicos e das chefias; materiais e produtos de alimentação, higiene e limpeza (pessoal e instalações)”.

Custos indiretos, para serem incorporados aos produtos agrícolas, necessitam da utilização de algum critério de rateio. Os custos indiretos dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados em diferentes produtos agrícolas; portanto, são os custos que só são apropriados indiretamente aos produtos agrícolas. O parâmetro utilizado para as estimativas é chamado de base ou critério de rateio. Exemplos: depreciação de equipamentos agrícolas que são utilizados na produção de mais de um produto agrícola; salários dos chefes de supervisão de equipes de produção; aluguel de pastos; energia elétrica que não pode ser associada ao produto agrícola; impostos e taxas da propriedade rural; manutenção e conservação de equipamentos agrícolas (CREPALDI, 2011, p. 101).

Para Padoveze (2006) custos indiretos são gastos que não podem ser alocados de forma direta aos produtos, e quando atribuídos aos produtos necessitam ser distribuídos por forma de rateio. São genéricos e não específicos ao produto final.

2.5.1.3 Custos fixos

Crepaldi (2011, p. 101) sustenta que “custos fixos são aqueles cujo total não varia proporcionalmente ao volume produzido. Por exemplo: aluguel, impostos etc. Ressalta também que os custos fixos são fixos dentro de uma determinada produção, podendo variar em função das oscilações no volume de produção”.

São os que permanecem inalterados em termos físicos e de valor, independentemente do volume de produção e dentro de um intervalo de tempo relevante. Geralmente são oriundos da posse de ativos e de capacidade ou estado de prontidão para produzir. Por isso também são conhecidos como custos de capacidade. Exemplos: depreciação de instalações; benfeitorias e máquinas agrícolas; seguro de bens; salários de técnicos rurais e chefias (SANTOS; MARION; SEGATTI, 2009, p. 33).

Crepaldi (2011, p. 102) explica que os “custos fixos são fixos em relação ao volume de produção agrícola, mas podem variar de valor no decorrer do tempo. O aluguel de pastos, mesmo quando sofre reajuste em determinado mês, não deixa de ser considerado um custo fixo, uma vez que terá o mesmo valor qualquer que seja a produção do mês”.

Padoveze (2006) menciona que custos fixos são aqueles que não se alteram com as mudanças para mais ou para menos, conforme o volume produzido ou vendido de produtos finais.

2.5.1.4 Custos Variáveis

Os autores conceituam a seguir custos variáveis que variam conforme a quantidade produzida.

Custos variáveis variam proporcionalmente ao volume produzido. Exemplo: insumos, embalagens. Se não houver quantidade produzida, o custo variável será nulo. Os custos variáveis aumentam à medida que aumenta a produção agrícola. Outros exemplos: insumos indiretos consumidos, depreciação dos equipamentos

agrícolas, quando esta for feita em função das horas de máquinas trabalhadas, gastos com horas-extras na produção agrícola etc. (CREPALDI, 2011, p. 102).

Santos, Marion e Segatti (2009, p. 33) complementam que “custos variáveis são aqueles que variam em proporção direta com o volume de produção ou área de plantio. Ex.: mão de obra direta, materiais diretos (fertilizantes, sementes, rações, horas máquina)”.

Conforme Padoveze (2006) custos variáveis são aqueles que variam proporcionalmente ao volume produzido ou vendido

2.5.1.5 Custos de mão de obra

Os custos com mão de obra são importantíssimos de serem contabilizados e classificados da maneira correta como apresentam os autores, para que haja uma correta verificação do resultado da propriedade.

2.5.2 Sistemas de Custeio

Na continuação são apresentados o conceito de vários autores sobre os sistemas de custeio existentes.

2.5.2.1 Custeio por absorção

Segundo Padoveze (2006) custeamento por absorção se utiliza para a formação do custo unitário dos produtos apenas os gastos na área industrial. Se caracteriza por utilizar custos diretos; utilizar os custos indiretos por meio de rateio; não utilizar os gastos administrativos; não utilizar gastos comerciais; utiliza o somatório dos produtos vendidos como custos de produtos na demonstração do resultado.

Custeio por absorção consiste em separar os custos do período em despesas operacionais e os custos do produto (identificados como Custo dos Produtos Vendidos) (PIZZOLATO, 2000).

Conforme explica Martins (2003) custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos feitos.

2.5.2.2 Custeio variável ou direto

Para Pizzolato (2000), custeio direto consiste em reconhecer como custos dos produtos somente os custos variáveis, enquanto que os custos fixos fariam parte dos custos do período.

No custeio variável só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerando como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão custos variáveis (MARTINS, 2003).

Bornia (2002) afirma que apenas os custos variáveis são relacionados aos produtos, sendo os custos fixos considerados custos do período.

2.5.2.3 Custeio ABC

No custeio baseado em atividades (ABC) a apuração dos custos variáveis e diretos continua igual ao do custeio por absorção. Esse tipo de custeio preocupa-se com os custos indiretos ou fixos, procurando identificar os gastos gerados por cada atividade para depois alocá-los aos produtos (PADOVEZE, 2006).

Conforme explica Martins (2003) custeio ABC apropria os custos nas atividades realizadas em cada departamento.

A idéia do custeio ABC é tomar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando bases de relações entre os produtos e essas atividade (BORNIA, 2002).

2.5.3 Despesas

A seguir são apresentados os conceitos de despesas para a correta identificação e classificação das mesmas.

Para Crepaldi (2011, p. 99)

Despesas são gastos 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*. Pode-se, entretanto, propor uma regra simples do ponto de vista didático: todos os gastos realizados com os produtos agrícolas, até que estes estejam prontos, são *custos*; a partir daí, são *despesas*.

Em complemento Santos, Marion e Segatti (2009, p. 26) afirma que “despesa é todo o consumo de bens e serviços para obtenção de receita”.

