

CONTABILIDADE APLICADA AO AGRONEGÓCIO

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Gráfico de Evolução das Exportações Agrícolas Brasileiras 1999-2009.....	04
Figura 2: Esquema Básico Custeio por Absorção para empresas Agrícolas	16
Figura 3: Custeio variável ou direto.....	18
Gráfico 1: Índices de Desempenho Rasip Agropastoril S.A	25
Quadro 1: Ativo Biológico e Produto Agrícola	07
Quadro 2: Tipos de tributação para o imposto de renda	09
Quadro 3: Comparação dos Índices de Liquidez.....	12
TABELA 1 – Alíquotas Impostos e Contribuições	21
TABELA 2 – Análise do Índice de Liquidez Geral	22
TABELA 3 – Análise do Índice de Liquidez Corrente	23
TABELA 4 – Análise do Índice de Liquidez Seca.....	24
TABELA 5 – Análise do Índice de Liquidez Imediata.....	24
TABELA 6 – Índices de Desempenho Rasip Agropastoril S.A	25
TABELA 7 – Informações por Segmentos de negócios	26

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	4
Justificativa.....	5
Problemática.....	5
Objetivos	5
<i>Objetivo geral</i>	<i>5</i>
<i>Objetivos específicos.....</i>	<i>5</i>
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	6
Contabilidade Fiscal e Tributária	8
<i>Opção Tributária.....</i>	<i>8</i>
<i>Tributação da Atividade Rural.....</i>	<i>9</i>
Análise Financeira.....	10
<i>Índices de Liquidez</i>	<i>11</i>
Métodos de Custeio	15
<i>Custeio por absorção.....</i>	<i>16</i>
<i>Custeio variável ou direto.....</i>	<i>17</i>
3 METODOLOGIA	19
4 ANÁLISE DA EMPRESA RASIP AGROPASTORIL S.A	20
5 CONCLUSÃO	27
REFERÊNCIAS.....	28
ANEXOS	31

1 INTRODUÇÃO

O agronegócio é considerado um dos setores mais importantes da economia brasileira, respondendo por 1/3 (um terço) do produto interno bruto. Ocupa posição de destaque no cenário global e tem importância crescente no processo de desenvolvimento econômico por ser um setor dinâmico e pela capacidade de impulsionar outras áreas. (Banco do Brasil, 2011)

Segundo o relatório de Intercâmbio Comercial (2010), o Brasil exportou 54,8 bilhões em produtos agrícolas no ano de 2009 conforme o gráfico abaixo.

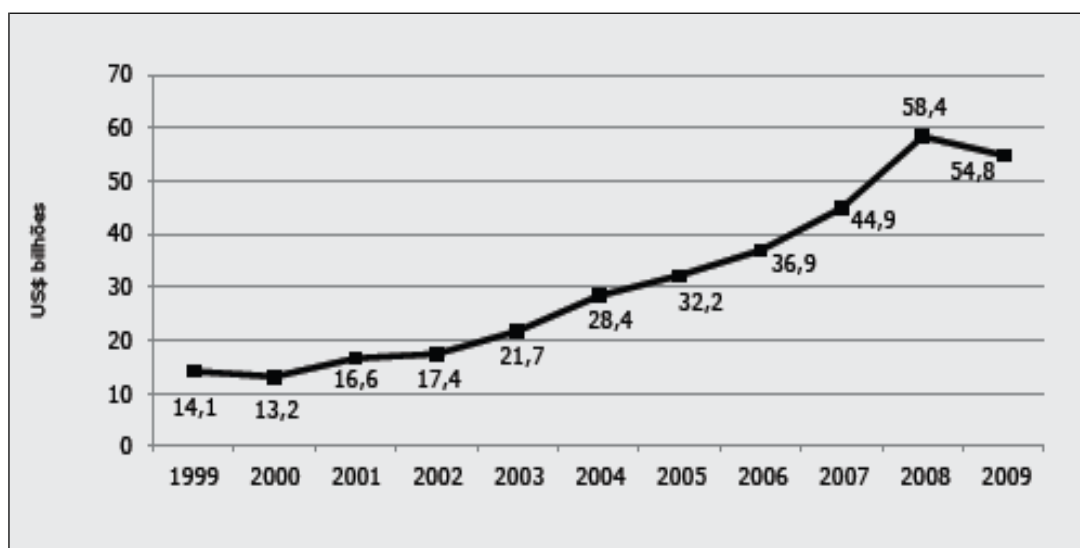


Figura 1: Gráfico de Evolução das Exportações Agrícolas Brasileiras 1999-2009

Fonte: Estudo do Comércio Exterior, 2010.

Dada sua importância torna-se essencial ao setor de agronegócios os controles de custos e receitas, além dos controles patrimoniais, para reunir informações que subsidiem a tomada de decisão por parte dos administradores responsáveis pelo segmento.

Neste contexto a contabilidade, ciência praticada pelo Contador, deve ser vista como uma parceira fundamental na administração das organizações, uma vez que, devidamente utilizada, segundo Iudícibus e Marion (2002) fornece informações estruturadas de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos, cruciais à correta percepção da verdadeira situação da empresa.

Justificativa

Do ponto de vista dos estudantes de Ciências Contábeis, o tema se torna importante, pois terão a oportunidade de colocarem em pratica os conteúdos ministrados em sala de aula.

Problemática

A partir das demonstrações financeiras, como a Contabilidade Financeira e Gerencial pode contribuir para a gestão da empresa Rasip Agropastoril S.A?

Objetivos

Objetivo geral

Verificar a partir das demonstrações financeiras como a Contabilidade Financeira e Gerencial pode contribuir para a gestão da empresa Rasip Agropastoril.

Objetivos específicos

- a) Analisar os aspectos financeiros da empresa Rasip Agropastoril S.A;
- b) Identificar o tipo de tributação da companhia;
- c) Verificar o método de custeio.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Introdução ao Agronegócio

As empresas rurais são aquelas cujas atividades são de exploração da capacidade produtiva do solo por meio do cultivo da terra, criação de animais e transformação de produtos agrícolas. (Marion, 2002, p. 24)

De acordo com o autor o agronegócio se divide em três atividades distintas, e as apresenta como sendo:

a) Atividade agrícola – produção vegetal, que se divide em dois grandes grupos:

➤ Cultura hortícola e forrageira:

- Cereais - feijão, soja, arroz, milho, trigo, aveia;
- Hortaliças – verduras, tomate, pimentão;
- Tubérculos – batata, mandioca, cenoura;
- Plantas Oleaginosas – mamona, amendoim;
- Especiarias – cravo, canela;
- Fibras – Algodão, pinho;
- Floricultura – forragens, etc.

