

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

**CUSTO DA PRODUÇÃO DE FUMO EM UMA  
PROPRIEDADE RURAL: UM ESTUDO DE CASO**

**TRABALHO DE GRADUAÇÃO**

**Adriana Neusa Kiefer  
Evandro Diogo Boschetti**

**Santa Maria, RS, BRASIL  
2005**

# **CUSTO DA PRODUÇÃO DE FUMO EM UMA PROPRIEDADE RURAL: UM ESTUDO DE CASO**

**por**

**Adriana Neusa Kiefer  
Evandro Diogo Boschetti**

Monografia apresentado no curso de Ciências Contábeis da  
Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como parte dos  
requisitos para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Wanderlei José Ghilardi

Santa Maria, RS, Brasil  
2005

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

A Comissão Examinadora, abaixo assinada, aprova o Trabalho de Graduação.

**CUSTO DA PRODUÇÃO DE FUMO EM UMA PROPRIEDADE RURAL:  
UM ESTUDO DE CASO.**

Elaborada por  
**Adriana Neusa Kiefer  
Evandro Diogo Boschetti**

Como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências  
Contábeis

**COMISSÃO ORGANIZADORA**

---

**Wanderlei José Ghilardi**  
(Presidente/Orientador)

---

**Sérgio Rossi Madruga**

---

**Otília Denise de Jesus Ribeiro**

Santa Maria, 13 de dezembro de 2005.

## **Agradecimentos**

Chegar ao estágio final de um curso superior é sempre uma vitória. Primeiramente, gostaríamos de agradecer a Deus, por ter nos permitido chegar até aqui.

Queremos agradecer também aos nossos pais e familiares, que estiveram ao nosso lado em todos os momentos.

A todos os professores, disseminadores do conhecimento, que nos acompanharam nessa jornada, sempre dispostos a nos auxiliar. Em especial, gostaríamos de agradecer ao nosso orientador, professor Wanderley José Ghilardi, que não mediu esforços para sanar nossas dúvidas.

A todos nossos amigos e colegas, que nos incentivaram nos momentos mais difíceis, dando-nos a honra e a alegria de desfrutarmos de suas companhias.

E a todos que de alguma forma contribuíram para este trabalho e para que pudéssemos chegar até aqui.

Nosso muito obrigado

## **RESUMO**

Trabalho de Graduação  
Curso de Ciências Contábeis  
Universidade Federal de Santa Maria

### **CUSTO DA PRODUÇÃO DE FUMO EM UMA PROPRIEDADE RURAL: UM ESTUDO DE CASO.**

**AUTORES:** Evandro Diogo Boschetti e Adriana Neusa Kiefer

**ORIENTADOR:** Wanderlei José Ghilardi

**Data e Local da Defesa:** Santa Maria, 13 de dezembro de 2005.

Este trabalho apresenta uma abordagem sobre o uso da Contabilidade de Custos como principal instrumento de gerenciamento para uma pequena propriedade rural produtora de tabaco, buscando-se apurar a viabilidade econômica deste cultivo. Por meio deste trabalho, procurou-se demonstrar a realidade da pequena propriedade rural, bem como as principais dificuldades e desafios inerentes ao cultivo de fumo, principalmente no quesito tomada de decisões. Ele está dividido em cinco capítulos distintos: introdução, revisão bibliográfica, estudo de caso, conclusões e sugestões e bibliografia. O período analisado foi de um ano (safra 2004/05), onde foram levantados todos os custos e despesas pertencentes ao cultivo de fumo neste período e apurado o resultado financeiro/econômico da produção. Com base nos resultados, foram elaboradas algumas conclusões e propostas alternativas para fazer com que o cultivo de fumo em pequenas propriedades possa continuar sendo uma importante fonte de renda para o homem do campo.

Custos como ferramenta de decisão

## LISTA DE TABELAS

Tabela 01 - Condição do Fumicultor Sul Brasileiro.....	35
Tabela 02 - Custo de produção do Virgínia.....	36
Tabela 03 - Tabela de preços da Safra 2003/04, 2004/05 Tipo Virgínia.....	37
Tabela 04 - Desempenho do Setor Fumageiro.....	38
Tabela 05 -Distribuição Fundiária dos produtores de fumo no sul do Brasil 2003/04.....	39
Tabela 06 - Empregos no Setor Fumageiro.....	40
Tabela 07 - Faturamento Total.....	41
Tabela 08 - Histórico do Mercado Doméstico.....	41
Tabela 09 - Preço médio recebido pelos produtores – safras 1996/97 a 2004/05.....	42
Tabela 10 - Área cultivada e produção na região Sul.....	42
Tabela 11 - Maiores Produtores Mundiais de Fumo – 2003.....	43
Tabela 12 - Propriedade fumicultora sul brasileira.....	43
Tabela 13 - Produção de fumo por tipo.....	44
Tabela 14 - Área cultivada e Produção de fumo.....	45
Tabela 15 - Produção mundial de tabaco.....	45
Tabela 18 - Custos fixos.....	52
Tabela 19 – Custos marginais.....	55
Tabela 20 – Custo total.....	57
Tabela 20 – Resultado da produção.....	57

## **LISTA DE GRÁFICOS**

Gráfico 01 - Formas de exploração da terra 03/04 .....	35
Gráfico 02 - Custos Variáveis e Custos Fixos.....	36
Gráfico 03 - Distribuição Fundiária dos produtores de fumo no sul do Brasil 2003/04.....	39

## **LISTA DE ILUSTRAÇÕES**

Ilustração 01 - Mudanças de fumo.....	48
Ilustração 02 – Plantio das mudas de fumo.....	49
Ilustração 03 - Colheita do fumo.....	50
Ilustração 04 – Amarração do fumo após colheita.....	50

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
<b>2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....</b>	<b>12</b>
<b>2.1 O uso da contabilidade.....</b>	<b>12</b>
<b>2.2 Custos à luz dos referenciais teóricos.....</b>	<b>13</b>
2.2.1 Gastos pré-operacionais.....	15
2.2.2 Investimentos.....	15
2.2.3 Custos.....	16
2.2.3.1 Custos operacionais.....	16
2.2.3.2 Custos de produção.....	16
<b>2.3 Classificações de custos.....</b>	<b>17</b>
<b>2.4 Outras nomenclaturas.....</b>	<b>19</b>
<b>2.5 Objetivos da Contabilidade de Custos.....</b>	<b>21</b>
<b>2.6 Gerenciamento e custos rurais.....</b>	<b>22</b>
<b>2.7 A importância da contabilidade no gerenciamento rural.....</b>	<b>23</b>
<b>2.8 Gerenciamento no desempenho da propriedade rural.....</b>	<b>24</b>
<b>2.9 Gerenciamento na unidade de produção.....</b>	<b>27</b>
<b>2.10 Problemas na implementação de modelos gerenciais.....</b>	<b>29</b>
<b>2.11 A cultura de fumo.....</b>	<b>31</b>
2.11.1 Origens do fumo.....	31
2.11.2 A expansão pelo mundo.....	31
2.11.3 O fumo no Brasil.....	32
2.11.4 Comercialização.....	33

<b>2.12 A estrutura fumageira hoje.....</b>	<b>33</b>
<b>2.13 Dados relevantes sobre o cultivo de fumo no Brasil e no mundo.....</b>	<b>35</b>
<b>3. ESTUDO DE CASO.....</b>	<b>47</b>
<b>3.1 Histórico da propriedade.....</b>	<b>47</b>
<b>3.2 Etapas do cultivo de fumo.....</b>	<b>48</b>
<b>3.3 Custos de produção.....</b>	<b>51</b>
3.3.1 Custos fixos.....	51
3.3.2 Custo marginal.....	53
3.3.3 Custo total.....	56
<b>4 CONCLUSÕES E SUGESTÕES.....</b>	<b>58</b>
<b>4.1 Conclusões.....</b>	<b>58</b>
<b>4.2 Sugestões.....</b>	<b>58</b>
<b>5 BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>60</b>

# 1. INTRODUÇÃO

Na realidade atual, em que a competição impera em todos os ramos de atividades, não há mais lugar para improvisações. A agricultura não foge a esta regra. Cada vez mais, faz-se necessário que os agricultores também passem a se preocupar com os custos de seus produtos. Há competição em nível local, regional e mundial.

A política governamental que seguidamente muda as regras que são aplicadas faz com que a agricultura, além de ser uma atividade de risco natural, seja também de risco financeiro, pois o agricultor, após plantar sua lavoura, espera que o tempo transcorra favorável para obter uma boa produtividade. Mas, como o preço do produto não tem relação com os custos incorridos para a sua produção e não existe política governamental definida para o setor, mesmo com uma alta produção, muitas vezes, não se cobrem os custos de produção. Não resta ao produtor outra alternativa, se não adaptar-se aos novos tempos. Necessita ele cortar gastos, reduzir seus custos, aplicar métodos alternativos que sejam mais baratos e eficientes. Há necessidade de que cada produtor se torne um empresário, no verdadeiro sentido da palavra, devendo procurar administrar da maneira mais eficiente a sua propriedade. É fundamentado nessa linha de pensamento que se pretende montar uma metodologia de descrição e conhecimento sobre a produção de fumo em uma pequena propriedade rural, para que, com os dados colhidos, seja possível calcular os custos incorridos na produção e também os resultados da receita anual desta cultura.

Procura-se neste trabalho, disponibilizar ao pequeno produtor, subsídios para uma correta mensuração de seus custos de produção. Este trabalho tem como tema o estudo dos custos da produção de fumo, com base nos dados coletados numa pequena propriedade rural de produção de tabaco no Município de Agudo – RS, propriedade do Sr. Ido Antônio Kiefer. O principal objetivo deste trabalho será verificar a viabilidade do cultivo de fumo em pequenas propriedades rurais, proporcionando ao produtor uma postura gerencial, como estratégia para que este possa permanecer neste ramo, tendo como objetivos específicos:

- a) conhecer e descrever o processo produtivo da propriedade a ser estudada;
- b) calcular o tempo necessário, desde o início, até a conclusão da safra;
- c) calcular os custos dos insumos utilizados na produção de fumo;
- d) apurar a receita total anual da safra, de acordo com a capacidade instalada na propriedade rural em estudo.

A pesquisa é do tipo descritiva, elaborada por meio de um estudo de caso em uma pequena propriedade rural do Município de Agudo – RS, objetivando, através da análise de custos, subsidiar a tomada de decisões gerenciais.

Segundo Marion (2002,p.62) este tipo de pesquisa "objetiva descrever as características de determinado fenômeno ou população, correlacionar fatos ou fenômenos (variáveis) sem, no entanto, manipulá-los. Implica observação, registro e análise do objeto que está sendo estudado". O estudo de caso é uma subdivisão da pesquisa descritiva.

Segundo o mesmo autor (p. 62), no estudo de caso “foca-se um caso/fenômeno contemporâneo que esteja ocorrendo na vida real, para descrever a totalidade do contexto onde se dão as relações, privilegiando o processo em detrimento dos resultados, na tentativa de captar a evolução do evento, do projeto ou do programa estudado”.

Buscando-se atingir os objetivos traçados para este trabalho, serão utilizados os subsídios disponíveis através da literatura e publicações existentes, além da coleta de dados na unidade de produção em estudo, por meio de entrevistas e observação direta, sendo estes dados posteriormente separados por categorias, tabulados e analisados com o auxílio de softwares, com a finalidade de elaboração de conclusões.

No capítulo 2, faz-se uma ampla revisão bibliográfica, enfocando desde conceitos básicos de contabilidade, entrando nas subdivisões desta, dando-se ênfase na importância do gerenciamento de custos na atividade rural, além de dados sobre o cultivo de fumo no Brasil e no mundo.

No capítulo 3, faz-se uma descrição sobre a propriedade em estudo, explanando todos os custos envolvidos no processo produtivo e calculando os custos e a receita total da propriedade.

No capítulo 4, faz-se a conclusão do trabalho, bem como as sugestões para que o produtor possa melhorar o seu gerenciamento.

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

### 2.1 O uso da contabilidade

A história da contabilidade é tão antiga quanto à própria História da Civilização. Está presa às primeiras manifestações humanas da necessidade social de proteção à posse e de perpetuação e interpretação dos fatos ocorridos com o objeto material de que o homem sempre dispôs para alcançar os fins propostos.

A contabilidade registra, estuda e interpreta os fatos financeiros e/ou econômicos que afetam a situação patrimonial de determinada pessoa, física ou jurídica, apresentando-se ao usuário (pessoa que tem interesse em avaliar a situação da entidade) através das demonstrações contábeis tradicionais e de outros relatórios, específicos para determinadas finalidades.

Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro, relativos aos atos e fatos da administração pública, ou então a ciência que coordena e dispõe em livros apropriados (ou em fichas) a descrição das operações efetuadas por uma empresa com o objetivo de conhecer a situação da dita empresa, determinar os resultados obtidos e explicar as causas que produziram tais resultados (LEONE,1987, p.1).

A contabilidade objetivamente, é um sistema de informações e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização. O objetivo principal da contabilidade é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança. (IUDÍCIBUS,1997, p.28)

Ribeiro (1999,p.34) diz: “ o objetivo da contabilidade é permitir o estudo e o controle dos fatos decorrentes da gestão do patrimônio das entidades econômico-administrativas”.

Ainda, segundo o mesmo autor (p.35) “a principal finalidade da contabilidade é permitir a obtenção de informações econômicas e financeiras acerca da entidade”. As informações de ordem econômica são, principalmente, os fluxos de receitas e despesas, que geram lucros ou prejuízos, e as variações patrimoniais da entidade. Já as informações de ordem financeira abrangem os fluxos de caixa e de capital de giro.

Nota-se que a contabilidade é um fator de bastante importância para o estudo e compreensão de dados. Ela representa um dos meios utilizados para controle patrimonial, demonstração de resultados, prestação de informações e ainda como auxílio no controle empresarial e de resultados.

Existem diversos tipos de contabilidade, entre elas a contabilidade de custos,

financeira, gerencial, fiscal e orçamentária.

Segundo Sá & Sá (1990):

a ) contabilidade de custos - é a parte da contabilidade que estuda os fenômenos dos custos, ou seja, dos investimentos feitos para que se consiga produzir ou adquirir um bem de venda ou um serviço.

b ) contabilidade financeira - é a expressão adotada para evidenciar aplicação da contabilidade às contas do sistema financeiro do patrimônio azoidal, ou seja, as de caixa, bancos, duplicatas a receber, duplicatas a pagar entre outros; os nortes-americanos distinguem a contabilidade em financeira e de custos, ou seja, a parte que se dedica aos fatos da circulação do dinheiro e a que se dedica a investimentos para a obtenção direta dos resultados ou custos e receitas.

c ) contabilidade gerencial - é o ramo da contabilidade que, servindo-se dos próprios instrumentos de levantamento e interpretação dos dados quantitativos da empresa, pode informar, orientar e guiar a administração para que possa efetuar as alternativas de gestão e tomar as decisões de modo mais conveniente.

d ) contabilidade fiscal - é o registro dos fatos que merecem a atenção da fiscalização tributária, ou seja, os registros de compra, vendas, inventários e produção.

e ) contabilidade orçamentária - é a contabilidade aplicada ao orçamento, ou seja, a contabilidade que se aplica às previsões dos fatos; tem por fim acompanhar a execução do orçamento pondo em evidência as diferenças que, durante o exercício financeiro, verificam-se entre as operações realizadas e as previstas.

## **2.2 Custos à luz dos referenciais teóricos**

Com os significativos aumentos de competitividade que vem ocorrendo nos mercados, sejam industriais, comerciais ou de serviços, os custos tornam-se altamente relevantes quanto à tomada de decisões. Atualmente, as entidades já não podem definir seus preços de vendas de acordo com seus custos incorridos, e sim com base nos preços praticados no mercado em que atuam impostos pelos clientes e consumidores. Por isso, utiliza-se da contabilidade de custos para reduzir ao máximo os custos.

Segundo Crepaldi (1993,p.56), “custos são gastos identificáveis direta ou indiretamente com a cultura ou com o produto”.

Também tem-se por custo, o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços, e são todos identificáveis direta ou indiretamente à produção. Ações na

gestão de materiais (compras, condições de pagamento, controle de estoque e de abastecimento, controle de consumo) e na gestão de mão-de-obra (própria, de administração, política de remuneração) afetam diretamente os custos de produção. Uma estratégia de produção, no aspecto de melhor aproveitamento dos recursos, deve ser voltada para a viabilidade do empreendimento e para os resultados da empresa, pois estratégias inadequadas podem afetar os custos.

Os custos apresentam como finalidade: a obtenção dos valores das unidades produzidas, que se faz necessária para a verificação de se está vendendo um produto por um preço, no qual se incluem os impostos e fretes, maior ou menor que o seu custo. Percebeu-se, mais tarde, que saber apenas o custo por unidade não era suficiente, pois sentiu-se que alguns custos não incidem de forma direta e unívoca nos produtos. Tornou-se necessário, então, saber como distribuir esses custos, estabelecer controles: se está custando caro, quem está gastando, onde está sendo gasto, como se está gastando, etc... Somente conhecendo as respostas é que se pode controlar custos, para isso, é necessário estabelecer um sistema controlador, planejar e tomar decisões : o conhecimento do custo permitirá tomar decisões e planejar a empresa, resultando num processo gerencial mais efetivo.

A contabilidade de custos é um conjunto de procedimentos empregado para a determinação do custo de um produto e das várias atividades relacionadas a sua fabricação. Forma uma parcela ponderável da moderna contabilidade administrativa, gerencial ou analítica. Constitui-se num instrumento de controle dinâmico, pois acompanha os fatos internos da empresa. Quando bem estruturada, atinge os objetivos essenciais estabelecidos pela administração e, através de seu fluxo de informações, funciona como instrumento de tomada de decisões.

A contabilidade de custos, com prática normal dentro do sistema contábil de uma empresa, tem como primeira finalidade fornecer informações sobre as movimentações de produtos, orientando seus administradores na busca de alternativas para a gestão dos negócios (CRC-SP,1993, p.21).

A contabilidade de custos auxilia na determinação dos custos dos fatores de produção, dos custos de determinado setor da empresa, no controle e observação de desperdícios, horas ociosas de trabalho, equipamentos mal utilizados, na quantificação exata da matéria prima, entre outros (CREPALDI,1999, p.16).

A contabilidade de custos, atualmente, tem um papel significativo dentro das organizações, pois constitui-se numa importante fonte de informações para o processo decisório.

A contabilidade de custos é o ramo da função financeira que coleta, acumula, organiza, analisa, interpreta e informa os custos dos produtos, dos serviços, dos estoques, dos componentes operacionais e administrativos, dos planos operacionais

dos programas, das atividades especiais e dos segmentos de distribuição para determinar a rentabilidade e avaliar o patrimônio da empresa, para controlar os próprios custos e as operações e para auxiliar o administrador no processo de planejamento e tomada de decisões (LEONE,1996, p.43).

A contabilidade de custos tem como objetivos: custear e apurar os custos. Mas não significa apenas determiná-los ou calculá-los. Apuração de custos representa todo o trabalho da contabilidade de custos, desde o planejamento da coleta de dados até a prestação da informação gerencial de custos.

A contabilidade de custos tem como principais objetivos:

- a ) fornecimento de dados para apuração de custos e avaliação dos estoques;
- b ) fornecimento de informações à administração para controle das operações e atividades da empresa, visando o controle dos custos de produção;
- c ) fornecimento de informações para planejamento, orçamento e tomadas de decisões; e
- d ) atendimento a exigências fiscais e legais ( MEDEIROS, 1994, p.18).

Para que seja possível um melhor entendimento da contabilidade de custos se faz necessário o conhecimento de alguns conceitos básicos como: gasto, investimento, custo, despesa, desembolso, perda, matéria prima, insumos.

### 2.2.1 Gastos pré-operacionais

Todas as despesas pagas ou incorridas, durante o período que antecede o início de suas operações e que não forem identificadas diretamente com a cultura, serão enquadradas como pré-operacionais no Ativo Permanente Diferido. Os gastos relativos à cultura (mão-de-obra, serviços de terceiros, preparação do solo, sementes...) serão acumulados em suas respectivas contas e não em gastos pré-operacionais.

### 2.2.2 Investimentos

São considerados investimentos os valores aplicados na aquisição de bens ou serviços que são estocados nos ativos da empresa e que não são classificáveis no ativo circulante, não se destinando à manutenção da atividade fim da empresa.

São todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são estocados nos ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização.

Martins (1993,p.25) afirma que “investimento é todo o gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro (s) período (s)”.

Os bens de uso estão sujeitos à valorização ou desvalorização, devido a vários fatores. Em épocas normais, as desvalorizações são mais frequentes e têm sua origem principalmente no desgaste e no envelhecimento desses bens.

De acordo com Franco (1996,p.175), “depreciação é a perda de valor de um bem em virtude de seu uso ou da ação do tempo, é um fenômeno natural no patrimônio e deve ser contabilizado periodicamente”.

O investimento pode ser classificado em duas formas: Fixo e Giro.

O investimento fixo: representa os equipamentos, as instalações industriais para operação dos equipamentos (redes de energia, vapor, água, ar comprimido e outras), a montagem e o projeto, quando houver, as construções civis necessárias e outros investimentos como móveis e transportadores.

O investimento em giro: é o capital de giro próprio adicional necessário para a operação do equipamento ou da nova fábrica, sendo constituído, principalmente, pelo estoque de matérias-primas e componentes, e os recursos necessários para sustentar as vendas a prazo.

### 2.2.3 Custos

Segundo Martins (1998,p.25) “Gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.”

O custo é também um gasto, só que reconhecido como de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.

#### 2.2.3.1 Custos operacionais

Os custos operacionais normalmente são subdivididos em custos de produção e despesas gerais. Os custos de produção são aqueles que ocorrem até a fabricação do produto. Como exemplo tem-se o custo das matérias-primas ou o custo de manutenção.

As despesas gerais ocorrem do término da fabricação até a complementação da venda e, como exemplo, há as despesas com vendas e impostos sobre receitas.

#### 2.2.3.2 Custos de produção

Pode-se encontrar, conforme Contador e et al (1997,p.368), “custos de produção, custos de administração, custos de comercialização e custos financeiros quando se estuda

custos, considerando áreas de atividades”.

O mesmo autor determina uma denominação para custos de produção: a soma dos custos do material direto (MD) com os custos de mão-de-obra direta (MOD) e, com os gastos gerais de fabricação (CGGF), que constituem os gastos periódicos departamentais e apresenta a fórmula para sua quantificação:

$$C_p = C_{MD} + C_{MOD} + C_{GGF}$$

### 2.3 Classificações de custos

Encontram-se na contabilidade diversos significados que, muitas vezes, são utilizados de forma inadequada como gasto, desembolso, despesa e outros. Há, ainda, termos que significam acréscimos, como receitas e ganhos.

Para Martins (1993), no desenvolvimento de uma determinada atividade, faz-se necessário o conhecimento de alguns conceitos básicos para identificar as características dos itens utilizados na produção.

1 ) Classificação dos custos em relação ao volume:

a ) custos fixos - são os que permanecem inalterados em termos físicos e de valor, independentemente do volume de produção e dentro de um intervalo de tempo relevante. Geralmente são oriundos da posse de ativos de capacidade ou estado de prontidão para produzir. Também são conhecidos como custos de capacidade.

Custos Fixos são custos constantes no total, na faixa de volume relevante da atividade esperada que está sendo considerada. São custos que aparecem de qualquer modo em qualquer circunstância e que não poderão ser eliminados como no caso do custo variável, que não aparecerá, se tomada a decisão de não fabricar um produto ou uma linha de produtos.

Na atividade rural, os custos fixos podem ser referentes à depreciação de instalações, benfeitorias e máquinas agrícolas, salários dos técnicos rurais e inclusive as retiradas mensais para o custeio familiar do produtor, entre outros.

Dutra (1986,p.35) define custos fixos como sendo os custos de estrutura que ocorrem período após período, sem variações, ou cujas variações não ocorrem como consequência de variação no volume de atividades em períodos iguais.

b ) custos variáveis - são aqueles que variam em proporção direta com o volume de produção ou área de plantio, ou seja, são os custos que variam em proporção direta com o volume de atividade.

Custos Variáveis são os que variam proporcionalmente ao volume produzido, são custos proporcionais ao nível da atividade (o custo total aumenta à medida que a atividade aumenta) que aparece quando a atividade ou a produção é realizada.

Na atividade rural, os custos variáveis podem ser mão-de-obra direta, materiais diretos como fertilizantes, rações e sementes, horas de máquinas utilizadas, conservação e manutenção de bens, etc.

A classificação em fixos e variáveis leva em consideração a unidade de tempo, o valor total dos custos com a produção de um item e o volume da atividade.

c ) custos semivariáveis - são aqueles que, embora variem com o volume de produção, não o fazem proporcionalmente. Esses custos são constituídos de uma parcela fixa e de uma parcela variável; portanto, os custos semivariáveis são aqueles que têm um comportamento certo em relação ao nível de atividade, eles incluem uma parcela fixa e uma parcela variável e seu total.

