

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA (UESB)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS (DCSA)
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

RAFAEL MARTINS BRAZ OLIVEIRA

**CUSTEIO ABC APLICADO À CONTABILIDADE GERENCIAL NO SEGMENTO
DO AGRONEGÓCIO NO ÂMBITO AGRÍCOLA: UM ESTUDO BIBLIOGRÁFICO
REALIZADO EM PERÍODICOS RANQUEADOS PELA CAPES NOS ANOS DE 2010
A 2014**

**VITÓRIA DA CONQUISTA – BA,
2016**

RAFAEL MARTINS BRAZ OLIVEIRA

**CUSTEIO ABC APLICADO À CONTABILIDADE GERENCIAL NO SEGMENTO
DO AGRONEGÓCIO NO ÂMBITO AGRÍCOLA: UM ESTUDO BIBLIOGRÁFICO
REALIZADO EM PERÍODICOS RANQUEADOS PELA CAPES NOS ANOS DE 2010
A 2014**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Contabilidade de Custos

Orientador: Prof. Flávio José Dantas da Silva

**VITÓRIA DA CONQUISTA – BA,
2016**

O45c Oliveira, Rafael Martins Braz.
Custeio ABC aplicado à contabilidade gerencial no segmento do agronegócio no âmbito agrícola: um estudo bibliográfico realizado em periódicos ranqueados pela capes 2010 a 2014. / Rafael Martins Braz Oliveira, 2016.
65f.
Orientador (a): Flávio Dantas.
Trabalho de Conclusão de Curso (graduação),
Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, Vitória da Conquista, 2016.
Inclui referências. 62- 65.
1. Agronegócio – Gestão. 2. Contabilidade - Custos. 3. Agricultura. I. UESB. I. Dantas, Flávio. II. Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia. III. T

CDD: 338.1

RAFAEL MARTINS BRAZ OLIVEIRA

**CUSTEIO ABC APLICADO À CONTABILIDADE GERENCIAL NO SEGMENTO
DO AGRONEGÓCIO NO ÂMBITO AGRÍCOLA: UM ESTUDO BIBLIOGRÁFICO
REALIZADO EM PERÍODICOS RANQUEADOS PELA CAPES NOS ANOS DE 2010
A 2014**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Contabilidade de Custos

Vitória da Conquista, ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Flávio José Dantas da Silva
Especialista em Auditoria Fiscal Contábil pela UFBA
Professor Auxiliar da UESB
Orientador

Josenaldo de Souza Alves
Mestre em Contabilidade pela FUCAPE
Professor da FAINOR

Mario Augusto Carvalho Viana
Mestre em Ciências Sociais pela PUC/SP
Professor Assistente da UESB

Esta pesquisa é dedica em primeiro plano a Deus, por me dar força para seguir em frente. Em seguida aos meus pais pelo apoio, amor e por acreditar em mim. Dedico também ao professor Flávio Dantas pela orientação, paciência e atenção para executar este trabalho.

Dificuldades preparam pessoas comuns para destinos extraordinários
(C. S. Lewis).

RESUMO

A gestão do negócio agrícola através de controle de custos, é fator importante para o sucesso da tomada de decisão. As Ciências Contábeis utilizam da Contabilidade de Custos e da Contabilidade Gerencial afim de auxiliar os gestores com informações relevantes para as próprias decisões. Este trabalho, cujo procedimento bibliográfico e finalidade exploratória e descritiva, tem como objetivo geral pesquisar a produção científica acerca do Custeio Baseado em atividades (ABC) como ferramenta de gestão no agronegócio agrícola. Para isso, foi utilizado as informações disponíveis no portal de Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal do Nível Superior (CAPES) nos anos de 2010 a 2014, como também a utilização de estudos doutrinários e acadêmicos para compor o referencial teórico. Através da investigação foi possível concluir que há pouca produção científica acerca da temática, com base no Portal CAPES. Foi possível concluir também que o custeio ABC no agronegócio agrícola, além de trazer benefícios quanto a organização estrutural da empresa, fornece informações tempestivas quanto ao comportamento dos custos nas divisões ou departamentos que possuem atividades que consomem recurso e, a partir daí, tomar decisões necessárias tanto para alocação dos custos, como também para diminuição deles com intuito de manter-se forte frente a concorrência.

Palavras-chave: Contabilidade. Custos. Gestão. Agronegócio. Agricultura.

ABSTRACT

The management of agricultural business through cost control is an important factor for successful decision making. The Accounting uses of cost accounting and management accounting in order to assist managers with relevant information for their own decisions. This work, whose bibliographic procedure and exploratory and descriptive purpose, has the general objective to study the scientific production about Activity Based Costing (ABC) as a management tool in agriculture agribusiness. For this, we used the information available on the website of Personnel Improvement Coordination of Superior Level (CAPES) in the years 2010-2014, as well as the use of doctrinaire and academic studies to compose the theoretical framework. Through research it was concluded that there is little scientific production on the theme, based on the CAPES Portal. It was also possible to conclude that ABC costing the agricultural agribusiness, besides bringing benefits and the structural organization of the company, It provides timely information about the behavior of costs in the divisions or departments that have activities that consume resources and, from there, take the necessary decisions as to allocation of costs, but also to decrease them in order to remain strong against competition.

Keywords: Accounting. Cost. Management. Agribusiness. Agriculture.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Valor de Produção por Região - 2009	27
--	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Estado da Arte sobre o Custeio ABC na Agricultura.....	20
Quadro 2 – Atividades por departamento	44
Quadro 3 – ABM versus MBM.....	48
Quadro 4 – Artigos sobre o ABC no Agronegócio Agrícola	57

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Total de artigos publicados nos periódicos e respectivas divisões	55
Tabela 2 – Número de Artigos Publicados pelos periódicos por ano.....	56
Tabela 3 – Periódicos Pesquisados entre 2010 e 2014	56

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Activity Based Costing
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal do Nível Superior
CF	Custo Fixo
CPV	Custo do Produto Vendido
CPV	Custo dos Produtos Vendidos
CT	Custo Total
CV	Custo Variável
EMBRAPA	Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária
FEA	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBRAF	Instituto Brasileiro de Frutas
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
MAPA	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento
MC	Margem de Contribuição
PIB	Produto Interno Bruto
PE	Ponto de Equilíbrio
PV	Preço de Venda
SEAGRO	Secretaria de Agricultura e Pecuária de Tocantins
USP	Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 TEMA	15
1.2 PROBLEMATIZAÇÃO.....	15
1.2.1 Questão – Problema	15
1.2.2 Questões Secundárias.....	15
1.3 OBJETIVOS.....	16
1.3.1 Objetivo Geral.....	16
1.3.2 Objetivos Específicos.....	16
1.4 JUSTIFICATIVA	16
1.5 RESUMO METODOLÓGICO.....	17
1.6 VISÃO GERAL	17
2 REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1 ESTADO DA ARTE	19
2.2 MARCO CONCEITUAL	22
2.3 MARCO TEÓRICO.....	23
2.3.1 Agronegócio.....	23
2.3.1.1 Panorama Geral do Agronegócio	24
2.3.1.2 Agricultura: Os Riscos do Negócio.....	27
2.3.1.3 Gestão para tomar decisões em negócios.....	28
2.3.1.4 Gestão no Agronegócio Agrícola	29
2.3.2 Contabilidade Geral	30
2.3.3 Contabilidade Gerencial	32
2.3.4 Contabilidade de Custos	34
2.3.4.1 Nomenclaturas.....	35
2.3.4.2 Classificação de Custos	36
2.3.4.3 Métodos de apuração de custos.....	38
2.3.4.3.1 Custeio por Absorção	38
2.3.4.3.2 Custeio Variável, Margem de Contribuição e Ponto de Equilíbrio.....	38
2.3.4.3.3 Target Costing (Custo Meta) e Mark-up	40
2.3.4.3.4 Custeio Padrão.....	40
2.3.4.3.5 Custo Baseado em Atividades (CBA)	41