➤ Arboricultura:

- Florestamento – eucalipto, pinho;
- Pomares – manga, laranja, maçã;
- Vinhedos - olivais, seringais, etc.

b) Atividade zootécnica – produção animal, que compreende:

➤ Pecuária - Grandes Animais:

- Bovinos, suínos, caprinos, eqüinos.

➤ Pequenos Animais:

- Apicultura, avicultura, piscicultura, ranicultura, sericultura;

c) Atividade agroindustrial – indústrias rurais: Relacionadas à transformação de matérias-primas provenientes da agricultura, pecuária, aquicultura ou silvicultura. São as indústrias rurais onde ocorre as etapas de

beneficiamento, processamento e transformação da matéria-prima em produtos não alimentares (fibras, couros, óleos não comestíveis, etc.) e alimentares líquidos e sólidos como sucos, polpas, extratos, lácteos, carnes etc.

De acordo com CPC 29 ativo biológico é um animal ou uma planta vivo para obtenção de produtos para a venda ou para a formação de outros ativos biológicos, o quadro abaixo demonstra exemplos de ativo biológicos, produto agrícola e produtos resultantes do processamento depois da colheita.

Ativos biológicos	Produto agrícola	Produtos resultantes do processamento após a colheita
Carneiros	Lã	Fio, tapete
Árvores de uma plantação	Madeira	Madeira serrada, celulose
Plantas	Algodão Cana colhida Café	Fio de algodão, roupa Açúcar, álcool Café limpo em grão, moído, torrado
Gado de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaça	Salsicha, presunto
Arbustos	Folhas	Chá, tabaco
Videiras	Uva	Vinho
Árvores frutíferas	Fruta colhida	Fruta processada

Quadro 1: Ativo Biológico e Produto Agrícola

Fonte: CPC 29 – Pronunciamentos Contábeis

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis o valor justo é:

O valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 29)

Contabilidade Fiscal e Tributária

A Contabilidade Fiscal e Tributária é um ramo da contabilidade que estuda os tributos da entidade. Ela tem se destacado nas organizações sendo uma das mais importantes devido a alta carga tributária que o Brasil possui, confirmam Oliveira *et al* (2009). O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) estima que em 2010 a carga tributária brasileira representa mais de 35,13% do Produto Interno Bruto (PIB). Oliveira *et al* (2009), citam que a legislação brasileira é considerada a mais complicada do mundo, os contadores especializados na área tributária são de fundamental importância para a gestão não só dos impostos, mas de todos os tributos e da realização da análise legislativa tributária que advém de um estudo da forma de tributação, da formação da base de cálculo, alíquotas aplicáveis aos impostos e suas principais particularidades.

O contador tributarista deverá estar, inclusive, atualizado referente as mudanças ocorridas na legislação para não cometer erros os quais irão prejudicar a empresa, como por exemplo, as alíquotas de tributos são alteradas para maior ou menor e pelo descuido o contador tributa, indevidamente, alíquotas que não são mais verdadeiras e poderá ser responsabilizado pelos danos causados a empresa. Pode ocorrer também da Receita Federal do Brasil (RFB) alterar os prazos para o recolhimento dos tributos ou para a entrega das declarações e o atraso no envio acarretará multas e juros, entre outros.

O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, em seu artigo 96 define o conceito de legislação tributária:

Compreende as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. (BRASIL, 1966)

Opção Tributária

A legislação brasileira permite aos contribuintes a faculdade de escolha na forma da tributação, como por exemplo, referente ao imposto de renda, que poderá

ser mais viável para o seguimento dos negócios das organizações. O direito da decisão será o que melhor se enquadre de acordo com as seguintes opções:

Simples Nacional	Regime de tributação das microempresas e das empresas de pequeno porte, cujo o faturamento anual seja igual ou inferior à R\$ 2.400.000,00.
Lucro Presumido	É uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, sobre o lucro das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas à apuração do lucro real em função da atividade exercida, os impostos são calculados sobre a base em um percentual da receita bruta, independente se houver lucro. Poderão optar as empresas cuja receita total, no ano-calendário anterior, não seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses.
Lucro Real	Lucro real é o lucro líquido do período base, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda. A determinação do lucro real, portanto, será precedida da apuração do lucro líquido de cada período base.

Quadro 2: Tipos de tributação para o imposto de renda

Fonte: SÉRGIO MOL¹, 2011 - Adaptação dos autores

Os quesitos obrigatórios para as empresas que irão fazer a apuração pelos regimes supracitados estão regularizados pelo Regulamento dos Imposto de Renda de 1999 (RIR), que abrange forma de tributação. A partir dessa análise realizada pelos administradores surge a necessidade da estruturação do planejamento tributário empresarial objetivando a boa condução dos negócios.

Tributação da Atividade Rural

Conforme determina o Art. 406 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), as atividades rurais são tributadas com base nas mesmas regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas, com base no lucro real, presumido ou

¹ Professor de Contabilidade Fiscal e Tributária da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – Unidade Barreiro

arbitrado, sujeitando-se ao adicional do imposto de renda, a alíquota de 10% (dez por cento).

Tratando-se dos incentivos fiscais concedidos as pessoas jurídicas que exploram atividade rural a Receita Federal do Brasil diz que:

a) os bens do ativo imobilizado (máquinas e implementos agrícolas, veículos de cargas e utilitários rurais, reprodutores e matrizes etc.), exceto a terra nua, quando destinados à produção, poderiam ser depreciados, integralmente, no próprio período-base de aquisição [RIR/99, art. 314];

b) a compensação dos prejuízos fiscais, decorrentes da atividade rural, com o lucro da mesma atividade, não se aplica o limite de trinta por cento de que trata o art. 15 da Lei nº 9.065/95 [Lei nº 8.023/90, art. 14, e IN SRF nº 11/96, art. 35, § 4º, e IN SRF 39/96, art. 2º e RIR/99, art. 512]. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2011)

Ainda de acordo com o RIR/99 a pessoa jurídica que desejar usufruir do benefício fiscal concedido à atividade rural deve apurar o lucro real de conformidade com as leis comerciais e fiscais, inclusive com a manutenção do LALUR.

