

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**Luana Santos Ribeiro**

**ANÁLISE COMPARATIVA DO RESULTADO ENTRE A CRIAÇÃO EM CONJUNTO  
DE BOVINOS E OVINOS**

Santa Maria, RS  
2018

**Luana Santos Ribeiro**

**ANÁLISE COMPARATIVA DO RESULTADO ENTRE A CRIAÇÃO EM CONJUNTO  
DE BOVINOS E OVINOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do título de **Bacharel em Ciências Contábeis**.

Orientador: Prof. Ms. Ney Izaguirry de Freitas Junior

Santa Maria, RS  
2018

**Luana Santos Ribeiro**

**ANÁLISE COMPARATIVA DO RESULTADO ENTRE A CRIAÇÃO EM CONJUNTO  
DE BOVINOS E OVINOS**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao Curso de Ciências  
Contábeis, da Universidade Federal de  
Santa Maria (UFSM, RS), como requisito  
parcial para obtenção do título de  
**Bacharel em Ciências Contábeis.**

**Aprovado em 23 de novembro de 2018:**

---

**Ney Izaguirry de Freitas Junior, Me. (UFSM)**  
(Presidente/Orientador)

---

**Marivane Vestena Rossato, Dra. (UFSM)**

---

**Vinicius Costa da Silva Zonatto, Dr. (UFSM)**

Santa Maria, RS  
2018

## **AGRADECIMENTOS**

Nenhuma batalha é vencida sozinha. Dessa forma, faz-se necessário alguns agradecimentos aos que estiveram comigo e contribuíram para a realização deste trabalho.

A Deus por me permitir alcançar este objetivo com saúde e força para enfrentar as dificuldades.

Aos meus pais, João Horácio e Ana Gladis que não só neste momento, mas em toda a minha vida estiveram comigo, fornecendo apoio, compreensão e estímulo. Eles, os quais são meus exemplos de caráter e honestidade. Obrigada pelo amor e por caminharem sempre comigo.

Aos meus familiares que torceram por mim e incentivaram meus estudos.

Aos meus amigos por estarem comigo, me apoiando e incentivando. Agradeço também aos amigos que fiz durante a graduação, em especial a Fernanda, Karine e Rafael.

Agradeço ao meu orientador, Prof. Ney Izaguirry de Freitas Junior pela excelente orientação, dedicação e pelos ensinamentos, não apenas neste estudo, mas em toda a graduação. Aos demais professores, obrigada por contribuírem com minha formação profissional.

Ao proprietário da área, objeto deste estudo, obrigada pela disponibilidade e atenção em colaborar com o trabalho.

Enfim, obrigada a todos que estiveram comigo.

*“Todos os nossos sonhos podem se realizar, se tivermos a coragem de persegui-  
los”.*

*(Walt Disney)*

## RESUMO

### ANÁLISE COMPARATIVA DO RESULTADO ENTRE A CRIAÇÃO EM CONJUNTO DE BOVINOS E OVINOS

AUTORA: Luana Santos Ribeiro

ORIENTADOR: Ney Izaguirry de Freitas Junior

No Brasil, a pecuária é uma das principais áreas em termos de produção de riqueza. Dessa forma, é bastante significativa a criação de animais no país. A criação em conjunto de bovinos e ovinos é muito comum no Rio Grande do Sul. Os produtores rurais, na maioria das vezes, optam pela criação mista dos animais em virtude das experiências familiares vividas e herdadas. Assim sendo, é fundamental a análise comparativa do resultado de cada atividade de criação, pois é uma informação útil ao produtor rural. A partir disso, o enfoque da problemática é identificar, no ano de 2017, a atividade que apresenta melhor resultado entre a criação mista de bovinos e ovinos para uma pequena propriedade rural localizada no Distrito de São Valentim no município de Santa Maria- RS. Metodologicamente, este estudo enquadra-se como descritivo em relação aos objetivos. Sob o aspecto dos procedimentos adotados, esta pesquisa é um estudo de campo. Tem natureza qualitativa no que concerne a abordagem do problema. Quanto às técnicas de pesquisa, utilizou-se de pesquisa de campo, pesquisa documental e entrevista. Dentre os principais resultados, destaca-se a defrontação da avaliação do estoque a valor de mercado com os gastos- custos diretos e despesas indiretas de cada atividade. No que diz respeito à criação de bovinos, o resultado (R\$ 7.998,27) foi negativo, já com a criação de ovinos, o resultado foi positivo (R\$ 4.288,15). Dessa forma, tem-se a criação de ovinos como a atividade de melhor resultado para essa propriedade rural no ano de 2017.

**Palavras- chave:** Pecuária. Avaliação do Estoque. Gastos.

## **ABSTRACT**

### **COMPARATIVE ANALYSIS OF RESULTS BETWEEN THE CREATION IN CONJUNCTION OF JOINT CATTLE AND SHEEP**

**AUTHOR:** Luana Santos Ribeiro

**ADVISOR:** Ney Izaguirry de Freitas Junior

In Brazil, livestock farming is one of the main areas in terms of wealth production. That way, the breeding of animals in the country is very significant. The joint rearing of cattle and sheep is very common in Rio Grande do Sul. Farmers usually choose it by virtue of their lived and inherited family experiences. Therefore, comparative analysis of the results of each breeding activity is fundamental, since it useful information to the farmer. The focus of the problem was then to identify, in 2017, the most profitable activity between the joint cattle and sheep rearing for a small rural property located in the District of São Valentim in the city of Santa Maria-RS. Methodologically, this study is descriptive in relation to the objectives, and it has a qualitative nature regarding the approach of the problem. As for the procedures, it is a field study. Concerning the research techniques, field study, documentary research and interview were used. Among the main results, it is worth highlighting the comparison of the valuation of the inventory at market value with the direct costs and indirect expenses of each activity. Regarding cattle rearing, the result (R\$ 7, 998.27) was negative. On the other hand, the sheep rearing showed positive results (R\$ 4, 288.15). Therefore, the last was the most profitable activity for this rural property in 2017.

**Keywords:** Livestock. Evaluation of the Inventory. Expenses.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Exportação brasileira de carne bovina .....	21
Figura 2- Sede da propriedade .....	44
Figura 3- Criação em conjunto dos animais .....	44



## LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Mapa de movimentação do rebanho bovino no ano de 2017.....	45
Quadro 2- Mapa de movimentação do rebanho ovino no ano de 2017.....	46
Quadro 3- Total de gastos apurados das três propriedades no ano de 2017.....	48
Quadro 4- Total de investimentos da propriedade no ano de 2017.....	49
Quadro 5- Mão de obra no ano de 2017 .....	51
Quadro 6- Custos diretos com a criação dos animais no ano de 2017 .....	53
Quadro 7- Despesas indiretas com a criação dos animais no ano de 2017.....	55
Quadro 8- Custos diretos e despesas indiretas no ano de 2017 .....	56
Quadro 9- Gasto unitário por atividade no ano de 2017.....	58
Quadro 10- Gasto total por atividade no ano de 2017.....	58
Quadro 11- Preço por kg de animais em dezembro no ano de 2016 .....	59
Quadro 12- Preço por kg de animais em dezembro no ano de 2017 .....	60
Quadro 13- Peso médio dos animais em dezembro no ano de 2016.....	61
Quadro 14- Peso médio dos animais em dezembro no ano de 2017.....	61
Quadro 15- Avaliação do estoque ao final no ano de 2016.....	62
Quadro 16- Avaliação do estoque ao final no ano de 2017.....	62
Quadro 17- Avaliação do estoque de bovinos.....	63
Quadro 18- Avaliação do estoque de ovinos.....	63
Quadro 19- Avaliação do estoque para confronto com os gastos .....	64
Quadro 20- Defrontação da avaliação do estoque a valor de mercado com os gastos no ano de 2017 .....	64

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABIEC	Associação Brasileira das Indústrias Exportadoras de Carnes
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
HA	Hectare
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
KG	Quilograma
SRFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>2</b>	<b>REVISÃO BIBLIOGRÁFICA</b> .....	14
2.1	PROPRIEDADE RURAL .....	14
<b>2.1.1</b>	<b>Empresa rural</b> .....	16
<b>2.1.2</b>	<b>Produtor rural</b> .....	17
<b>2.1.3</b>	<b>Formas de associação nas explorações agropecuárias</b> .....	18
2.1.3.1	<i>Investidor agropecuário com a propriedade da terra</i> .....	18
2.1.3.2	<i>Parceria rural</i> .....	18
2.1.3.3	<i>Arrendamento rural</i> .....	19
2.1.3.4	<i>Comodato</i> .....	19
2.1.3.5	<i>Condomínio</i> .....	20
2.2	PECUÁRIA .....	20
<b>2.2.1</b>	<b>Bovinocultura no Brasil</b> .....	21
<b>2.2.2</b>	<b>Bovinocultura no Rio Grande do Sul</b> .....	22
<b>2.2.3</b>	<b>Ovinocultura no Brasil</b> .....	22
<b>2.2.4</b>	<b>Ovinocultura no Rio Grande do Sul</b> .....	22
<b>2.2.5</b>	<b>Sistema de criação de animais</b> .....	23
2.2.5.1	<i>Intensivo</i> .....	23
2.2.5.2	<i>Extensivo</i> .....	24
2.2.5.3	<i>Semi-intensivo</i> .....	25
2.3	CONTABILIDADE .....	25
<b>2.3.1</b>	<b>Contabilidade rural</b> .....	26
2.3.1.1	<i>Exercício social</i> .....	27
2.3.1.2	<i>Contabilidade da pecuária: método de custo x método a valor de mercado (valor justo)</i> .....	28
2.3.1.2.1	<i>Método de custo</i> .....	28
2.3.1.2.2	<i>Método a valor de mercado (valor justo)</i> .....	29
<b>2.3.2</b>	<b>Contabilidade de custos</b> .....	30
2.3.2.1	<i>Sistema de custos</i> .....	30
2.3.2.1.1	<i>Gasto</i> .....	31
2.3.2.1.2	<i>Desembolso</i> .....	32
2.3.2.1.3	<i>Custo</i> .....	32
2.3.2.1.4	<i>Despesa</i> .....	33
2.3.2.1.5	<i>Receita</i> .....	33
2.3.2.1.6	<i>Investimento</i> .....	33
2.3.2.1.7	<i>Perda</i> .....	34
2.3.2.1.8	<i>Desperdício</i> .....	35
2.3.2.2	<i>Classificação de custos</i> .....	35
2.3.2.2.1	<i>Custo fixo</i> .....	35
2.3.2.2.2	<i>Custo variável</i> .....	36
2.3.2.2.3	<i>Custo direto</i> .....	36
2.3.2.2.4	<i>Custo indireto</i> .....	37
2.3.2.3	<i>Departamentalização</i> .....	37
2.3.2.3.1	<i>Critérios de rateio</i> .....	38
2.3.2.4	<i>Sistemas de custeio</i> .....	38
2.3.2.4.1	<i>Custeio por absorção</i> .....	38
2.3.2.4.2	<i>Custeio marginal</i> .....	39
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	40

<b>4</b>	<b>ESTUDO DE CAMPO</b> .....	43
4.1	PROPRIEDADE RURAL .....	43
4.2	GASTOS .....	48
<b>4.2.1</b>	<b>Gasto com investimento</b> .....	48
<b>4.2.2</b>	<b>Gasto com custo e despesa</b> .....	49
<b>4.2.3</b>	<b>Rateio dos gastos</b> .....	56
4.3	AVALIAÇÃO DO ESTOQUE PELO MÉTODO A VALOR DE MERCADO	59
4.4	APURAÇÃO DO RESULTADO (DEFRONTAÇÃO DA AVALIAÇÃO DO ESTOQUE A VALOR DE MERCADO COM OS GASTOS).....	64
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO</b> .....	66
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	68
	<b>ANEXO A- PREÇO POR KG (SANTA RITA REMATES LTDA)</b> .....	73

## 1 INTRODUÇÃO

A pecuária é uma das principais áreas em termos de produção de riqueza no Brasil. Por isso, a criação de animais no país é bastante significativa. O Brasil atingiu em 2016 a marca de 218,2 milhões de cabeças de gado bovino, a maior desde 1974, conforme divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). O rebanho ovino também apresentou um aumento significativo, cerca de 25% nos últimos 20 anos, conforme dados do IBGE.

A pecuária se fez presente no Rio Grande do Sul desde o início com a colonização, de modo que foi e continua sendo muito importante para a economia gaúcha. No ano de 2017, o Rio Grande do Sul foi o sexto estado com maior criação de cabeças de bovinos e apresentou crescimento nos últimos anos, enquanto o rebanho ovino foi o segundo maior do Brasil, conforme dados divulgados pelo IBGE.

No Rio Grande do Sul, a prática da criação em conjunto de bovinos e ovinos é muito comum. Isso está atrelado a uma questão cultural, pela qual os produtores rurais criam, em conjunto, os animais, embasados nas experiências vividas e herdadas, isto é, a sucessão familiar prevalece. Dessa forma, o produtor rural, por vezes, baseado no aspecto histórico, opta pela criação em conjunto, levando-o a desconsiderar informações acerca da atividade que apresenta melhor resultado para a sua propriedade.

É importante para o produtor rural a informação a respeito da atividade que apresenta melhor resultado para a sua propriedade a partir de uma análise comparativa dos resultados obtidas com as criações dos animais, pois essas informações úteis podem alterar o objetivo da propriedade em relação a exploração de cada atividade de criação de animais.

Nesse contexto, pretendeu-se resolver, para uma propriedade de 50 hectares (ha), localizada no Distrito de São Valentim, interior do município de Santa Maria, Rio Grande do Sul, no ano de 2017, o seguinte problema: a criação de bovino ou ovino apresenta melhor resultado para essa propriedade rural?

Isto dito, por Santa Maria ser uma região formada de pequenas propriedades rurais, tem-se a necessidade de informar ao produtor qual é a atividade de criação de animais que apresentou melhor resultado para sua propriedade. Assim sendo, é fundamental a análise comparativa do resultado das atividades, considerando os

gastos- custos diretos e despesas indiretas e a avaliação do estoque a valor de mercado com a criação de bovinos e ovinos.

Os objetivos gerais e específicos propuseram-se a resolver o problema do presente estudo. O objetivo geral deteve-se em identificar qual das atividades apresentou melhor resultado para essa propriedade rural: criação de bovinos ou ovinos. Os objetivos específicos foram: levantar custos, despesas e investimentos com a criação de bovinos e com a criação de ovinos; avaliar o estoque, mediante método de avaliação a valor de mercado; tabular os dados em quadros; comparar os resultados; calcular gasto unitário dos animais e destacar qual atividade apresenta melhor resultado para a propriedade, a partir da defrontação da avaliação do estoque com os gastos.

O presente trabalho está dividido em cinco capítulos, sendo o primeiro também destinado a introduzir o assunto, apresentando e delimitando o tema, expondo a problemática, a justificativa, além dos objetivos geral e específicos. Na sequência, o segundo capítulo contempla a revisão bibliográfica, a qual aborda conceitos a respeito de contabilidade, custos e atividade rural. No terceiro capítulo é identificada a metodologia aplicada e adotada para a elaboração do estudo. Em seguida, o quarto capítulo apresenta o desenvolvimento do estudo de campo, o qual retrata os dados fornecidos pelo produtor rural em forma de quadros acerca dos gastos- custos diretos e despesas indiretas e avaliação do estoque a valor de mercado com a criação dos animais. Por fim, o quinto capítulo apresenta a conclusão alcançada pelo estudo, a fim de identificar a atividade que apresentou melhor resultado para essa propriedade rural.

