

**ÉMERSON NOGUEIRA SALES**

**CONTABILIDADE E CUSTOS NA ATIVIDADE RURAL**

**CURITIBA  
1998**

**ÉMERSON NOGUEIRA SALES**

**CONTABILIDADE E CUSTOS NA ATIVIDADE RURAL**

*Monografia apresentada para  
obtenção do Certificado de  
Especialista do Curso de Pós-  
Graduação em Contabilidade e  
Finanças, do Setor de Ciências  
Sociais Aplicadas, da Univer-sidade  
Federal do Paraná.  
Orientador Prof. Biênio C. S. Peixe*

**CURITIBA  
1998**

*Aos meus filhos Emerson Jango, Gabriela e Paulo Vinícius e a minha esposa  
Iracema pela felicidade que trazem à minha vida.*

*"Antes de erguer muros, a  
humanidade precisa aprender a construir pontes."  
(anônimo)*

# SUMÁRIO

- I INTRODUÇÃO, 7
- II PRIMEIRA PARTE
  - 1 A ATIVIDADE E A EMPRESA RURAL
    - 1. A Atividade Rural, 10
      - 1.1 Atividade Agrícola, 10
      - 1.2 Atividade Zootécnica, 11
      - 1.3 Atividade Agroindustrial, 11
    - 2. A Entidade, 12
    - 3. Forma Jurídica - Pessoa Física e Jurídica, 13
      - 3.1 O Capital em Investimento, 13
      - 3.2 Arrendamento Rural, 14
      - 3.3 Parceria, 16
      - 3.4 Comodato, 17
      - 3.5 Depreciação ou Exaustão do Capital Fundiário Cedido em Arrendamento, Parceria ou Comodato, 17
    - 4. Tratamento e Classificação Fiscal, 18
      - 4.1 As Pessoas Físicas e a Escrituração Contábil, 19
      - 4.2 Principais Tributos e Contribuições, 22
        - 4.2.1 Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural, 22
        - 4.2.2 Imposto Sobre a Renda, 24
      - 4.3 Obrigações Trabalhistas e Sociais, 25
        - 4.3.1 FUNRURAL, 25
        - 4.3.2 Contribuição Sindical Rural, 26
        - 4.3.3 Contribuição ao SENAR, 27
  - 2 O CENÁRIO DA ATIVIDADE RURAL E O MERCOSUL
    - 1. O Cenário da Atividade Rural, 29
    - 2. Os Desafios e Oportunidades da Atividade na Globalização, 33
      - 2.1 As Perspectivas e Desafios para a Atividade Rural, 33
- III SEGUNDA PARTE
  - 1 ALGUMAS PARTICULARIDADES DA ATIVIDADE RURAL
    - 1. Depreciação, Exaustão e Amortização, 38
    - 2. Casos de Depreciação na Atividade Rural, 39
      - 2.1 Culturas Permanentes, 39
      - 2.2 Rebanho Reprodutor, 41
      - 2.3 Máquinas e Implementos, 43
    - 3. Casos de Exaustão na Atividade Rural, 44
      - 3.1 Culturas Permanentes, 44
      - 3.2 O Caso Especial das Pastagens, 46
    - 4. Casos de Amortização na Atividade Rural, 47
      - 4.1 *Direitos de Exploração de Culturas Permanentes de Terceiros, 47*

4.2	Gastos Pré-Operacionais, 47
5.	Tratos Culturais Para Melhoria Direta em Culturas Permanentes (Aumento da Vida Útil), 48
6.	Empresa que Explora Diversas Culturas e o Problema da Alocação dos Custos Indiretos, 49
7.	Custos, Despesas e Gastos, 49
7.1	Custos, 49
7.1.1	Classificação dos Custos, 50
7.1.2	Quanto à sua Natureza, 50
7.1.3	Quanto à Identificação Material com o Produto, 51
7.1.4	Quanto à sua Variação Quantitativa, 51
7.1.5	Métodos de Custos, 52
7.1.6	Comentários e Críticas ao Custo Histórico, 52
7.2	Despesas e Gastos, 54
8.	Ano Agrícola e Exercício Social, 55
9.	Perdas Involuntárias, 56
10.	Investimentos em Melhoria do Solo, 57
10.1	Agregação ao Valor da Terra ou Gastos Pré-Operacionais, 57
10.2	Gastos Pré-Operacionais, 58
2	FLUXO CONTÁBIL NA ATIVIDADE AGRÍCOLA
1.	Conceito de Atividade Agrícola, 60
2.	A Contabilidade Auxiliando a Gestão na Agricultura, 60
3.	Culturas Temporárias e Culturas Permanentes, 61
3.1	Culturas Temporárias, 61
3.2	Culturas Permanentes (Perenes), 63
4.	Apropriação do Custo - Método do Inventário Permanente, 64
3	FLUXO CONTÁBIL NA ATIVIDADE ZOOTÉCNICA
1.	Conceito de Atividade Zootécnica, 67
2.	A Responsabilidade de Produção de Alimentos e outros Bens, 67
3.	A Pecuária no Cenário Zootécnico Nacional, 68
4.	Especialidades de Cria, Recria, Experimentação e Engorda, 68
5.	Gado Bovino, 71
6.	Classificação dos Animais Segundo o Fisco, 71
6.1	Comentários à esta Classificação, 71
7.	Transferência para Reprodução - Ativo Permanente, 72
8.	Departamentalização, 73
IV	ANEXOS
	ANEXO I Exemplos de Fluxo Contábil na Atividade Agrícola, 77
	ANEXO II Exemplos de Fluxo Contábil na Atividade Zootécnica, 87
	ANEXO III Estimativas de Vida Útil na Atividade Rural, 97
V	CONCLUSÃO, 98
VI	BIBLIOGRAFIA, 99



## INTRODUÇÃO

Levando em consideração a grande importância do setor primário na economia nacional e a necessidade de se pesquisar e mostrar as oportunidades e os riscos que o setor está correndo, principalmente ao compararmos os resultados de nossas empresas rurais aos resultados obtidos nos países parceiros nossos no Mercosul, percebemos a possibilidade de levantar questões imprescindíveis que procuram respostas urgentes.

Optou-se então por pesquisar este setor, analisando pelo ângulo da Contabilidade, mas voltado à gestão do negócio, com o cuidado especial de não se restringir somente à prática contábil, e sim à ciência como um todo, voltada ao agribusiness.

Partiu-se de alguns conceitos já formados, principalmente sobre a grande dificuldade de se implantar um sistema contábil em uma empresa rural. Porém, sem deixar que estes, criassem obstáculos à novas descobertas, novos conceitos e interpretações.

Acreditamos que com o início da globalização (esta nova realidade que se torna cada vez mais comum na atividade rural), estas empresas já devem estar se reorganizando administrativa e financeiramente para sobreviverem e concorrerem à altura com as demais do bloco econômico.

Assim, procurou-se expor com conceitos e exemplos, como a Contabilidade poderá auxiliar estas empresas no momento desta reorganização e também na condução dos seus negócios. Além disso, mostraremos os fatos que levam à preocupação especial com este setor e porque acreditamos que a Contabilidade deveria ser melhor utilizada por estas empresas, com o objetivo de auxiliar na gestão do negócio e não somente escrituralmente, como vem ocorrendo nos dias de hoje.

Um sistema contábil ideal será difícil de se propor, uma vez que tratamos empresas de diversos tamanhos e formas de administração. No entanto, procuramos exemplificar várias situações que podem ser aplicadas independentemente do porte, forma de administração, ou formação societária. Caberá ao administrador assimilar estes conceitos e por em prática, contando sempre com o auxílio do profissional da Contabilidade.



## **PRIMEIRA PARTE**

- 1 A ATIVIDADE E A EMPRESA RURAL**
- 2 O CENÁRIO DA ATIVIDADE RURAL E O MERCOSUL**

**1****A ATIVIDADE E A EMPRESA RURAL**

1. A Atividade Rural
  - 1.1 Atividade Agrícola
  - 1.2 Atividade Zootécnica
  - 1.3 Atividade Agroindustrial
2. A Entidade
3. Forma Jurídica - Pessoa Física e Jurídica
  - 3.1 O Capital em Investimento
  - 3.2 Arrendamento Rural
  - 3.3 Parceria
  - 3.4 Comodato
  - 3.5 Depreciação ou Exaustão do Capital Fundiário Cedido em Arrendamento, Parceria ou Comodato
4. Tratamento e Classificação Fiscal
  - 4.1 As Pessoas Físicas e a Escrituração Contábil
  - 4.2 Principais Tributos e Contribuições
    - 4.2.1 Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural
    - 4.2.2 Imposto Sobre a Renda
  - 4.3 Obrigações Trabalhistas e Sociais
    - 4.3.1 FUNRURAL
    - 4.3.2 Contribuição Sindical Rural
    - 4.3.3 Contribuição ao SENAR

## 1. A ATIVIDADE RURAL

Representante do setor primário da economia, a atividade rural em seu sentido amplo, se constitui numa das atividades mais importantes no processo produtivo e de crescimento da economia nacional.

O território brasileiro propicia o desenvolvimento desta atividade oferecendo recursos naturais em quantidade e qualidade, fatores estes de extrema importância para o desenvolvimento. Sendo que a maioria das atividades exigem uma grande extensão de terras, além de serem agricultáveis e ricas em nutrientes. Poucos países no mundo possuem um ambiente tão favorável à atividade rural.

A atividade rural é explorada pelas Empresas Rurais, que tem como definição "...são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo através do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas", *Marion (1994, página 22)*.

Por sua natureza distinta, a atividade rural deve ser dividida em três grupos, segundo o objetivo e forma de exploração:

- *Atividade Agrícola* - *todo tipo de produção vegetal*
- *Atividade Zootécnica* - *todo tipo de produção animal*
- *Atividade Agroindustrial* - *todo tipo de indústrias rurais*

### 1.1 ATIVIDADE AGRÍCOLA

A atividade agrícola caracteriza-se pela exploração do solo através do cultivo de vegetais, constituindo-se o preparo do solo, o plantio, os tratamentos culturais, a colheita, o consumo ou a comercialização dos produtos.

Podemos dividir a atividade agrícola em dois grupos:

#### 1. *Culturas hortícola e forrageira*

- Cereais (feijão, arroz, soja, milho, trigo ...)
- Hortaliças (verduras, tomate, pimentão ...)
- Tubérculos (batata, mandioca, cenoura ...)

- Plantas oleaginosas (mamona, amendoim, menta ...)
- Especiarias (cravo, canela, pimenta ...)
- Fibras (algodão, pinho ...)
- Floricultura, forragens, plantas industriais ...

## 2. *Arboricultura*

- Reflorestamento (eucalipto, pinho ...)
- Pomares (manga, laranja, maçã, pera ...)
- Vinhedos, olivais, seringais ...

## 1.2 ATIVIDADE ZOOTÉCNICA

A atividade zootécnica caracteriza-se pela exploração dos recursos naturais para a criação de animais com o objetivo de conseguir ao final de um período produtivo, bens ou serviços, para o consumo ou transformação na própria atividade ou em outros setores da economia.

Citamos alguns exemplos de atividades zootécnicas:

- Apicultura (criação de abelhas)
- Avicultura (criação de aves para corte e produção de ovos)
- Cunicultura (criação de coelhos)
- Piscicultura (criação de peixes)
- Pecuária (criação de gado)
- Sericicultura (criação do bicho-da-seda)
- Outros pequenos animais ...

## 1.3 ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL

É a transformação das características ou da forma dos produtos primários (matérias primas) deixando-os em condições de serem comercializados afim de serem consumidos como produtos finais ou como parte integrante de outros produtos.

- Beneficiamento do produto agrícola (arroz, café ...)
- Transformação de produtos zootécnicos (mel, laticínios, casulos de seda)
- Transformação de produtos agrícolas (cana-de-açúcar em álcool e aguardente, soja em óleo, uvas em vinho e vinagre, moagem de trigo e milho, etc)

## 2. A ENTIDADE

Quando denomina-se "empresas rurais", não nos restringe-se somente à pessoas jurídicas, mas visa abranger todas as pessoas físicas que também desenvolvem esta atividade.

Empresa rural então é a Entidade, que se constitui como qualquer núcleo ou concentração de esforços para se obter um determinado resultado, através da exploração e transformação dos recursos naturais.

Conforme o princípio da entidade a Contabilidade é executada e mantida para as entidades como pessoas completamente distintas das pessoas físicas (ou jurídicas) dos sócios.

Esta é uma das maiores dificuldade que a Contabilidade encontra nas empresas rurais de pequeno porte, uma vez que a maioria destas empresas são constituídas por pessoas físicas, em geral empresas familiares, as operações financeiras se confundem entre a empresa e os sócios, não permitindo ao contabilista a distinção da finalidade da transação executada.

Há muito se tenta lutar contra este obstáculo, no entanto, pelo não conhecimento da finalidade da Contabilidade e até mesmo por não ser exigida legalmente pelo fisco para a maioria destas empresas, muitos produtores rurais só tomam conhecimento de alguma escrituração no momento da declaração do imposto de renda, ficando delegado ao contabilista somente apurar tal tributo.

O desafio do contabilista é demonstrar e convencer o empresário rural através de fatos, independente do porte e forma jurídica de sua empresa, que a entidade que constitui a empresa deve ser distinta da personalidade do sócio, e que a ferramenta que irá ajudá-lo na gestão do seu negócio.

### 3. FORMA JURÍDICA - PESSOA FÍSICA E JURÍDICA

A forma jurídica mais comum de exploração da atividade rural é a *pessoa física*, porém muitas empresas, a maioria de médio e grande porte, são constituídas sob forma de *pessoa jurídica*.

Os fatores que proporcionam a maior parte das empresas rurais serem constituídas sob forma de pessoa física, é o fato de a maioria ser de pequeno porte, familiares e ainda ser menos onerosa em relação aos tributos e obrigações acessórias quando comparadas às pessoas jurídicas.

- **Pessoa física:** é a pessoa natural, é todo o ser humano, o indivíduo (sem exceção), sua existência física termina com sua morte.
- **Pessoa Jurídica:** é a união de várias pessoas ou a opção de uma única pessoa, que através de um trato ou declaração reconhecidos por lei, forma-se uma nova pessoa, com identidade e natureza distinta da de seus membros.

#### 3.1 O CAPITAL EM INVESTIMENTO

Classifica-se o capital investido na atividade rural em duas categorias, segundo *Marion (1994, página 28)*, que nos permite formar um conjunto harmonioso possibilitando a união dos recursos para a exploração da atividade.

- **Capital fundiário:** terra, edificações rurais, benfeitorias e melhoramentos no solo, culturas permanentes formadas, pastagens, etc. São os recursos fixos integrados à terra e dela não retiráveis.
- **Capital de exercício (capital de trabalho):** rebanho para reprodução, animais de trabalho, máquinas e equipamentos, etc. Este capital pode ser permanente (não se destinando à comercialização) ou circulante (recursos financeiros e bens que serão transformados em dinheiro ou consumidos para produção de novos bens ou serviços).

Na maioria das empresas de pequeno porte os dois capitais são de propriedade da mesma pessoa (física ou jurídica), mas conforme aumenta o tamanho da propriedade rural, é muito comum o surgimento de associações entre os dois capitais de propriedade de pessoas diferentes.

Estas associações entre capital fundiário e de exercício podem ser constituídas sob forma de contratos expressos ou tácitos, observando alguns preceitos estabelecidos em lei, principalmente o Estatuto da Terra.

### **3.2 ARRENDAMENTO RURAL**

Deve-se tratar igualmente todas as modalidades de arrendamento, uma vez que sua diferença está na natureza dos bens ou recursos arrendados. Pode existir então arrendamentos agrícolas, pecuários ou agroindustriais.

O Estatuto da Terra já estabelece alguns preceitos básicos para as modalidades de arrendamento, e o Decreto nº 59.566, de 14-11-1966, define o Arrendamento Rural, conceituando e estabelecendo as regras para sua utilização.

Segundo esta lei, o Arrendamento Rural constitui-se por um contrato agrário pelo qual uma pessoa (entidade) se obriga a ceder a outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, podendo incluir também outros bens como benfeitorias e outras facilidades ou recursos existentes, com o único objetivo de nele exercer a atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa ou mista, mediante retribuição certa de aluguel, observadas limites estabelecidos pela mesma lei (não superior a 15% do valor cadastral do imóvel, mais benfeitorias), ou nos casos de arrendamento parcial a um ou mais arrendatários, a soma não poderá exceder 30% do valor das terras arrendadas.

Há muitos casos na prática, onde a retribuição é feita ou calculada através de um percentual sobre a produção auferida, sempre estabelecendo um valor mínimo ou através de melhoramentos no capital fundiário, como por exemplo: a formação de pastagens ao final da última colheita. Porém, estes fatos fogem das regras estabelecidas, ficando de certa forma desprotegidos pela lei.

Estes contratos se extinguirão, conforme previsto em seu Art. 26, na ocorrência do seguintes fatos:

- Pelo término do prazo do contrato ou o de sua renovação;
- Pela retomada;
- Pela aquisição da gleba arrendada pelo arrendatário;
- Pelo distrato ou rescisão contratual;
- Pela extinção do direito do arrendador;
- Por motivo de força maior, que impossibilite a execução do contrato;
- Por sentença judicial irrecorrível;
- Pela perda do imóvel rural arrendado;
- Pela desapropriação parcial ou total do imóvel arrendado;
- Por qualquer outra causa prevista em lei, observando o direito adquirido.

Afim de evitar grandes injustiças e desavenças nos tratos e rescisões dos arrendamentos rurais, em seu Art. 40, esta lei estabelece algumas situações obrigatórias nos contratos desta natureza, conforme relatamos abaixo:

O arrendador é obrigado:

- A entregar ao arrendatário o imóvel rural objeto do contrato, na data estabelecida ou segundo os usos e costumes da região;
- A garantir ao arrendatário o uso e gozo do imóvel arrendado, durante todo o prazo do contrato;
- A fazer no imóvel, durante a vigência do contrato, as obras e os reparos necessários afim de permitir a exploração do mesmo;
- A pagar as taxas, impostos, foro e toda e qualquer contribuição que incida ou venha a incidir sobre o imóvel arrendado, se de outro modo não houver sido convencionado.

O arrendatário se obriga:

- Pagar pontualmente o preço do arrendamento, nos prazos e locais ajustados;
- A usar o imóvel conforme o convencionado, ou presumindo, e a tratá-lo com o mesmo cuidado como se fosse seu, não podendo mudar sua destinação contratual;
- A levar ao conhecimento do arrendador, imediatamente, qualquer ameaça ou ato de turbação ou esbulho que contra sua posse vier a sofrer e, ainda, de qualquer fato do qual resulte a necessidade da execução de obras e reparos indispensáveis à quantia do uso do imóvel rural;
- A fazer no imóvel, durante a vigência do contrato as benfeitorias úteis necessárias, salvo convenção em contrário;

- A devolver o imóvel, ao término do contrato tal como o recebeu com seus acessórios, salvo as deteriorações naturais ao uso regular.

### 3.3 PARCERIA

É uma forma de exploração onde junta-se o capital fundiário e o de exercício afim de se atingir um objetivo comum aos parceiros. No entanto, os riscos da exploração são de ambas as partes.

Trata-se de um contrato oneroso, pelo qual uma ou mais pessoas, sendo uma ou várias dessas proprietários de um capital fundiário, admitem que outra ou outras pessoas detentoras de capital de exercício, ocupem o imóvel para fins de exploração rural (agrícola, pecuária, extração), *Marques e Gratão (1996, página 96)*.

A retribuição do capital investido dá-se através de participação proporcional da produção dos frutos colhidos, daí ressaltamos o risco de ambos pois caso ocorra frustração na produção todos serão remunerados a menor.

Não é muito comum ou preferido pelo proprietário do capital fundiário, porque este deixa de garantir o recebimento de uma retribuição certa, para correr o risco de uma frustração de safra ou mesmo de queda de preços no momento da venda de sua parte.

Casos de parcerias são mais comuns na pecuária de corte, onde o detentor do capital fundiário recebe do detentor do capital de exercício, por exemplo, um lote de bois para a engorda, e o ganho de peso relativo ao período do início da parceria até a venda dos bois para o abate é dividido entre as partes conforme ajustado anteriormente.

O Decreto nº 59.566, de 14-11-1966, Art. 4º, com o objetivo de eliminar as possíveis distorções dos contratos, também veio estabelecer algumas condições obrigatórias para esta modalidade de associação. São elas:

- Quotas e limite do proprietário na participação dos frutos;
- Prazos mínimos de duração e limites de vigência segundo os vários tipos de atividade agrícola e bases para as renovações convencionais;
- Direitos e obrigações quanto às benfeitorias levantadas com consentimento do proprietário e aos danos substanciais causados pelo parceiro.

As condições para a extinção, bem como os direitos e deveres dos contratantes, são idênticos aos já citados para o arrendamento, ficando a cargo das partes alguns acréscimos devido a particularidades da associação, claro, sem ferir os estabelecidos pelo Estatuto.

### **3.4 COMODATO**

Espécie de associação entre detentores de capitais fundiário e de exercício, onde o capital fundiário é cedido a título de empréstimo gratuito, sob condições pré-estabelecidas entre as partes, normalmente seguindo as normas do Estatuto da Terra para direitos e obrigações, excetuando-se somente em relação à remuneração do capital fundiário.

Este tipo de associação é mais comum entre pessoas da mesma família e em empresas familiares de pequeno porte, pois trata-se mais de uma ajuda mútua do que um negócio com fins lucrativos para ambas as partes.

Para a contabilidade o fato de não ser esta operação remunerada, não a impede ou desobriga de registrá-la nas transações contábeis da Entidade. O bem cedido em regime de comodato será transferido para uma conta chamada *Bens em poder de terceiros / Comodatos*.

É muito comum ocorrer o comodato na pecuária, onde reprodutores são cedidos para servir outros rebanhos com a finalidade de incrementar uma nova linhagem fortalecendo e dando novas opções de acasalamento ao rebanho.

### **3.5 DEPRECIÇÃO OU EXAUSTÃO DO CAPITAL FUNDIÁRIO CEDIDO EM ARRENDAMENTO, PARCEIRA OU COMODATO**

Uma dúvida poderá surgir e é muito comum nestes casos. Se o bem cedido em arrendamento, parceria ou comodato esteja sujeito à depreciação ou à exaustão, como um reprodutor ou uma cultura permanente já formada, como será tratada a depreciação deste bem?