## 2 ) classificação dos custos quanto à alocação ao produto:

Os custos podem ser classificados da seguinte forma: custos diretos e custos indiretos.

a ) custos diretos - são aqueles custos que podem ser apropriados diretamente aos produtos, bastando ter como base uma medida de consumo. São aqueles custos que entram diretamente na composição do bem. De acordo com Dutra (1986, p.35), “Custo Direto é aquele que está diretamente apropriado a cada tipo de bem ou órgão, no momento de sua ocorrência, isto é, está ligado diretamente a cada tipo de bem ou função de custo.”

De acordo com Crepaldi (1998, p.59) “são os que podem ser diretamente (sem rateio) apropriados aos produtos, bastando existir uma medida de consumo.”

b ) custos indiretos - são aqueles custos necessários à produção, geralmente de mais de um produto, mas alocáveis, através de um sistema de rateio, estimativa e outros meios.

Dutra (1986, p.35) expõe da seguinte forma: “Custo indireto é aquele que não se pode apropriar a cada tipo de bem ou função de custos no momento de sua ocorrência, atribui-se parcela dele a cada tipo de bem ou função de custos através de um critério de rateio”.

Para Leone, (1987, p.54) “todo o item de custo que precisa de um parâmetro para ser

identificado e debitado ao produto ou objeto do custeio é considerado um custo indireto.”

A classificação, portanto, em diretos e indiretos, refere-se aos produtos e não à produção em geral.

## **2.4 Outras nomenclaturas**

a) despesas: Marion (1996,p.36) entende que “são todos os gastos não identificáveis com a cultura, não sendo, portanto, acumulados no estoque, mas apropriada como despesa do período”.

Segundo Martins (1993,p.24), “despesa é um bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”. Assim pode-se dizer que despesa é uma operação de caráter financeiro para prover meios de produção.

A despesa também é um gasto, mas que não faz parte diretamente do processo de produção ou comercialização do bem ou serviço. São itens que reduzem o patrimônio líquido e que têm esta característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas.

b) receita: no entender de vários autores, a receita corresponde às vendas de mercadorias ou produtos, vindo a aumentar o ativo. Considera-se ainda recuperação dos investimentos, a renda produzida por um bem patrimonial ou valor que representa a parte positiva no sistema dos resultados.

Valle (1993) classifica as receitas da atividade agrária em principais e secundárias, conforme a sua origem. As receitas principais são provenientes da venda de produtos agrícolas, animais, plantas, mudas, entre outros. E as secundárias são provenientes de outras origens tais como: arrendamento, aluguéis, locação de máquinas, descontos obtidos, recebimento de indenizações na forma de seguros, e outros.

c) gasto: para Marion (1996,p.54), “gasto é todo o sacrifício para a aquisição de um bem ou serviço para pagamento no ato ou no futuro”.

É o sacrifício financeiro que a empresa arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer. Sacrifício este representado pela entrega ou promessa de entrega de ativos (recursos financeiros). Esse conceito é muito amplo e aplica-se a todos os bens e serviços recebidos, normalmente implicando em desembolso.

d) desembolso: segundo Martins (1993,p.25), “desembolso é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço”.

É considerado, também, como o pagamento resultante da aquisição de um bem ou

serviço, independentemente do momento da entrada do bem ou serviço, sendo ou não defasado do gasto. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada ou não do gasto.

e) perda: segundo o mesmo autor, a “perda é um bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária”.

Em outras palavras, diz-se que perda ocorre quando um bem ou serviço é consumido de forma anormal ou involuntária. Difere da despesa pela sua característica de anormalidade e involuntariedade, não é um sacrifício com intenção de obter receita.

Não se confunde com a despesa (muito menos com o custo), exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade; não é um sacrifício feito com intenção de obtenção de receita. Exemplos comuns: perdas comuns: perdas com incêndios, obsolescência de estoques etc.

Na atividade rural, as perdas podem ser devido a enchentes, granizos, secas prolongadas, entre outros.

f ) custeio: segundo Lopes de Sá (1993, p.105), “custeio é o ato de apropriar despesas, controlar custos ou registrar gastos feitos para manter alguma coisa”.

Os métodos de custeio dividem-se em: custo variável direto, custeio por absorção, custo-padrão e custeio baseado em atividades.

- Custeio variável direto: no custo variável, em oposição à modalidade de custeio por absorção, o custo variável ou direto toma em consideração, para custeamento dos produtos da empresa, apenas os gastos variáveis. Com isso, elimina-se a necessidade de rateios e conseqüentemente, as distorções deles decorrentes. É aquele em que apenas a parte variável dos gastos gerais de fabricação é alocada aos produtos e a parte fixa é considerada como custo do período e é diretamente alocada ao demonstrativo de resultados.
- Custeio por absorção: Para Martins (1998,p.41,42) “é o método derivado da aplicação dos princípios da contabilidade geralmente aceitos. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.” É o critério pelo qual todos os custos são distribuídos diretamente aos produtos, independentemente de sua classificação.
- Custo-padrão: Conforme Martins, (1998,p.32) “é o valor conseguido com o uso das melhores matérias-primas possíveis, com a mais eficiente mão-de-obra viável, a 100% da capacidade da empresa, sem nenhuma parada por qualquer

motivo, a não ser programadas em função de uma perfeita manutenção preventiva etc.” Visa estabelecer valores padrão para os fatores de custo e comparar os custos históricos com esses padrões, é ter um instrumento de controle que poderá nos indicar onde tomar providências para corrigir eventuais discrepâncias.

- Custeio baseado em atividades (ou ABC) definido como sendo o sistema segundo o qual são atividades de todas as áreas funcionais de manufatura que consomem recursos, e os produtos consomem, então, as atividades.

g ) matéria-prima: segundo Medeiros (1994,p.22) “é o material que constitui uma parte integral do produto pronto. Substância bruta principal essencial com que se fabrica alguma coisa.”

h) insumos: para o mesmo autor (p.22) insumos são “a combinação de fatores de produção(matéria-prima horas de trabalho, energia consumida, etc...) que entram na fabricação de determinada quantidade de bens e serviços”.

i ) custo de oportunidade ou alternativo de um dado produto são aqueles em que o capital e tempo nele usados estariam rendendo se fossem utilizados na melhor alternativa de emprego. Só haverá lucro econômico quando o bem produzido proporcionar retorno que supere os custos de produção, o qual é o desembolso, a depreciação e a retribuição normal do capital; a opção de investir na empresa, mesmo em detrimento de ganhos no mercado financeiro, precisa ser recompensada pela atividade produtiva.

j ) custos diferenciais é a diferença que existe nos custos das escolhas preferenciais ou alternativas, ou seja, decisões do tipo comprar ou produzir determinado serviço. Conforme Padoveze (1997), os custos diferenciais devem ser analisados à luz das alternativas de receitas que estão associadas a eles.

k ) custos totais: são todos os custos (diretos e indiretos) de determinado objeto ou atividade.

## **2.5 Objetivos da Contabilidade de Custos**

A idéia básica de custos, atualmente, é de que eles devem ser denominados, tendo em vista o uso a que se destinam. A diversidade de objetivos da contabilidade de custos torna difícil estabelecer um só tipo de custo de produção que se adapte a todas as necessidades. Cada utilização de custo requer, de fato, diferentes tipos de custos.

Por isso, a contabilidade de custos, quando acumula os custos e os organiza em informações relevantes, pretende atingir três objetivos principais: a determinação da rentabilidade, o controle dos custos das operações e fornecer informações aos diversos níveis gerenciais para planejamento e tomada de decisões.

## **2.6 Gerenciamento e custos rurais**

A conjuntura econômica atual exige do homem do campo maior preparo e competência para enfrentar novos desafios, no sentido de gerenciar melhor sua unidade de produção, onde a contabilidade de custos e a contabilidade gerencial constituem-se em instrumentos essenciais no desempenho do agronegócio, cujo objetivo é perseguir bons resultados que atendam aos seus anseios e transformem-se em melhor qualidade de vida para os seus familiares e para a sociedade em geral.

Existe atualmente a necessidade de implantação de um sistema de gerenciamento contábil nas propriedades rurais, com a finalidade de organizar as informações e auxiliar os produtores na tomada de decisões em suas unidades de produção, com o intuito de obter melhores resultados no desempenho das atividades produtivas.

A implantação de um trabalho neste sentido pode trazer muitos benefícios à família do agricultor que, no seu dia-a-dia, encontra-se envolvida com os afazeres da propriedade rural, no desenvolvimento das atividades que compõem o processo produtivo.

Percebe-se, na maioria das propriedades rurais, uma grande carência de informações onde, os produtores rurais, na melhor das intenções, guardam os fatos e os acontecimentos apenas na memória que, como passar do tempo, acabam sendo esquecidos, dificultando, assim, a execução de um gerenciamento mais eficiente, com tomadas de decisões mais acertadas no intuito de perseguir um melhor desempenho para o agronegócio.

Acredita-se ser de fundamental importância a utilização de um sistema que permita, ao agricultor e sua família, conhecer melhor sua unidade de produção, agregando a ela as informações que lhe dizem respeito, como: o inventário geral do estabelecimento; identificação das atividades produtivas; planejamento das atividades exploradas; controle do fluxo de caixa; receitas; despesas; custos de produção; apuração do resultado de forma simplificada, com a determinação de alguns índices de produtividade considerados importantes para estabelecer uma comparação em relação as demais, como também permitir uma análise, um pouco mais detalhada, na identificação de pontos fracos e pontos fortes e, se for o caso, tomar as decisões julgadas necessárias para melhorar o seu desempenho.

A organização de um sistema de custos e de gerenciamento contábil, de forma simplificada, clara e objetiva, pretende munir o produtor rural com informações suficientes, capaz de dar a ele, o suporte necessário para a tomada de decisões em relação ao agronegócio.

Independentemente de tamanho, ou tipo de exploração que desenvolve, a unidade de produção agropecuária deve ocupar o merecido lugar de destaque no setor, tendo em vista que, acima de tudo, desempenha uma atividade econômica, um ramo de negócio e, como tal, temo objetivo de buscar resultados que satisfaçam os anseios do produtor rural e de sua família.

## **2.7 A importância da contabilidade no gerenciamento rural**

A contabilidade como ciência, desde as primitivas civilizações, muito tem contribuído com controles e informações técnicas e gerenciais em instituições governamentais, religiosas, políticas e empresariais onde, segundo Crepaldi (1998,p.17), “foi importante instrumento no desenvolvimento do capitalismo.

Através da evolução da contabilidade e da necessidade de novas investigações adicionais e complementares, surgiu a contabilidade gerencial, a qual presta relevante serviço às organizações, ao mesmo tempo em que mune os administradores com informações, adaptadas ao processo de gestão que possibilitam uma tomada de decisão mais coerente com a realidade.

Contabilidade gerencial é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial (CREPALDI,1998, p.18).

Neste aspecto, atualmente, a contabilidade gerencial volta-se, única e exclusivamente, para a administração da empresa, procurando fornecer as informações necessárias para proporcionar ao administrador melhores condições para a tomada de decisões. Caracterizada pelo enfoque conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis, expressos através de relatórios, feitos a contento da administração, para que ela possa valer-se deles no desempenho das atividades decisórias.

Desta forma, pode-se assegurar que o gerenciamento contábil, que dá o suporte necessário para a tomada de decisão, tem sua origem nas informações obtidas da contabilidade e, se é importante para uma empresa, por que não vai ser importante para uma propriedade rural.

## **2.8 Gerenciamento no desempenho da propriedade rural**

A atividade rural corresponde a exploração da capacidade produtiva do solo através do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de produtos agrícolas. Apesar de encontrar-se numa posição bastante delicada e vulnerável, tem grande importância na economia nacional, cujos agronegócios giram, anualmente, uma significativa parcela de valores financeiros onde o fato de o Brasil ter uma balança comercial superavitária na agricultura tem sido bastante citado.

Desde os tempos primordiais, a agricultura sofreu um processo de modernização que, ao longo do tempo, gerou grandes mudanças, fortalecendo muitas economias.

A evolução da agricultura modernizou o setor nas últimas décadas, no que se refere a utilização de insumos de produção: sementes, fertilizantes, agrotóxicos, máquinas, implementos, entre outros tantos, os quais levaram o agricultor a utilizá-los como modernos bens de consumo, causando-lhe um maior desembolso financeiro.

A mecanização das lavouras, se por um lado, trouxe um maior rendimento ao trabalho da família rural, por outro, trouxe, também, um maior desembolso para o agricultor pela manutenção de máquinas e equipamentos próprios, ou pela contratação de serviços de terceiros na execução de tarefas.