Contabilmente as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural das demais atividades deverão ser segregadas tendo em vista que somente por meio desta forma de tributação se poderá proceder à correta determinação dos resultados da atividade rural, com vistas à utilização dos citados incentivos.

A pessoa jurídica deverá ratear, proporcionalmente à percentagem que a receita líquida de cada atividade representar em relação à receita líquida total: os custos e as despesas comuns a todas as atividades; os custos e despesas não dedutíveis, comuns a todas as atividades, a serem adicionados ao lucro líquido na determinação do lucro real; os demais valores, comuns a todas as atividades, que devam ser computados no lucro real. (RIR/99, Art. 314 e 512)

Análise Financeira

O Balanço Patrimonial, segundo Marion (1998, p. 52), é o relatório mais importante da contabilidade, onde demonstrará a situação financeira e econômica da empresa. O termo patrimonial origina-se patrimônio da entidade, ou seja, conjunto de bens, direitos e obrigações.

Na demonstração contábil é feita uma análise para adquirir uma visão das informações financeiras e assim realizar a tomada de decisão.

A partir das demonstrações contábeis, será possível concluir se a empresa tem condições ou não para sanar suas dívidas com terceiros, se está sendo bem ou mal administrada, a eficiência que possui em seus processos financeiros, e se irá continuar operando ou falir, entre outras análises.

Uma forma de avaliação financeira da entidade é a capacidade de pagamento que fornece informações e resultados por meio de índices de liquidez e outra forma de analisar o desempenho da sociedade é através do modelo *Fleuriet* que observa a estrutura do Balanço atual e apresenta um formato de separação das contas diferente com o intuito de melhorar a análise da Necessidade de Capital de Giro (NCG) e o autofinanciamento.

Índices de Liquidez

A capacidade de pagamento informa se a empresa conseguirá atender suas obrigações perante terceiros com as análises realizadas pelos índices de liquidez geral, corrente, seca, e liquidez imediata.

Apesar das informações contábeis da empresa, trazidas por estes índices, possuírem diferenças entre si, esses não poderão ser analisados separadamente, pois a conclusão da análise será realizada pela junção dos índices devido à dependência de informações que os índices possuem entre si. A avaliação financeira será feita por meio de um comparativo entre os direitos realizáveis e as obrigações.

Segundo Matarazzo:

Os índices de liquidez são índices que, a partir do confronto dos Ativos Circulantes com as Dívidas, procurarão medir quão sólida é a base financeira da empresa. Uma empresa com bons índices de liquidez tem condições de ter boa capacidade de pagar suas dívidas, mas não estará, obrigatoriamente, pagando suas dívidas em dia em função de outras variáveis como prazo, renovação de dívidas etc. (MATARAZZO, 1998, p. 169)

Internamente os gestores poderão analisar o andamento dos negócios verificando apenas os dados de um índice, em um período determinado pelos administradores. Segue o quadro comparativo dos índices de liquidez:

Índices de Liquidez	Fórmula	Análise
Índice de Liquidez Geral	$\frac{\text{Ativo Circulante} + \text{Realizável a Longo Prazo}}{\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível a Longo Prazo}}$	Indicará quanto à empresa disponibiliza de recursos sem se preocupar com a limitação de prazo. Utiliza todos os valores transformáveis, Ativo Circulante e Realizável a Longo Prazo, dividindo com o total das obrigações, Passivo Circulante e Exigível a Longo Prazo.
Índice de Liquidez Corrente	$\frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$	A análise do índice de liquidez corrente poderá comprovar aos gestores a situação financeira mais atual, segundo Ludicibus é o índice mais utilizado, pois é considerado o melhor indicador da situação de liquidez da empresa. O índice comprovará quanto que a empresa dispõe de ativos disponíveis em curto prazo, com relação às dívidas de curto prazo, deve ressaltar que as empresas podem ter contas em seu ativo que não demonstram o seu real valor, por exemplo, estoques super avaliados e títulos a receber que não serão recebidos. Outro fator a ser considerado é o sincronismo entre os recebimento e pagamento, analisar se os recebimentos terão datas próximas aos vencimentos das dívidas.
Índice de Liquidez Seca	$\frac{\text{Ativo Circulante} - \text{Estoques}}{\text{Passivo Circulante}}$	O índice de liquidez seca na comparação com índice de liquidez corrente - No Ativo Circulante os estoques serão subtraídos, ou seja, não é considerado realizável, em alguns casos a empresa possui um índice de liquidez corrente satisfatório, porém seu estoque é mal administrado, o giro pode ser baixo e conseqüentemente um investimento parado, os administradores deverão examinar minuciosamente a conta estoque.
Índice de Liquidez Imediata	$\frac{\text{Disponível}}{\text{Passivo Circulante}}$	Este índice é usado para verificar a capacidade da empresa em cumprir seus compromissos a curto prazo com o que possui de disponibilidades, ou seja, é quanto a empresa tem imediatamente disponível para sanar suas obrigações. Com o desenvolvimento do mercado de crédito, esse índice passou a ter pouca relevância na maior parte das empresas. Na atual conjuntura, não é aconselhável manter disponibilidades muito elevadas, deixando de investir na própria atividade.

Quadro 3: Comparação dos Índices de Liquidez

Fonte: Adaptação dos Autores

A análise contábil mostra a importância que os índices de liquidez possuem para verificar a situação financeira da entidade, mostrando a capacidade da mesma de cumprir com suas obrigações. Para se obter uma melhor análise é necessário que os dados representados nas demonstrações estejam em seu valor real e para que haja uma confiabilidade, o controle interno da empresa é uma ferramenta de grande auxílio.

Necessidade de Capital de Giro (NCG)

Os autores Fleuriet, Kehdy e Blanc (2003) expõem que se faz necessário um cálculo que determine a necessidade de capital de giro, para visualização do andamento do investimento a fim de considerar se será necessária uma entrada maior de capital, entretanto para se ter uma precisão da necessidade do capital de giro é preciso antes separar as contas que tem influência nas operações comuns da empresa, daquelas que compõe um saldo apenas financeiro, denominado por Fleuriet, Kehdy e Blanc (2003) como: ativo errático e passivo errático.