Os custos da depreciação ou exaustão dos bens cedidos nestes regimes deverão ser considerados *despesas* do período, pois não contribuem para produção de nenhum bem ou serviço para o proprietário do capital fundiário. Exceto no comodato, os outros dois regimes são

remunerados e esta remuneração é considerada *receita não operacional*, e destas deverão ser abatidas as despesas de depreciação ou exaustão.

Recitas de arrendamentos ou parcerias	10.000
(-) Despesas de depreciação (ou exaustão)	(2.000)

Nos casos de comodato, que não irão gerar receitas, estes custos serão contabilizados como *outras despesas (não operacionais)*, diminuindo assim o lucro operacional líquido.

Lucro Operacional Líquido	150.000
(-) Despesas .....	
(-) Despesas .....	
(-) Outras Despesas	
(-) Depreciação de bens cedidos em comodato	(2.000)

Para quem está adquirindo o direito de exploração do capital fundiário, seja pelo arrendamento ou parceria, poderá estar sujeito a praticar a amortização do custo de aquisição deste direito. Esta amortização irá compor o custo da produção oriunda deste contrato conforme sua contribuição à produção ao longo da associação. No entanto esta prática será tratada mais adiante, na segunda parte deste trabalho.

#### 4. TRATAMENTO E CLASSIFICAÇÃO FISCAL

Quando se fala em tributação, corre-se o risco de cometer o infeliz erro, interpretando a função do contabilista como única e exclusivamente, apurador de impostos. No entanto, é sabido e aceito por todos da nossa classe que a Legislação Tributária e sua incidência sobre a empresa é parte do trabalho do contabilista. Assim, tenta-se demonstrar uma outra visão do profissional da Contabilidade, exercendo a profissão, principalmente, com o objetivo de auxiliar a gestão da empresa e não somente para apurar os impostos e contribuições desta para com o fisco e a sociedade.

Como todas as empresas com fins lucrativos, também as que exploram a atividade rural estão sujeitas às normas tributárias, previstas em lei. Será a seguir, citado neste trabalho os tributos e contribuições

mais comuns e conhecidos, que incidem sobre a atividade.

Há que se ressaltar que alguns tributos estaduais, são tratados de forma diferente em cada Estado. Já os impostos, taxas e contribuições federais, são incidentes para as empresas de todo o território nacional, salvo algumas isenções ou subsídios de acordo com o ramo, a exploração e a necessidade social da sua produção.

Quando a empresa rural é constituída sob forma de *pessoa física*, existe menor carga de tributação e obrigações acessórias, isto faz com que se torne a forma mais comum entre as empresas rurais, principalmente entre as pequenas e médias empresas. Principalmente em se tratando das obrigações acessórias esta empresa poderá ser equiparada à constituída sob forma de *pessoa jurídica* quando atingir ou superar o limite da receita bruta, estabelecido pelo fisco.

Estas obrigações representam a responsabilidade da empresa de manter alguns controles contábeis ou extra-contábeis para facilitar ao fisco uma possível averiguação do movimento e transações da empresa. Estas obrigações afetam diretamente a Contabilidade, pois é o setor detentor destes controles e o maior responsável por eles.

#### **4.1 AS PESSOAS FÍSICAS E A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL**

Este tópico foi incluído neste trabalho, porque é considerado de grande valia para a maioria das empresas rurais, uma vez que estas são estruturadas sob forma de *pessoa física*, normalmente de pequeno e médio porte. Outro ponto relevante é que no dia-a-dia da empresa, há grande risco de se distorcer ou confundir a finalidade e classificação dos gastos normais (custeio) e investimentos, quando se refere ao Imposto sobre a Renda.

Outra preocupação dos empresários rurais, é a escrituração do movimento financeiro da empresa. Há de certa forma, a interpretação de que a escrituração seja realizada somente para fins tributários, fato que muito nos preocupa, uma vez que os recursos da Contabilidade são principalmente para a gestão do negócio (qualquer atividade) e em segundo plano para o fisco.

Este por sua vez, dependendo da classificação da empresa (classificação feita pelo próprio fisco), não exige a escrituração formal, porém exige a Declaração do IRPF e o empresário sem um controle contábil eficaz pode incorrer em erros, podendo vir a pagar mais imposto

do que o devido ou até mesmo a pagar a menor, mesmo sem intenção de fazê-lo, mas simplesmente por não dominar ou conhecer os conceitos e intenções da Legislação Tributária.

O fisco, afim de evitar grandes equívocos, através da Instrução Normativa nº 125, de 26-12-1992, estabelece alguns critérios para as obrigações de escrituração e classificação dos gastos, mais especificamente ligadas ao Imposto sobre a Renda (IR) das pessoas físicas que exploram a atividade rural.

Classificam em três grupos de acordo com sua receita bruta anual:

- **Escrituração Simplificada:** É dispensada a escrituração para as empresas rurais, cuja receita anual não ultrapassar 70 mil UFIRs. Somente é exigido que mantenha a prova documental das receitas (Nota Fiscal de Produtor, Nota de Entrada, Nota Promissória Rural) e de despesas de custeio (Notas Fiscais de Compras e Serviços)
- **Escrituração através do Livro Caixa:** Se enquadram nesta categoria as empresas rurais que possuem a receita bruta anual acima de 70 mil e que não ultrapasse 700 mil UFIRs. Estas empresas estão obrigadas a manter escrituração através de Livro Caixa (regime de caixa), que poderá ser realizado pelo próprio empresário, sem a obrigação de ser contabilista, porém, os registros deverão conter todas as suas receitas, bem como suas despesas de custeio e de investimentos, sendo escriturados em ordem cronológica, sem rasuras, intervalos em branco, entrelinhas, borrões, raspagens ou emendas. Os documentos que deram origem aos lançamentos deverão ser guardados até sua prescrição, na mesma ordem cronológica e em boas condições para possíveis consultas.
- **Escrituração Contábil:** Se enquadram neste último grupo as demais empresas, aquelas cuja receita bruta anual ultrapassa 700 mil UFIRs. Estão obrigadas a manter escrituração contábil baseada nos documentos comprobatórios das receitas e despesas de todas as unidades exploradas pela empresa. A contabilização deverá ser realizada por contabilista devidamente habilitado.

Vale mostrar ainda, para melhor entendimento, o conceito de Receita Bruta, Despesas de Custeio e Despesas de Investimento (dada pela mesma Instrução Normativa, já citada):

- **Receita Bruta (da atividade rural):** é a soma dos valores de remuneração obtida pela venda de bens e serviços produzidos na atividade rural. Evidenciados em documentos comprobatórios como as Notas fiscais de Produtor, as Notas Fiscais de Entrada (emitidas pelo comprador como os frigoríficos), Notas Promissórias Rurais, etc. Também devem ser computadas à receita os valores de remuneração obtidas na alienação de bens de Ativo Permanente. A receita bruta ainda se compõem da soma dos valores relativos ao ICMS e FUNRURAL e a soma de valores recebidos de órgãos públicos como subsídios, auxílios, subvenções, indenizações recebidas através do Pro-agro.
- **Despesas de Custeio:** são considerados como despesas de custeio todos os gastos para se manter, administrar e estimular os recursos naturais e materiais de produção no dia-a-dia da empresa rural, com o objetivo de se obter um determinado produto ou serviço e manter a empresa organizada e sadia. Estas despesas deverão ser comprovadas através de documentos fidedígnos (notas fiscais de compra de mercadorias e serviços, recibos, contratos, faturas, bloquetes).
- **Despesas de investimento:** são consideradas como despesas de investimentos todo o esforço financeiro para aplicação na atividade rural visando a melhoria e desenvolvimento da propriedade afim de alcançar maior produtividade e melhores condições para a exploração rural. Para caracterizar investimentos, estas despesas devem ser realmente evidenciadas em empreendimentos que comprovem a melhoria e avanço da propriedade, que deve ser alcançado logo após a aplicação destes investimentos.

Recita Bruta	Despesas de Custeio	Despesas de Investimentos
Venda de bois para abate	Folha de pagamento	Construção e reforma de estradas
Venda de suínos	Combustível	Construção de casas
Vendas da produção agrícola	Honorários do Contador	Compra de máquinas e implementos
Venda de trator	Reparos em máquinas	Compra de animais reprodutores
Venda de touro reprodutor	Medicamentos e vacinas	Culturas permanentes, pastagens
	Desp. c/ energia elétrica	Melhoria do solo: insumos, curva-de-nível)
	Inseticidas e agrotóxicos	Instalação de telefones e de energia elétrica

Ressalta-se que a classificação e conceitos acima citados são totalmente adaptados da Instrução Normativa nº 125, de 26/12/1992, e voltados para fins de apuração do Imposto sobre a Renda, de pessoas físicas que exploram a atividade rural. Para Pessoas Jurídicas, não há diferença entre a atividade rural e outras atividades, seguindo então a mesma Legislação, com algumas adaptações de acordo com o tipo de exploração, que não serão tratados neste trabalho.

## **4.2 PRINCIPAIS TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES**

### **4.2.1 IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR**

Como o próprio nome já diz, é o tributo relativo à propriedade rural (gleba, chácara, fazenda, sítio), sua regulamentação é dada pela Constituição Federal:

*Art. 153. Compete à União, instituir impostos sobre:  
VI – a propriedade territorial rural.*

O fato gerador é definido pela Lei nº 5.172, de 25-10-1966 (Código Tributário Nacional), como sendo:

*Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do município.*

O contribuinte, é definido pelo Art. 30, da mesma lei, como sendo:

*“o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título”.*

O Estatuto da Terra (Lei nº 4.504, de 30-11-1964) define os princípios básicos para a incidência do imposto:

*Art. 48. Observar-se-ão, quanto ao Imposto Territorial Rural, os seguintes princípios:*

*VI – o imposto não incidirá sobre sítios e áreas não excedentes a 20 (vinte) hectares, quando os cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.*

*Art. 49. As normas gerais para a fixação do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural obedecerão aos critérios de progressividade e regressividade, levando-se em conta os seguintes fatores:*

*I - O valor da terra nua (VTN);*

*II - A área do imóvel rural;*

*III - O grau de utilização da terra na exploração agrícola, pecuária e florestal;*

*IV - O grau de eficiência obtido nas diferentes explorações;*

*V – A área total, no país, do conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário.*

Existe ainda, a complementação destas leis através da Lei nº 8.847, de 28-01-1994, que vem principalmente fixar regras para cobrança do ITR, como segue:

*Art. 3º. A base de cálculo do ITR é o valor da Terra Nua (VTN) apurado no dia 31 de dezembro do exercício anterior.*

*§ 1º. O VTN é o valor do imóvel, excluído o valor dos seguintes bens incorporados ao imóvel:*

*I – Construções, instalações e benfeitorias;*

*II – Culturas permanentes;*

*III – Pastagens cultivadas e melhoradas;*

*IV – Florestas Plantadas.*

*§ 2º. O VTN declarado pelo contribuinte será recusado quando inferior a um mínimo por hectare, fixado pela Secretaria da Receita Federal – SRF.*

Ressalta-se que o exposto é fruto da interpretação da Legislação citada, uma vez que a ela compete estabelecer e regulamentar o tributo.

Ao contabilista cabe a correta interpretação e aplicação da

Legislação, orientar o empresário rural quanto a sua incidência e obrigatoriedade, bem como contribuir para o cumprimento da lei.

#### 4.2.2 IMPOSTO SOBRE A RENDA

Até 1.992 as atividades rurais eram tributadas pelo imposto sobre a renda, à alíquota reduzida, de 6% (seis por cento). A partir deste ano, a Lei nº 8.023, de 12-04-1990 e a Lei nº 8.134, de 27-12-1990, foram regulamentadas pela Instrução Normativa nº 125, de 26-11-1992, que passa a tributar a renda através da tabela progressiva das pessoas físicas e pela tabela normal das pessoas jurídicas, que devem seguir normalmente as regras de declaração e pagamento do IRPJ.

Assim, esta IN estabelece e explica os procedimentos necessários para que as pessoas físicas passem a fazer suas declarações de acordo com a nova lei:

*Art. 1º. A partir de 1º-01-1992, o resultado da atividade rural, apurado pelas pessoas físicas segundo o disposto na Lei nº 8.023, de 12-04-1990 e Lei 8.134, de 27-12-1990, quando positivo, integrará a base de cálculo do imposto de Renda das Pessoas Físicas na Declaração de ajuste anual.*

*Art. 2º. Considera-se atividade rural:*

*I – a agricultura;*

*II – a pecuária;*

*III – a extração e a exploração vegetal e animal;*

*IV – a exploração de atividades zootécnicas, tais como: apicultura, avicultura, cunicultura, sericicultura, suinocultura e outras culturas de pequenos animais;*

*V - a atividade de captura de pescado in natura realizada por embarcações, desde de que a exploração se faça com apetrechos semelhantes ao da pesca artesanal (arrastões de praia, redes de cercas, etc.), inclusive a exploração realizada em regime de parceira;*

*VI – a transformação de produtos agrícolas ou pecuários sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura e não configure procedimento industrial,*

*feita pelo próprio produtor rural, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na unidade rural explorada, como nos casos de:*

- a) beneficiamento de produtos agrícolas;*
- b) transformação de produtos agrícolas;*
- c) transformação de produtos zootécnicos;*
- d) transformação de produtos florestais;*
- e) produção de embriões de rebanho em geral, alevinos e girinos em propriedade rural, independente de sua destinação (reprodução ou comercialização).*

Na pecuária, não é considerada *atividade rural* a compra e venda de gado com permanência em poder do contribuinte em prazo inferior a 52 (cinquenta e dois) dias quando em regime de confinamento ou 138 (cento e trinta e oito) dias nos demais casos.

Não é considerada também como *atividade rural*, a industrialização de bebidas alcoólicas em geral, óleos essenciais, arroz beneficiado em máquinas industriais, pasteurização de leite em máquinas industriais, além da fabricação de vinho com uvas ou frutas, por implicar alteração de composição e das características do produto *in natura*.

Acrescenta-se a estas exceções, a industrialização ou transformação do pescado *in natura* e os ganhos auferidos pelo proprietário no aluguel do gado para reprodução e do aluguel ou arrendamento de máquinas e equipamentos agrícolas, de pastagens e a prestação de serviços de transporte de produtos de terceiros.

## **4.3 OBRIGAÇÕES SOCIAIS E TRABALHISTAS**

### **4.3.1 FUNRURAL**

O *Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural*, tem sua base legal no Estatuto da Terra. Com a finalidade de angariar fundos para a previdência social, representando a participação mais relevante da atividade rural, se reconhece hoje o FUNRURAL como complemento na contribuição da área rural no orçamento da previdência social.

Como todos os produtores rurais estão sujeitos à contribuição, mesmo sem ter empregados, o montante destas contribuições se apresentam com grande relevância para a sociedade, uma vez que, os trabalhadores rurais são grandes beneficiários do INSS.

- **Base de Cálculo:** sua base de cálculo é o valor total da Nota Fiscal de Produtor, emitida quando da venda dos produtos rurais.
- **Alíquota:** 2,5% (dois e meio por cento) sobre a base de cálculo.
- **Retenção:** a retenção se dá na fonte, ou seja, o comprador deverá descontar o valor da contribuição diretamente do valor total da Nota Fiscal de Produtor e recolhê-lo na Guia de Recolhimento do INSS.

#### 4.3.2 CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL

Tem a obrigatoriedade de ser recolhida uma vez por ano, de acordo com a legislação em vigor, abrangem não somente os empregados mas também o empregador:

- **Contribuição Patronal:** deverá ser recolhido ao CNA – Confederação Nacional da Agricultura – Decreto lei nº 1.166, de 15-04-1971, através do Sindicato Patronal representativo ou na sua falta, da Federação do Estado onde está instalada a unidade rural. Esta contribuição é rateada entre o Sindicato, a Federação e a Confederação representativa;
- **Contribuição dos Empregados:** deverá ser recolhido ao CONTAG – Confederação Nacional dos Trabalhadores na Agricultura, conforme o Art. 580 da Consolidação das Leis do Trabalho, através do Sindicato Rural representante dos empregados ou na sua falta, da Federação do Estado onde está instalada a unidade rural. Esta contribuição é rateada entre o Sindicato, a Federação e a Confederação representativa.

### **4.3.3 CONTRIBUIÇÃO AO SENAR**

Contribuição destinada ao *Serviço Nacional de Aprendizagem Rural*, foi instituído pela Lei nº 8.315, de 23-12-1991, esta contribuição é devida por todas as empresas e estabelecimentos agroindustrias, devendo ser recolhido junto à Guia de Recolhimento do INSS.

# 2

## **O CENÁRIO DA ATIVIDADE RURAL E O MERCOSUL**

1. O Cenário da Atividade Rural
2. Os Desafios e Oportunidades da Atividade na Globalização
- 2.1 As Perspectivas e Desafios para a Atividade Rural

## 1. O CENÁRIO DA ATIVIDADE RURAL

O setor primário da nossa economia é formado na sua maioria, por pequenas empresas. Muitas delas na esfera familiar, com a administração centralizada e baseada em costumes empíricos, sem observar as técnicas e utilizar os recursos disponíveis ou até mesmo básicos para a gestão do negócio.

Um perfeito controle administrativo e financeiro se faz necessário em qualquer empresa, independentemente do seu porte ou ramo de negócio. Os riscos e incertezas ameaçam o bom andamento da empresa bem como seu resultado, desta forma, os empresários buscam cada vez mais se aperfeiçoar, visando ganhos de produtividade e qualidade, aliados a melhor qualidade de vida, para a empresa e para as pessoas.

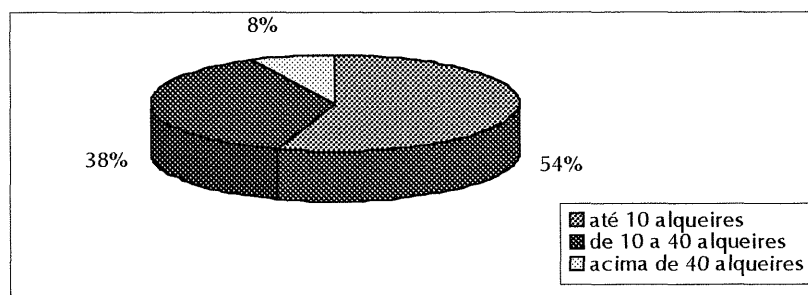
O papel e os objetivos das empresas rurais não são diferentes. Porém, há um longo caminho a ser percorrido ainda, para que se inicie o processo de conscientização dos empresários deste setor e culmine na grandemudança da forma de administrar seus negócios rurais.

Neste processo de conscientização, a Contabilidade e seus recursos podem auxiliar em muito o empresário. Um sistema contábil, por mais simples que seja, pode fornecer informações que são básicas para tomada de decisões, avaliação do desempenho do negócio, etc.

Preocupada em levantar dados para uma avaliação mais detalhada, *Procópio (1996, páginas 22 a 28)*, apresenta um modelo de perfil contábil-administrativo dos produtores rurais da região de Ribeirão Preto, São Paulo, com base em questionários e pesquisas realizadas na região.

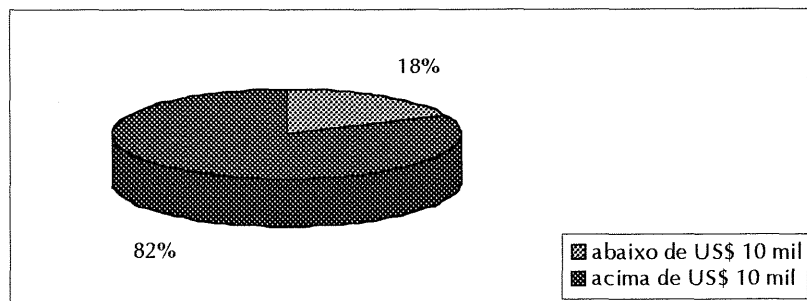
### 1) O TAMANHO DA PROPRIEDA RURAL

Das propriedade pesquisadas, 55% eram de até dez alqueires, 37,5% de dez a quarenta e o restante, 7,5% acima de quarenta alqueires.



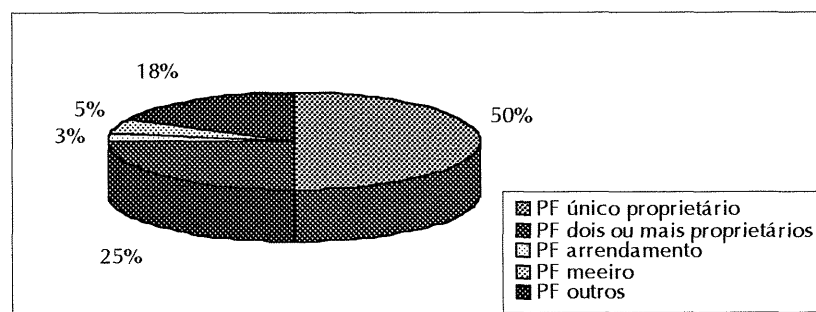
## 2) O FATURAMENTO ANUAL

Em termos de faturamento, 18,4% vendem menos que dez mil dólares anuais e 81,6% acima de dez mil, com o limite máximo de faturamento até US\$ 50.000/ano.



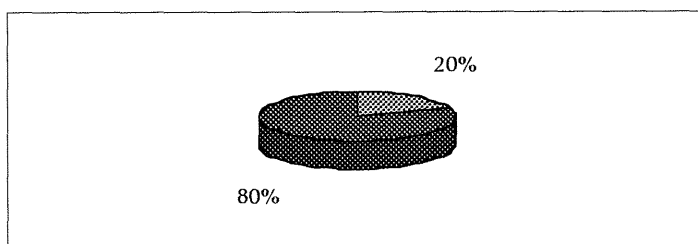
## 3) TIPO SOCIETÁRIO

No que tange ao tipo societário ou à forma de exploração do negócio, a totalidade pesquisada é na forma de pessoas física, sendo que 25% são explorados por um único proprietário e 50% são na forma de dois ou mais proprietários. Apenas 5% são explorados com meeiro e o restante como arrendamento. Evidencia-se aqui que uma característica importante é "produção familiar".