Uma propriedade rural, ou empresa agrícola, de acordo com o tipo de exploração que desenvolve, caracteriza-se por uma unidade de produção que, independentemente do seu tamanho, do volume produzido e comercializado, ou da receita obtida num determinado período, pode constituir-se num negócio sólido, rentável e bastante lucrativo. Assim, percebe-se que uma propriedade rural apresenta características próprias, as quais diferem umas das outras, em função do maior ou menor grau de desenvolvimento e estruturação, onde um dos maiores problemas sentidos, principalmente, na propriedade de pequeno porte, relaciona-se ao gerenciamento e, a falta de informações, dificultando a tomada de uma decisão mais eficiente por parte do agricultor.

Entende-se por propriedade rural ou empresa agrícola, toda propriedade, ou unidade de produção, localizada no meio rural que tem na exploração agropecuária sua principal fonte de renda. Segundo Marion (1996,p.31), empresas rurais são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo através do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas.”

A unidade de produção agrícola, sob o aspecto legal, podem estar vinculada a pessoa

física de seu proprietário, sem a obrigatoriedade de constituir-se em pessoa jurídica. Com relação a este aspecto, entende-se que, para melhorar o seu gerenciamento, deve-se dispensar ao estabelecimento rural, um tratamento semelhante ao da pessoa jurídica, haja visto que a unidade de produção apresenta, praticamente, a mesma forma de organização, o que justifica a adoção de um sistema de gerenciamento capaz de dar sustentabilidade à tomada de decisão e trilhar um caminho para o seu desenvolvimento.

Neste sentido, pode-se definir o gerenciamento rural como o ato de gerir, governar, dirigir ou administrar uma propriedade agrícola. Por outro lado, Crepaldi (1998,p.23) define como “o conjunto de atividades que facilita aos produtores rurais a tomada de decisões ao nível de sua unidade de produção, a empresa agrícola, com o fim de obter o melhor resultado econômico, mantendo a produtividade da terra”.

As atividades desenvolvidas numa propriedade rural correspondem às ações empregadas na exploração de culturas e criações em geral, com o intuito de obter receitas para o estabelecimento, como também a sobrevivência da família rural, através da ocupação da mão-de-obra disponível.

O processo produtivo, por sua vez, é o conjunto de eventos e ações através dos quais os fatores de produção se transformam em produtos vegetais e animais. E também um sistema de preparar a terra e plantar, tratar e colher, com a finalidade de produzir alimentos para a subsistência do homem e do animal. A agricultura será tão mais próspera quanto maior for o domínio que o homem venha a ter sobre o processo de produção, que se obterá na medida do conhecimento acerca das técnicas de execução e gerência (MARION,1996, p.43).

Por outro lado, entende-se por atividade produtiva numa propriedade rural aquela para qual as pessoas dedicam seu esforço no sentido de produzir alimentos para a subsistência da família e para a comercialização, cuja exploração tenha finalidade econômica, com o objetivo de gerar receitas para o estabelecimento e atender às necessidades e aos anseios dos familiares.

Atividades produtivas são aquelas em que as unidades de produção, exploram o solo, através do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas.

A propriedade rural, como unidade de produção, do ponto de vista econômico, é definida como o local onde o trabalho, combinado aos demais meios de produção e ao capital, transforma-se em bens e serviços, com a finalidade de reproduzir, ao longo do tempo, as condições de trabalho e de vida da família rural.

Os meios de produção disponíveis, numa propriedade rural, somados ao capital e ao trabalho, potencializam-se quando aliados a outros fatores como o conhecimento, o

planejamento das atividades, com metas e objetivos definidos e executado, através de um gerenciamento adaptado à realidade, constituem-se num diferencial importante e decisivo para o agricultor ser bem-sucedido no desempenho do agronegócio.

O desenvolvimento das atividades ligadas ao processo produtivo, dentro de uma unidade de produção, identifica o tipo de exploração implementada. Para que haja um bom gerenciamento, a propriedade rural deve manter um sistema de informações que lhe permita conhecer, detalhadamente, de forma prática, segura e eficiente, a realidade dos fatos e acontecimentos, no dia-a-dia do estabelecimento.

Neste sentido, deve-se manter um sistema de escrituração, obedecendo ao regime de competência, com métodos e critérios uniformes ao longo do tempo, o qual possibilite verificar a situação da empresa em qualquer época, controlar racionalmente os recursos disponíveis, reduzir custos e despesas e expandir resultados, como também, possibilitar a realização de novos investimentos.

O modo de pensar adotado pelas empresas significa que as informações gerenciais afetem o desempenho de uma Empresa Rural, moldando suas metas e influenciando as ações empreendidas pelas pessoas para atingi-las. Entretanto o desempenho favorável a longo prazo somente ocorrem se as informações gerenciais definem metas e disparam ações que satisfazem termos relevantes de competitividade (CREPALDI,1998, p.65).

Para que uma propriedade rural seja bem controlada torna-se necessária a implantação de um sistema de informações, baseado na contabilização dos valores de entrada e de saída, cujas informações possam contribuir para o processo de gestão, orientar a tomada de decisão e apontar tendências.

Um sistema pode ser definido como a união de princípios que formam uma doutrina ou um conjunto. É uma combinação de fatores que integram um todo. De acordo com Bio (1996,p.18), “considera-se sistema um conjunto de elementos interdependentes. ou um todo organizado, ou partes que interagem formando um todo unitário e complexo.”

Um sistema de informações que integra padrões, orçamentos e a contabilidade, segundo Nakagawa (1993), caracteriza-se por suprir as atividades da empresa com informações de caráter contábil e financeiro, como também de natureza física e qualitativa.

Conforme Padoveze (1998), um sistema de apoio gerencial necessita constantemente de informações quantitativas e qualitativas, atualizadas, oriundas do sistema de apoio às operações, como quantidades produzidas, quantidades estocadas, quantidades vendidas, número de pessoas e dias ou horas trabalhadas e assim por diante.

É fundamental que um sistema de informação gerencial possa permitir o

conhecimento da realidade dos fatos e acontecimentos na propriedade rural. O empreendimento deve manter seus próprios métodos e critérios de escrituração, uniformes ao longo do tempo, cujo modo de pensar adotado, fortaleça as informações gerenciais, as quais, influenciam no desempenho e proporcionam ao administrador uma tomada de decisão mais consciente, preservando a vida econômico-financeira da empresa.

## **2.9 Gerenciamento na unidade de produção**

De um modo geral, a pequena propriedade rural, caracterizada como uma unidade de produção familiar, é carente de informações, no que se refere aos aspectos contábeis e gerenciais. Esta carência parece ser ainda mais sentida pelo fato de a grande maioria dos agricultores não perceberem a necessidade de estarem mais bem orientados, no sentido de implementar um sistema de gerenciamento, capaz de proporcionar maior desempenho e controle do agronegócio.

Na maioria das vezes, o produtor rural não sabe o quanto custou-lhe produzir uma saca de milho, uma saca de soja, uma sacado feijão, ou um litro de leite, um quilo de suíno, uma arroba de fumo ou uma arroba de boi gordo e, conseqüentemente, ao vender seu produto, não sabe se está tendo lucro ou prejuízo na transação comercial realizada.

A agricultura familiar caracteriza-se por explorar pequena superfície de terra, normalmente própria; desenvolver um sistema intensivo de produção; empregar alto volume de capital de exploração; utilizar mão-de-obra familiar, geralmente, não remunerada; produzir, primeiramente, para o sustento da família e comercializar o excedente da produção onde, o gestor é o proprietário, o qual não estipula retiradas financeiras periódicas para a família.

O fraco desempenho da unidade de produção, geralmente, encontra-se relacionado como baixo nível de gerenciamento do agronegócio, onde o encarregado da gestão, na maioria das vezes, não avalia certas condições básicas de mercado para tomar decisões. Decide com base no passado, sem analisar as tendências futuras, seja por desconhecimento, ou por não dar a importância necessária ao assunto. Este fato, muitas vezes, expõe o agricultor ao acúmulo de decisões erradas que podem comprometer o futuro do seu empreendimento.

O gerenciamento da propriedade rural, geralmente, é executado pelo proprietário e, na falta ou impossibilidade deste, a esposa, ou o filho mais velho toma a frente nos negócios. Neste aspecto, cabe ressaltar que o encarregado da gestão, geralmente, toma as decisões, de acordo com a sua visão das coisas, sem consultar as demais pessoas da família e sem observar

as tendências do setor.

Um aspecto que deve ser destacado relaciona-se com o caixa da propriedade rural que, normalmente, é o próprio bolso do agricultor e, por não haver uma programação de retirada financeira, gera uma grande confusão entre os gastos da propriedade e as despesas da família, pelo fato de não existir uma separação, o que dificulta o gerenciamento das disponibilidades, deixa o estabelecimento mais vulnerável diante das constantes necessidades de recursos para capital de giro, afetando o desempenho do agronegócio e contrariando o princípio contábil da entidade, o qual determina que o patrimônio da entidade jamais poderá confundir-se com o de seus sócios ou proprietários.

É visível a dificuldade em obter as informações em uma propriedade rural, no momento de efetivar uma avaliação patrimonial, realizar um planejamento para a unidade de produção, implantar um controle gerencial, por mais simplificado que seja, compor custos de produção o assim por diante.

Uma das tarefas mais difíceis de ser realizada encontra-se relacionada com a avaliação dos elementos que compõem o Ativo e o Passivo da propriedade rural, tendo em vista que, segundo as normas que regem a contabilidade, devem ser calculadas, a depreciação, amortização e exaustão que afetam os bens do ativo permanente imobilizado.

A avaliação do patrimônio da propriedade rural deve ser efetivada a partir da identificação e constatação física dos bens, direitos e obrigações, que compõem o ativo e o passivo. Todos os itens constatados devem ser submetidos a um critério de avaliação, com base no valor histórico de aquisição, ou preços reais e de mercado ou, quando for o caso, no custo de implantação, os quais podem ser resgatados, juntamente com o proprietário do estabelecimento rural, levando-se em consideração o estado geral do bem, o tempo de uso, o desgaste físico e a obsolescência, sistematizados em planilhas para facilitar a estruturação de um Balanço Patrimonial.

Algumas propriedades rurais que se encontram num estágio mais avançado de desenvolvimento econômico e tecnológico, até possuem algum tipo de controle, com informações que podem ser aproveitadas na implantação de um sistema de gerenciamento melhor estruturado.

O produtor rural, de um modo geral, não está habituado a utilizar ferramentas do tipo: lápis, caneta, papel, calculadora, etc. Neste aspecto, prefere dar maior atenção ao trabalho do dia-a-dia, voltado à exploração e ao cultivo da terra e a criação de animais do que ao acompanhamento, execução e análise de controles gerenciais, até porque, entende não ser a sua função, escriturar papéis e lidar com eles.

De um modo geral, a maioria dos agricultores não fazem nenhum tipo de controle e deixam a desejar, inclusive, quanto a realização de um planejamento que contemple os aspectos físicos e financeiros necessários para o desempenho das atividades na unidade de produção.

Por esta razão, o produtor rural, geralmente, não possui um conhecimento do custo de produção de seus produtos, nem uma estimativa de rentabilidade das atividades desenvolvidas e nem um cálculo da viabilidade econômica e financeira do negócio que está sendo explorado. Isto impõe dificuldades e impede uma tomada de decisão mais acertada e oportuna.

A atual abrangência de conhecimentos variados, requerida pela atividade rural não mais permite que os produtores guardem as informações na memória, como encontravam-se habituados.

## **2.10 Problemas na implementação de modelos gerenciais**

Os modelos gerenciais devem, em princípio, atender às exigências e as necessidades dos produtores rurais, através do fornecimento de informações relacionadas com a unidade de produção, com o objetivo de utilizá-las no desempenho de um gerenciamento adequado, capaz de dar o suporte necessário à tomada de decisão.

Sabe-se de antemão que a implantação de qualquer sistema de gerenciamento, por mais simplificado que seja, torna-se difícil execução, por parte dos produtores rurais, tendo em vista que os afazeres na propriedade rural, constituem-se num trabalho braçal e exaustivo, razão pela qual, os controles ficam para um segundo plano.

Em certas épocas do ano, no momento em que os produtores desenvolvem as atividades com menor intensidade, até torna-se possível o acompanhamento: porém, em épocas de concentração de atividades, existe a tendência de uma interrupção, ou abandono dos controles adotados e, como consequência, a falta de continuidade,

A grande dificuldade encontrada na implementação de modelos gerenciais. recai, basicamente, sob três aspectos: a falta de continuidade na alimentação dos controles; a falta de capacitação do produtor rural na realização dos controles; a falta de dados e informações escrituradas impossibilita a realização de um trabalho mais preciso.