Todos os custos que estão incorporados nos produtos agrícolas que são produzidos pela Empresa Rural são reconhecidos como DESPESAS no momento em que os produtos são vendidos. Exemplos: salários e encargos sociais do pessoal do escritório de administração; energia elétrica consumida no escritório; gastos com combustíveis e refeições do pessoal da administração; conta telefônica do escritório (CREPALDI, 2011, p. 99).

2.5.4 Receitas

Segundo Santos, Marion e Segatti (2009, p. 25) “receita corresponde, em geral, a vendas de mercadorias ou prestação de serviços. A receita sempre aumenta o Ativo, embora nem todo o aumento de Ativo signifique receita (empréstimos, financiamento, aumentam o Caixa-ativo mas não são receitas)”.

“Receitas operacionais são aquelas provenientes do giro normal da pessoa jurídica, decorrentes da exploração das atividades consideradas rurais” (CREPALDI, 2011, p. 103).

2.5.5 Gastos

“Os gastos podem ser investimentos, custos ou despesas” (CREPALDI, 2011, p. 98).

“É todo sacrifício para aquisição de um bem ou serviço com pagamento no ato (desembolso) ou no futuro (cria uma dívida). Exemplo: a empresa tem gasto na compra do imobilizado, na compra de matéria-prima, etc.” (SANTOS; MARION; SEGATTI, 2009, p. 25).

Crepaldi (2011, p. 98) cita que “gasto é o sacrifício que a entidade arca para a obtenção de um bem ou serviço, representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro). O gasto se concretiza quando os serviços ou bens são prestados ou passam a ser de propriedade da Empresa Rural”.

2.5.6 Investimentos

“Investimento é gasto com bem ou serviço ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a períodos futuros. Exemplos: aquisição de imóveis e utensílios; aquisição de insumos; aquisição de imóveis rurais” (CREPALDI, 2011, p. 98).

Conforme Santos, Marion e Segatti (2009, p. 27) “investimento é um gasto que deverá trazer benefícios futuros para a empresa”.

2.5.7 Perdas

“Perda é um gasto involuntário, anormal, extraordinário. Ex. desfalque no caixa, inundações, greves, incêndios etc. È bastante difícil prever uma perda. Geralmente, perda reduz o ativo (consequentemente o PL)” (SANTOS; MARION; SEGATTI, 2009, p. 26).

Segundo Crepaldi (2011, p. 99) “perda é um gasto não intencional decorrente de fatores externos fortuitos ou da atividade produtiva normal da Empresa Rural. No primeiro caso, as perdas são consideradas da mesma natureza que as DESPESAS e são jogadas diretamente contra o resultado do período. No segundo caso, onde se enquadram, por

exemplo, as perdas normais de insumos na produção agrícola, integram o *custo* de produção do período”.

2.5.8 Ganhos

“Da mesma forma que a perda, o ganho é bastante aleatório. É um lucro que independe da atividade operacional da empresa. Ex.: ganhos monetários, venda de um imobilizado por valor acima de seu custo etc.” (SANTOS; MARION; SEGATTI, 2009, p. 26).

2.6 ANÁLISE ECONÔMICA

Seguem tópicos sobre a análise econômica que deve ser feita na propriedade rural, a fim de conhecer e controlar os resultados da mesma. Em toda e qualquer propriedade deve haver um controle de quanto as atividades desenvolvidas neste local estão gerando de lucros para o proprietário.

Segundo Crepaldi (2011, p. 305) “situação econômica de uma empresa rural, refere-se a sua variação patrimonial. Ou ao lucro, se esta variação for a maior, ou ao prejuízo se o patrimônio estiver decrescendo”.

2.6.1 Demonstração do Resultado

A Demonstração do Resultado em uma propriedade rural objetiva mostrar o verdadeiro resultado das atividades desenvolvidas nesse local.

Crepaldi (2011, p. 304) afirma que o “regime de competência objetiva apurar a capacidade de gerar lucro”.

Conforme exposto por Neto (2001) a demonstração do resultado visa fornecer os resultados (lucro ou prejuízo) auferidos pela empresa em determinado exercício social. O

lucro ou prejuízo é resultante das receitas, custos e despesas incorridos pela empresa no período.

Pizzolato (2000) explica que a Demonstração do Resultado do Exercício consiste no elenco das receitas e despesas ao longo de um período. É muito importante, pois constitui uma forma fundamental de avaliação de desempenho.

2.6.2 Lucratividade

Segundo Marion e Segatti (2010) o resultado operacional (lucro ou prejuízo) é aquele que representa o resultado das atividades principais desenvolvidas pela entidade.

Para Marion (2007, p. 25)

Uma empresa constituída com fins econômicos tem, como maior objetivo, a finalidade de lucro. A empresa só terá razão de continuidade se der lucro, ou seja, retorno do investimento dos sócios (ou acionistas/quotistas). Os administradores serão bem-sucedidos se tornarem a empresa rentável. A gerência é considerada eficiente quando a administração do Ativo da empresa gerar lucro.

Conforme Santos, Marion e Segatti (2009, p. 118) “a lucratividade pode ser obtida dividindo-se o Lucro pelas vendas, ou seja:

$$\text{Lucratividade} = \text{Lucro} / \text{Vendas}$$

Segundo Pizzolato (2000) os índices de lucratividade examinam as margens de lucro da empresa e tratam de compará-las de diversas formas.

3 METODOLOGIA

Em relação à metodologia empregada, este capítulo apresentará os seguintes subitens: delineamento de pesquisa, universo da pesquisa, coleta de dados, análise dos mesmos e variáveis.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

O objetivo da pesquisa é analisar qual a atividade, entre culturas temporárias e pecuária leiteira, é mais lucrativa para a pequena propriedade Bela Vista no período de 01 de maio de 2012 até 30 de abril de 2013. Identificando e calculando custos, apresentando preços de mercado, a fim de identificar o resultado da propriedade.