2.3.5 Custo ABC como Ferramenta de Gestão	42
<i>2.3.5.1 Reconhecimento das Atividades</i>	<i>42</i>
<i>2.3.5.2 Rastreamento</i>	<i>44</i>
<i>2.3.5.3 Direcionadores de Custos ou Cost Drivers</i>	<i>45</i>
<i>2.3.5.4 MBN e ABM à Luz da Teoria da Mensuração e Teoria da Comunicação</i>	<i>47</i>
2.3.6 Custo Abc no Agronegócio	48
<i>2.3.6.1 Custeio ABC na Agricultura</i>	<i>49</i>
<i>2.3.6.2 Rastreamento das Atividades Principais da Agricultura</i>	<i>50</i>
3 METODOLOGIA	53
3.1 ABORDAGEM DA PESQUISA	53
3.2 DELIMITAÇÃO	53
3.3 FINALIDADE DA PESQUISA	53
3.4 TÉCNICAS E PROCEDIMENTOS	54
3.5 LEVANTAMENTOS DE DADOS	54
4 ANÁLISE DE DADOS	55
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	59
REFERÊNCIAS	61
ANEXO	65
ANEXO A – BRASIL: PRODUÇÃO AGRÍCOLA – LAVOURAS TEMPORÁRIAS E PERMANENTES	65

1 INTRODUÇÃO

O setor primário é responsável pela extração de recursos naturais renováveis e não renováveis provenientes da agricultura, pecuária e mineral. No mundo, as nações se desenvolveram – além de questões Geopolíticas – a partir de uma perspectiva de produção e transformação dos seus recursos naturais.

No entanto, em seus diversos aspectos, os países não se desenvolvem por igual. Na Europa atual, por exemplo, onde possuem países mais desenvolvidos, a atividade primária é caracterizada pela intensificação da produção, ou seja, possui alta produtividade com uso de tecnologias em áreas menores do que outras regiões no mundo. Já em países menos desenvolvidos ou subdesenvolvidos, a atividade primária é caracterizada pela produção extensiva dos recursos naturais, em outras palavras, produzem grandes quantidades em grandes áreas.

A importância dos recursos naturais e a transformação destes para o mundo é evidente. Primeiro, pelo fato do ser humano consumir para sua própria sobrevivência. Segundo, este recurso explorado de maneira industrial gera excedente de produção e daí surge à necessidade de negociá-los com outros países que não produzem determinados bens. Consequentemente, nesse efeito provocado pela produção em escala industrial, gera-se também fonte de distribuição de renda aos povos, sejam eles empresários ou funcionários e contribui para a geração de riqueza dos países.

Na Economia Brasileira, a produção do segmento primário tem papel relevante na sociedade. Parte significativa do Produto Interno Bruto (PIB) é representada pela produção agropastoril que é composta por agricultura e Pecuária. Estas atividades econômicas são consistentes tanto no mercado interno – representado por aproximadamente 205 milhões de habitantes – quanto no mercado externo, com a exportação dos produtos para diversos países em todos os continentes.

No que tange à Agricultura, atividade econômica de exploração da terra, o Brasil se destaca no mercado internacional. De acordo com dados da Organização Mundial do Comércio (OMC), o Brasil ocupa a terceira posição entre os principais exportadores de produtos agrícolas e fica atrás apenas dos Estados Unidos da América e da União Europeia. O Brasil ainda ocupa a primeira posição mundial na produção de suco de laranja, café e tabaco. Segundo o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), a exportação brasileira derivadas da Agricultura chega à cifra de 621 Milhões de dólares, o que demonstra um grande mercado produtivo.

No entanto, não basta apenas plantar, é preciso acompanhar e controlar as operações do negócio desse setor importante que é a Agricultura no país. Através da utilização de ferramentas de gestão eficazes, os produtores rurais têm maior apoio na tarefa difícil que é tomar decisões que afetam positivamente os resultados. Para isso, dentre as várias áreas do conhecimento que envolve esse aspecto gerencial do negócio, a contabilidade possui ferramentas de gestão eficazes para tal fim.

A ciência contábil segundo Iudícibus (2004) tem o objetivo de identificar, mensurar e comunicar sobre situações econômicas para permitir decisões adequadas por partes dos usuários. É através da aplicação de instrumentos contábeis que os dados se transformam em informação que os gestores tomam como esteio na tomada de decisão por intermédio da utilização da Contabilidade Gerencial, especialmente no tocante ao aproveitamento da apuração e análises de Custos Gerenciais.

A Contabilidade de Custos detém em seu escopo aspectos relevantes acerca da apuração de todos os custos da atividade, e particularmente no tratamento dos custos indiretos que o produto rural possa consumir. Sendo desta forma, o Custeio Baseado em Atividades ou “ABC”, um instrumento determinante para tal.

O Custeio Baseado em atividades (ABC) apesar de ser conhecido desde o século XIX, no Brasil iniciou-se seus estudos no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP) somente no ano de 1989. Desde então, a utilização deste método de custo tem gerado interesse tanto acadêmico quanto mercadológico por conta, principalmente, da crescente concorrência global de produção em suas diversas formas de negócio e pelo aumento de custos indiretos de produção.

Nesta pesquisa, foi abordada a Contabilidade de Custos no âmbito Rural e utilizou-se o método de custeio indireto ou ABC como fonte geradora de informação relevante para gestão contábil no negócio Agrícola. Além disso, buscou nos estudos dos custos inerentes a Agricultura, basear-se no custeio ABC para apoiar a classe acadêmica, afim de, fornecer informações úteis acerca do tema pesquisado e, dessa forma, contribuir como uma ferramenta de pesquisa útil para a classe.

Estudar a produção científica do método de custeio ABC na gestão contábil no segmento da Agricultura é o objetivo geral desta pesquisa. Foi executado um Estudo Bibliográfico realizado nos periódicos ranqueados pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal do Nível Superior (CAPES) nos anos de 2010 a 2014. Nesta pesquisa também foi conceituada a ciência contábil e os seus ramos de conhecimento de Contabilidade de Custos e

Contabilidade Gerencial, com foco no método de custeio ABC na gestão contábil da atividade da Agricultura. A pesquisa também abordou os riscos do negócio e as estratégias de gestão normalmente utilizadas na agricultura.

1.1 TEMA

A Contabilidade Gerencial através do conhecimento dos custos indiretos e apuração destes pelo método *Activity Based Costing* ou Custeio Baseado em Atividades no âmbito da Agricultura.

1.2 PROBLEMATIZAÇÃO

1.2.1 Questão – Problema

O que tem sido produzido cientificamente no Brasil sobre Custeio Baseado em Atividades como ferramenta de gestão no Agronegócio agrícola nos anos de 2010 a 2014?