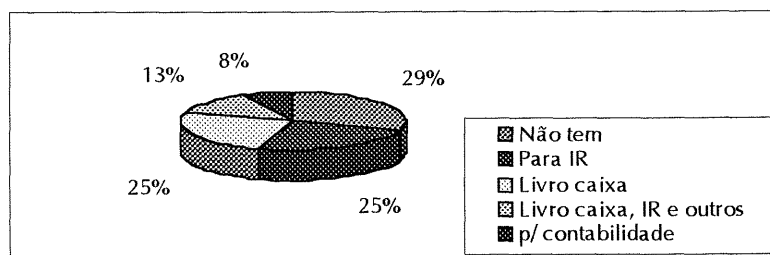
#### 4) CONTROLE FINANCEIRO PARTICULAR

O controle financeiro se mostrou precário. Apenas 20% tem conta bancária individualizada para seus negócios agropecuários, os demais misturam as contas particulares com as do negócio.



#### 5) ANOTAÇÕES PARA A TOMADA DE DECISÕES

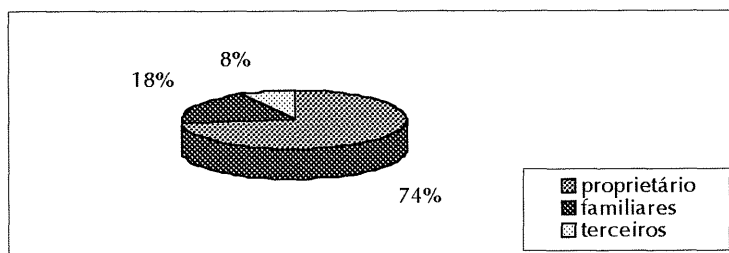
Todavia, uma informação muito relevante é que 30% não possuem nenhum tipo de anotações, 25% fazem anotações simples para atender as exigências do Imposto de Renda e apenas 25% fazem anotações contábeis com o objetivo de apurar o resultado de sua atividade econômica.



#### 6) RESPONSÁVEIS PELAS ANOTAÇÕES

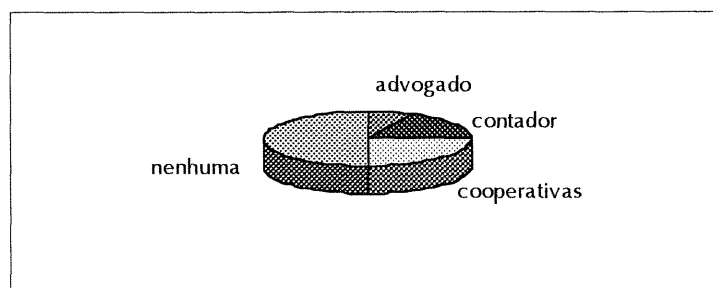
O proprietário rural normalmente não confia muito em anotações feitas por terceiros. Com relação às anotações feitas, 73,7% são pelo próprio proprietário e 18,4% pela família do proprietário. Apenas o restante é feito por terceiros. Em outras atividades econômicas, como na

indústria, praticamente 100% das anotações são feitos por terceiros.



## 7) CONSULTORIA UTILIZADA

Quando perguntamos se possuíam algum tipo de consultoria externa, as consultas de agentes de cooperativas representam 27,5%, os profissionais contábeis 20,0%, advogados 7,5% e em termos de profissional de marketing e administrador rural, nunca houve consulta. Dos entrevistados, 55% não fizeram nenhum tipo de consulta externa.



Estes exemplos confirmam a formação e o perfil do nosso empresariado rural. Uma amostragem obtida em uma das regiões onde o setor primário é um dos mais desenvolvidos do país, verifica-se a inexistências de controles administrativos e financeiros na maioria das propriedades. Ainda, o desenvolvimento econômico se mostra como item de pouco atenção por parte dos empresários.

A conclusão é de certa forma assustadora. Se esta maioria de produtores, mesmo de pequeno porte, não se preparar para as mudanças que já começaram a acontecer e nos próximos anos serão mais relevantes, principalmente pela alta concorrência que irão enfrentar, estas empresas estarão legadas à subsistência. Desta forma não haverá

crescimento econômico, não haverá agregação de riquezas e como consequência, o setor estará enfraquecido, não cumprindo com seu papel na esfera sócio-econômica do país.

Há que ser feito algo em favor deste setor. Os próprios empresários deverão ser os agentes que impulsionarão estas mudanças. O princípio é a conscientização do proprietário rural de que ele deve deixar de administrar sua propriedade de forma empírica e simplista e passar a tratá-la como uma empresa deve ser tratada.

## **2. OS DESAFIOS E OPORTUNIDADES DA ATIVIDADE NA GLOBALIZAÇÃO**

O Mercosul está proporcionando ao Brasil muitas oportunidades e também grandes desafios, principalmente ao setor primário da economia. A atividade rural é o que os parceiros do bloco tem de melhor, se comparado ao Brasil, assim, como os outros membros do grupo tem seus maiores desafios voltados à indústria, ao comércio e serviços, nós devemos nos preocupar com o setor rural.

Quando compara-se os resultados da atividade rural dos Brasil com os demais países do bloco, verifica-se a grande diferença, não só de produtividade, mas também de qualidade e custo. Uma grande parcela de responsabilidade pelo alto custo de nossos produtos que são concorrentes intra-bloco, se dá pelo fato de acréscimos ocasionados por despesas de transportes que está ligado diretamente à grande extensão territorial e, também pelos tributos e taxas incidentes sobre os produtos e sua comercialização.

Ainda verifica-se que em algumas explorações existe uma grande defasagem tecnológica, fazendo com que se utilize técnicas convencionais, muitas vezes ultrapassadas, sendo que nossos concorrentes já atingiram um nível tecnológico mais avançado, ou perto do ideal.

### **2.1 AS PERSPECTIVAS PARA A ATIVIDADE RURAL**

Dentre as principais perspectivas para o Mercosul para a atividade rural, segundo *Brum (1995, página 9)* destaca-se:

- Não se pode mais pensar no mercado agropecuário sem incorporarmos a produção e a concorrência dos demais membros do bloco. Para o futuro, isso ficará ainda mais evidente;
- Isso, porque o Brasil precisa aceitar que os demais parceiros têm a oferecer, sob pena de inviabilizar o bloco. Ora, o que nossos parceiros possuem de melhor é a produção agropecuária. Assim, o Brasil “hipoteca a agropecuária em favor de seus produtos industriais”;
- Isso evidencia que o setor primário brasileiro fica bastante desfavorecido nestas negociações, exigindo uma reestruturação ainda mais profunda do que o normalmente exigido para o restante da economia;
- Assim precisamos de um novo projeto de desenvolvimento regional que contemple os novos desafios. O mesmo exige informação; análise; formação; instrumentos; parcerias estratégicas; capacitação das pessoas; mentalidade empresarial;
- Sobretudo porque, na questão primária, os interesses do Brasil do Centro-norte são diferentes daqueles existentes no Brasil do Centro-Sul. Enquanto os produtos primários do primeiro são, na sua grande maioria, complementares aos produzidos no bloco (produtos tropicais), os do Centro-Sul são concorrentes, iguais (produtos temperados).

Percebe-se a preocupação com os riscos que atividade rural irá enfrentar dentro do próprio bloco. Com isto se verifica algumas necessidades para se iniciar um processo de fortalecimento do setor para conseguir concorrer com seus parceiros, com possibilidade de vencer tal concorrência. De um lado o Governo brasileiro com incentivos e reestruturação de políticas econômicas e tributárias voltadas para o setor primário e por outro lado, o empresário buscando sempre a superação, a inovação, a organização estrutural, ganhando assim maior produtividade e qualidade.

A grande diferença de acréscimo do custo do produto, após a agregação dos valores de transporte e de tributos, torna-se o grande peso para nossa atividade rural.

O exemplo citado por *Brum (1995, página 10)* mostra bem esta realidade:

*“... quando se fala em harmonização tributária, no setor primário, isso significa muito. Apenas a título de comparação e demonstração, em 1994, a incidência de impostos no Brasil levava a um decréscimo de 46,6% na rentabilidade na cadeia do trigo no Rio Grande do Sul. As tarifas alfandegárias levavam a uma redução de 26%. No conjunto de imposição, a queda na rentabilidade era de 57%, contra 44% na*

*Argentina. Em outras palavras, as políticas públicas prejudicavam mais a cadeia de trigo no Brasil do que na Argentina em 13 pontos percentuais. No milho, a relação era de 65% (impostos e tarifas) no Rio Grande do Sul, contra 36% na Argentina, 9% no Paraguai e 19% no Uruguai”.*

*“... em termos de transporte, igualmente torna-se necessário harmonizar muita coisa. Atualmente, tomando como exemplo os impostos e despesas incidentes sobre a venda de soja para o mercado externo, o custo para o Brasil sobe cerca de US\$ 30,00/t enquanto que na Argentina o mesmo fica em apenas US\$ 8,00/t. Já as despesas de movimentação nos portos nacionais atingem, em média, cerca de US\$ 9,00/t contra US\$ 3,00/t na Argentina. Em relação ao frete, o preço médio sobre a tonelada de soja na Argentina gira em torno de US\$ 17,00. No Brasil este valor pode variar de US\$ 15,00 a US\$ 75,00 a tonelada, dependendo da região”.*

Surgem então os desafios e necessidade de mudança e adequação no ambiente que está se formando, e de acordo com *Brum (1995, página 11)*, os principais são:

- Encontrar a forma ideal de harmonizar integralmente as chamadas políticas macroeconômicas;
- Definir e estabelecer políticas agrícolas de longo prazo para o conjunto da região;
- Encontrar estrutura empresarial ideal para se manter no sistema produtivo o processo de integração, e sobretudo, após o mesmo consolidado;
- As relações sociais entre as diferentes populações, na medida em que a livre circulação de pessoas exigirá abertura dos mercados de trabalho;
- A distribuição do avanço tecnológico e o seu controle;
- A criação de um mercado interno grande consolidado, na medida em que a concentração de renda na região é uma das mais fortes do mundo;
- O tamanho do mercado e como ocupá-lo convenientemente face à concorrência externa ao bloco;
- Encontrar a melhor maneira de o Estado agir como elemento regulador e organizador do processo de integração, numa velocidade compatível com o poder de assimilação da sociedade;
- Enfim, levar a sociedade a participar do processo de construção da integração regional.



## **SEGUNDA PARTE**

- 1 ALGUMAS PARTICULARIDADES DA ATIVIDADE RURAL**
- 2 FLUXO CONTÁBIL NA ATIVIDADE AGRÍCOLA**
- 3 FLUXO CONTÁBIL NA ATIVIDADE ZOTÉCNICA**

**1****ALGUMAS PARTICULARIDADES DA ATIVIDADE RURAL**

1. Depreciação, Exaustão e Amortização
2. Casos de Depreciação na Atividade Rural
  - 2.1 Culturas Permanentes
  - 2.2 Rebanho Reprodutor
  - 2.3 Máquinas e Implementos
3. Casos de Exaustão na Atividade Rural
  - 3.1 Culturas Permanentes
  - 3.2 O Caso Especial das Pastagens
4. Casos de Amortização na Atividade Rural
  - 4.1 *Direitos de Exploração de Culturas Permanentes de Terceiros*
  - 4.2 Gastos Pré-Operacionais
5. Tratos Culturais Para Melhoria Direta em Culturas Permanentes (Aumento da Vida Útil)
6. Empresa que Explora Diversas Culturas e o Problema da Alocação dos Custos Indiretos
7. Custos, Despesas e Gastos
  - 7.1 Custos
    - 7.1.1 Classificação dos Custos
    - 7.1.2 Quanto à sua Natureza
    - 7.1.3 Quanto à Identificação Material com o Produto
    - 7.1.4 Quanto à sua Variação Quantitativa
    - 7.1.5 Métodos de Custos
    - 7.1.6 Comentários e Críticas ao Custo Histórico
  - 7.2 Despesas e Gastos
8. Ano Agrícola e Exercício Social
9. Perdas Involuntárias
10. Investimentos em Melhoria do Solo
  - 10.1 Agregação ao Valor da Terra ou Gastos Pré-Operacionais
  - 10.2 Gastos Pré-Operacionais

## 1. DEPRECIÇÃO, EXAUSTÃO e AMORTIZAÇÃO

Grande parte dos bens que compõem o Ativo Imobilizado tem sua vida útil limitada no tempo.

Com o passar do tempo, em virtude do uso ou obsolescência, vão sofrendo deteriorização física ou funcional. Dessa forma, os bens vão perdendo sua eficiência funcional. Esse desgaste ocorrido no período é contabilizado como despesa, denominada depreciação, exaustão ou amortização, *Iudícibus e Marion (1994, página 141)*.

O custo destes bens devem ser distribuídos entre os diversos períodos de sua vida útil, deduzindo o valor residual que se possa conseguir na venda ou descarte deste bem após transcorrido sua vida útil.

Na contabilidade entende-se este processo de distribuição do valor como Amortização do Valor no Tempo. Entretanto há três denominações adequadas e genéricas, independente da atividade explorada, conforme a espécie e natureza do bem a ser amortizado, são elas:

- **depreciação** - aplicadas a bens tangíveis (corpóreos) que podem ser tocados, medidos e facilmente avaliados. Exemplo: veículos, construções, máquinas, etc.;
- **exaustão** - aplicados também a bens tangíveis mas com a particularidade de pertencerem à gama de recursos naturais disponíveis, que normalmente perdem seu valor pela exploração direta ou indireta, pela extração de seus recursos e consequentemente diminuição do seu valor. Exemplo: florestas, reservas minerais, etc.;
- **amortização** - aplicada a bens intangíveis (não corpóreos), que não podem ser tocados, dificilmente medidos e avaliados. Exemplo: direitos de exploração, marcas e patentes, etc.

Para melhor entendimento classifica-se abaixo os bens do Ativo Imobilizado em relação à sua natureza e formas de amortização:

### **a) Bens tangíveis:**

#### **1) Bens componentes da planta**

##### *a) Sujeitos à depreciação*

Exemplos: máquinas, ferramentas, móveis, equipamentos de transporte, edifícios.

##### *b) Não sujeitos à depreciação*

Exemplos: terrenos, obras de arte.

**2) Recursos naturais, sujeitos à exaustão**

Exemplos: minas, florestas, reservas petrolíferas.

**b) Bens intangíveis:****1) Normalmente sujeitos à amortização**

Exemplos: patentes, direitos autorais, benfeitorias em bens arrendados (direitos de duração limitados).

**2) Normalmente não sujeitos à amortização**

Exemplos: marcas de indústria e de comércio (direitos de duração ilimitada).

Fonte: Contabilidade Introdutória, 8ª edição, Atlas - São Paulo.

Adaptando à Atividade Rural, Marion (1994, página 63) conceitua da seguinte forma:

- **Depreciação** - aplica-se a culturas permanentes próprias da empresa, florestas e árvores e todos os vegetais de menor porte dos quais são extraídos somente os frutos. Nestes casos os custos de aquisição ou formação destas culturas são depreciados em tantos anos quantos forem os de produção de frutos. Exemplo: café, laranja, uva, etc.
- **Exaustão** – Quando se trata de florestas próprias, o custo de sua formação ou aquisição (excluído o solo) será objeto de quotas de exaustão, à medida que seus recursos forem esgotados. Aqui não se tem a extração de frutos, mas a própria árvore é ceifada, cortada ou extraída do solo. Ex.: cana-de-açúcar, pastagem, reflorestamento, etc.
- **Amortização** – o termo é reservado tecnicamente para os casos de aquisição de direitos sobre empreendimentos de propriedade de terceiros, apropriando-se o custo desses direitos ao longo do período determinado, contratado para a exploração.

## 2. CASOS DE DEPRECIÇÃO NA ATIVIDADE RURAL

### 2.1 CULTURAS PERMANENTES

As culturas permanentes que se caracterizam pela coleta ou extração dos frutos, conforme enquadramento no conceito dado anteriormente, sofrem a depreciação.

Antes de mais nada, vale observar que só sofreram a depreciação as culturas permanentes que já estiverem formadas e em processo de produção, quando já deixaram de pertencer ao Ativo Circulante sendo transferidas para o Ativo Permanente.

Há dois critérios tecnicamente aceitos para se calcular e distribuir os custos da depreciação, o primeiro senda a depreciação linear e o segundo a depreciação proporcional ao potencial produtivo da cultura.

Utilizando-se a depreciação linear, isto é, uma taxa percentual relativa à vida útil estimada da cultura, todo período será depreciado o mesmo percentual. Não há problemas ou riscos de incorrer em erros quando se trata de cultura que não sofre grandes variações de produção, porque sempre será considerada uma parcela homogênia à produção também homogênia.

Esta é a forma mais comum e mais utilizada para se depreciar as culturas, porém, em alguns casos em que a cultura tem sua produção distribuída de forma desigual durante sua vida útil, o mais correto e justo seria utilizar a depreciação proporcional ao potencial produtivo, não incorrendo em erros ao distribuir uma parcela desproporcional à produção do período.

O mais difícil para a contabilidade é saber como se dará esta produção diferenciada, sendo que para tanto deveremos obter pareceres de engenheiros agrônomos sobre a questão.

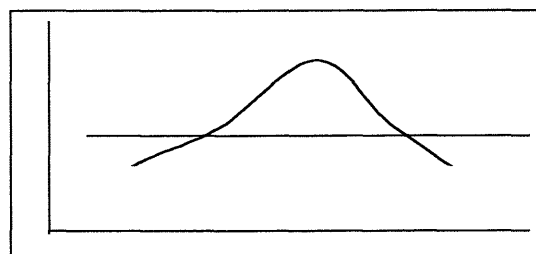
Imagine uma cultura que inicia a produção no segundo ano de vida, atingindo seu ápice com seis anos e após isto diminui sensivelmente por mais dois anos, quando finda sua vida útil.

Exemplo: Esta cultura produzirá em seis anos de vida útil aproximadamente 100 t de frutos distribuídos da seguinte forma:

#### Produção estimada

1º ano de produção	10%	- 10 t
2º ano de produção	15%	- 15 t
3º ano de produção	20%	- 20 t
4º ano de produção	30%	- 30 t
5º ano de produção	20%	- 20 t
6º ano de produção	5%	- 5 t

#### Curva de produção



**No 1º ano de produção**

<b>NOME DA CONTA</b>	<b>VALOR CONTÁBIL E VALOR DA DEPRECIÇÃO</b>	<b>VALOR ACUMULADO NO BALANÇO</b>
Cultura Permanente Formada "xy"	30.000,00	30.000,00
(-) Depreciação 1º ano (10%)	3.000,00	(3.000,00)

**No 2º ano de produção**

<b>NOME DA CONTA</b>	<b>VALOR CONTÁBIL E VALOR DA DEPRECIÇÃO</b>	<b>VALOR ACUMULADO NO BALANÇO</b>
Cultura Permanente Formada "xy"	30.000,00	30.000,00
(-) Depreciação 2º ano (15%)	4.500,00	(7.500,00)

Assim não pode-se distribuir os custos da depreciação de forma linear, pois estaríamos sobrecarregando as primeiras e últimas produções. O processo contábil não é trabalhoso ou difícil e justifica sua finalidade, ficando a parte mais importante a estimativa do técnico responsável definindo a curva de produção da cultura a ser depreciada.

## 2.2 REBANHO REPRODUTOR

As empresas que exploram a atividade pecuária na modalidade de "cria", obrigatoriamente possuem uma parte de seu rebanho destinado à produção de bezerros(as). Este rebanho é classificado na contabilidade como Rebanho Reprodutor, sendo os touros reprodutores e as vacas matrizes, diretamente alocado no Ativo Permanente, quando se encontram em início de produção, onde irão sofrer depreciação de seu valor de acordo com sua vida útil, sendo estes custos transferidos para a produção do período.

Como na agricultura o mais comum é utilizar o método de depreciação linear, porém para os reprodutores podemos considerar a depreciação proporcional ao potencial produtivo, visto que em algumas raças ou regiões do país, sua produtividade pode variar em relação à sua idade ou tipo de manejo. Recomenda-se uma análise aprofundada antes de se optar por este método, levando em consideração principalmente a relevância da diferença dos valores, e quem deverá auxiliar o contador será o veterinário ou zootecnista.

Outra dificuldade que a contabilidade encontra é a determinação da vida útil do rebanho, onde novamente o veterinário ou zootecnista irão

auxiliar na definição. Existe muita diferença no tempo de vida útil dos rebanhos, ocasionada por vários fatores como: raça, região, tipo de manejo, etc. Por isto, cada empresa deverá determinar a vida útil do seu rebanho, sem esquecer de levar em consideração a legislação fiscal.

Em muitos casos os reprodutores "servem" as matrizes durante aproximadamente três a quatro anos, pois, neste espaço de tempo as filhas daquele reprodutor já estão entrando em "serviço" de reprodução e para evitar o acasalamento entre pai e filhas (consanguíneos) a empresa opta pela substituição do reprodutor por outro de nova linhagem. Então devido ao manejo a vida útil deste reprodutor dificilmente passará de quatro anos.

Marion (1994, página 69) utilizando dados estatísticos publica a seguinte tabela geral:

<i>Matrizes mestiças</i>	-	<i>sete anos</i>
<i>Reprodutores mestiços</i>	-	<i>cinco anos</i>
<i>Reprodutores puros</i>	-	<i>oito anos</i>
<i>Matrizes puras</i>	-	<i>dez anos</i>

Devemos observar ainda outro fato importantíssimo para o correto rateio dos custos de depreciação do rebanho, o valor residual do animal. Por valor residual consideramos a remuneração obtida pela venda do animal (descarte). Este valor deve ser descontado do valor contábil antes de se apurar a parcela de depreciação, pois não podemos depreciar o valor de retornar ao caixa quando do término da vida útil do animal.

Este valor normalmente é calculado com base no peso do reprodutor ou matriz, calculado ao valor atual da arroba quando o destino destes animais é o abate. Com os reprodutores pode ocorrer ao contrário, uma empresa que controle o índice de consanguinidade em seu rebanho, pode descartar um reprodutor com seis ou sete anos de idade, que poderá "servir" outro plantel, sendo assim revendido a outra empresa. Para calcular o valor residual nestes casos deve se considerar a remuneração que este reprodutor alcançará no mercado, independente de seu peso.

