

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Samara Cristiane Espindola

ANÁLISE DA LUCRATIVIDADE DO TABACOEM ECONOMIA FAMILIAR

Santa Cruz do Sul

2019

Samara Cristiane Espindola

ANÁLISE DA LUCRATIVIDADE DO TABACOEM ECONOMIA FAMILIAR

Trabalho de Curso apresentado ao curso de Ciências Contábeis, da Universidade de Santa Cruz do Sul, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharela em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Fernando B. B. Fontoura

Santa Cruz do Sul

2019

Samara Espindola

ANÁLISE DA LUCRATIVIDADE DO TABACO EM ECONOMIA FAMILIAR

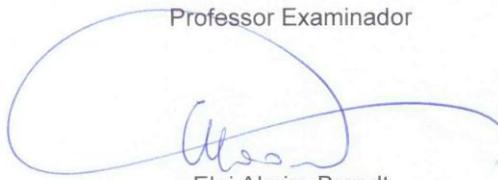
Este Trabalho de Curso (TC), apresentado ao curso de Ciências Contábeis da Universidade de Santa Cruz do Sul - Unisc, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharela em Ciências Contábeis, foi aprovado em sua forma final pela banca examinadora.



Fernando Batista Bandeira da Fontoura
Professor Orientador



Laércio Rogério Friedrich
Professor Examinador



Eloi Almiro Brandt
Coordenador da Banca Examinadora

Santa Cruz do Sul
2019

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por sempre me proteger e iluminar minha caminhada neste estudo para que tudo desse certo. A minha mãe pela sua paciência e compreensão pelos momentos de stress, ausência e por todo o apoio. Ao meu Pai (in memória) que sempre esteve ao meu lado. Que ensinou a batalhar e a nunca desistir. Aos meus irmãos pelas palavras de carinho e motivação e ao meu namorado por toda a ajuda e forças para vencer essa nova etapa.

Imensamente grata, ao meu orientador Fernando Fontoura, por todo seu desempenho e dedicação. Por todas as palavras motivadoras nos momentos difíceis e por sempre me lembrar o potencial que cada um tem dentro de si. Obrigado por compartilhar seu conhecimento no qual foi essencial na formação deste estudo.

Agradeço ao Curso de Ciências Contábeis, no qual a coordenação está sempre disposta a nos ajudar e nos acolher nos momentos de aflição e tensão.

A todos, muito obrigada.

RESUMO

O presente estudo teve como objetivo principal analisar a lucratividade na produção do tabaco em uma propriedade de economia familiar localizada em Venâncio Aires/RS considerando a safra 2018/2019. A metodologia utilizada foi a pesquisa descritiva qualitativa sendo que a coleta de dados foi classificada como pesquisa documental. Os dados foram extraídos através dos documentos fiscais e informações fornecidas pelo produtor. Foram delimitadas no estudo as etapas: pré-plantio, plantio, cultivo, colheita e pós-colheita de produção do tabaco. O custo total foi de R\$ 27.934,61 sendo classificados em custos diretos totalizando R\$ 9.843,78 e os indiretos R\$ 18.090,83. Com auxílio de planilhas de Excel, realizaram-se os cálculos de liquidez e dos Pontos de Equilíbrio. A DRE apontou prejuízo em virtude da queda de granizo em outubro de 2018, entretanto se não houvesse, o produtor obteria lucro. Através dos cálculos dos Pontos de Equilíbrio considerando a real receita obtida e o custo apurado observa-se que a propriedade não atingiu os resultados esperados. Já os índices de liquidez demonstraram resultados que apontam desempenho saudável da propriedade. Conclui-se que o conhecimento de análise econômica e análise dos custos na propriedade rural são de extrema importância na organização e no controle da produção no qual refletem diretamente no resultado da safra.

PALAVRAS-CHAVE: Tabaco. Custos. Ponto de Equilíbrio. Lucratividade.

ABSTRACT

The main objective of this study was to analyze the profitability of tobacco production in a family economy property located in Venâncio Aires/RS considering the 2018/2019 harvest. The methodology used was qualitative descriptive research and data collection was classified as documentary research. The data were collected through the fiscal documents and information provided by the producer. The following stages were defined in the study: pre-planting, planting, cultivation, harvesting and post-harvesting of tobacco production. The total cost was R\$ 27,934.61 being classified as direct costs totaling R\$ 9,843.78 and indirect costs R\$ 18,090.83. With the help of Excel spreadsheets, liquidity and break-even point calculations were performed. The DRE pointed out loss due to the hailstorm in October 2018, however if there were no climate variable, the producer would make a profit. Through the calculation of the Points of Equilibrium considering the actual revenue obtained and the cost calculated it is observed that the property did not achieve the expected results. On the other hand, the liquidity indexes showed results that point to healthy performance of the property. It is concluded that the knowledge of economic analysis and analysis of costs in rural property are of extreme importance in the organization and control of production in which they reflect directly in the result of the harvest.

KEYWORDS: Tobacco. Costs. BalancePoint. Profitability.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Propriedade vista por imagem via satélite	38
Figura 2 – Canteiro de tabaco	40
Figura 3 – Placa marcadora e semeadeira	40
Figura 4 – Máquina de podar fumo	41
Figura 5 – Máquina de plantar fumo	42
Figura 6 – Flor do tabaco	43
Figura 7 – Trouxa do tabaco	43
Figura 8 – Máquina tecedeira do tabaco	44
Figura 9 – Estufa de fumo	45
Figura 10 – Fardo do tabaco	46

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 -Tabela de custos	47
Tabela 2- Bens do ativo imobilizado e depreciação	50
Tabela 3 - Custos diretos	51
Tabela 4 - Custos indiretos	52
Tabela 5 - Vendas ocorridas na safra 2018/2019	53
Tabela 6 - Valor médio por arroba	54
Tabela 7 - Balanço Patrimonial 31/03/2019	55
Tabela 8 - DRE do Custeio Variável	57
Tabela 9 - Margem de contribuição unitária	57
Tabela 10 - Ponto de Equilíbrio Contábil	58
Tabela 11 - Ponto de Equilíbrio Financeiro	58
Tabela 12 - Ponto de Equilíbrio Econômico	59
Tabela 13 - DRE comprovação dos resultados dos PEE, PEC E PEF	59
Tabela 14 - Comparativo da variável climática	60

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 Objetivos	11
1.1.1 Geral	11
1.1.2 Específicos	11
1.2 Justificativa.....	12
1.3 Metodologia	13
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	15
2.1 A cultura do tabaco	15
2.2 Agricultura familiar e agronegócio	16
2.3 Contabilidade agrícola.....	20
2.4 Classificação custo na atividade rural	23
2.5 Métodos de custeio	25
2.5.1 Custeio variável.....	26
2.5.2 Custeio Absorção.....	27
2.5.3 Custeio ABC.....	28
2.6 Indicadores de lucratividade	32
3 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS.....	38
3.1 Caracterização da propriedade	38
3.2 Descrição das etapas do plantio do tabaco	39
3.3 Apuração dos custos das etapas do plantio do tabaco considerando os níveis de produtividade	46
3.4 Levantamentodos custos diretos e indiretos da produção.....	51
3.5 Realização da análise do resultado econômico	52
4 CONCLUSÃO	61
REFERÊNCIAS.....	63

1 INTRODUÇÃO

Diante o desenvolvimento do cenário socioeconômico brasileiro, o tabaco tem papel fundamental para o setor rural. Um dos pontos relevantes é a exportação, onde o Brasil segue como líder e como produtor mundial encontra-se em segundo no ranking desde o ano de 1993.

A região mais concentrada no plantio do tabaco no Brasil são os estados do Sul. O Rio Grande do Sul teve participação de 7,4% nas exportações do País em 2018 (SINDITABACO, 2019). Na safra 2017/2018, num de total 149.350 famílias produziram 685.983 toneladas do tabaco (AFUBRA/ITGA, 2019).

Mesmo que o Brasil seja o líder no mercado exterior e na sua economia há uma influência significativa em torno da comercialização, surgem incertezas no futuro do tabaco. Com a tecnologia em alta, empresas criaram dispositivos eletrônicos para fumar, como por exemplo, o cigarro eletrônico, no qual hoje há uma discussão se de fato é menos prejudicial à saúde. A Agência Nacional da Vigilância Sanitária (ANVISA) prevê liberação desses dispositivos, onde hoje é proibido no Brasil (SOUZA CRUZ, 2019).

Outra tecnologia encontrada no meio rural são as máquinas, cada vez mais modernas e sistematizadas auxiliando no desempenho das atividades e na alta produtividade. Também o sistema de gestão qualificada, o meio digital está em foco na área rural, evoluindo cada safra que passa. Em grandes propriedades, os agricultores utilizam aplicativos de controle de qualidade para obter resultados com mais precisão (BATALHA; BUAINAIN; SOUZA, 2005).

A tecnologia caminha lado a lado com o sistema de gestão no qual se tornaram fundamental em todas as áreas. Na economia familiar para se obter bons resultados deve-se planejar, controlar, decidir e avaliar resultados. Como qualquer outro negócio, é essencial realizar o levantamento dos custos da produção.

A gestão dos custos tem como objetivo auxiliar na organização e no controle da produção, revelando ao agricultor as atividades de maior e de menor custo. Da mesma forma para os insumos, podendo assim substituir o que for mais rentável evidenciando gestão na propriedade rural.

Observam-se os agricultores de economia familiar de pequenas propriedades não possuem uma orientação adequada diante desses levantamentos e de como proceder, tendo como resultado não esperado no final da safra. Além da pouca

informação, os produtores sofrem com as variáveis, ou seja, os possíveis sinistros decorrentes das tempestades, granizos, muita chuva, muito calor, podendo resultar na perda total da safra ou até mesmo um prejuízo em função das particularidades da atividade rural.

Neste contexto, o presente estudo levantou a seguinte pergunta de pesquisa: **qual a lucratividade na produção do tabaco referente à safra 2018/2019 em uma propriedade de economia familiar?**

O presente estudo tem como objetivo demonstrar o custo da produção do tabaco em uma pequena propriedade familiar localizada na cidade de Venâncio Aires/RS referente à safra ano 2018/2019. Consiste em uma análise de cada etapa da produção, desde o semeio até o momento da venda do tabaco, levando em conta a análise econômica da propriedade rural.

Para esclarecimento, na sequência apresentam-se o objetivo geral e os específicos, no qual representam as metas que buscaram responder à pergunta de pesquisa. Logo após, segue a justificativa no qual apresentam argumentos que defendem a escolha do tema e a metodologia que define qual são os métodos utilizados para o levantamento de dados e análise de resultados, contendo o contexto da caracterização da pesquisa desenvolvida.

1.1 Objetivos

Os objetivos do presente estudo têm embasamento através do enunciado do problema, cabendo apresentar a delimitação. Os objetivos são classificados em geral e específicos.

1.1.1 Geral

Analisar a lucratividade na produção do tabaco em uma propriedade de economia familiar localizada em Venâncio Aires/RS considerando a safra 2018/2019.

1.1.2 Específicos

- Descrever as etapas do plantio do tabaco.
- Apurar os custos das etapas do plantio do tabaco considerando os níveis de

produtividade.

- Levantar custos diretos e indiretos da produção.
- Realizar análise do resultado econômico.

1.2 Justificativa

Com o surgimento de novas tecnologias na atividade rural, os agricultores passam por desafios para adaptar-se a essas mudanças, conseqüentemente surgindo dificuldades sendo elas no desempenho econômico e no desenvolvimento da produção. Cada vez mais a área está exigindo de o agricultor especializar-se, realizar novos cursos técnicos, participar de palestras educativas para poder acompanhar o desenvolvimento econômico e as mudanças que vem acontecendo, pois hoje não basta somente plantar e colher, e sim saber analisar cada passo e apontar os pontos críticos, para no final obter bons resultados.

Segundo o Sinditabaco, o Brasil é o segundo maior produtor do tabaco do mundo. Sendo que no País, o estado Rio Grande do Sul é a região que mais predomina o cultivo (SINDITABACO, 2019).

O presente projeto teve por finalidade analisar cada etapa da produção do tabaco, desde o processo do semeio até venda do fumo seco na indústria fumageira e ao final foi realizado uma análise econômica dos resultados levando em conta a lucratividade. O estudo foi aplicado em uma propriedade familiar de pequeno porte, localizada na cidade de Venâncio Aires/RS.

Nos anais do Congresso Brasileiro de Custos, encontram-se estudos relacionados ao plantio do tabaco e agricultura familiar. Por exemplo, “A fomicultura em pequenas propriedades: uma análise com produtores de tabaco sob a perspectiva de teoria dos custos de transação”, no qual Gonçalves, Atamanczuk, Daciê e Santos (2015) citam a teoria dos custos de transação e a aplicabilidade no meio rural. Já o artigo “Aplicação do método TDABC- *time-drive activity based costing* em propriedade da agricultura familiar”, referente aos autores Deinani, Santos e Kalnin (2015) relata sobre a aplicação do método na atividade agrícola, onde os resultados apontam a possibilidade de determinar os custos de cada atividade e alocar aos produtos. Com base nesses estudos, comprova-se a importância da gestão de custos na área rural e de como é possível a aplicação dos métodos de custeio.

Desta forma, o presente estudo visa auxiliar o agricultor a remanejar a maneira de se trabalhar, de se planejar e de gerenciar o próprio negócio, tendo como foco o desenvolvimento financeiro e econômico. Espera-se que a melhora do controle dos custos, o produtor irá obter melhores resultados, redução nos custos e maior lucratividade, auxiliando na tomada decisão e identificando os problemas para os mesmos resolvê-los.

1.3 Metodologia

A metodologia de pesquisa do estudo teve por finalidade a apuração e análise da lucratividade na produção do tabaco referente à safra 2018/2019 em uma propriedade de economia familiar. A pesquisa foi classificada em descritiva com abordagem qualitativa do problema.

Segundo Raupp e Beuren (2004, p. 81), “a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis”. Pelo fato de não utilizar instrumentos estatísticos na análise de dados, a abordagem do estudo foi definida como qualitativa que permite “análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado” (RAUPP; BEUREN, 2004, p. 92).

A utilização do método descritivo foi aplicada para detalhar o processo da produção do tabaco e no final apresentar os possíveis resultados diante as variáveis que ocorreram durante o período da safra evidenciando pontos relevantes através dos indicadores de lucratividade.

O levantamento dos dados foi mediante a pesquisa documental. Raupp e Beuren (2004, p. 89) definem como pesquisa documental aquele que “vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada”. Os dados foram levantados na propriedade, onde o proprietário disponibilizou-se para realizar a pesquisa através de documentos fiscais, como notas de produtor rural e nota fiscal eletrônica e outros dados relevantes como as etapas do plantio, horas trabalhadas de mão de obra qualificada. Foram mapeados os custos da atividade rural em planilhas de Excel, que auxiliou nos cálculos e na apuração dos resultados.

A pesquisa foi aplicada em uma propriedade rural localizada na cidade de Venâncio Aires/RS. Em termos de área, tem dois hectares de terra e cultiva 25 mil pés de tabaco. Os dados levantados foram referentes à safra do ano de 2018/2019.

Teve por primeiro ato o levantamento de todos os custos e despesas da produção de tabaco. Após esse levantamento, foi aplicado o método de custeio variável nos custos indiretos e diretos relacionados ao cultivo. Depois do mapeamento dos custos, foram elaborados o Balanço Patrimonial e a DRE para análise dos indicadores de lucratividade do período estudado, levando em conta o ocorrido na safra, contendo uma variável climática (granizo). Foi realizada uma análise comparativa com os resultados com base no ocorrido e uma estimativa se não houvesse a variável.