A velocidade acelerada com que as mudanças ocorrem no mundo dos negócios gera muitas incertezas aos gestores de qualquer empreendimento. Da mesma forma, uma unidade de produção rural não pode ficar alheia aos acontecimentos que lhe dizem respeito, razão pela

qual deve-se organizar para buscar conhecimentos e aplicá-los, no sentido de obter resultados cada vez mais satisfatórios.

O controle gerencial deve ser compatível, apresentar certos quesitos próprios, capaz de satisfazer às necessidades e exigências dos produtores rurais, com o objetivo de torná-lo útil e confiável, no momento certo e oportuno de tomar decisões.

O gerenciamento contábil deve possibilitar a maximização de resultados econômicos, permitir o aproveitamento racional dos recursos existentes e disponíveis no estabelecimento, estar em sintonia com as atividades desenvolvidas na unidade de produção, estabelecer metas e objetivos definidos e direcionar a tomada de decisões em busca da situação desejada.

Existe na propriedade rural um grande potencial de aproveitamento dos produtos produzidos, como também das sobras, os quais podem ser transformados em novos produtos, ou insumos, de uso contínuo, porém atualmente, a propriedade rural é grande consumidora de insumos modernos, como fertilizantes, sementes e agrotóxicos.

A verdadeira finalidade de um sistema de gerenciamento contábil permite a identificação do problemas, análise do processo utilizado para apontar soluções e alternativas de expansão dos resultados; possibilita um melhor aproveitamento dos recursos existentes, em substituição aos insumos externos; propõe redução e erradicação de perdas e desperdícios; eleva o faturamento do estabelecimento e; busca a diminuição dos custos de produção. É um instrumento de alerta com a missão de perseguir metas e atingir os objetivos traçados pelo agronegocio.

A viabilidade econômica e financeira de uma unidade de produção deve iniciar por um planejamento global que contemple todos os ingressos e desembolsos de recursos financeiros; que seja identificado o ponto de equilíbrio econômico; que seja estipulado uma retirada financeira para a família, compatível com a realidade do estabelecimento e; que exista um plano de capitalização do estabelecimento e fortalecimento do capital de giro próprio.

A propriedade rural deve encarar o desafio e apoiar-se no gerenciamento contábil para buscar a competitividade e assegurar condições de sobrevivência, num mundo cada vez mais globalizado.

## 2.11 A cultura de fumo

### 2.11.1 Origens do fumo

Se o fumo constitui, hoje, um dos fatores mais importantes da economia de vários países do mundo, a sua origem permanece obscura à luz da pesquisa e da história. Existem, pelo menos, duas correntes pretendendo elucidar o surgimento e a difusão da fumicultura pelo mundo. Para uns, o fumo seria originário das Américas; para outros, o tabaco designaria certas plantas já fumadas na Ásia, desde o séc. IX, provavelmente em cachimbos.

O certo é que Cristóvão Colombo testemunhou, em 1492, o hábito de fumar as folhas de tabaco, evidenciando que a história do fumo, na América, começa bem antes da chegada dos europeus. A hipótese mais provável é a de que a planta teria surgido nos vales orientais dos Andes bolivianos, difundindo-se pelo território brasileiro através das migrações indígenas, sobretudo do Tupi-Guarani.

Para os índios brasileiros, o fumo possuía caráter sagrado e seu uso era, geralmente, limitado a ritos mágico-religiosos e fins medicinais. Afirmavam que a planta curava feridas, enxaquecas e dores de estômago...

Consta que, das formas de consumo do fumo, os índios adotavam pelo menos seis usos diferentes: poderia ser comido, bebido, mascado, chupado, transformado em pó e fumado. Porém, dentre todas essas formas, o hábito de fumar era, seguramente, o mais relevante.

### 2.11.2 A expansão do fumo pelo mundo

No início de novembro de 1492, os companheiros de Cristóvão Colombo viram, pela vez primeira, os índios fumarem. Começara, desde então, a história de uma fantástica expansão. Em apenas um século, o fumo passou a ser conhecido e usado no mundo inteiro, expandindo-se de duas maneiras: a primeira, através dos marinheiros e soldados, para quem era o fumo um bom passatempo, durante os longos meses de viagem; a segunda, por meio das expedições de portugueses ao Brasil, que levaram a planta para Portugal e França, difundindo-a, posteriormente, em outros países europeus.

### 2.11.3 O fumo no Brasil

Inicialmente, no Brasil, os colonos adquiriam o fumo dos índios, através de um sistema de trocas. Mas, uma seqüência de guerras fez com que, a partir de 1570, aproximadamente, eles mesmos começassem a cultivá-lo. Primeiro, seu objetivo era o consumo próprio; depois, o comércio, instigados pelos comerciantes portugueses, com o intuito de abastecerem o mercado europeu. As lavouras ocupavam pequenas áreas e se localizavam, de preferência, na costa, entre Salvador e Recife e, sobretudo, no recôncavo baiano.

O destino do fumo brasileiro tomou três direções: o de primeira e segunda qualidade era mandado para Lisboa, sendo sua maior parte reexportada para outros países da Europa. Uma outra parte servia de moeda, no período colonial, para o comércio de escravos com a África. E a terceira destinava-se ao consumo interno. Aliás, nenhum outro produto colonial se propagou, no continente europeu, com tanta rapidez e angariou tantos apreciadores como o tabaco...

No entanto, a produção anual de fumo, durante o período colonial, apresentava numerosas variações, especialmente por causa das pragas que atingiam a planta e das chuvas e secas prolongadas que reduziam as safras. O fumo brasileiro beneficiou-se, porém, de conjunturas que favoreceram o seu desenvolvimento. Em 1680, já atingia a 3.750 toneladas, e continuou crescendo com a política de fomento à agricultura introduzida pelo Marquês de Pombal, conseguindo permissão para exportar 200 toneladas, através de Portugal.

Esse ritmo de franco desenvolvimento fez com que a produção de fumo viesse a se acelerar, abrindo novas fronteiras, além da Bahia. Começaram, assim, a aparecer áreas fumageiras em Minas Gerais, Goiás, São Paulo e, de forma mais acentuada, no Rio Grande do Sul, com a chegada de imigrantes europeus, especialmente de origem germânica. Em 1824, o fumo começou a ser cultivado na colônia de São Leopoldo e, em 1850, na Colônia de Santa Cruz, futura Capital Mundial do Fumo.

Foi exatamente em nosso Estado (e, mais tarde, em Santa Catarina) onde se deu o início ao cultivo dos fumos claros, a partir da importação de vários tipos de sementes, inclusive a variedade Chinês, de que se originou o tipo Amarelinho. Em 1920, foi introduzido o fumo Virgínia, que viria, aos poucos, a conquistar a importância que hoje representa.

#### 2.11.4 Princípios da comercialização

No princípio, um dos graves problemas enfrentados pela fumicultura, em todo o país, foi a difícil comercialização. Enormes eram as distâncias, não havendo nem estradas nem meios de transporte adequados!

A partir do séc. XIX, o quadro começou a dar sinais de alento, com a criação de circuitos comerciais. Permanecia, entretanto, um crucial problema: a moeda. É que, em regiões distantes dos grandes centros comerciais e de consumo, havia a escassez desse produto básico. E, em conseqüência, o comércio era, em sua grande parte, feito à base de trocas.

### 2.12 A estrutura fumageira hoje

As atuais estruturas de lavoura, indústria e comércio do fumo, no Brasil, resultaram de fenômenos de concentração, ocorridos entre 1910 e 1930. Antes disso, no séc. XIX, notadamente em sua segunda metade, o fumo era produzido em todas as províncias, tendo sido criadas inúmeras fábricas, em várias regiões do país, tanto para o beneficiamento do tabaco, quanto para a produção de fumo em corda, rapé, charutos, cigarros ou fumo desfiado.

As cifras de exportações de fumo em folha eram, já, significativas, no século passado. No decênio 1821/1830, foram exportadas, no total, 42.409 toneladas; entre 1841 e 1850, foram 46.230 toneladas e, no decênio seguinte, 80.126 toneladas. Na última década do séc. XIX, as exportações totalizaram 211.812 toneladas.

No limiar do séc. XX, começou o fenômeno da concentração, que fez a produção cair, na maioria dos Estados, e aumentar, consideravelmente, na Bahia e no Rio Grande do Sul. A única diferença, nas duas regiões, era o tipo das culturas e a tecnologia. Enquanto a Bahia mantinha a hegemonia da produção de fumos escuros para o charuto, o Rio Grande do Sul aprimorava a produção de fumos claros, especialmente o Virgínia. Além disso, a Bahia continuava com a secagem ao sol e em galpões, ao passo que o Rio Grande do Sul, desde 1920, se especializava em novos métodos de secagem, em estufa, melhorando a sua qualidade.

Na indústria fumageira começou, também, a ocorrer o fenômeno da concentração, tanto no setor de charutos, quanto no de cigarros. Esse processo resultou no desaparecimento de pequenas empresas, dando lugar a fábricas de maior envergadura. As causas eram quase sempre as mesmas: dificuldades de adaptação das pequenas empresas às novas exigências do

mercado e, evidentemente, a necessidade de maior capital. Idêntico processo também teve andamento no setor de beneficiamento do fumo em folhas.

Após 1940, o fumo brasileiro passou a se beneficiar de conjunturas favoráveis, com o crescimento do consumo de fumos claros, no mundo inteiro. Ao longo de 40 anos, triplicou a área cultivada e a produção se multiplicou por quatro.

A cultura de fumos claros, no Rio Grande do Sul, estendeu-se aos Estados de Santa Catarina e Paraná; a Bahia, por sua vez, sofreu a concorrência do Estado de Alagoas.

Assim, definiram-se, nitidamente, as três regiões produtoras do país: o Sul (RS, SC e PR), pelos fumos claros para cigarros (79% da produção nacional), incluindo, em menor escala, a produção do Burley e Galpão Comum; o Nordeste (BA e AL), pelos fumos escuros para charutos (16%), e os demais Estados (em particular, MG, GO e SP), pelo fumo em corda (5%).

Quanto aos serviços de divulgação e difusão de tecnologias geradas pelo sistema de pesquisa e os de orientação técnica aos produtores de fumo, estes vieram atrelados aos negócios de fumo que, com o decorrer do tempo, gerou o Sistema Integrado de Produção, produzindo fumos comparáveis aos melhores do mundo. A origem do sistema baseia-se em dois princípios capitais: de um lado, a necessidade de os produtores serem assistidos, técnica e financeiramente, e com a garantia de poderem vender toda a sua produção a preços e lucros aceitáveis; de outro, a necessidade de as empresas fumageiras poderem contar com a disponibilidade de matéria-prima, nas quantidades programadas, com a qualidade desejada e a custos mais ou menos previsíveis e aceitáveis.

Os fundamentos básicos desse sistema foram criados no Brasil e, constantemente, aperfeiçoados. Dentro desse contexto de necessidades mútuas, foram surgindo idéias de desenvolver negócios em parceria, que fossem bons para todos. E, operando dentro desse sistema, o setor foi se fortalecendo de tal forma, que conseguiu sobreviver e prosperar, competindo, hoje, eficazmente, com outros mercados.

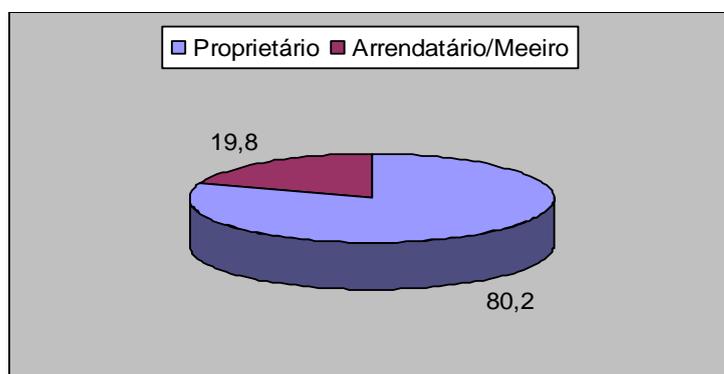
### 2.13 Dados relevantes sobre o cultivo de fumo no Brasil e no mundo

Tabela 01 - Condição do Fumicultor Sul Brasileiro

FORMAS DE EXPLORAÇÃO DA TERRA 03/04		
CONDIÇÃO	FAMÍLIAS	%
Proprietário	152.650	80,2
Arrendatário/Meeiro	37.620	19,8
T O T A L	190.270	100

Fonte: AFUBRA – Associação dos fumicultores do Brasil

Gráfico 01 - Formas de exploração da terra 03/04



Fonte: própria

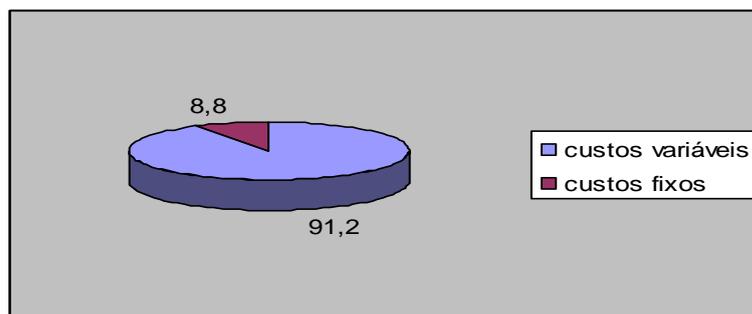
O elevado índice de arrendatários é atribuído ao reduzido tamanho das propriedades. Ocorre com maior frequência com proprietários que possuem áreas inferiores a 5 hectares, onde é realizada a diversificação de culturas para subsistência. Neste caso, o fumo, a mais importante fonte de receita, é cultivado em áreas arrendadas e disponíveis nas proximidades. Agricultores mais idosos e aposentados que, quando não exercem mais a atividade, preferem oferecer a propriedade a famílias que não possuem terra, para produzirem fumo em sociedade, comumente denominadas parceiras. Proprietário é quem detém e explora a própria terra; arrendatário/meeiros são os que exploram a terra de outros, entregando parte da produção como pagamento de aluguel.