Desta forma conforme o modelo *Fleuriet* o cálculo da NCG é a diferença entre o ativo cíclico, aquele que reúne contas que representam os saldos a receber diretamente ligados a operação, e o passivo cíclico e pode ser visualizado na seguinte fórmula:

$$\text{NCG} = \text{Ativo cíclico} - \text{Passivo cíclico}$$

Fleuriet, Kehdy e Blanc (2003) relatam que, caso o passivo seja maior, determina-se que não há necessidade do capital de giro, mas sim há uma sobra de capital para os investimentos cogentes. A NCG é indicada pelos autores citados anteriormente como um dos principais indicadores para estruturação do Modelo Fleuriet de análise dinâmica.

Capital de Giro (CG)

De acordo com Fleuriel, Kehdy e Blanc (2003, p. 11) a capital de giro é “uma parte dos fundos permanentes utilizada para financiar a Necessidade de Capital de Giro da empresa”. Esta relação indica o valor destinando do capital investido para as necessidades relacionadas às operações da empresa, excluindo do montante o que foi designado para financiar os investimentos de longo prazo.

Desta forma, de acordo com Fleuriel, Kehdy e Blanc (2003) o capital de giro pode ser calculado a partir da seguinte fórmula:

$$\text{CDG} = \text{Passivo permanente} - \text{Ativo permanente}$$

Segundo Fleuriel, Kehdy e Blanc (2003) caso o ativo seja maior que o passivo não há capital de giro, desta forma a empresa encontra-se numa situação de alto risco de insolvência. Em sua obra o autor citado denomina que todo valor de longo prazo para realização deve formar um só grupo, o permanente. Assim, para o autor citado, a diferença entre o grupo permanente do passivo contra o grupo permanente do ativo, caso positivo, fornece um saldo líquido para os investimentos de curto prazo.

2.3. Saldo em Tesouraria (T)

De acordo com o modelo Fleuriel encontra-se o valor do saldo em tesouraria a partir da diferença entre o ativo errático e o passivo errático, pois de acordo com Fleuriel, Kehdy e Blanc (2003), neles estão às contas não relacionadas à atividade da empresa e cujos valores alteram de forma fortuita. Da mesma forma Matarazzo (2003) entende que o saldo de tesouraria é a diferença das contas restantes no balanço patrimonial, não envolvidas nos indicadores anteriores, sendo elas as contas ligadas as atividades financeiras do curto prazo. A partir da leitura dos

autores identificou-se também que, geralmente estas são contas que representam o saldo disponível para a empresa.

Assim sendo entende-se que este saldo é dependente do valor do capital de giro e na sua necessidade. Estabelece então, de acordo com Fleuriet, Kehdy e Blanc (2003) uma folga financeira disponível de forma imediata para a empresa e pode ser investida em opções de liquidez rápida e de menor risco. Os autores fornecem esta fórmula:

$$T = \text{Ativo errático} - \text{Passivo errático}$$

Fleuriet, Kehdy e Blanc (2003) recomendam o uso do saldo em tesouraria para uma empresa, considerado importante ter um saldo disponível também para necessidades mais eminentes e que possam de certa forma impedir a continuidade das atividades comuns. Para Matarazzo (2003) contribui para o entendimento deste indicativo quando reforça que quando este saldo encontra-se negativo ele reflete um endividamento bancário além de mostrar que os recursos podem estar divergentes das aplicações de curto prazo.

Métodos de Custeio

Para Martins (1998, p. 215) “custeio significa forma de apropriação de custos. Existem vários tipos de custeio e o método de sua aplicação dependerá de quais serão os custos que a serem apropriados aos produtos”. Dentro desse contexto a revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2008, nº 6) entende que “os métodos de custeio representam um elemento essencial das atividades de contabilidade gerencial de uma empresa, pois são de extrema importância para a tomada de decisões, para a análise de lucros e para o alcance dos objetivos previamente traçados”.

Custeio por absorção

Entre todos os tipos de custeio o de absorção é o mais simples e por esse motivo é a forma mais empregada.

O Custeio por absorção é o método tradicional de custeamento, onde, para se obter o custo dos produtos, consideram-se todos os gastos industriais, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Os gastos industriais indiretos ou comuns são atribuídos aos produtos por critérios de distribuição. (PADOVEZE, 1996)

No custeio por Absorção são alocados ao custo final do produto todos os custos não diferenciando se eles serão fixos ou variáveis, de acordo com Wernke (2004) “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos, de forma direta ou indireta mediante critérios de rateios”. Ainda sobre custo de absorção Leone (2000) completa “o método de custeio por absorção é aquele que inclui todos os custos diretos e indiretos de fabricação de um período das suas diferentes atividades industriais e irá passar por um critério de rateio para determinar a rentabilidade de cada atividade”.

Na figura abaixo é apresentado o esquema básico de custeio por absorção nas empresas Agrícolas.

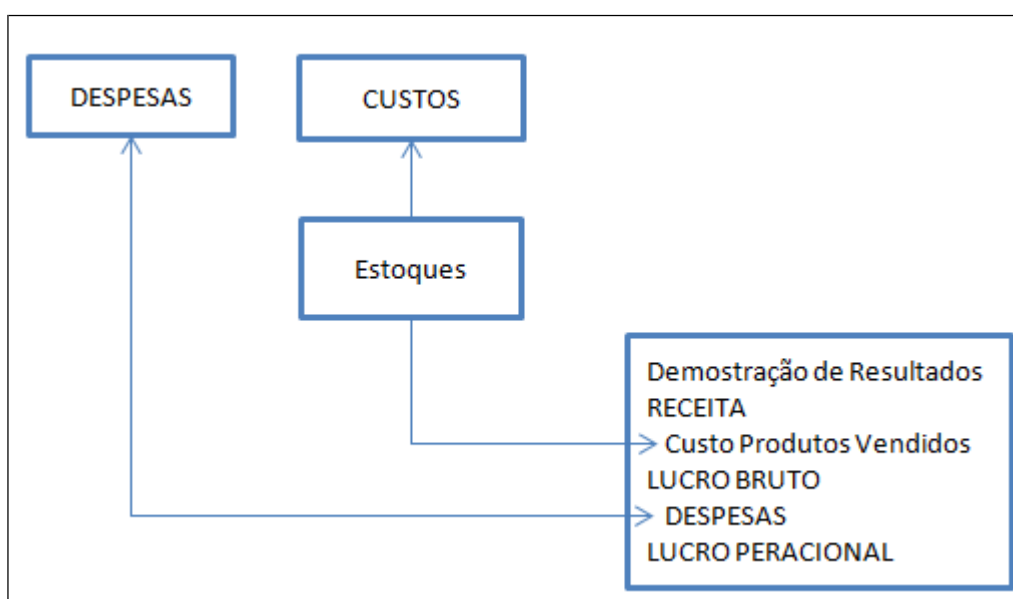


Figura 2: Esquema Básico Custeio por Absorção para empresas Agrícolas

Fonte: MARTINS, 2003 – Adaptação dos Autores

Custeio variável ou direto

O custeio variável ou direto segundo Perez, Oliveira e Costa:

O custeio direto ou variável fundamenta-se na separação dos gastos em variáveis e fixos, isto é, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume da produção e vendas e gastos que se mantêm estáveis perante volumes da produção e vendas oscilantes dentro de certos limites. O custeio direto só considera aquilo que acompanha diretamente a produção, admitindo que os custos fixos devem ser excluídos porque não seguem o ritmo do que se fabrica. Os custos fixos, no processo do custeio direto, só entram, para efeito de apuração de resultados como custo do período, mas não integram a avaliação dos estoques (PEREZ, OLIVEIRA e COSTA, 1999, p.120)

Martins acrescenta sobre custeio variável ou direto:

Só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis, dentro dessa premissa o custo variável é o que melhor auxilia na tomada de decisão. (MARTINS, 2003, p. 128)

Para Padoveze são vantagens do custeio variável ou direto:

- O custo dos produtos são mensuráveis objetivamente, pois não sofreram processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns.
- O lucro líquido não é afetado por mudanças de aumento ou diminuição de inventários.
- Os dados necessários para a análise das relações custo-volume-lucro são rapidamente obtidos do sistema de Informação Contábil
- É mais fácil para os gerentes industriais entenderem o custeamento dos produtos sob o custeio direto, pois os dados são os próximos da fábrica e de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação de desempenho setorial.
- O custeamento direto é totalmente integrado com o custo-padrão e o orçamento flexível, possibilitando o correto controle de custos.
- O custeamento direto constitui um conceito de custeamento de inventário que corresponde diretamente aos dispêndios necessários para manufaturar os produtos.
- O custeamento direto possibilita mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisões. (PADOVEZE, 2003, p. 326)

A figura 3 demonstra o esquema do custeio variável ou direto:

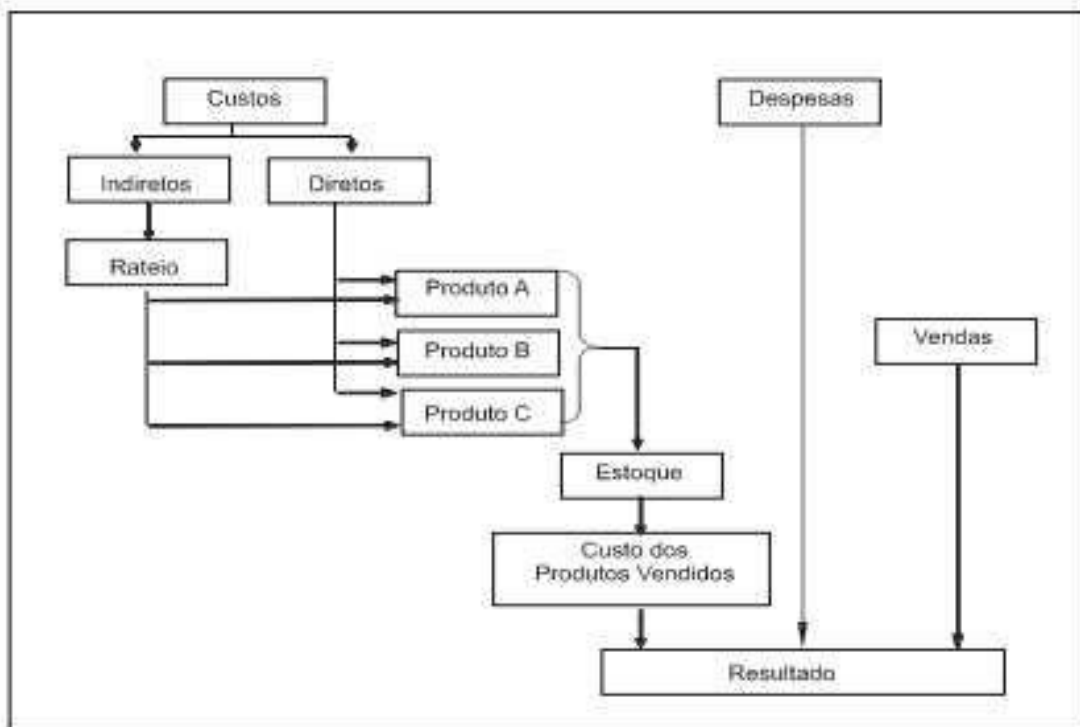


Figura 3: Custeio variável ou direto

Fonte: BRUNI E FAMÁ, 2004.

3 METODOLOGIA

Quanto aos critérios de classificação a pesquisa foi feita baseada no conceito de Vergara (2009), considerando a pesquisa quanto aos fins e quanto aos meios:

Quanto aos fins, trata-se de uma pesquisa descritiva:

Em pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Pode também estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação. (VERGARA, 2009, p. 42)

Quanto aos meios a pesquisa trata-se ao mesmo tempo de bibliográfica e estudo de caso, uma vez que utiliza materiais disponíveis em meios eletrônicos, artigos, livros sobre o tema.

“A pesquisa bibliográfica é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral”. (VERGARA, 2009, p.43)

O estudo pode ser classificado como exploratório, dado que busca “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito” (Gil, 1991). Isto é, analisar o caso de uma empresa representativa do setor de agronegócio, visando demonstrar a aplicação da contabilidade no agronegócio.

O acesso à bibliografia foi feito através de pesquisa em revistas, livros e artigos disponíveis na biblioteca, com professores e profissionais da área e também eletronicamente. Após o levantamento bibliográfico, houve a seleção e arquivamento de informações para o embasamento teórico em que se basearia o trabalho.