Dando continuidade, na próxima seção apresenta-se o referencial teórico que serviu de embasamento para o desenvolvimento do presente trabalho. Após segue o capítulo da análise dos dados e resultados no qual são detalhados os dados coletados e a análise realizada. Por último segue o de fechamento: a conclusão, que apresenta os resultados obtidos, bem como apresenta considerações acerca dos objetivos propostos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Diante do problema levantado e os objetivos propostos, encontram-se no referencial teórico temas que os justificam. Os assuntos abordados são os seguintes: a cultura do tabaco, agricultura familiar e agronegócio, contabilidade agrícola, classificação custos na atividade rural, metodologia dos custos, indicadores de lucratividade.

2.1 A cultura do tabaco

Alguns historiadores dizem que o tabaco tem origem americana, tendo o cultivo pelos indígenas na América do Sul e do Norte. A planta teria surgido no Andes Bolivianos e através de migrações indígenas surgiu no Brasil, principalmente pelo Tupi-Guarani (SINDITABACO, 2019).

Em meados do século XVI, no Brasil já havia grande parte do território o cultivo do tabaco pelas tribos indígenas. Para eles, era uma planta medicinal onde curavam enxaquecas, dores de estômago, cura de ferimentos. Utilizavam-na para ritmos religiosos e para conjurar deuses e predições, pois consideravam uma planta mística (SINDITABACO, 2019).

Além de poder fumar, os indígenas consumiam de formas distintas, como por exemplo, em bebidas. Mas com o passar dos anos, o hábito de fumar foi predominando diversas regiões e países. No ano de 1612, a planta deixou de ser mística, e passou a ser comercializada entre as colônias europeias, sendo nas Artilhas, da Virgínia e do Brasil. Com a comercialização em alta, o cultivo passou a ter importância no mercado brasileiro, sendo no século XVII passou por várias legislações e taxações. Portanto, passou a ser um dos principais produtos a serem exportados (SINDITABACO, 2019).

Oliveira e Costa (2012), em seu estudo, citam que o fumo conhecido também por *Nicotiana Tabacum*, seu nome científico e que pertence à família *Solanaceae*, de origem americana. O nome foi dado como homenagem ao embaixador Jean Nicot. Os mesmos relatam sobre os termos *tabacum* e *tabaco*:

vêm do nome de um tipo de junco vazado que era usado pelos indígenas para inalar o fumo. *Nicotiana* vem do nome de um médico francês, Jean Nicot (1530-1600), que estudou os efeitos da nicotina e a recomendava como uma substância que "curava-tudo" (OLIVEIRA; COSTA, 2012, p. 3).

Desde a descoberta do tabaco, em torno de 500 anos, o Brasil tornou-se o maior polo mundial do tabaco, tendo como pontos favoráveis, o clima e o solo, e a eficácia na estrutura organizacional (PHILIP MORRIS BRASIL, 2019).

Uma das características da produção do tabaco é a cultura temporária. Segundo Oliveira (2008), a cultura temporária é o replantio de um cultivo para outro em um período curto, ou seja, após a finalização da colheita do tabaco, pode-se realizar novo plantio da soja, do milho ou do arroz.

Outra característica do tabaco é as variedades que se podem cultivar. Existem inúmeras classes tanto na hora do plantio como na hora da venda. O produtor pode escolher a variedade que deseja plantar considerando o clima da região e o tipo de solo. Na venda do tabaco também ocorre à variação de classes, varia do BO1 que seria a melhor, para o menor XO1 e entre outros (AFUBRA, 2019).

A produção do tabaco há uma grande influência socioeconômica no País, pois envolve vários interesses, como por exemplo, das indústrias fumageiras, fumicultores, entidades ligadas à saúde, entidades ligadas ao socioambiental, até mesmo o próprio governo. Através da cultura do tabaco, a uma geração de empregos em alta escala, além disso, uma receita desejável ao País. Grande maioria das famílias não só cultiva o tabaco, como também para a subsistência. Produzem alimentos para consumo próprio, como feijão, batata doce, aipim, verduras, entre outras variedades. A partir disso, aborda-se na próxima seção conceitos e entendimentos sobre a agricultura familiar, o agronegócio e o quanto reflete na economia brasileira.

2.2 Agricultura familiar e agronegócio

Pequenos produtores, agricultores rurais, colonos como são chamados, tem como referência a agricultura familiar. Desde os anos 90, vem debatendo-se quem se enquadraria nessa atividade. Defina-se agricultura familiar como aquela em que:

a gestão, a propriedade e a maior parte do trabalho vêm de indivíduos que mantêm entre si laços de sangue ou de casamento. Que esta definição não seja unânime e muitas vezes tão pouco operacional é perfeitamente compreensível já que os diferentes setores sociais e suas representações constroem categorias científicas que servirão a certas finalidades práticas: a definição de agricultura familiar para fins de atribuição de crédito pode não ser exatamente a mesma daquela estabelecida com finalidade de quantificação estatística num estudo acadêmico. O importante é que estes três atributos básicos (gestão, propriedade e trabalho) estão presentes em todas elas (SCHNEIDER, 2003, p. 41).

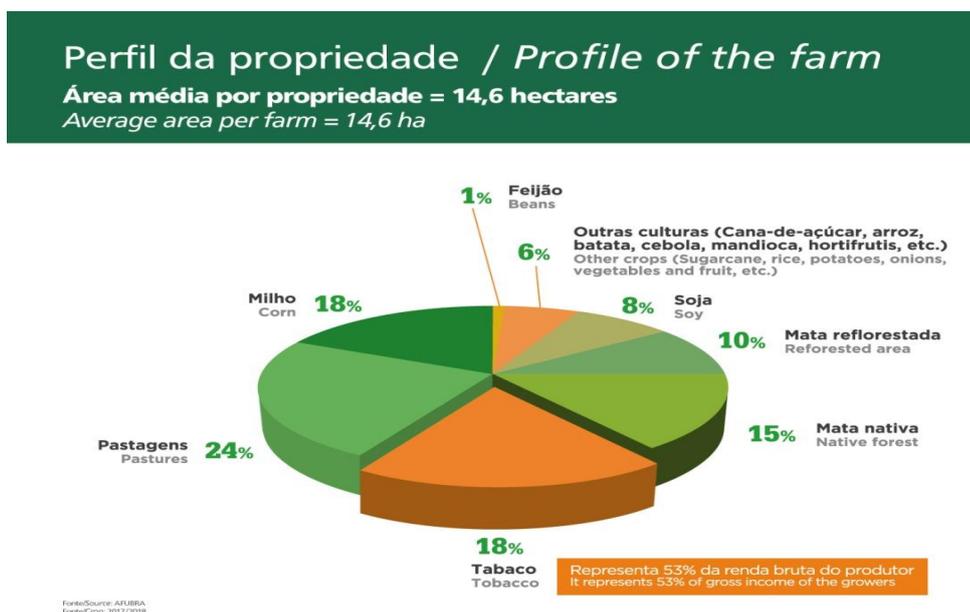
Conforme Gonçalves, Atamanczuk, Daciê e Santos (2015), relatam que o cultivo do tabaco é uma das características da agricultura familiar e é considerado essencial para economia dos municípios menores do País localizado principalmente na região Sul.

A produção do tabaco no Brasil tem em média 2.306 kg por hectares de terra produzidos no ano de 2018 segundo a Associação de Fumicultores do Brasil (AFUBRA, 2019). São no total 149.350 famílias produtoras no ano de 2018, totalizando 685.983 toneladas e que com o passar dos anos vem diminuindo as famílias. Referente a uma pesquisa realizada pela Afubra, no ano de 2005, foi o auge na produção do tabaco, onde tiveram 198.040 famílias que cultivavam a cultura e hoje resultando uma diminuição em torno de 75% em 13 anos.

A produção do tabaco no Brasil tem como base as pequenas propriedades. São em média 14,6 hectares onde desses 17% são destinados ao plantio. Em torno de 53,2% representa a renda familiar dos agricultores. Além do cultivo do tabaco essas famílias também produzem alimentos para consumo próprio, sendo 33% para subsistência, 25% criações de animais, 15% florestas nativas e 10% reflorestamento (SINDITABACO, 2019).

Segundo Afubra, são em média 39 mil famílias que produzem em terras que não são próprias, em torno de 26,6%, as terras são arrendadas ou em parcerias. Conforme ilustrado no Gráfico 1 e no Quadro 1.

Gráfico 1–Perfil da propriedade



Fonte: Sinditabaco (<http://www.sinditabaco.com.br>, 2017/2018).

Quadro 1–Tamanho das propriedades safra 2017/2018

TAMANHO DAS PROPRIEDADES SAFRA 2017/2018		
HECTARES	FAMÍLIAS	%
0	39.753	26,6
de 0 a 10	53.776	36
de 11 a 20	36.026	24,1
de 21 a 30	13.454	9,0
de 31 a 50	5.051	3,4
mais de 50	1.290	0,9
TOTAL	149.350	100

Fonte: Sinditabaco (<http://www.sinditabaco.com.br>, 2017/2018).

Pesquisa realizada pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul com produtores da região Sul do País, relata que renda per capita média por produtor do tabaco no Brasil é R\$ 1.926,73. No perfil socioeconômico do País, 80,4% são produtores das classes A e B. Considera-se 3,43 a média de moradores por domicílios, resultando uma renda mensal média por família de R\$ 4.601,65 pela produção do tabaco e renda mensal total média de R\$ 6.608,70, ou seja, que 50% cultivam outras culturas além do tabaco para comercializar. E 39% possuem outra fonte de renda, como aposentadoria, empregos temporários, autônoma. E 7% recebem recursos do governo, como bolsa família (SINDITABACO, 2019).

A produção do tabaco é cultivada maior parte por pequenos agricultores. Eles recebem auxílio das indústrias fumageiras, como compra antecipada, fornecimento de sementes e insumos e facilidade de financiamentos. E por sua vez a indústria beneficia-se por possuir produto com qualidade, pelo fato de poder oferecer ao produtor matérias primas, como a semente de alta qualidade, fertilizantes, adubos, etc (PHILIP MORRIS BRASIL, 2019).

Uma das maiores indústrias fumageiras do País, Philip Morris Brasil, relaciona a produção do tabaco no sistema integrado (Sistema Integrado de Produção de Tabaco-SIPT), tornando-se uns dos fatores essenciais no agronegócio brasileiro e mundial. É considerado um dos principais pilares do setor fumageiro (PHILIP MORRIS BRASIL, 2019). Os produtores têm assistência técnica, ou seja, possuem ajuda com os orientadores técnicos da empresa. Esse sistema integrado faz com que o produtor tenha a venda garantida com a indústria.

Com a evolução da tecnologia, a tendência do agronegócio familiar é aumentar com o passar dos anos. Segundo Oliveira (2008), a agricultura não possui mais a mesma essência, deixando de ser exclusivamente rural, ou agrícola ou setor primário. O mesmo dependia muito de outros serviços, como de máquinas e insumos e de outros que vinha depois da produção. Com o tempo, procuravam-se a especialização, pois já havia propriedades autossuficientes, contendo um laço importante no processo produtivo e comercial no produto do agropecuário. Professores da universidade Harvard, dos Estados Unidos, em 1957, criaram um nome dado à nova realidade agrícola: agribusiness, definindo-o como um

conjunto de todas as operações e transações envolvidas desde a fabricação dos insumos agropecuários, das operações de produção nas unidades agropecuárias, até o processamento e distribuição e consumo dos produtos agropecuários in natura ou industrializados (OLIVEIRA, 2008, p. 18).

Esse termo espalhou-se e foi adotado por diversos países. No Brasil, uma nova era da agricultura iniciou-se a partir da década de 80. No primeiro momento os brasileiros utilizavam o termo em inglês agribusiness. Nessa época havia muitas discussões na sua utilização e que por sua vez tinha a tradução literal para o português como agronegócio ou em outras formas, como por exemplo: complexo agroindustrial, cadeias agras econômicas e sistema agroindustrial. Pela metade dos anos 90, o termo foi substituído por agronegócios, onde os brasileiros aos poucos foram adotando, sendo assim utilizados em jornais, livros, e a partir deste obtendo-se criação de cursos superiores em agronegócio (OLIVEIRA, 2008).

Na economia brasileira, o agronegócio vem se sustentando, tendo uma importante participação no PIB (Produto interno bruto), representando 21% em todo país no ano de 2018. Esse resultado impactou diretamente e indiretamente na economia. Por exemplo, a cada 100 empregos, 38 são do agronegócio. No geral da população ativa do país, 13% dos trabalhadores são dessa área. Nesse novo setor, há diversos tipos de formação de profissionais, como engenheiros agrônomos, veterinários, biólogos, engenheiros florestais, entre outros. Há uma abrangência muito grande direcionado a esse setor, onde há profissionais capacitados que devem apresentar estratégias de gestão para garantir resultados positivos de produção e clareza de negócio (DUARTE, 2019).

Conforme Duarte (2019), o Brasil passa por desafios em busca de qualidade nos produtos e sustentabilidade sendo um dos assuntos mais abordados pela sociedade. O aumento pela procura da qualidade, conveniência, nutrição e da saúde, faz com que haja uma maior diversificação nos produtos consumidos. O Brasil tem como destaque a diversificação de alimentos produzidos e por sua qualidade. O ponto positivo no agronegócio é devido ao aumento de produtividade constante, levando em consideração a tecnologia desenvolvida no país que permite esse avanço.

No mercado, não se aplica somente no ramo da agricultura e da pecuária, como também em diversos setores da economia. Por sua vez, apresenta uma ideia de uma cadeia produtiva de vários elos.

Os produtores rurais propriamente ditos que são os responsáveis pela produção e manejo. Os que possibilitam a sustentação do sistema, ou seja, os fornecedores de insumos - desde sementes à inseticidas, fungicidas, adubos, herbicidas, etc. O setor responsável pela comercialização e pelos trâmites de negociação. Além da negociação, este setor também lida com o processamento das matérias-primas e logística de fornecimento, fazendo com que o produto chegue ao consumidor final (DUARTE, 2019, n. p.).

Com o desenvolvimento econômico em alta, a contabilidade e a gestão de custos são essenciais no agronegócio, tendo como objetivo conhecer o real retorno da atividade praticada. Na próxima seção, busca-se um aprofundamento na contabilidade agrícola.

2.3 Contabilidade agrícola

No século XXI, a agricultura vem passando por um desenvolvimento tecnológico e onde a um relativo crescimento com o passar dos anos. Com a essa revolução está se obtendo uma redução nos custos, um aumento na lucratividade, gerando novos empregos e aos poucos sendo base para implantações de indústrias. Mas para suportar essas mudanças, precisa-se de mais profissionais e de mais mão de obra qualificada para atuar na atividade rural, tanto para produção como também para área administrativa.

Através disso, a contabilidade poderá exercer um papel fundamental na área rural, por ter uma função importante na ferramenta gerencial que permite obter o planejamento, o controle e a tomada de decisão com resultados mais precisos,

fazendo com que as propriedades rurais transformam-se em empresas contendo a capacidade de gerenciar o próprio negócio de uma maneira mais eficaz, conseguindo acompanhar a evolução do setor, principalmente em torno da diversificação de culturas, do controle de custos, na administração financeira (CREPALDI, 2016).

No Brasil, a contabilidade rural é pouco utilizada, sendo ela pelos empresários e pelos contadores. Um dos fatores da pouca utilização, é a mente conservadora dos empresários e dos agricultores mais antigos, que preferem basear-se e estruturar-se pelo conhecimento e experiência absorvida com o passar do tempo. Uma das dificuldades é a dimensão do custo de produção, em saber separar o custo pessoal com a produção rural, até mesmo pelo fato de muitos não terem todas as notas fiscais, recibos, cheques, ou seja, não há um controle, conseqüentemente tendo a dificuldade de implantar a contabilidade (CREPALDI, 2016).