Tabela 02 – Custo de produção do Virgínia

CUSTO OPERACIONAL DE PRODUÇÃO DE FUMO SAFRA: 2004/05			
DISCRIMINAÇÃO	R\$/ha	%	
Custos Variáveis	Mão-de-obra	4.284,22	50,9
	Operações com animais	96,57	1,1
	Operações com máquinas	92,49	1,1
	Operações com benfeitorias	104,73	1,2
	Suprimentos agrícolas	1.906,98	22,6
	Lenha	646,31	7,7
	Energia elétrica	12,34	0,1
	Seguro da produção	222,37	2,6
	Funrural	187,78	2,2
	Despesas financeiras	125,15	1,5
<b>SUB-TOTAL</b>	<b>7.678,93</b>	<b>91,2</b>	
Custos Fixos	Correção do solo	55,24	0,7
	Depreciação de utensílios e implementos	283,35	3,4
	Depreciação de animais e máquinas	131,43	1,6
	Depreciação de benfeitorias	274,35	3,3
<b>SUB-TOTAL</b>	<b>744,37</b>	<b>8,8</b>	
<b>T O T A L</b>	<b>8.423,30</b>	<b>100,0</b>	
<b>PRODUTIVIDADE</b>	<b>kg/ha</b>	<b>2.092</b>	
<b>CUSTO OPERACIONAL</b>	<b>R\$/kg</b>	<b>4,03</b>	

Fonte: AFUBRA – Associação dos fumicultores do Brasil

Gráfico 02 – Custos Variáveis e Custos Fixos



Fonte: AFUBRA – Associação dos fumicultores do Brasil

Tabela 03 - Tabela de preços da Safra 2003/04, 2004/05 Tipo Virgínia

CLASSES	2003/2004		2004/2005	
	R\$/kg	R\$/arr.	R\$/kg	R\$/arr.
T O 1	4,83	72,45	5,31	79,65
T O 2	4,08	61,20	4,49	67,35
T O 3	3,47	52,05	3,82	57,30
T R 1	3,75	56,25	4,13	61,95
T R 2	2,58	38,70	2,84	42,60
T R 3	1,51	22,65	1,66	24,90
T L 1	3,14	47,10	3,45	51,75
T L 2	2,44	36,60	2,68	40,20
T L 3	1,38	20,70	1,52	22,80
T 2 K	1,85	27,75	2,04	30,60
T 3 K	1,03	15,45	1,13	16,95
B O 1	5,08	76,20	5,59	83,85
B O 2	4,40	66,00	4,84	72,60
B O 3	3,54	53,10	3,89	58,35
B R 1	3,96	59,40	4,36	65,40
B R 2	2,90	43,50	3,19	47,85
B R 3	1,94	29,10	2,13	31,95
B L 1	3,85	57,75	4,24	63,60
B L 2	3,13	46,95	3,44	51,60
B L 3	1,94	29,10	2,13	31,95
B 2 K	2,44	36,60	2,68	40,20
B 3 K	1,22	18,30	1,34	20,10
C O 1	4,88	73,20	5,37	80,55
C O 2	4,28	64,20	4,71	70,65
C O 3	3,46	51,90	3,81	57,15
C L 1	3,85	57,75	3,76	56,40
C L 2	3,13	46,95	2,68	40,20
C L 3	2,05	30,75	1,71	25,65
C R 1	3,42	51,30	4,24	63,60
C R 2	2,44	36,60	3,44	51,60
C R 3	1,55	23,25	2,26	33,90
C 2 K	1,94	29,10	2,13	31,95
C 3 K	1,13	16,95	1,24	18,60
X O 1	4,28	64,20	4,71	70,65
X O 2	3,60	54,00	3,96	59,40

CLASSES	R\$/kg	R\$/arr.	R\$/kg	R\$/arr.
X O 3	2,95	44,25	3,25	48,75
X L 1	3,42	51,30	3,53	52,95
X L 2	2,77	41,55	2,18	32,70
X L 3	1,65	24,75	1,29	19,35
X R 1	3,21	48,15	3,76	56,40
X R 2	1,98	29,70	3,05	45,75
X R 3	1,17	17,55	1,82	27,30
X 2 K	1,42	21,30	1,56	23,40
X 3 K	0,90	13,50	0,99	14,85
G 2	1,85	27,75	2,04	30,60
G 3	0,47	7,05	0,52	7,80
S C	0,47	7,05	0,52	7,80
S T	0,29	4,35	0,32	4,80

Fonte: AFUBRA – Associação dos fumicultores do Brasil

Tabela 04 - Desempenho do Setor Fumageiro

SAFRA	EXPORTAÇÃO	CONSUMO	ESTOQUE
76/77	110.180	120.700	181.050
80	128.400	142.700	214.050
85	198.660	146.300	219.450
90	188.160	164.100	246.150
95	319.700	119.700	179.550
96	365.250	119.200	178.800
97	409.920	110.800	166.200
98	392.870	97.000	145.500
99	358.750	101.500	152.250
00	353.020	96.550	144.820
01	443.850	106.480	159.720
02	474.470	104.980	157.470
03	477.550	105.690	158.530
04	592.850	104.190	156.280

Fonte: Secex – Secretaria de Comércio Exterior

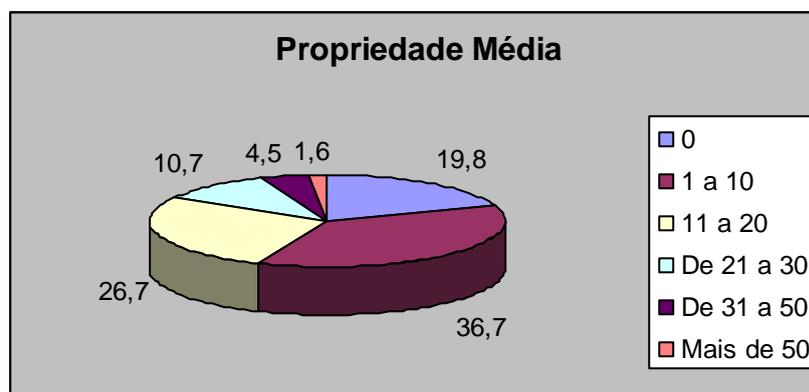
Na produção de fumo o Brasil ocupa ora o 3º lugar ora o 2º lugar mundial, revezando-se com a Índia. Já na exportação, considerando-se apenas volumes, passou a ocupar, nos oito últimos anos, o primeiro lugar no ranking internacional. Em termos de valor, no entanto, perde longe para os Estados Unidos, pois o fumo cru e beneficiado deste país tem preço muito mais elevado. Este desempenho do Brasil é fruto das variedades nobres cultivadas, boa orientação técnica e utilização de insumos especialmente recomendados para a cultura, além da qualificação do produtor. O poder aquisitivo e a invasão de cigarros contrabandeados nos últimos anos, são fatores que contribuíram para as oscilações no consumo interno de cigarros. O estoque é uma reserva técnica das fábricas para atender o consumo doméstico e o mercado externo com produtos manufaturados.

Tabela 05 - Distribuição Fundiária dos produtores de fumo no sul do Brasil 2003/04

HECTARES	FAMÍLIAS	%
0	37.620	19,8
De 01 a 10	69.790	36,7
De 11 a 20	50.725	26,7
De 21 a 30	20.393	10,7
De 31 a 50	8.656	4,5
Mais de 50	3.086	1,6
TOTAL	190.270	100

Fonte: AFUBRA – Associação dos fumicultores do Brasil

Gráfico 03 - Distribuição Fundiária dos produtores de fumo no sul do Brasil 2003/04



Fonte: AFUBRA – Associação dos fumicultores do Brasil

A área média das propriedades dos fumicultores é de 17,9 hectares. Apenas 2,5 hectares são utilizados para o cultivo de fumo. 19,8% não possuem terra e trabalham em regime de parceria/ arrendamento.

Desta forma estão dignamente integrados na comunidade fazendo com que permaneçam no meio rural.

A fronteira agrícola do fumo se situa, em grande parte, nas regiões de topografia acidentada.

Em virtude deste fato, aliado ao tamanho reduzido das propriedades, a mecanização é quase impraticável, o que dificulta a difusão de outras culturas de forma mais abrangente.

Tabela 06 - Empregos no Setor Fumageiro

SAFRA 2003/04		
OCUPAÇÕES	PESSOAS	%
Lavoura	906.000	37,7
Indústria	40.000	1,7
Indiretas *	1.460.000	60,6
T O T A L	2.406.000	100

Fonte: AFUBRA – Associação dos fumicultores do Brasil

\* Ocupações que de alguma forma estão vinculadas ao setor.

O setor fumageiro envolve 2,4 milhões de pessoas, considerando-se os fumicultores, transportadores, funcionários das indústrias de beneficiamento e das fábricas de cigarros, postos de venda, fabricantes e distribuidores de insumos agrícolas, além dos fornecedores de matéria-prima. A fumicultura presta importante contribuição social, pois, ameniza o desemprego, uma das grandes preocupações mundiais.

Importante fonte de divisas, o fumo e seus produtos têm uma participação superior a 1,7% na pauta de exportações brasileiras.

Apesar da queda nos preços internacionais, a excelente qualidade destes produtos é responsável pela conquista de novos mercados.

Os produtos manufaturados prestam ainda importante contribuição no aspecto social através da geração dos valores agregados. A queda no volume se deve à elevada taxa de imposto imposta pelo governo a partir de 1999 para inibir o contrabando.

Tabela 07 - Faturamento Total

ESPECIFICAÇÃO	2003	
	R\$	%
Exportação de fumo e derivados	3.256.600.000	24,8
Consumo doméstico de cigarros	9.850.000.000	75,2
T O T A L	13.106.600.000	100,0
DISTRIBUIÇÃO DA RENDA BRUTA		
Governo	6.456.675.000	49,3
Indústria	3.453.391.200	26,3
Produtor	2.364.208.800	18,0
Varejista	832.325.000	6,4
T O T A L	13.106.600.000	100,0

Fonte: Afubra/Secex

Os 6,4 bilhões de reais recolhidos ao Tesouro Nacional não englobam outras obrigações fiscais como, Previdência Social, Imposto de Renda nem a CPMF.

Tabela 08 - Histórico do Mercado Doméstico

ANO	CONSUMO
	MIL/MAÇOS
77	6.035.000
80	7.135.000
85	7.315.000
90	8.205.000
95	5.985.000
00	4.750.000
01	5.050.000
02	4.875.000
03	5.000.000

Fonte: AFUBRA – Associação dos fumicultores do Brasil

O Brasil ocupa o 5º lugar mundial na escala de tributação sobre cigarros. Apesar do peso dos impostos, o mercado doméstico está assinalando tendência de crescimento, porém, no consumo de cigarros de menor preço. Mesmo assim, o setor continua como um dos principais contribuintes.

O setor fumageiro presta importante contribuição social envolvendo mais de 2,4 milhões de pessoas no processo. Com isso, ameniza o desemprego, uma das grandes preocupações mundiais.

Tabela 09 - Preço médio recebido pelos produtores – safras 1996/97 a 2004/05

Safr/Estado	(R\$/kg)			
	RS	SC	PR	Região Sul
1996/97	1,91	1,94	1,76	1,90
1997/98	1,90	1,96	1,72	1,91
1998/99	1,82	1,88	1,80	1,84
1999/00	2,01	2,01	1,93	2,00
2000/01	2,51	2,43	2,25	2,45
2001/02	2,86	2,89	2,71	2,85
2002/03	4,02	3,94	3,77	3,95
2003/04	4,34	4,19	4,03	4,24
2004/05	4,23	4,51	4,24	4,33

Fonte: Afubra.