4 ANÁLISE DA EMPRESA RASIP AGROPASTORIL S.A

De acordo com os temas abordados a visualização prática poderá ser realizada pelos dados fornecidos pela empresa Rasip Agropastoril S.A uma empresa localizada no município de Vacaria – RS que atua no segmento do agronegócio desde 1979.

A Companhia que além de exercer atividade agrícola através da arboricultura no cultivo de pomares de maçãs e vinhedos atua também na atividade zootécnica na criação de rebanhos leiteiros e na atividade agroindustrial no beneficiamento, processamento e transformação do leite em queijo, creme de leite e manteiga.

Segundo as notas explicativas do balanço patrimonial da empresa os ativos biológicos incluem pomares de macieira e videiras para o cultivo de frutas com fins de comercialização e rebanho de gado leiteiro para produção de leite, principal matéria prima da produção de queijos.

Os pomares e gado leiteiro são tratados como ativos biológicos dentro do escopo do CPC nº 29, e estão registrados e apresentados nas demonstrações financeiras por seu valor justo.

Segundo o CPC nº 29 a empresa utiliza o valor justo para mensurar os produtos agrícolas quando atinge o “ponto de colheita”, momento pela qual o valor justo pode ser determinado com segurança. O aumento ou redução do produto agrícola é reconhecido no grupo de receitas.

De acordo com as notas explicativas da empresa:

A determinação de um valor justo para os ativos biológicos constitui um exercício de julgamento e estimativa complexa, e que requer entendimento do negócio da Companhia, da utilização desse ativo no processo produtivo, das oportunidades, restrições e ciclo de formação e crescimento das macieiras, videiras e gado leiteiro.

Quando o valor justo de ativos biológicos apresentados no balanço patrimonial não puder ser obtido de mercados ativos, é determinado utilizando técnicas de avaliação, incluindo o método de fluxo de caixa descontado. Os dados para esses métodos se baseiam naqueles praticados no mercado, quando possível, contudo, quando isso não for viável, um determinado nível de julgamento é requerido para estabelecer o valor justo. O julgamento inclui considerações sobre os dados utilizados como, por exemplo, preço, produtividade, custo de plantio e custo de produção. Mudanças nas premissas sobre esses fatores poderiam afetar o valor justo apresentado nos ativos biológicos. (RASIP AGROPASTORIL S.A, 2010)

O relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações financeiras da Rasip mostra a forma de tributação da empresa, onde as receitas de vendas e serviços estão sujeitas aos seguintes impostos e contribuições, pelas seguintes alíquotas básicas:

TABELA 1
Alíquotas Impostos e Contribuições

	Alíquotas
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços	7% a 17%
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados	0%
COFINS – Contribuição para Seguridade Social	0% a 7,6%
PIS – Programa de Integração Social	0% a 1,65%
ISSQN – Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza	3% a 4%
Contribuição Previdenciária do Produtor Rural	2,85%

Fonte: RASIP AGROPASTORIL S.A, 2010.

Ativos e passivos tributários correntes do último exercício e de anos anteriores são mensurados ao valor recuperável esperado ou a pagar para as autoridades fiscais, e são demonstrados no ativo circulante ou não circulante, de acordo com a previsão de sua realização e/ou liquidação. As alíquotas de imposto e as leis tributárias usadas para calcular o montante são aquelas que estão em vigor ou substancialmente em vigor na data do balanço nos países em que a Companhia opera e gera receita tributável.

O imposto de renda e contribuição social relativos a itens reconhecidos diretamente no patrimônio líquido são reconhecidos no patrimônio líquido. A administração periodicamente avalia a posição fiscal das situações nas quais a regulamentação fiscal requer interpretação e estabelece provisões quando apropriado.

Conforme notas explicativas às demonstrações financeiras os impostos diferidos são tratados como segue:

Imposto diferido é gerado por diferenças temporárias na data do balanço entre as bases fiscais de ativos e passivos e seus valores contábeis. Impostos diferidos passivos são reconhecidos para todas as diferenças tributárias temporárias.

Impostos diferidos ativos são reconhecidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis, créditos e perdas tributários não utilizados, na

extensão em que seja provável que o lucro tributável esteja disponível para que as diferenças temporárias dedutíveis possam ser realizadas, e créditos e perdas tributários não utilizados possam ser utilizados.

O valor contábil dos impostos diferidos ativos é revisado em cada data de balanço e baixado na extensão em que não é mais provável que lucros tributáveis estarão disponíveis para permitir que todo ou parte do ativo tributário diferido venha a ser utilizado. Impostos diferidos ativos baixados são revisados a cada data do balanço e são reconhecidos na extensão em que se torna provável que lucros tributáveis futuros permitirão que os ativos tributários diferidos sejam recuperados.

Impostos diferidos ativos e passivos são mensurados à taxa de imposto que é esperada de ser aplicável no ano em que o ativo será realizado ou o passivo liquidado, com base nas taxas de imposto (e lei tributária) que foram promulgadas na data do balanço.

Imposto diferido relacionado a itens reconhecidos diretamente no patrimônio líquido também é reconhecido no patrimônio líquido, e não na demonstração do resultado. Itens de imposto diferido são reconhecidos de acordo com a transação que originou o imposto diferido, no resultado abrangente ou diretamente no patrimônio líquido. Impostos diferidos ativos e passivos são apresentados líquidos se existe um direito legal ou contratual para compensar o ativo fiscal contra o passivo fiscal e os impostos diferidos são relacionados à mesma entidade tributada e sujeitos à mesma autoridade tributária. (RASIP AGROPASTORIL S.A, 2010)

Os índices de liquidez da empresa Rasip Agropastoril, demonstra exemplos reais de cada resultado, sendo sua capacidade de pagamento a curto ou a longo prazo.

A longo prazo utiliza-se o índice de liquidez geral, a fórmula para o cálculo do Índice é a seguinte:

$$\frac{\text{Ativo Circulante} + \text{Realizável a Longo Prazo}}{\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível a Longo Prazo}}$$

É possível visualizar o fato de acordo com os valores da empresa Rasip Agropastoril S.A

TABELA 2
Análise do Índice de Liquidez Geral

Ano 2010 (em milhares de reais)	
Ativo Circulante	48.842
Realizável a Longo Prazo	12.133
Passivo Circulante	38.764
Exigível a Longo Prazo	44.955

Fonte: Elaborada pelos os autores

$$\text{Liquidez Geral} = \frac{60.975}{83.719} = 0,73$$

Para cada R\$ 1,00 de dívida, a empresa tem R\$ 0,73 de investimentos realizáveis a Longo Prazo.