Considere-se como exemplo um reprodutor que tem o valor contábil de \$ 2.000,00 e sua vida útil aproximada em oito anos, que será depreciado em 12.5% ao ano e após isto será vendido para o frigorífico pelo valor atual de \$ 800,00 (estimado por estatísticas do rebanho conforme seu peso e idade).

**Assim no 1º e no 2º ano:**

Valor contábil	\$ 2.000
(-) Valor residual	\$ 800
Valor depreciável	<u>\$ 1.200</u>
Taxa de Depreciação	12.5%
Depreciação Do 1º ano	<u>\$ 150</u>

NOME DA CONTA	VALOR CONTÁBIL E VALOR DA DEPRECIÇÃO	VALOR ACUMULADO NO BALANÇO
Reprodutor Puro "xy"	2.000,00	2.000,00
(-) Depreciação 1º ano 12.5%	150.00	(150.00)

Valor contábil	\$ 2.000
(-) Valor residual	\$ 700 *
Valor depreciável	<u>\$ 1.300</u>
Taxa de Depreciação	12.5%
Depreciação Do 2º ano	<u>\$ 162.50</u>

NOME DA CONTA	VALOR CONTÁBIL E VALOR DA DEPRECIÇÃO	VALOR ACUMULADO NO BALANÇO
Reprodutor Puro "xy"	2.000,00	2.000,00
(-) Depreciação 2º ano 12.5%	162.50	(312.50)

\* consideramos que houve variação do peso médio para menor ou queda no valor da arroba.

## 2.3 MÁQUINAS E IMPLEMENTOS

As máquinas e implementos agrícolas oferecem grande dificuldade para a correta apuração do custo das culturas e até mesmo do rebanho quando estes equipamentos fazem parte do processo produtivo.

Quando estão em trabalho, sofrem naturalmente um desgaste que diminui sua vida útil. A forma de compensar este desgaste é através da depreciação, portanto, não podemos perder de vista o princípio de que *a máquina ou equipamento somente estará se desgastando se estiver em operação (sendo utilizado)*, neste caso não tratamos o desgaste ou depreciação tecnológica (que trata da obsolescência da máquina).

A primeira dificuldade está na determinação da vida útil da máquina, que varia principalmente entre as marcas diferentes. O fisco estima, por exemplo, uma depreciação de 20% ao ano para em determinado implemento, que de uma marca não ultrapassa de quatro anos e de outra pode chegar até sete anos em plenas condições de trabalho. Se seguirmos cegamente esta estimativa, estaremos distorcendo o custo dos produtos daquele período.

Como a maioria destas máquinas tem participação eventual nas

culturas, depreciando pelo percentual ao ano, estaríamos tornando homogênia uma distribuição de custos que na realidade varia entre os períodos.

Para melhor entendimento damos o exemplo de um trator de esteira. No ano x1, foi utilizado na formação de uma cultura em cerca de 950 horas. No ano x2, foi utilizado somente em 500 horas. Como poderíamos distribuir os custos de depreciação seguindo o percentual fixado? Estaríamos penalizando o ano x2, onde o trator trabalhou menos e portanto seu desgaste foi menor.

Determinando a vida útil em horas de trabalho, índice muito comum na atividade rural, estaremos sendo mais justos no momento da distribuição dos custos de depreciação. O ideal é consultar o fabricante das máquinas que deverá emitir laudo comprovando a vida útil de seu produto.

O tempo que o equipamento ficar sem atividade, não irá gerar custos para nenhuma cultura, o que é o correto. Controlando-se o número de horas trabalhadas por uma máquina em cada cultura, saberemos qual a parcela de depreciação que cabe às mesmas.

Tomamos como base a estimativa de vida útil publicada pelo Programa Cooperativo do Banco Mundial/FAO:

Tratores de pneus	-	8.000 horas aproximadamente de trabalho
Tratores de esteira	-	9.000 horas aproximadamente de trabalho

Pressupõe-se que após este número de horas o valor residual da máquina seja desprezível. Mas muitas empresas preferem estimar uma vida útil menor, de acordo com suas estratégias, visando principalmente não incorrer em gastos vultuosos com manutenção destas máquinas. Estimam uma vida útil, por exemplo, de 5.000 horas para tratores de pneus, fazendo com que no final de sua vida produtiva ainda seja remunerado por um valor residual relevante, efetuando a substituição por similar novo. Havendo valor residual, devemos seguir as mesmas regras apresentadas anteriormente, ou seja, deduzir este valor residual do valor contábil a ser depreciado.

### **3. CASOS DE EXAUSTÃO NA ATIVIDADE RURAL**

#### **3.1 CULTURAS PERMANENTES**

Como já foi conceituado anteriormente, aplica-se o processo de exaustão na atividade rural para se apurar os custos dos desgastes naturais das culturas permanentes que não se caracterizam pela coleta ou extração dos frutos, e sim, pelo abate, arrancamento, corte ou extirpação da planta do solo (caule, galhos, folhas), ficando nele somente uma pequena parte que irá brotar ou rebrotar nova planta para nova safra. Poucas culturas se enquadram nesta categoria, as mais conhecidas são a cana-de-açúcar, banana, eucalipto, palmito, pastagens.

Normalmente são formadas em espécies de florestas, seguindo o estilo de reflorestamento (p. ex. eucalipto) onde sabemos o número de plantas que formam a cultura, fato que nos permite o cálculo correto do custo da produção no período.

Neste exemplo, evidencia-se que a fórmula para se calcular a exaustão é simples e prática. Após saber que uma cultura de eucalipto com o valor de \$ 50.000 nos fornece até quatro produções (abates), temos a taxa de 25% de exaustão por safra (corte). Então consideramos que na cultura existem 10.000 árvores e que ao final do exercício social somente 5.000 destas foram abatidas. É necessário calcular o custo das árvores abatidas para o fechamento do exercício:

Calcula-se primeiro o percentual de árvores abatidas:

$$\begin{array}{l} \text{Cálculo do} \\ \text{percentual das árvores} \\ \text{abatidas} \end{array} \quad \frac{5.000 \text{ árvores abatidas}}{10.000 \text{ árvores que formam} \\ \text{a floresta}} = 0.50 = 50\%$$

E em seguida, calcula-se o valor da exaustão:

$$\begin{array}{l} \text{Cálculo da} \\ \text{exaustão da} \\ \text{cultura no período} \end{array} = 50\% \text{ abatidas} \times 25\% \text{ taxa de exaustão} \times \$ 50.000,00 = \$ 6.250,00$$

Na cultura da cana-de-açúcar não é possível calcular a exaustão levando em consideração a quantidade de plantas existentes, mas há dois meios eficazes para tal.

Um é através da área cultivada, caso tenha-se que calcular o custo para fechamento do exercício conforme exemplo anterior, seria necessário medir a área total da cultura e a parte já abatida (cortada), encontra-se assim um percentual, onde aplica-se a taxa de exaustão.

Outro meio é através da quantidade da produção, isto é, sabendo-

se que a produção total estimada é de 100 t, através de controles extra-contábeis, saberemos quantas toneladas já foram abatidas, encontrando assim o percentual que irá sofrer exaustão no período.

Há um tratamento diferenciado para a cultura de cana-de-açúcar. Ela também se enquadra no grupo de culturas que não devem sofrer exaustão linear, pois sua curva de produção é bastante acentuada. Existem laudos de técnicos, mais precisamente do PLANALSUCAR onde estimam quotas de exaustão para esta cultura conforme abaixo:

Percentual de exaustão por ano, considerando que a cultura proporcionará quatro safras (cortes):

1º corte ou safra	-	35.4%
2º corte ou safra	-	25.1%
3º corte ou safra	-	21.5%
4º corte ou safra	-	18.1%

### 3.2 O CASO ESPECIAL DAS PASTAGENS

As pastagens são fontes naturais de alimento para os rebanhos. Sendo na maioria das empresas rurais explorados através da criação extensiva de gado bovino.

A contabilidade em muitas empresas não atentava para o fato das pastagens serem um bem do Ativo Permanente Imobilizado, que tem uma vida útil e portanto está sujeita à amortização de seus custos através da exaustão. Mesmo o fisco não atentando ainda para este fato, muitos contabilistas e agrônomos já estimaram a vida útil de pastagens iniciando assim o processo de distribuição do seu custo de formação através da exaustão.

Há dois tipos de pastagens:

- **as nativas** (já encontradas na natureza)
- **as formadas pelo homem** (artificiais como outros autores as denominam).

As pastagens nativas devem constar no Ativo Imobilizado, pelo valor de estimado da aquisição ou pela soma de investimentos para melhoria e aumento da sua vida útil (normalmente são valores baixos).

As pastagens formadas pelo homem, seguem o mesmo raciocínio,

sendo contabilizadas pelo seu custo de formação e acréscimos dos custos de reforma (assim são chamados os investimentos em melhoria e aumento da vida útil).

Existem muitas alegações de que a dificuldade de identificar com exatidão a vida útil e de que a taxa de esgotamento de sua capacidade produtiva é muita baixa ou quase nula, não valeriam os esforços para se calcular tal operação. Portanto recomenda-se o processo a todos os tipos de pastagens, pois todas as espécies desta cultura tem vida limitada e este desgaste com o passar do tempo faz com que seu custo deva ser distribuído aos produtos finais em processo (bois gordos, bezerros, novilhas).

#### **4. CASOS DE AMORTIZAÇÃO NA ATIVIDADE RURAL**

##### **4.1 DIREITOS DE EXPLORAÇÃO DE CULTURAS PERMANENTES DE TERCEIROS**

A amortização caracteriza-se pela distribuição dos custos de aquisição de direitos de exploração de bens de terceiros. Estes bens devem ser característicos do Ativo Permanente, isto é, devem ser elegíveis ao processo de amortização. Exemplos comuns são: direitos de exploração de pomares (frutos), direitos de exploração para coleta de sêmem de reprodutor, ou embriões de matrizes.

Deve-se contabilizar os custos de aquisição destes direitos no Ativo Permanente Imobilizado, distribuindo-os proporcionalmente aos períodos de exploração do bem contratado. Podendo ser utilizado tanto o critério da taxa ao percentual ao ano ou o proporcional ao potencial produtivo, dos dois o que mais se enquadrar.

A legislação brasileira estipula que em se tratando de direitos de exploração de florestas de terceiros por contrato de prazo indeterminado, o processo deverá ser de *exaustão* e não amortização, mudando somente o nome pois na prática continua o mesmo.

##### **4.2 GASTOS PRÉ-OPERACIONAIS**

Muito comuns na contabilidade rural, os investimentos classificados como gastos pré-operacionais, devidamente contabilizados no Ativo Diferido, estarão contribuindo por mais de um exercício social,

serão distribuídos através dos períodos que irão beneficiar, através do sistema de amortização a taxas anuais conforme benefício causado.

Pode-se ressaltar três grupos destes gastos:

- Gastos pré-operacionais relativos à implantação de novas fazendas. São aqueles não acumuláveis no Ativo Imobilizado, tais como os administrativos financeiros.
- Gastos com pesquisas científicas ou tecnológicas referentes à parte genética, biológica e experimentações relativas a plantações e animais.
- Gastos com melhoria no solo que proporcionam incremento na capacidade produtiva, tais como os desmatamentos, drenagem de várzeas, corretivos.

## **5. TRATOS CULTURAIS PARA MELHORIA DIRETA EM CULTURAS PERMANENTES (AUMENTO DA VIDA ÚTIL)**

No decorrer da vida útil das culturas permanentes, muitas espécies sofrem naturalmente uma diminuição em sua capacidade produtiva, após algumas safras há este desgaste natural.

O produtor conta com alguns recursos capazes de inverter esta situação fazendo com a cultura retome seu potencial produtivo ou parte dele. Chama-se este processo de *aumento da vida útil* (mais adequado quando realmente a cultura tem sua vida produtiva prolongada) ou simplesmente *melhoria* (quando seu potencial produtivo aumenta porém sua vida útil continua a mesma)

Assim, se uma cultura sofre um investimento que irá fazer com que seu potencial produtivo aumente, proporcionando maior rentabilidade, este investimento é parte integrante do valor da cultura, passa a estar intrínseco em seu valor global.

Portanto, este investimento deverá ser devidamente identificado e alocado ao valor da cultura no Ativo Permanente e deverá ser considerado o prolongamento da vida útil para efeitos de depreciação, quando ocorrer.

Na atividade zootécnica, pode-se exemplificar um processo parecido, ocorrido na avicultura, onde as aves produtoras de ovos, após um período de produção tem seu potencial produtivo reduzido por condições naturais, então este plantel sofre um processo chamado no

campo de "muda forçada", onde experimentam um tratamento que irá prolongar sua vida útil. Deve-se considerar assim, como um reinvestimento que deverá vir compor o valor deste plantel no Ativo Permanente.

O grande risco para a contabilidade é confundir estes valores com os gastos para a produção do período, alocando assim erroneamente os valores, e distorcendo o custo real da produção e o valor do Ativo Permanente.

## **6. EMPRESA QUE EXPLORA DIVERSAS CULTURAS E O PROBLEMA DA ALOCAÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS**

É comum uma empresa explorar mais de uma cultura ao mesmo tempo, podendo ser tanto temporárias como permanentes, chegando em alguns casos a utilizar ao mesmo tempo o mesmo solo, como por exemplo a cultura de feijão entre as ruas do cafezal, muito utilizado em propriedades de pequeno porte, visando maior proveito do solo ao mesmo tempo que mantém o espaço ocupado com uma cultura amenizando os gastos com as ervas daninhas.

Porém, esta diversificação traz uma série de dificuldades para a contabilidade no momento da alocação dos custos indiretos (rateio). Sendo a grande parte destes custos oriundos de tarefas voltadas para mais de uma cultura, necessário se faz possuir controles mais adequados e critérios bem definidos e tecnicamente aceitos.

Estes controles normalmente extra-contábeis, devem ser definidos em conjunto com as pessoas responsáveis pelos vários setores envolvidos, pois nem sempre o contabilista possui todas as informações necessárias para a adequada formulação da solução. Deve-se levar em conta também a relevância do custo envolvido, para se investir num processo de controle.

## **7. CUSTOS, DESPESAS E GASTOS**

### **7.1 CUSTOS**

A muito se tenta explicar de forma clara e prática a diferença entre custos e despesas, principalmente nas salas de aula, onde os alunos começam a diferenciar estes dois componentes da dinâmica patrimonial, que tanto interferem nos resultados das empresas.

Uma forma simplista mas que distingue claramente esta diferença é de se imaginar o custo como um gasto, um consumo para gerar uma receita através de um meio produtivo (produção), sendo assim todo esforço empregado na produção de um bem, será considerado como custo (*grifo nosso*).

A diferença fundamental é que custos se identifica diretamente com o produto que esta sendo elaborado e a despesa se identifica com o período, o exercício, o ano.

### 7.1.1 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Para melhor entendimento e prática da atividade, *Marion e Santos (1996, página 60 a 65)*, classificam os custos *quanto à sua natureza* (identificando-se pela forma natural daquilo de foi consumido); *quanto à identificação material com o produto* (identificando-se pela maior ou menor facilidade de avaliação e apropriação ou rateio); *quanto à sua variação quantitativa* e ainda acrescenta o conceito de alguns *métodos de custos*.

### 7.1.2 QUANTO À SUA NATUREZA

- **materiais ou insumos (matérias-primas):** são produtos brutos ou semi elaborados que integram o processo produtivo sendo transformados ou incorporados, tornando-se necessários para a obtenção de novos produtos. Ex.: como os fertilizantes, sementes, mudas, medicamentos, etc.
- **Mão-de-obra direta:** é composta pela remuneração do pessoal que está diretamente ligado à produção. Ex.: tratorista, campeiro, tratador, inseminador, etc.
- **Mão-de-obra indireta:** é composta pela remuneração do pessoal que está indiretamente ligado à produção. Ex.: técnico agrícola, veterinário, etc.
- **Manutenção de máquinas e equipamentos:** reparos em implementos e máquinas ligados diretamente à produção. Ex.: reposição de peças, serviços de mecânicos, etc.
- **Depreciação:** parcelas correspondentes à taxa de depreciação referente ao uso de máquinas e implementos e a depreciação natural de rebanhos reprodutores e culturas permanentes.

- **Combustíveis e lubrificantes:** consumidos durante a produção pelas máquinas e implementos agrícolas.

### 7.1.3 QUANTO À IDENTIFICAÇÃO MATERIAL COM O PRODUTO

- **Custos diretos:** são de valor relevante para a apuração, identificáveis com precisão e facilidade no produto acabado, utilizando-se normalmente meios e processos de medição. Ex.: horas de mão-de-obra, quilos de sementes ou fertilizantes, litros de óleo diesel, etc.
- **Custos indiretos:** são aqueles necessários à produção, geralmente de mais de um produto, alocáveis arbitrariamente através de um sistema de rateio, de estimativas, ou outro meio mais adequado. Ex.: salários de técnicos e chefias, materiais e produtos de higiene e limpeza, etc.

### 7.1.4 QUANTO À SUA VARIAÇÃO QUANTITATIVA

Refere-se ao fato dos custos permanecerem inalterados ou variarem em relação às quantidades produzidas. isto é, pode acontecer que os custos variem em relação à quantidade produzida ou permaneçam constantes, independentemente da produção.

Assim, classificam-se em:

- **Custos variáveis:** são aqueles que variam em proporção direta com o volume de produção ou área de cultivo. Exemplo: mão-de-obra direta, materiais diretos (fertilizantes, sementes), horas-máquina, etc.
- **Custos fixos:** são aqueles que permanecem inalterados em termos físicos e em valor, independem do volume de produção e dentro de um intervalo de tempo relevante. Geralmente são oriundos da posse de ativos e de capacidade ou estado de prontidão de produzir. são também conhecidos de *custos de capacidade*. Exemplo: depreciação de benfeitorias e instalações, salários indiretos (chefias, técnicos), etc.

### 7.1.5 MÉTODOS DE CUSTOS

- **Custeio por absorção:** é o método de levantamento dos custos pela contabilidade tradicional, a fim de mensurar monetariamente os estoques de produtos acabados ou ainda em exploração e, ao fim de um exercício ou intervalo de tempo, apurar o resultado contábil da empresa;
- **Custeio direto ou variável:** este método considera somente os custos variáveis para determinação dos custos de produção, ou seja, mão-de-obra direta, máquinas diretas ou insumos agrícolas. Os custos fixos neste caso serão considerados como despesas correntes e debitadas diretamente nos resultados. Por este motivo não é aceito pela legislação fiscal vigente, podendo ser utilizada somente na apuração de resultados gerenciais;
- **Custo histórico:** trata-se de um dos princípios contábeis geralmente aceitos: o custo como base de valor. Os ativos são registrados contabilmente pelo seu valor original de entrada, ou formação, isto é, histórico;
- **Custo histórico corrigido:** são os custos históricos corrigidos por uma moeda forte, como o dólar ou IGP. O objetivo é repor a perda do poder aquisitivo, corroído pela inflação;
- **Custo de reposição:** é o valor atual de compra de um bem ou serviço no mercado, num determinado momento, para reposição de um componente do custo, como mão-de-obra, insumos, medicamentos, hora-máquina. Sua aplicação se dá especialmente na formação de preço de venda dos produtos;
- **Custo atribuído:** é o custo considerado em registros contábeis e que não acarreta desembolso. Ex.: inclusão de juros do capital próprio como parte dos custos operacionais.
- **Custo padrão (standard):** é a quantidade física e respectivo valor monetário determinado previamente através de um estudo minucioso dos insumos, mão-de-obra e operações necessárias para a fabricação do produto. A eficiência operacional é medida a partir do momento em que temos um padrão comparado com o realmente ocorrido.

### 7.1.6 COMENTÁRIOS E CRÍTICAS AO CUSTO HISTÓRICO

Partindo do princípio de que os ativos são incorporados pelo seu valor de aquisição ou pelo custo de sua formação (fabricação), os

rebanhos em formação terão seu custo apropriado de acordo com os gastos que contribuirão na sua formação, no decorrer de seu processo produtivo.

Chamamos de custo histórico o método de considerar todos estes gastos no período e no momento que efetivamente ocorrerem, observando a qual processo ele contribuiu, direta ou indiretamente.

Ressaltamos aqui, três aspectos que justificam e reforçam o uso do custo histórico, já citados na obra Contabilidade Rural, de Marion:

- **Objetividade:** o custo histórico é uma medida impessoal, pois, não depende de quem esteja avaliando os ativos;
- **Verificabilidade:** como decorrência do aspecto anterior, qualquer valor do ativo, através de exame a qualquer tempo e por qualquer pessoa, poderá ser verificável, constatando-se o mesmo valor (o que facilita o trabalho dos auditores);
- **Realização do lucro:** através deste princípio, reconhece-se somente o lucro realizado por negociação (venda), ou seja, não se reconhece o lucro econômico, como, por exemplo, a manutenção de estoque (ganho ou estocagem).

Este método sofreu ao longo das últimas décadas, muitas críticas, e todas se baseavam na seguinte indagação: Como adotar um método que em uma economia inflacionária e com atividade de ciclo operacional muito extenso, como na pecuária, não nos mostra o valor atual do estoque, ou seja, com o passar dos dias este valor vai se distanciando do valor real de mercado?

Há quatro anos atrás seria difícil responder esta pergunta, dizendo que em breve estaríamos com a economia estabilizada, e então não conviveríamos mais com este problema. No entanto esta é a realidade de hoje, que não nos causa mais este problema da desvalorização do estoque ao longo do tempo.

Assim concluímos que o método é o mais preciso e adequado para o custeio, devendo ser utilizado em todas as atividades, sem exceção. Em nosso trabalho trataremos somente este método, pois atende nossas expectativas e está de acordo com os costumes contábeis aceitos.

## 7.2 DESPESAS E GASTOS

A despesa ocorre independentemente de estar vinculada diretamente ao processo produtivo. São desembolsos de caixa que não irão gerar renda através de um processo produtivo, mas irão contribuir de uma forma global para que a empresa tenha condições de formar e manter uma estrutura que favoreça os processos de produção, mas não de forma exclusiva, isto é, contribui para várias operações, sendo nominadas Despesas Operacionais (*grifo nosso*).