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Baseado no tema do estudo, o qual busca evidenciar a atividade que apresenta melhor resultado entre a criação em conjunto de bovinos e ovinos para o produtor rural em uma pequena propriedade rural, a fundamentação teórica é essencial para a definição de conceitos mais precisos.

Foram pesquisados vários autores da área que contribuem para o entendimento de alguns conceitos.

### 2.1 PROPRIEDADE RURAL

A propriedade rural é toda área de terreno da zona rural de propriedade privada. Há várias destinações da propriedade rural, de modo que entre as mais comuns está a prática da atividade de agricultura e da pecuária.

A atividade rural é definida pela Lei n. 8.023, de 12 de abril de 1990, a qual altera a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade.

Art. 2º Considera-se atividade rural:

I- a agricultura;

II- a pecuária;

III- a extração e a exploração vegetal e animal;

IV- a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V- a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação. (Redação dada pela Lei n. 9.250, de 1995).

De acordo com a área, a propriedade rural, através da Lei n. 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, pode ser caracterizada como pequena, média ou grande. A referida lei também dispõe sobre a regulamentação dos dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária, previstos no Capítulo III, Título VII, da Constituição Federal:

- Pequena propriedade rural: é definida, segundo o inciso II do art. 4º.

II- Pequena propriedade- o imóvel rural:

a) de área até quatro módulos fiscais, respeitada à fração mínima de parcelamento; (Redação dada pela Lei n. 13.465, de 2017).

Diante do exposto considera-se, então, a pequena propriedade rural com área de até quatro módulos fiscais;

- Média propriedade rural: é definida, conforme o inciso III do art. 4º.

III- Média propriedade- o imóvel rural:

a) De área superior a 4 (quatro) e até 15 (quinze) módulos fiscais.

Dessa forma, considera-se, portanto, a média propriedade rural com área superior a quatro módulos fiscais até quinze módulos fiscais;

- Grande propriedade rural: diante do tamanho das outras propriedades, a caracterizada como grande tem sua área superior a 15 módulos fiscais.

O módulo fiscal para cada município é fixado pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), conforme Decreto n. 84.685, de 6 de maio de 1980, que regulamenta a Lei n. 6.746, de 10 de dezembro de 1979, estabelecendo o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e dando outras providências.

Art. 4º O módulo fiscal de cada município, expresso em hectares, será fixado pela INCRA, através de Instrução Especial, levando-se em conta os seguintes fatores:

a) O tipo de exploração predominante no Município:

I- hortifrutigranjeira;

II- cultura permanente;

III- cultura temporária;

IV- pecuária;

V- florestal;

b) a renda obtida no tipo de exploração predominante;

c) outras explorações existentes no Município que, embora não predominantes, sejam expressivas em função da renda ou da área utilizada.

d) o conceito de "propriedade familiar" constante do art. 4º, item II, da Lei n. 4.504, de 30 de novembro de 1964.

A Lei n. 4.504, de 30 de novembro de 1964 dispõe sobre o Estatuto da Terra e dá outras providências, com ressalva sobre a área dos módulos, os quais são fixados distintamente, de acordo com o tipo de exploração, conforme art. 5º.



Art. 5º A dimensão da área dos módulos de propriedade rural será fixada para cada zona de características econômicas e ecológicas homogêneas, distintamente, por tipos de exploração rural que nela ocorrer.

Parágrafo único. No caso de exploração mista, o módulo será fixado pela média ponderada das partes do imóvel destinadas a cada um dos tipos de exploração considerados.

O INCRA (2013) divulgou os últimos dados sobre a área do módulo fiscal, o qual é expresso em hectares para cada município do Brasil. No Rio Grande do Sul, o tamanho do módulo fiscal varia de 5 ha a 40 ha. Na região central do Rio Grande do Sul o módulo fiscal varia de 18 ha a 22 ha. No município de Santa Maria o módulo fiscal é 22 ha. Por conseguinte, podemos caracterizar em Santa Maria a pequena propriedade rural com área até 88 ha, a média propriedade rural é superior a 88 ha e até 330 ha e por fim a grande propriedade rural em Santa Maria é superior a 330 ha.

### **2.1.1 Empresa rural**

A empresa rural está diretamente associada à exploração da capacidade produtiva do solo.

Marion (2014, p. 02) conceitua as empresas rurais como sendo aquelas que “[...] exploram a capacidade produtiva do solo por meio do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas”.

Conforme o inciso VI do art. 4º da Lei n. 4.504, de 30 de novembro de 1964, empresa rural é,

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

O campo de atividades das empresas rurais pode ser dividido em 3 grupos distintos, conforme Marion (2014):

- produção vegetal- atividade agrícola;
- produção animal- atividade zootécnica;
- indústrias- atividade agroindustrial.

Segundo Marion (2014), na atividade rural existe duas formas jurídicas possíveis de exploração: pessoa física e pessoa jurídica.

Para Marion (2014, p. 7), “No Brasil, prevalece a exploração na forma de pessoa física, por ser menos onerosa que a de pessoa jurídica, além de proporcionar mais vantagens de ordem fiscal, principalmente em relação a pequenas atividades”.

No Brasil, é muito comum a existência de empresas rurais familiares. As empresas familiares são maioria no agronegócio<sup>1</sup>, tendo por prioridade as vivências herdadas, isto é, levam em consideração a sucessão familiar.

### **2.1.2 Produtor rural**

Produtor rural é aquele que cultiva a terra, seja por meio de plantas ou animais, ou seja, explora a terra, com fins econômicos ou de subsistência.

Segundo Marion (2007, p. 51),

No Brasil, a agropecuária pode ser explorada pela pessoa física sem a constituição de pessoa jurídica. Pelo princípio em estudo, constata-se que a pessoa física, no que tange à sua atividade agropecuária, deverá ser tratada como uma entidade contábil, dada a importância dos relatórios individualizados decorrentes dessa atividade.

O produtor rural, como pessoa física, é aquele, proprietário ou não, que desenvolve a atividade agropecuária (agrícola, pastoril ou hortifrutigranjeiras), pesqueira ou silvicultural, em área urbana ou rural. Ainda, pode incluir a extração de produtos primários, vegetais ou animais, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos.

Para Marion (2007, p. 52), “O negócio deve ser tratado como uma firma, pois o fazendeiro tem outros interesses, alguns dos quais não econômico (social, político etc.); que nada tem a ver com o objetivo do negócio, que é o lucro máximo nas operações”.

Todavia, nem sempre é tarefa fácil separar o que compete à atividade do que diz respeito às contas particulares da pessoa física. Por exemplo, separar consumo de água, luz, telefone etc. da atividade agropecuária e da pessoa física e sua família; considerar o trabalho da família do proprietário,

---

<sup>1</sup> Agronegócio é toda a relação comercial e industrial envolvendo a cadeia produtiva agrícola ou pecuária.

que quase sempre não é remunerado, como custo do negócio agropecuário etc. (MARION, 2007, p. 52).

Diante do exposto, o produtor rural necessita separar as informações acerca do patrimônio pessoal da atividade rural. Assim sendo, tem-se a contabilidade como ferramenta para auxiliar o produtor rural por meio de registros capazes de orientar na tomada de decisão.

### **2.1.3 Formas de associação nas explorações agropecuárias**

Existem inúmeras formas de explorar a atividade agropecuária, entre as quais citam-se a de investidor agropecuário com a propriedade da terra, a parceria rural, o arrendamento rural, o comodato e o condomínio.

#### *2.1.3.1 Investidor agropecuário com a propriedade da terra*

Nesse caso, de acordo com Marion (2014, p. 9), “[...] somam-se os capitais fundiário e de exercício, isto é, o proprietário da terra também a utiliza, na condução do negócio agropecuário. O proprietário investe em capital de exercício e administra seus negócios”.

#### *2.1.3.2 Parceria rural*

A parceria acontece quando o proprietário da terra contribui no negócio com o capital fundiário e o capital de exercício, associando-se a terceiros em forma de parceria (MARION, 2014).

Conforme a Lei n. 11.443, de 5 de janeiro de 2007, determina em seu Artigo 96, Inciso IX, § 1º a parceria rural:

§ 1º Parceria rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso específico de imóvel rural, de parte ou partes dele, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e/ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa vegetal ou mista; e/ou lhe entrega animais para cria, recria, invernagem, engorda ou extração de matérias-primas de origem animal, mediante partilha, isolada ou cumulativamente, dos seguintes riscos:  
I- caso fortuito e de força maior do empreendimento rural;

- II- dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais estabelecidos no inciso VI do caput deste artigo;
- III- variações de preço dos frutos obtidos na exploração do empreendimento rural.

### *2.1.3.3 Arrendamento rural*

No momento em que o proprietário da terra aluga seu capital fundiário a um terceiro por um período, tem-se o Sistema de Arrendamento. O arrendador recebe do arrendatário uma retribuição certa, que é o aluguel (MARION, 2014).

O Decreto n. 59.566, de 14 de novembro de 1966 conceitua o arrendamento rural em seu Artigo 3 como:

[...] o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa ou mista, mediante certa retribuição ou aluguel, observados os limites percentuais da Lei.

Denota-se que umas das principais características do arrendamento consiste em se ter uma quantia prefixada no momento do contrato, a qual deve ser paga, independentemente, do resultado obtido pelo arrendatário, correspondente ao aluguel da terra.

### *2.1.3.4 Comodato*

De acordo com a Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que instituiu o Código Civil, definiu em seu Artigo 579 o que veio a ser chamado de comodato: “[...] o empréstimo gratuito de coisas não fugíveis. Perfaz-se com a tradição do objeto”.

Neste caso, há empréstimo gratuito, em virtude do qual uma das partes cede por empréstimo para que se use pelo tempo e nas condições preestabelecidas. No comodato, o proprietário cede seu capital se nada receber do comodatário (MARION, 2014).

### 2.1.3.5 Condomínio

É a propriedade em comum ou a propriedade em que os condôminos e proprietários compartilham dos riscos e dos resultados na proporção da parte que lhes cabe no condomínio (MARION, 2014).

A Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, em seu Artigo 1.315, define que em um condomínio cada “[...] condômino é obrigado, na proporção de sua parte, a concorrer para as despesas de conservação ou divisão da coisa, e a suportar os ônus a que estiver sujeita”.

## 2.2 PECUÁRIA

A pecuária consiste na criação de animais para a comercialização e para a obtenção de matérias-primas, como a carne, o couro, a lã entre outras finalidades. Assim, qualquer atividade que envolva a domesticação ou o tratamento de animais criados em coletivo para fins comerciais é considerado como atividade pecuária.

Santos, Marion e Segatti (2009, p. 19) definem que, “A pecuária cuida de animais geralmente criados no campo para abate, consumo doméstico, serviços na lavoura, reprodução, leite, para fins industriais e comerciais”.

Marion (2014) define também a pecuária como a arte de criar e tratar o gado, o qual pode ser bovinos, suínos, caprinos, equinos, ovinos, muares etc.

São três os tipos de atividade pecuária, conforme Marion (2014) e Crepaldi (2016):

a) cria: é a atividade de produção de bezerros, que serão vendidos após do desmame;

b) recria: é a atividade de, a partir do bezerro desmamado, produzir e vender o novilho magro para engorda;

c) engorda: é a atividade, que a partir da aquisição do novilho magro, produz para a venda do novilho gordo.

## 2.2.1 Bovinocultura no Brasil

No Brasil o gado bovino está presente desde os primeiros anos que se seguiram após a chegada dos portugueses. Segundo Procreate<sup>2</sup> (2017) os historiadores apontam a pecuária como a principal atividade econômica que iria, posteriormente, desenhar os principais contornos de sua atual extensão territorial. A criação de gado bovino é, de longe, a atividade econômica que ocupa a maior extensão de terras atualmente.

Hoje, o Brasil é considerado um dos principais atores na produção e comércio de carne bovina no mundo. Conforme dados divulgados pelo IBGE, em 2016 o Brasil atingiu a marca de 218,2 milhões de cabeças de gado bovino, a maior desde 1974, quando começou a série histórica.

A exportação brasileira total de carne bovina, a qual considera o produto in natura, industrializado, além de cortes salgados e miúdos, alcançou o total de 1,53 milhões de toneladas no acumulado de 2017. Esse volume foi 9,5% maior do que o total embarcado ao longo do ano anterior, segundo dados divulgados pela Associação Brasileira das Indústrias Exportadoras de Carnes- ABIEC.

Figura 1 - Exportação brasileira de carne bovina

Produto / Product	jan 2017 - dez 2017			jan 2016 - dez 2016			%(2017x2016)		
	US\$ (000)	TONNES	US\$/Ton	US\$ (000)	TONNES	US\$/Ton	US\$ (000)	TONNES	US\$/Ton
IN NATURA / FRESH BEEF	5.085.896	1.210.081	4.203	4.349.284	1.077.334	4.037	17%	12%	4%
MIÚDOS / OFFALS	583.737	208.122	2.805	496.205	195.551	2.537	18%	6%	11%
INDUSTRIALIZADAS / PROCESSED	516.802	89.708	5.761	600.957	105.572	5.692	-14%	-15%	1%
TRIPAS / CASINGS	69.065	20.971	3.293	49.802	18.744	2.657	39%	12%	24%
SALGADAS / SALTED	28.906	5.497	5.259	19.706	3.283	6.002	47%	67%	-12%
	<b>6.284.405</b>	<b>1.534.379</b>	<b>4.096</b>	<b>5.515.954</b>	<b>1.400.485</b>	<b>3.939</b>	<b>14%</b>	<b>10%</b>	<b>4%</b>

Fonte: (ABIEC, 2017, p. 5).

O atual cenário é completamente diferente do que se via há aproximadamente 40 anos. Existia menos da metade do rebanho atual, cuja produção não era suficiente nem para a demanda da produção brasileira. Desta forma, pode-se considerar que nas últimas quatro décadas, “A pecuária bovina sofreu uma modernização revolucionária sustentada por avanços no nível tecnológico dos sistemas de produção e na organização da cadeia, com claro reflexo na qualidade da carne bovina”. (EMBRAPA, 2017, p. 2).

<sup>2</sup> Procreate é um software para controle da agropecuária. Em seu site há divulgação de artigos de pecuária, agropecuária e afins.

### **2.2.2 Bovinocultura no Rio Grande do Sul**

Segundo Fontoura [(2000) e Pesavento (1994) apud ANDREATTA, 2009, p. 63] a bovinocultura do Rio Grande do Sul está estreitamente associada com a ocupação do território do Rio Grande do Sul. Em função da localização e dos aspectos geopolíticos, pode-se dizer que ela foi diferenciada dos demais estados do Brasil. De um modo geral, essa ocupação possui uma estreita relação com a fundação de Laguna em 1676 e da Colônia de Sacramento em 1680. Nesse período já existiam relatos dos campos e dos rebanhos ali existentes. Desde então, o rebanho de bovinos aumentou no Rio Grande do Sul.