1.2.2 Questões Secundárias

Quais são as principais contribuições do Custeio Baseado em Atividades no tocante à alocação dos custos indiretos para boa gestão do Agronegócio Agrícola?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Pesquisar a produção científica sobre a utilização do Custeio Baseado em Atividades como fundamental recurso no gerenciamento dos custos do segmento do Agronegócio Agrícola: Um Estudo Bibliográfico realizado nos periódicos ranqueados pela CAPES nos anos de 2010 a 2014.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Conceituar a ciência contábil e mais especificamente seus campos de estudo, Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial;
- Estudar o Custeio ABC mediante recursos doutrinários e acadêmicos
- Relacionar o Custeio ABC aplicado à Agricultura;
- Verificar o Custeio ABC no segmento da Agricultura nos periódicos ranqueados pela CAPES nos anos de 2010 a 2014.

1.4 JUSTIFICATIVA

Este é um trabalho científico sobre a Contabilidade de Custos e também Gerencial, como meio gerador de informação relevante a respeito dos custos indiretos da atividade econômica do agronegócio, o qual busca mostrar a importância de utilizar o método de Custeio por atividades como instrumento fundamental na alocação e informação essencial dos custos indiretos de produção.

O interesse por esse estudo surgiu da perspectiva do pesquisador em atuar na gestão de custos no âmbito do agronegócio, especificamente no que se refere ao tratamento dos custos indiretos através de instrumentos contábeis. Para tanto, considerou-se necessário conhecer a teoria através de pesquisa a respeito dos custos inerentes a atividade da Agricultura e como apurá-los de maneira efetiva para amparar os produtores rurais na gestão do negócio.

Este estudo possui ainda, enquanto relevância acadêmica, o intuito de auxiliar docentes e, principalmente, discentes acerca da importância dos custos no agronegócio,

sobretudo no que concerne aos custos indiretos através do meio de apuração ABC em decorrência de outros métodos de custeio ensinados em sala de aula.

Com o crescimento da Agricultura no país, mecanismo de gestão eficaz torna-se cada vez mais necessários, principalmente pelo aumento de custos indiretos na produção agrícola das mais diversas variedades e peculiaridades de manejo. Neste prisma, é importante acompanhar a evolução do mercado quanto a estes custos, pois, o estudo do custeio ABC trará subsídios teóricos de apuração de custos sem utilizar critérios arbitrários de alocação dos mesmos e dessa forma poderá ajudar na gestão do agronegócio.

1.5 RESUMO METODOLÓGICO

A pesquisa foi realizada com finalidade exploratória e descritiva, por meio de abordagem qualitativa e através do procedimento bibliográfico afim de investigar a produção científica acerca do Custeio Baseado em atividades (ABC) no agronegócio agrícola, como ferramenta de informação gerencial. Essa investigação foi feita no Portal da CAPES nos anos de 2010 a 2014.

1.6 VISÃO GERAL

Esse trabalho monográfico de iniciação científica, é composto por cinco capítulos definidos. O primeiro deles, a Introdução, traz uma abordagem geral acerca da temática, bem como os objetivos, o problema de pesquisa e a justificativa deste trabalho. O segundo capítulo, Referencial Teórico, dividido em Estado da Arte, Marco Conceitual e Marco teórico, descrevem o panorama do agronegócio com foco na agricultura, os riscos inerentes aos mesmos, as estratégias de gestão utilizadas, bem como conceitos de Contabilidade, de custos e de gestão para enfim descrever sobre o Custeio ABC na Agricultura. O terceiro capítulo mostra qual foi o “caminho” utilizado para a realização desta pesquisa. O quarto capítulo é a análise de dados a partir da metodologia utilizada. E, por fim, o quinto capítulo é a conclusão baseada nos estudos realizados para elaboração desta pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ESTADO DA ARTE

O estado da arte é a inteiração ou a visão do que já foi produzido sobre a temática. Esse é o momento pelo qual é revisada a bibliografia, ou seja, quando o pesquisador faz uma verificação textual das pesquisas que sejam similares ao estudo que está em elaboração para justificar que a própria pesquisa não trata de algo já discutido, mas, sim de algo novo e relevante.

Desse modo, o quadro foi elaborado mediante trabalhos disponíveis pela Rede Mundial de Computadores (*Internet*) através do Google Acadêmico, harmonizável com a temática de pesquisa que trata da Contabilidade Gerencial quanto aos aspectos dos custos indiretos através da utilização do ABC como ferramenta gerencial. Em cada trabalho pesquisado, foram feitas análises para verificar as relações com o tema abordado nessa pesquisa.

Quadro 1 – Estado da Arte sobre o Custeio ABC na Agricultura

(continua)

TIPO	TÍTULO	AUTOR (ES)	ANO	NÍVEL	INSTITUIÇÃO / EDITORA	IDEIA E CONCLUSÕES PRINCIPAIS	LINK/LUGAR	DATA DE ACESSO
Artigo	Avaliação da aplicação do método de custeio baseado em atividades (ABC), na produção agrícola de grãos: culturas temporárias.	Anderson Luis Mota Sampaio, Wesley Batista Akahoshi, Emanuel Marcos Lima	2011	Mestrado	Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD	A proposta desse artigo é apresentar, com base em uma pesquisa exploratória através de levantamento bibliográfico, uma análise crítica da aplicação do método de custeio baseado em atividades (ABC) na produção agrícola de grãos.	http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero3v7/custos%20abc.pdf	22/dez/2015
Dissertação	Aplicação do Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), no agronegócio. Caso da Produção de Rosas de Corte em Estufa	Marcelo Oliveira Badejo	2000	Mestrado	Universidade Federal do Rio Grande do Sul	Este Trabalho busca a validação do Método de Custeio por Atividades (ABC) para a realidade do negócio agrícola através da verificação das atividades que mis consomem recursos no setor primário.	http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/1827/000309350.pdf?sequence=1	22/dez/2015
Dissertação	Aplicação do Método de Custeio Baseado em Atividades na Produção de Alface Orgânico	Marko Hillmann	2003	Mestrado	Universidade Federal do Rio Grande do Sul	Este trabalho consiste em aplicar o método de Custeio Baseado em atividade para identificar as principais atividades e custos da produção de Alface Orgânico para auxiliar o gestor rural na tomada de decisão de too processo produtivo a agricultura orgânica.	http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/5931/000433605.pdf?sequence=1	22/dez/2015

(conclusão)

TIPO	TÍTULO	AUTOR (ES)	ANO	NÍVEL	INSTITUIÇÃO / EDITORA	IDEIA E CONCLUSÕES PRINCIPAIS	LINK/LUGAR	DATA DE ACESSO
Artigo	Perfil dos artigos sobre custos no agronegócio publicados nos anais do Congresso Brasileiro de Custos.	Aldo Callado Cunha e Moisés Araújo Almeida Callado, A L C; Almeida, M A.	2005	Graduação	Universidade Federal da Paraíba	Este Trabalho consiste em identificar e analisar o perfil dos Trabalhos Científicos produzidos e publicados no Congresso Brasileiro de Custos, a fim de mostrar a evolução qualitativa e quantitativa de pesquisas de natureza agrícola.	http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero1v1/Perfil%20de%20publicacoes.pdf	07/Jan/2016
Monografia	As informações de custos como instrumentos de controle gerencial para atividade agrícola.	Salete Pereira Salgado	2005	Graduação	UNICEUB – Centro Universitário de Brasília	Este trabalho busca mostrar as informações gerenciais que os custos podem trazer. Conceitua métodos de custeio e destaca o Método de Custeio ABC como fonte geradora de informação gerencial	http://repositorio.uniceub.br/bitstream/123456789/2311/2/9902318.pdf	07/Jan/2016

Fonte: Compilação da internet (2015-2016) – Elaboração Própria.