Temos três grandes grupos de Despesas Operacionais que no momento da apuração do resultado aparecem deduzindo o Lucro Bruto, são elas:

- **Despesas administrativas:** são aquelas necessárias para gerenciar a empresa. Exemplo: honorários, salários e encargos de pessoal administrativo, depreciação de móveis de escritórios, assinaturas de jornais e periódicos, etc, *Iudícibus e Marion (1994, página 173)*.
- **Despesas com vendas:** abrangem desde a promoção do produto até sua colocação junto ao consumidor (comercialização e distribuição). Exemplo: comissões, propaganda e publicidade, salários e encargos de pessoal de vendas, etc, *Iudícibus e Marion(1994, página 174)*
- **Despesas financeiras:** são as remunerações aos capitais de terceiros, como juros pagos ou incorridos, comissões e tarifas bancárias, descontos concedidos, etc. Conforme disposto legal, as despesas financeiras deverão ser compensadas com as receitas financeiras (*grifo nosso*).

Após a dedução das Despesas Operacionais encontra-se o Lucro Operacional e a partir daí é que começa a considerar as Despesas e Receitas não Operacionais, as quais se caracterizam por perdas e ganhos.

Santos e Marion (1996, página 54), definem **gastos** como: "... todo o sacrifício para aquisição de um bem ou serviço com pagamento no ato (desembolso) ou no futuro (criação de uma dívida). Assim a empresa tem o gasto na compra de um Imobilizado, na compra de matéria-prima, na produção, etc. Num primeiro estágio, todo o sacrifício para aquisição de um bem ou serviço é um gasto." Desta forma, o gasto poderá se transformar em custos ou despesas dependendo do objetivo e da forma com que se utilizado.

Concluimos então que a identificação dos custos será sempre ponto crucial na contabilização, tanto na atividade agrícola como na pecuária, sabendo identificar os gastos que irão compor o custo do produto final, saberemos apurar sem margem de erros o resultado operacional, identificando o retorno econômico de cada cultura ou rebanho.

## 8. ANO AGRÍCOLA E EXERCÍCIO SOCIAL

Quando pensamos em exercício social, logo nos vem a cabeça o período compreendido entre 01/01 a 31/12, porém na atividade rural o processo produtivo normalmente é longo, concentrando seu término em poucos meses do ano, quando então é gerada a receita através da venda dos produtos recentemente colhidos ou animais prontos para abate ou venda para recria.

Isto dificilmente ocorrerá próximo ao mês de dezembro ou todo mês durante o ano, sendo assim para que ocorra uma devida apuração do resultado sem o risco de distorções nos valores, recomenda-se que cada empresa rural determine seu período do exercício social para o fechamento oficial e apuração do resultado.

Segundo *Marion (1994, página 24)*, na agricultura o ideal seria o encerramento concentrar-se tão logo encerra a colheita e a comercialização, pois assim teríamos a receita gerada para o confronto com as despesas do período. Porém muitas perguntas surgem a este respeito.

Como escolher o período quando a empresa explora várias culturas?

A empresa deverá identificar a cultura de maior relevância monetária e que empregue maior esforço na produção e conseqüentemente trará maior resultado, e concentrar o encerramento ao término desta cultura. Quando se tratar de cultura permanente, isto torna-se fácil, pois a cultura sempre será a mesma e a colheita sempre na mesma época do ano.

E se a empresa explora somente culturas temporárias, com diferentes quantidades por cultura de ano para ano?

Necessário será um estudo aprofundado das tendências da empresa nos próximos anos, para que se consiga determinar um período único para que mesmo havendo estas mudanças estratégicas, a contabilidade não fique prejudicada. Imaginemos que a empresa tenha esta tendência

de diversificação e escolha o mês de maio, considerando que é o período que menos prejudicará o fechamento contábil.

Isto poderá ocorrer também caso a empresa explore tanto a agricultura como a pecuária. Aí a solução também segue a fórmula anterior, estudar detalhadamente as tendências e identificar a atividade mais relevante, fixando o exercício social ao término do período produtivo e início da comercialização dos produtos desta atividade.

Na pecuária normalmente se tem a receita gerada após a venda de grandes lotes de animais para o frigorífico que geralmente é concentrada em poucos meses do ano (atividade exclusivamente de engorda), ou no nascimento dos bezerros, fato que irá gerar crescimento econômico para a empresa e geração de receita (consideramos que este critério deverá ser utilizado somente quando a empresa explore a "cria", ou seja, após o desmame os bezerros são vendidos para outra empresa continuar o processo produtivo). Isto torna-se fácil quando a empresa utiliza processos modernos de criação como os nascimentos programados, derivados de estações de monta (acasalamento) para concentrar os nascimentos em períodos de boa pastagem que irá facilitar a amamentação dos recém nascidos.

Em resumo, o importante é conseguir concentrar o exercício social em período que exista a geração da maior parte da receita, tornando fácil assim o confronto da receita e da despesa proporcionando à contabilidade desempenhar seu papel principal contribuindo para fins gerenciais.

Há um grande complicador para esta prática, o fisco tornou obrigatório para todas as empresas, através da Lei nº 7.450/85, que o exercício social coincida com o ano civil, fato que nos traz muitos prejuízos, fazendo com que a empresa encerre seus exercícios em dezembro, mês que para muitas empresas se encontra no meio do processo de produção, porém para efeitos gerenciais não podemos deixar de utilizar as práticas que nos mostra a realidade patrimonial da empresa.

## **9. PERDAS INVOLUNTÁRIAS**

Em qualquer atividade produtiva estamos sujeitos a prejuízos causados por perdas, e mais ainda na atividade rural onde o cultivo e a criação gira em torno de seres vivos.

Imaginem uma linha de montagem de fábrica, falhas mecânicas ou humanas podem causar muitas perdas, mas se forem devidamente identificadas poderão ser corrigidas. Já na atividade rural não é simples

assim, como resolver o problema de excesso de chuvas que causa perdas às culturas, ou da morte natural de bezerros de um rebanho?

Assim as culturas ou rebanhos estão sujeitos a perdas involuntárias causados por fenômenos da natureza (geadas, chuvas, secas, incêndios). Estas perdas sendo parciais ou totais, devem ser consideradas para efeitos contábeis e econômicos, sendo baixadas do Ativo Permanente como perdas do período, quando se tratar de culturas permanentes formadas ou rebanhos reprodutores, e transferidas diretamente para a Apuração do Resultado.

Quando se tratar de culturas ou rebanho que estiverem classificadas no Ativo Circulante (culturas temporárias, culturas permanentes em formação, rebanho em estoque), as perdas parciais deverão ser rateadas entre o restante da cultura ou rebanho (inventário permanente). Em se tratando de perda total, serão consideradas como perdas do período e irão diretamente para a Apuração do Resultado.

## **10. INVESTIMENTOS EM MELHORIA DO SOLO**

### **10.1 AGREGAÇÃO AO VALOR DA TERRA OU GASTOS PRÉ-OPERACIONAIS**

Tanto na agricultura como no pecuária pode haver a necessidade de grandes investimentos com o objetivo de tornar o solo cultivável. Na pecuária normalmente é necessário quando se inicia as atividades na formação de pastagens ou quando se produz parte do alimento para o rebanho.

Estes investimentos por sua natureza não estão ligados diretamente ao processo produtivo e sim à criação de meios necessários para que se possa começar um ciclo de produção. Temos como exemplos mais comuns as operações de destocamento, terraplanagem, nivelamento, desvios de leitos de córregos, drenagem de várzeas, etc.

O investimentos em alguns corretivos de solo através de insumos que irão beneficiar vários períodos também tem o mesmo tratamento de melhoria, porém deve haver o cuidado especial em diferenciar estes corretivos daqueles destinados especificamente a um determinado período ou safra, que neste caso será tratado como custo direto exclusivamente daquele período.

Podemos tratar contabilmente estes investimentos de duas formas:

- a primeira seria incorporar estes gastos ao valor da terra, partindo do princípio de que ela passa a ser mais valiosa por tornar-se agricultável;
- a segunda possibilidade seria incorporar estes gastos como pré-operacionais no Ativo Permanente Diferido, ativando-os para serem amortizados ao longo dos anos, apropriando os custos desta amortização à cultura daquele período correspondente.

## 10.2 GASTOS PRÉ-OPERACIONAIS

Após o término destes investimentos quando todo o valor correspondente estiver contabilizado no Ativo Permanente Diferido, ao iniciar o processo produtivo, este valor será distribuído entre várias períodos produtivos, e denominamos de amortização do Diferido.

Para tanto há que se observar alguns preceitos legalmente estabelecidos. A legislação brasileira estabelece que os investimentos aplicados no Ativo Diferido deverão ser amortizados em prazos não inferiores a cinco e nem superiores a dez anos, a partir do primeiro período produtivo.

Como esta atividade está sempre sujeita a perdas involuntárias, poderá ocorrer perda parcial ou total durante um determinado período, tornando os resultados insuficientes para amortizar a parcela do Ativo Diferido correspondente. Se isso ocorrer, esta parcela de amortização deverá ser considerada como perda do período, pesando negativamente na Apuração do Resultado.

# 2

## **FLUXO CONTÁBIL NA ATIVIDADE AGRÍCOLA**

1. Conceito de Atividade Agrícola
2. A Contabilidade Auxiliando a Gestão na Agricultura
3. Culturas Temporárias e Culturas Permanentes
  - 3.1 Culturas Temporárias
  - 3.2 Culturas Permanentes (Perenes)
4. Apropriação do Custo - Método do Inventário Permanente

## 1. CONCEITO DE ATIVIDADE AGRÍCOLA

Um dos primeiros trabalhos organizados da humanidade, a agricultura é fonte principal para a produção de alimentos e tem voltada para si a atenção do mundo quando se estuda a crescimento demográfico.

Entende-se por atividade agrícola toda exploração racional da terra, empregando-se processos manuais ou mecanizados, com o objetivo de extrair ao final de um determinado ciclo produtivo, o produto que poderá ser comercializado, transformado e finalmente consumido como matéria prima ou como produto final (*grifo nosso*).

Para tanto se empregam técnicas desenvolvidas ao longo dos séculos através da experimentação e do estudo científico, visando o melhor proveito destes recursos naturais. Depois que o homem passou da fase de *coleta* para a fase do *cultivo*, muito se modificou em termos de técnicas e recursos empregados no processo produtivo agrícola. Hoje o agricultor conta com uma vasta linha de máquinas e implementos destinados a facilitar seu trabalho, bem como insumos para aumentar a fertilidade do solo e estimular o aumento da produtividade.

Além destas técnicas o agricultor pode contar também com uma ferramenta há muito já conhecida mas pouco aplicada na área agrícola, a Contabilidade. Esta por sua vez tem a finalidade de registrar os fatos ocorridos na entidade, processá-los e extrair daí dados importantíssimos para a gestão do negócio agrícola.

## 2. A CONTABILIDADE AUXILIANDO A GESTÃO NA AGRICULTURA

Poucas empresas rurais utilizam a contabilidade como forma de controle e gestão do negócio agrícola, e muitas daquelas que possuem uma organização contábil, raramente usufruem todo o potencial que esta ciência disponibiliza para auxiliar o produtor a gerir seu negócio.

Faz-se necessário uma organização muito rigorosa e abrangente dentro da empresa rural para que o profissional contábil consiga elaborar seu trabalho de forma prática e rápida, disponibilizando assim a informação necessária no momento ideal.

Além desta organização, é imprescindível que as pessoas envolvidas estejam completamente comprometidas e entendam o objetivo e a importância do seu trabalho dentro do processo global, mesmo tendo a empresa uma

simples estrutura familiar.

A seguir estudaremos o fluxo contábil na formação de culturas temporárias e permanentes, e a forma apresentada não se restringe a uma exploração agrícola de grande porte, devendo ser igualmente utilizada para pequenas empresas onde o volume cultivado é pequeno e muitas vezes o processo é mais simples, porém não perde sua importância e necessidade de controle.

### 3. CULTURAS TEMPORÁRIAS E CULTURAS PERMANENTES

Há duas classificações das culturas para fins contábeis e fiscais: *culturas temporárias* e *culturas permanentes*.

#### 3.1 CULTURAS TEMPORÁRIAS

Culturas temporárias são plantações de vida curta, normalmente formadas anualmente e que se caracterizam pelo fato de após a colheita ocorrer o abate ou morte da planta, não mais podendo produzir. Necessitando ser novamente cultivada (replantada) para nova colheita. Exemplo: milho, soja, arroz, batata, etc, *Marion (1994, página 36)*.

Estas culturas não sofrerão depreciação ou exaustão pois contribuem exclusivamente para um exercício social e seus custos de formação e manutenção são alocados diretamente ao custo do produto (produção da cultura).

Na contabilidade classificamos estas culturas no Ativo Circulante, sendo semelhante a uma linha de produção industrial.

Ativo Circulante  
Disponível  
Estoques  
Culturas Temporárias em Andamento  
    *Milho ou "Milho safra 97/98"*  
    Arroz  
    Trigo  
    Feijão  
    Abóbora

Denomina-se a conta como “Cultura Temporária em Andamento – Soja/Milho/Feijão”, apropriando os custos para sua formação diretamente nesta conta (custos diretos e custos indiretos), assim haverá ao final da colheita, o custo daquele produto, que naquele momento já será transferido para uma conta chamada “Produtos Agrícolas – Soja/Feijão/Milho”.

Ainda estando classificada no estoque, apropriaremos à conta “Produtos Agrícolas – XY” os custos gerados para produzir ou compor o produto final, sendo os mais comuns: custos com beneficiamento, acondicionamento, tratamento, transporte interno na propriedade, etc., formando então o valor final deste produto, que ao ser comercializado, terá seu valor transferido para a apuração do resultado.

Estas culturas como as demais, deverão ser inventariadas pelo método “inventário permanente”, que nos possibilita a qualquer momento levantar o valor em estoque ou o custo das quantidades vendidas.

Muitas empresas utilizam o sistema de estocagem por longos períodos, evitando vender no período da safra, onde normalmente pelo fato da grande oferta no mercado o preço sempre é mais baixo. Podendo estocar para alcançar uma melhor remuneração pelo produto, neste período a empresa terá gastos para tal processo, sendo então estes gastos agregados ao valor do estoque.

A apropriação correta dos custos torna-se pela sua relevância o principal papel da contabilidade na formação da cultura. Nos custos diretos, por sua natureza e facilidade de identificação, não representam grande desafio à apropriação.

Já os custos indiretos são os grandes complicadores da atividade. Nem sempre é fácil a identificação do gasto com a cultura, ou de sua parcela uma vez que contribui para várias culturas diferentes. Como determinar por exemplo, quanto do salário e encargos do engenheiro agrônomo que atende uma fazenda com três culturas em andamento? A resposta correta é sem dúvida levantar o mais preciso possível qual a quantidade de horas que o profissional dedicou a cada cultura.

Mas em muitos casos se o valor não tão relevante, pode o contabilista optar pelo rateio direto, porém para qualquer rateio devemos possuir critérios para não haver confusão no momento da distribuição dos custos.

### 3.2 CULTURAS PERMANENTES (PERENES)

São as culturas que após a colheita, produzem novamente a partir da mesma planta, não havendo a necessidade de replantio e sim somente tratos culturais na formação da nova safra, a planta não é arrancada do solo. De vida longa, normalmente quatro a cinco anos, porém qualquer cultura que dure mais de um ano e propicie mais de uma colheita já classificamos como Ativo Imobilizado. Exemplo: cana-de-açúcar, café, laranja, maçã, etc, *Marion (1994, página 39)*.

O seu fluxo contábil é um pouco mais complexo do que a cultura temporária, uma vez que após formada e ao iniciar o processo produtivo, ela é reclassificada como Ativo Permanente e sujeita-se à depreciação ou exaustão. Porém até esta etapa ela é classificada como Ativo Circulante e recebe todos os custos de sua formação em conta normalmente chamada "Cultura Permanente em Formação – Café/Laranja".

Quando inicia sua fase produtiva, os custos de sua manutenção e cuidados com a safra vindoura, irão compor o custo do produto, que é contabilizado em conta de Ativo Circulante/Estoque "Produção em Andamento – Café/Laranja", seguindo a partir daí o mesmo processo das safras de culturas temporárias.

A principal diferença a ser considerada é que a depreciação ou exaustão desta cultura referente ao período irá compor o custo daquela produção, enquanto que na cultura temporária não há que se falar em depreciação ou exaustão. Vejamos o exemplo abaixo:

<b>Primeiro ano</b>			<b>Segundo ano</b>	
Cultura Permanente - Café	100.000,00		Produção em	
(-) Depreciação acumulada	10.000,00		Andamento – Café 96/97	25.000,00
<b>Segundo ano</b>				
(-) Depreciação do período	10.000,00	→	+ Depreciação do período	10.000,00
Cultura Permanente – Café	100.000,00		Produção em	
(-) Depreciação acumulada	20.000,00		Andamento – Café 96/97	<u>35.000,00</u>

#### 4. APROPRIAÇÃO DO CUSTO - MÉTODO DO INVENTÁRIO PERMANENTE

Os dois métodos de inventários dos estoques poderão ser utilizados na Contabilidade Rural, tanto o método do *Inventário Permanente* como o *Inventário Periódico*.

O método do Inventário Periódico pela dificuldade de se apurar o custo dos produtos a qualquer momento ou fase do processo de produção e assim impossibilitando o reconhecimento da receita a qualquer momento, se distanciando assim do princípio da realização, torna-se pouco útil para a contabilidade.

Sendo então o método de Inventário Permanente o indicado para o controle do custo dos estoques por sua eficiência e facilidade de a qualquer momento propiciar a apuração dos custos de qualquer produto ou processo de produção, facilitando também a apropriação destes gastos.

Na prática utilizamos o sistema de custeio lançando mão de uma adequada estruturação do plano de contas, onde deverá existir um grupo de contas ao qual chamaremos de *Sistema de Custeio* ou *Contas de Apropriação dos Custos*, formando o grupo 6 do plano de contas.

1. Ativo
2. Passivo
3. Patrimônio Líquido
4. Contas de Resultado – Receitas
5. Contas de Resultado – Despesas
6. ***Sistema de Custeio ou Contas de Apropriação dos Custos***

Há que se ressaltar que o Sistema de Custeio é deixado em nosso plano de contas como o último grupo somente para fins de melhor identificação facilitando a contabilização e a diferenciação das demais contas.

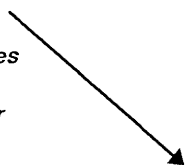
Se preferir o contabilista poderá estruturar este sistema dentro do grupo Ativo Circulante, subgrupo Estoques, uma vez que estes gastos são todos de natureza a compor o valor do produto final.

O fato de se classificar estes gastos no *grupo 6* do plano não gera problemas porque a qualquer momento pode-se *levantar* o balancete, transferindo os saldos das contas de custeio para a conta de Estoque "Culturas em Andamento" (nos casos de culturas temporárias) ou "Safras em Andamento" (nos casos de produção de culturas permanentes), não contradizendo o exposto nos capítulos anteriores onde já explicou-se a devida

classificação no Ativo Circulante. Isto torna fácil a avaliação dos estoques de produção em andamento, quando finda-se o exercício social mesmo a cultura ou safra ainda não estiver acabada.

A seguir destacamos um exemplo do sistema de custeio utilizando o plano de contas estruturado para tal:

- 6.1 *Cultura ou Safra em andamento*
- 6.1.01 *Culturas Temporárias*
- 6.1.01.01 *Milho 96/97*
- 6.1.01.02 *Soja 96/97*
- 6.1.02 *Culturas Permanentes*
- 6.1.02.01 *Café*
- 6.1.02.02 *Cana-de-açúcar*



- 6.1.01.01.01 *Material Consumido*
  - Sementes*
  - Adbos*
  - Mudas, etc.*
- 6.1.01.01.02 *Mão-de-obra*
  - Salários*
  - Férias*
  - 13º salário*
  - FGTS, etc.*
- 6.1.01.01.03 *Outros Custos ou C. Indiretos*
  - Depreciação*
  - Aluguel de máquinas/equipamentos*
  - Mão-de-obra indireta, etc.*

# 3

## FLUXO CONTÁBIL NA ATIVIDADE ZOOTÉCNICA

1. Conceito de Atividade Zootécnica
2. A Responsabilidade de Produção de Alimentos e outros Bens
3. A Pecuária no Cenário Zootécnico Nacional
4. Especialidades de Cria, Recria, Experimentação e Engorda
5. Gado Bovino
6. Classificação dos Animais Segundo o Fisco
- 6.1 Comentários à esta Classificação
7. Transferência para Reprodução - Ativo Permanente
8. Departamentalização

## 1. CONCEITO DE ATIVIDADE ZOOTÉCNICA

Entendemos por atividade zootécnica toda a exploração racional utilizando a zootecnia na criação de animais com o objetivo de produzir um bem ou serviço ao final do processo produtivo (*grifo nosso*).

Por zootecnia entendemos o conjunto de técnicas e estudos para o aperfeiçoamento da criação dos animais (*grifo nosso*).

Assim, toda pessoa ou empresa que utiliza um trabalho racional para a criação de animais com os mais variados objetivos, está praticando uma atividade zootécnica.

## 2. A RESPONSABILIDADE DE PRODUÇÃO DE ALIMENTOS E OUTROS BENS

A atividade zootécnica tem por objetivo principal a produção de alimentos, em muitos casos seus produtos são parte integrante no processo produtivo de outros bens finais. Como exemplo citamos os equínos, que são criados para auxiliar no manejo do rebanho bovino, contribuindo com seu serviço para a produção de carne ou leite, que por sua vez são o produto final (bens de consumo).

Por esta característica, passamos a tratar esta atividade como crucial para a humanidade, uma vez que muitos países não reúnem condições adequadas para explorarem esta atividade, aqueles que a possuem tem a oportunidade e a responsabilidade de desenvolvê-la para atender a demanda de seus bens e serviços.

É fácil citar alguns exemplos de atividades, pois seus bens e serviços estão presentes na vida de todos nós e quase não percebemos. A seda é um exemplo clássico disto, produzida a partir da sericicultura, passa pela manufatura transformando-se em bens comuns a todos. Outro é a carne, tanto bovina, suína, de aves ou peixe (piscicultura e não a pesca natural), estão presentes em nossos dias.