Segundo o objetivo geral o tipo de pesquisa desenvolvida neste trabalho é a descritiva. Köche (2003, p. 124) conceitua pesquisa descritiva como aquela que “constata e avalia as relações entre as variáveis à medida que essas variáveis se manifestam espontaneamente em fatos, situações e nas condições que já existem. Na pesquisa descritiva não há manipulação *a priori* das variáveis. É feita a constatação de sua manifestação *a posteriori*.”

Já quanto a abordagem é caracterizado de maneira quantitativa, pois segundo Richardson (2011, p. 70):

Método quantitativo representa, em princípio, a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitar distorções de análise e interpretação, possibilitando, conseqüentemente uma margem de segurança quanto as inferências. É frequentemente aplicado nos estudos descritivos, naqueles que procuram descobrir e classificar as relações entre as variáveis.

3.2 UNIVERSO DA PESQUISA

Segundo Cervo e Bervian (2002, p.73) “população pode referir-se a um conjunto de pessoas, de animais, ou de objetos que representem a totalidade de indivíduos que possuem as mesmas características definidas para o estudo”.

O presente trabalho não possuiu população e amostra definidas. É um estudo de caso cujo objetivo é demonstrar a atividade mais lucrativa junto à propriedade Bela Vista no período de 01 de maio de 2012 até 30 de abril de 2013.

3.3 PROCEDIMENTO DE COLETA DE DADOS

A coleta de dados será de fontes primárias (notas fiscais de compra e venda). Richardson (2011, p. 253) afirma que “fonte primária é aquela que teve uma relação física direta com os fatos analisados, existindo um relato ou registro da experiência vivenciada”.

Os procedimentos técnicos foram através de pesquisa documental e foram utilizados o levantamento custos e de receitas, através de notas fiscais de compra e venda, verificação da folha de pagamento existente, e conversas com o dono da propriedade estudada.

3.4 ANÁLISE DOS DADOS

A análise dos dados foi feita através de planilhas que apresentam receitas, custos e despesas separados por tipo de cultura e atividade no período estudado.

3.5 VARIÁVEIS DE ESTUDO

Variáveis são aspectos, propriedades ou fatores reais ou potencialmente mensuráveis pelos valores que assumem e discerníveis em um objeto de estudo (CERVO; BERVIAN, 2002, p. 87).

Culturas temporárias - “Culturas temporárias são aquelas sujeitas ao replantio após a colheita. O período de vida é curto. Após a colheita, são arrancadas do solo para que ocorra novo plantio. Exemplos: soja, milho, arroz, etc. Essas culturas são conhecidas como anuais” (MARION, 2012 p. 17).

Atividade Leiteira - Segundo Santos, Marion e Segatti (2009, p.19) “pecuária é a arte de criar e tratar o gado. A pecuária cuida dos animais geralmente criados no campo para abate, consumo doméstico, serviços de lavoura, reprodução, leite, para fins industriais e comerciais”.

Custos - Para Santos, Marion e Segatti (2009), custos é a matéria prima quando entra na produção para obtenção de outro produto. Então, todos os gastos na produção e criação são custos.

Lucratividade - Conforme Pizzolato (2000), lucratividade examina as margens de lucro da empresa.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo consta a apresentação dos dados coletados, e a discussão dos resultados obtidos nesta pesquisa, realizada sobre um estudo de caso na propriedade Bela Vista.

4.1 DESCRIÇÃO DA PROPRIEDADE ESTUDADA

A propriedade Bela Vista localiza-se no interior do município de Ronda Alta, na comunidade Bela Vista, cerca de 10 km da cidade. O lugarejo antigamente era uma pequena vila, onde viviam várias famílias e até existia comércio no local. Esta propriedade é a maior do lugar.

Nesta propriedade desenvolvem-se as atividades de produção de grãos e pecuária leiteira. Grande parte da estrutura da propriedade é alugada, ou seja, a pessoa que produz essas atividades paga aluguel ao dono para se utilizar da estrutura ali existente. Com a finalidade de obter receitas e principalmente o maior lucro possível.

A propriedade constitui-se de 76 hectares, dos quais 25 são próprios, 18 são arrendados e ainda 33 são alugados e utilizados para pecuária leiteira. No período estudado foram plantados 40 hectares de soja e 25 de trigo.

Atualmente o leite é comercializado para a empresa Laticínios Tirol Ltda – Trindade. E os grãos são comercializados com a Cotrisal (Cooperativa Tritícola Sarandi Ltda.) e com a Agrocereais (Cooperativa Agrícola Agro Cereais Ronda Ltda.).

4.2 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Os dados pesquisados referem-se à safra do soja 2012/2013 e do trigo 2011/2012 bem como a atividade leiteira no mesmo período. Foram coletados junto ao proprietário e organizados em forma de quadros para melhor entendimento.

4.2.1 Descrição dos processos de cultivo das culturas temporárias

O solo é preparado para o cultivo em etapas, conforme a necessidade do solo e da planta. A seguir são descritos os processos utilizados no cultivo das culturas temporárias.

Correção do solo

A correção do solo é a primeira etapa antes do plantio. Ela é feita um ano sim, outro ano não. Consiste na aplicação de calcário para corrigir o pH da terra. No período estudado não foi realizado correção do solo.

Preparo do solo

Não ocorre preparo do solo, pois é realizado plantio direto. Apenas é feito o processo de dessecação da área a ser cultivada. Aplica-se, para isso produtos como o herbicida glifosato.

Plantio

O processo realizado no plantio é o direto. Consiste em entrar na área a ser cultivada depois de dessecada, com o trator e a plantadeira e plantar direto na terra, sem nenhum tipo de preparo especial. Os discos da plantadeira vão cortando a terra e a semente e o adubo vão caindo direto na terra. E depois, outros discos na parte da frente da plantadeira jogam um pouco de terra para cobrir a semente.