Segundo dados divulgados pelo IBGE, o Rio Grande do Sul foi, em 2017, o sexto estado com maior criação de cabeças de bovinos, atingindo 11.443.487 cabeças.

### **2.2.3 Ovinocultura no Brasil**

Conforme Viana (2008), os ovinos foram uma das primeiras espécies de animais domesticadas pelo homem. A sua criação possibilitava alimento principalmente pelo consumo da carne e do leite, além de proteção pelo uso da lã como abrigo (roupas). O autor ressalta ainda que a criação está destinada tanto à exploração econômica quanto à subsistência das famílias de zonas rurais.

De acordo com Viana (2008), a ovinocultura passou por transformações desde a década de 1990. A abertura do comércio internacional, o aumento do poder aquisitivo e a estabilidade monetária culminaram num cenário favorável para o desenvolvimento dessa atividade. Conforme dados do IBGE, o rebanho ovino aumentou nos últimos 20 anos em cerca de 25%.

O Brasil obtinha, aproximadamente, 14 milhões de cabeças ovinas distribuídas por todo o país em 2017. O estado da Bahia apresentou a maior concentração de ovinos, cerca de 2.860.432 cabeças, seguidos do Rio Grande do Sul com 2.648.370 cabeças de ovinos, conforme divulgado pelo IBGE.

### **2.2.4 Ovinocultura no Rio Grande do Sul**

Segundo Bofill (1996 apud FREITAS, 2014, p. 71),

A ovinocultura é considerada uma das principais atividades pecuárias desenvolvidas no Rio Grande do Sul. A sua exploração econômica propriamente dita começou no século XX, com a valorização da lã no mercado internacional e, a partir da década de 1940, com o incremento tecnológico da produção.

O final da década de 1980 foi para a atividade ovina, “Uma crise na atividade, em consequência dos elevados estoques australianos de lã e do início da comercialização de tecidos sintéticos no mercado têxtil internacional”, como defendido por Viana e Silveira (2009 apud FREITAS, 2014, p. 71).

Conforme divulgado pelo IBGE, o efetivo de rebanho por cabeça de ovino no Rio Grande do Sul teve uma queda de aproximadamente 40% entre 1995 a 1996. Em 1995, o estado apresentou 9.284.181 de rebanho ovino por cabeça e, em 1996, atingiu 5.541.778 de cabeças. Segundo dados divulgados pelo IBGE, em 2016 o rebanho atingiu 3.496.904 de cabeças de ovinos e em 2017 atingiu 2.648.370 cabeças. Diante do exposto, percebe-se que o cenário do rebanho ovino no Rio Grande do Sul apresenta uma queda mais ou menos linear, apesar de em 2017 ter sido o segundo maior rebanho do Brasil.

### **2.2.5 Sistema de criação de animais**

Segundo Oliveira et al. (2011 apud FREITAS, 2014, p. 74), “No sistema de produção podem ser identificados o sistema intensivo, o sistema extensivo e o semi-intensivo, cada um com suas características expostas a seguir”.

#### *2.2.5.1 Intensivo*

Consoante a Marion (2007), o sistema intensivo está sendo atingido paulatinamente a partir do desenvolvimento tecnológico e da assistência técnica, a fim de obter maior produtividade e rentabilidade. No sistema intensivo os animais ficam confinados e, por isso, são monitorados constantemente, com vistas a uma melhor produtividade.

Quanto ao sistema intensivo, faz-se com o aumento do número de animais em pequena área útil, com o objetivo de conseguir bons rendimentos (ganho de peso) e maior rentabilidade, buscando o aprimoramento técnico, e realiza suas vendas em período de escassez de mercado. (SANTOS; MARION; SEGATTI, 2009, p. 19).



Uma das grandes vantagens é que a pecuária intensiva utiliza espaços consideravelmente menores do que no modo extensivo, porém, a pecuária intensiva apresenta uma desvantagem que são os altos valores dos investimentos e menor capacidade de gerar empregos diretos.

Exige instalações adequadas para um manejo correto no trato e na sanidade dos animais, bem como para planejar e usar adequadamente os períodos de monta. Esta forma de produção tem um custo mais elevado em relação aos outros sistemas de produção, uma vez que todas as ações são planejadas. (FREITAS, 2014, p. 74)

Nesse modelo, portanto, estão os maiores investimentos e avanços tecnológicos do setor, como os programas genéticos e boas práticas de manejo.

#### 2.2.5.2 Extensivo

O sistema extensivo consiste na criação de animais a pasto, ou seja, o animal é criado solto.

Santos, Marion e Segatti (2009, p. 19) descrevem que “No sistema extensivo, os animais são geralmente mantidos em pastos nativos, sem alimentação suplementar (ração, silagem etc.). Esses animais ocupam grande área de terra, cujo rendimento é normalmente baixo”.

Freitas (2014, p. 75) evidencia que esse sistema,

É o mais simples e de menor custo, pois os animais são mantidos em pastagens naturais, cujo rendimento depende do clima, da fertilidade do solo e do uso de pastagens. Este método exige práticas rudimentares de manejo, pouca tecnologia, instalações simples, o que tende a produzir taxas baixas de produtividade.

A principal vantagem da pecuária extensiva é a baixa necessidade de investimento. Por conseguinte, é mais econômica quando comparada ao confinamento, apesar de isso não significar que a pecuária extensiva não necessite de alguns cuidados como a suplementação mineral.

### 2.2.5.3 *Semi-intensivo*

No sistema semi-intensivo os animais são manejados em regime de semiconfinamento. Para Marion (2007, p. 20), “O pecuarista que pretende manter-se na atividade tem adotado esse método, em que se faz necessária a implantação de forrageiras, as quais sofrem um pastoreio racional, através de algumas subdivisões das pastagens”.

Freitas (2014) salienta que esse sistema adota, em parte, tecnologia. Utiliza, como base, o sistema extensivo, com algumas melhorias básicas de maior produtividade, como práticas sanitárias, alcance de ração e outras técnicas de simples aplicação.

Santos, Marion e Segatti (2009, p. 19) ressaltam ainda que,

O sistema semi-intensivo ou rotacionado está sendo muito divulgado e aplicado. Por meio dele se consegue alta produtividade por hectare e aumento da capacidade de cab/ha, mantendo o gado no pasto (orgânico) com elevado ganho de peso. A tecnologia usada para esse sistema baseia-se na implantação de cerca elétrica e adubação constante do capim e irrigação em período de seca.

## 2.3 CONTABILIDADE

A origem da contabilidade é muito antiga e teve seu início devido a necessidade de registros do comércio.

De acordo com Vellani (2014, p. 1),

A contabilidade surgiu para auxiliar na gestão do patrimônio. Por isso, por mais que as pessoas do século XXI relacionem contabilidade com cálculos de tributos, no século XVI a ciência contábil surgiu para administrar a riqueza dos comerciantes.

A contabilidade é uma ciência social que tem por objetivo estudar as variações quantitativas e qualitativas ocorridas no patrimônio (conjunto de bens, direitos e obrigações) das entidades. Santos (2011, p.1) define que,

A contabilidade é um sistema de contas composto por normas, regras e princípios para acumulação, geração e análise de dados para atender a necessidade interna e externa de uma empresa. Na interna, a própria administração do negócio e na parte externa, as necessidades de

acionistas, investidores, emprestadores de dinheiro, tributação do lucro pelo estado etc.

Szuster et al. (2013, p. 15) ressaltam que, “A contabilidade é o processo cujas metas são registrar, resumir, classificar e comunicar as informações financeiras”. Além disso, evidencia que,

A contabilidade é uma ciência fundamentalmente utilitária. Seu grande produto é o provimento de informações para planejamento e controle, evidenciando informações referentes à situação patrimonial, econômica e financeira de uma empresa. (SZUSTER et al, 2013, p. 15).

Iudícibus (2015, p. 7) destaca que, “O objetivo básico da contabilidade, portanto, pode ser resumido no fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais”.

### **2.3.1 Contabilidade rural**

A contabilidade rural ainda é pouco utilizada no Brasil. Isso acontece devido ao desconhecimento por parte dos empresários da importância das informações obtidas através da contabilidade, da maior segurança e clareza que estas informações proporcionariam na tomada de decisões.

A contabilidade rural é um dos principais sistemas de controle e informação das empresas rurais. Diante disso, é possível verificar a situação da empresa, sob os mais diversos enfoques, como, por exemplo, a análise do balanço patrimonial e da demonstração do resultado.

De acordo com Crepaldi (2016, p. 88),

[...] contabilidade rural é um instrumento da função administrativa que tem como finalidade: controlar o patrimônio das entidades rurais, apurar o resultado das entidades rurais e prestar informações sobre o patrimônio e sobre o resultado das entidades rurais aos diversos usuários das informações contábeis.

Crepaldi (2016) evidencia as seguintes finalidades da contabilidade rural:

- orientar as operações agrícolas e pecuárias;
- medir o desempenho econômico-financeiro da empresa e de cada atividade produtiva individualmente;
- controlar as transações financeiras;

- apoiar as tomadas de decisões no planejamento da produção, das vendas e dos investimentos;
- auxiliar as projeções de fluxos de caixa e necessidade de crédito;
- permitir a comparação da performance da empresa no tempo e desta com outras empresas;
- conduzir as despesas pessoais do proprietário e de sua família;
- justificar a liquidez e a capacidade de pagamento da empresa junto aos agentes financeiros e outros credores;
- servir de base para seguros, arrendamentos e outros contratos;
- gerar informações para a declaração do Imposto de Renda.

De acordo com Crepaldi (2016, p. 53), “Todas as atividades rurais por menores que elas sejam, requerem um controle eficiente, uma vez que os impactos das decisões administrativas são fundamentais para uma boa gestão”.

#### *2.3.1.1 Exercício social*

A Lei n. 810, de 6 de setembro de 1949 define o ano civil em seu Art. 1º: “Considera-se ano o período de doze meses contado do dia do início ao dia e mês correspondentes do ano seguinte”.

Além disso, a Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, em seu Art. 175, define que “o exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto”. Logo, conclui-se que as empresas têm autonomia para definir quando deve ser encerrado seu exercício social.

As empresas, na maioria das vezes, têm receita e despesa constantes durante os meses do ano, não havendo dificuldade quanto à fixação do mês de encerramento do exercício social para a apuração de resultado. Qualquer mês escolhido refletirá o resultado distribuído de maneira quase equitativa ao longo dos últimos dozes meses (MARION, 2014).

Conforme Crepaldi (2016), um dos questionamentos frequentes que os contadores fazem ao iniciar a contabilidade rural é quanto ao término do exercício social. Ao contrário do que ocorre com a maioria das empresas ao fazerem o exercício social coincidir com o ano civil, essa prática não é adequada para as empresas rurais.

Para Marion (2014), na atividade agrícola a receita encontra-se, normalmente, durante ou logo após a colheita. Ao contrário de outras atividades, cuja comercialização se distribui ao longo dos doze meses, a produção agrícola, essencialmente sazonal, concentra-se em determinado período que pode traduzir-se em alguns dias de um mês do ano.

Na atividade pecuária, o período adequado para encerramento do exercício social não é o ano civil. O ideal é realizá-lo no mês seguinte ao da ocorrência da receita pecuária de maior representatividade econômica para a propriedade.

### *2.3.1.2 Contabilidade da pecuária: método de custo x método a valor de mercado (valor justo)*

Para a apuração dos resultados anuais na data do balanço, a contabilização do rebanho poderá ser inventariada pelo preço real de custo, denominado por nós método de custo, ou mesmo pelo preço corrente de mercado, denominado por nós método a valor de mercado (MARION, 2014).

Para Marion (2014, p. 104), “Contabilmente, o método de custo poderá ser considerado apenas quando não se tiver segurança no uso do valor justo (valor de mercado)”.

#### 2.3.1.2.1 Método de custo

O método de custo assemelha-se a uma empresa industrial: todo o custo da formação do rebanho é acumulado ao plantel e destacado no estoque. Por ocasião da venda do plantel, dá-se a baixa no estoque, debitando-se o custo do gado vendido. Logo, a apuração do lucro será no momento da venda (MARION, 2014).

De acordo com Marion (2014, p. 114), “Basicamente, a técnica consiste em apropriar ao rebanho os custos ocorridos e a eles pertinentes; periodicamente, deve-se efetuar a distribuição proporcional do custo do rebanho entre as cabeças do rebanho”.

Para Crepaldi (2016, p. 253 e 254),

[...] o método é válido para a apresentação de demonstrações financeiras e para o pagamento do imposto de renda. Nesse método, todos os custos são alocados aos rebanhos. Assim, tanto os custos diretos como os indiretos

incorporam-se aos rebanhos. Os primeiros, através da apropriação direta e os indiretos através da sua atribuição por meio de critérios de rateio.

#### 2.3.1.2.2 Método a valor de mercado (valor justo)

O ciclo operacional da atividade pecuária é relativamente longo e varia de três a cinco anos. Portanto, o rebanho permanece por longo período em estoque até a sua maturação. Para produtos de ciclo operacional consideravelmente longo (superior a um ano), cujo processo de produção depende do crescimento natural e há possibilidade de uma avaliação de mercado objetiva e estável, pode-se reconhecer a receita antes do ponto de venda. A criação de gado é um exemplo concreto dessa situação. Diante disso, é aceitável e útil o reconhecimento da receita antes do ponto de venda (MARION, 2014).

Marion (2014, p. 155) ressalta que, “Uma avaliação objetiva de mercado, em estágios distintos de maturação dos produtos, é condição básica para reconhecer a receita antes da venda dos produtos em crescimento natural”.

De acordo com Crepaldi (2016, p. 254), “[...] o método a valor de mercado avalia o plantel pelo preço corrente de mercado, que, normalmente, é o preço de custo”.

Os animais ficam destacados no estoque a preço de mercado com um resultado reconhecido, anualmente, pela confrontação da diferença a maior do valor de mercado atual com o valor do período anterior (CREPALDI, 2016).

Para Marion (2014, p. 153),

O procedimento contábil consiste em avaliar, ao final de determinados períodos ou em estágios distintos de crescimento (normalmente na mudança de categoria), o estoque a valor de realização; para atingir o valor de mercado, a parcela debitada ao estoque seria creditada como uma receita (aqui denominada variação patrimonial) na apuração do resultado. Daí a formação de lucro econômico (ganho, mas não realizado financeiramente).

Na contabilização do estoque por este método, deve-se fazer um provisionamento das despesas de vendas que ocorrerão na venda do produto (imposto, transportes etc) (MARION, 2014).

Marion (2014) ressalta que, após o reconhecimento da receita, é imprescindível que haja confronto com as despesas que contribuíram para a formação daquela receita, com a finalidade de apurar o resultado do período. Assim,

quando houver divergência em uma receita, todo o gasto correspondente também deverá ser diferido, proporcionando a associação das receitas com os respectivos gastos.

### **2.3.2 Contabilidade de custos**

A contabilidade de custos é um ramo da contabilidade que visa identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços.

Crepaldi e Crepaldi (2018, p. 1) evidenciam que a contabilidade de custos,

Tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisão. É voltada para a análise de gastos da entidade no decorrer de suas operações. Planeja, classifica, aloca, acumula, organiza, registra, analisa, interpreta e relata os custos dos produtos fabricados e vendidos. Uma organização necessita ter uma contabilidade de custos bem estruturada para acompanhar e atingir seus objetivos em um mercado dinâmico e globalizado.