Segundo Marion (2014), a contabilidade é encontrada de forma genérica, sendo ela gerencial ou financeira. Também pode ser encontrada de forma específica, nomeado por ramo ou atividade, como:

- Contabilidade Agrícola: é a contabilidade Geral aplicada às empresas agrícolas;
- Contabilidade Rural: é a contabilidade Geral aplicada às empresas rurais;
- Contabilidade de Zootécnica é a contabilidade Geral aplicada às empresas que exploram a Zootécnica;
- Contabilidade da Pecuária: é a contabilidade Geral aplicada às empresas pecuárias;
- Contabilidade Agropecuária: é a contabilidade Geral aplicada às empresas agropecuárias;
- Contabilidade da Agroindústria: é a contabilidade Geral aplicada às empresas agroindústria (MARION, 2014, p. 3).

Com base no art. 970 da Lei 11.406/02 do Código Civil, o empresário rural tem em seu favorecimento um tratamento diferenciado e simplificado diante a inscrição (YOUNG, 2009). Diante o art. 984 do Código Civil, ficam estabelecidas que

a sociedade que tenha por objeto o exercício de atividade própria de empresário rural e seja constituída, ou transformada, de acordo com um dos tipos de sociedade empresária, pode requerer inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis de sua sede, caso em que, depois inscrita, ficará equiparada, para todos os efeitos, à sociedade empresária (YOUNG, 2009, p. 17).

O Estatuto da Terra, Lei nº 4.504/1964, art. 4º, inciso VI, tem como a definição do Empresário Rural. Segue o art. 4º onde diz que

[...] empreendimento de pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que explore econômica e racionalmente imóvel rural, dentro de condição de rendimento econômico da região em que se situe e que explore área mínima agricultável do imóvel segundo padrões fixados, pública e previamente, pelo Poder Executivo. Para esse fim, equiparam-se às áreas cultivadas, as pastagens, as matas naturais e artificiais e as áreas ocupadas com benfeitorias (RODRIGUES; BUSCH; GARCIA; TODA, 2016, p. 20).

Como qualquer outra empresa, uma entidade rural, tem como obrigação escriturar despesas, receitas, custo, devidamente contabilizado a cada mês. Considera-se entidade agrícola, toda atividade destinada à produção de bens, plantio, colheita e produção de produtos agrícolas para comercialização. Classifica-se entidade agrícola em temporárias e permanentes.

- a) Temporárias: a que se extinguem pela colheita, sendo seguidas de um novo plantio; e
- b) Permanentes: aquela de duração superior a um ano ou que proporcionam mais de uma colheita, sem a necessidade de novo plantio, recebendo somente tratamentos culturais no intervalo entre as colheitas (YOUNG, 2009, p. 167).

Contendo a contabilidade na atividade rural, pode-se verificar toda a vida construtiva da empresa. Por isso que diante essa área, deve-se ter a contabilização exatos dos fatos, mas para isso precisa de conhecimento, não só a mão de obra técnica e respeitando as peculiaridades da atividade exercida. Todas essas informações devem ser expostas com clareza e objetividade, para o empresário poder ter um bom desempenho no seu negócio (CREPALDI, 2016). A publicação em 2009 do Pronunciamento do CPC 29 – Ativo Biológico e Produtos Agrícolas, auxiliaram os produtores e contadores a desenvolverem a contabilidade mais detalhada e adaptada a contabilidade agrícola no qual tem como objetivo realizar avaliações contábeis e mensuração a valor justo.

Segundo Crepaldi (2016), a contabilidade para atividade rural deve-se ser uma contabilidade diferenciada, onde o proprietário consiga obter informações mais concretas e desempenho real do agronegócio. “Tecnologias, novas contribuem para a formação de um círculo virtuoso, no qual quem ganha mais investe mais e

pesquisa mais, aumentando a produção e os lucros futuros” (CREPALDI, 2016, p. 55).

Através disso, o agricultor poderá obter mais visão do negócio. A contabilidade rural ajudará a visualizar o seu retorno financeiro econômico, tendo em vista a lucratividade e possíveis riscos que poderão ocorrer durante a safra. Para toda contabilidade e gestão desenvolvida de uma empresa, precisa-se conhecer seus custos de cada segmento.

2.4 Classificação custo na atividade rural

Toda e qualquer empresa tem custos, despesas e um sistema de gestão qualificado. Na atividade rural não é diferente. Os produtores têm gastos com sementes, adubos, venenos, mão de obra direta e indireta, combustível, entre outras.

“Custos correspondem à parcela dos gastos consumida no ambiente fabril para fabricação do produto, pela aquisição de mercadorias para revenda e para a realização de serviços” (MEGLIORINI, 2012, p. 7). Para Martins e Rocha (2015, p. 9), o custo deve ter dois requisitos para concretizar-se, sendo eles: “(a) ocorrência de consumo, utilização ou transformação de um recurso econômico e (b) objetivo de produzir bens ou serviços”.

Os custos podem ser classificados em direto e indireto, até mesmo variável e fixo. Custo direto é quando está ligado diretamente ao produto, como por exemplo, o insumo. Indireta é quando não se consegue identificar facilmente no produto, como por exemplo, a energia elétrica. Os custos variáveis são gastos que sofrem alteração conforme o volume de produção. Já os custos fixos são gastos que independem do volume para variação (CREPALDI, 2016).

Crepaldi (2016, p. 109) afirma que:

na atividade rural os custos diretos podem ser citados como:

1. Insumos: normalmente a empresa Rural sabe qual a quantidade exata de insumos que está sendo utilizada para a produção de uma unidade do produto agrícola. Sabendo-se o preço do insumo, o custo daí resultante está associado diretamente ao produto.
2. Mão de obra direta: trata-se dos custos com os trabalhadores utilizados diretamente na produção agrícola. Sabendo-se quanto tempo cada um trabalhou no produto e o preço da mão de obra, é possível apropriá-la diretamente ao produto.
3. Material da embalagem
4. Depreciação de equipamento agrícola: quando é utilizado para produzir

apenas um tipo de produto.

5. Energia elétrica das máquinas agrícolas: quando é possível saber quanto foi consumido na produção de cada produto agrícola.

Segundo Crepaldi (2016), tem como exemplo de custo fixo a depreciação dos equipamentos agrícolas. A depreciação como custo é importante avaliar a vida útil do bem, no qual está relacionado ao tempo da aquisição ao tempo que será utilizado na propriedade. Caso o bem apresentar valor monetário após o término da vida útil, é reavaliado e podendo ser depreciado novamente. Esse procedimento é conhecido como o valor residual do bem. A duração de anos e a taxa de depreciação podem variar de ativo para ativo (RODRIGUES; BUSCH; GARCIA; TODA, 2015). Alguns exemplos de bens do ativo imobilizado referente ao período de vida útil e taxa de depreciação:

- Construções- parede de madeira 15 anos, 6,67%;
- Construções- parede de tijolo, cimentado, 25 anos, 4%;
- Micro trator- 7 anos, 14,28%;
- Carroça- 10 anos, 10%;
- Ancinho- 12 anos, 8,33%;
- Carreta de Trator- 15 anos, 6,67% (RODRIGUES; BUSCH; GARCIA; TODA, 2015, p. 106).

Para os custos indiretos serem contabilizados, devem primeiramente passar por um sistema de rateio quando houver mais de um produto na produção. Além do rateio, os custos indiretos dependem de cálculos e estimativas para serem apropriados a produtos diferentes. Exemplos de custos indiretos:

1. Depreciação de equipamentos agrícolas: são utilizados na produção de mais de um produto agrícola.
2. Salários dos chefes de supervisão de equipes de produção.
3. Aluguel de pastos.
4. Energia elétrica que não pode ser associada ao produto agrícola.
5. Impostos e taxas de propriedade rural.
6. Manutenção e conservação de equipamentos agrícolas (CREPALDI, 2016, p.110).

Conforme Fontoura (2013), o rateio é utilizado quando o custo não tem ligação direta com o produto. Também é conhecido como *over head*. Rateio é a alocação dos custos indiretos para o processo produtivo, considerando critérios de cada sistema de rateio utilizado. Por ser aplicado através do tempo (hora trabalhada), pela quantidade de funcionários em cada setor. Observa-se, quando

uma vez aplicado o método de rateio, qualquer mudança no critério poderá afetar no resultado. Cada detalhe deve ser analisado cuidadosamente (CREPALDI, 2016).

A classificação dos custos na produção, primeiramente deve-se conhecer cada etapa do processo do plantio. Crepaldi (2016, p. 114) cita as etapas que podem ser desenvolvidas no cultivo do tabaco

- a) Preparo do solo: envolve as atividades de desmatamento, destoca e preparação do solo.
- b) Preparo para o plantio: nesta fase têm-se as operações de sulcagem, coveamento, adubação básica, fertilizações químicas.
- c) Plantio: esta fase engloba as operações de plantio das mudas e sementes; replantio; enxertia; irrigação: transporte de água, energia elétrica, tratamento fitossanitário, manutenção no período de crescimento: poda, raleação, desbrote, adubações suplementares, combate a ervas daninhas e outros.
- d) Colheita: nesta etapa o produtor rural deve planejar a utilização de mão de obra, combustível dos equipamentos, entre outros.
- e) Produtos colhidos: esta etapa prevê o beneficiamento, acondicionamento e armazenamento temporário até a comercialização.

Esses processos podem ser executados em outras atividades agrícolas podendo haver pequenas alterações conforme o produto cultivado.

Os custos de produção são informações fundamentais no qual transfere para o produtor uma visão de quais escolhas devem ser tomadas e seguidas, conseqüentemente buscando melhores resultados. Com base nos conceitos anteriores, a próxima seção traz as definições dos métodos de custeios, nos quais são: custeio variável, custeio absorção e o custeio ABC.

2.5 Métodos de custeio

Os métodos de custeio consistem em três tipos de critério que são: custeio variável, absorção e o ABC (em inglês: *Activity Based Costing*, traduzindo, Custeio Baseado em Atividades). Cada custeio apresenta informações gerenciais exclusivas, pois cada um gera dados diferentes, mas distintas e essenciais para tomada de decisões, podendo ter outras denominações na literatura.

Cita-se a seguinte definição sobre custeio: “Um sistema de custeio consiste num conjunto ordenado de ideias e meios de ação, que objetiva a distribuição dos custos entre os bens e serviços produzidos, e as funções geradoras de despesas do

período” (KOLIVER, 2008, p.206). Para melhor entendimento, segue os conceitos referentes aos métodos de custeios, começando pelo custeio variável.

2.5.1 Custeio variável

Por meio de uma dificuldade de alocar os custos fixos no custeio de absorção, foi criado o custeio variável ou direto. No custeio variável são somente alocados os custos variáveis aos produtos, e os custos fixos são direcionados diretamente ao resultado, sendo assim considerados como despesas quando ocorridos (BORNIA, 2010).

“O sistema de custeio variável também é conhecido como sistema de custeio direto, em virtude de os custos variáveis serem, como regra, diretos” (FERREIRA, 2016, p. 143). São variáveis em relação a uma medida, por exemplo, tem como base o volume de produção, ou seja, a quantidade produzida no período (MEGLIORINI, 2012).

Este método é utilizado em ampla escala nas empresas, pois é visto por um plano gerencial de curto prazo. As empresas que passam por concorrências competitivas acabam por adotando esse meio de custeio (FONTOURA, 2013).

O critério do custeio variável é muito eficiente para ajudar no processo de planejamento e de toma de decisões. Tem como principal objetivo revelar a margem de contribuição que nada mais é que a diferença da receita bruta e o custo variável e a despesa variável (MEGLIORINI, 2012). A margem de contribuição auxilia a visualizar a lucratividade da empresa referente a cada produto, a definir preço de venda, determina os produtos que podem ser retirados da linha de produção ou incluídos conforme seu desempenho (MEGLIORINI, 2012).

Para calcular-se a margem de contribuição, usa-se a seguinte fórmula (1):

$$MC = PV - CV + DV \quad (1)$$

Onde:

MC é margem contribuição;

PV é preço de venda;

CV é custo variável;

DV é despesa variável.

A margem contribui para recuperação dos custos fixos dentro de um período almejado. “A característica básica desse método é que os custos de produção do período são apenas os custos variáveis incorridos, sendo os custos fixos e o lucro recuperado através da ferramenta margem de contribuição ou contribuição marginal” (FONTOURA, 2013, p. 64).

Já no método por absorção o lucro é obtido através da dedução dos custos por meio do preço de venda. Tem-se em vista que “o custeio por absorção é estruturado para atender as disposições legais quanto à apuração de resultados e à avaliação patrimonial, ao passo que o custeio variável é estruturado para atender à administração da empresa” (MEGLIORINI, 2012, p. 137). Sendo assim, a próxima seção é sobre o conceito do método por absorção.

2.5.2 Custeio Absorção

O sistema de custeio por absorção é caracterizado por atribuir custos fixos aos produtos. Assim denomina-se

custeio por absorção por que, sob sua ótica, o custo dos bens e serviços produzidos deve absorver, além dos custos variáveis, também os custos fixos, e até- no limite-os gastos fixos de administração geral. Portanto, todos os métodos de custeio que atribuem custos fixos aos produtos pertencem a este gênero denominado Custeio por Absorção (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 85).

Segundo Megliorini (2012) o custeio por absorção tem como característica a absorção de todos os custos ocorridos em determinado período no produto. O mesmo diz que para ocorrer essa absorção, deve-se primeiramente separar os custos, as despesas e os investimentos.

Para atribuir esses custos aos produtos normalmente são realizados por meio de grupos, conhecidos também como centro de custos. “Os centros de custos são aqueles nos quais os recursos são utilizados para realizar atividades que incidem diretamente sobre os materiais e equipamentos, convertendo-os em produtos” (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 88).

Pode-se então descrever como ponto forte do sistema de custeio por absorção, que

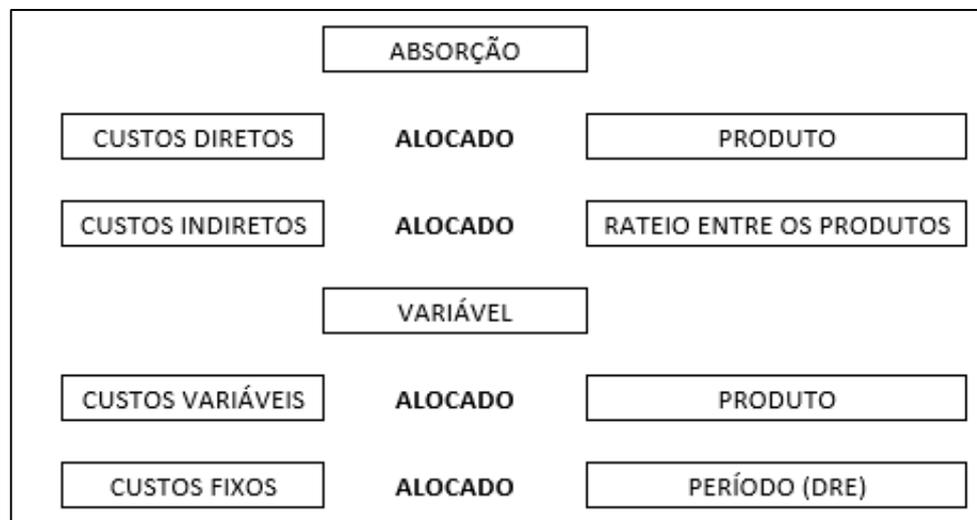
todos os custos de produção são alocados aos produtos, mas tão somente os custos de produção, sendo as despesas de estrutura, comercialização, administração, reconhecidas como custos do período, não sendo distribuídos aos produtos. Dessa forma, os custos dos produtos são

basicamente matérias-primas, mão de obra, depreciação, e outros custos ligados diretamente à produção, como energia elétrica rateada (FONTOURA, 2013, p. 84).