As pesquisas evidenciadas no Quadro 1 são importantes para este trabalho, pois, trazem informações diferentes deste, mas, com abordagem temática aproximada para demonstrar o que está sendo discutido neste campo de estudo. As dissertações e artigo citados no Quadro 1, possibilitaram ao pesquisador ter uma percepção teórica sobre os conceitos que se aproximam com a temática da pesquisa, além de servir como auxílio bibliográfico sobre o assunto.

2.2 MARCO CONCEITUAL

As empresas estão cada vez mais buscando redução de custos, principalmente em momentos de crise econômica e por força da concorrência global. A ciência Contábil, campo da Ciência Social Aplicada, possui ferramentas de informação que auxilia os gestores a tomar decisões para minimizar os efeitos das crises e da própria concorrência. Ensina-nos o professor Iudícibus (2004, p. 32) que “o objetivo da Contabilidade é fornecer informações física de produtividade e social relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança”.

As ciências Contábeis possuem ramos de conhecimento importantes para gerar informação. Dentre elas, Contabilidade de Custos e a Gerencial são de muita utilidade para fins gerenciais e que toda empresa, independente do porte ou da atividade econômica, deve ter como apoio às ações do negócio. É justamente nesse aspecto gerencial que se coloca o Custeio Baseado em Atividades como instrumento de informação para administrar as demandas do negócio. O ABC de acordo o professor Nakagawa (2012, p. 29)

O Abc é um novo método de análise de custos, que busca “rastrear” os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos “diretamente identificáveis” com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços.

A pesquisa trata do custeio ABC como fonte de informação gerencial no âmbito do agronegócio da Agricultura. Importante diferenciar dois conceitos utilizados na Contabilidade do Setor Primário – Contabilidade Rural e Agronegócio.

O termo Rural significa a exploração ou extração da atividade agrícola (exploração da terra) e pecuária (exploração dos animais). Marion (1996, p. 31) ressalta que: “As empresas

rurais exploram a capacidade produtiva da terra, da criação animal e da transformação de determinados produtos agrícolas”. Já Agronegócio é um termo ainda mais amplo que envolve desde a atividade rural de produção em pequenas e grandes propriedades, os fornecedores de insumos e implementos para o negócio, até a distribuição e comercialização em frigoríficos, indústria e supermercados.

2.3 MARCO TEÓRICO

2.3.1 Agronegócio

O Agronegócio é o campo da economia que envolve desde a produção Pecuária e Agrícola no manejo dentro das propriedades rurais até a industrialização, distribuição e comércio destes bens produzidos. De acordo Callado et al. (2011), o agronegócio é um sistema de produção que envolve muitas atividades e fases de fabricação de produtos desde seu manejo inicial até a fase de distribuição.

Para Mendes e Padilha (2007, p. 46), “o agronegócio ultrapassa as fronteiras da propriedade rural (agrícola ou pecuária) para envolver todos que participam direta ou indiretamente do processo de levar os alimentos e as fibras aos consumidores”. Portanto, o agronegócio é um conjunto de atividades produtivas amplas que envolvem todas as ações necessárias para que o produto rural chegue ao consumidor final.

O agronegócio ou *Agrobusiness*, termo utilizado no exterior, criado por Davis e Goldberg no final da década de 1950, como um negócio do campo rural, envolve três fases. A primeira delas é a produção rural “dentro da porteira” de pequenas, médias e grandes propriedades rurais. A segunda fase do *agrobusiness* compreende o fornecimento de insumos, máquinas e equipamentos utilizados no manejo rural, fungicidas e demais produtos. A terceira fase do agronegócio é o processamento, comércio e distribuição dos produtos em supermercados, centrais de abastecimentos e frigoríficos até chegar ao consumidor.

O Agronegócio é dividido por dois grandes grupos de produção, a Pecuária e Agrícola. A Pecuária é a extração de produtos animais, como por exemplo, a produção de carne bovina e suína. Para Callado et al. (2011) a pecuária envolve variados tipos de rebanho para serem explorados de maneira diferente. No que se refere produção Agrícola ou Agricultura, compreende a exploração da terra para produção de vegetais, minerais, legumes e frutas.

Segundo Moller et al. (2011) as atividades agrícolas destacam-se desde o processo que abrange a preparação do solo, as tarefas de manejo, podas e colheita até a realização de atividades pós-colheita, tais como transporte, armazenamento, classificação e embalagem. A pesquisa trata justamente neste contexto do campo agrícola e por essa razão terá mais ênfase no trabalho científico conceitos da própria agricultura.

A Agricultura, exploração da terra, é dividida entre culturas temporárias e culturas permanentes. As culturas temporárias são aquelas que a própria planta é o produto agrícola e geralmente é de curto período de desenvolvimento. Já as culturas permanentes são aquelas que a planta fornece os bens rurais e são geralmente de maior duração de produtividade.

De acordo o professor Marion (1996) as culturas temporárias caracterizam pela necessidade de replantio para obter-se um novo produto rural, já as culturas permanentes ficam incorporadas ao solo por vários períodos.

No entanto, para Callado et al. (2011) a agricultura pode ser classificada através de três ciclos biológicos, são eles: Culturas Perenes; Culturas Semiperenes; Culturas anuais. As culturas perenes são aquelas que geram produtos agrícolas por muitos anos sem que a própria planta morra. As culturas semiperenes são aquelas que também podem gerar produtos por vários anos, mas, com um tempo menor do que as perenes. Já as culturas anuais têm como característica o ciclo natural inferior a um ano e gera produto por apenas uma vez.

2.3.1.1 Panorama Geral do Agronegócio

O mercado atual do agronegócio, especialmente no tocante a agricultura, é um mercado globalizado. O que significa dizer que o mercado agrícola entre países está cada vez mais “aproximado” e interagindo entre si. Esta Globalização de mercados tem como principal consequência o aumento da concorrência em grau internacional, ou seja, os produtores rurais brasileiros, por exemplo, não sofrem apenas as ações da concorrência em âmbito regional, mas, mundial.

Por outro lado, de acordo o *professor emérito da Cátedra Thomas D. Cabot de Estudos de Desenvolvimento, da Universidade de Harvard*, Timmer (2007) destaca que:

A agricultura globalizada oferece vários outros benefícios. Se a Flórida, por exemplo, sofrer uma geada devastadora, os consumidores americanos não sentirão falta de suco de laranja; substitutos do Brasil e de outros países são encontrados prontamente nos Estados Unidos, e vice-versa. A produção global aumenta a segurança alimentar em todo o mundo e fornece uma política de seguros parciais para combater o impacto das mudanças climáticas na produção agrícola.

Tendo em vista estas afirmações anteriores acerca do mercado globalizado da agricultura, alguns números são necessários para o entendimento do “tamanho” deste mercado em âmbito mundial, nacional e regional para demonstrar a importância deste mercado na economia em todos os níveis.

A produção agrícola mundial é grande e bastante diversa. Geralmente, os países desenvolvidos utilizam muita tecnologia de produção intensificando o processo produtivo e gerando pouca mão-de-obra. Já os países emergentes ou não desenvolvidos, o uso de tecnologia é menor e a produção é extensiva, o que gera grande quantidade de mão-de-obra no manejo da agricultura.