Conforme Martins (2010, p. 358), “A Contabilidade financeira costuma trabalhar só com valores monetários, mas a de custos, apesar de poder também fazê-lo, tem sua utilidade duplicada ou triplicada com a utilização desses dados de natureza não monetária”. A contabilidade de custos desempenha, assim, uma importante função como sistema de informações gerenciais.

#### *2.3.2.1 Sistema de custos*

O sistema de custos consiste num conjunto de informações que guiarão o administrador na tomada de decisões mais correta.

Santos, Marion e Segatti (2009) elencam os seguintes objetivos:

- auxiliar a administração na organização e controle da unidade de produção, revelando ao administrador as atividades de menor custo, as mais lucrativas, as operações de maior e menor custo e as vantagens de substituir uma pela outra;
- permitir uma correta valorização dos estoques para apuração dos resultados obtidos em cada cultivo ou criação;
- oferecer bases consistentes e confiáveis para projeção dos resultados e auxiliar o processo de planejamento rural, principalmente, quando o administrador precisa decidir o que plantar, quando plantar e como plantar;

- orientar os órgãos públicos e provados na fixação de medidas, como garantia de preços mínimos, incentivo à produção de determinado produto em escala desejada, estabelecimento de limites de crédito etc.

O sistema de custos fornece informações úteis à gerência de uma empresa.

Bornia (2009, p. 12) ressalta que,

Os sistemas de custos podem ajudar a gerência da empresa basicamente de duas maneiras: auxílio ao controle e a tomada de decisão. No que se refere ao controle, os custos podem, por exemplo, indicar onde problemas ou situações não previstas podem estar ocorrendo, através de comparações com padrões e orçamentos. Informações de custos são, também, bastante úteis para subsidiar diversos processos decisórios importantes à administração das empresas.

Com o sistema de custos é possível apontar eficiente e sistematicamente a existência de gastos não necessários que estejam reduzindo a lucratividade da exploração.

Para Martins (2010, p. 358), “Uma das grandes utilidades dos sistemas de custos é exatamente a sistematização criada para o registro de volumes físicos consumidos e fabricados”.

#### 2.3.2.1.1 Gasto

Bornia (2009, p. 15) define gasto como, “O valor dos insumos adquiridos pela empresa, independente de terem sido utilizados ou não”. Por conseguinte, gasto é todo sacrifício financeiro que implica desembolso imediato ou futuro da empresa.

Para Santos, Marion e Segatti (2009, p. 25) gasto é,

É todo sacrifício para aquisição de um bem ou serviço com pagamento no ato (desembolso) ou no futuro (cria uma dívida). Assim, a empresa tem gasto na compra de imobilizado, na compra de matéria-prima, na produção etc. Num primeiro estágio, todo sacrifício para aquisição de bem ou serviço é um gasto (é um conceito consideravelmente amplo). Portanto, no momento em que a empresa adquire um bem ou serviço defrontamo-nos com um gasto.

Ainda, de acordo com Perez Junior, Oliveira e Costa (2012, p. 7),

É importante não confundir gastos com desembolsos. Frequentemente, ouvimos as pessoas dizerem: “Gastei muito dinheiro”. Na realidade, o dinheiro não é gasto, ele é desembolsado. O que é gasto, ou seja,



consumido, são os bens e serviços obtidos por meio do desembolso imediato ou futuro.

#### 2.3.2.1.2 Desembolso

Desembolso, segundo, Marion (2014, p. 35), “É todo dinheiro que sai do caixa (disponível) para um pagamento”. Assim sendo, é o pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço.

Para Bornia (2009, p. 15) desembolso é,

O ato do pagamento, que pode ocorrer em momento diferente do gasto. Por exemplo, se for efetuada uma compra de material com 60 dias de prazo para o pagamento, o gasto ocorrerá imediatamente, mas o desembolso só ocorrerá dois meses depois.

Segundo Marion (2014, p. 35), “Podemos também utilizar o termo desencaixe como sinônimo de desembolso”.

#### 2.3.2.1.3 Custo

Custo é o valor gasto com bens e serviços para a produção de outros bens e serviços. Perez Junior, Oliveira e Costa (2012) ressaltam que não existem despesas de produção, pois todos os gastos incorridos no processo de produção são classificados como custos.

Martins e Rocha (2015, p. 9) ressaltam que, “Para que um evento seja caracterizado como custo há que satisfazer a dois requisitos: (a) ocorrência de consumo, utilização ou transformação de um recurso econômico e (b) objetivo de produzir bens ou serviços”.

Os custos estão associados aos produtos ou serviços produzidos pela entidade.

Quando a matéria-prima é adquirida, denominamos este primeiro estágio de gasto; em seguida, ela foi estocada no ativo (ativada); no instante em que a matéria-prima entra em produção (produção em andamento), associando-se a outros gastos de produção, reconhecemos (a matéria-prima + outros gastos) como custo. Portanto, todos os gastos no processo de produção e criação entendemos como custo: mão de obra, energia elétrica, desgaste das máquinas utilizadas para a produção, embalagem etc. (SANTOS; MARION; SEGATTI, 2009, p. 26).

#### 2.3.2.1.4 Despesa

Perez Junior, Oliveira e Costa (2012) afirmam que despesa é um gasto relativo ao bem e serviço consumido no processo de geração de receita e manutenção dos negócios de uma empresa. Dessa forma, uma despesa é o dinheiro que sua empresa gasta para vender um serviço ou produto e, assim, gerar receitas.

Para Ludícibus (2015, p. 153), “Assim, o que caracteriza a despesa é o fato de ela tratar de expirações de fatores de serviços, direta ou indiretamente relacionados com a produção e a venda do produto (ou serviço) da entidade”.

Santos, Marion e Segatti (2009, p. 26) definem que despesa,

É todo o consumo de bens ou serviços para a obtenção de receita. É exatamente aqui que despesa se diferencia de perda, pois enquanto aquela (despesa) representa sacrifícios no sentido de obter receita, esta (perda) não gera receita.

#### 2.3.2.1.5 Receita

Receita é o conjunto de valores recebidos pela empresa. Para Marion (2015, p. 85), “Ela é refletida no balanço através da entrada de dinheiro no caixa (receita à vista) ou entrada em forma de direitos a receber (receita a prazo)- duplicatas a receber”. Isso ocorre mediante a venda de mercadorias ou prestação de serviços, os quais são provenientes de transações diretas da empresa ou pelo recebimento de juros, que são receitas não operacionais.

Santos, Marion e Segatti (2009, p. 25) ressaltam que, “A receita sempre aumenta o ativo, embora nem todo aumento de ativo significa receita (empréstimos bancários, financiamentos etc. aumentam o caixa-ativo da empresa e não são receitas)”.

#### 2.3.2.1.6 Investimento

Conforme divulgado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), (2018, p. 209), “De forma geral, considera-se investimento a efetiva aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, que vise ao desenvolvimento da atividade rural para a expansão da produção e melhoria da produtividade”. Isto

exposto pode-se afirmar que investimentos representam os valores gastos com aquisição, haja vista a compra de máquinas, móveis, equipamentos e veículos.

Quando há um gasto que deverá trazer benefícios futuros para a empresa, denomina-se este gasto de investimento. Pelo fato de este gasto ser classificado no ativo, podemos chamar, em vez de investimento, simplesmente, ativo. A característica do ativo é trazer benefícios futuros ou ter potencial para gerar receitas e, conseqüentemente, lucro para a empresa. Assim, uma máquina, quando adquirida, tem potencial de trazer benefícios por muitos anos. (SANTOS; MARION; SEGATTI, 2009, p. 27).

Conforme divulgado pela SRFB (2018), investimentos podem ser:

- benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos, culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais;
- aquisição de tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários usados diretamente na atividade rural, utensílios e bens de duração superior a um ano e animais de trabalho, de produção e de engorda;
- serviços técnicos especializados, devidamente contratados, visando elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou exploração rural;
- insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como: reprodutores, sementes e mudas selecionadas, corretivos do solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais;
- atividades que visem especificamente à elevação socioeconômica do trabalhador rural, tais como: casas de trabalhadores, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde;
- estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade;
- instalação de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica;
- bolsas de estudo para formação de técnicos em atividades rurais, inclusive gerentes de estabelecimentos e contabilistas.

#### 2.3.2.1.7 Perda

As perdas são conceituadas como gastos imprevistos e que não promovem retorno de nenhuma natureza para a empresa.

Para Santos, Marion e Segatti (2009, p. 26), “É um gasto involuntário, anormal, extraordinário. Ex.: desfalque no caixa, inundações, greves, incêndio etc.

Na prática é bastante difícil prever uma perda (pode ser anormal). Geralmente, a perda reduz o ativo (consequentemente, o PL)”.

Conforme Perez Junior, Oliveira e Costa (2012, p. 9) perda é,

Gastos anormais ou involuntários que não geram um novo bem ou serviço e tampouco receitas e são apropriados diretamente no resultado do período em que ocorrem. Esses gastos não mantêm nenhuma relação com a operação da empresa e geralmente ocorrem de fatos não previstos.

#### 2.3.2.1.8 Desperdício

Desperdícios são recursos utilizados sem que exista agregação de valor ao produto ou serviço e, por conseguinte, ao cliente.

Para Bornia (2009, p. 17), “É o esforço econômico que não agrega valor ao produto da empresa e nem serve para suportar diretamente o trabalho efetivo”.

Atualmente, o desperdício está sendo classificado como custo ou despesa e sua identificação e eliminação é fator determinante do sucesso ou fracasso de um negócio, como defendem Perez Junior, Oliveira e Costa (2012).

Em geral, os desperdícios se resumem a materiais ou tempo usados além do necessário ou de forma incorreta, terminando por elevar os gastos da empresa.

#### 2.3.2.2 *Classificação de custos*

Os custos devem ser classificados com intuito de atender às diversas finalidades para as quais são apurados. Diante disso, dividem-se em custo fixo, custo variável, custo direto e custo indireto.

##### 2.3.2.2.1 Custo fixo

O custo fixo independe do volume de produção, pois qualquer que seja a quantidade produzida ou vendida, eles se manterão os mesmos, ou seja, são constantes.

Bornia (2009, p. 19) ressalta que, “Custos fixos são aqueles que independem do nível de atividade da empresa no curto prazo, ou seja, não variam com alterações no volume de produção, como o salário do gerente, por exemplo”.

Perez Junior, Oliveira e Costa (2012) elencam as principais características dos custos fixos:

- o valor total permanece constante dentro de determinada faixa da produção;
- o valor por unidade produzida varia à medida que ocorre variação no volume de produção, por se tratar de um valor fixo diluído por uma quantidade maior;
- sua alocação para os departamentos ou centros de custos necessita, na maioria das vezes, de critérios de rateios determinados pela administração;
- a variação dos valores totais podem ocorrer em função de desvalorização da moeda ou por aumento ou redução significativa no volume de produção.

#### 2.3.2.2.2 Custo variável

O custo variável acompanha o ritmo de produção da empresa, ou seja, tende a oscilar de acordo com o volume produzido.

Para Bornia (2009, p. 19), os custos variáveis, “Estão intimamente relacionados com a produção, isto é, crescem com o aumento do nível de atividade da empresa, tais como custos de matéria-prima”.

Perez Junior, Oliveira e Costa (2012) destacam algumas das principais características dos custos variáveis:

- seu valor total varia na produção direta do volume de produção;
- o valor é constante por unidade, independentemente, da quantidade produzida;
- a alocação aos produtos ou centros de custos é, normalmente, feita de forma direta, sem a necessidade de utilização de critérios de rateios.

#### 2.3.2.2.3 Custo direto

O custo direto pode ser atribuído ou identificado diretamente a um produto ou a sua linha, além de departamento ou centro de custo. Tendo isso em vista, Perez Junior, Oliveira e Costa (2012) relatam que os custos diretos não necessitam de critérios de rateio para serem alocados aos produtos fabricados ou serviços prestados, já que são facilmente identificados.

Para Bornia (2009, p. 21), “Custos diretos são aqueles facilmente relacionados com as unidades de alocação de custos (produtos, processos, setores,

clientes etc.). Exemplo de custos diretos em relação aos produtos são a matéria-prima e a mão-de-obra”.

#### 2.3.2.2.4 Custo indireto

Os custos indiretos não podem ser facilmente atribuídos às unidades, necessitando de alocações para isso.

Conforme Perez Junior, Oliveira e Costa (2012, p. 17), custos indiretos,

São os custos que, por não serem perfeitamente identificados nos produtos ou serviços, não podem ser apropriados de forma direta para as unidades específicas, ordens de serviço ou produto, serviços executados etc. Necessitam, portanto, da utilização de algum critério de rateio para a sua alocação.

Ainda, Borna (2009, p. 21) evidencia que, “Em empresas modernas, os custos indiretos estão se tornando cada vez mais importantes, fazendo com que a discussão sobre a alocação desses custos tenha relevância crescente”.

#### 2.3.2.3 Departamentalização

A departamentalização é o resultado de um estudo realizado pela administração da empresa, a qual leva em consideração as diversas atividades ou funções. A contabilidade dos custos utiliza a departamentalização para que possa ocorrer uma alocação de custos indiretos de fabricação aos produtos adequadamente.

Segundo Leone (2000, p. 114), departamentalização,

É a divisão do trabalho baseada na capacidade específica de cada pessoa ou grupo de pessoas. A departamentalização se destina a separar as atividades de uma empresa de acordo com a natureza de cada uma delas procurando maior eficiência nas operações.

Os departamentos resultantes são centros onde são realizadas operações de uma mesma natureza. A administração dessa empresa delega a autoridade e responsabilidades diversas. Pode-se visualizar a departamentalização em um gráfico conhecido como organograma.

Cada custo é agregado, primeiramente, ao departamento, para então ser acrescido ao produto. Isso faz com que a margem de erro da lucratividade de cada produto diminua. O grande mérito da departamentalização é a correta distribuição/rateio dos custos indiretos de fabricação.

#### 2.3.2.3.1 Critérios de rateio

Critérios de rateio representam os critérios utilizados para a distribuição dos gastos indiretos dos produtos, centros de custos, centros de despesas ou receitas geradas, como apresentado por Perez Junior, Oliveira e Costa (2012). Esses critérios, muitas vezes, são subjetivos e arbitrários, possibilitando o surgimento de distorções nos resultados finais.

Os critérios de rateio ou bases de rateio são definidos após uma análise das atividades de cada departamento. Leone (2000, p. 132) salienta que, “As bases podem ser departamentais (taxa única ou para cada despesa ou grupo de despesas do departamento)”.

Há uma grande dificuldade na definição dos critérios de rateio, pois geralmente é uma tarefa que envolve aspectos subjetivos, sendo necessário, assim, ter cuidado especial na escolha das bases.

Megliorini (2012, p. 50) conclui que,

Tendo em vista que o montante dos custos indiretos será absorvido pela produção, independentemente, da base que venha a ser empregada, alguns produtos podem ser subavaliados e outros superavaliados. Portanto, o que se busca ao definir uma base é minimizar tais distorções.