Entendem-se então os custos dos produtos, sendo a soma dos custos diretos de cada produto mais os custos indiretos alocados de acordo com o seu aproveitamento (FONTOURA, 2013).

Com base nesses dados, observa-se que o custeio por absorção e variável a uma ligação. Ambos aplicam os mesmos dados, mas de forma diferentes. No Quadro 2, comparativo entre os métodos de custeio.

Quadro 2–Comparação entre o custeio por absorção e o custeio variável



Fonte: Fontoura (2013, p.85).

O método de custeio por absorção, muitas vezes acaba obtendo falhas, pois tem como base o rateio dos custos fixos, caso venha ratear incorretamente, poderá ter um reflexo no gerenciamento da tomada decisão (SANTOS, 2011). Entre esses métodos, na próxima seção, trata-se do método mais moderno de custeio, mais conhecido como custeio ABC, ou custo por atividades.

2.5.3 Custeio ABC

O custeio baseado em atividade (ABC- *Activity based costing*) é o método de custeio que menos gera defeitos na apuração. Tem como “objetivo principal de aprimorar a alocação dos custos e despesas indiretos fixos (overhead) aos produtos”

(FONTOURA, 2013, p. 102). No entendimento de Ferreira (2016, p. 227) o custeio baseado em atividade é:

um método de custeio que permite reduzir as distorções provocadas, no custeio por absorção, pelo rateio mais ou menos arbitrário dos custos indiretos. Se for adotado o custeio baseado em atividades, com a apropriação mais adequada dos custos indiretos, um produto que seja considerado o mais rentável pelo critério tradicional de apropriação dos custos indiretos.

Através desse custeio, podem-se visualizar os custos pela análise das atividades executadas dentro da empresa e identificar os custos nos produtos. Trata-se como utilização do ABC, que exigem “a definição das atividades relevantes dentro dos departamentos e dos direcionadores de recursos que irão alocar os diversos custos incorridos às atividades” (FERREIRA, 2016, p. 228).

Esse método tem como base o entendimento dos custos das atividades dentro da empresa tendo em relação ao envolvimento ao produto (FONTOURA, 2013). O significado de atividade é considerado algumas características, como:

- Ter uma finalidade, isto é, gerar um output (saída);
- Dispor de meios, ou seja, consumir inputs ou fatores;
- Ter um sistema de apropriação, ou seja, uma única forma de relacionar os meios e a finalidade no que concerne ao consumo pela produção (SANTOS, 2011, p. 217).

A atividade dentro da empresa poderá ter diversas funções e direcionamentos. Sendo assim, podem-se citar exemplos de atividades em uma organização:

- ordens de compra;
- inspeção de qualidade;
- ordens de produção;
- horas-máquinas;
- homens-hora;
- consumo de energia elétrica (kW);
- quilômetros percorridos;
- quantidade de entregas;
- materiais recebidos;
- movimentação de estoques;
- ordens de manutenção;
- nota fiscal-fatura (SANTOS, 2011, p. 219).

Essas atividades são utilizadas nos direcionadores de custos. Segundo Santos (2011), o método ABC concretizou pelo modo diferente de realizar a distribuição dos custos indiretos, em vez de utilizar o modo tradicional, no qual é o

rateio, então é realizado através das atividades desenvolvidas na produção. O mesmo cita a ideia do ABC baseava-se em que:

os produtos não consomem recursos, mas sim atividades. Portanto, se pode determinar que os custos dos produtos através de “atividades” necessárias para a produção dos mesmos, ou seja, previamente há a necessidade de se definir as atividades e os custos correspondentes aos mesmos para apropriação em cada produto correspondente (SANTOS, 2011, p. 216).

Diz-se sobre no método de custeio por atividade, que “o rateio, no ABC, é tratado como a última opção para alocação dos custos às atividades ou para alocação das atividades aos produtos” (RIBEIRO, 2011, p. 383), ou seja, não é utilizado base de rateio nesse custeio, somente quando realmente estiverem esgotadas as maneiras de identificar o custo em relação à atividade.

Este método pode ser compreendido com o método RKW (*Reichskuratorium Fur Wirtschaftlichkeit*) como centro de custos detalhados. “O custeio RKW é a junção de todos os tipos de custos, despesas aos produtos a serem vendidos pela empresa, em que se define um número agregado médio para as unidades” (CREPALDI, 2011, p. 264).

A alocação dos recursos para atividade também pode ser conhecida como por *cost drivers* (geradores/direcionadores de custos). “No ABC existe uma multiplicidade de critérios (denominados *cost drivers*) cada qual específico à atividade (custo) a que se relaciona (por exemplo, número de notas fiscais emitidas, número de requisições de compras, etc)” (CREPALDI, 2011, p. 235). Os *cost drivers* também tem como objetivo verificar o gasto das atividades por produto (CREPALDI, 2011).

Para ocorrer a essa alocação, denominaram-se os objetos de custeio, no qual podem ser considerados “os produtos, famílias de produtos, clientes ou mesmo uma região” (CREPALDI, 2011, p. 235). Os mesmos devem ser determinados pelos gerentes conforme a demanda a ser trabalhada no sistema ABC.

Para obter-se o cálculo do custo do ABC, devem-se seguir quatro etapas, sendo elas: 1. Mapeamento das atividades; 2. Distribuição dos custos às atividades; 3. Distribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas; 4. Distribuição dos custos dos produtos (BORNIA, 2010, p. 114).

Para seguir as quatro etapas, primeiramente a empresa deve conhecer as atividades direcionadas a produção. Quanto mais forem detalhadas as atividades,

mais qualidade e precisão terão. No momento que for realizar o mapeamento de atividades, deve-se ir mais além e ter o contato com o operador da atividade para obtenção de mais detalhes (BORNIA, 2010). O direcionador é considerado um dos motivos que atua na quantidade do trabalho da empresa e para identificar a atividade que está relacionada ao produto. O mesmo pode encontrar relacionado ao volume da produção (CREPALDI, 2016).

Esse sistema de custeio tem como linha de raciocínio baseado num método de análise de custo de overhead, que tem como foco nos processos, nas atividades e direcionadores. *Over head* nada mais é do que, “custos relativos a atividades de natureza preponderantemente administrativa, inclusive as relacionadas à gestão da produção, incluindo, portanto, todo o apoio ao ambiente produtivo” (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 141).

Além do ABC tradicional, algumas empresas adotam o sistema de custeio ABC-time, no qual tem a capacidade de medir o tempo gasto por atividade. “O ABC tempo dá maior flexibilidade e capacidade de simulações diversas, para embasar a tomada de decisões” (FONTOURA, 2013, p. 111). A partir desse novo método, por ser uma “abordagem simplificada é possível estimar a demanda por recursos gerada por transação, produto ou cliente” (FONTOURA, 2013, p. 110). Existem duas formas de estimar, sendo “o custo por unidade de tempo, para suprir a capacidade de recursos e os tempos unitários de consumo da capacidade de recursos por produtos, serviços e clientes” (FONTOURA, 2013, p. 110).

Definam-se os objetivos de custeio ABC como relação à praticidade e de resultados mais precisos. Além disso, tem como visão a diminuição de custos por meio dos desperdícios, ou seja, quanto menos houver desperdícios menos custos terão. Também os cortes dos custos desnecessários, que não somam valor, ajudarão no desempenho e na tomada de decisão (CREPALDI, 2016).

Relatam-se os seguintes objetivos do sistema de custeio ABC, nos quais são: Diminuir o desperdício e aumentar a produtividade; Tornar a empresa mais organizada; Reduzir os custos sem queda na produção; Implementar o programa de qualidade total sem impacto na linha operacional; Implementar um sistema de pagamento por desempenho; e Elaborar um orçamento baseado no desempenho (CREPALDI, 2016, p. 357).

Em todos os ângulos, percebe-se que o método de custeio por atividades tem a importância na contabilidade de gerencial de custo de uma empresa. Citam-se alguns resultados através da aplicação desse método, nos quais são:

Calcula melhores custos para produtos e outros objetos; apoia os esforços de redução de custos e os esforços para o aperfeiçoamento do processo do negócio; apoia melhores medições de desempenho; desenvolve melhores técnicas para avaliação de propostas de investimentos em novos ativos fixos; estende os aperfeiçoamentos nos custeio de produtos através do custeio por ciclo de vida e do custeio por metas e avalia as realizações e oportunidades da empresa em seu programa de qualidade (LEONE; LEONE, 2010, p. 266).

Dentre essas informações, observa-se que todos os métodos de custeio têm peculiaridades, onde devem ser respeitadas e delimitadas. Com os custeios conceituados, na próxima seção encontram-se conceitos dos indicadores de lucratividade, que por sua vez tem um papel fundamental no gerenciamento da tomada de decisão.

2.6 Indicadores de lucratividade

A empresa para obter uma avaliação do desempenho econômico pode utilizar os índices de lucratividade. Têm como objetivo demonstrar a solidez financeira da empresa tendo em vista a garantia do pagamento das obrigações (BRITO, 2018). Os índices podem ser calculados em reais ou em percentuais de acordo com cada especificidade (SEBRAE, 2019).

Com a elaboração do balanço patrimonial e demonstrativo de resultado poderá realizar a análise financeira econômica da empresa (SOUZA, 2015). Segundo Brito (2018, p. 207) a análise de balanços permite

que se extraia, dos demonstrativos contábeis apurados e divulgados por uma empresa, informações úteis sobre o seu desempenho econômico-financeiro, podendo atender aos objetivos de análise dos investidores, credores, concorrentes, empregados, governos, etc.

“A análise da lucratividade pode referir-se à empresa ou ser específica para produtos, serviços e departamentos. As empresas que já têm uma cultura de planejamento preferem fazer os dois tipos de análise” (SANTOS, 2010, p. 221). O lucro contábil é muito utilizado pelas empresas para avaliar o desenvolvimento

financeiro, mas também existe o lucro econômico como forma de análise. “O lucro econômico é igual ao lucro líquido operacional deduzido do custo oportunidade do capital investido” (SANTOS, 2010, p. 223). Quando a empresa apresenta um lucro econômico positivo, significa que foi a empresa foi eficiente na atividade no mercado financeiro. Já se for negativo, é o inverso (SANTOS, 2010).

Duas ferramentas são essenciais no desenvolvimento da produção e na gestão de custo, no qual são os indicadores margem de contribuição e ponto de equilíbrio. Ambos se completam, pois, um depende do outro para finalização dos cálculos e das análises.

A margem de contribuição é conhecida no método de custeio variável. Nada mais é do que a diferença do preço de venda e os custos e despesas variáveis (CREPALDI, 2011). “A análise da margem de contribuição indica como melhor a utilização da capacidade da empresa, como formular o preço para uma concorrência e se deve aceitar um pedido mesmo que o preço de venda seja menor do que o preço normal” (CREPALDI, 2011, p. 128).

O ponto de equilíbrio tem papel fundamental para análise econômica da empresa. Relata-se sobre PE, que “corresponde ao nível de vendas em que a empresa não tem lucro nem prejuízo. A receita líquida será exatamente o suficiente para cobrir os custos totais” (REIS, 2009, p. 301).

Para a realização do cálculo do PE, Fontoura (2013, p. 70) recomenda-se quatro passos, sendo eles:

- a) Classificar os custos em fixos e variáveis.
- b) Calcular a margem de contribuição.
- c) Aplicação o cálculo no caso $PE = \text{custo fixo} / MC$.
- d) Realizar as análises.

Após análise do passo a passo do cálculo do PE, pode-se conceituar que o ponto em que lucro líquido deve chegar será igual a zero. (PADOVEZE, 2010). Através disso defina-se a equação (2) do PE:

$$PE = \frac{CF}{MC}, \quad (2)$$

Onde:

PE é ponto de equilíbrio;

CF é custo fixo;

MC é margem contribuição.

Em uma análise aprofundada, encontram-se os pontos de equilíbrio contábil, econômico e financeiro.

O PEC “é obtido quando a soma das margens de contribuição totalizar o montante suficiente para cobrir todos os custos e despesas fixos, esse é o ponto em que contabilmente não haveria nem lucro nem prejuízo” (CREPALDI, 2011, p. 132). Abaixo, segue equação (3) do PEC:

$$PEC = \frac{CFT+DFT}{MC} \quad (3)$$

Onde

PEC é ponto de equilíbrio contábil em unidades;

CFT é custo fixo total;

DFT é despesa fixa total;

MC é margem de contribuição.

A diferença encontrada entre o PEC e o PEE, é que além de recuperar os custos fixos e despesas fixos, a margem de contribuição do PEE deve suportar o custo por oportunidade (MEGLIORINI, 2012). O custo de oportunidade também pode ser reconhecido como o lucro desejado (FONTOURA, 2013). Segue a equação (4) do ponto equilíbrio econômico:

$$PEE = \frac{CF+DF+CO}{MC}, \quad (4)$$

Onde:

PEE é ponto de equilíbrio econômico;

CF é custo fixo;

DF é a despesa fixa;

CO é custo de oportunidade ou lucro desejado;

MC é margem de contribuição.

Entre os dois pontos de equilíbrio citados, o ponto de equilíbrio financeiro tem como diferença nos cálculos no qual é excluída a depreciação, amortização e exaustão, pois são consideradas despesas não desembolsável, ou seja, é uma

despesa não paga diretamente pela empresa (PADOVEZE, 2010).

Entende-se como ponto de equilíbrio financeiro “a quantidade produzida e vendida em que, computados apenas os custos e despesas fixos que geram desembolso (saída de caixa), o resultado será igual à zero” (FERREIRA, 2016, p. 180). O ponto de equilíbrio financeiro é considerado quando a margem de contribuição total for igual ao total de custos e despesas fixas que resultam o caixa ou equivalentes de caixa (MEGLIORINI, 2012). A partir disso, forma-se a equação (5) do ponto de equilíbrio financeiro:

$$PEF = \frac{CF+DF-(DEPRECIAC\tilde{A}O+AMORTIZAC\tilde{A}O+EXAUST\tilde{A}O)}{MC} \quad (5)$$

Onde:

PEF é ponto equilíbrio financeiro;

CF é custo fixo;

DF é a despesa fixa;

MC é a margem de contribuição.

Com as equações dos pontos de equilíbrio citadas, observa-se de um ponto de vista geral, que o equilíbrio serve para igualar as vendas com os custos sem que gere prejuízo, ou seja, que os resultados sejam nulos. Tem como papel fundamental no planejamento econômico da empresa (CREPALDI, 2011).

Visto que a análise da lucratividade tem uma influência significativa na tomada de decisão, observa-se que a análise da rentabilidade auxilia nas conclusões dos resultados dos indicadores de lucratividade. O índice de rentabilidade tem como objetivo estimar o resultado em relação ao patrimônio líquido, ativo ou vendas (SANTOS, 2010). Para essa análise, utilizam-se os índices de indicadores de liquidez. O indicador de liquidez tem por finalidade demonstrar a situação financeira de uma empresa (NETO, 2015).