Os Estados Unidos da América é uma das principais potências do mundo agrícola. Essa atividade econômica representa cerca de 10% da economia norte-americana que produz e exporta principalmente o milho, trigo, soja e frutas. Na Itália, 5% do PIB é derivado da agricultura que produz uva, beterraba e milho. A China é considerada o maior produtor de alimentos do mundo com cerca de 450 milhões de toneladas de produtos agrícolas por ano e gera aproximadamente 20 bilhões de dólares por ano somente em exportações, sem contar o seu mercado interno de mais de 2 bilhões de habitantes.

Na economia Brasileira, a agricultura tem papel relevante na geração de emprego e renda que reflete na Balança Comercial do país - diferença entre exportações e importações – o que significa dizer que a entrada de moeda estrangeira é maior do que a saída de moeda nacional, isso é de suma importância para economia e qualquer país. Segundo o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA, 2009), o Brasil exporta para 215 países e gera cerca de 76 bilhões de dólares em exportação (maior até do que o maior produtor de alimentos do mundo, a China).

Um dado relevante e positivo para a economia agrícola brasileira é que entre as potências do agronegócio no mundo, o Brasil é um dos menores emissores de carbono com aproximadamente 420 milhões de toneladas. Se comparar com a Índia, por exemplo – segundo maior produtor de frutas no mundo – a emissão é de 1,6 bilhão e toneladas de gás e a China emite quase 8 bilhões de toneladas. Este dado evidencia a força brasileira no agronegócio de uma maneira mais consciente – evidente que é necessário reduzir as emissões de gases na atmosfera – que gera um diferencial na concorrência do planeta, pois, além de

grande produtor do agronegócio, o mundo cada vez mais demanda por produtos que agridem menos o meio ambiente.

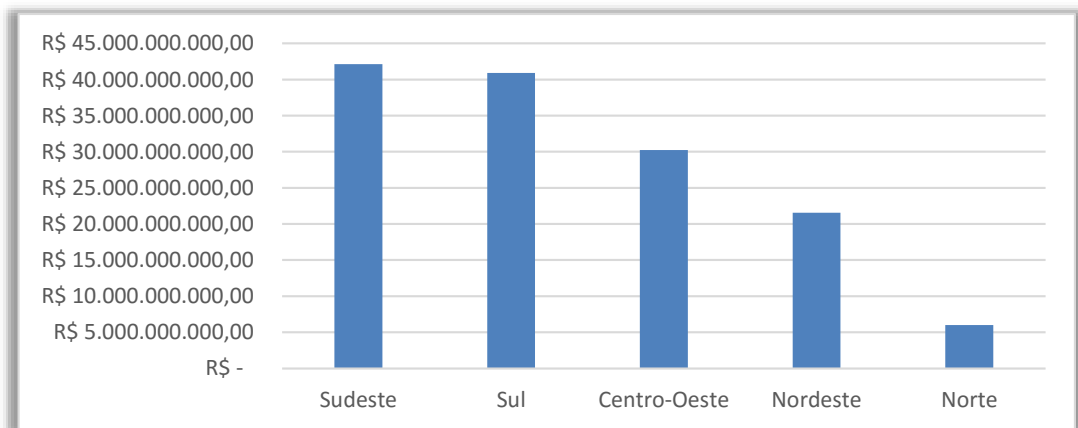
O Brasil possui uma grande extensão territorial que é composta por 26 estados e um distrito Federal. Possui também 5 regiões Geográficas, o Norte, Sul, Sudeste, Centro-Oeste e Nordeste. Todas essas regiões têm produções agrícolas regionais importantes e varia de acordo o relevo, o clima, o solo, enfim, cada região tem suas características próprias e propicias para produzir determinada cultura.

O Sul do país tem grande produção de uvas para processamento e produção de vinhos devido às suas características climáticas que ajudam na produção de uva de qualidade. O norte do Brasil apresenta uma grande produção de frutas tropicais e como destaque nos últimos anos o estado do Tocantins na produção de grãos. De acordo com a Secretaria de Agricultura e Pecuária do Estado do Tocantins (SEAGRO, Ano 2014), a produção de grãos no estado teve um aumento de 180% na área plantada e 240% na produtividade. O Sudeste, região com maior industrialização no país, através de muita utilização de instrumentos mecanizados produz a cana-de-açúcar, café algodão, laranja. Nesta região destacam-se os Estados de Minas Gerais na produção de arroz e milho e São Paulo, na produção de café, soja e laranja.

O Centro-Oeste do Brasil de acordo o MAPA (2015) é o maior produtor de grãos do país, cerca de 40% da safra brasileira é produzida nessa região com a produção de 2014/2015 de 209 milhões de toneladas de grãos. O Mato Grosso é o principal estado produtor da região com aproximadamente 59 milhões de toneladas de grãos de acordo dados do Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento.

O Nordeste diversifica sua produção entre frutas no vale do Rio São Francisco e também é o grande produtor de soja no oeste do Estado da Bahia, o Maranhão e o Piauí. De acordo o IBGE, a região Nordeste em 2009 produziu mais e R\$ 21.545.096.000,00 em atividades agrícolas. Deste montante, a Bahia é responsável por aproximadamente R\$ 9.000.000.000,00 da produção total, o que representa quase a metade da produção total da região Nordeste.

O Gráfico 1 demonstra e resume a produção agrícola no Brasil pelas 5 regiões geográficas.

Gráfico 1 – Valor de Produção por Região - 2009

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2016).

O Gráfico 1 evidencia que a região que mais produz atividades agrícolas é a região Sudeste do Brasil com aproximadamente 42 bilhões de reais em produção, o que representa 29,92%. Em seguida a região Sul com 29,05% na produção agrícola. O Centro-Oeste representa 21,48% do total produzido. O Nordeste do Brasil produziu cerca de 15,3% da produção total e o Norte foi a região que menos produziu com o equivalente a 4,26%.

2.3.1.2 Agricultura: Os Riscos do Negócio

Toda atividade econômica possui riscos inerentes ao negócio que podem ou não serem identificados. Além disso, existem aqueles que podem ou não ser evitados de acordo com ações de planejamento e controle.

O risco é a possibilidade de insucesso ou de planos que não conseguiram atingir seus objetivos devido a fatores internos ou externos. No entanto, os mesmos podem ser administrados através de planejamento e controle do negócio. Em suma, é necessário conhecer profundamente a operacionalização do negócio para saber quais são os riscos internos e externos que podem afetar negativamente.

No agronegócio da Agricultura também existem riscos que afetam de várias formas o negócio. De acordo a BM&FBovespa (2009) existem ameaças relativos a Mercado, produção, financeiro ou de crédito. E, portanto, a pesquisa tratará estes três aspectos que afetam o negócio que precisam ser identificados para controle gerencial, no entanto, com ênfase no risco de produção;

O risco de mercado na agricultura envolve, principalmente, os tipos de produtos que se comercializa. É necessário saber quais são os compradores dos produtos agrícolas, qual a demanda deste produto e se os consumidores são sensíveis ao aumento de preços. A forma pela qual essas perguntas são respondidas é através de pesquisas e estudos de mercado.