Cabe à zootecnia desenvolver técnicas e métodos capazes de aproveitar cada vez melhor os recursos para a exploração desta atividade, fazendo com que sua produtividade e qualidade aumentem para atender cada vez melhor as necessidade humanas.

À Contabilidade cabe auxiliar a gestão do negócio através do

fornecimento de informações precisas e rápidas, de forma a possibilitar ao empresário tomar decisões estratégicas de longo e curto prazo, bem como avaliar o desempenho e os resultados da atividade. Ainda, deverá adaptar-se à realidade do negócio explorado pela empresa, fortalecendo as parcerias com outras ciências envolvidas no processo produtivo.

### **3. A PECUÁRIA NO CENÁRIO ZOTÉCNICO NACIONAL**

O maior representante da atividade zootécnica nacional sem dúvida é a pecuária de corte, não esquecendo de mencionar também a pecuária leiteira. As condições para sua exploração estão reunidas em quase todo o território nacional, por sua extensão e localização entre a Linha do Equador e o Trópico de Capricórnio o clima é favorável, e sua contribuição à economia nacional é de imprescindível importância.

A pecuária é tão comum que tanto pequenos produtores rurais como grandes grupos empresariais a exploram de diversas formas e quantidades, muitas empresas se formaram como alternativas de investimento de grandes grupos industriais e por isto trouxeram para o campo a organização e a visão empresarial estratégica, dando grande contribuição à atividade, gerando novas necessidades tecnológicas contribuindo assim para novas pesquisas e investimentos.

E com tudo isto acontecendo, a contabilidade, começou a ser utilizada de maneira a fornecer informações importantíssimas para a gestão do negócio, contribuindo sensivelmente na tomada de decisão e organização das empresas. Deixou-se de enxergá-la como mera ferramenta de apuração de impostos, e assim gerou-se a necessidade de novas pesquisas contábeis, novos conceitos, para fornecer serviços cada vez melhores para este seguimento.

### **4. ESPECIALIDADES DE CRIA, RECRIA, EXPERIMENTAÇÃO E ENGORDA**

Na pecuária de corte temos fases distintas na criação dos animais, sendo mais conhecidas como cria, recria e engorda. Muitas empresas exploram todas estas fases ao mesmo tempo, porém algumas exploram uma ou outra determinada fase, fato que as torna totalmente especializadas nesta, destinando todos os seus esforços e recursos para sua melhoria e

aperfeiçoamento.

No entanto, como as técnicas de criação do gado estão cada vez mais evoluídas, auxiliadas pela zootecnia, por pesquisas tecnológicas e também pela informática, o manejo tende a se modernizar facilitando as rotinas das fazendas. Uma quarta fase é utilizada por muitas empresas e deve ser incorporada às três anteriores, pelo menos na contabilidade.

Por isto, propomos neste trabalho o ingresso e o reconhecimento desta nova fase da pecuária de corte, que também pode se aplicar à pecuária leiteira e outras criações.

Consiste na experimentação de matrizes e reprodutores para comprovarem seu potencial e qualidade de reprodutores e matrizes, sua fertilidade, sua habilidade materna, as características raciais e desenvolvimento de sua progênie. Assim estaremos validando uma prática que vem sendo utilizada há muito tempo e que estava sendo incorporada indevidamente no modelo antigo, ou seja, na cria, recria e engorda.

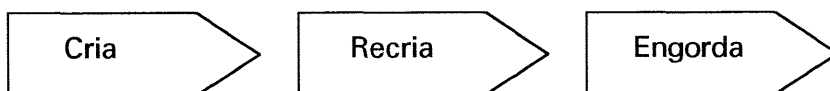
Na contabilidade esta fase também será distinta das demais. Normalmente o período não ultrapassa doze meses, pois matrizes e reprodutores após completarem aproximadamente dois anos, começam a entrar na fase de reprodução, claro que para isto o rebanho deve estar em boas condições fisiológicas para não atrasar esta fase.

Concluimos que, se todos os animais experimentados estão em boas condições de saúde e no mesmo manejo, aqueles que não demonstrarem boa capacidade e potencial para ingressar no rebanho reprodutor serão destinados à fase de engorda ou revendidos para outros plantéis.

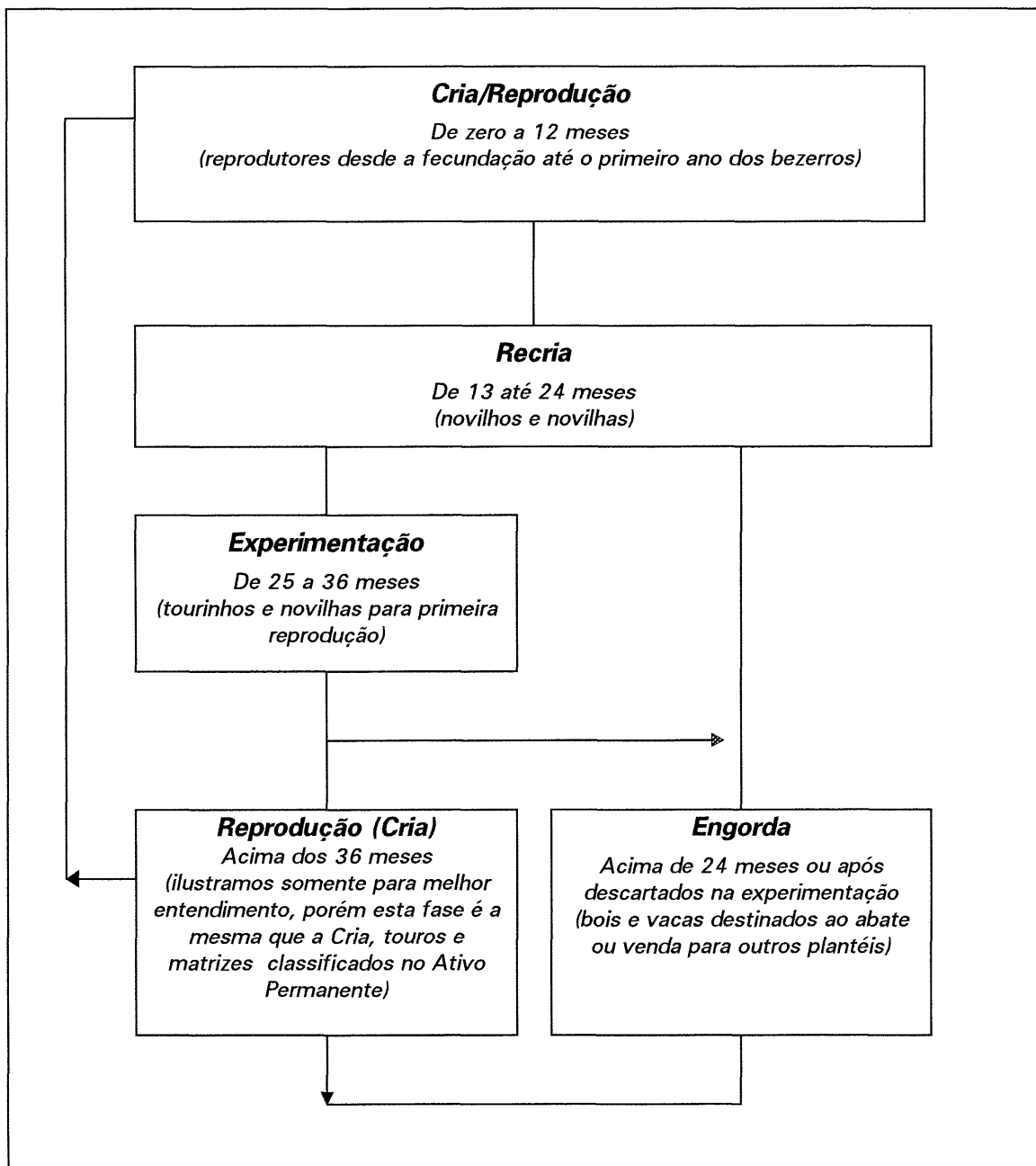
Para o ingresso na fase de experimentação o animal deverá passar por uma seleção rigorosa, reunindo as qualidades básicas para ser um reprodutor, como por exemplo as características raciais e ganho de peso. Os animais que ao saírem da *recria* não forem selecionados para a experimentação, automaticamente serão transferidos para a engorda ou descarte (venda para outros plantéis).

A contabilidade deve acompanhar todas estas mudanças, fato que deve ser controlado extra-contabilmente, através de processos próprios e adequados ao manejo. Não é muito difícil este controle, pois o nascimento dos bezerros já deve ser programado, fruto de estações de monta programadas, com o objetivo de concentrar os nascimentos em meses mais propícios, principalmente à amamentação dos recém nascidos. A partir daí controlamos as mudanças de fases relacionadas à idade dos animais e próximos do encerramento do exercício social.

**MODELO ANTIGO**



**NOVO MODELO (PROPOSTO)**



## 5. GADO BOVINO

Pela sua relevância no cenário pecuário nacional, iremos tratar a bovinocultura, mais especificamente a pecuária de corte, como exemplo no nosso trabalho, porém, a diferença para a contabilidade entre os vários rebanhos está somente no processo produtivo, ou seja, no ciclo operacional de cada criação. O processo de custeio que iremos utilizar será o mesmo para qualquer tipo de criação, modificando então pelo seu manejo.

## 6. CLASSIFICAÇÃO DOS ANIMAIS SEGUNDO O FISCO

O fisco, através do Parecer Normativo nº 57/76 indica a seguinte classificação para o rebanho:

### Ativo Permanente Imobilizado

- *Gado Reprodutor*: representado por touros puros de origem, touros puros por cruza, vacas puras por cruza, vacas puras de origem e plantel destinado à inseminação artificial ou coleta de embriões.
- *Gado de Renda*: representado por bovinos, suínos, ovinos e equínos que a empresa explora para a reprodução de bens que constituem objeto de suas atividades.
- *Animais de trabalho*: representado por equínos, bovinos, muares e asininos destinados a trabalho agrícola, sela e transporte.

### Ativo Circulante

- Representam as aves, bovinos, equínos, muares, asininos, caprinos, ovinos, coelhos, peixes e outros animais destinados à revenda, ou a serem consumidos.

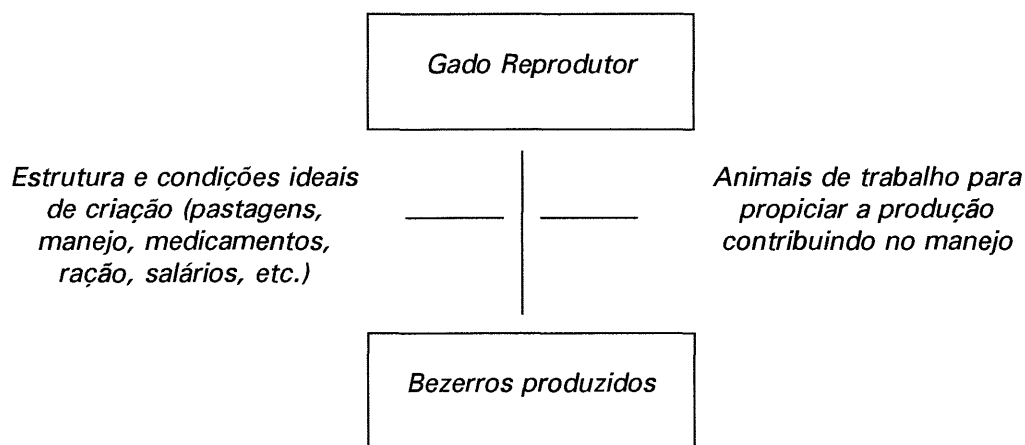
### 6.1 COMENTÁRIOS À ESTA CLASSIFICAÇÃO

No que tange ao Gado de Renda, do Ativo Permanente, confunde-se

muito com o classificado no Ativo Circulante, pois na prática dificilmente identificaremos este Gado de Renda.

Pelo nosso ponto de vista, esta categoria é de pouca importância, uma vez que as duas outras abrangem todas as formas de exploração da pecuária. Enquanto o *Gado Reprodutor* irá produzir os animais para formar o Ativo Circulante/Estoques que na sua grande parte serão comercializados e uma pequena parcela poderá vir a integrar o gado reprodutor através do seu aumento ou reposição, os *Animais de Trabalho* desempenharão o papel de contribuir no processo de produção, servindo o homem no manejo do rebanho, no transporte de alimentos na fazenda, etc.

Sendo assim qual seria a atividade da categoria *Gado de Renda* do Ativo Permanente? Podemos entender que se uma empresa explorasse, por exemplo, um rebanho ovino para produção de lã a ser utilizada no aviamento de seus próprios utensílios de monta ou para a produção de couro para manufatura de arreios, selas, laços, cabrestos e rédeas. Porém este exemplo não é realidade na atividade rural, portanto não se deve considerar esta classificação e sim somente o *rebanho reprodutor, o de serviço e os de estoque (em formação ou para revenda)*.



## 7. TRANSFERÊNCIA PARA REPRODUÇÃO - ATIVO PERMANENTE

Teoricamente os ativos são incorporados ao patrimônio pelo seu valor de aquisição ou de formação (fabricação), e na atividade rural não é diferente.

Ao iniciar a atividade a empresa deverá adquirir o plantel destinado à reprodução, classificando-o no Ativo Permanente pelo seu custo de aquisição,

porém quando já estiver em atividade, poderá aumentar ou repor seu plantel reprodutivo com os próprios animais produzidos por este rebanho.

O rebanho reprodutor quando originário do próprio plantel, estará primeiramente classificado no Ativo Circulante, na categoria de *recria*, e após seleção prévia, poderá ser transferido para a categoria de *experimentação*, ainda no Circulante. Aqueles animais que comprovarem seu potencial e capacidade reprodutiva serão transferidos para o Ativo Permanente, incorporados então pelo valor de sua formação (custo histórico).

Os reprodutores e matrizes que estão em experimentação, por ainda não estarem classificados no Ativo Permanente, não sofrem depreciação, portanto, os produtos originados desta fase, não terão em seu custo a parcela de depreciação de seus reprodutores.

Os animais que não se reproduzirem neste período, terão seus gastos alocados diretamente nos produtos originados desta fase, contribuindo assim para a formação do custo daqueles bezerros(as). No entanto, ao final da experimentação estes animais não serão aprovados, seguindo diretamente para a *engorda* ou para venda a outros plantéis.

Em nosso ponto de vista, fica muito claro o objetivo de se experimentar os animais antes de efetuar a transferência para o Ativo Permanente. É uma técnica muito bem sustentada, pois não podemos prever com certeza se um animal será bom reprodutor. Somente seus produtos responderão esta incerteza, e em um ano ele deverá reproduzir-se, mostrando-se capaz de integrar o rebanho reprodutor.

Sabe-se que na prática somente se reproduzir não é o bastante, sua produção deve ser satisfatória, isto é, reunir as características básicas para ser um futuro reprodutor, contribuindo para a melhoria dos rebanhos, transmitindo qualidade racial, bom ganho de peso, boa produção de leite, habilidade materna (capacidade de criar o bezerro), fertilidade, longevidade, etc.

Esta prática elimina as frustrações de se transferir animais ináptos à reprodução para o Ativo Permanente, pois caso não consigam se reproduzir adequadamente estaríamos com a necessidade de retorná-los ao Circulante, fato que está sujeito às regras do fisco.

## **8. DEPARTAMENTALIZAÇÃO**

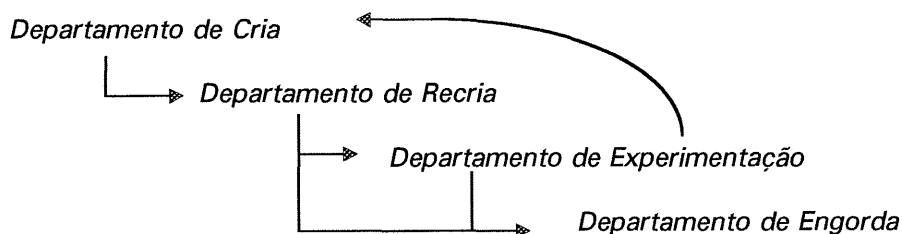
Ao propormos o novo modelo conforme a especialização e fase que passa o rebanho, acrescentamos o critério de custeio por *departamentos*,

considerando cada fase como um departamento distinto.

O objetivo de se diferenciar desta forma é o de conseguir apropriar com mais facilidade os custos relativos àquela fase, sem incorrer em erros no momento desta apropriação. É mais fácil identificar a finalidade de um determinado gasto e onde ele contribuiu para a formação do rebanho, seja na *cria*, *recria*, *experimentação* ou *engorda*.

Há de se esclarecer que trataremos em nosso trabalho todas as fases em conjunto, e que para adaptação em uma empresa que explore somente uma ou duas fases, basta excluir as demais. Por exemplo, uma empresa que se especializou na *engorda*, terá seu custo inicial o valor da aquisição, quando outra que também explore a *recria*, terá como custo inicial no *departamento de engorda*, o custo final de transferência do *departamento de recria*.

Assim propomos que seja tratada cada fase da vida do rebanho como departamento distinto, como exposto abaixo:



Desta forma identificaremos os gastos diretamente por departamentos e não por indivíduos do rebanho, pois isto não é importante no momento, e sim deve existir um controle extra-contábil que permita sabermos quantos animais fazem parte de cada departamento e quando ocorrerá a mudança de *departamento* ou fase.

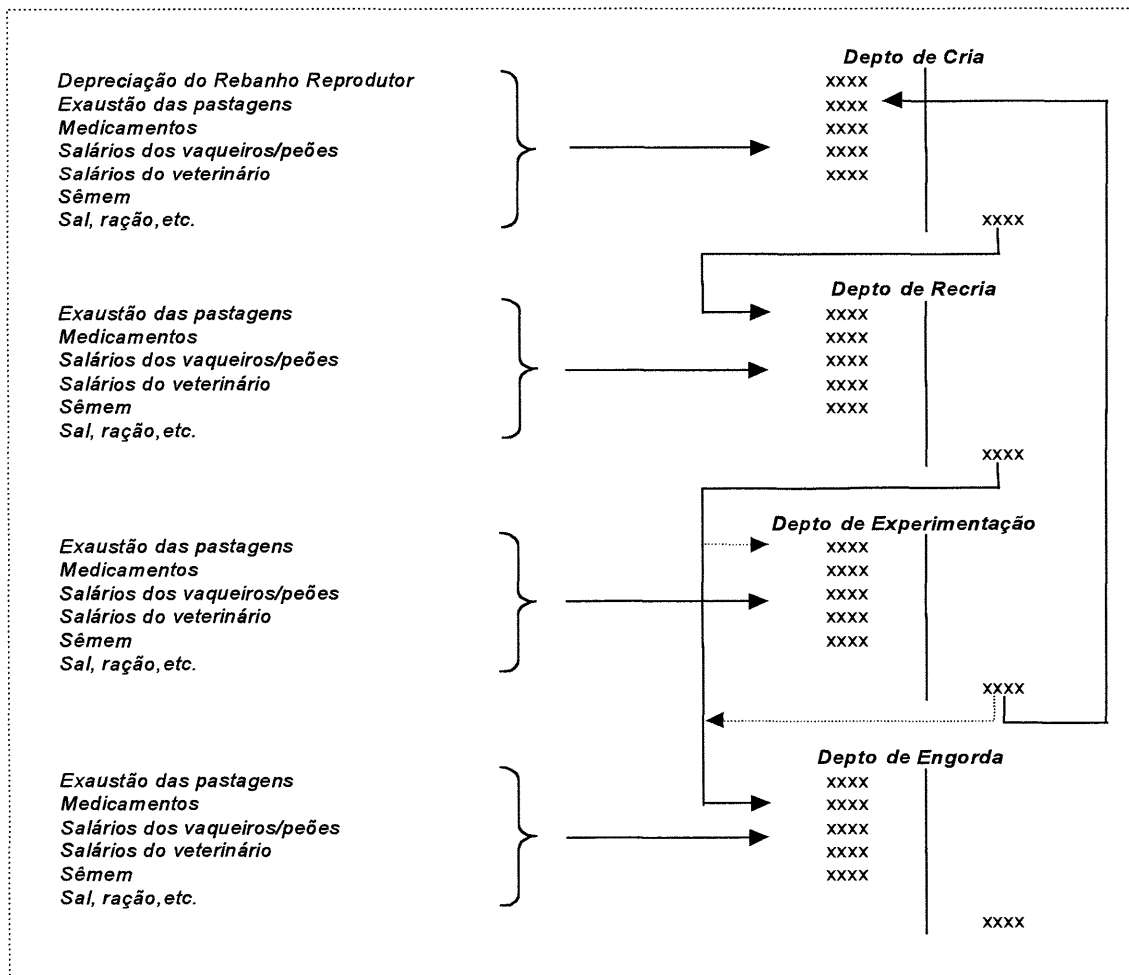
Outra facilidade que nos fornece este critério é a possibilidade de a qualquer momento apurarmos o valor do departamento e conseqüentemente de seus componentes (rebanho). Utilizando o *sistema auxiliar de custeio (mesmo utilizado anteriormente na agricultura)*, caso seja necessário, transferimos seus saldos para a conta correspondente no estoque, avaliando assim os estoques em relação à quantidade de animais que o compõe.

Os custos serão alocados aos departamentos a que competem, ou seja, tudo que se gastar com os animais de um departamento será apropriado a ele. Quando se trata de custos diretos não há dúvidas ou dificuldades, pois, se for consumido dez sacas de sal para os animais do departamento de recria, sabe-

se que seu custo será contabilizado neste departamento.

Porém, quando for necessário alocar os custos de exaustão das pastagens onde através do rodízio programado dois ou mais departamentos pastaram no mesmo local, ou até mesmo em conjunto ao mesmo tempo, surgem alguns problemas, no entanto iremos tratar destas particularidades nos exemplos que seguirão.

Apresentamos o modelo de custeio por departamentos, que entendemos ser o melhor método para se diferenciar as categorias e seus respectivos custos.



Adaptado de Contabilidade Introdutória, Professores da FEA/USP – Ed. Atlas, 8 Edição.