A liquidez imediata “revela a porcentagem das dívidas a curto prazo (circulante) em condições de serem liquidadas imediatamente” (NETO, 2015, p. 187). A equação (6) forma pela divisão do disponível e pelo passivo circulante,

$$Liquidez\ Imediata = \frac{Disponível}{Passivo\ Circulante} \quad (6)$$

Já a liquidez seca, “demonstra a porcentagem das dívidas a curto prazo com condições de serem salgadas mediante a utilização de itens monetários de maior liquidez do ativo circulante” (NETO, 2015, p. 188). Tem como base o disponível e valores a receber para quitação a curto prazo, conforme demonstra fórmula (7):

$$\text{Liquidez Seca} = \frac{\text{Ativo Circulante} - \text{Estoques} - \text{Despesas Antecipadas}}{\text{Passivo Circulante}} \quad (7)$$

Na liquidez corrente, “indica o quanto existe de ativo circulante para cada R\$1 de dívida a curto prazo” (NETO, 2015, p. 188). Através da fórmula (8), os resultados podem apresentar maior que 1, isso significa que o capital circulante líquido é positivo, se for igual a 1, é nulo, e se for menor que 1, é negativo (NETO, 2015).

$$\text{Liquidez Corrente} = \frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}} \quad (8)$$

O indicador da liquidez geral, “revela a liquidez, tanto a curto como a longo prazo. De cada R\$ 1 que a empresa mantém de dívida, o quanto existe de direitos e haveres no ativo circulante e no realizável a longo prazo” (NETO, 2015, p. 188). Pode-se dizer que a liquidez geral “mede a capacidade de pagamento geral” (REIS, 2009, p. 335). Sendo assim define-se a equação (9),

$$\text{Liquidez Geral} = \frac{\text{Ativo Circulante} + \text{Realizável a Longo Prazo}}{\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível a Longo Prazo}} \quad (9)$$

Observar-se que a liquidez no modo geral, é uma maneira de transformar um ativo em dinheiro, ou seja, o quanto precisaria para quitar a dívida. Essas análises são comuns nas empresas para acompanhar o grau de endividamento em curto e longo prazo e se a liquidez está com indicador maior para o pagamento de dívidas. Sendo assim, conclui-se o quanto são importantes essas ferramentas de análise para empresas.

Verifica-se com base no referencial teórico, que o cultivo do tabaco é uma atividade típica da agricultura familiar, com geração de empregos durante determinado período do ano e um retorno significativo para o governo. Observa-se diante o estudo bibliográfico realizado, a importância do gerenciamento de custos na propriedade rural. Depois de analisar cada etapa do plantio, de identificar e aplicar

corretamente os custos, os resultados esperados serão melhores no final da safra, comparando a uma propriedade onde não aplica o sistema de gestão.

Além da gestão de custos, analisam-se pontos importantes diante os indicadores de lucratividade. Através do estudo, relatam-se as equações utilizadas para obtenção dos resultados desejados das análises. A empresa deve acompanhar as constantes mudanças no ambiente de trabalho e de negócios, sempre identificando possíveis ameaças e riscos e novas oportunidades de crescimento.

3 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS

Neste capítulo apresenta-se primeiramente a caracterização da propriedade e os objetivos delimitados no início do estudo. Tem como objetivo analisar e sintetizar os dados coletados e atingir resultados coerentes aos objetivos e a metodologia adotada.

3.1 Caracterização da propriedade

A propriedade rural estudada foi adquirida em abril de 1995 pelo casal Clécio Jose Espindola e Stela Lucia Espindola. No primeiro ano de aquisição produziram 25.000 mil pés de fumo. Como não tinham construção na propriedade, utilizaram forno para secagem e galpão para armazenamento do vizinho. Na época, além de cultivarem na própria propriedade, ainda plantavam aproximadamente 80.000 mil pés de fumos com o vizinho, dividindo as despesas e lucros.

Em 1999, a família Espindola construiu o forno e o galpão. No ano seguinte construíram a casa que no qual hoje residem. Neste mesmo ano, o casal deixou de ser agregado e passaram a se dedicar somente a propriedade. Em 2018, após falecimento de Clécio, o filho Ademir passou a administrar e a cultivar o tabaco.

A extensão da área é de 2,1 hectares de terra, ou seja, 21.000 mil metros quadrados. Localizada na localidade de Linha Tangerinas, interior de Venâncio Aires, fica a uma distância de aproximadamente 10 km do centro da cidade. Na Figura 1, é apresentada a área via satélite, através do Google Maps.

Figura 1– Propriedade vista por imagem via satélite



Fonte: Google Maps (<http://www.google.com.br>, 2019).

Além do cultivo do tabaco, o casal de agricultores produzia alimentos para subsistência. Plantava-se mandioca, batata-doce, feijão, melancia, abóbora, melão, milho. Também havia uma pequena horta com diversas variedades de legumes e verduras para consumo da família, e inclusive muitas árvores frutíferas como bergamota, laranja, goiaba, pêsego, banana e ameixa. A criação de animais na chácara era de pequena quantidade, algumas galinhas para produção de ovos, um porco para engorda, além de um cachorro e três gatos.

Entre uma safra e outra do tabaco, o cultivo do milho se torna uma opção para diversificação da cultura. A rotação de safra ajuda na renovação solo, na absorção de seus nutrientes. O milho era utilizado para pastagem, sendo uma parte para produção de silagem e outra parte depois de seco era colhido em espigas para trato dos animais da própria propriedade. O cultivo do milho só é realizado por meio estratégico para conservação do solo.

3.2 Descrição das etapas do plantio do tabaco

Entre os cultivos da propriedade o foco deste estudo é a análise da lucratividade na produção do tabaco. Para isso nesta seção relata-se sobre as etapas de produção para posterior analisar os custos.

A primeira etapa do plantio do tabaco é preparação dos canteiros. Hoje conhecido como sistema *Float* é considerado um grande avanço na cultura, pois resulta em qualidade e facilidade no manuseio no cultivo das mudas. Esse sistema consiste na formação de mudas em bandejas de isopor com substrato, instaladas em “piscinas” com água de forma retangular. A bandeja de isopor tem capacidade em média 240 mudas e em um canteiro em média de 70 bandejas.

Para instalação dos canteiros, devem-se obter certos cuidados, como: ser localizados perto da casa do produtor para melhor manejo, sendo eles em lugares planos, onde possuem boa insolação e drenagem; a água utilizada deve ser de boa qualidade possivelmente potável; proteger de animais e das plantas daninhas que podem causar possíveis doenças.

Importante fazer duas ou mais bandejas com um número maior de mudas deixando-as de reserva. Elas serão utilizadas para repicagem nas bandejas que houver falhas no crescimento. Exemplo de um kit de canteiros sistema *Float*, conforme Figura 2.

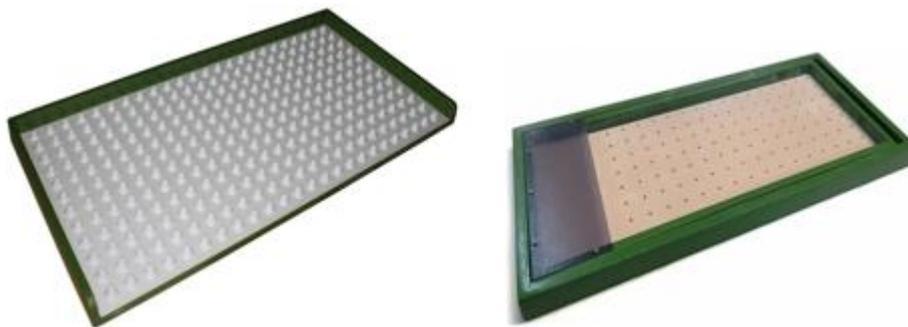
Figura 2–Canteiro de tabaco



Fonte: Google Imagens (<http://www.google.com.br>, 2019).

O próximo passo é a sementeira. O substrato precisa ser preenchido de maneira uniforme na bandeja, para que não haja excesso. Após o preenchimento, realiza a marcação utilizando a placa marcadora (Figura 3). Feito isso, realiza-se a sementeira através da semeadeira (Figura 3).

Figura 3– Placa marcadora e semeadeira



Fonte: Google Imagens (<http://www.google.com.br>, 2019).

Durante o processo de crescimento das mudas, há etapas que devem ser observadas e aplicadas em momentos certos, como: após a sementeira colocam-se na água 1 kg de adubo para auxiliar no desenvolvimento. A repicagem é feita dentro de um mês ou quando tiverem entre três a quatro folhas. Ela funciona como um preenchimento das falhas que houve na bandeja. Nesse período é pulverizado o agrotóxico utilizado para prevenção de pragas. No segundo mês repete-se o processo do manuseio do adubo e do agrotóxico.

Quando a muda chegar entre 4 a 5 centímetros de altura é realizado a

primeira poda. Importante salientar que a poda auxilia no crescimento e no emparelhamento das mudas, deixando-as mais fortes e mais resistentes a doenças. Ela é feita de três a quatro vezes, conforme o seu desenvolvimento.

A poda é feita através de um fio de nylon onde é fixada em um cavalete de madeira com encosto, no qual é encaixada a bandeja, conforme Figura 4.

Figura 4– Máquina de podar fumo



Fonte: Google Imagens (<http://www.google.com.br>, 2019).

Dentro desse período de desenvolvimento das mudas, em média 60 dias, há o preparo da lavoura. Nas pequenas propriedades o serviço normalmente é terceirizado, mas grande maioria dos agricultores já possui tratores e equipamentos para discagem e levantamento de camalhões. Após a discagem, em alguns casos é recomendada a utilização de calcário para correção do solo. Para isso é realizado uma análise da terra para descobrir o nível de nutrientes e ph. Caso precise a utilização do calcário, é necessário aplicar três meses antes do plantio. Também se pode optar em utilizar adubos provenientes de animais, como por exemplo, esterco de gado e de peru.

Uma semana antes do plantio é colocado o adubo mineral em cima da verga. Se for o orgânico, pode ser aplicado um dia de antecedência. O agrotóxico utilizado na lavoura deve ser aplicado um dia antes do plantio.

O transplante de mudas para lavoura é através de uma máquina de plantar fumo, conforme a Figura 5. Para seu manuseio, precisa-se de duas pessoas: uma

para colocar a muda e a outra para fazer o movimento de “abre e fecha” da máquina, no qual tem como função de abrir um pequeno buraco na verga e a muda cair por sua vez nele. O espaço entre uma muda e outra é de aproximadamente 45 cm e entre os camalhões 1,2 metros.

No dia do plantio, deve-se observar o clima, evitando plantar em dias com vento frio e sempre que poder acompanhar as previsões climáticas.

Figura 5– Máquina de plantar fumo



Fonte: Google Imagens (<http://www.google.com.br>, 2019).

Após o término do transplante do tabaco para lavoura, espera-se em torno de 10 dias para realizar o replante. Depois se aplica o salitre no qual é um tipo de fertilizante que ajuda no crescimento e fortalecimento da muda.

Depois de aproximadamente 30 a 45 dias, começam a surgir os primeiros brotos e a flor. A desponte é essencial para obter qualidade no produto final. O agricultor faz o desponte e em seguida aplica o agrotóxico antibrotante. Ele tem como função queimar o broto e evitar que volte a flor (Figura 6). O mesmo processo deve ser repetido uma semana depois.

Figura 6– Flor do tabaco



Fonte: Google Imagens (<http://www.google.com.br>, 2019).

O início do amadurecimento do tabaco leva em torno de 100 dias, ou seja, quando é realizada a primeira colheita. A primeira etapa é o baixeiro, ou seja, as primeiras folhas de baixo para cima do pé do fumo. Na sequência, tem a primeira apanha, depois a segunda e assim por diante, podendo ter até quatro apanhas, sendo que a quarta é conhecida como “pelar o pé”. O processo da colheita é realizado por três ou mais pessoas conforme a demanda de serviço e tem como objetivo colher somente as folhas maduras. As folhas colhidas são enroladas em uma cinta formando bolas, são conhecidas como “trouxa”, conforme Figura 7.

Figura 7– Trouxa do tabaco



Fonte: Google Imagens (<http://www.google.com.br>, 2019).

Nesse período é importante adotar horários no qual proporciona uma visão melhor da maturidade da folha. De manhã cedo é o horário mais indicado, pois em horários com sol forte e calor pode apresentar falsa impressão na cor das folhas. Quando as folhas atingem seu tamanho máximo de crescimento, folhas quebram com facilidade e aparenta cor amarelada, manchas típicas, são sinais que o tabaco está maduro e no ponto certo.

Depois de colher, o fumo é transportado até a varanda através de uma carroça puxado por uma tobata (micro trator). Na tecedeira mais conhecida como máquina de costurar fumo, o tabaco é costurado com fio de algodão resistente sobre uma camada de fumo sobre uma mesa, sendo ela dividida por uma vara de bambu, conhecido como taquara. A Figura 8 mostra-se um modelo de máquina tecedeira. Este é a modelo esteira. A mesma costura em torno 150 varas de fumo por hora.

Figura 8– Máquina tecedeira do tabaco



Fonte: Google Imagens (<http://www.google.com.br>, 2019).

Logo após o fumo é pendurado no forno de fumo ou estufa, onde se inicia o processo chamado cura. A estufa deve estar bem vedada, sem rachaduras nas paredes e portas e janelas sem frestas. Os canos devem estar regulados e inteiros. Dentro da estufa é colocado um aparelho digital, ou sensores de bulbo seco e bulbo úmido que devem ser posicionados entre o cano mestre e o cano lateral, no meio da estufa e no primeiro estaleiro de baixo para cima. O mesmo tem como objetivo mostrar a temperatura e umidade durante a secagem. A temperatura é aumentada gradativamente, conforme o amarelamento e secagem da folha podendo chegar até 180° no final da cura. Esse processo pode levar até quatro a cinco dias. Exemplo de modelo tradicional de estufa de fumo conforme Figura 9 pode colocar em média 500

varas por secagem.

Figura 9– Estufa de fumo



Fonte: Google Imagens (<http://www.google.com.br>, 2019).

Depois de seco, o tabaco passa por outro processo: classificação. O tabaco é sortido, separando as folhas conforme as classes. Exemplos de classes: BO1 é a classe de melhor qualidade e maior preço por arroba, é a folha mais grossa, a folha da ponteira do pé do tabaco; tem a classe CO1, TO1 que também são consideradas de boa qualidade, mas são as folhas mais finas; as classes XO1, XR1, XK são classes do tabaco com preços mais baixos, que durante o processo de cura não obtiveram bom aproveitamento, muitas vezes pela folha está fora do ponto de maturidade. O tabaco seco deve ser armazenado em lugar seco e fechado. Na classificação utilizam-se lâmpadas fluorescentes para auxiliar na identificação de materiais estranhos e melhor desempenho na separação. Normalmente é realizado em cima de uma mesa ou no chão, sendo forrado com um plástico.

Antes do processo final que é compra na fumageira, o tabaco seco deve ser amarrado em manocas e enfardado. As manocas são um conjunto de aproximadamente 25 folhas curadas, sendo elas amarradas na extremidade dos talos com uma folha da mesma classe. Elas dão estrutura para o fardo, no qual são encaixadas dentro de uma caixa padronizada especialmente para confecção. Os fardos podem chegar até 55 kg e dimensões de 35 cm de largura x 70 cm de altura x 90 cm de comprimento.

Nos fardos são fixadas etiquetas com identificação do agricultor e da classe sugerida por ele conforme ilustrado pela Figura 10. Essa etiqueta é conhecida como cartão. São disponibilizados pela fumageira. Nela constam informações codificadas e um código de barras no qual auxilia na identificação na hora da compra na fumageira.

Figura 10– Fardo do tabaco



Fonte: Google Imagens (<http://www.google.com.br>, 2019).