Aplicação de defensivos

Com a ajuda do trator e o pulverizador o produtor espalha no produto os tipos de herbicida e inseticida para que as plantações não sejam atacadas por pragas. As aplicações são feitas de forma preventiva e também de forma curativa, quando a cultura já está com o problema.

Adubação

A adubação é realizada apenas na hora do plantio, largada pela plantadeira juntamente com a semente. E depois disso nenhum tipo de adubação é realizado nas culturas.

Colheita

A colheita é realizada pela colheitadeira da propriedade. Os produtos colhidos são armazenados junto às empresas Cotrisal e Agrocereais, para posteriormente serem vendidos. Geralmente a colheita da soja acontece durante o mês de março e abril, e a do trigo no mês de novembro.

4.3 CUSTOS COM AS CULTURAS TEMPORÁRIAS

4.3.1 Custos diretos

A seguir são diferenciados os custos das despesas, e analisados isoladamente nas culturas temporárias.

Na safra de soja de 2012-2013, a produtividade apresenta-se comprometida devido à ocorrência de estiagem, ocasionando redução da produção esperada.

Soja - 40 há	Quantidade/ha	Valor Unitário R\$	Total R\$
Plantio Sementes	2.800 kg	2,25	6.300,00
Plantio Adubo	11.200 kg	1,15	12.880,00
Defensivos		-	7.093,20
TOTAL			26.273,20

Quadro 02: Custos diretos na cultura da soja

Fonte: Dados Primários

A safra de trigo de 2011/2012, apresenta produtividade média devido à ocorrência de geadas o que resultou em queda na produção.

Trigo - 25 há	Quantidade/há	Valor unitário R\$	Total R\$
Plantio Sementes	4.000 kg	1,40	5.600,00
Plantio Adubo	6.250 kg	1,15	7.187,5
Defensivos	-	-	3.564,5
TOTAL			16.352,00

Quadro 03: Custos diretos na cultura do trigo

Fonte: Dados Primários

Na cultura do soja, foram plantados 40 hectares. A quantidade de sementes de soja foi de 70 kg por hectare, totalizando 2800 Kg, com preço médio de R\$ 2,25 o Kg de soja, sendo que as variedades plantadas foram ativa e júpiter.

Já o trigo plantou-se 25 hectares. E a quantidade de sementes utilizada foi de 160 kg por hectare, totalizando 4000 Kg, com preço médio de R\$ 1,40 ao Kg, sendo a principal variedade plantada o quartzo.

O plantio das duas culturas é realizado com trator e plantadeira próprios.

O adubo utilizado no plantio do soja foi o 02.17.17. Sendo a quantidade de 280 Kg por hectare, totalizando 11200 Kg .

E no trigo foram utilizados 250 Kg por hectare do 05.20.20, totalizando 6250 Kg.

Os valores dos defensivos acima demonstrados, foram baseados em informações do proprietário e notas fiscais. A aplicação é realizada também por trator e pulverizador próprios. Os produtos mais utilizados foram herbicida Rondup original, inseticida Talstar e fungicidas Vitamax Thiran, em ambas as culturas.

Pelo pequeno espaço de tempo em que a pesquisa foi realizada, procurou-se focar no objetivo principal da mesma, por isso detalhes como as quantidades e produtos específicos por variedade plantada não foram discriminados.

4.3.2 Custos indiretos

Os custos indiretos foram rateados proporcionalmente ao número de hectares de cada cultura, por não haver controle separado na propriedade.

FORMA DE RATEIO UTILIZADA PARA MANUTENÇÃO TRATOR

Neste trabalho optou-se por fazer o rateio da manutenção do trator tomando por base a área total cultivada, ou seja, tanto nas culturas temporárias quanto na atividade leiteira, da seguinte forma:

Área total com grãos durante o ano 65 ha.

40 ha soja

25 há trigo

Área total para vacas 43 hectares.

33 ha pastagens fixas para vacas

10 hectares de sorgo (setembro a fevereiro)

Total área grãos + pecuária = 108 ha

108 – 100%

40 ha – 37,04 % da área

25 há – 23,15% da área

43 ha – 39,8 % da área

FORMA DE RATEIO UTILIZADA PARA OS DEMAIS ITENS LISTADOS

65 hectares no total = 100%

25 ha de trigo = 38,46%

40 ha de soja = 61,54%

CUSTOS INDIRETOS COM CULTURAS TEMPORÁRIAS

Custos indiretos		Total gasto no período R\$	Soja R\$	Trigo R\$
Mão de obra		16.000,00	9.846,4	6.153,6
Encargos Sociais		1.669,2	1.027,23	641,97
Pró-labore		13.200,00	8.123,28	5.076,72
Manutenção do Maquinário	Trator	3523,46	2.168,28	1.355,18
	Colheitadeira	9582,96	5.897,35	3.685,61
Diesel, lubrificantes		5.500,00	3.384,7	2.115,3
TOTAL		49.475,62	30.447,24	19.028,38

Quadro 04: Custos indiretos com as culturas temporárias

Fontes: Dados Primários

O total de combustível gasto nas culturas temporárias foi de 2500 litros, sendo um custo de R\$ 2,20 o litro, totalizando R\$ 5.500,00 que serão rateados conforme os hectares de cada cultura.

O valor total com manutenção do trator no período foi de R\$ 5.853,90, rateado entre as culturas de soja, trigo e atividade leiteira.

A mão de obra nas culturas temporárias é composta pelo salário de um funcionário, que recebe R\$ 1.200,00 por mês, durante 12 meses, mais o décimo terceiro salário e um terço de férias.

Os encargos sociais incluem 8% de FGTS e 2,7% de INSS sobre o total de mão de obra que é R\$ 16.000,00.