O índice de liquidez corrente é visto na capacidade de pagamento a curto prazo, a fórmula para calcular o índice:

$$\frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$$

Por meio dos valores da Rasip Agropastoril S.A:

TABELA 3
Análise do Índice de Liquidez Corrente

Ano 2010 (em milhares de reais)	
Ativo Circulante	48.842
Passivo Circulante	38.764

Fonte: Elaborada pelos os autores

$$\text{Liquidez Corrente} = \frac{48.842}{38.764} = 1,30$$

Verifica-se que o Ativo Circulante é maior que o Passivo Circulante, os investimentos no Ativo Circulante são suficientes para suportar as obrigações de curto prazo. É como se para cada R\$ 1,00 que saísse do caixa, entraria R\$ 1,30.

Na capacidade de pagamento a curto prazo, para análise, utiliza-se o Índice de Liquidez Seca:

Fórmula:

$$\frac{\text{Ativo Circulante} - \text{Estoque}}{\text{Passivo Circulante}}$$

Dados para o cálculo da Liquidez Seca, da empresa Rasip Agropastoril S.A:

TABELA 4
Análise do Índice de Liquidez Seca

Ano 2010 (em milhares de reais)	
Ativo Circulante	48.842
Estoques	19.294
Passivo Circulante	38.764

Fonte: Elaborada pelos os autores

$$\text{Liquidez Seca} = \frac{29.548}{38.764} = 0,76$$

Efetuada uma análise comparativa entre os dois índices de capacidade de pagamento a curto prazo, os valores estão bem próximos, o índice de liquidez não caiu muito com a exclusão dos estoques. Isso indica que o nível de estoque não é muito elevado, evitando problemas financeiros na empresa.

Ainda na capacidade a curto prazo, também analisa o índice de liquidez imediata. É um índice de menor relevância, pois verifica o quanto de disponível a empresa terá para pagar suas dívidas imediatamente.

Fórmula:

$$\frac{\text{Disponível}}{\text{Passivo Circulante}}$$

Valores da empresa Rasip Agropastoril S.A para demonstração do cálculo do Índice de Liquidez Imediata

TABELA 5
Análise do Índice de Liquidez Imediata

Ano 2010 (em milhares de reais)	
Disponível	7.780
Passivo Circulante	38.764

Fonte: Elaborada pelos os autores

$$\text{Liquidez Imediata} = \frac{7.780}{38.764} = 0,20$$

Para cada R\$ 1,00 de dívida, a empresa terá R\$ 0,20 disponível para cumprir imediatamente com suas obrigações.

A Rasip Agropastoril S.A criou um portal de acesso rápido que contempla os relatórios trimestrais e anuais. Com esse acesso, a informação fica disponível a todos seus usuários externos, criando a descentralização de informação possibilitando a análise do desempenho da companhia por seus próprios investidores, conforme podemos ver a seguir:

TABELA 6
Índices de Desempenho Rasip Agropastoril S.A

	2008	2009	2010
Necessidade de Capital de Giro	25.281	28.538	29.462
Capital de Giro	25.736	10.539	10.078
Saldo de Tesouraria	455	17.999	19.384

Fonte: Elaborada pelos autores

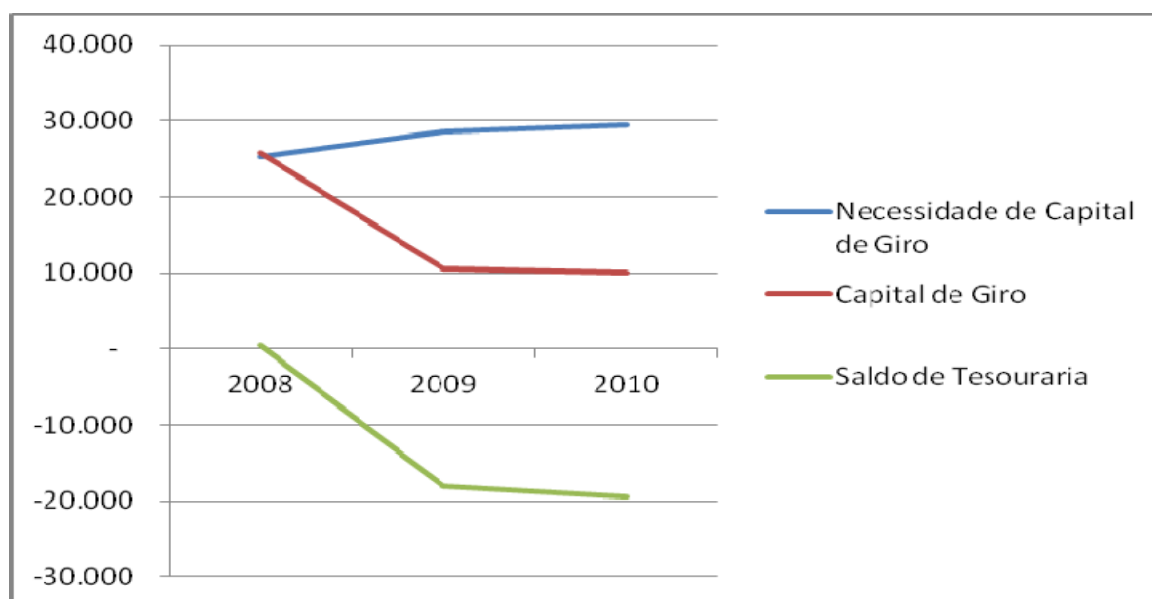


Gráfico 1: Índices de Desempenho Rasip Agropastoril S.A

Fonte: Elaborada pelos autores

Com a adoção do CPC 29, é indispensável à participação dos profissionais de controladoria, pois para que seja possível analisar os custos a partir da Demonstração do Resultado do Exercício é necessário ficar atento aos valores de ajustes a valor de mercado.