Com todos os processos citados, frisam-se cuidados na execução dos mesmos e devem ser seguidos corretamente. Cada classe do tabaco tem exigências específicas. As mencionadas nessa seção são mais diretamente ligadas ao tipo Virgínia, o mais comum e cultivado pelos agricultores. No caso desse estudo a classificação do tabaco tipo Virgínia foi o 212. Na seção seguinte estão detalhados os custos levantados na safra e a receita obtida.

3.3 Apuração dos custos das etapas do plantio do tabaco considerando os níveis de produtividade

O cultivo do tabaco requer diversos tipos de custos, podendo-se citar como: sementes, adubos, fertilizantes, depreciação das máquinas de produção, mão de obra, entre outros. Cada custo é determinado em cada etapa do plantio. Por exemplo, a mão de obra terceirizada foi contratada somente no período de colheita e no período de preparação de solo. A depreciação é uma despesa contabilmente,

porém os produtores não a consideram, pois não representa o desembolso imediato.

O período estudado é referente à safra 2018/2019, no qual inicia no mês de 04/2018 e vai até 03/2019. Esse período pode variar de propriedade para propriedade em relação à quantidade produzida e mão de obra contratada. Alguns produtores iniciam o processo de montagem das piscinas e sementeiras em abril e outros em maio. Em outros casos a safra pode-se estimar em torno de 10 meses trabalhados.

Os insumos são adquiridos diretamente com a empresa fumageira no qual o tabaco depois é comercializado. Os produtores chamam de “encomenda”, ou seja, fecha o pedido dos insumos no início da safra conforme a quantidade que for produzir. A Tabela 1 apresenta os custos encontrados na produção do tabaco na safra 2018/2019.

Tabela 1- Tabela de custos

CUSTOS	NFE	UN	QT	C. UNI.	Ponto E	DATA
SUBSTRATO CAROLINA	52062	SC	14	R\$17,50	R\$ 245,00	06/04/18
TALSTAR 100 EC (AGROTOXICO)	52062	FR	1	R\$ 41,00	R\$ 41,00	06/04/18
CONFIDOR SUPRA (AGROTOXICO)	52062	UN	1	R\$ 131,00	R\$ 131,00	06/04/18
PELICULA pl. 14x2,80 100 m	52062	PCT	2	R\$ 52,89	R\$ 105,78	06/04/18
EVIDENCE 700 WG- INSETICIDA	52062	PCT	6	R\$ 12,00	R\$ 72,00	06/04/18
LONA PLASTICA 11,5X2,5-130 MICRAS	52062	PCT	2	R\$50,69	R\$ 101,38	06/04/18
BORRACHA 3 mm (12 Peças)	52062	CNJ	2	R\$ 8,93	R\$ 17,86	06/04/18
ROVRAL-FUNGICIDA	52062	PCT	1	R\$ 26,00	R\$ 26,00	06/04/18
SEMENTE DE FUMO VA- AOV212	52062	POTE	2	R\$ 90,01	R\$180,02	06/04/18
ADUBO DE COBERTURA 18.02.14	56386	KG	600	R\$1,70	R\$1.020,00	03/05/18
ADUBO 10.10.10	56386	KG	1250	R\$1,30	R\$1.625,00	03/05/18
GAMIT 360 CS	56386	UN	2	R\$103,00	R\$ 206,00	03/05/18
PRIMEPLUS BR	56386	UN	8	R\$ 65,00	R\$520,00	03/05/18
BORAL 500 SC	56386	UN	1	R\$ 199,00	R\$199,00	03/05/18
FIO ENGOMADO RAMI 3,9 KG	56386	PÇ	2	R\$ 54,98	R\$ 109,96	03/05/18
CALCARIO MOIDO-B	61906	TON	1	R\$ 133,00	R\$ 133,00	05/06/18
SUBSTRATO TN GOLD	61916	SC	2	R\$ 17,50	R\$35,00	05/06/18
FIO ALGODÃO CONES COM 750gr	61916	UM	5	R\$ 13,06	R\$65,30	05/06/18
SEMENTE DE FUMO VA- PELETIZADA AOV212	61916	POTE	1	R\$ 90,01	R\$ 90,01	05/06/18
SALITRE 15.00.15 ONU	69788	KG	650	R\$ 2,60	R\$1.690,00	04/07/18
FIO ENGOMADO RAMI 3,9 KG	69788	PÇ	1	R\$ 54,98	R\$ 54,98	04/07/18
FRETE S/ COMPRA	-	-	-	-	R\$ 400,49	
LENHA PARA SECAGEM	-	M²	25	R\$ 58,00	R\$ 1.450,00	
MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA NA COLHEITA	-	DIAS	6	R\$ 85,83	R\$ 515,00	
MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA HR MÁQ.	-	HR	5	R\$ 120,00	R\$ 600,00	
VLR DO SEGURO DO FUMO	-	-	-	-	R\$ 1.652,07	

MANUTENÇÃO TOBATA	-	-	-	-	R\$ 300,00	
DIESEL 60 LITROS	-	L	60	R\$ 3,50	R\$ 210,00	
ENERGIA ELÉTRICA NO PERÍODO-04/2018 A 03/2019	-	-	-	-	R\$ 1.816,76	
PRO LABORE	-	-	-	-	R\$11.580,00	
DEPRECIÇÃO DE MÁQ.	-	-	-	-	R\$ 2.442,00	
ÁGUA PERÍODO 04/2018 A 03/2019	-	-	-	-	R\$ 300,00	
TOTAL					R\$27.934,61	

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A tabela apresenta um custo no total de R\$ 27.934,61, para uma produção de 25.000 mil pés do tabaco. Na primeira etapa do cultivo do tabaco, no qual é a construção dos canteiros de fumo, foram gastos R\$ 225,02 sendo em película 14x2,80 em 100 metros no valor de R\$ 105,78; lona plástica 11,5x2,5 em 130 metros no valor de R\$ 101,38; e borracha 3mm 12 peças no valor de R\$ 17,86. No processo de sementeação houve um custo total de R\$ 550,03 sendo em substrato na marca Carolina no valor de R\$ 245,00 e na marca Gold R\$ 35,00; e em sementes tipo Virginia 212 no valor de R\$ 270,03.

No período de crescimento das mudas, é utilizado agrotóxico fungicida e inseticida, no qual foi gasto no total de R\$ 229,00. Foram usados dois inseticidas. O Confidor Supra custou R\$ 131,00 e o Evidence 700 wg teve um valor de R\$ 72,00. Já o Rovral, é um fungicida, que custou R\$ 26,00.

No preparo da lavoura para o plantio, o produtor teve que utilizar o calcário para recuperação do solo da safra anterior. Foi gasto uma tonelada que custou R\$ 133,00. Além deste gasto, teve a mão de obra de trator para levantamento dos camalhões, ou seja, as vergas, e discagem da terra, no valor de R\$ 600,00 totalizando 5 horas trabalhadas.

Na etapa do transplante de muda, o produtor teve um gasto de R\$ 4.781,00 com a aquisição de adubo e agrotóxico para o combate de plantas daninhas e insetos. No qual os agrotóxicos são: o Talstar no valor de R\$ 41,00 e é utilizado no controle de lagartas e percevejos; o Gamit custou R\$ 206,00 é um herbicida e pode ser aplicado antes ou após o transplante das mudas; o Boral também um herbicida e custou R\$ 199,00. Os adubos utilizados foram: adubo de cobertura no valor de R\$ 1.020,00 no qual é utilizado antes de plantar, adubo 10.10.10 no valor de R\$ 1.625,00 e é colocado depois do transplante e o salitre no valor de R\$ 1690,00 e é aplicado após 30 dias do transplante.

No processo de desponte, é utilizado o agrotóxico Primeplus para os brotes,

no qual custou R\$ 520,00. A mão de obra terceirizada na etapa da colheita teve um custo de R\$ 515,00.

No período da cura, teve um custo total de R\$ 1.515,30 sendo que em lenha foi gasto R\$ 1.450,00 e em fio para costura do fumo no valor de R\$ 65,30. Na produção de fardos foi gasto com fio engomado no valor de R\$ 164,94. Outros custos ocorridos durante a safra que engloba a Tabela 1 totalizaram em R\$ 18.701,32, bem como: pró-labore de doze meses do Produtor, no valor de R\$ 11.580,00 tendo como base um salário mínimo considerando 9 meses do ano de 2018 no valor de R\$ 954,00 e 3 meses do ano de 2019 no valor de R\$ 998,00; o custo com frete sobre as compras no valor de R\$ 400,49; o valor do seguro sobre o fumo contra variáveis climáticas no valor de R\$ 1652,07; a depreciação dos bens do ativo imobilizado da propriedade, no valor de R\$ 2.442,00; a manutenção da tobata durante a safra no valor de R\$ 300,00 e o óleo diesel gasto de R\$ 210,00; a energia elétrica no valor total de R\$ 1816,76 e água no valor de R\$ 300,00. Destaca-se que a energia elétrica e a água são referentes aos meses 04/2018 a 03/2019 no qual está incluso o custo com residência da família. A água é uma taxa paga por mês no valor de R\$ 25,00.

Nas safras anteriores, os produtores conseguem aproveitar diversos produtos, como por exemplo, algumas partes dos kits de canteiros e agrotóxicos. Outro exemplo é a lenha que na safra 2018/2019 teve uma compra de 25 m², mas utilizou apenas 15 m² e o restante fica armazenado para o ano seguinte.

O custo com depreciação dos bens da propriedade é referente ao micro trato (tobata) que depreciou no valor de R\$ 1.642,20 a uma taxa de 14,28% e seu tempo de vida útil é de 7 anos. A enxada rotativa, ferramenta utilizada juntamente com o micro trator, depreciou no valor de R\$ 499,80, considerando a mesma taxa e vida útil do micro trator. E a tecedeira esteira teve a depreciação no valor de R\$ 300,00 em uma taxa de 20% e vida útil de 5 anos.

A base de critério da depreciação deteve-se pela sua vida útil. Conforme a NBC TG 27, cada fim de exercício o bem do ativo imobilizado pode-se reavaliar a vida útil e o valor residual do bem, prolongando sua vida útil do bem. Neste estudo de caso, não foi realizado o procedimento de reavaliação dos bens, somente foi depreciado os ativos que foram adquiridos recentes. Foi considerado bem do ativo imobilizado os equipamentos, máquinas com durabilidade maior que um ano, mesmo que o valor seja inferior a R\$ 1.200,00 como prevê a Lei nº 12.973/2014, Artº

15. Na Tabela 2, consiste na demonstração do patrimônio da propriedade e os ativos que foram depreciados.

Tabela 2- Bens do ativo imobilizado e depreciação

PATRIMÔNIO PROPRIEDADE						
QUANTIDADE	DESCRIÇÃO	TOTAL	DEPRECIÇÃO %	VALOR DEPRECIÇÃO	DURAÇÃO DE ANOS	DATA AQUISIÇÃO
2,1 HECTARE	TERRENO	R\$ 73.500,00	-	R\$ -	-	-
1 UNIDADE	CASA DE MADEIRA 40m ² (5x8)	R\$ 30.000,00	6,67%	R\$ -	15 ANOS	ANO 2000
1 UNIDADE	GALPÃO E VARANDA DE MADEIRA	R\$ 5.000,00	6,67%	R\$ -	15 ANOS	ANO 1999
1 UNIDADE	ESTUFA DE FUMO	R\$ 8.000,00	4%	R\$ -	25 ANOS	ANO 1999
2 UNIDADES	CARROÇA	R\$ 1.000,00	10%	R\$ -	10 ANOS	ANO 1999
1 UNIDADE	MICRO TRATOR ANO 1983	R\$ 11.500,00	14,28%	R\$ 1.642,20	7 ANOS	ANO 2016
1 UNIDADE	ENXADA ROTATIVA	R\$ 3.500,00	14,28%	R\$ 499,80	7 ANOS	ANO 2016
1 UNIDADE	TECEDEIRA "PICA PAU " ANO 1981	R\$ 600,00	20%	R\$ -	5 ANOS	ANO 1981
1 UNIDADE	TECEDEIRA ESTEIRA	R\$ 1.500,00	20%	R\$ 300,00	5 ANOS	ANO 2017
210 UNIDADES	BANDEIJAS DE FUMO	R\$ 7.350,00	20%	R\$ -	5 ANOS	ANO 2010
2 UNIDADES	MÁQUINA DE PLANTAR FUMO	R\$ 200,00	20%	R\$ -	5 ANOS	ANO 2006
1 UNIDADE	MÁQUINA DE PASSAR VENENO	R\$ 70,00	20%	R\$ -	5 ANOS	ANO 2000
	FERRAMENTAS E UTENCILIOS(ENXADAS, PÁS, MARTELO...)	R\$ 3.500,00	20%	R\$ -	5 ANOS	-
	TOTAL	R\$ 145.720,00		R\$ 2.442,00		

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Depois do levantamento dos custos, alguns pontos foram levantados e esclarecidos. Por exemplo, por ser uma propriedade pequena e familiar, não houve valor significativo de mão de obra ocorrida na etapa da colheita. O processo foi realizado por três pessoas, sendo somente uma terceirizada. Por não ser trabalho fixo, ou seja, todos os dias da semana e não possuir salário fixo, não são considerados vínculos empregatícios, ou seja, não necessita assinar a carteira de trabalho do trabalhador sendo considerado um diarista. As outras duas pessoas é o filho da proprietária da chácara juntamente com sua esposa, no qual assumiu a responsabilidade diante a produção do tabaco.

Outro ponto relevante da mão de obra da colheita é que na safra foram apenas de seis dias trabalhados, no qual foram realizadas apenas cinco fornadas do tabaco, totalizando 2.450 mil varas. Considerando-se a safra cheia, chegaria à média de 25 dias trabalhados, totalizando um custo de R\$ 2.500,00 que no qual seriam em média 10 fornadas totalizando 5.000 mil varas do tabaco.

O total de custos pode variar de safra para safra, pois depende da quantidade produzida no período, ou seja, não se pode basear sempre no mesmo valor de custos todos os anos. Após apresentados os custos, o próximo subcapítulo entra no

detalhamento dos custos diretos e indiretos. Esse levantamento é essencial para descobrir quais custos estão ligados diretamente a produção do tabaco.

3.4 Levantamentos dos custos diretos e indiretos da produção

Os custos diretos são aqueles que estão ligados diretamente ao produto agrícola, ou seja, não precisa um método de rateio para alocá-los. Esses custos variam conforme a quantidade produzida (CREPALDI, 2016). Na safra 2018/2019, obtive de custos diretos num total de R\$ 9.843,78, onde inclui basicamente os insumos e a mão de obra direta, conforme Tabela 3.