O pró-labore é composto por um salário de R\$ 1.100,00 mensais, por 12 meses, nas atividades temporárias.

DEPRECIACÃO DOS BENS UTILIZADOS NAS CULTURAS TEMPORÁRIAS

Bem / ano	Valor de mercado R\$	Valor residual R\$	Valor depreciável R\$	Vida útil estimada	Total da depreciação anual R\$	Depreciação nas atividades temporárias anual R\$
Trator Massey 275 ano 1994	45.000,00	24.500,00	20.500,00	10 anos	2.050,00	1.234,10
Trator Ford 6600 / 1978 e c/ cabine 2012	40.000,00	15.000,00	25.000,00	10 anos	2.500,00	1.505,00
Plantadeira ano 2012	45.000,00	23.000,00	22.000,00	10 anos	2.200,00	1.324,4
Fiat Strada ano 2002	13.000,00	6.500,00	6.500,00	5 anos	1.300,00	782,6
Pulverizador ano 2012	18.000,00	10.000,00	8.000,00	10 anos	800,00	800,00
Colheitadeira 1995	65.000,00	30.000,00	35.000,00	10 anos	3500,00	3.500,00
TOTAL						9.146,10

Quadro 05: Depreciação dos bens nas culturas temporárias

Fonte: Dados primários

A depreciação é calculada para fins gerenciais. O valor depreciável foi encontrado subtraindo do valor de mercado o valor que o produtor espera receber com a venda daqui a 10 anos. Os valores da depreciação dos dois tratores, da plantadeira e da fiat strada foram rateados pelos hectares ocupados por cada atividade. Foram 60,2% para a atividade agrícola e 39,8% para a atividade leiteira, conforme já mencionado na forma de rateio dos custos indiretos.

QUADRO RESUMO:

CUSTOS	SOJA (40 ha)	TRIGO (25 ha)	TOTAL
Diretos	R\$ 26.273,2	R\$ 16.352,00	R\$ 42.625,20
Indiretos	R\$ 30.447,24	R\$ 19.028,38	R\$ 49.475,62
Depreciação	R\$ 5.628,51	R\$ 3.517,59	R\$ 9.146,10
Custo Total	R\$ 62.348,95	R\$ 38.897,97	R\$ 101.246,92

Quadro 06: Resumo dos custos das culturas temporárias

Fonte: Dados Primários

O rateio da depreciação foi realizado pela quantidade de hectares ocupados por cada cultura.

4.3.3 Despesas gerais

DESPESAS COM AS CULTURAS TEMPÓRARIAS

Despesas	Total do período R\$	Culturas temporárias R\$
Água	360,00	120,00
Telefone	600,00	300,00
Honorários	720,00	360,00
Arrendamento de terras	12.960,00	12.960,00
ITR	22,00	13,24
Material de escritório	600,00	300,00
Combustível para o deslocamento	1.683,43	841,72
TOTAL	16.945,43	14.894,96

Quadro 07: Despesas incorridas nos 12 meses estudados

Fonte: Dados Primários

- Água, telefone, honorários e material de escritório: O total gasto nessas contas na propriedade foi rateado conforme a utilização nas atividades temporárias e atividade leiteira.

Do total gasto com água 33,33% é utilizado nas atividades temporárias e 66,67% na atividade leiteira.

- Os valores de telefone, honorários, material de escritório e gasolina para o deslocamento: 50% para as atividades temporárias e 50% para a atividade leiteira.

- Arrendamento de terras: O total pago no período estudado foi de R\$ 12.960,00 sendo que o proprietário pagou R\$ 60,00 por hectare arrendado por mês. Sendo 18 hectares arrendados, durante 12 meses.

- ITR: O valor do ITR anual foi de R\$ 22,00. Rateado entre as culturas pelos hectares ocupados por cada uma, ou seja, uma porcentagem de 60,2% para as atividades temporárias.

4.4 CUSTOS COM A ATIVIDADE LEITEIRA

A seguir apresenta-se os custos diretos e indiretos com a atividade leiteira.

4.4.1 Custos diretos

Descrição	Quantidade	Valor Unitário R\$	Valor Total R\$
Silagem	-	-	10.000,00
Pastagem	-	-	2.820,00
Medicamentos	-	-	22.053,30
Sal Mineral	3329 KG	2,2755	7.575,00
Rações	130.480 KG	0,84557	110.330,04
Veterinário	1005 KM	0,7325	736,20
Mão de obra	2 FUNCIONÁRIOS	1.200,00	32.000,00
Encargos sociais	-	-	3.338,40
Sêmen	-	-	2.162,25
TOTAL			191.015, 19

Quadro 08: Custos diretos na atividade leiteira

Fonte: Dados Primários

Devido à extensão do trabalho realizado e o pouco tempo para desenvolvê-lo, são apresentados apenas os totais gastos, sem detalhamentos separadamente.

Os animais vivem em sistema semi-intensivo. Recebem suplementação mineral, vacinação e acompanhamento de um veterinário, como descrito a seguir.

- Silagem: No valor total da silagem estão inclusos semente de milho, lonas, horas de máquinas, caminhão para transporte, diesel gasto para plantar o milho e socar a silagem, inoculante, entre outros.

- Pastagens: As pastagens são formadas de gramas e sorgo. Nos quais os únicos custos é o diesel gasto para adubá-las com esterco produzido pelas vacas e o custo da semente de sorgo, não utiliza nada de adubo químico.

- Medicamentos: O total gasto foi de R\$ 22.053,30 em medicamentos principalmente para mastite, tristeza (amarelão), intoxicação, leptospirose, indutor de cio, entre outros.

- Sal Mineral: A média de sal mineral utilizado na propriedade foi de 277,42 Kg por mês, sendo 5,55 Kg por animal/mês. Totalizando 3.329 Kg no período estudado.