O risco financeiro também é importante, pois, a empresa rural necessita de investimentos altos para, por exemplo, acabar com a tecnologia defasada e investir em máquinas e equipamentos novos e com isso, aumentar a produção. No entanto, para conseguir capital muitas vezes é necessário ter crédito, nesse contexto, a “saúde” financeira precisa estar em bom estado, só assim, poderá conseguir empréstimos e financiamentos com juros menores, dada a boa liquidez da empresa rural. Uma empresa rural com problemas financeiros pode até conseguir crédito para investir, mas, geralmente esse crédito gera juros maiores e, logo, custos também maiores.

O risco de produção que afetam ou podem afetar o negócio são: Tecnologia defasada que aumenta os custos de manutenção e diminui a produtividade; Aspectos climáticos como períodos longos de estiagem ou muita chuva, granizo, fortes geadas; Questões biológicas que compreende pragas, insetos e doenças da planta ocasionada por “pobreza” do solo; Riscos de transportes em decorrência do alto custo da logística nacional derivada da malha rodoviária e principalmente o risco de má gestão e descontrole dos custos. Para Gama Neto (2013), as variáveis relacionadas aos custos necessitam de gerenciamento correto, pois, esses podem trazer problemas e ao mesmo tempo são importantes para o sucesso.

Portanto, os riscos causam consequências como o aumento de custos que gera questões como diminuição de rentabilidade do negócio. Por isso que é essencial conhecer os custos de produção e gerenciá-los de maneira tal que, diminua ou acabe com os efeitos dos riscos do negócio.

No tópico seguinte será tratado justamente o gerenciamento de custos na Agricultura. Descrevendo a importância e como é feito esse gerenciamento utilizando teorias atuais para esse fim.

2.3.1.3 Gestão para tomar decisões em negócios

A pesquisa tratou da gestão do Agronegócio Agrícola através do custeio baseado em atividades como meio de auxiliar os gestores a tomar decisões bem fundamentadas. Por essa razão, é importante deixar claro neste tópico alguns pontos importantes sobre negócio, gestão e tomada de decisão.

Negócio é toda empresa que pratica atividade econômica organizada dentro de um mercado competitivo. Todo negócio, salvo em casos de monopólio ou oligopólio, sofre ações de outras empresas que também praticam as mesmas atividades, ou seja, essas ações são provocadas pela chamada concorrência mercadológica. De acordo Hith (2008), os negócios são caracterizados por várias atividades executadas dentro da empresa.

Como os negócios possuem várias atividades dentro delas, são necessários mecanismos que possam auxiliar na execução destas atividades. É neste contexto que surge a Gestão. Gestão ou gerenciamento é a administração dos recursos disponíveis de maneira eficaz a fim de organizar as atividades ou os negócios. Para Bengt Karlof (1994), a gestão ou administração do negócio consiste em ações necessárias para controlar recursos em uma empresa e direcionar as atividades para objetivos bem determinados e planejados.

Tomar decisão significa escolher entre várias opções como direcionar, controlar ou gerir o negócio. Tomar decisões é a função principal do gestor, seja ele gestor de pessoas ou de recursos, independente do tipo de gestão, é necessário sempre tomar decisões para executar as atividades inseridas no negócio.

A tomada de decisão para gerir um negócio de acordo Atkinson et al. (2015) ocorre em todos os ciclos do negócio que vai desde o planejar, até análise dos resultados com vistas no futuro. Para Charnov (2002 apud HEKIS, 2008) a tomada de decisão é um processo de identificação de problemas e de soluções.

2.3.1.4 Gestão no Agronegócio Agrícola

O gerenciamento do agronegócio é o controle dos recursos e das atividades praticadas. Gerencia-se para melhorar o desempenho empresarial com o objetivo de competir e ganhar sua “fatia” de mercado da concorrência. Na agricultura, os produtores podem utilizar algumas estratégias de gerenciamento para chegar aos seus objetivos. A seguir, três estratégias utilizadas no agronegócio agrícola em geral de acordo o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA, ano 2015).

O agricultor pode concentrar forças gerenciais e estratégicas com focalização em um determinado mercado. É um estudo em que o produtor tem como foco um único comprador ou um conjunto de compradores em um determinado segmento geográfico que necessita de produtos com muita qualidade. A focalização não tem grande preocupação com os custos,

mas sim, em produzir bens de muita qualidade para determinado nicho de mercado, geralmente produtos demandados por encomenda. De acordo o Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (2016), o objetivo da estratégia de focalização é competir em um ambiente regional cujos produtos são manejados por “vocaçãõ” da própria região. Ou seja, são empresas concorrendo no mesmo mercado com alta tecnologia e com bastante *Know-How* (termo inglês que significa “saber como”).

Outra forma de gerenciamento na agricultura é através da estratégia de diferenciação. Esta estratégia está ligada ao *Marketing* ou imagem deste produto no mercado. O produtor cria uma imagem cujo objetivo é fazer com que o consumidor consiga ver que seu produto tem diferencial em relação ao concorrente e por essa razão é vantajoso adquiri-lo. Temos como exemplo o caso de diferenciação as frutas orgânicas, os produtos certificados, entre outros.

Estratégia de custos ou de Liderança é a forma mais utilizada no mercado, pois, a empresa competitiva é aquela que produz mais com menos custos. Para Porter (1986 apud NUNES, 2016) a estratégia de Custos ou de liderança, visa ganhar mercado através da diminuição dos custos e, portanto, colocar os produtos com menor preço de venda.

Esta estratégia de gerenciamento de custos é para os produtos sem diferenciação. Para a execução desta forma de gerenciamento são necessários alguns mecanismos de gestão que visa chegar a máxima produção com o mínimo de custo, como:

- Controle efetivo de custos;
- Identificar desperdícios, custos ruins e ineficiências; e,
- Apurar os custos que agregam valor às atividades

É neste contexto das estratégias de custos e do gerenciamento deles para empresa é que entra como mecanismo gerencial o Custeio Baseado em Atividades ou *Activity Based Costing*. O ABC faz o controle efetivo dos custos, pois, não rateia arbitrariamente. O custeio ABC identifica os desperdícios e os custos ruins porque divide a empresa em atividades principais de produção e, conseqüentemente, apura os custos que agregam valor às próprias atividades. Este método será mais profundamente estudado no decorrer do trabalho nos próximos tópicos.

2.3.2 Contabilidade Geral

A Contabilidade é uma ciência social aplicada, cujo objeto de estudo é o Patrimônio das entidades – sejam essas físicas, jurídicas, públicas ou privadas, com fins lucrativos ou sem

fins de lucro – em que possui funções como registro, mensuração, evidenciação e informação dos fatos econômico-financeiros das entidades. De acordo Sá e Sá (2005, p. 86) “A Contabilidade é a ciência que se dedica aos estudos sistemáticos dos patrimônios das células sociais, visando, como finalidade, a prosperidade”.

A Contabilidade possui princípios norteadores no âmbito da aplicação de todas suas técnicas de informação sobre o patrimônio. Estes princípios estão elencados no artigo 2º da Resolução CFC nº 750/93 e a estrutura das Normas regulamentadas pela Resolução nº1.328/11.

Os princípios da contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à ciência da contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científica e profissional de nosso país. Concernem, pois, à contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades.

Dentre todos os Princípios da Contabilidade, podem-se citar, especialmente, os princípios da continuidade e entidade que formam a base das ações contábeis. Não é objetivo de o texto aprofundar a discussão sobre os princípios contábeis, no entanto, em face do bom entendimento da Contabilidade Geral, estes dois princípios devem ser mencionados.