Tabela 3- Custos diretos

CUSTOS DIRETOS				
DESCRIÇÃO DO PRODUTOS	UNIDADE	QUANTIDADE	VL UNITARIO	VALOR TOTAL
SUBSTRATO CAROLINA	SC	14	R\$ 17,50	R\$ 245,00
TALSTAR 100 EC (AGROTOXICO)	FRASCO	1	R\$ 41,00	R\$ 41,00
CONFIDOR SUPRA (AGROTOXICO)	UNIDADE	1	R\$ 131,00	R\$ 131,00
EVIDENCE 700 WG	PCT	6	R\$ 12,00	R\$ 72,00
ROVRAL	PCT	1	R\$ 26,00	R\$ 26,00
SEMENTE DE FUMO VA-AOV212	POTE	2	R\$ 90,01	R\$ 180,02
ADUBO DE COBERTURA 18.02.14	KG	600	R\$ 1,70	R\$ 1.020,00
ADUBO 10.10.10	KG	1250	R\$ 1,30	R\$ 1.625,00
GAMIT 360 CS	UNIDADE	2	R\$ 103,00	R\$ 206,00
PRIMEPLUS BR	UNIDADE	8	R\$ 65,00	R\$ 520,00
BORAL 500 SC	UNIDADE	1	R\$ 199,00	R\$ 199,00
CALCARIO MOIDO-B	TON	1	R\$ 133,00	R\$ 133,00
SUBSTRATO TN GOLD	SC	2	R\$ 17,50	R\$ 35,00
FIO ALGODÃO CONES COM 750gr	UNIDADE	5	R\$ 13,06	R\$ 65,30
SEMENTE DE FUMO VA-PELETIZADA AOV212	POTE	1	R\$ 90,01	R\$ 90,01
SALITRE 15.00.15 ONU	KG	650	R\$ 2,60	R\$ 1.690,00
FIO ENGOMADO RAMI 3,9 KG	PÇ	1	R\$ 54,98	R\$ 54,98
PELICULA pl. 14x2,80 100 m	PCT	2	R\$ 52,89	R\$ 105,78
LONA PLASTICA 11,5X2,5-130 MICRAS	PCT	2	R\$ 50,69	R\$ 101,38
BORRACHA 3 mm (12 Peças)	CNJ	2	R\$ 8,93	R\$ 17,86
FIO ENGOMADO RAMI 3,9 KG	PEÇA	2	R\$ 54,98	R\$ 109,96
LENHA PARA SECAGEM	M²	25	R\$ 58,00	R\$ 1.450,00
MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA NA COLHEITA	-	-	-	R\$ 515,00
MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA HORAS MAQUINAS	HORAS	5	R\$ 120,00	R\$ 600,00
FRETE S/ AS COMPRAS	-	-	-	R\$ 400,49
DIESEL 60 LITROS	L	60	R\$ 3,50	R\$ 210,00
TOTAL				R\$ 9.843,78

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Os custos indiretos já devem ser apropriados ao produto ao um método de rateio. Depreciação, salário do produtor, energia elétrica são exemplos de custos indiretos. Normalmente estes têm valor fixo no mês, mas em algumas situações podem variar, como por exemplo, a energia elétrica. A energia elétrica pode

considerar custo direto, mas por sua complexidade com a medição do custo na produção, ela é classificada como custo indireto no qual é obtido o valor através do rateio (CREPALDI, 2016). Nesta safra encontrou-se um valor total de R\$ 18.090,83 de custos indiretos, os mesmos estão expostos na Tabela 4.

Tabela 4- Custos Indiretos

CUSTOS INDIRETOS				
<u>DESCRIÇÃO DO PRODUTOS</u>	<u>UNIDADE</u>	<u>QUANTIDADE</u>	<u>VL UNITARIO</u>	<u>VALOR TOTAL</u>
PRO LABORE ADEMIR	MESES	12	R\$ 998,00	R\$ 11.580,00
VALOR DO SEGURO DO FUMO	-	-	-	R\$ 1.652,07
DEPRECIÇÃO DOS BENS IMOBILIZADO				R\$ 2.442,00
MANUTENÇÃO TOBATA	-	-	-	R\$ 300,00
ENERGIA ELÉTRICA NO PERÍODO-04/2018 A 03/2019				R\$ 1.816,76
ÁGUA 04/2018-03/2019				R\$ 300,00
TOTAL				R\$ 18.090,83

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A variação que pode ocorrer de um ano para outro, é o aumento de impostos do governo, mas não variam pela quantidade produzida na safra. Após a apuração dos custos diretos e indiretos, a introdução a próxima seção aborda a análise comparativa dos resultados através da elaboração do balanço patrimonial e a demonstração do resultado e análise dos cálculos da lucratividade do período estudado.

3.5 Realização da análise do resultado econômico

A receita líquida obtida com as vendas foi de R\$ 8.784,55 considerando o valor do fun rural descontado no total de R\$ 133, 77, a uma alíquota de 1,5%, sendo assim as vendas brutas totalizaram em R\$ 8.918,32.

A quantidade vendida foi de 956,10 kg ou 63,74 arrobas. Cada arroba equivale a 15 kg do tabaco. A Tabela 5 apresenta as classes geradas na classificação do tabaco e a quantidade de cada uma.

Tabela 6- Valor médio por arroba

Preço Médio =	$\frac{\text{RECEITA TOTAL OU CUSTOS DIRETOS}}{\text{ARROBAS OU QUILOS VENDIDOS}}$
Preço Médio Por Arroba=	$22.060,91/140,18= 157,38$
Preço Médio por Quilo=	$22.060,91/956,10= 23,07$
Preço Médio Despesas por arroba=	$9.843,78/140,18= 70,22$

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A partir do levantamento das despesas e das receitas e do patrimônio, foram elaborados o Balanço Patrimonial e a DRE, no qual ajudaram na análise do resultado econômico da propriedade. Ambos são demonstrativos contábeis que tem por finalidade apresentar a real situação da empresa. Com a visualização dos Ativos, Passivos e do Patrimônio Líquido, permite o proprietário conhecer a estrutura patrimonial e analisar as mutações e alterações realizadas.

A análise no balanço patrimonial e da demonstração de resultado é um dos pontos mais importantes que se deve ser acompanhado na gestão, tendo como em vista a análise para evitar possíveis problemas, avaliar certas alternativas e seguir um caminho de crescimento e de lucratividade.

O exercício social para atividades rurais varia conforme o término da cultura, ou seja, será fechado o Balanço Patrimonial no período que termina a colheita ou a safra (CREPALDI, 2016).

Na tabela abaixo consta o Balanço Patrimonial apurado da propriedade referente à safra 2018/2019, considerando o fechamento do exercício social em 31/03/2019.

Tabela 7- Balanço Patrimonial 31/03/2019

ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	R\$ 12.491,27	PASSIVO CIRCULANTE	R\$ 2.661,63
<u>DISPONIBILIDADES</u>	R\$ 10.119,20	EMPRÉSTIMOS	R\$ 1.500,00
BANCO CNTA MOV.	R\$ 10.119,20	EMPRÉSTIMO MICRO TRATOR CP	R\$ 1.500,00
<u>ESTOQUES</u>	R\$ 720,00	<u>OBRIGAÇÕES TRAB. E PREVIDENCIARIAS</u>	R\$ 998,00
LENHA	R\$ 580,00	<u>OBRIG. COM O PESSOAL</u>	R\$ 888,22
AVES	R\$ 40,00	PRO LABORE	R\$ 888,22
SUINO DE ENGORDA	R\$ 100,00		
		<u>OBRIG. PREVIDENCIARIAS</u>	R\$ 109,78
<u>DESPESAS ANTECIPADAS</u>	R\$ 1.652,07	INSS A RECOLHER	R\$ 109,78
SEGURO DO TABACO	R\$ 1.652,07		
		<u>CONTAS A PAGAR</u>	R\$ 163,63
		ENERGIA A PAGAR	R\$138,63
		ÁGUA A PAGAR	R\$25,00
ATIVO NÃO CIRCULANTE	R\$ 138.694,00	PASSIVO NÃO CIRCULANTE	R\$ 9.000,00
<u>ATIVO IMOBILIZADO</u>	<u>R\$ 138.694,00</u>	EMPRÉSTIMOS	R\$ 9.000,00
<u>TERRENO</u>	<u>R\$ 73.500,00</u>	EMPRÉSTIMO MICRO TRATOR LP	R\$ 9.000,00
TERRENO	R\$ 73.500,00		
<u>CONSTRUÇÕES</u>	<u>R\$ 43.000,00</u>		
CASA	R\$ 30.000,00		
GALPÃO E VARANDA	R\$ 5.000,00		
ESTUFA DE FUMO	R\$ 8.000,00		
<u>VEÍCULO</u>	<u>R\$ 6.573,40</u>		
MICRO TRATOR	R\$ 11.500,00		
(-) DEPREC. ACUM. MICRO TRATOR	-R\$ 4.926,60		
<u>MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E FERRAMENTAS</u>	<u>R\$ 15.620,60</u>	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	R\$ 139.523,64
CARROÇA	R\$ 1.000,00		
ENXADA ROTATIVA	R\$ 3.500,00		
(-) DEPREC. ACUM. ENXADA ROTATIVA	-R\$1.499,40		
TECEDEIRA "PICA PAU " ANO 1981	R\$ 600,00		
TECEDEIRA ESTEIRA	R\$ 1.500,00		
(-) DEP. ACUM. TECEDEIRA ESTEIRA	-R\$ 600,00		
BANDEIJAS DE FUMO	R\$ 7.350,00		
MÁQ. DE PLANTAR FUMO	R\$ 200,00		
MÁQ. DE PASSAR VENENO	R\$ 70,00		
FERRAMENTAS E UTENCILIOS (ENXADAS, PÁS, MARTELO...)	R\$ 3.500,00		
TOTAL ATIVO	R\$ 151.185,27	TOTAL PASSIVO + PL	R\$151.185,27

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O total do ativo do exercício foi de R\$ 151.185,27, sendo divididos em ativo circulante que totalizou em R\$ 12.491,27 e ativo não circulante, no valor de R\$ 138.694,00. No ativo circulante engloba os grupos disponibilidades, estoques e despesas antecipadas no qual representa respectivamente R\$ 10.119,20, R\$ 720,00 e R\$ 1.52,07. Já no ativo não circulante teve apenas o grupo do ativo imobilizado no qual possui as subdivisões: terreno no valor de R\$ 73.500,00, construções no valor de R\$ 43.000,00, veículo no valor de R\$ 6.573,40 e máquinas e equipamentos no valor de R\$ 15.620,60.

Já o passivo circulante totalizou em R\$ 2.661,63, sendo divididos em contas sintéticas como empréstimo a curto prazo no valor de R\$ 1.500,00, obrigações trabalhistas e previdenciárias no valor de R\$ 998,00 e contas a pagar no valor de R\$ 163,63. O passivo circulante tem apenas o empréstimo a longo prazo no totalizando em R\$ 9.000,00. O empréstimo foi parcelado em 10 vezes, considerando que seu pagamento é anual, sendo em média R\$ 1.500,00. Já foi quitado 3 parcelas, faltando apenas 7 anos. E o PL totalizou em R\$ 139.523,64. Para resolução do balanço patrimonial foi utilizado a equação fundamental, no qual é: PL= ATIVO-PASSIVO.

As análises por liquidez são essenciais para obter-se uma visão da situação econômico-financeira da empresa. Demonstram informações de alta escala, que auxiliam nas interpretações e nas tomadas de decisão.

A primeira análise realizada foi a de liquidez imediata no qual informa a capacidade do pagamento no ato. A liquidez imediata da propriedade foi de 3,80, isso quer dizer que para cada R\$ 1,00 em dívidas, possui 3,80 em dinheiro ou em disponível para quitá-las.

$$Liquidez Imediata = \frac{Disponível}{Passivo Circulante} = \frac{10.119,20}{2.661,63} = 3,80$$

Já a liquidez corrente mostra o pagamento a curto prazo e é considerado um dos índices mais utilizados pelas empresas. A propriedade apresentou índice de liquidez corrente em 4,69, ou seja, para cada R\$ 1,00 em dívidas a pagar a curto prazo, possui R\$ 4,69. Neste índice quanto maior, melhor.

$$Liquidez Corrente = \frac{Ativo Circulante}{Passivo Circulante} = \frac{12.491,27}{2.661,63} = 4,69$$

Em uma análise prévia do balanço patrimonial da propriedade, a liquidez imediata e a corrente foram que se enquadraram no objetivo principal no qual é a situação econômica da propriedade em determinado período e pode-se apresentar uma visão positiva da atividade da produção do tabaco.

Com a elaboração da demonstração de resultado do exercício, calculou-se o ponto de equilíbrio, o indicador de lucratividade da propriedade. Com base nas receitas obtidas e os custos calculados, a Tabela 8 apresenta a DRE do custeio variável.

Tabela 8- DRE do Custeio Variável

CUSTEIO VARIÁVEL			
DRE			
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	R\$	22.194,68	100%
(-) DEDUÇÕES DE VENDA	-R\$	133,77	0,60%
RECEITA OPERACIONAL LIQUIDA	R\$	22.060,91	99,40%
(-) CUSTO PRODUTOS VENDIDOS	-R\$	9.843,78	44,35%
RESULTADO OPERACIONAL	R\$	12.217,13	55,05%
(-) CUSTOS INDIRETOS	-R\$	18.090,83	81,51%
RESULTADO ANTES DOS IMPOSTOS	-R\$	5.873,70	26,46%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Aplicando-se o método de custeio variável, diminuindo os custos variáveis e as despesas variáveis encontram-se a margem de contribuição que corresponde em 55,05% da safra. Já resultado antes dos impostos apurou um prejuízo de R\$ 5.873,70. Para o cálculo do ponto do equilíbrio contábil aplicou-se a fórmula da margem de contribuição unitária primeiro, no qual é o preço de venda unitário menos impostos menos custos diretos unitário. Conforme Tabela 9, apuração da margem de contribuição.

Tabela 9- Margem de contribuição unitária

MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA		
PV-IMPOSTOS-CUSTO		
157,38-2,36-39,38		
115,64		
CUSTO UNITARIO=CUSTO DIRETO/250	R\$	39,38

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Para identificar o custo unitário teve que dividir o custo total direto por 250, no qual representa a quantidade produzida por mil pés de fumo, ou seja, 25.000 mil. O

custo unitário foi de R\$ 39,38. O preço de venda é de R\$ 157,38 que nada mais é o preço médio por arroba. A alíquota do imposto fun rural é de 1,5% sobre a receita, no qual representou R\$ 2,36. Aplicando-se a fórmula, a margem de contribuição unitária foi de R\$ 115,64. Na Tabela 10 apurou-se o ponto de equilíbrio contábil da safra.

Tabela 10- Ponto de Equilíbrio Contábil

PONTO DE EQUILIBRO CONTÁBIL	
Custos Fixos unitário+Despesas Fixas unitário	R\$ 18.090,83
Margem de contribuição unitária	R\$ 115,64
=CF+DF/MC	156,44

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O ponto de equilíbrio contábil da propriedade é de 156,44 arrobas, ou seja, é a quantidade que a propriedade deveria vender para conseguir cobrir todos seus custos e despesas e para obter-se resultado nulo.

Já Ponto de Equilíbrio Financeiro revela a receita ou quantidade produzida capaz de cobrir todos os gastos efetivamente pagos, ou seja, desembolsáveis. Por isso neste cálculo a depreciação é descontada. Na Tabela 11 encontra-se o cálculo do Ponto de Equilíbrio Financeiro, no qual o a quantidade de arrobas deveria ser de 135,32.

Tabela 11- Ponto de Equilíbrio Financeiro

PONTO DE EQUILÍBRO FINANCEIRO	
Custos Fixos+Despesas Fixas	R\$ 15.648,83
Margem de contribuição	R\$ 115,64
=CF+DF-Depreciação/MC	135,32

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Na Tabela 12, apurou-se o cálculo do Ponto de Equilíbrio Econômico no qual resultou em 415,87 arrobas. Neste foi caso, além dos custos fixos e despesas fixas é atribuído o lucro desejado no período, ou seja, quanto de receita ou quantidade produzida deveria gerar para cobrir todos os gastos e obter o lucro desejado. O produtor estimou o lucro de R\$ 30.000,00 para esta safra.

Tabela 12 - Ponto de Equilíbrio Econômico

PONTO DE EQUILIBRO ECONÔMICO	
Custos Fixos+Despesas Fixas+ Lucro Desejado	R\$ 48.090,83
Margem de contribuição	R\$ 115,64
=CF+DF+ Lucro Desejado/MC	415,87

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Após apurados os pontos de equilíbrio, levantou-se as DRE para comprovação do real resultado encontrado. Ambos demonstraram efetivamente a quantidade certa e os gastos necessários para não ocorrer o prejuízo no período. Devido a utilização de planilhas do Excel, houve a diferença dos arredondamentos nos resultados. Na Tabela 13, constam as DRE verificadas.