- Rações: O total gasto com rações foi de 130.480 Kg. A propriedade fornece em média 217,47 Kg vaca/mês ou 7,25 Kg vaca/dia. Totalizando um valor de R\$ 110.330,04, com um custo unitário (média dos valores das notas fiscais do período estudado) de R\$ 0,84557 ao Kg.

- Veterinário: Os custos com veterinário são apenas das quilometragens gastas para ir até a propriedade, pois os atendimentos não são cobrados.

- Mão de obra: O total de mão de obra na atividade leiteira é composto pelo salário de dois funcionários recebendo R\$ 1.200,00 por mês cada um, por 12 meses, mais o décimo terceiro salário e um terço de férias.

- Encargos Sociais: Os encargos sociais incluem 8% de FGTS e 2,7% de INSS sobre o total de mão de obra que é de R\$ 31.200,00.

- Sêmen: A reprodução acontece por meio de inseminação artificial com utilização de sêmens no valor total de R\$ 2.162,25 no período.

4.4.2 Custos indiretos

Descrição	Quantidade	Valor Unitário R\$	Valor Total R\$
Manutenção de ordenha	PEÇAS	-	1.027,81
Energia elétrica	26.254 KW/H	0,315	8.270,01
Material de limpeza de instalações	12 GALÕES DE 25 LITROS	176,61	2.119,32
Combustível	4.029 LITROS	2,20	8.863,8
Manutenção do trator	RATEIO	-	2.330,44
Aluguel	-	-	61.020,00
Pró-labore	-	-	13.200,00
TOTAL			96.831,37

Quadro 09: Custos indiretos na atividade leiteira

Fonte: Dados Primários

Os custos indiretos são discriminados da seguinte forma:

Manutenção da ordenha: O valor gasto de R\$ 1.027,81 foi com concertos e troca de peças da ordenha e com óleo para lubrificação da mesma. Valor embasado em notas fiscais fornecidas pelo proprietário.

Energia Elétrica: Os valores com energia elétrica estão baseados nas contas mensais do período estudado. Não foram encontradas contas dos meses de maio, junho e agosto de 2012. Então fez-se uma média com as contas dos outros meses do ano, uma vez que os valores de todos os meses foram bem próximos. A quantidade consumida e o valor do KW/h foram encontrados fazendo uma média de todos os meses estudados. A energia elétrica foi contabilizada apenas na atividade leiteira, por não ser utilizada na atividade com grãos.

Material de limpeza de instalações: O principal componente desta conta são os detergentes (galões de 25 litros) para limpeza da ordenha e das instalações, o preço unitário é uma média do valor total gasto pela quantidade consumida.

Combustível: O valor total do combustível na atividade leiteira é composto pelo diesel utilizado no trabalho de tratar as vacas com silagem (gasta 1,5 horas por dia, em média 11,10 litros de diesel diários) e pelo combustível para plantar o sorgo (10 hectares de sorgo, em média 33 litros de diesel). O cálculo realizado: (11,1 L x 30 dias x 12 meses) + 33 L.

Manutenção do trator: O valor total gasto na manutenção do trator R\$ 5.853,90 rateado pelos hectares cultivado por cada cultura.

Aluguel: Serão pagos R\$ 5.085,00 todo o mês, durante 12 meses totalizando R\$ 61.020,00, referentes ao aluguel das instalações e dos equipamentos de ordenha (ordenhadeira, resfriador, sala de ordenha...).

Pró-labore: O pró-labore referente à pecuária é de R\$ 1.100,00 mensais, total do período R\$ 13.200,00.

DEPRECIACÃO DOS BENS UTILIZADOS APENAS NA ATIVIDADE LEITEIRA

Bem / Ano	Valor de Mercado R\$	Valor Residual R\$	Valor Depreciável R\$	Vida Útil Estimada	Depreciação total anual R\$	Depreciação Da atividade leiteira anual R\$
Desinsiladeira 2011	20.000,00	4.000,00	16.000,00	10 anos	1.600,00	1.600,00
Trator Massey 275 ano 1994	45.000,00	24.500,00	20.500,00	10 anos	2.050,00	815,90
Trator Ford 6600 /1978 e cabine 2012	40.000,00	15.000,00	25.000,00	10 anos	2.500,00	995,00
Plantadeira ano 2012	45.000,00	23.000,00	22.000,00	10 anos	2.200,00	875,60
Fiat Strada ano 2002	13.000,00	6.500,00	6.500,00	5 anos	1.300,00	517,40
TOTAL						4.803,90

Quadro 10: Depreciação dos bens na atividade leiteira

Fonte: Dados primários

DEPRECIACÃO DAS VACAS

Bens Ano 12/13	Valor de Mercado R\$	Valor Residual	Valor Depreciável	Vida Útil Estimada	Depreciação Anual R\$
Vacas	150.000,00	0	150.000,00	7 anos	21.428,57

Quadro 11: Depreciação das vacas

Fonte: Dados primários

A depreciação das vacas acontece em sete anos, por serem animais matrizes mestiços. Sendo no total 50 vacas em produção leiteira, a um custo atual de mercado de R\$ 3.000,00 cada e estimado um valor residual de R\$ 1.700,00 cada, obtido na venda para abate.

Já o rateio da depreciação para cada atividade foi em função dos hectares que cada uma ocupa, sendo da atividade leiteira 39,8% e da atividade agrícola 60,2%.

Obs. Não há ganho com venda de bezerros, os mesmos são doados às pessoas.

4.4.3 Despesas gerais

Despesas	Total do período R\$	Total R\$
Água	360,00	240,00
Telefone	600,00	300,00
Honorários	720,00	360,00
Material de escritório	600,00	300,00
Combustível para o deslocamento	1.683,43	841,72
ITR	22,00	8,76
TOTAL	3.985,43	2.050,48

Quadro 12: Despesas gerais na atividade leiteira

Fonte: Dados primários

A gasolina gasta pelo dono da propriedade que mora na cidade de Ronda Alta e desloca-se todos os dias para trabalhar no interior foi de R\$ 575 litros, um total de R\$ 1.683,43. O valor foi rateado 50 % para as atividades temporárias e 50% para a atividade leiteira.