Tabela 10 – Área cultivada e produção na região Sul

Estado	Área (ha)		Produção (t)	
	2003/04	2004/05	2003/04	2004/05
RS	229.007	242.180	482.951	427.132
SC	143.112	150.832	284.825	277.520
PR	64.489	73.457	127.329	146.267
Região Sul	436.608	466.469	895.105	850.919

Fonte: IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

Tabela 11 - Maiores Produtores Mundiais de Fumo – 2003

Posição	País	Toneladas	%
1	China	2.617.040	39,6
2	Índia	660.000	10
3	Brasil	635.820	9,6
4	Estados Unidos	403.520	6,1
5	Turquia	171.310	2,6
6	Indonésia	170.150	2,6
7	Malawi	157.290	2,4
8	Itália	125.000	1,9
9	Grecia	124.000	1,9
10	Argentina	116.000	1,8
93	Outros	1.427.700	21,6

Fonte: AFUBRA – Associação dos fumicultores do Brasil

Tabela 12 – Propriedade fumicultora sul brasileira

CULTURA	HECTARES PLANTADOS	PRODUÇÃO KG	VALOR R\$
Fumo	2,694	5.575	23.638,00
Diversas	4,675	12.173	5.375,00
Pastagens	3,485		
Florestas	4,550		
Açudes / áreas em descanso	1,896		
<b>TOTAL</b>	<b>17,3</b>	<b>17.748</b>	<b>29.013,00</b>
CRIAÇÕES	Cabeças/un	Kg	R\$
Aves, bovinos, suínos, peixes	453	6.141	4.779,00
<b>TOTAL GERAL</b>		<b>23.889</b>	<b>33.792,00</b>

Fonte: AFUBRA – Associação dos fumicultores do Brasil

A renda com fumo corresponde a 70% do valor produzido na propriedade. As novidades tecnológicas utilizadas no fumo são também aplicadas na diversificação e no

planejamento da pequena propriedade rural. O fumicultor tem no fumo a sua principal fonte de renda. As demais culturas/atividades são desenvolvidas, basicamente, para subsistência, comercializando apenas os eventuais excedentes (1/3 do total) que lhe garantem uma receita equivalente a 14% da obtida com o fumo.

Tabela 13 - Produção de fumo por tipo

TONELADAS				
SAFRA	VIRGÍNIA	BURLEY	COMUM	OUTROS
76/77	119.870	26.970	44.880	145.360
80	165.200	28.260	21.150	158.360
85	221.320	41.190	15.440	132.330
90	258.170	57.390	16.090	116.330
95	282.480	52.220	3.710	51.590
96	308.540	70.380	5.580	49.020
97	429.890	100.970	8.870	48.440
98	312.960	82.620	4.670	40.090
99	440.130	100.740	5.230	44.000
00	439.450	92.550	7.040	38.070
01	412.450	89.480	7.170	35.670
02	510.290	115.790	9.030	34.840
03	480.340	115.410	4.790	35.280
04	697.980	146.710	6.370	31.590

Fonte: Afubra

O comum é um tipo de fumo produzido exclusivamente para o mercado doméstico. A mudança de hábitos do fumante é o fator determinante da queda de produção destes tipos. A produção de Virgínia e Burley, consideradas variedades nobres, além de atender a demanda interna, se destina ao mercado externo. Outros são os tipos de fumo produzidos fora da Região Sul e não participam do sistema integrado.

Tabela 14 – área cultivada e Produção de fumo

SAFRA	HECTARES	TONELADAS
76/77	263.940	337.080
79/80	254.900	372.980
84/85	273.770	410.280
89/90	276.940	447.970
94/95	246.830	390.000
95/96	270.060	433.520
96/97	310.290	588.170
97/98	303.740	440.340
98/99	316.010	590.100
99/00	294.800	577.110
00/01	293.310	544.780
01/02	342.840	669.950
02/03	389.980	635.820
03/04	443.850	882.850

Fonte: Afubra

A região sul responde por 96,4% da produção nacional de fumo. São fumos claros destinados exclusivamente para a fabricação de cigarros, enquanto que no Nordeste são produzidos fumos escuros próprios para a fabricação de charutos e cigarrilhas. As demais regiões brasileiras cultivam somente o fumo de corda, cujos volumes produzidos são inexpressivos. A estabilidade alcançada pela fumicultura sul-brasileira, é fruto do sistema integrado de produção.

Tabela 15 - Produção mundial de tabaco

HISTÓRICO		
Safra	Hectares	Toneladas
76/77	4.127.740	5.892.000
80	3.823.340	5.575.000
85	4.519.600	6.433.300

Safra	Hectares	Toneladas
90	4.612.420	7.096.730
95	4.170.180	6.354.990
00	4.182.920	6.903.340
01	3.931.730	6.453.280
02	3.965.820	6.976.690
03	3.595.830	6.607.830
04	3.423.500	6.265.000

Fonte: Afubra

### **3. ESTUDO DE CASO**

Neste capítulo abordam-se temas referentes à parte prática do trabalho. Primeiramente será feito um histórico da propriedade, após, são esplanadas as etapas do cultivo de fumo, bem como os dados coletados junto ao produtor, sendo posteriormente analisados, resultando no valor do custo da produção.

#### **3.1 Histórico da propriedade**

A propriedade estudada encontra-se localizada no município de Agudo, região central do estado do Rio Grande do Sul, tendo como proprietário o Senhor Ido Antonio Kiefer, sendo explorada por quatro pessoas, sob a forma de agricultura familiar.

O cultivo de fumo constitui-se na principal fonte de renda da propriedade. A área total da propriedade é de 2,5 hectares, sendo que 1,5 hectares são usados no cultivo de fumo. O restante da terra é utilizada para outros fins. Também é arrendada para o cultivo de fumo, uma área de 01 hectare em uma propriedade vizinha. A variedade de fumo cultivada é do tipo Virgínea, pois esta está mais bem adaptada ao clima da região, resultando numa maior produtividade. Toda a infra-estrutura da propriedade também está adaptada ao cultivo desta variedade de fumo.

A propriedade possui em sua infra-estrutura um galpão com área de 40 metros quadrados, utilizado para armazenar o fumo seco, uma estufa com cerca de trinta e oito metros quadrados, usada para o processo de secagem ou cozimento das folhas de fumo. Há também um forno utilizado para gerar calor durante o processo de secagem.

A propriedade também possui máquinas e equipamentos, utilizados no cultivo do fumo, tais como: um trator, uma teceadeira, uma prensa, um arrelador e um búfalo, cujas funções serão explicadas posteriormente.

Os dados foram coletados na unidade de produção em estudo, através de visitas e entrevistas, onde foi possível conhecer o método de plantio, a forma de cultivo, os insumos necessários ao processo, o procedimento de compra e venda etc. Estes dados referem-se ao período de 01 julho de 2003 até 30 de junho de 2004.

Todas as etapas no cultivo de fumo são feitas de modo manual e por integrantes da família. Quando há necessidade de uso maior de mão-de-obra é utilizado o sistema de troca de dias de trabalho com vizinhos.

### 3.2 Etapas do cultivo de fumo

O fumo é uma cultura temporária, ou seja, seu ciclo produtivo ocorre em menos de um ano, precisando ser replantado a cada novo cultivo. Conforme relatado pelo produtor, a produção do tabaco consiste basicamente em quatro etapas distintas:

1) Semeadura – o processo é feito em bandejas com terra. Estas permanecem durante período integral ao seu desenvolvimento em um canteiro com água até o seu plantio. Quando ocorrerem problemas como doenças ou pragas que atacam as mudas nesta fase, os venenos usados para tratá-las são o Titane e o Rovial.

Cada bandeja poderá ter até 200 mudas, as que ultrapassarem este número serão repicadas, ou seja, tira-se o excedente. A época da semeadura ocorre entre no final do mês de junho e o começo de julho, e o seu desenvolvimento até o plantio das mudas dura cerca de dois meses.

Ilustração 01 – mudas de fumo



Fonte: própria

2) Plantio - o processo de plantio consiste em preparar o solo, ou seja, a terra é discada e posteriormente é adubada para o plantio das mudas. Conjuntamente com este processo, também é feita a pulverização do solo com veneno para que não nasçam inços. O veneno utilizado neste processo é o Gramid. Quando o fumo já se encontra plantado, faz-se outra pulverização para o controle das pragas e os venenos usados são o Ortene e o Confidor.

Nesta etapa também ocorre o uso da uréia, que é responsável por um bom desenvolvimento da planta e do nitrato que também serve para que a planta cresça.

O plantio ocorre no final do mês de agosto ou começo de setembro e seu desenvolvimento se dá até o início da colheita durando cerca de dois meses e meio.

#### Ilustração 02 – plantio das mudas de fumo



Fonte: própria

3) Colheita – o fumo é uma planta que produz flor, e esta não poderá ficar no pé, pois tira a força e a qualidade do fumo. Quando se tira a flor, se faz o desponte. Para que esta não apareça novamente e também para que não apareçam brotos que prejudicam o desenvolvimento da planta, usa-se o veneno Bemiplus.

A colheita é considerada como o início da safra e começa em novembro, seu término se dá no final de janeiro ou começo de fevereiro do ano seguinte. Este período é relativo, pois quanto melhor for o tabaco, maior será o período da colheita.

O fumo é uma planta com cerca de trinta folhas. Estas folhas não são colhidas em uma só vez, são colhidas apenas as que estiverem prontas. Em média, são colhidas quatro folhas em cada vez, assim sendo, para a completa retirada do pé de fumo são necessárias e entre nove e dez colheitas. Quando metade do fumo já estiver colhido, em meados de dezembro, é feito o plantio de milho entre as plantas, sem que este prejudique a cultura de fumo. Este plantio foi considerado irrelevante para os objetivos deste trabalho.

Ilustração 03 - colheita do fumo



Fonte: própria

Cabe ressaltar, que o fumo, após ser colhido, é amarrado e levado para a estufa para ser cozido, perdendo cerca de 90% do seu peso original. Este processo dura cerca de uma semana.

Ilustração 04 – amarração do fumo após a colheita



Fonte: própria

4) Classificação – é um caso especial, uma etapa optativa para o produtor, a qual demanda grande quantidade de tempo e de mão de obra. Basicamente, consiste na separação e classificação de cada folha de fumo. Muitos produtores não fazem esta separação. Para o

produtor que separa o produto, a classificação inicia quando termina a colheita. A duração desta etapa depende de quanto fumo o produtor colhe e da maneira como esta classificação é realizada.

A unidade de produção em estudo adota a classificação como diferencial na busca por uma melhor remuneração da produção.

### **3.3 Custos de produção**

Para um melhor entendimento dos custos envolvidos no processo produtivo foram criadas tabelas. Como no cultivo do fumo existem custos específicos, os quais não são inteiramente contemplados pelo método de custeio por absorção, optou-se por utilizar o método de custeio marginal. Também foram adotadas as seguintes premissas:

1. O período considerado para a produção é de um ano, iniciando em 01 de julho de 2003 e findando em 30 de junho de 2004.
2. O custo do fumo será calculado, excluindo-se todos os custos que não fazem parte do processo produtivo.
3. O cálculo será realizado depois de findada a atividade produtiva, ou seja, de um período passado.
4. Os insumos serão considerados pelo valor efetivamente pago pelo produtor, adotando o critério que todos eles foram completamente consumidos no processo produtivo, eliminando assim eventuais estoques.
5. Não foi considerada a remuneração pela mão-de-obra familiar. Esta será considerada ao final do trabalho, com base no valor que restará ao produtor depois de descontados os custos.

#### **3.3.1 Custos fixos**

São os custos que não variam conforme o volume de produção, mas que estão presentes no dia a dia da propriedade. São custos que muitas vezes o produtor não se dá conta que existem, mas que, se não forem corretamente remunerados, farão com que o agricultor não tem condições de substituir ou fazer manutenção e em seu mobilizado.

Neste estudo de caso, o único custo fixo existente é a depreciação. O percentual de depreciação utilizado e a vida útil dos bens foram determinados com base nas estimativas

feitas pelo produtor. Acredita-se que estejam corretas, pois este, durante sua vida toda, trabalhou com o cultivo de fumo. Utilizou-se o método de depreciação linear, que é igual em todos os anos.