#### 2.3.2.4 Sistemas de custeio

Conforme Santos (2011), os custos de produção podem ser apropriados aos produtos pelos sistemas de custeio por absorção e marginal.

##### 2.3.2.4.1 Custeio por absorção

O sistema de custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos (diretos e indiretos, fixos e variáveis).

Para Martins (2010, p. 37), custeio por absorção, “Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

Dessa forma, todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

De acordo com Santos (2011, p. 74),

A contabilidade de custos, quando procura custear o produto atribuindo-lhe também parte do custo fixo, é conhecida como contabilidade de custos pelo método de custeamento por absorção (full cost). Este método consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos elaborados de forma direta e indireta (rateios).

Ibracon (2000, p. 32) ressalta ainda que o custeio por absorção,

Permite a apuração do custo por centro de custo, visto que sua aplicação exige a organização contábil nesse sentido, tal recurso, quando os custos forem alocados aos departamentos de forma adequada, permite o acompanhamento do desempenho de cada área.

#### 2.3.2.4.2 Custeio marginal

O sistema de custeio pelo método marginal busca apropriar, aos produtos, mercadorias e serviços vendidos apenas os custos marginais.

Pelo método de custo marginal, cada produto absorve somente os custos que incidem diretamente sobre si mesmo (custos variáveis para produzir e vender), mas a diferença entre o preço líquido de vendas e o custo unitário variável, chamada lucro marginal (LM), deve contribuir tanto para absorver os custos fixos como para a obtenção do lucro total da empresa. (SANTOS, 2011, p. 79).



### 3 METODOLOGIA

O estudo objetiva identificar qual a atividade, entre a criação em conjunto de bovinos e ovinos, apresenta melhor resultado para uma pequena propriedade rural. A partir disso, serão utilizados alguns métodos e técnicas para o alcance dos objetivos e, conseqüentemente, a resolução do problema de pesquisa.

Quanto aos objetivos, a pesquisa pode ser classificada como descritiva. Para Gil (2017, p. 26), “As pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno”. Cervo e Bervian (2006, p. 67) definem que, “Em síntese, a pesquisa descritiva, em suas diversas formas, trabalha sobre dados ou fatos colhidos da própria realidade.” Gil (2002, p. 42) destaca ainda que, “Esse é o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão, o porquê das coisas”.

Quanto aos procedimentos adotados, o presente trabalho se classifica como um estudo de campo. Permite, através da pesquisa de campo, observar um determinado local e/ou situação a partir de uma realidade, possibilitando, caso necessário, que se sugira soluções para um problema específico.

De acordo com Gil (2012, p. 57),

Os estudos de campos apresentam muitas semelhanças com os levantamentos. Distinguem-se destes, porém, em relação principalmente a dois aspectos. Primeiramente, os levantamentos procuram ser representativos de um universo definido e fornecer resultados caracterizados pela precisão estatística. Já os estudos de campo procuram muito mais o aprofundamento das questões propostas do que a distribuição das características da população segundo determinadas variáveis. Como consequência o planejamento do estudo de campo apresenta muito maior flexibilidade, podendo ocorrer mesmo que seus objetivos sejam reformulados ao longo do processo de pesquisa.

A abordagem do problema formaliza a pesquisa, classificando-se em qualitativa. Para Sampieri, Collado e Lucio (2013 apud MARCONI; LAKATOS, 2017, p. 295), “O enfoque qualitativo se atém na exploração, descrição e entendimento do problema”.

Na formulação do problema, também diferem as abordagens: na qualitativa, o problema não sai da cabeça do pesquisador, mas é resultado da imersão do pesquisador na vida e no contexto da população pesquisada; o problema é estabelecido pelos sujeitos da pesquisa; não é constituído aprioristicamente, mas apenas depois do reconhecimento das informações

das pessoas e dos grupos envolvidos. Ele é formado dinamicamente. (MARCONI; LAKATOS, 2017, p. 295).

Segundo Richardson (2015 apud MARCONI; LAKATOS, 2017, p. 302), a pesquisa qualitativa é uma tentativa de, “Compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados, em lugar da produção de medidas quantitativas de características ou comportamentos”.

As técnicas de pesquisa, consoante a Marconi e Lakatos (2010), se dividem em documentação direta e documentação indireta.

Esse estudo denomina-se como pesquisa de campo em relação a documentação direta.

Para Marconi e Lakatos (2010, p. 169),

Pesquisa de campo é aquela utilizada com o objetivo de conseguir informações e/ou conhecimentos acerca de um problema, para o qual se procura uma resposta, ou de uma hipótese, que se queira comprovar, ou, ainda, descobrir novos fenômenos ou as relações entre eles.

Ainda, Marconi e Lakatos (2010) elencam vantagens da pesquisa de campo, as quais se resumem em acúmulo de informações sobre determinado fenômeno, que também podem ser analisadas por outros pesquisadores, com objetivos diferentes e facilidade na obtenção de uma amostragem de indivíduos, sobre determinada população ou classe de fenômenos.

Quanto a documentação indireta, esse estudo enquadra-se como pesquisa documental, ou seja, a fonte de coleta de dados está restrita a documentos escritos ou não.

Marconi e Lakatos (2010, p. 157) evidenciam que,

A característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias. Estas podem ser feitas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre ou depois.

Utilizou-se, ainda, de entrevista para a coleta de dados. A entrevista, “Trata-se, pois, de uma conversação efetuada face a face, de maneira metódica; proporciona ao entrevistado, verbalmente, a informação necessária”, conforme explanado por Marconi e Lakatos (2010, p. 179). A entrevista pode ser definida, segundo Cervo e Bervian (2006), como uma conversa orientada para um objetivo

definido, qual seja, recolher, por meio do interrogatório do informante, dados para a pesquisa. Para Cervo e Bervian (2006, p. 46), “Recorrem à entrevista sempre que tem necessidade de obter dados que não podem ser encontrados em registros e fontes documentais e que podem ser fornecidos por certas pessoas”.

Há vários tipos de entrevistas, as quais podem variar de acordo com o objetivo do entrevistador. Para o estudo, utilizou-se de entrevista não padronizada ou não estruturada. Conforme Marconi e Lakatos (2010, p. 180), para esse tipo de entrevista,

O entrevistador tem liberdade para desenvolver cada situação em qualquer direção que considere adequada. É uma forma de poder explorar mais amplamente uma questão. Em geral, as perguntas são abertas e podem ser respondidas dentro de uma conversação informal.

Por conseguinte, as informações necessárias para a elaboração deste estudo foram obtidas através de fichas de controle que a propriedade pesquisada utiliza, as quais continham dados acerca dos gastos e pesagem dos animais, tanto das atividades com bovinos como com ovinos, referente ao período de 2017. Foi utilizada também a entrevista com o proprietário, que forneceu informações acerca dos dados das fichas e do manejo<sup>3</sup>, com o objetivo de orientar o rateio dos gastos.

Num primeiro momento, esses dados foram analisados e separados de acordo com cada atividade. Os gastos- custos diretos e despesas indiretas contemplados nas duas atividades e na sede foram segregados por critérios técnicos e tabulados em quadros individuais.

Quanto a avaliação do estoque pelo valor de mercado, foi necessário tabular dados acerca do preço por cabeça de animal e quilograma, além de pesagens dos animais, para que seja possível realizar a defrontação da avaliação do estoque a valor de mercado com os gastos- custos diretos e despesas indiretas dos dois tipos de criação de animais. Com isso, foi possível identificar a atividade que apresentou melhor resultado para essa propriedade no ano de 2017.

---

<sup>3</sup> Manejo é o ato ou efeito de manejar, manuseio que diz respeito a todas as atividades diariamente desenvolvidas com o rebanho.

## 4 ESTUDO DE CAMPO

Neste capítulo, inicialmente, é apresentada a propriedade rural e as atividades nela desenvolvidas. Após, são expostos os quadros com os gastos e a avaliação dos estoques a valor de mercado com as atividades de bovinocultura e ovinocultura. Por fim, destaca-se a atividade que apresentou melhor resultado para essa propriedade no ano de 2017.

### 4.1 PROPRIEDADE RURAL

A propriedade rural, objeto deste estudo, está situada no Distrito de São Valentim, interior do município de Santa Maria, ao centro do Rio Grande do Sul.

O produtor rural possui uma área de 50 ha, o que a caracteriza como pequena propriedade rural, pois tem sua área compreendida entre 1 e 4 módulos fiscais, conforme disposto na Lei n. 8.629, de 25 de fevereiro de 1993. O módulo fiscal fixado pelo INCRA é de 22 ha no município de Santa Maria. Dessa forma, a pequena propriedade rural pode atingir até 88 ha. Além dessa área, o produtor possui outras duas com tamanhos de 28 ha e 17,5 ha, ambas localizadas no Distrito de São Valentim.

A área de 50 ha, objeto deste estudo, concentra a sede e a criação mista de bovinos e ovinos, como mostra as figuras 2 e 3.

Em relação à criação em conjunto de bovinos e ovinos cabe ressaltar que o sistema de criação desses animais adotado nesta propriedade no ano de 2017 foi o semi-intensivo. Enquadra-se nesse sistema, pois além do campo nativo houve plantação de pastagens, e utilização de ração e sal proteínado como complemento nutricional para os animais.

A atividade desenvolvida nessa área de 50 ha é única e exclusivamente a criação mista de bovinos e ovinos. O proprietário iniciou as atividades com a criação de animais em 2002 com o gado bovino e em 2005 com os ovinos. Para a criação dos animais e manutenção da sede, a propriedade conta com um funcionário que é encarregado dessas atribuições. Evidencia-se que o proprietário não se envolve com tais atribuições.

Figura 2- Sede da propriedade



Fonte: Autora.

Figura 3- Criação em conjunto dos animais



Fonte: Autora.

Quanto aos investimentos dessa propriedade, destacam-se os seguintes bens que compõem a sede: uma casa em alvenaria, dois galpões em madeira, um compressor, um silo, uma mangueira, um brete coberto, uma balança eletrônica para animais, um reboque boiadeiro, um trator, uma semeadeira e equipamentos gerais para manutenção da propriedade.

Cabe ressaltar que o proprietário ocupa a área de 50 ha da seguinte forma: a criação de bovinos ocupa uma área de 36,90 ha, os ovinos ocupam uma área de 7,65 ha e por fim, a área de 3,95 ha se refere a matos da propriedade e a sede que ocupa 1,5 ha.

Ao final do ano de 2017 haviam 222 animais, dos quais 69 eram cabeças de bovinos e 153 cabeças de ovinos. Destes, havia um estoque inicial, de modo que ao longo do ano houveram nascimentos, compras, mortes, abatimentos para consumo e reclassificações de alguns animais conforme os Quadros 1 e 2 a seguir.

Em relação ao rebanho bovino, conforme descrito no Quadro 1, era composto por 36 vacas (matrizes) e 1 touro ao final de 2016. Durante o ano de 2017, nasceram 17 terneiros e 15 terneiras, morreram 4 vacas (matrizes). Ainda foi abatida uma vaca (matriz) para consumo e foram compradas 5 outras vacas (matrizes). Ao final de 2017, o estoque era composto por 1 touro, 36 vacas (matrizes), 17 terneiros e 15 terneiras, totalizando 69 cabeças de bovinos.

Diante do exposto no Quadro 2, o rebanho ovino ao final de 2016 contava com um saldo de 2 carneiros, 75 ovelhas (matrizes), 22 borregos e 18 borregas. No decorrer do ano de 2017, nasceram 32 borregos e 40 borregas, morreram 13 borregos e 6 borregas, foram abatidos para consumo 1 carneiro e 6 borregos, vendido 1 carneiro e 11 cordeiros, além da compra de 2 carneiros. Adicionalmente a movimentação do rebanho ovino, o saldo em final de 2016 dos borregos e borregas foi reclassificado para cordeiros (1 a 2 anos) e ovelhas (1 a 2 anos) respectivamente. Dessa forma, o rebanho, ao final de 2017, era composto por 2 carneiros, 75 ovelhas (matrizes), 11 cordeiros (1 a 2 anos), 18 ovelhas (1 a 2 anos), 13 borregos e 34 borregas, encerrando, assim, o ano de 2017 com 153 cabeças de ovinos.

Quadro 1- Mapa de movimentação do rebanho bovino no ano de 2017

Itens	Touros	Matrizes	Novilhos			Novilhas			Terneiros (0 a 1 ano)	Terneiras (0 a 1 ano)	Total
			1 a 2 anos	2 a 3 anos	mais de 3 anos	1 a 2 anos	2 a 3 anos	mais de 3 anos			
<b>Saldo em 31/12/2016</b>	1	36								37	
Compras		5								5	
Nascimentos								17	15	32	
<b>Total I</b>	<b>1</b>	<b>41</b>	-	-	-	-	-	<b>17</b>	<b>15</b>	<b>74</b>	
(-) Vendas											
(-) Mortes		4								4	
(-) Abates/ consumo		1								1	
<b>Total II</b>	<b>0</b>	<b>5</b>	-	-	-	-	-	-	-	<b>5</b>	
<b>Saldo em 31/12/2017 (I – II)</b>	<b>1</b>	<b>36</b>	-	-	-	-	-	<b>17</b>	<b>15</b>	<b>69</b>	

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 2- Mapa de movimentação do rebanho ovino no ano de 2017

Itens	Carneiros	Matrizes	Cordeiros			Ovelhas			Borregos	Borregas	Total
			1 a 2 anos	2 a 3 anos	mais de 3 anos	1 a 2 anos	2 a 3 anos	mais de 3 anos	0 a 1 ano	0 a 1 ano	
<b>Saldo em 31/12/2016</b>	2	75							22	18	117
Compras	2										2
Nascimentos									32	40	72
Reclassific.			22			18			(22)	(18)	-
<b>Total I</b>	<b>4</b>	<b>75</b>	<b>22</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>18</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>32</b>	<b>40</b>	<b>191</b>
(-) Vendas	1		11								12
(-) Mortes									13	6	19
(-) Abates/ consumo	1								6		7
<b>Total II</b>	<b>2</b>	<b>-</b>	<b>11</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>19</b>	<b>6</b>	<b>38</b>
<b>Saldo em 31/12/2017 (I – II)</b>	<b>2</b>	<b>75</b>	<b>11</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>18</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>13</b>	<b>34</b>	<b>153</b>

Fonte: Dados da pesquisa.



## 4.2 GASTOS

Os gastos apurados na propriedade referida ao longo do ano de 2017 contemplam custos, despesas e investimentos. O levantamento desses dados se deram a partir de planilhas de controle utilizadas pelo produtor rural e de entrevistas acerca do manejo.

O produtor rural relatou um total de gastos no valor de R\$ 92.540,51 no ano de 2017. Este valor se refere ao montante de suas três propriedades, conforme Quadro abaixo.

Quadro 3- Total de gastos apurados das três propriedades no ano de 2017

<b>Propriedade</b>	<b>Área (ha)</b>	<b>Gasto</b>
1	50	R\$ 74.808,07
2	28	R\$ 14.602,44
3	17,5	R\$ 3.130,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Dessa forma, verificou-se que a área de 28 ha obteve R\$ 14.602,44 de gastos, a área de 17,5 ha atingiu R\$ 3.130,00 e a área de 50 ha, objeto deste estudo, apresentou um total de gastos no valor de R\$ 74.808,07.