4.5 APRESENTAÇÃO DA RECEITA REALIZADA

A seguir serão apresentadas as receitas obtidas na propriedade Bela Vista no período estudado.

4.5.1 Receita realizada com as culturas temporárias

Especificação	Soja	Trigo	Total do período (R\$)
Área plantada (ha)	40 há	25 há	-
Colheita sacos 60kg	2100 sacos	1150 sacos	
Preço/venda R\$/saco	R\$ 58,00	R\$ 40,00	
Total da venda R\$	R\$ 121.800,00	R\$ 46.000,00	R\$ 167.800,00

Quadro 13: Demonstração da receita das Culturas Temporárias

Fonte: Dados Primários

4.5.2 Receita Realizada com a atividade leiteira

Mês	Quantidade Litros	Preço do Litro (R\$)	Total Recebido (R\$)
Maio-12	31.549	0,80	25.239,20
Junho-12	32.247	0,81	26.120,07
Julho-12	32.878	0,83	27.288,74
Agosto-12	34.437	0,80	27.549,6
Setembro-12	35.435	0,81	28.702,35
Outubro-12	34.244	0,82	28.080,08
Novembro-12	33.838	0,81	27.408,78
Dezembro-12	34.700	0,83	28.801,00
Janeiro – 13	35.330	0,83	29.323,90
Fevereiro – 13	30.604	0,85	26.013,40
Março – 13	32.607	0,88	28.694,16
Abril -13	29.734	0,90	26.760,60
TOTAL			329.981,88

Quadro 14: Quadro demonstrativo da receita na atividade leiteira

Fonte: Dados primários

4.6 ANÁLISE DO RESULTADO COM CULTURAS TEMPORÁRIAS

Para analisar o resultado, tanto das culturas temporárias como da atividade leiteira, elaborou-se a Demonstração do Resultado, conforme abaixo:

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO – Maio de 2012 a Abril de 2013

Receita Bruta	R\$ 167.800,00	100%
Soja	R\$ 121.800,00	72,59%
Trigo	R\$ 46.000,00	27,41%
(-) Deduções de Vendas	-	
Receita Líquida	R\$ 167.800,00	100%
(-) Custos Diretos	(R\$ 42.625,20)	25,4%
Soja	(R\$ 26.273,20)	15,66%
Trigo	(R\$ 16.352,00)	9,74%
Margem de Contribuição	R\$ 125.174,80	74,6%
(-) Custos Indiretos	(R\$ 49.475,62)	29,25%
Soja	(R\$ 30.447,28)	18%
Trigo	(R\$ 19.028,38)	11,25%
(-) Depreciação	(R\$ 9.146,10)	5,45%
(-) Despesas Operacionais	(R\$ 14.894,97)	8,88%
Lucro Líquido	R\$ 51.658,11	30,78%

Quadro 15: Demonstração do Resultado das Culturas Temporárias

Fonte: Dados primários

4.7 ANÁLISE DO RESULTADO COM ATIVIDADE LEITEIRA

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO – Maio de 2012 a Abril de 2013

Receita Bruta	R\$ 329.981,88	100%
(-) Deduções de Vendas	-	
Receita Líquida	R\$ 329.981,88	100%
(-) Custos Diretos	(R\$ 191.015, 19)	57,64%
Margem de Contribuição	R\$ 138.966,69	42,36%
(-) Custos Indiretos	(96.831,37)	29,34%
(-) Depreciação dos Bens	(R\$ 4.803,90)	1,46%
(-) Depreciação das vacas	(R\$ 21.428,57)	6,49%
(-) Despesas Operacionais	(R\$ 2.050,48)	0,62%
Lucro Líquido	R\$ 13.852,37	4,19%

Quadro 16: Demonstração do Resultado da Atividade Leiteira

Fonte: Dados primários

4.8 ANÁLISE COMPARATIVA DO RESULTADO ENTRE AS ATIVIDADE

Os dados apresentados demonstram que a propriedade rural apresentou uma lucratividade maior durante o período estudado nas culturas temporárias. Os índices de lucratividade sobre a Receita Bruta de cada atividade foram 30,78% para as culturas temporárias e 4,19% para a atividade leiteira. Dados apresentados no gráfico 01