**IV****ANEXOS**

- ANEXO I      EXEMPLOS DE FLUXO CONTÁBIL NA ATIVIDADE AGRÍCOLA**
- ANEXO II     EXEMPLOS DE FLUXO CONTÁBIL NA ATIVIDADE ZOOTÉCNICA**
- ANEXO III    ESTIMATIVAS DE VIDA ÚTIL NA ATIVIDADE RURAL**

**ANEXO****- I -****EXEMPLOS DE FLUXO CONTÁBIL NA ATIVIDADE  
AGRÍCOLA**

1. Formação de Culturas Temporárias
2. Formação de Culturas Permanentes e Primeiras Safras

## 1. FORMAÇÃO DE CULTURAS TEMPORÁRIAS

Vamos considerar uma fazenda "Fazenda Nova", recém formada que possui o seguinte Balanço inicial:

<b>BALANÇO INICIAL ANO x1 – FAZENDA NOVA</b>			
<b>ATIVO</b>	<b>128.000</b>	<b>PASSIVO</b>	<b>128.000</b>
Bancos C/ Movimento	8.000	Fornecedores	18.000
Máquinas e implementos	15.000	Capital Social	110.000
Terrenos (solo)	85.000		
Gastos Pré-operacionais	20.000		

No período x2, ocorreram as seguintes transações:

1. Iniciou a formação da cultura de milho em terreno de 50 hectares, que possuía uma parte de floresta que foi desmatada e destocada e em seguida construídas curvas de nível por se tratar de terreno íngreme. Estes gastos foram ativados no diferido e irão contribuir por cinco exercícios de forma uniforme;
2. Consumiu 50 sacas de sementes ao custo de \$ 16/saca;
3. Consumiu insumos ao custo total de \$ 11.000 comprados a prazo, para pagamento no término da colheita;
4. Consumiu 320 horas de trabalho do trator de pneus;
5. Em relação ao implementos consumiu 120 horas de trabalho da grade de discos, 80 horas do arado de discos e 150 de semeadeira;
6. O salário e encargos do tratorista é de \$ 380/mês porém trabalhou na cultura durante 320 horas;
7. Trabalharam em tempo integral três ajudantes, sendo também mão-de-obra direta, totalizando um custo de \$ 1.100;
8. No combate às ervas daninhas foram gastos \$ 1.500 com mão-de-obra e com animais de trabalho, terceirizados;
9. Os honorários cobrados pelo técnico agrícola autônomo foram de \$ 1.650, sendo que se referem somente a esta cultura (a empresa não possui técnico agrícola próprio);
10. Na colheita foram utilizadas mão-de-obra terceirizada (bóia-fria), totalizando um custo de \$ 5.000;
11. Com acondicionamento e estocagem a empresa gastou \$ 500;
12. Incorreram no período despesas de escritório e com a gerência \$ 3.000, despesas financeiras \$ 120 e com vendas \$ 780.
13. A produção foi de 3.000 sacas, que foram comercializadas logo a seguir pelo valor de \$ 20,00/saca, com recebimento a vista.

Em primeiro lugar registramos as contas patrimoniais com seus respectivos saldos:

<u>banco c/ movimento</u>		<u>Fornecedores</u>		<u>máq. e implementos</u>	
8.000	800	11.000	18.000	15.000	
13 60.000	2.768	17.000	11.000		
	553				
	1.100				
	1.500		1.000		
	1.650				<u>terrenos (solo)</u>
	5.000				85.000
	10 500				
	11 11.000				
	17.000				
		<u>capital social</u>		<u>diferido</u>	
			110.000	20.000	
26.129					

Calculamos a amortização dos gastos pré-operacionais relativos ao exercício:

### AMORTIZAÇÃO DOS GASTOS PRÉ-OPERACIONAIS

Gastos Pré-operacionais	20.000
Amortização do 1º ano (20% a.a.)	(4.000)

<u>amortização diferido</u>	<u>custos de amortização</u>
4.000	4.000
	4.000

Em seguida lançamos os custos diretos:

<i>Debita Estoques de insumos e Credita custos c/ insumos</i>		<i>mão-de-obra direta</i>		<i>Debita Estoques de insumos e Credita custos c/ sementes</i>	
3 11.000		7 1.100		800	
	11.000	8 1.500			
		9 1.650			800
		10 5.000	9.250		
<u>custos c/ trator</u>		<u>deprec. trator</u>		<u>custos deprec. Máq/Imp.</u>	
4 3.048			280	52	
6 553	3.601				52
<u>deprec. arado</u>		<u>deprec. grade</u>		<u>deprec. semeadeira</u>	
	10		17		25

**CÁLCULO DO CUSTO DA HORA TRABALHADA DO TRATOR**

<b>Depreciação</b>	
Vida útil (horas)	8.000
Valor contábil do trator (\$)	7.000,00
Valor da depreciação por hora (\$)	0,88
<b>Consumo de combustível</b>	
Consumo de diesel p/h (0,26x0,50xHP) (l)	13
Valor do litro de diesel (\$)	0,65
Valor consumo de diesel p/h (\$)	8,45
<b>Salário e encargos do tratorista</b>	
Salário e encargos do tratorista por mês (\$)	380,00
Custos de salários/encargos por hora (\$)	1,73
<b>Outros custos indiretos</b>	
(lubrificação, seguro) p/h (\$)	0,20
<b>Custo por hora trabalhada (\$)</b>	<b>11,25</b>
<b>Custo total do trator nesta cultura (\$)</b>	<b>3.601</b>

**DEPRECIÇÃO DE MÁQUINAS E IMPLEMENTOS**

Máquinas e implementos		15.000
Trator de pneus	7.000	
Arado de discos	1.500	
Grade de discos	1.700	
Semeadeira	2.000	
Pulverizador	2.800	

**DEPRECIÇÃO DE MÁQUINAS E IMPLEMENTOS**

<b>Arado de discos</b>	
Vida útil em horas	12.000
Custo depreciação por hora (\$)	0,13
<b>Grade de discos</b>	
Vida útil em horas	12.000
Custo depreciação por hora (\$)	0,14
<b>Semeadeira</b>	
Vida útil em horas	12.000
Custo depreciação por hora (\$)	0,17

Nesta etapa já consideramos a colheita terminada, transferimos então o saldo da cultura em formação para produtos agrícolas e alocamos os custos de acondicionamento e estocagem. Contabilizamos as despesas:

<u>cultura de milho 96/97</u>		<u>custos acond/estoque</u>		<u>prod.agric. milho 96/97</u>	
a	4.000	11	500	h	28.703
b	800			g	500
c	11.000		500		29.203
d	3.601				
e	52				
	9.250				
	28.703				
<u>desp. administrativas</u>		<u>desp. financeiras</u>		<u>desp. c/ vendas</u>	
12	3.000	12	120	12	780
	3.000		120		780

Com a contabilização das operações concluída, podemos apurar o resultado do exercício:

<u>vendas de milho 96/97</u>		<u>apuração resultado</u>		<u>lucros acumulados</u>	
	60.000	z	29.203		26.897
			3.000		
60.000		k	120		
			780		
		m	26.897		26.897

### BALANÇO FINAL ANO x2 – FAZENDA NOVA

<b>ATIVO</b>	<b>137.897</b>	<b>PASSIVO</b>	<b>137.897</b>
Bancos C/ Movimento	22.229	Fornecedores	1.000
Máquinas e implementos	15.000	Capital Social	110.000
Depreciação Acumulada	(332)	Lucros Acumulados	26.897
Terrenos (solo)	85.000		
Gastos Pré-operacionais	20.000		
Amortização Acumulada	(4.000)		

## 2. FORMAÇÃO DE CULTURAS PERMANENTES E PRIMEIRAS SAFRAS

Vamos considerar uma fazenda "Fazenda Progresso", recém formada que possui o seguinte Balanço inicial:

<b>BALANÇO INICIAL ANO x1 – FAZENDA PROGRESSO</b>			
<b>ATIVO</b>	<b>128.000</b>	<b>PASSIVO</b>	<b>128.000</b>
Bancos C/ Movimento	8.000	Fornecedores	18.000
Máquinas e implementos	15.000	Capital Social	110.000
Terrenos (solo)	85.000		
Gastos Pré-operacionais	20.000		

No período x2, ocorreram as seguintes transações:

1. Iniciou a formação da cultura de milho em terreno de 50 hectares, que possuía uma parte de floresta que foi desmatada e destocada e em seguida construídas curvas de nível por se tratar de terreno íngreme. Estes gastos foram ativados no diferido e irão contribuir por cinco exercícios de forma uniforme;
2. Consumiu 90.000 mudas de café, adquiridas ao custo de \$ 0,30/cada;
3. Consumiu insumos no valor total de \$ 50,000;
4. Consumiu mão-de-obra direta no valor de \$ 5.400;
5. Consumiu 300 horas de trabalho do trator de pneus;
6. Consumiu 300 horas de trabalho de implementos, sendo 180 horas do arado de discos e 120 horas da grade de discos;
7. O salário do tratorista é de \$ 380/mês;
8. Com tratos culturais foram gastos mais \$ 20.000;
9. Adquiriu em janeiro, através de um programa de incentivos do Governo, um financiamento a longo prazo de \$ 120.000, para amortização anual, em três anos, postecipadas, com carência de um ano;
10. Incorreram despesas administrativas e financeiras no valor de \$ 15.000.

Primeiramente, registramos as contas patrimoniais:

<b>Bancos c/ movto</b> 8.000   77.000 <sup>a</sup> x 120.000   5.400 <sup>4</sup>   3.111 <sup>5</sup>   20.000 <sup>7</sup>   10.000 <sup>8</sup> <hr/> 12.489	<b>Máquinas e Implementos</b> 15.000   <hr/> <b>Fornecedores</b>   18.000	<b>Gastos Pré-Operacionais</b> 20.000   <hr/> <b>Capital Social</b>   110.000
<b>Terrenos</b> 85.000   <hr/>	<b>Fianciamentos</b>   120.000 <sup>x</sup> <hr/>	

Calculamos as depreciações do período e já alocamos os custos bem como registramos as despesas:

<b>Estoques de Insumos/mudas</b> <sup>a</sup> 77.000   27.000 <sup>2</sup>   50.000 <sup>3</sup> <hr/>	<b>Custos c/ Insumos</b> <sup>3</sup> 50.000   50.000 <sup>1</sup> <hr/>	<b>Custos c/ mudas</b> <sup>2</sup> 27.000   27.000 <sup>1</sup> <hr/>
<b>Mão-de-obra direta</b> <sup>4</sup> 5.400   5.400 <sup>1</sup> <hr/>	<b>Deprec Trator</b>   264 <sup>5</sup> <hr/>	<b>Custos c/ Trator</b> <sup>5</sup> 3.375   3.375 <sup>1</sup> <hr/>
<b>Custos Arado</b> <sup>6</sup> 23   26 <sup>1</sup> <hr/>	<b>Deprec Arado</b>   23 <sup>6</sup> <hr/>	<b>Custos Grade</b> <sup>9</sup> 17   17 <sup>1</sup> <hr/>
<b>Tratos Culturais</b> <sup>7</sup> 20.000   20.000 <sup>1</sup> <hr/>	<b>Culturas Permanentes em Formação - Café</b> 27.000   5.400   50.000   3.375   17   23   20.000   <hr/> 105.815	<b>Deprec Grade</b>   17 <sup>9</sup> <hr/>
<b>Desp Adm/Financ</b> <sup>8</sup> 10.000   <hr/>		

Como ainda não houve colheita, não haverá apuração de resultado, sendo que podemos levantar o Balanço Patrimonial do exercício x2:

### BALANÇO INICIAL ANO x2 – FAZENDA PROGRESSO

ATIVO	248.000	PASSIVO	248.000
Bancos C/ Movimento	12.489	Fornecedores	18.000
Culturas Permanentes em Formação	105.815	Financiamento	120000
Máquinas e implementos	15.000	Capital Social	110.000
(-) Depreciação	304		
Terrenos (solo)	85.000		
Gastos Pré-operacionais	20.000		
Desp. Adm/Financ - Diferido	10.000		

No período x3, ocorreram as seguintes transações:

1. Foram gastos c/ tratos culturais \$ 10.000;
2. Os custos de mão-de-obra foram de \$ 3.000;
3. Incorreram despesas administrativas e financeiras no valor de \$ 5.000.

Bancos c/ movto	Culturas Permanentes em Formação - Café	Desp Adm/Financ
12.489	105.815	10.000
10.000	10.000	5.000
3.000	3.000	
5.000		
(5.511)	118.815	15.000

### BALANÇO INICIAL ANO x3 – FAZENDA PROGRESSO

ATIVO	248.000	PASSIVO	248.000
Bancos C/ Movimento	(5.511)	Fornecedores	18.000
Culturas Permanentes em Formação	118.815	Financiamento	120000
Máquinas e implementos	15.000	Capital Social	110.000
(-) Depreciação	304		
Terrenos (solo)	85.000		
Gastos Pré-operacionais	20.000		
Desp. Adm/Financ - Diferido	15.000		

No período x4, ocorreram as seguintes transações:

1. Transferência da conta Culturas Permanentes em Andamento para API como Culturas Formadas;
2. Despesas com colheitas no valor de \$ 17.000;
3. Despesas com comercialização no valor de \$ 8.000;
4. Despesas administrativas no valor de \$ 3.000;
5. Consumo de 200 horas de trabalho do trator de pneus;
6. Foram colhidas e vendidas 4.000 sacas de café à \$ 28/cada, a vista.

Efetuamos a transferência do AC para API da cultura formada:

Cult Perm em Formação - Café	Culturas Formadas - Café
118.815	118.815
<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <span style="font-size: 2em;">}</span> <span style="margin-left: 20px;">118.815</span> </div>	<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <span style="font-size: 2em;">}</span> <span style="margin-left: 20px;">118.815</span> </div>

Calculamos a amortização dos gastos pré-operacionais relativos ao primeiro ano de produção:

Amortização Gastos Pré-Operacionais	
Gastos Pré-Operacionais	20.000
(-) Amortização 1ano	(4.000)
Amort G Pré-Operacionais	4.000
<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <span style="font-size: 2em;">}</span> <span style="margin-left: 20px;">4.000</span> </div>	<div style="border-bottom: 1px solid black; text-align: center; padding: 2px;">Desp Amortização</div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <span style="font-size: 2em;">}</span> <span style="margin-left: 20px;">4.000</span> </div>

Registramos os custos de formação da safra x4, bem como as despesas do período:

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Bancos c/ movto</th> <th style="width: 10%;"></th> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">110.000</td> <td style="text-align: right;">5.511</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"> <div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <span style="font-size: 2em;">}</span> <span style="margin-left: 20px;">16.415</span> </div> </td> <td style="text-align: right;">                     17.000 1                      8.000 2                      3.000 3                      2.074 4                      18.000 7                      40.000 8                 </td> </tr> </table>	Bancos c/ movto		110.000	5.511	<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <span style="font-size: 2em;">}</span> <span style="margin-left: 20px;">16.415</span> </div>	17.000 1 8.000 2 3.000 3 2.074 4 18.000 7 40.000 8	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Desp c/ colheita</th> <th style="width: 10%;"></th> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">17.000</td> <td style="text-align: right;">17.000 d</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"> <div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <span style="font-size: 2em;">}</span> <span style="margin-left: 20px;">17.000</span> </div> </td> <td></td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Deprec Trator</th> <th style="width: 10%;"></th> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">264</td> <td style="text-align: right;">264</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">176</td> <td style="text-align: right;">176</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"> <div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <span style="font-size: 2em;">}</span> <span style="margin-left: 20px;">440</span> </div> </td> <td></td> </tr> </table>	Desp c/ colheita		17.000	17.000 d	<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <span style="font-size: 2em;">}</span> <span style="margin-left: 20px;">17.000</span> </div>		Deprec Trator		264	264	176	176	<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <span style="font-size: 2em;">}</span> <span style="margin-left: 20px;">440</span> </div>		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Despesas c/ Comercialização</th> <th style="width: 10%;"></th> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">8.000</td> <td style="text-align: right;">8.000 e</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"> <div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <span style="font-size: 2em;">}</span> <span style="margin-left: 20px;">8.000</span> </div> </td> <td></td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Custos c/ Trator</th> <th style="width: 10%;"></th> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">2.074</td> <td style="text-align: right;">2.074</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">176</td> <td style="text-align: right;">176</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"> <div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <span style="font-size: 2em;">}</span> <span style="margin-left: 20px;">2.250</span> </div> </td> <td style="text-align: right;">2.250 9</td> </tr> </table>	Despesas c/ Comercialização		8.000	8.000 e	<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <span style="font-size: 2em;">}</span> <span style="margin-left: 20px;">8.000</span> </div>		Custos c/ Trator		2.074	2.074	176	176	<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <span style="font-size: 2em;">}</span> <span style="margin-left: 20px;">2.250</span> </div>	2.250 9
Bancos c/ movto																																				
110.000	5.511																																			
<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <span style="font-size: 2em;">}</span> <span style="margin-left: 20px;">16.415</span> </div>	17.000 1 8.000 2 3.000 3 2.074 4 18.000 7 40.000 8																																			
Desp c/ colheita																																				
17.000	17.000 d																																			
<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <span style="font-size: 2em;">}</span> <span style="margin-left: 20px;">17.000</span> </div>																																				
Deprec Trator																																				
264	264																																			
176	176																																			
<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <span style="font-size: 2em;">}</span> <span style="margin-left: 20px;">440</span> </div>																																				
Despesas c/ Comercialização																																				
8.000	8.000 e																																			
<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <span style="font-size: 2em;">}</span> <span style="margin-left: 20px;">8.000</span> </div>																																				
Custos c/ Trator																																				
2.074	2.074																																			
176	176																																			
<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <span style="font-size: 2em;">}</span> <span style="margin-left: 20px;">2.250</span> </div>	2.250 9																																			

<table border="0"> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;"><u>Fornecedores</u></td></tr> <tr><td style="text-align: right;">18.000</td><td style="text-align: left;">7</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">18.000</td><td style="text-align: left;">/</td></tr> </table>	<u>Fornecedores</u>		18.000	7	18.000	/	<table border="0"> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;"><u>Financiamento</u></td></tr> <tr><td style="text-align: right;">40.000</td><td style="text-align: left;">8</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">120.000</td><td style="text-align: left;">/</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">80.000</td><td style="text-align: left;">/</td></tr> </table>	<u>Financiamento</u>		40.000	8	120.000	/	80.000	/	<table border="0"> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;"><u>Desp Adm</u></td></tr> <tr><td style="text-align: right;">3.000</td><td style="text-align: left;">3</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">3.000</td><td style="text-align: left;">/</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">3.000</td><td style="text-align: left;">f</td></tr> </table>	<u>Desp Adm</u>		3.000	3	3.000	/	3.000	f						
<u>Fornecedores</u>																														
18.000	7																													
18.000	/																													
<u>Financiamento</u>																														
40.000	8																													
120.000	/																													
80.000	/																													
<u>Desp Adm</u>																														
3.000	3																													
3.000	/																													
3.000	f																													
<table border="0"> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;"><u>Desp Adm/Financ Ativo Diferido</u></td></tr> <tr><td style="text-align: right;">15.000</td><td style="text-align: left;">5</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">15.000</td><td style="text-align: left;">/</td></tr> </table>	<u>Desp Adm/Financ Ativo Diferido</u>		15.000	5	15.000	/	<table border="0"> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;"><u>Deprec Café</u></td></tr> <tr><td style="text-align: right;">5.940</td><td style="text-align: left;">10</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">5.940</td><td style="text-align: left;">/</td></tr> </table>	<u>Deprec Café</u>		5.940	10	5.940	/	<table border="0"> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;"><u>custo c/ Deprec Café</u></td></tr> <tr><td style="text-align: right;">5.940</td><td style="text-align: left;">10</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">5.940</td><td style="text-align: left;">/</td></tr> </table>	<u>custo c/ Deprec Café</u>		5.940	10	5.940	/										
<u>Desp Adm/Financ Ativo Diferido</u>																														
15.000	5																													
15.000	/																													
<u>Deprec Café</u>																														
5.940	10																													
5.940	/																													
<u>custo c/ Deprec Café</u>																														
5.940	10																													
5.940	/																													
<table border="0"> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;"><u>Vendas Café</u></td></tr> <tr><td style="text-align: right;">11.000</td><td style="text-align: left;">b</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">110.000</td><td style="text-align: left;">/</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">110.000</td><td style="text-align: left;">h</td></tr> </table>	<u>Vendas Café</u>		11.000	b	110.000	/	110.000	h	<table border="0"> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;"><u>Estoque Saíra Café x4</u></td></tr> <tr><td style="text-align: right;">44.190</td><td style="text-align: left;">a</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">8.000</td><td style="text-align: left;">e</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">52.190</td><td style="text-align: left;">/</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">52.190</td><td style="text-align: left;">c</td></tr> </table>	<u>Estoque Saíra Café x4</u>		44.190	a	8.000	e	52.190	/	52.190	c	<table border="0"> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;"><u>CPV</u></td></tr> <tr><td style="text-align: right;">52.190</td><td style="text-align: left;">c</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">110.000</td><td style="text-align: left;">h</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">57.810</td><td style="text-align: left;">/</td></tr> </table>	<u>CPV</u>		52.190	c	110.000	h	57.810	/		
<u>Vendas Café</u>																														
11.000	b																													
110.000	/																													
110.000	h																													
<u>Estoque Saíra Café x4</u>																														
44.190	a																													
8.000	e																													
52.190	/																													
52.190	c																													
<u>CPV</u>																														
52.190	c																													
110.000	h																													
57.810	/																													
<table border="0"> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;"><u>Saíra em Andamento x4 - Café</u></td></tr> <tr><td style="text-align: right;">15.000</td><td style="text-align: left;">5</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">4.000</td><td style="text-align: left;">6</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">2.250</td><td style="text-align: left;">9</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">5.940</td><td style="text-align: left;">10</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">17.000</td><td style="text-align: left;">d</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">44.190</td><td style="text-align: left;">/</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">44.190</td><td style="text-align: left;">a</td></tr> </table>	<u>Saíra em Andamento x4 - Café</u>		15.000	5	4.000	6	2.250	9	5.940	10	17.000	d	44.190	/	44.190	a	<table border="0"> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;"><u>LB</u></td></tr> <tr><td style="text-align: right;">3.000</td><td style="text-align: left;">f</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">57.810</td><td style="text-align: left;">/</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">54.810</td><td style="text-align: left;">/</td></tr> </table>	<u>LB</u>		3.000	f	57.810	/	54.810	/	<table border="0"> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;"><u>LLAIR</u></td></tr> <tr><td style="text-align: right;">54.810</td><td style="text-align: left;">/</td></tr> </table>	<u>LLAIR</u>		54.810	/
<u>Saíra em Andamento x4 - Café</u>																														
15.000	5																													
4.000	6																													
2.250	9																													
5.940	10																													
17.000	d																													
44.190	/																													
44.190	a																													
<u>LB</u>																														
3.000	f																													
57.810	/																													
54.810	/																													
<u>LLAIR</u>																														
54.810	/																													

### BALANÇO INICIAL ANO x4 – FAZENDA PROGRESSO

ATIVO	244.810	PASSIVO	244.810
Bancos C/ Movimento	16.415	Financiamento	80.000
Máquinas e implementos	15.000	Capital Social	110.000
(-) Depreciação	(480)	Lucros AIR	54.810
Terrenos (solo)	85.000		
Culturas Permanentes - Café	118.815		
(-) Depreciação	(5.940)		
Gastos Pré-operacionais	20.000		
(-) Amortização	(4.000)		

## ANEXO

- II -

## EXEMPLOS DE FLUXO CONTÁBIL NA ATIVIDADE ZOOTÉCNICA

## 1. FORMAÇÃO DA EMPRESA PECUÁRIA

Vamos considerar uma fazenda em formação, que possui o seguinte balanço inicial:

Ativo	100.000	Passivo	100.000
Caixa	22.300	Capital	100.000
Terrenos	60.000		
Pastagens formadas	5.000		
Rebanho serviço (*)	1.200		
Construções	10.000		
Veículos/Carroça	1.500		
(*) muas c/ 5 anos			

No exercício realizou as seguintes operações:

1. No início do exercício adquiriu 2 reprodutores c/ 4 anos à \$ 3.000 e 20 matrizes prênhez, com 3 anos, à \$ 10.000;
2. Teve despesas de salários de vaqueiros no valor de \$ 2.000;
3. Teve despesas com medicamentos no valor de \$ 400;
4. Honorários de veterinários \$ 500;
5. No final do exercício registrou-se o nascimento de 10 bezerros e 10 bezerras.