O total dos gastos no ano de 2017 da área de 50 ha são compostos por investimentos, custos diretos e despesas indiretas com as atividades de bovinocultura, ovinocultura, bem como com a manutenção da propriedade.

### 4.2.1 Gasto com investimento

Os investimentos desta propriedade referem-se aos bens adquiridos, pois geram expectativas na geração de benefícios futuros para a atividade da propriedade.

No Quadro a seguir foram elencados os bens adquiridos pelo proprietário no ano de 2017.

Quadro 4- Total de investimentos da propriedade no ano de 2017

<b>Investimentos</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Valor</b>
Compressor	1	R\$ 1.009,00
Silo	1	R\$ 5.072,00
Semeadeira	1	R\$ 1.150,00
Grade	1	R\$ 500,00
Carneiro	2	R\$ 4.000,00
Vaca (matriz)	5	R\$ 7.000,00
Cocho para ovinos	2	R\$ 1.000,00
Porteira e cerca para ovinos	1	R\$ 2.500,00
<b>TOTAL</b>		<b>R\$ 22.231,00</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Diante do Quadro 4, pode-se afirmar que houve um desembolso referente aos bens adquiridos no valor total de R\$ 22.231,00. O montante anual se refere a aquisição de: um compressor, um silo, uma semeadeira, uma grade, dois carneiros, cinco vacas (matrizes), dois cochos para ovinos e por fim uma porteira e cerca para os ovinos. Esses bens foram contraídos com a finalidade de se obter um melhor desempenho da propriedade com a criação dos animais, não somente em 2017, mas futuramente também.

Salienta-se que o montante de R\$ 22.231,00 dos investimentos do ano de 2017 não foram utilizados para apurar o gasto unitário de cada animal, pois esses bens não foram adquiridos, especificamente, para as criações no ano de 2017, mas para também criações futuras. Diante disso, é inviável mensurar parte do valor dos investimentos para a criação no ano de 2017.

#### **4.2.2 Gasto com custo e despesa**

Na propriedade referida, os custos e despesas apurados estão relacionados diretamente com a criação dos animais e/ou manutenção da propriedade. Dessa forma, foram identificados custos diretos e despesas indiretas.

Dentre os gastos, tem-se a mão de obra que está evidenciada abaixo, no Quadro 5, onde é possível verificar o montante de gasto que o proprietário obteve no ano de 2017 na propriedade.

A propriedade possui um funcionário encarregado dos cuidados com a criação dos animais e com a manutenção da propriedade. A sua jornada de trabalho é de 220 horas mensais e o seu salário base é R\$ 1.400,00 mensal. Ressalta-se que o proprietário não se envolve com as atividades de criação dos animais e nem com a manutenção da propriedade, por isso não foi atribuído salário para o mesmo.

Para fins de cálculo cabe ressaltar que conforme divulgado pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) a alíquota presente na tabela de contribuição em 2017 para empregado, empregado doméstico e trabalhador avulso é de 8% com salário até R\$ 1.659,38. Esta alíquota se aplica também as férias (salário acrescido de 1/3) e o 13º salário. Quanto a parte do empregador, ou seja, o produtor rural pessoa física, a Guia da Previdência Social (GPS) sobre a folha de pagamento recolhe 2,7% sobre o valor da remuneração (salário, férias e 13º salário) dos empregados.

Em relação ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), este corresponde a alíquota de 8% do salário de cada funcionário, o que inclui também as férias e o 13º salário.

Com base no exposto do Quadro 5, a seguir, o proprietário obteve um gasto anual com a mão de obra no montante de R\$ 22.213,68. Nesse valor está incluído o salário bruto, férias, 13º salário, INSS empregador e FGTS. Evidencia-se, ainda, que houve provisão das férias e 13º salário, conforme demonstrado no quadro abaixo.

Por conseguinte, para apurar o custo da hora da mão de obra deste funcionário no ano de 2017, basta dividir o total mensal apurado no Quadro 5 pela jornada de trabalho mensal, isto é, o valor mensal de R\$ 1.851,14 por 220 horas mensais. Dessa forma, tem-se o valor de R\$ 8,41 como custo da hora da mão de obra deste funcionário no ano de 2017.



Quadro 5- Mão de obra no ano de 2017

(conclusão)

	<b>Agosto</b>	<b>Setembro</b>	<b>Outubro</b>	<b>Novembro</b>	<b>Dezembro</b>	<b>TOTAL</b>
<b>Salário Bruto</b>	<b>R\$ 1.400,00</b>	<b>R\$ 1.400,00</b>	<b>R\$ 1.400,00</b>	<b>R\$ 1.400,00</b>	<b>R\$ 1.400,00</b>	<b>R\$ 16.800,00</b>
<b>INSS Empregado</b>	R\$ 112,00	R\$ 112,00	R\$ 112,00	R\$ 112,00	R\$ 112,00	R\$ 1.344,00
<b>Salário Líquido</b>	R\$ 1.288,00	R\$ 1.288,00	R\$ 1.288,00	R\$ 1.288,00	R\$ 1.288,00	R\$ 15.456,00
<b>INSS Empregador</b>	<b>R\$ 37,80</b>	<b>R\$ 37,80</b>	<b>R\$ 37,80</b>	<b>R\$ 37,80</b>	<b>R\$ 37,80</b>	<b>R\$ 453,60</b>
<b>FGTS</b>	<b>R\$ 112,00</b>	<b>R\$ 112,00</b>	<b>R\$ 112,00</b>	<b>R\$ 112,00</b>	<b>R\$ 112,00</b>	<b>R\$ 1.344,00</b>
<b>Férias</b>	<b>R\$ 155,55</b>	<b>R\$ 155,55</b>	<b>R\$ 155,55</b>	<b>R\$ 155,55</b>	<b>R\$ 155,55</b>	<b>R\$ 1.866,60</b>
<b>INSS Empregado</b>	R\$ 12,44	R\$ 12,44	R\$ 12,44	R\$ 12,44	R\$ 12,44	R\$ 149,28
<b>Férias Líquida</b>	R\$ 143,11	R\$ 143,11	R\$ 143,11	R\$ 143,11	R\$ 143,11	R\$ 1.717,32
<b>INSS Empregador</b>	<b>R\$ 4,20</b>	<b>R\$ 4,20</b>	<b>R\$ 4,20</b>	<b>R\$ 4,20</b>	<b>R\$ 4,20</b>	<b>R\$ 50,40</b>
<b>FGTS</b>	<b>R\$ 12,44</b>	<b>R\$ 12,44</b>	<b>R\$ 12,44</b>	<b>R\$ 12,44</b>	<b>R\$ 12,44</b>	<b>R\$ 149,28</b>
<b>13º Salário</b>	<b>R\$ 116,67</b>	<b>R\$ 116,67</b>	<b>R\$ 116,67</b>	<b>R\$ 116,67</b>	<b>R\$ 116,67</b>	<b>R\$ 1.400,04</b>
<b>INSS Empregado</b>	R\$ 9,33	R\$ 9,33	R\$ 9,33	R\$ 9,33	R\$ 9,33	R\$ 111,96
<b>13º Salário Líquido</b>	R\$ 107,33	R\$ 107,33	R\$ 107,33	R\$ 107,33	R\$ 107,33	R\$ 1.287,96
<b>INSS Empregador</b>	<b>R\$ 3,15</b>	<b>R\$ 3,15</b>	<b>R\$ 3,15</b>	<b>R\$ 3,15</b>	<b>R\$ 3,15</b>	<b>R\$ 37,80</b>
<b>FGTS</b>	<b>R\$ 9,33</b>	<b>R\$ 9,33</b>	<b>R\$ 9,33</b>	<b>R\$ 9,33</b>	<b>R\$ 9,33</b>	<b>R\$ 111,96</b>
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 1.851,14</b>	<b>R\$ 1.851,14</b>	<b>R\$ 1.851,14</b>	<b>R\$ 1.851,14</b>	<b>R\$ 1.851,14</b>	<b>R\$ 22.213,68</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Os custos, os quais são associados diretamente com a criação dos animais, foram identificados separadamente, de acordo com cada atividade, conforme Quadro abaixo.

Quadro 6- Custos diretos com a criação dos animais no ano de 2017

<b>CUSTOS DIRETOS</b>	<b>BOVINOS</b>	<b>OVINOS</b>	<b>TOTAL GERAL</b>
<b>Medicamentos</b>	<b>R\$ 1.149,85</b>	<b>R\$ 735,00</b>	<b>R\$ 1.884,85</b>
Aftosa	R\$ 81,40	-	R\$ 81,40
Brucelose	R\$ 65,00	-	R\$ 65,00
Carrapaticida	R\$ 263,45	-	R\$ 263,45
Mata Bicheira	-	R\$ 60,00	R\$ 60,00
Vacina	-	R\$ 513,00	R\$ 513,00
Vermífugos	R\$ 740,00	R\$162,00	R\$ 902,00
<b>Nutrição Animal</b>	<b>R\$ 14.280,00</b>	<b>R\$ 426,00</b>	<b>R\$ 14.706,00</b>
Ração	R\$ 13.440,00	R\$ 231,00	R\$ 13.671,00
Sal proteínado	R\$ 840,00	R\$ 195,00	R\$ 1.035,00
<b>Pastagens</b>	<b>R\$ 1.290,00</b>	<b>R\$ 2.375,00</b>	<b>R\$ 3.665,00</b>
Adubo	R\$ 840,00	R\$ 1.413,00	R\$ 2.253,00
Azevém (semente)	R\$ 450,00	R\$ 350,00	R\$ 800,00
Milheto (semente)	-	R\$ 356,00	R\$ 356,00
Uréia	-	R\$ 256,00	R\$ 256,00
<b>Mão de obra</b>	<b>R\$ 6.559,80</b>	<b>R\$ 4.373,20</b>	<b>R\$ 10.933,00</b>
Funcionário	R\$ 6.559,80	R\$ 4.373,20	R\$ 10.933,00
<b>Tosa</b>	<b>-</b>	<b>R\$ 650,00</b>	<b>R\$ 650,00</b>
Tosa	-	R\$ 650,00	R\$ 650,00
<b>Gerais</b>	<b>-</b>	<b>R\$ 1.040,30</b>	<b>R\$ 1.040,30</b>
Gerais	-	R\$ 1.040,30	R\$ 1.040,30
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 23.279,65</b>	<b>R\$ 9.599,50</b>	<b>R\$ 32.879,15</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Assim sendo, os custos diretos com as criações de bovinos e ovinos durante o ano de 2017 estão associados a medicamentos, nutrição animal, pastagens, mão de obra, tosa e gerais.

Cabe ressaltar que, quanto à mão de obra do funcionário em relação a criação dos animais, foi utilizado o critério de rateio da distribuição de horas empregada de acordo com cada tipo de atividade. Conforme dados fornecidos pelo produtor rural, para a criação dos bovinos era necessário dispor de 3 horas por dia, enquanto utilizava-se de 2 horas por dia para a criação de ovinos. A jornada de trabalho do funcionário contempla cinco dias na semana e o ano para fins de cálculo foi considerado contendo 52 semanas.

Logo, no ano de 2017, para a criação de bovinos, computou-se um total de 780 horas. Já para a criação de ovinos, utilizou-se 520 horas de mão de obra. Como custo da hora da mão de obra é R\$ 8,41, foram empregados R\$ 6.559,80 para a criação de bovinos e R\$ 4.373,20 para a criação de ovinos, totalizando R\$ 10.933,00 no ano de 2017 de gasto total de mão de obra com as duas atividades. O restante da mão de obra no valor de R\$ 11.280,68 corresponde aos cuidados com a manutenção da propriedade.

Quanto à alimentação do rebanho, além do pastoreio a campo nativo, são utilizados complementos de ração, sal e pastagens.

Os gastos gerais com a criação de ovinos se referem a medicamentos, como: antibióticos, remédios para os cascos, a aquisição de brincos<sup>4</sup> e anéis de borracha<sup>5</sup>. Tais custos diretos apresentam um valor irrelevante para serem apresentados individualmente, tendo em vista que foram adquiridas poucas quantidades durante o ano.

A respeito dos demais custos diretos, é nítida sua alternância de acordo com a necessidade da propriedade.

Salienta-se que no final do ano de 2016 existiam produtos em estoque, como vermífugo e sal. Portanto, os valores existentes no Quadro 6 em relação ao vermífugo e sal são compostos do estoque existente, adicionado das aquisições realizadas no ano subsequente, ou seja, no ano de 2017.

---

<sup>4</sup> Brinco é um sistema de identificação individualizado dos animais e é colocado na orelha.

<sup>5</sup> Anel de borracha é utilizado na castração e descola de ovinos.

À frente dos dados evidenciados no Quadro 6, o custo direto total no ano de 2017 com a criação de bovinos atingiu o valor de R\$ 23.279,65 e com a criação de ovinos totalizou o montante R\$ 9.599,50. Portanto, os gastos diretos com a criação dos animais totalizaram R\$ 32.879,15.

Os demais gastos são considerados despesas indiretas em relação a criação dos animais, e totalizou um valor de R\$ 19.697,92 no ano de 2017. O Quadro a seguir discrimina esses dados.

Quadro 7- Despesas indiretas com a criação dos animais no ano de 2017

<b>Despesas Indiretas</b>	<b>Valor</b>
Mão de obra	R\$ 11.280,68
Serviço de contabilidade	R\$ 1.440,00
Manutenção do trator	R\$ 1.540,00
Gerais	R\$ 5.437,24
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 19.697,92</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme descrito no Quadro 7, o valor de R\$ 11.280,68 de mão de obra se refere ao restante, o qual está associado aos cuidados com a manutenção da propriedade. Houve serviço terceirizado de contabilidade para apurar a folha de pagamento do funcionário, com desembolso total no valor de R\$ 1.440,00. A manutenção do trator durante o ano totalizou o valor de R\$ 1.540,00. As despesas gerais no ano alcançaram o montante de R\$ 5.437,24 e se referem a desembolsos com a propriedade, a respeito de energia elétrica, alimentação na sede, ração para cachorros e manutenção das cercas, entre outros.

Logo, o gasto total desta propriedade, contido no Quadro 3, foi R\$ 74.808,07, referindo-se a investimentos, cujo valor de R\$ 22.231,00 consta no Quadro 4, além custos diretos no valor de R\$ 32.879,15 conforme evidenciado no Quadro 6. Por fim, considera-se também as despesas indiretas no valor de R\$ 19.697,92 como elencado no Quadro 7.



### 4.2.3 Rateio dos gastos

A partir do objetivo em calcular o gasto unitário por animal de cada atividade no ano de 2017, foi considerado somente os custos diretos e as despesas indiretas durante o referido ano. Os investimentos não foram considerados para calcular o gasto unitário por animal, tendo em vista que eles não foram adquiridos, especificamente, para as criações em 2017, mas para também criações futuras. Dessa forma, é inviável mensurar parte do valor dos investimentos para a criação dos animais no ano de 2017.

Os gastos referentes aos custos diretos e despesas indiretas apurados na propriedade durante o ano de 2017 alcançaram o montante de R\$ 52.577,07. Evidenciam-se estes gastos no quadro a seguir.