Tabela 16 - Custos fixos

Imobilizado	Quantidade	Valor Total	Duração em anos	% Deprec. Anual	Valor da Depreciação anual
galpão	1	R\$ 5.000,00	10	10,00%	R\$ 500,00
trator	1	R\$ 10.000,00	10	10,00%	R\$ 1.000,00
canos	10	R\$ 2000,00	5	20,00%	R\$ 400,00
búfalo	1	R\$ 500,00	10	10,00%	R\$ 50,00
arrelador	1	R\$ 500,00	10	10,00%	R\$ 50,00
tecedeira	1	R\$ 3.500,00	10	10,00%	R\$ 350,00
reboque	1	R\$ 4.000,00	10	10,00%	R\$ 400,00
prensa	1	R\$ 400,00	10	10,00%	R\$ 40,00
forno	1	R\$ 8.000,00	10	10,00%	R\$ 800,00
#	#	#	<b>total</b>		R\$ 3.590,00

Fonte: própria

A seguir faz-se uma breve descrição dos itens que compõem os custos fixos da propriedade:

Galpão - é utilizado para o armazenamento do fumo seco, depois que este é retirado do forno.

Trator - é usado para preparar o solo. Na época da colheita, juntamente com reboque é usado para transportar o fumo até estufa ou forno.

Canos - usados para transportar o calor do forno até a estufa.

Búfalo - serve para enterrar o inço que eventualmente possa nascer. É uma espécie de arado.

Arrelador - utilizado para adubar as vergas onde será plantado o fumo.

Tecedeira - é utilizada para amarrar o fumo para que ele possa ser posto dentro do forno para cozimento.

Reboque - implemento que é acoplado ao trator e serve para transportar o fumo.

Prensa - usada para prensar o fumo, dando-lhe a forma de fardos.

Forno – é usado para a secagem ou cozimento das folhas de fumo, pois estas saem cruas da lavoura.

### 3.3.2 Custo marginal

Corresponde ao custo da produção de mais uma unidade adicional do bem. No mesmo intervalo de dimensão, o custo marginal coincide com o custo variável unitário. Fora do intervalo de dimensão, o custo de mais uma unidade pode implicar novos custos fixos (exemplo: aquisição de novas instalações para suportar o aumento de produção). O custo marginal passará a ser igual ao custo variável unitário acrescido do incremento dos custos fixos resultantes da mudança de dimensão. Na propriedade em estudo, os principais custos marginais são apresentados na tabela a seguir.

Tabela 17 – Custos marginais

Item	Unidade	VL Unitário	Quantidade	Valor Total
Adubo	sacos	R\$ 54,00	30	R\$ 1.620,00
arrendamento	hectare	R\$ 800,00	1	R\$ 800,00
Bemiplus	litro	R\$ 78,00	8	R\$ 624,00
Confidor	pacote	R\$ 25,00	6	R\$ 150,00
energia elétrica	ano	R\$ 150,00	1	R\$ 150,00

Item	Unidade	VL Unitário	Quantidade	Valor Total
Frete	toneladas	R\$ 200,00	1	R\$ 200,00
Gramid	litro	R\$ 91,00	2	R\$ 182,00
horas de trator	horas	R\$ 1,80	100	R\$ 180,00
Funrural	% receita	R\$ 647,36	1	R\$ 647,36
lençol plástico	unidade	R\$ 90,00	1	R\$ 90,00
Lenha	metros	R\$ 35,00	70	R\$ 2.450,00
linha fina	rolos	R\$ 5,00	32	R\$ 160,00
linha grossa	rolos	R\$ 20,00	1	R\$ 20,00
lona preta	unidade	R\$ 46,00	1	R\$ 46,00
manutenção	ano	R\$ 300,00	1	R\$ 300,00
Mão- de- obra	dia	R\$ 30,00	12	R\$ 360,00
Ortene	pacote	R\$ 41,00	2	R\$ 82,00
Post	litro	R\$ 80,00	2	R\$ 160,00
Rontap	litro	R\$ 15,00	4	R\$ 60,00
Rovial	pacote	R\$ 50,00	1	R\$ 50,00
Salitre	sacos	R\$ 51,00	25	R\$ 1.275,00
Seguro	ano	R\$ 600,00	1	R\$ 600,00
Semente	vidro	R\$ 30,00	2	R\$ 60,00
Terra	kg	R\$ 0,30	300	R\$ 90,00
Titane	pacote	R\$ 25,00	1	R\$ 25,00
Uréia	sacos	R\$ 60,00	12	R\$ 720,00
vestimenta	unidade	R\$ 32,00	1	R\$ 32,00
			Total	R\$ 11.133,36

Fonte: própria

Á seguir, faz-se o que uma breve descrição dos custos marginais que estão envolvidos no processo de produção de fumo:

Adubo – é usado para dar maior fertilidade o solo, para posterior plantio das mudas de fumo.

Arrendamento - valor pago pelo aluguel de um hectare em área vizinha, para o cultivo de fumo.

Bemiplus – usado quando se faz o despona da flor, evitando que esta renasça e que nasçam novos brotes.

Comfidor - usado juntamente com adubação para o plantio do fumo. Combate eventuais pragas que possam surgir, tais como pulgões.

Energia elétrica – valor gasto para fazer funcionar a tecedeira e para secar o fumo.

Frete - valor pago pelo transporte dos insumos até a propriedade.

Gramid - usado para combater gramas e gramíneas que nascem nas vergas.

Horas de trator - valor que foi gasto usando o trator, desde o início até o término da colheita.

Funrural – é o percentual descontado do valor total da nota fiscal (2,3%), servindo como valor previdenciário do trabalhador rural.

Lençol plástico - usado nos canteiros de produção das mudas como protetor contra chuva e sol.

Lenha - usada como combustível no forno para a secagem do fumo.

Linha fina - serve para amarrar os fumos verdes ou crus, quando este é retirado da lavoura, para que, quando for levado ao forno não se espalhe.

Linha grossa - serve para amarrar os fardos de fumo.

Lona preta - é usada para a produção de mudas, pois ela que retêm a água dentro do canteiro.

Manutenção – valor gasto anualmente para deixar o imobilizado em condições de uso.

Mão-de-obra - valor gasto como pagamento de mão-de-obra não familiar ou de regime de trocas, usada somente em época de safra.

Ortene - usado para o combate de pulgas, na fase em que o fumo está completamente desenvolvido.

Post - defensivo que é usado no fumo após este estar plantado.

Rontap - defensivo usado no fumo, para combater inços antes do plantio do fumo.

Rovial e titane - usados na prevenção de doenças nas mudas de fumo.

Salitre e uréia – São usados como fertilizantes para fortalecer o desenvolvimento da planta.

Seguro – valor pago à AFUBRA, servindo como eventual garantia financeira, contra imprevistos da natureza.

Semente - valor desembolsado para compra de sementes que serão transformados em mudas de fumo.

Terra - usada para encher as bandejas onde serão produzidas as mudas de fumo.

Vestimenta - roupa usada pelo fumicultor, quando este aplica defensivos na produção, servindo como proteção contra intoxicações.

### 3.3.3 Custo total

Transportando-se os dados das tabelas anteriores, têm-se plenas condições de apurar o custo total anual da atividade, conforme será demonstrado na tabela a seguir.

Tabela 18 – Custo total

Item	Valor	Por hectare
Custos Fixos	R\$ 3.590,00	R\$ 1.436,00
Custos Marginais	R\$ 11.133,36	R\$ 4.453,34
Custo Total	R\$ 14.723,36	R\$ 5.889,34

Fonte: própria

Tabela 20 – Resultado da produção

Item	Valor	Por hectare
Receita	R\$ 35.498,93	R\$ 14.199,57
Custo Total	R\$ 14.723,26	R\$ 5.889,34
Diferença	R\$ 20.775,57	R\$ 8.310,23

Fonte: própria

Neste momento, com estes dados, têm-se plenas condições de apurar o custo de produção. Foram plantados 36.000 pés de fumo em uma área de 2,5 hectares e o total produzido foi de 520 arrobas de fumo, resultando numa receita de R\$ 35.498,93, conforme a soma dos valores extraídos das notas fiscais de venda. Assim, podemos afirmar que se subtraindo da receita total o custo total, que é de R\$ 14.723,26, restará ao produtor uma renda de R\$ 20.775,57, tendo o produtor recebido um valor médio de R\$ 4,55 por quilo de tabaco, valor este maior que a média de R\$ 4,23 recebida por outros produtores do Rio Grande do Sul, conforme dados da Tabela 09.

Levando-se em conta o custo de oportunidade, segundo relatado pelo próprio produtor, caso este arrende seus 1,5 hectares, juntamente com sua estufa, seu galpão e sua tecedeira, poderia ter uma renda de R\$2.000,00, bem menos do que ganha cultivando fumo.

## **4 CONCLUSÕES E SUGESTÕES**

### **4.1 Conclusões**

O presente trabalho teve por finalidade um estudo de caso para apurar a viabilidade da produção de fumo em uma pequena propriedade rural. Notou-se que existe pouca bibliografia a respeito do assunto. Espera-se que este trabalho tenha contribuído para que se tenham mais informações sobre esta cultura.

Acredita-se também que foram atingidos, de maneira satisfatória, os objetivos propostos. Encontraram-se algumas dificuldades no decorrer deste trabalho, principalmente pela ausência de informações por parte do produtor.

As informações obtidas através deste trabalho, são de vital importância para o produtor, pois assim, ele terá condições de planejar melhor a sua produção e poderá tomar decisões mais acertadas.

Como se pode ver foi apurado um custo total de produção de R\$ 14.723,36, ou R\$ 5.889,34 por hectare. Restou-lhe ao final da safra, em seus 2,5 hectares, uma renda de R\$ 20.775,57, R\$ 8.310,23 por hectare. Se considerarmos o fato de que a remuneração do agricultor não está inclusa neste total, e que desta remuneração dependem quatro pessoas, conclui-se que cada indivíduo teve uma renda de R\$ 5.193,89 por ano, ou seja, R\$ 432,82 por mês.

### **4.2 Sugestões**

Como estratégia para que o produtor consiga continuar produzindo tabaco de modo sustentável, recomenda-se que efetue um rígido controle de seus custos, através de um acompanhamento constante, procurando ter uma visão mais empresarial de seu negócio.

Considerando-se que grande parte dos custos envolvidos são custos variáveis, sugere-se ao produtor que pesquise novas alternativas de insumos, bem como, procure comprar estes insumos diretamente das revendas, e não das fumageiras, uma vez que, o valor cobrado por estas no momento do pagamento, é maior do que o preço vigente no comércio. Também se sugere que o produtor procure diversificar suas fontes de renda, através de outras atividades, limitando sua dependência da cultura fumageira, diluindo assim seus riscos.

Finalmente, sugere-se aos colegas que se interessem pelo assunto, que pesquisem nesta área tão carente de estudos, aumentando assim a quantidade de informações existentes nesta área e contribuindo para um processo de desenvolvimento econômico sustentável.

## 5 BIBLIOGRAFIA

ASSOCIAÇÃO DOS FUMICULTORES BRASILEIROS. AFUBRA. Disponível em: < [www.afubra.com.br](http://www.afubra.com.br) >. Acesso em: 25 de outubro de 2005.

BIO, S. R. **Sistemas de informação: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1996.

CONTADOR, José C. e et al. **Gestão de operações: a engenharia de produção a serviço da modernização da empresa**. São Paulo: Edgard Blücher Ltda, 1997.

CRC-SP. **Curso de contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1993.

CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

\_\_\_\_\_ **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1998.

\_\_\_\_\_ **Contabilidade rural: uma abordagem decisorial**. São Paulo: Atlas, 1998.

DUTRA, R. G. **Custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 1986

FRANCO, H. **Contabilidade geral**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Análise de custos**. São Paulo: Atlas, 1988.

\_\_\_\_\_ **Contabilidade gerencial**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

LEONE, G. S. G. **Custos: um enfoque administrativo**. 9. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1987.

MARION, José Carlos. **Contabilidade e controladoria em agrobusiness**. São Paulo: Atlas, 1993.

\_\_\_\_\_ **Administração de custos na agropecuária**. São Paulo: Atlas, 1993.

\_\_\_\_\_ **Contabilidade Rural**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MARION, J. C.; DIAS, R.; TRALDI, M. C. **Monografia para os cursos de administração, contabilidade e economia**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MEDEIROS, L. E. **Contabilidade de custos: um enfoque prático**. Porto Alegre: Ortiz, 1994.

NAKAGAWA, M. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

NEVES, S., VICECONTI, P. E. V. **Contabilidade básica**. São Paulo: Frase, 1999.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica fácil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

PADOVEZE, C. L. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**. São Paulo: Atlas, 1998.

SÁ, Antônio L. de & SÁ, Antônio M. L. **Dicionário de contabilidade**, 8. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

VALLE, F. **Manual de contabilidade agrária**. São Paulo: Atlas, 1983.