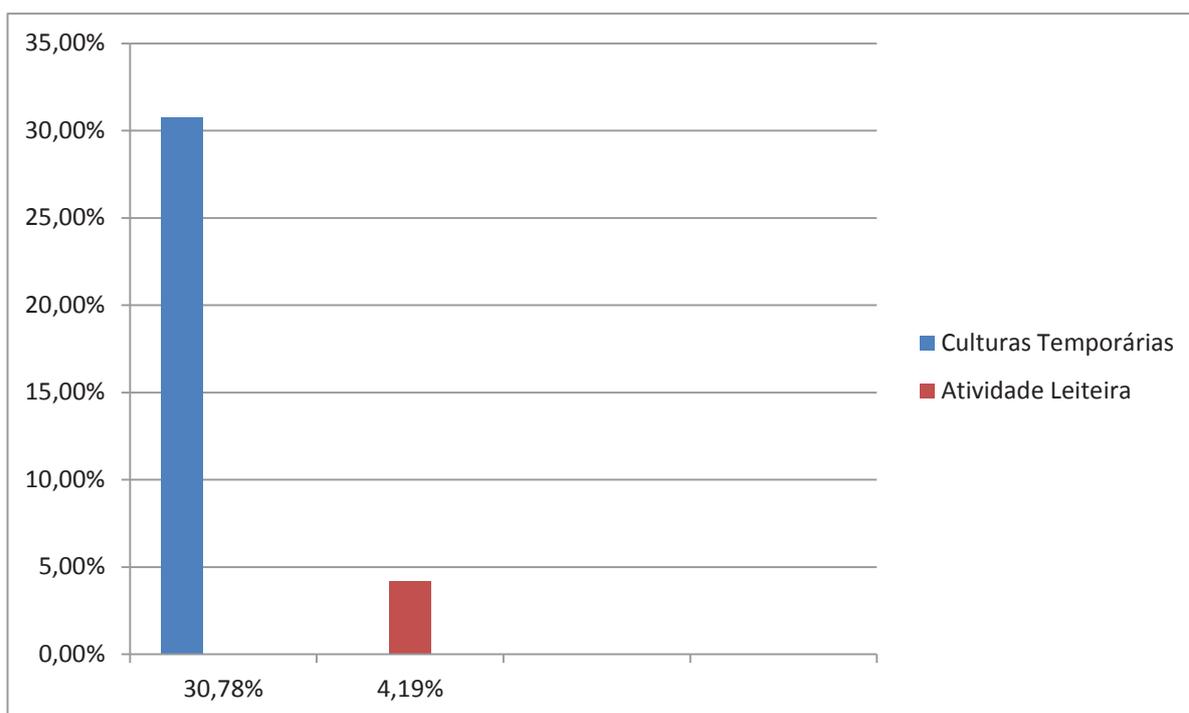


Gráfico 01 – Lucratividade anual produzida pelas atividades no período estudado

Fonte: Dados Primários

4.9 SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

Recomenda-se a partir dos dados analisados que o proprietário procure reduzir os custos da produção em ambas as atividades para melhorar sua lucratividade. Que realize uma pesquisa de mercado buscando melhores preços em alguns produtos, principalmente em medicamentos na atividade leiteira e defensivos na atividade com culturas temporárias, pois verificou-se que os gastos com estes itens são significativos, e pode-se encontrar produtos idênticos em diferentes lojas do mercado.

Sugere-se também que ele busque comprar os produtos como óleo diesel, sal mineral e material de limpeza de instalações e ordenha em maiores quantidades, conseguindo diminuir os custos com a compra em escala. E principalmente, que analise se a construção de uma estrutura própria para a produção do leite não seria mais vantajoso que o aluguel.

Outra sugestão é que venda os animais após a vida útil, gerando assim uma receita extra na atividade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para o sucesso econômico-financeiro de qualquer propriedade é necessário que se tenha um conhecimento e acompanhamento periódico dos custos da mesma, bem como da margem de lucro que as atividades desenvolvidas nesse local estão apresentando.

Ao término do trabalho pode-se observar que o mesmo atingiu seu objetivo, de analisar qual das atividades entre as culturas temporárias e a atividade leiteira era a mais lucrativa na propriedade Bela Vista.

Para alcançar o objetivo do trabalho, utilizou-se o método de pesquisa descritivo. Quanto à abordagem do problema, caracterizado de maneira quantitativa através da análise de notas fiscais e coleta de dados junto aos controles do proprietário. O método do custeio variável ou direto foi o escolhido para determinar o resultado do período estudado.

Finaliza-se o trabalho com os resultados da pesquisa. O valor da receita nas culturas temporárias foi de R\$ 167.800,00, apresentando resultado final positivo em valores absolutos de R\$ 51.658,11 **representando 30,78% da receita bruta**. Já na atividade leiteira a receita foi de R\$ 329.981,88 e o resultado positivo em valores absolutos R\$ 13.852,37 **representando 4,19% da receita bruta**.

A atividade com culturas temporárias é a mais lucrativa da propriedade no período estudado, pois o resultado corresponde a 30,78% da receita, enquanto a leiteira traz um lucro de 4,19% sobre a receita gerada.

Algumas das limitações encontradas na realização do presente estudo diz respeito à necessidade da realização de média de alguns valores, pois o proprietário não tinha todas as notas arquivadas, como foi o caso da energia elétrica. E também ele não ter um controle detalhado do que é gasto na atividade leiteira e nas culturas temporárias. Outra limitação importante foi o pouco tempo para realização da pesquisa, e por este motivo não foi possível o detalhamento de alguns valores.

Algumas sugestões de estudos futuros para melhorar a análise da lucratividade são determinar ponto de equilíbrio, margem de segurança, detalhamento separado dos custos de cada atividade, a viabilidade de uma estrutura própria para a atividade leiteira, entre outros.

REFERÊNCIAS

- BORNIA, Antônio Cezar. **Análise Gerencial de Custos**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.. **Metodologia Científica**. 5ª edição. São Paulo: Prentice Hall, 2002.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Rural – Uma abordagem decisorial**. 6ª edição. São Paulo: Atlas S. A., 2011.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos da Metodologia Científica**. 21ª edição. Rio de Janeiro: Editora Vozes, 2003.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Rural**. 13ª edição. São Paulo: Atlas S. A., 2012.
- MARION, José Carlos; SEGATTI, Sonia. **Contabilidade da Agropecuária**. 9ª edição. São Paulo: Atlas S. A., 2010.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª edição. São Paulo: Atlas, 2003.
- MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise Financeira de Balanços**. 7ª edição. São Paulo: Atlas S. A., 2010.
- NETO, Alexandre Assaf. **Estrutura e Análise de Balanços**. 6ª edição. São Paulo: Atlas S. A. 2001.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. São Paulo: Thomson, 2003.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. 2ª edição São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.
- PIZZOLATO, Nélio Domingues. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. 2ª edição. São Paulo: Pearson Makron Books, 2000.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social – Métodos e técnicas**. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 2011.
- SANTOS, Gilberto José dos; MARION, José Carlos; SEGATTI, Sonia. **Administração de Custos na Agropecuária**. 4ª edição. São Paulo: Atlas S. A., 2009.