Quadro 8- Custos diretos e despesas indiretas no ano de 2017

<b>GASTOS</b>	<b>VALOR</b>
<b>CUSTOS DIRETOS</b>	<b>R\$ R\$ 32.879,15</b>
Bovinos	R\$ 23.279,65
Ovinos	R\$ 9.599,50
<b>DESPESA INDIRETA</b>	<b>R\$ 19.697,92</b>
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 52.577,07</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Os custos diretos com a criação dos animais em 2017 totalizaram o montante de R\$ 32.879,15, conforme Quadro 6. Deste valor, R\$ 23.279,65 está associado a criação de bovinos e R\$ 9.599,50 a criação de ovinos. Estes valores foram rateados de acordo com a quantidade de animais de cada atividade ao final do ano de 2017.

Sendo assim, o custo direto no valor de R\$ 23.279,65 com a criação de bovinos foi distribuído pelo estoque final de 69 bovinos, o que resultou em um custo unitário de R\$ 337,39. Já o custo direto com a criação de ovinos no montante de R\$ 9.599,50 foi rateado pelo estoque final de 153 ovinos, resultando em um gasto unitário no valor de R\$ 62,74.

As despesas indiretas, por não serem perfeitamente identificadas, não podem ser apropriadas diretamente na criação dos animais. Logo, é necessário utilizar

algum critério de rateio para sua alocação. Dessa forma, procurou-se determinar um critério de rateio que menos provocasse distorção no resultado final.

O critério de rateio mais plausível para a distribuição das despesas indiretas foi a apropriação dos mesmos à área de campo efetivamente utilizada para a criação dos animais, ou seja, 44,55 ha do total de 50 ha. Foi descontado da área total, 1,5 ha referente à sede e 3,95 ha de matos que a propriedade possui.

Conforme evidenciado no Quadro 7, no ano de 2017 houveram R\$ 19.697,92 em despesas indiretas. Este valor foi distribuído pela área de 44,55 ha, totalizando uma despesa indireta no valor de R\$ 442,15 por hectare utilizado na criação de bovinos e ovinos.

A despesa indireta por hectare foi alocada aos animais com base no número de cabeças criadas por hectare. Sabe-se que na referida propriedade, em 2017, 69 cabeças de bovinos ocuparam uma área de 36,90 ha, ou seja, 1,87 cabeças de bovinos por hectare, enquanto as 153 cabeças de ovinos ocuparam uma área de 7,65 ha, isto é, 20 cabeças de ovinos por hectare. Conforme entrevista com o produtor, ele informou que na região de Santa Maria há uma média de 1 bovino criado por hectare e 10 ovinos criados por hectare no sistema de criação de animais extensivo. Já no sistema semi-intensivo, nessa região é possível criar em média 2 bovinos por hectare e 20 ovinos por hectare. É possível esse aumento no número de animais criados por hectare porque no sistema semi-intensivo os animais recebem, por exemplo, complemento nutricional além do campo já utilizado. Dessa forma, nessa propriedade é seguida a média de animais criados por hectare considerando o sistema semi-intensivo, pois foram criados 1,87 bovinos por hectare e 20 ovinos por hectare.

Assim sendo, a despesa indireta por hectare, dividida pelo número de cabeças de animais criadas por hectare, resultou em uma despesa indireta unitária no valor de R\$ 236,44 para bovinos e de R\$ 22,11 para de ovinos.

Portanto, o gasto unitário com a criação dos animais do ano de 2017 nessa propriedade é obtido pela soma dos custos diretos unitários com as despesas indiretas unitárias. No Quadro abaixo foram evidenciados esses gastos.

Quadro 9- Gasto unitário por atividade no ano de 2017

<b>Gastos Unitários</b>	<b>Bovinos</b>	<b>Ovinos</b>
Custo Direto	R\$ 337,39	R\$ 62,74
Despesa Indireta	R\$ 236,44	R\$ 22,11
<b>Gasto Unitário Total</b>	<b>R\$ 573,83</b>	<b>R\$ 84,85</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Em consonância aos dados apresentados no Quadro 9, tem-se que o gasto total unitário com a atividade de bovinocultura alcançou R\$ 573,83 e R\$ 84,85 com a atividade de ovinocultura, durante o ano de 2017. Nota-se que o gasto unitário total de bovinos é aproximadamente 7 vezes superior ao gasto unitário total de ovinos.

Com bases nos dados apresentados, é possível calcular o gasto total de cada atividade no ano de 2017, considerando apenas custos diretos e despesas indiretas. O Quadro abaixo denota tais dados.

Quadro 10- Gasto total por atividade no ano de 2017

<b>Atividade</b>	<b>Nº de cabeças (estoque final)</b>	<b>Gasto Total Unitário</b>	<b>GASTO TOTAL</b>
Bovinos	69	R\$ 573,83	<b>R\$ 39.594,27</b>
Ovinos	153	R\$ 84,85	<b>R\$ 12.982,05</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

O gasto total por cabeça de bovinos atingiu R\$ 573,83, de modo que o estoque ao final de 2017 do rebanho bovino era de 69 cabeças. Logo, o montante de R\$ 39.594,27 foi o gasto total dessa atividade. O mesmo método se aplica à ovinocultura, considerando que o gasto total unitário alcançou o valor de R\$ 84,85 e ao final de 2017, o estoque era composto por 153 cabeças de ovinos. Portanto, o gasto total com essa atividade atingiu o montante de R\$ 12.982,05.

### 4.3 AVALIAÇÃO DO ESTOQUE PELO MÉTODO A VALOR DE MERCADO

Para se obter o resultado mediante a criação em conjunto de bovinos e ovinos nessa propriedade, torna-se necessário confrontar os gastos com a receita. No entanto, ressalta-se que houve venda apenas de um carneiro e onze cordeiros no ano de 2017. Diante disso, é necessário avaliar os estoques para projetar um resultado final, tendo em vista a simplória receita obtida no ano de 2017.

Dessa forma, os estoques de rebanhos ao final dos anos de 2016 e 2017 foram avaliados pelo método de avaliação a valor de mercado.

Os rebanhos de vaca, carneiro, carneira, ovelha, borrego e borrega foram avaliados mediante o valor do quilograma (kg) pelo peso médio. Os demais animais do rebanho (touro e carneiro) foram avaliados pelo valor da cabeça de cada animal, tendo em vista que não são comercializados pelo preço do kg, mas sim por cabeça.

Diante do exposto, o touro, tanto no ano de 2016 quanto no ano de 2017, foi avaliado ao valor de R\$ 4.000,00 por cabeça. Já os carneiros foram avaliados ao valor de R\$ 1.500,00 por cabeça no ano de 2016 e R\$ 2.000,00 por cabeça no ano de 2017.

Quanto aos animais (vaca, carneiro, carneira, ovelha, borrego e borrega), os valores do kg destes animais foi obtido através da empresa Santa Rita Remates Ltda<sup>6</sup>. O documento fornecido pela empresa com tais dados encontra-se no Anexo A. Os quadros abaixo evidenciam os preços registrados nos leilões realizados pela Santa Rita Remates ao final de dezembro dos anos de 2016 e 2017.

Quadro 11- Preço por kg de animais em dezembro no ano de 2016

(continua)

<b>Categoria</b>	<b>Preço/kg</b>
Vaca	R\$ 3,97
Carneiro	R\$ 5,51
Carneira	R\$ 4,44
Ovelha	R\$ 4,12
Borrego	R\$ 6,61

<sup>6</sup> Santa Rita Remates Ltda é uma empresa localizada em São Sepé- RS que atua no comércio bovino, ovino e equino através de leilões e intermediações do setor agropecuário.

Quadro 12- Preço por kg de animais em dezembro no ano de 2016

(conclusão)

Borrega	R\$ 5,45
---------	----------

Fonte: Santa Rita Remates Ltda.

Quadro 13- Preço por kg de animais em dezembro no ano de 2017

<b>Categoria</b>	<b>Preço/kg</b>
Vaca	R\$ 4,02
Terneiro	R\$ 5,45
Terneira	R\$ 4,37
Ovelha	R\$ 5,40
Borrego	R\$ 6,40
Borrega	R\$ 5,51

Fonte: Santa Rita Remates Ltda.

Levando em consideração os dados evidenciados nos Quadros 11 e 12, cabe salientar, ainda, que a maior variação do ano de 2016 para 2017 nos preços do quilograma do animal foi a da ovelha, atingindo R\$ 1,28 de diferença positiva. Os restantes dos animais sofreram variações pequenas quanto ao preço por kg.

Em relação aos cordeiros, foi utilizado o mesmo valor do preço do quilograma do borrego, em virtude da semelhança (carcaça) dos animais e pelo pouco tempo entre a classificação das idades, conforme descrito no Quadro 2. Dessa forma, o preço do quilograma utilizado foi R\$ 6,61 ao final do ano de 2016 e R\$ 6,40 ao final do ano de 2017.

No que diz respeito às ovelhas (1 a 2 anos) foi utilizado o preço do quilograma da ovelha-matriz, uma vez que são animais semelhantes no concernente ao peso e a qualidade produtiva. Desse modo, o preço no ano de 2016 era de R\$ 4,12 e R\$ 5,40 no ano de 2017.

Quanto ao peso dos animais, foram usados dados de acordo com pesagens realizadas na propriedade. Dessa forma, utilizou-se o peso médio, conforme informado pelo produtor. Estes dados estão elencados nos quadros a seguir.

Quadro 14- Peso médio dos animais em dezembro no ano de 2016

<b>Categoria</b>	<b>Peso Médio</b>
Vaca (matriz)	350 kg
Ovelha (matriz)	40 kg
Borrego	25 kg
Borrega	25 kg

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 15- Peso médio dos animais em dezembro no ano de 2017

<b>Categoria</b>	<b>Peso Médio</b>
Vaca (matriz)	400 kg
Terneiro	150 kg
Terneira	150 kg
Ovelha (matriz)	50 kg
Ovelha (1 a 2 anos)	40 kg
Cordeiro (1 a 2 anos)	35 kg
Borrego	30 kg
Borrega	30 kg

Fonte: Dados da pesquisa.

Baseando-se nos pesos dos animais relatados nos Quadros 13 e 14, não foram contabilizadas variações além do que se esperava na propriedade, isto é, o peso seguiu a expectativa da normalidade.

Diante dos dados contidos nos Quadros 13 e 14, é possível avaliar o estoque do rebanho (vaca-matriz, terneiro, terneira, ovelha-matriz, ovelha - 1 a 2 anos, cordeiro, borrego e borrega) ao final dos anos de 2016 e 2017.

Em vista disso, a avaliação do estoque dos animais se dá a partir da multiplicação do preço do quilograma pelo peso médio dos animais, descrito nos Quadros subsequentes.

Quadro 16- Avaliação do estoque ao final no ano de 2016

<b>Categoria</b>	<b>Quantidade de animais</b>	<b>Preço/kg</b>	<b>Peso Médio</b>	<b>Total</b>
Vaca (matriz)	36	R\$ 3,97	350 kg	<b>R\$ 50.022,00</b>
Ovelha (matriz)	75	R\$ 4,12	40 kg	<b>R\$ 12.360,00</b>
Borrego	22	R\$ 6,61	25 kg	<b>R\$ 3.635,50</b>
Borrega	18	R\$ 5,45	25 kg	<b>R\$ 2.452,50</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 17- Avaliação do estoque ao final no ano de 2017

<b>Categoria</b>	<b>Quantidade de animais</b>	<b>Preço/kg</b>	<b>Peso Médio</b>	<b>Total</b>
Vaca (matriz)	36	R\$ 4,02	400 kg	<b>R\$ 57.888,00</b>
Terneiro	17	R\$ 5,45	150 kg	<b>R\$ 13.897,50</b>
Terneira	15	R\$ 4,37	150 kg	<b>R\$ 9.832,50</b>
Ovelha (matriz)	75	R\$ 5,40	50 kg	<b>R\$ 20.250,00</b>
Ovelha ( 1 a 2 anos)	18	R\$ 5,40	40 kg	<b>R\$ 3.888,00</b>
Cordeiro (1 a 2 anos)	11	R\$ 6,40	35 kg	<b>R\$ 2.464,00</b>
Borrego	13	R\$ 6,40	30 kg	<b>R\$ 2.496,00</b>
Borrega	34	R\$ 5,51	30 kg	<b>R\$ 5.620,20</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme os dados levantados nos Quadros 15 e 16, torna-se necessário apurar, separadamente, o valor do estoque de cada atividade de criação de animais, tanto no ano de 2016 quanto no ano de 2017. Diante disso, os quadros abaixo demonstram tais valores.

Quadro 18- Avaliação do estoque de bovinos

<b>Categoria</b>	<b>Aval. Estoque 2016</b>	<b>Aval. Estoque 2017</b>
Touro	R\$ 4.000,00	R\$ 4.000,00
Vacas (matrizes)	R\$ 50.022,00	R\$ 57.888,00
Terneiros	-	R\$ 13.897,50
Terneiras	-	R\$ 9.832,50
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 54.022,00</b>	<b>R\$ 85.618,00</b>

Fonte: Dados da Pesquisa

Quadro 19- Avaliação do estoque de ovinos

<b>Categoria</b>	<b>Aval. Estoque 2016</b>	<b>Aval. Estoque 2017</b>
Carneiros	R\$ 3.000,00	R\$ 4.000,00
Ovelhas (matrizes)	R\$ 12.360,00	R\$ 20.250,00
Ovelhas (1 a 2 anos)	-	R\$ 3.888,00
Cordeiro (1 a 2 anos)	-	R\$ 2.464,00
Borregos	R\$ 3.635,50	R\$ 2.496,00
Borregas	R\$ 2.452,50	R\$ 5.620,20
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 21.448,00</b>	<b>R\$ 38.718,20</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

A fim de identificar qual foi a atividade que apresentou melhor resultado entre a criação mista de bovinos e ovinos, utilizou-se, para cada atividade, a diferença entre as avaliações obtidas nos anos de 2016 e 2017, com o objetivo de confrontar com os gastos (custos diretos e despesas indiretas) coletados ao longo do ano de 2017.

À vista disso, o quadro abaixo apresenta o cálculo da diferença das avaliações dos estoques.



Quadro 20- Avaliação do estoque para confronto com os gastos

<b>Avaliação do Estoque</b>	<b>Bovinos</b>	<b>Ovinos</b>
(+) 2017	R\$ 85.618,00	R\$ 38.718,20
(-) 2016	(R\$ 54.022,00)	(R\$ 21.448,00)
<b>= Resultado</b>	<b>R\$ 31.596,00</b>	<b>R\$ 17.270,20</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

À frente dos cálculos evidenciados no Quadro 19, obteve-se o resultado quanto ao valor do estoque de bovinos e ovinos para serem confrontados com os gastos (custos diretos e despesas indiretas).

#### 4.4 APURAÇÃO DO RESULTADO (DEFONTAÇÃO DA AVALIAÇÃO DO ESTOQUE A VALOR DE MERCADO COM OS GASTOS)

Com base nos dados apurados anteriormente, pode-se identificar que, para a propriedade referida, no ano de 2017, a atividade que apresentou melhor resultado entre a criação mista de bovinos e ovinos. Para isto, faz-se necessário defrontar os dados quanto a avaliação do estoque a valor de mercado com os gastos de cada atividade. Tais dados estão contidos nos Quadros 19 e 10, respectivamente. No Quadro abaixo é possível observar essa defrontação.