Tabela 13 - DRE comprovação dos resultados dos PEE, PEC E PEF

DRE COMPROVAÇÃO PEE		PEC	PEF
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	R\$ 65.449,11	R\$ 24.620,67	R\$ 21.297,24
(-) DEDUÇÕES DE VENDA	-R\$ 981,74	-R\$ 369,31	-R\$ 319,46
RECEITA OPERACIONAL LIQUIDA	R\$ 64.467,37	R\$ 24.251,36	R\$ 20.977,78
(-) CUSTO PRODUTOS VENDIDOS	-R\$ 16.374,80	-R\$ 6.159,88	-R\$ 5.328,39
RESULTADO OPERACIONAL	R\$ 48.092,57	R\$ 18.091,48	R\$ 15.649,40
(-) CUSTOS INDIRETOS	-R\$ 18.090,83	-R\$ 18.090,83	-R\$ 15.648,83
RESULTADO ANTES DOS IMPOSTOS	R\$ 30.001,74	R\$ 0,65	R\$ 0,57

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Com base nos cálculos até o momento, observou-se que nesta safra propriedade houve prejuízo pelo fato da variável climática ocorrida no mês de outubro de 2018 com a queda de granizo. O produtor deteve-se a comparação dos resultados se não houvesse o ocorrido. Com bases nas informações repassadas, teria um aumento na mão de obra terceirizada na etapa da colheita, onde o custo de R\$ 515,00 passaria ter em média R\$ 2.500,00. Os outros custos não houve variação. A média estimada seria de 12 arrobas por mil pés de fumo, sendo que a real foi de 3,5 arrobas por mil pés de fumo.

Estimou-se um total de 300 arrobas do tabaco se houvesse colheita cheia. Considerando somente as vendas ocorridas na safra, R\$ 8.784,55 e total de arrobas foi de 63,74, chegando-se a um preço médio por arroba de R\$ 137,82. Multiplicando-se as arrobas estimadas pelo preço médio, chega-se a receita no valor de R\$

41.346,00. A Tabela 14 apresenta-se o comparativo da DRE realizado e a DRE estimado.

Tabela 14 - Comparativo da variável climática

COMPARATIVO DA VARIÁVEL CLIMÁTICA		
DRE REALIZADO		DRE- ESTIMADO
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	R\$ 22.194,68	R\$ 41.346,00
(-) DEDUÇÕES DE VENDA	-R\$ 133,77	-R\$ 620,19
RECEITA OPERACIONAL LIQUIDA	R\$ 22.060,91	R\$ 40.725,81
(-) CUSTO PRODUTOS VENDIDOS	-R\$ 9.843,78	-R\$ 11.428,29
RESULTADO OPERACIONAL	R\$ 12.217,13	R\$ 29.297,52
(-) CUSTOS INDIRETOS	-R\$ 18.090,83	-R\$ 18.090,83
RESULTADO ANTES DOS IMPOSTOS	-R\$ 5.873,70	R\$ 11.206,69

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Com base na DRE, o produtor teria obtido um lucro de R\$ 11.206,69 se não tivesse ocorrido a queda de granizo, no qual representa 27,10% da receita operacional bruta do período. A receita operacional bruta teve uma diferença de R\$ 19.151,32 representando um aumento de 86,29%. Também houve um aumento no custo de produtos vendidos em 16,10% devido ao aumento da mão de obra na etapa da colheita.

Em relação às análises, observa-se a dificuldade que o produtor tem a se adequar a gestão de custos do modo que o preço de venda é o valor do mercado, ou seja, não consegue modificar como as demais empresas e atividades. Os preços são estabelecidos por classes e fixos, tendo o produtor a adaptar a ele com possíveis reduções de custos e despesas necessárias para que no final possa obter o lucro desejado.

4 CONCLUSÃO

O sistema de gestão em uma propriedade de agricultura familiar torna-se um instrumento importante nas tomadas de decisão, buscando auxiliar o produtor na eficiência dos resultados, na qualidade do produto final, na redução de custos e no planejamento financeiro. O produtor deve trabalhar nos custos e suas despesas, reduzindo-as na medida do possível para obtenção de um lucro maior já que no preço de venda não se consegue alterar, pois é fixo e definido pelo sistema integrado de produção diferente das demais empresas.

A realização deste estudo teve como objetivo principal a análise da lucratividade na produção do tabaco em uma propriedade de economia familiar localizada em Venâncio Aires/RS considerando a safra 2018/2019. Para auxiliar na obtenção dos resultados, delimitaram-se os objetivos específicos, no qual foram: descrever as etapas do plantio do tabaco; apurar os custos das etapas do plantio do tabaco considerando os níveis de produtividade; levantar custos diretos e indiretos da produção; e realizar análise do resultado econômico.

Verificou-se que a produção do tabaco consiste em várias etapas delimitadas que devem ser executadas corretamente. No processo podem-se definir as etapas em: pré-plantio, plantio, cultivo, colheita e pós-colheita. O pré-plantio caracteriza-se pela fase da sementeira e o preparo do solo; o plantio é considerado pelo transplante das mudas para lavoura; o cultivo caracteriza-se pela adubação e desbaste; a colheita é a retirada das folhas maduras do pé; e a pós colheita é considerando o processo de cura, ou seja, secagem das folhas e a classificação do tabaco para venda na fumageira.

A safra 2018/2019 apresentou o custo total de R\$ 27.934,61, no qual se dividiu em direto que totalizou em R\$ 9.843,78 e em indireto no valor de R\$ 18.090,83. Os custos diretos ou o CPV representaram 44,35% da receita operacional bruta do período.

Em relação à lucratividade da propriedade ocorreu um prejuízo de R\$ 5.873,70 considerando um dos motivos a queda de granizo no mês de outubro de 2018. A receita obtida através das vendas foi de R\$ 8.784,55, já abatido o imposto fun rural no valor de R\$ 133,77 a uma alíquota de 1,5%. A indenização recebida pela queda de granizo foi de R\$ 13.276,36, totalizando as receitas líquidas em R\$ 22.060,91. A margem de contribuição unitária calculada foi de R\$ 115,64, no qual foi

base para os cálculos dos pontos de equilíbrio. O ponto de equilíbrio contábil resultou-se em 156,44 arrobas, quantidade capaz de cobrir todos os custos, porém seu resultado é nulo. Já o ponto de equilíbrio econômico, além de recuperar todos os custos, gera o lucro desejado. Para alcançar o PEE deveria produzir 415,87 arrobas, tendo em vista R\$ 30.000,00 como lucro esperado. E o ponto de equilíbrio financeiro gerou 135,32 arrobas, no qual pagaria todos os custos desembolsáveis, neste caso descontando a depreciação dos custos fixos. Através dos cálculos dos pontos de equilíbrio considerando a real receita obtida e o custo apurado observa-se que a propriedade não atingiu os resultados esperados.

Com base no levantamento do balanço patrimonial no final do exercício 31/03/2019, calcularam-se dois índices: liquidez imediata e liquidez corrente. Diferente do ponto de equilíbrio, os índices de liquidez expressam dados financeiros, ou seja, dados sobre a capacidade de pagamento que tem relação econômica. Os resultados apontam um desempenho saudável da propriedade. A liquidez imediata apresentou que para cada R\$ 1,00 de dívidas possui R\$ 3,80 de disponibilidades para quitá-las. Já a liquidez corrente resultou para cada R\$ 1,00 de obrigações em curto prazo possui R\$ 4,69 para quitá-las.

Notou-se que com a queda do granizo o produtor obteve uma diferença na receita operacional bruto sendo um aumento de 86,29% se a variável climática não tivesse ocorrido representando R\$ 19.151,32. O lucro estimado seria no valor de R\$ 11.206,69.

Conclui-se que o sistema de gestão de custos é essencial nas propriedades rurais para obter melhores resultados sendo que há delimitações diante a atividade que não podem ser alteradas pelo produtor, como por exemplo, o preço de mercado, a variável climática e a qualidade do produto. Neste estudo apresentou algumas limitações como a depreciação que foi avaliada pela vida útil do bem considerando o período de aquisição e também salientar-se a não generalização dos achados. Como sugestão para futuros estudos, análises dos custos diretos e indiretos distinguindo somente da produção, realizando algum método de rateio no qual se conseguem identificar os custos do produto em si e da propriedade separados; e controle das horas máquina para realizar a depreciação por hora trabalhada, além de maior integração entre as análises de lucratividade e rentabilidade.

REFERÊNCIAS

- AFUBRA. *Fumicultura no Brasil*. 2019. Disponível em: <<https://afubra.com.br/fumicultura-brasil.html>>. Acesso em: 21 mar 2019.
- BATALHA, M. O., BUAINAIN, A. M.; SOUZA FILHO, H. M. *Tecnologia de gestão e agricultura familiar*. Disponível em: <<http://www2.ufersa.edu.br/portal/view/uploads/setores/241/Tecnologia%20de%20Gest%C3%A3o%20e%20Agricultura%20Familiar.pdf>>. Acesso em: 25 ago 2019.
- BORNIA, Antonio Cezar. *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CLEMENTE, A.; TAFFAREL, M.; SOUZA, A.; BELEDELI, A. *Custos e Agronegócio Online. Recife*, n. 4. v. 8. p. 127-146. Out/Dez, 2012. Disponível em: <<http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero4v8/Tabaco.pdf>>. Acesso em: 21 abr 2019.
- CREPALDI, Silvio A. *Contabilidade gerencial: teoria e prática*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- _____. *Contabilidade rural: uma abordagem decisória*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- DUARTE, Giuliana. *Portal do Agronegócio*. Abr/2019. Disponível em: <<https://www.portaldoagronegocio.com.br/artigo/agronegocio-como-nosso-setor-ajuda-a-mover-o-brasil-3717>>. Acesso em: 30 maio 2019.
- DEINANI, R.; SANTOS, S. R. dos; KALNIN, J. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. 22. Paraná. 2015. Anais. Paraná. 2015. p. 1-15.
- FONTOURA, Fernando B. B. da. *Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio*. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- FERREIRA, Ricardo J. *Contabilidade de custos: teorias e questões comentadas conforme a Lei das S/A e pronunciamentos do CPC*. 10. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2016.
- GONÇALVES, A.; ATAMANCZUK, M. J.; DACIÊ, F.; SANTOS, E. A. dos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. 22. Paraná. 2015. Anais. Paraná. 2015. p. 1-14.
- ITGA/AFUBRA. *Fumicultura mundial: maiores produtores mundiais*. Disponível em: <<https://afubra.com.br/fumicultura-mundial.html>>. Acesso em: 21 mar 2019.
- KOLIVER, Olivio. *Contabilidade de custos*. ed. Curitiba: Juruá, 2008.
- LEONE, George Sebastião Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra. *Curso de contabilidade de custos*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARION, José Carlos. *Contabilidade Rural: Contabilidade Agrícola, Contabilidade*

de Pecuária, Imposto de Renda-PJ. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

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

MARTINS, E.; ROCHA, W. *Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas*. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. *Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

NETO, Alexandre A. *Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro: comércio e serviços, indústrias, bancos comerciais e múltiplos*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

OLIVEIRA, F. de; COSTA, M. C. F. *Serviço brasileiro de respostas técnicas: Dossiê Técnico Cultivo do fumo*. São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://respostatecnica.org.br/dossie-tecnico/downloadsDT/NTcwMg==>>. Acesso em: 21 abr 2019.

OLIVEIRA, Neuza C. de. *Contabilidade de agronegócio: teoria e prática*. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

PADOVEZE, Clóvis L. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PHILIP MORRIS DO BRASIL. *Sistema integrado*. Disponível em: <<https://www.produtorphilipmorrison.com.br/sistemaintegrado>>. Acesso em: 21abr. 2019.

PRODUTOR SOUZA CRUZ. Disponível em: <<https://www.produtorsouzacruz.com.br/noticias/inicia-discussao-sobre-o-futuro-do-tabaco>>. Acesso em: 15 ago 2019.

RIBEIRO, Osni M. *Contabilidade de custos*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. *Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sócias*. In: BEUREN, Ilse Maria (Org). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 76-97.

REIS, Arnaldo C. de R. *Demonstrações contábeis: estrutura e análise*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

RODRIGUES, A. O.; BUSCH, C. M.; GARCIA, E. R.; TODA, W.H. *Contabilidade Rural*. 4. ed. 2016. Disponível em: <<http://www.iob.com.br/newsletterimages/iobstore/sumarios/2016/jul/liv21346.pdf>>. Acesso em: 11 abr 2019.

SANTOS, Edno O. dos. *Administração financeira da pequena e média empresa*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SANTOS, Joel J. dos. *Contabilidade e análise de custos*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SCHNEIDER, Sergio. *A pluriatividade na Agricultura familiar*. Porto Alegre: Editora daUFRGS, 2003.

SEBRAE. *Cálculo da lucratividade do seu negócio*. 2015. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/calculo-da-lucratividade-do-seu-negocio,21a1ebb38b5f2410VgnVCM100000b272010aRCRD>>. Acesso em: 01.jun.2019.

SINDITABACO. *Infográfico*. 2019. Disponível em: <<http://sinditabaco.com.br/site/wp-content/uploads/2017/04/Infografico-Pe.pdf>>. Acesso em: 30 maio2019.

SINDITABACO. *Exportação*. 2019. Disponível em: <<http://www.sinditabaco.com.br/sobre-o-setor/exportacao/>>. Acesso em: 21abr2019.

_____. *Origem do tabaco*. 2019. Disponível em: <<http://www.sinditabaco.com.br/sobre-o-setor/origem-do-tabaco/>>. Acesso em: 21 abr. 2019.

_____. *Perfis do produtor e das indústrias*. 2019. Disponível em: <<http://www.sinditabaco.com.br/sobre-o-setor/perfis-do-produtor-e-daindustria/>>. Acesso em: 21. abr. 2019.

SOUZA, Acilon B. de. *Curso de administração financeira e orçamento: princípios e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2014.

SOUZA, Kelly R. de. *Índice de lucratividade e desempenho: importantes ferramentas para análise financeira da empresa*. 2015. Disponível em: <<http://peritocontador.com.br/wp-content/uploads/2015/03/Kelly-Ribeiro-de-Souza-%C3%8Dndices-de-Lucratividade-e-Desempenho-Importantes-Ferramentas-para-An%C3%A1lise-Financeira-da-Empresa.pdf>>. Acesso em: 01jun2019.

YOUNG, Lúcia H. B. *Atividade rural: aspectos contábeis e tributários*. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

_____. *Tecnologia de Gestão e agricultura familiar*. 2019. Disponível em: <<http://www2.ufersa.edu.br/portal/view/uploads/setores/241/Tecnologia%20de%20Gest%C3%A3o%20e%20Agricultura%20Familiar.pdf>>. Acesso em: 25. ago.2019.

BRITO, Antonia Jairi. *Contabilidade do Agronegócio*. Paraná: Ed. e Distribuidora Educacional S.A, 2018.

_____. *NBC TG 27 (R4): Ativo Imobilizado*. 2017. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG27\(R4\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG27(R4).pdf)>. Acesso em: 01.out.2019.

BECKER, Merelin. *Custos no cultivo do tabaco: um estudo em uma pequena propriedade localizada no município de Timbé do Sul/SC*.2018.Disponível em:
<<http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/6561/1/M%C3%89RELIN%20BECKER.pdf>>
.Acesso em: 05.ago.2019.