O postulado da continuidade, de modo geral, diz respeito a premissa de que as empresas continuarão seus negócios, e por essa razão necessitam que seu patrimônio deve ser avaliado em relação aos benefícios futuros que possam gerar (IUDICIBUS, 2010).

No que diz respeito ao postulado da entidade Iudícibus e Marion (2010) lança luz e ensina que é necessária a existência de autonomia da entidade em relação aos sócios que a constituem, ou seja, os bens da entidade não se misturam ou se confundem com os bens pessoais.

Como dito, os princípios contábeis fundamentam as técnicas utilizadas para informação das variações do patrimônio. Estas técnicas são importantes para a aplicação de fato da ciência. São elas: A escrituração, as demonstrações contábeis, Auditoria e Análise Econômico-financeira. Cada um desses procedimentos forma a unidade contábil com o objetivo de informar sobre todos os fatos econômico-financeiros do seu objeto.

A escrituração contábil é considerada a técnica primeira. É onde se inicia o processo da informação contábil através de registros de tudo o que acontece na entidade. Suas receitas, assim como as suas despesas, custos, enfim, todas as operações que ocorrem ao longo do período devem ser escrituradas e registradas em livros contábeis específicos.

Após executada a técnica de escrituração contábil, é necessário que se faça uma ordem lógica de todas as contas registradas. Neste sentido, a ciência contábil possui outra técnica importante para a ciência, as chamadas Demonstrações Contábeis. Estas são compostas por Balanço Patrimonial; Demonstração do Resultado do Exercício; Fluxo de Caixa; Demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstração e do valor adicionado.

Não cabe no texto conceituar cada uma das demonstrações elencadas no parágrafo anterior, mas, mostrar a finalidade de todas elas em conjunto. Todas essas demonstrações têm o objetivo real de evidenciarem a posição patrimonial da entidade, tanto em cunho financeiro ou econômico em um determinado período. Iudícibus e Marion (2010) ensinam que os relatórios contábeis são o resumo ordenado dos fatos relevantes que ocorrem na entidade.

Com as demonstrações contábeis concluídas, é necessário que se faça um exame do que foi registrado pela escrituração e evidenciado nas demonstrações contábeis. Esse exame é feito através de outra técnica contábil, a Auditoria. Segundo Almeida (2003), o principal objetivo da Auditoria é emitir opinião sobre as demonstrações contábeis através de exames específicos em cada relatório.

Por fim, mas, não menos importante, após executada todas estas técnicas contábeis é necessário que se analise todas as informações contidas nos demonstrativos, a Análise das demonstrações contábeis é, justamente, a forma de ler todas as informações relevantes com o objetivo de auxiliar a empresa em seu negócio. Esta técnica contábil é de suma importância.

Neste sentido, Matarazzo (2003, p. 15) acrescenta:

As demonstrações financeiras fornecem uma série de dados sobre a empresa, de acordo com as regras contábeis. A Análise de Balanços transforma esses dados em informações e será tanto mais eficientes quanto melhores informações produzir.

Portanto, dito em termos gerais sobre os conceitos, postulados e técnicas que formam a base contábil, nota-se a importância desta ciência para a sociedade. Através da Contabilidade que as informações são processadas e evidenciadas a fim de atender seus diversos usuários em seus diversos ramos de negócio.

2.3.3 Contabilidade Gerencial

No tópico anterior, foi discutido conceitos, postulados e técnicas da Contabilidade Geral. A pesquisa abordará nesse tópico a Ciência Contábil em seu aspecto Gerencial, pois, informação é uma das prerrogativas inerentes ao profissional de contabilidade. Neste prisma,

presume-se que se existe informação tempestiva e relevante, conseqüentemente, existirá base para gerenciar de forma positiva o negócio.

A Contabilidade Gerencial é uma fonte de informação que utiliza de conhecimentos contábeis, como, por exemplo, a Contabilidade de Custos, a fim de auxiliar os gestores na tomada de decisões. Essa afirmação é corroborada de acordo o professor Iudícibus (1998), a Contabilidade Gerencial pratica as ciências Contábeis através e suas Técnicas e ramos e conhecimento como a Contabilidade de Custos e a Análise de Balanços com um enfoque diferente colocado em uma perspectiva gerencial.

Para Atkinson et al. (2011) a Contabilidade Gerencial fornece informações tempestivas acerca do negócio, pois o *Feedback* que traz é rápido, daí a característica de gestão através das Ciências Contábeis. Ainda de acordo Atkinson et al. (2011, p. 21) “A Contabilidade Gerencial Mensura o desempenho econômico de unidades operacionais descentralizadas, como unidades de negócio, divisões e departamentos”.

Alguns aspectos importantes diferenciam a Contabilidade Gerencial da Contabilidade Financeira. A primeira diferença delas é que a gerencial gera informação interna para tomada de decisão na empresa. Já a financeira elabora relatórios e fornece informações para usuários externos, como por exemplo, investidores e governos. Outra dessemelhança é o fato de a Contabilidade Gerencial não ficar voltada para aspectos legais, mas sim, pela necessidade da informação para à administração. A Contabilidade Financeira obedece a normas que obrigam a fornecer informações com base na lei, como por exemplo, a forma de elaborar demonstrativos contábeis de acordo texto legal.

A Contabilidade Gerencial surgiu por conta da globalização dos mercados econômicos. Através dessa globalização, a concorrência mercadológica deixou de ser apenas regional. Esse aumento de concorrência forçou os empresários a buscarem mecanismos de diminuição de custos, pois, apenas aumentar preço de venda poderia ocasionar perda de mercado devido à concorrência.

Como a Ciência Contábil possui instrumentos de mensuração, alocação e análise de custos, decorreu deste ramo de conhecimento a Contabilidade Gerencial. De acordo Iudícibus (1998, p. 21): “A Contabilidade Gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se encaixem de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador”.

Este meio gerencial de se fazer Contabilidade, não se atém à forma prescrita em lei da Contabilidade Financeira. A utilidade dela é fornecer informação relevante e tempestiva sobre o negócio. Como a Contabilidade Financeira retrata as mutações que já ocorreram no patrimônio (passado), em muitos casos, esta informação, apesar de importante para planejamento futuro, não traz grandes auxílios decisórios quando a necessidade tempestiva e de curto prazo na empresa. Por essa razão é que nos dias atuais a Contabilidade Gerencial se tornou importante peça de gestão em qualquer atividade econômica.

2.3.4 Contabilidade de Custos

Como visto no tópico anterior, a Contabilidade Gerencial surgiu principalmente em decorrência da Contabilidade de Custos. A Contabilidade Gerencial utiliza mecanismos da própria Contabilidade de Custos para auxiliar os gestores na tomada de decisão. Por essa razão, torna-se necessário abordar a Contabilidade de Custos, tratando de conceitos, métodos, nomenclaturas utilizadas e classificação de custos para dessa forma atender um dos objetivos específicos desta pesquisa.

De acordo com Martins (2003) a Contabilidade de Custos é uma fonte eficiente de informação para ajudar os empresários na tomada de decisão, por essa razão, torna-se um importante instrumento gerenciador do negócio.

Para reforçar esse instrumento gerencial que é a Contabilidade de Custos, Vanderbeck e Nagy (2003, p. 14) afirmam que “A Contabilidade de Custos fornece dados detalhados sobre custos que a gestão precisa para controlar as operações atuais e planejar para o Futuro”.