TABELA 7
Informações por Segmentos de negócios

	Láctea		Fruticultura		Total	
	31/12/2010	31/12/2009	31/12/2010	31/12/2009	31/12/2010	31/12/2009
Receita operacional líquida	16.909	13.401	56.000	42.112	72.909	55.513
Custo dos produtos vendidos	(12.719)	(8.383)	(47.534)	(34.545)	(60.253)	(42.928)
Lucro bruto	4.190	5.018	8.466	7.567	12.656	12.585
Lucro (prejuízo) líquido do exercício	438	(461)	(3.733)	2.208	(3.295)	1.747
Ativo imobilizado	9.498	8.706	34.159	33.039	43.657	41.745

Fonte: Notas Explicativas Rasip Agropastoril S.A, 2010.

Conforme as notas explicativas, para fins de administração, a Companhia é dividida em unidades de negócio, com base nos produtos e serviços, com dois segmentos operacionais sujeitos à divulgação de informações, são eles:

a) Segmento Fruticultura: sendo os principais produtos deste segmento a maçã, uva e mudas;

b) Segmento Lácteo: sendo os principais produtos incluídos neste segmento o queijo, creme de leite e manteiga.

Seu método de custeio é o custo por absorção. A administração monitora separadamente os resultados operacionais das unidades de negócio, para poder tomar decisões sobre alocação de recursos e avaliar o desempenho. O desempenho dos segmentos é avaliado com base no lucro ou prejuízo operacional, e os financiamentos da Companhia (incluindo receita e despesa de financiamentos) e impostos sobre o lucro são administrados no âmbito do grupo, não sendo alocados aos segmentos operacionais.

5 CONCLUSÃO

Com o constante crescimento do agronegócio no Brasil, sendo um importante setor da economia brasileira ganhando destaque no cenário mundial. O setor conhecido como setor primário ou de agricultura vem perdendo sentido nestes conceitos, porque deixou de ser somente rural agrícola ou primário, hoje depende de muitos outros serviços como a modernização de máquinas, equipamentos e insumos vindos de fora, além de recursos utilizados depois da produção, como armazéns, agroindústrias, mercados atacadistas e varejistas e uma infraestrutura com estradas, portos e ferrovias para o escoamento da produção.

No cenário atual do agronegócio para que tenha sucesso depende dentre outros fatores do planejamento, gerenciamento e conseqüentemente da habilidade técnica e administrativa do gestor em aproveitar os recursos à sua disposição, como terras, máquinas, implementos, recursos humanos e infraestrutura da propriedade além de informações a respeito dos fatores internos e externos de produção, sendo um excelente ramo a ser explorado pelo *Controller*.

Neste cenário após análise da empresa Rasip Agropastoril S.A que atua no segmento do agronegócio foi possível detectar que a contabilidade é a ferramenta fundamental para a confiabilidade dos dados fornecidos nos relatórios e demonstrações contábeis da empresa, que irá refletir internamente e para terceiros a condição dos negócios da entidade. A partir disso, é perceptível a necessidade de aproveitar as informações que o departamento contábil possa oferecer, contempladas em análises gerenciais e processuais, na convicção de como a empresa está atuando no mercado.

REFERÊNCIAS

BANCO DO BRASIL. **Agronegócio**. Disponível em: <<http://www.bb.com.br/portalbb/page100,8623,8658,0,0,1,1.bb?codigoNoticia=4195&codigoMenu=1172>>. Acesso em: 29 set. 2011.

BRASIL. Lei nº5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em: 29 set. 2011.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Manual de incentivos fiscais**: Para investimentos sociais, desportivos e culturais. Disponível em <http://www.cinemabrasil.org.br/laws/livro_incentivos.pdf>. Acesso em: 29 set. 2011.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 3ª ed., São Paulo: Atlas 2004.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 29 - **Ativo Biológico e Produto Agrícola**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=45>>. Acesso em: 10 out. 2011

ESTUDO DO COMÉRCIO EXTERIOR. Intercâmbio Comercial do Agronegócio – Principais Mercados de Destino. Disponível em: <http://www.agricultura.gov.br/arq_editor/file/MAIS%20DESTAQUES/IntercambioComercial2010.pdf> Acesso em: 29 set. 2011

FLEURIET, Michel; KEHDY, Ricardo; BLANC, Georges, **O modelo Fleuriet: a dinâmica financeira das empresas brasileiras: um novo método de análise, orçamento e planejamento financeiro**. 3. reimp. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: Editora LTC, 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da Contabilidade**. 3 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

LEONE, George S.G. **Curso de Contabilidade de Custos**: contém custeio ABC. 2ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SEBRAE. **Manual do Empreendedor Rural**. Disponível em:
<[http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/AE589F602BA3563083256F65004A2F80/\\$File/NT000A20BA.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/AE589F602BA3563083256F65004A2F80/$File/NT000A20BA.pdf)>. Acesso em: 04 out. 2011

MARION, Jose Carlos. **Contabilidade Básica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 1998

MARION, Jose Carlos. **Contabilidade Rural**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2002

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATARAZZO, Dante C. **Análise Financeira de Balanços**. Abordagem Básica e Gerencial. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MATARAZZO, Dante Carmine, **Análise financeira de balanços**: abordagem básica e gerencial. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

OLIVEIRA, Luis Martins de; CHIEREGATO, Renato; JUNIOR, José Hernandez Perez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de contabilidade tributária**: textos e testes com as respostas. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís . **Contabilidade gerencial : um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1996.

PADOVEZE, Clóvis Luís . **Cuso básico gerencial de custos**. São Paulo: Thomson, 2003.

PEREZ JR. José Hernandez, OLIVEIRA, Luís Martins de, COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

PONTÍFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS. Pró-reitoria de Graduação. Sistema de Bibliotecas. **Padrão PUC de normalização**: normas da

ABNT para apresentação de trabalhos científicos, teses, dissertações e monografias. Elaboração Helenice Rêgo dos Santos Cunha. Belo Horizonte: PUC Minas ago. 2010. 52 p.

RASIP AGROPASTORIL S.A. Disponível em:
<<http://www.rasip.com.br/rasip/default.asp?language=por>>. Acesso em: 24 set. 2011.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Atividade Rural**. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2002/pergresp2002/pr31a55.htm>>. Acesso em: 05 out. 2011.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Lucro real**. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 05 out. 2011.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL . **Regulamento do imposto de renda**. Disponível em <<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=rir99l2t4s3>>. Acesso em: 05 out. 2011.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de pesquisa em administração**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.