Quadro 21- Defrontação da avaliação do estoque a valor de mercado com os gastos no ano de 2017

	<b>Bovinos</b>	<b>Ovinos</b>
(+) Avaliação de Estoque	R\$ 31.596,00	R\$ 17.270,20
(-) Gastos	(R\$ 39.594,27)	(R\$ 12.982,05)
<b>= TOTAL</b>	<b>(R\$ 7.998,27)</b>	<b>R\$ 4.288,15</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Perante os resultados apresentados no Quadro 20, nota-se que a criação de bovinos no ano de 2017 apresentou um resultado negativo no valor de R\$ 7.998,27 e a criação de ovinos alcançou um resultado positivo no montante de R\$ 4.288,15.

## 5 CONCLUSÃO

Diante do exposto, pode-se concluir que a pecuária no Brasil, por se tratar de umas das principais áreas de produção de riqueza, tem uma importância considerável na economia. Tal fato permite assestar que a criação de animais é bastante expressiva para a economia do país. Este cenário também figura no estado do Rio Grande do Sul.

No Rio Grande do Sul é comum a criação em conjunto de bovinos e ovinos, de maneira que essa prática se desenvolve a partir de um contexto histórico. Muitos produtores ainda optam pela criação em conjunto dos animais, pois levam em consideração as práticas e vivências adquiridas e herdadas.

Deste modo, a problemática desta pesquisa consistiu em identificar, no ano de 2017, entre a criação em conjunto de bovinos e ovinos, qual delas apresenta melhor resultado para essa propriedade. Faz-se necessário essa identificação, a fim de auxiliar o produtor rural em relação à atividade de melhor resultado para sua propriedade.

Neste estudo foi possível alcançar o objetivo geral, o qual consistiu em identificar a atividade de melhor resultado entre a criação em conjunto de bovinos e ovinos para essa pequena propriedade rural, no ano de 2017. Assim sendo, os objetivos específicos alcançados consistiram em: levantar custos, despesas e investimentos com a criação de bovinos e com a criação de ovinos; avaliar o estoque, mediante método de avaliação a valor de mercado; tabular os dados em quadros; comparar os resultados; calcular gasto unitário dos animais e destacar qual atividade se mostrou com melhor resultado para a propriedade, a partir da defrontação da avaliação do estoque a valor de mercado com os gastos- custos diretos e despesas indiretas.

Em vista do problema de pesquisa proposto, pode-se concluir que a atividade que apresentou melhor resultado no ano de 2017 para essa pequena propriedade rural é a criação de ovinos.

Diante dos resultados levantados, verificou-se que, no ano de 2017, o gasto total por cabeça de animal criado de bovino foi aproximadamente 7 vezes maior que o gasto por cabeça de ovino. Logo, o gasto total com a criação do rebanho bovino foi muito superior em relação ao rebanho ovino. Com base nos preços de mercado por quilograma do animal, houve uma variação positiva significativa de 2016 para 2017

de R\$ 1,28 quanto aos preços por kg das ovelhas. Estes dados influenciaram de forma significativa no resultado projetado de cada atividade de criação em conjunto dos animais no ano de 2017 nessa propriedade.

Constatou-se que, após a defrontação da avaliação do estoque a valor de mercado com os gastos, a criação de bovinos atingiu um saldo negativo no montante de R\$ 7.998,27 e a criação de ovinos apresentou um saldo positivo no valor de R\$ 4.288,15. Por conseguinte, a atividade da criação de ovinos apresentou melhor resultado no ano de 2017 para essa propriedade rural.

Sugere-se, para estudos futuros, a replicação do estudo em uma propriedade que seja arrendada para avaliar qual atividade apresenta melhor resultado para essa forma de associação na exploração pecuária; em propriedade localizada em outra região e em propriedades de médio e/ou grande porte, com o objetivo de identificar se os dados acompanham ao do estudo.

## REFERÊNCIAS

ANDREATTA, Tanice. **Bovinocultura de corte no Rio Grande do Sul**: um estudo a partir do perfil dos pecuaristas e organização dos estabelecimentos agrícolas. 2009. 241 f. Tese (doutorado Desenvolvimento Rural)- Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, 2009. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/16416/000700744.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 26 jun. 2018.

Associação brasileira das indústrias exportadoras de carnes. ABIEC. **Exportações brasileiras de carne bovina**. Jan-dez/ 2017. 19 p. Disponível em: <<http://www.abiec.com.br/download/Anual-jan-dez-2017.pdf>>. Acesso em: 25 jun. 2018.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. **Decreto n. 59.566**, de 14 de novembro de 1966. Regulamenta as Seções I, II e III do Capítulo IV do Título III da Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964, Estatuto da Terra, o Capítulo III da Lei nº 4.947, de 6 de abril de 1966, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Antigos/D59566.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D59566.htm)>. Acesso em: 16 out. 2018.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 84.685**, de 06 de maio de 1980. Regulamenta a Lei n. 6.746, de 10 de dezembro de 1979, que trata do imposto sobre a propriedade territorial rural- ITR e dá outras providências. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoSigen.action?norma=507325&id=14245359&idBinario=15645170&mime=application/rtf>>. Acesso em: 06 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 810**, de 6 de setembro de 1949. Define o ano civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1930-1949/l810-49.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1930-1949/l810-49.htm)>. Acesso em: 15 out. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 4.504**, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o estatuto da terra e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4504.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4504.htm)>. Acesso em: 06 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm)>. Acesso em: 15 out. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 6.746**, de 10 de dezembro de 1979. Altera o disposto nos arts. 49 e 50 da Lei n. 4.504 de 30 de novembro de 1964 (Estatuto da Terra) e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/1970-1979/L6746.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1970-1979/L6746.htm)>. Acesso em: 03 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 8.023**, de 12 de abril de 1990. Altera a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8023.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8023.htm)>. Acesso em: 12 set. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 8.629**, de 25 de fevereiro de 1993. Dispõe sobre o a regulamentação dos dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária, previstos no capítulo III, título VII, da Constituição Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8629.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8629.htm)>. Acesso em: 06 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 9.250**, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do Imposto de Renda das Pessoas Físicas e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9250-26-dezembro-1995-362566-normaatualizada-pl.html>>. Acesso em: 12 set. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/Leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 16 out. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 11.443**, de 5 de janeiro de 2007. Dá nova redação aos arts. 95 96 da Lei n. 4.504, de 30 de novembro de 1964, que dispõe o estatuto da terra. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11443.htm)>. Acesso em: 16 out. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 13.465**, de 11 de julho de 2017. Dispõe sobre a regularização fundiária rural e urbana, sobre a liquidação de créditos concedidos aos assentados da reforma agrária e sobre a regularização fundiária no âmbito da Amazônia Legal; institui mecanismos para aprimorar a eficiência dos procedimentos de alienação de imóveis da União; altera as Leis nos 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, 13.001, de 20 de junho de 2014, 11.952, de 25 de junho de 2009, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 8.666, de 21 de junho de 1993, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 12.512, de 14 de outubro de 2011, 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), 11.977, de 7 de julho de 2009, 9.514, de 20 de novembro de 1997, 11.124, de 16 de junho de 2005, 6.766, de 19 de dezembro de 1979, 10.257, de 10 de julho de 2001, 12.651, de 25 de maio de 2012, 13.240, de 30 de dezembro de 2015, 9.636, de 15 de maio de 1998, 8.036, de 11 de maio de 1990, 13.139, de 26 de junho de 2015, 11.483, de 31 de maio de 2007, e a 12.712, de 30 de agosto de 2012, a Medida Provisória no 2.220, de 4 de setembro de 2001, e os Decretos-Leis nos 2.398, de 21 de dezembro de 1987, 1.876, de 15 de julho de 1981, 9.760, de 5 de setembro de 1946, e 3.365, de 21 de junho de 1941; revoga dispositivos da Lei Complementar no 76, de 6 de julho de 1993, e da Lei no 13.347, de 10 de outubro de 2016; e dá outras providências. Disponível em: <<https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/477399971/lei-13465-17>>. Acesso em: 20 jun. 2018.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB. Imposto sobre a renda da pessoa física (IRPF 2018). **Perguntas & Respostas**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2018/perguntao/perguntas-e-respostas-irpf-2018-v-1-0.pdf/view>>. Acesso em: 12 set. 2018.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade rural**: uma abordagem decisorial. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2016. Disponível em: <[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597008722/cfi/6/2\[;vnd.vst.idref=cover\]!](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597008722/cfi/6/2[;vnd.vst.idref=cover]!>)>. Acesso em: 22 out. 2018.

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

FGTS. **Fundo de garantia do tempo de serviço**. Disponível em: <<http://www.caixa.gov.br/beneficios-trabalhador/fgts/Paginas/default.aspx>>. Acesso em: 23 out.2018.

FREITAS, Luiz Antonio Rossi de Freitas. **Desenvolvimento de estratégias conjuntas na produção de ovinos, na região de Santa Maria- RS**. 2014. 133 p. Tese (Doutorado Administração)- Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2014. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-30072014-132310/pt-br.php>>. Acesso em: 13 set. 2018.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017. Disponível em: <[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597012934/cfi/6/2!/4/2@0:0](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597012934/cfi/6/2!/4/2@0:0>)>. Acesso em: 13 set. 2018.

\_\_\_\_\_. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GOMES, Rodrigo da Costa; FEIJÓ, Gelson Luiz Dias; CHIARI, Lucimara. **Evolução e qualidade da pecuária brasileira**. Campo Grande; EMPRAPA, 2017. 4 p. Disponível em: <<https://www.embrapa.br/documents/10180/21470602/EvolucaoQualidadePecuaria.pdf/64e8985a-5c7c-b83e-ba2d-168ffaa762ad>>. Acesso em: 26 jun. 2018.

IBGE. **Pesquisa da pecuária municipal**. Disponível em: <<https://sidra.ibge.gov.br/tabela/3939>>. Acesso em: 03 jul. 2018.

IBGE. **Censo Agropecuário**. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/economicas/agricultura-e-pecuaria/21814-2017-censo-agropecuario.html?=&t=resultados>>. Acesso em: 14 set. 2018.

IBRACON. **Custos**: ferramenta de gestão. In: Coleção Seminários CRC- SP. José Barbosa da Silva Júnior (Coord.). São Paulo: Atlas, 2000.

INCRA. **Tabela com módulo fiscal dos municípios**. Disponível em: <<http://www.incra.gov.br/sites/default/files/uploads/estrutura-fundiaria/regularizacao->

fundiaria/indices-cadastrais/indices\_basicos\_2013\_por\_municipio.pdf>. Acesso em: 30 ago. 2018.

INSS. **Tabela de contribuição- histórico.** Disponível em: <<https://www.inss.gov.br/servicos-do-inss/calculo-da-guia-da-previdencia-social-gps/tabela-de-contribuicao-mensal/tabela-de-contribuicao-historico/>>. Acesso em: 22 out. 2018.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Contabilidade de custos.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_. **Metodologia científica.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2017. Disponível em: <[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597011845/cfi/6/2\[;vnd.vst.idref=cover\]!](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597011845/cfi/6/2[;vnd.vst.idref=cover]!>)>. Acesso em: 24 set. 2018.

MARION, Jose Carlos. **Contabilidade básica.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade da pecuária.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda- pessoa jurídica.** 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522487622/cfi/0!/4/2@100:0.00>>. Acesso em: 18 out. 2018.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de Custeio Comparados.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luiz Martins de; COSTA, Rogerio Guedes. **Gestão Estratégica de Custos.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522483174/cfi/0!/4/2@100:0.00>>. Acesso em: 21 ago. 2018.

SANTOS, Gilberto José dos; MARION, José Carlos; SEGATTI, Sonia. **Administração de custos na agropecuária.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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



SENAR. **Serviço nacional de aprendizagem rural**. Disponível em: <[http://www.senar.org.br/sites/default/files/senar/folder\\_pessoa\\_fisica.pdf](http://www.senar.org.br/sites/default/files/senar/folder_pessoa_fisica.pdf)>. Acesso em: 23 out. 2018.

SZUSTER, Natan. et al. **Contabilidade geral: introdução à contabilidade societária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

VELLANI, Cássio Luiz. **Introdução à contabilidade: uma visão integrada e conectada**. São Paulo: Atlas, 2014. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522485840/cfi/0!/4/4@0.00:0.00>>. Acesso em: 13 set. 2018.

VIANA, João Garibaldi Almeida. **Panorama geral da ovinocultura no mundo e no Brasil**. Revista Ovinos, ano 4, n. 12. Porto Alegre, 2008. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/profile/Joao\\_Viana7/publication/228460370\\_Panorama\\_geral\\_da\\_ovinocultura\\_no\\_mundo\\_e\\_no\\_Brasil/links/5614495808ae983c1b406e66/Panorama-geral-da-ovinocultura-no-mundo-e-no-Brasil.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Joao_Viana7/publication/228460370_Panorama_geral_da_ovinocultura_no_mundo_e_no_Brasil/links/5614495808ae983c1b406e66/Panorama-geral-da-ovinocultura-no-mundo-e-no-Brasil.pdf)>. Acesso em: 03 jul. 2018.

**ANEXO A- PREÇO POR KG (SANTA RITA REMATES LTDA)****SANTA RITA REMATES LTDA.**

C.N.P.J. 90.935.073/0001-68

Rua Visconde do Rio Branco, 1266

Fones: (55) 3233-1127 / 9964-7359 e 9945-9612

CEP: 97 340-000 - São Sepé - RS

**Preço por kg registrados nos leilões realizados no mês de Dezembro, nos anos de 2016 e 2017**

<b>Categoria</b>	<b>06/12/2016</b>	<b>20/12/2016</b>	<b>05/12/2017</b>	<b>19/12/2017</b>
<b>Vaca</b>	R\$ 3,86	R\$ 3,97	R\$ 3,84	R\$ 4,02
<b>Terneiro</b>	R\$ 5,46	R\$ 5,51	R\$ 5,49	R\$ 5,45
<b>Terneira</b>	R\$ 4,35	R\$ 4,44	R\$ 4,41	R\$ 4,37
<b>Ovelha</b>	R\$ 3,47	R\$ 4,12	R\$ 6,52	R\$ 5,40
<b>Borrego</b>	R\$ 6,06	R\$ 6,61	R\$ 6,35	R\$ 6,40
<b>Borraça</b>	R\$ 5,42	R\$ 5,45	R\$ 5,28	R\$ 5,51

**Atesto como verdadeiras as informações contidas na tabela acima.**

**Saliento que os valores descritos, correspondem apenas aos verificados nos leilões realizados pela empresa Santa Rita Remates Ltda, no município de São Sepé- RS.**

**Ao se verificar algum tipo de variação considerável nos valores entre um evento e outro, deve-se levar em consideração a mudança em alguns fatores que influenciam nos preços, como por exemplo, a definição racial e o estado corporal dos animais, já que são diversos produtores que ofertam seus animais, existindo uma diferença significativa na forma de manejo e alimentação que cada produtor adota na propriedade.**

**Tiago Forgearini Mota, Leiloeiro Rural, credenciado junto ao SINDILER-RS. Matrícula 491/2015.**