Primeiramente registramos as contas patrimoniais, já considerando os registros ocorridos no período:

caixa/bancos	terrenos	pastagens formadas
22.300	60.000	5.000
3.000 1		
10.000 2		
2.000 5		
400 6		
500 7		
6.400	construções	carroças
	1.000	1.500
capital	reb.serviço/muas	matrizes
100.000	1.200	10.000

tous	Deprec tous	deprec matrizes
3.000	375	1.000

Efetuamos então o registro das ocorrências do período, as depreciações e exaustão, bem como as despesas:

deprec muares	custo deprec tous	custo deprec matrizes
171	375	1.000
171	375	1.000
custo deprec muares	deprec carroças	custo deprec carroças
171	150	150
171	150	150
deprec construções	custo deprec construções	exaustão pastagens
400	400	1.000
400	400	1.000
desp salários	honorários veterinários	custo exaustão pastagens
2.000	500	1.000
2.000	500	1.000
medicamentos		
400		
400		

Nesta etapa já podemos transferir os custos de formação do rebanho do período, e sabendo os nascimentos (produção) podemos alocar seu custo automaticamente:

custo da produção	bezerros 0-12 meses	bezerras 0-12 meses
375	2.998	2.998
1.000		
2.000		
400		
500		
171		
150		
400		
1.000		
5.996	2.998	2.998

Vejam que surge mais um grupo de contas no Ativo, são os bezerros que compõem o Ativo Circulante e receberam os custos de sua formação (produção). Já podemos levantar o Balanço Final do exercício:

Ativo	100.000	Passivo	100.000
Caixa	6.400	Capital	100.000
Bezerros 0-12 meses	2.998		
Bezerras 0-12 meses	2.998		
Terrenos	60.000		
Reprodutores	3.000		
(-) depreciação	(375)		
Matrizes	10.000		
(-) depreciação	(1.000)		
Pastagens formadas	5.000		
(-) exaustão	(1.000)		
Rebanho serviço (*)	1.200		
(-) depreciação	(171)		
Construções	10.000		
(-) depreciação	(400)		
Veículos/Carroça	1.500		
(-) depreciação	(150)		

## 2. FLUXO CONTÁBIL CONSIDERANDO UMA FAZENDA JÁ FORMADA

Vamos considerar o seguinte Balanço Inicial:

Ativo	100.000	Passivo	100.000
Caixa	2.000	Capital	100.000
Bezerros 0-12 meses	3.373		
Bezerras 0-12 meses	3.373		
Novilhos 13-24 meses	3.373		
Novilhas 13-24 meses	3.373		
Terrenos	60.000		
Reprodutores	3.000		
(-) depreciação	(750)		
Matrizes	10.000		
(-) depreciação	(2.000)		
Pastagens formadas	5.000		
(-) exaustão	(2.000)		
Rebanho serviço (*)	1.200		
(-) depreciação	(342)		
Construções	10.000		
(-) depreciação	(800)		
Veículos/Carroça	1.500		
(-) depreciação	(300)		

No período ocorreram as seguintes transações:

1. Despesas com salários \$ 3.000 (sendo alocado \$ 2.500 p/ depto de cria e o restante para depto de recria);
2. Despesas com medicamentos \$ 800 (sendo \$ 500 p/ cria e o restante p/ recria);
3. 20% da exaustão foi alocada ao depto de recria;
4. 25% da depreciação da carroça e do rebanho de serviço foi alocada ao depto de recria;
5. Despesas c/ ração e sal mineral \$ 600 (sendo \$ 100 p/ depto de recria);
6. No final do exercício registrou-se o nascimento de 10 bezerros e 10 bezerras;
7. 10 bezos e 10 bezas foram transferidos para o depto de recria;
8. 8 novilhos foram transferidos p/ depto de engorda e 2 foram para o depto de experimentação;
9. 8 novilhas foram p/ depto de experimentação e 2 vendidas para outros criadores à \$ 420/cada.

Registramos as ocorrências das despesas, já alocando diretamente ao departamento responsável pela mesma:

caixa/bancos	salários / cria	salários / recria
2.000	2.500	500
840		

custo exaustão / cria	custo exaustão / recria												
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; text-align: center;">10 800</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">800</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;"> </td> <td style="text-align: center;"> </td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;"> </td> <td style="text-align: center;"> </td> </tr> </table>	10 800	800					<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; text-align: center;">10 200</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">200</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;"> </td> <td style="text-align: center;"> </td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;"> </td> <td style="text-align: center;"> </td> </tr> </table>	10 200	200				
10 800	800												
10 200	200												

Em seguida apuramos os custos de formação e manutenção do rebanho, por departamento:

Depto Cria custo prod período		Depto Recria custo prod período	
2.500		500	
500		100	
500		300	
375		38	
1.000		200	
112		152	
800		65	
248			
106	3.070,5		677,5
	3.070,5		677,5
6.141		1.355	

De posse dos valores de formação do rebanho, alocamos diretamente a cada departamento e conta respectiva, efetuando logo após, a devida transferência de categoria:

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">bezos 0-12 meses</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; text-align: center;">13 3.373,00</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">3.221,75 15</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;">3.070,50</td> <td style="text-align: center;"> </td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;">3.221,75</td> <td style="text-align: center;"> </td> </tr> </table>	bezos 0-12 meses		13 3.373,00	3.221,75 15	3.070,50		3.221,75		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">novilhos 13-24 meses</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; text-align: center;">11 3.373,00</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">2.908,88 20</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;">677,50</td> <td style="text-align: center;">727,22 21</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;">3.221,75</td> <td style="text-align: center;"> </td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;">3.636,10</td> <td style="text-align: center;"> </td> </tr> </table>	novilhos 13-24 meses		11 3.373,00	2.908,88 20	677,50	727,22 21	3.221,75		3.636,10		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">novilhas 13-24 meses</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; text-align: center;">12 3.373,00</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">727,22 18</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;">677,50</td> <td style="text-align: center;">2.908,88 19</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;">3.221,75</td> <td style="text-align: center;"> </td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;">3.636,10</td> <td style="text-align: center;"> </td> </tr> </table>	novilhas 13-24 meses		12 3.373,00	727,22 18	677,50	2.908,88 19	3.221,75		3.636,10	
bezos 0-12 meses																														
13 3.373,00	3.221,75 15																													
3.070,50																														
3.221,75																														
novilhos 13-24 meses																														
11 3.373,00	2.908,88 20																													
677,50	727,22 21																													
3.221,75																														
3.636,10																														
novilhas 13-24 meses																														
12 3.373,00	727,22 18																													
677,50	2.908,88 19																													
3.221,75																														
3.636,10																														
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">bezos 0-12 meses</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; text-align: center;">14 3.373,00</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">3.221,75 16</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;">3.070,50</td> <td style="text-align: center;"> </td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;">3.221,75</td> <td style="text-align: center;"> </td> </tr> </table>	bezos 0-12 meses		14 3.373,00	3.221,75 16	3.070,50		3.221,75		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">touro / experimentação</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; text-align: center;">21 727,22</td> <td style="width: 50%; text-align: center;"> </td> </tr> </table>	touro / experimentação		21 727,22		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">bois / engorda</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; text-align: center;">20 2.908,88</td> <td style="width: 50%; text-align: center;"> </td> </tr> </table>	bois / engorda		20 2.908,88													
bezos 0-12 meses																														
14 3.373,00	3.221,75 16																													
3.070,50																														
3.221,75																														
touro / experimentação																														
21 727,22																														
bois / engorda																														
20 2.908,88																														
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">vacas / experimentação</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; text-align: center;">19 2.908,88</td> <td style="width: 50%; text-align: center;"> </td> </tr> </table>	vacas / experimentação		19 2.908,88																											
vacas / experimentação																														
19 2.908,88																														

Então apuramos o resultado da venda das duas novilhas, logo, podemos levantar o Balanço do Exercício:

vendas novilhas	custo novilhas vendidas	resultado das vendas
<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <span>R 840,00</span> <span>840,00</span> </div> <hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/> <div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <span>840,00</span> <span></span> </div>	<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <span>727,22</span> <span>727,22</span> </div> <hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/> <div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <span></span> <span>727,22</span> </div>	<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <span>727,22</span> <span>840,00</span> </div> <hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/> <div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <span></span> <span>112,78</span> </div>

Ativo	100.112,78	Passivo	100.112,78
Caixa	(1.560,00)	Capital	100.000,00
Bezerros 0-12 meses	3.221,75	Lucro do exercício	112,78
Bezerras 0-12 meses	3.221,75		
Novilhos 13-24 meses	3.636,10		
Novilhas 13-24 meses	3.636,10		
Touros Experimentação	727,22		
Vacas Experimentação	2.908,88		
Bois Engorda	2.908,88		
Terrenos	60.000,00		
Reprodutores	3.000,00		
(-) depreciação	(1.125,00)		
Matrizes	10.000,00		
(-) depreciação	(3.000,00)		
Pastagens formadas	5.000,00		
(-) exaustão	(3.000,00)		
Rebanho serviço	1.200,00		
(-) depreciação	(513,00)		
Construções	10.000,00		
(-) depreciação	(1.200,00)		
Veículos/Carroça	1.500,00		
(-) depreciação	(450,00)		

Para efeito de ilustração, vamos demonstrar um exemplo de controle de estoque, utilizando o método de controle permanente - custo médio:

#### Controle de Estoque Permanente - BEZERROS 0-12 meses

Data	Entradas			Saídas			Saldo		
	Qde	\$ unit	\$ total	Qde	\$ unit	\$ total	Qde	\$ unit	\$ total
dez/92	-	-	-	-	-	-	10	337,30	3.373,00
dez/93	10	307,05	3.070,50	-	-	-	20	322,18	6.443,50
dez/93	-	-	-	10	322,18	3.221,75	10	322,18	3.221,75
	}			}			}		
Totais	10		3.070,50	10		3.221,75	10		3.221,75

**ANEXO****ESTIMATIVAS DE VIDA ÚTIL NA ATIVIDADE RURAL****- III -**

A seguir divulgamos algumas estimativas de vida útil publicadas em Contabilidade Rural, de Marion, realizadas por:

- 1) *Engenheiros agrônomos: Rubens Araújo Dias e Oscar J. Thomasini Ettore, publicadas pela secretaria da Agricultura ("Contabilidade Agrícola para o Estado de São Paulo");*
- 2) *Instituto de Economia Agrícola através do engenheiro agrônomo Paul Frans Bemelmans;*
- 3) *Legislação do Imposto de Renda;*
- 4) *Pesquisas realizadas pelo Prof. Dr. José Carlos Marion.*

**ESTIMATIVA DE DURAÇÃO DE CONSTRUÇÕES E BENFEITORIAS**

<b>CONSTRUÇÕES E BENFEITORIAS</b>	<b>DURAÇÃO EM ANOS</b>	<b>TAXA DE DEPRECIÇÃO AO ANO</b>
<i>Paredes de tijolos, cobertura de telhas</i>	25	4%
<i>Paredes de madeira, cobertura de telhas</i>	15	6.67%
<i>Paredes de barro, cobertura de telhas</i>	10	10%
<i>Paredes de barro, cobertura de sapé</i>	5	20%
<i>Piso de tijolo, cimentado</i>	25	4%
<i>Linha de força e luz, telefone com postes de madeira</i>	30	3.33%
<i>Linha de força e luz, telefone com postes de ferro ou concreto</i>	50	2%
<i>Cercas de pau-a-pique</i>	10	10%
<i>Cercas de arame</i>	10	10%
<i>Rede de água</i>	10	10%
<i>Cerca elétrica</i>	10	10%

**ESTIMATIVA DA VIDA MÉDIA PRODUTIVA DE ALGUNS ANIMAIS**

<b>ANIMAIS</b>	<b>VIDA MÉDIA PRODUTIVA EM ANOS</b>	<b>TAXA DE DEPRECIÇÃO AO ANO</b>
<b>ANIMAIS DE CRIAÇÃO</b>		
<i>Bovinos Reprodutores</i>	8	12.5%
<i>Bovinos Matrizes</i>	10	10%
<i>Suínos</i>	4	25%
<b>ANIMAIS DE TRABALHO</b>		
<i>Muares de tração e sela</i>	12	8.33%
<i>Cavalo de sela</i>	8	12.5%
<i>Boi de carro</i>	5	20%

**ESTIMATIVA DA DURAÇÃO MÉDIA MÁQUINAS E IMPLEMENTOS**

<b>ITENS</b>	<b>DURAÇÃO EM ANOS</b>	<b>TAXA DE DEPRECIÇÃO AO ANO</b>
<b>TRATORES</b>		
<i>De rodas</i>	10	10%
<i>De esteira</i>	10	10%
<i>Microtrator</i>	7	14.28%
<b>VEÍCULOS</b>		
<i>Caminhão</i>	5	20%
<i>Carroça</i>	10	10%
<i>Carro de bois</i>	10	10%
<i>Carreta de trator</i>	15	6.67%
<b>IMPLEMENTOS</b>		
<i>Arado de discos</i>	15	6.67%
<i>Grade de discos</i>	15	6.67%
<i>Carreta com pneus</i>	15	6.67%
<i>Semeadeira de linhas</i>	15	6.67%
<i>Semeadeira de grãos moídos</i>	20	5%
<i>Cultivador</i>	12	8.33%
<i>Plaina</i>	15	6.67%
<i>Colhedora de algodão</i>	8	8.33%
<i>Colhedora de milho</i>	10	10%
<i>Combinada automotriz</i>	10	10%

<i>... continuação</i>	<b>ITENS</b>	<b>DURAÇÃO EM ANOS</b>	<b>TAXA DE DEPRECIÇÃO AO ANO</b>
	<i>Combinada rebocada</i>	10	10%
	<i>Grade de dentes e de molas</i>	20	5%
	<i>Colhedeira de forragens</i>	10	10%
	<i>Ceifadeira</i>	12	8.33%
	<i>Plantadeira</i>	10	10%
	<i>Bico de Pato (Planet)</i>	5	20%
	<i>Máquina de Café</i>	10	10%
	<i>Máquina de debulhar milho</i>	10	10%
	<i>Desintegrador</i>	20	5%
	<i>Picadeira de forragem</i>	15	6.67%
	<i>Motores elétricos</i>	15	6.67%
	<i>Serraria</i>	20	5%
	<i>Pulverizador</i>	10	10%
	<i>Ensiladeira</i>	7	14.28%
	<i>Polvilhadeira</i>	10	10%
	<i>Ordenhadeira</i>	10	10%
	<i>Carrinho de terreiro</i>	8	12.5%
	<i>Roçadeira</i>	10	10%
	<i>Encerado</i>	6	16.67%
	<i>Secador de cereais</i>	10	10%
	<i>Saco de colheita</i>	3	33.33%
	<i>Adubadeira</i>	8	12.5%
	<i>Jacá (balaio)</i>	2	50%
	<i>Riscador</i>	6	16.67%
	<i>Rodo</i>	2	50%
	<i>Arreio</i>	6	16.67%

**ESTIMATIVA DE VIDA ÚTIL DE CULTURAS PERMANENTES**

<b>CULTURAS</b>	<b>VIDA ÚTIL EM ANOS</b>	<b>TAXA DE DEPRECIÇÃO AO ANO</b>
Amoreira (para bicho da seda)	20	5%
Banana	8	12.5%
Café	20	5%
Chá	20	5%
Figo	17	5.88%
Laranja	15	6.67%
Maracujá	5	20%
Pastagem formada (exaustão)	5	20%
Pêssego	17	5.88%
Uva	20	5%
Cana-de-açúcar (exaustão)	4	25%

**RELAÇÃO ESTIMADA ENTRE A VIDA ÚTIL ESPERADA E USO PELO TIPO DE MÁQUINA**

<b>HORAS POR ANO</b>	<b>TRATOR</b>		<b>MÁQUINAS PARA ARAÇÃO</b>		<b>MÁQUINAS PARA PLANTIO</b>		<b>MÁQUINAS PARA COLHEITA</b>	
	<b>ANOS</b>	<b>HORAS</b>	<b>ANOS</b>	<b>HORAS</b>	<b>ANOS</b>	<b>HORAS</b>	<b>ANOS</b>	<b>HORAS</b>
50	-	-	-	-	20	1000	-	-
100	20.0	2000	15.0	1500	12	1200	12.0	1200
150	16.7	2500	13.3	2000	10	1500	12.0	1800
200	15.0	3000	12.0	2400	8	1600	11.0	2200
250	14.0	3500	10.5	2600	7	1750	10.0	2500
300	14.0	4200	9.0	2700	6	1800	9.0	2700
400	12.5	5000	7.0	2800	5	2000	7.0	2800
500	12.0	6000	6.0	3000	4	2000	6.0	3000
600	12.0	7200	6.0	3600	-	-	5.0	3000
800	11.0	8800	5.0	4000	-	-	4.0	3200
1000	10.0	10000	4.0	4000	-	-	4.0	4000
1400	7.5	10500	-	-	-	-	-	-
1800	6.0	11000	-	-	-	-	-	-
2200	5.0	11500	-	-	-	-	-	-

Fonte: Pearsons, Merton S. et al. Farm Machinery; depreciation, and replacement. Maio 1960. 3186 – Biblioteca IEA.

**V****CONCLUSÃO**

Ao final desta pesquisa, como já havíamos imaginado, verificamos as grandes oportunidades, bem como os riscos aos quais a atividade rural brasileira está se sujeitando.

Quando comparamos a produtividade, a qualidade e os custos dos nossos produtos de agribusiness, com os obtidos pelos demais países do Mercosul, realmente nos deparamos com uma grande desvantagem, em quase todos os itens comparados.

Conclui-se que somente uma reestruturação administrativa-financeira poderá reverter este quadro de desfavorecimento. Ainda, que a Contabilidade é ferramenta indispensável para este processo de reestruturação, podendo contribuir não somente para a mudança, como também para a manutenção de uma administração estratégica, baseada em conhecimentos técnicos e científicos.

Para finalizar, conclui-se também que não adiantará nenhum esforço por parte dos profissionais da área ou do Governo, se o proprietário rural, o homem do campo, não se conscientizar de que existe a necessidade de mudança e a exigência de que deve deixar os costumes empíricos e partir para a gestão por fatos e estratégias, lançando mão para isso, da tecnologia disponível e da ferramenta contábil.

## VI

## BIBLIOGRAFIA

- 1 BRUM, Argemiro Luís. *Mercosul: breve histórico, situação atual, perspectivas, riscos e desafios*. **Perspectiva Econômica - Universidade do Vale do Rio dos Sinos**, São Leopoldo, Volume 30, nº 9, páginas 5 a 12, dez/95.
- 2 IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; KANITZ, Stephen Charles; et alii. **Contabilidade Introdutória: 8ª Edição**. São Paulo: Atlas, 1995.
- 3 IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Contabilidade Comercial: 3ª Edição**. São Paulo: Atlas, 1994.
- 4 JANK, Marcos Sawaya; NASSAR, André Meloni. *Agribusiness e Cooperativas no Mercosul*. **Perspectiva Econômica - Universidade do Vale do Rio dos Sinos**, São Leopoldo, Volume 30, nº 9, páginas 13 a 46, dez/95.
- 5 LEMES, Sirlei. *Contabilidade na Agropecuária*. **Contabilidade e Controladoria em Agribusiness**. São Paulo: Atlas, 1996. Páginas 30 a 42.
- 6 MARION, José Carlos. **Contabilidade Rural: 3ª Edição**. São Paulo: Atlas, 1994.
- 7 MARQUES, José Luís; GRATÃO, Ângela Denise. *Sociedade e Tributos em Agribusiness*. **Contabilidade e Controladoria em Agribusiness**. São Paulo: Atlas, 1996. Páginas 89 a 107.
- 8 PROCÓPIO, Adriana Maria. *Organização Contábil-Administrativa dos Produtores Rurais na Região de Ribeirão Preto*. **Contabilidade e Controladoria em Agribusiness**. São Paulo: Atlas, 1996. Páginas 19 a 29.
- 9 SANTOS, Gilberto José dos; MARION, José Carlos. *Sistemas de Custos*. **Contabilidade e Controladoria em Agribusiness**. São Paulo: Atlas, 1996. Páginas 53 a 70.
- 10 SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Decisões Financeiras e Análise de Investimentos**. São Paulo: Atlas, 1995.