É notória a utilidade Gerencial da Contabilidade de Custos citados pelos autores, pois, é através destas informações que pode se medir a eficiência, acurácia e o desempenho da empresa. É através dos custos que surgem perspectivas empresarias de alcançar a rentabilidade máxima. Crepaldi (2004, p. 13) acrescenta que a Contabilidade de Custos tem capacidade de gerar informações exatas e tempestivas para a administração com o intuito de auxiliar os gestores na tomada de decisão.

A Contabilidade de Custos, um dos campos de conhecimentos das ciências contábeis, possui dois objetivos bem claros. O primeiro deles refere-se a ações de planejamento e controle e por consequência a tomada de decisão no sentido de saber o que produzir, quanto produzir, até que ponto produzir determinado bem ou serviço. Conhecer quais são os custos, como se formam e mensurá-los afim de tomar decisões é o primeiro objetivo da Contabilidade de Custos.

O segundo objetivo diz respeito ao controle das ações que foram tomadas no próprio planejamento, a fim de acompanhar os custos que de fato foram executados para formação do produto ou serviço em relação aos custos planejados.

De acordo Augusto et al. (2008), por razões gerenciais, é necessário diferenciar a Contabilidade Geral ou Financeira da Contabilidade de Custos, pois, o cálculo do lucro ou prejuízo na Contabilidade Geral envolve a apuração de resultado relativo a decisões tomadas anteriormente, ou seja, no passado. Na Contabilidade de Custos é diferente, esse cálculo envolve decisões ainda mais específicas e anteriores aos efeitos econômicos, como por exemplo, decisões de qual preço vender o produto ou serviço, aumentar ou não a capacidade produtiva, investir ou não em novo maquinário.

2.3.4.1 Nomenclaturas

Neste tópico serão abordados conceitos gerais sobre gastos, investimentos, despesa, perdas e por fim custos. É necessário conceituá-los para esclarecer o que é realmente custos e como identificá-lo de maneira objetiva para que não possa haver dúvidas quanto ao seu reconhecimento.

O Gasto de acordo Osni Moura Ribeiro (2013) é o desembolso ou promessa de desembolso de numerário para adquirir determinado bem ou serviço que possa gerar benefícios para a empresa. O termo gasto pode ser considerado um “Gênero”, pois, o custo, despesa, investimentos e perdas, por exemplo, também podem ser considerados gastos, mas, o que irá diferenciá-los são os objetivos destes gastos.

Investimento é outra nomenclatura necessária para o entendimento da pesquisa. No investimento há também o gasto (desembolso) de capital a fim de gerar benefícios futuros para empresa. Uma característica importante do investimento é o risco desse gasto não gerar benefícios econômicos futuros. Segundo Ribeiro (2013) O Investimento é o gasto destinado para aquisição de bens ou serviços que futuramente serão negociados ou utilizados.

A perda acontece quando há um gasto previsível ou não, que não se espera nenhum tipo de benefícios futuros. A perda é previsível quando na produção de um determinado bem não se aproveita tudo o que é produzido, ou seja, há uma perda normal ocasionada pelo próprio negócio como, por exemplo, o não aproveitamento total de determinada matéria-

prima. A perda é imprevisível por conta de fatores externos da própria produção, exemplo, incêndio, greve de funcionários e etc.

As despesas, segundo Pinto et al (2008) são gastos que não estão diretamente ligados à formação dos produtos ou serviços da empresa e são utilizados como suporte operacional. É muito importante e indispensável saber como os gastos impactam no resultado da empresa, pois, se os gastos impactam diretamente na formação da receita devem ser considerados custos. No entanto, se os gastos não impactam a receita de forma direta, deve ser considerada como despesa.

Os custos, fator importante para os objetivos desta pesquisa, é definido de acordo Martins (2003) como um gasto que utiliza fatores de produção para fabricar bens ou serviços que ocorre no momento da própria elaboração do produto, ou seja, a aquisição da matéria-prima é um investimento, mas, a partir do momento que começa utilizar a matéria-prima na produção este gasto se transforma em custo.

Como dito, os custos são os gastos acumulados para obter-se determinado bem ou serviço. No próximo tópico será abordado como estes gastos acumulados são classificados e porque é importante saber sobre as classificações dos custos para gerenciar o negócio.

2.3.4.2 Classificação de Custos

Os custos são classificados quanto a variações ou não em relação a produção – Custos Fixos e Variáveis – e quanto a vinculação deles em relação aos bens ou serviços – Custos Diretos ou indiretos. Este tópico lançará luz quanto aos conceitos das classificações de custos e algumas relações entre elas.

A primeira classificação de custos é o chamado Custo Fixo, como o próprio nome já diz, são aqueles valores que não variam, ou seja, são independentes em relação a quantidade produzida. Se a empresa não produzir, os custos fixos irão existir da mesma maneira.

Os custos variáveis são conseqüentemente, a oposição dos custos fixos. Os custos variáveis são aqueles que se modificam de acordo a quantidade produzida, ou seja, quanto mais se produz, maior será o custo variável. No entanto, deve-se atentar que o aumento do custo variável não significa o aumento do custo total (a soma de custos fixos e variáveis), pelo contrário, se relacionado com o custo fixo quanto maior for a produção menor será o custo total por unidade.

Outra classificação importante para o entendimento dos custos é o chamado Custo Direto. O custo direto é aquele que se identifica facilmente em relação a produção. Não se

utiliza rateios ou critérios de apropriação de custos diretos ao produto. Para Pinto et al (2008) os custos diretos possuem uma medida exata e objetiva de consumo.

Os custos indiretos – Classificação que terá mais atenção na pesquisa - são aqueles que não são facilmente identificados ao produto. Este tipo de custo para ser apurado é necessários rateios, cálculos, estimativas para serem vinculados aos produtos.

De acordo Vanderbeck e Nagy (2003) os custos indiretos geram grandes problemas para a empresa, pelo fato deles incorrerem em todo o processo de fabricação e serem de difícil alocação. Este tipo de custo exige do empresário rural um cuidado muito grande para que não haja distorções na vinculação destes custos aos produtos. São exatamente nesse contexto de controle gerencial que os custos indiretos se tornam tão importantes para a empresa.

No tópico seguinte serão abordadas metodologias de apuração de custos para conhecer como estes são apurados de maneiras diferentes, e principalmente, como os custos indiretos podem ser apurados sem utilizar critérios arbitrários de rateios que podem distorcer o custo efetivo de produção e prejudicar os resultados econômicos da empresa.

2.3.4.3 Métodos de apuração de custos

2.3.4.3.1 Custeio por Absorção

Os métodos de custeio ajudam o gestor a conhecer o preço unitário de cada produto ou serviço e dessa forma dar valor ou mensurar os bens produzidos para formar o preço e, conseqüentemente, apurar o lucro do exercício da empresa.

Existem vários métodos utilizados para dar valor aos bens produzidos. Essa pesquisa abordará alguns deles, e principalmente, o Custeio Baseado em Atividades. Será evidenciada uma comparação entre estes métodos para melhor compreensão do trabalho em seguida uma análise profunda do Método ABC como fonte geradora de informação Gerencial.

O primeiro método de custeio é o Absorção. Este método utiliza de Rateios para alocação dos custos dos produtos. De acordo Martins (2003 p. 37) “O Custeio por Absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção. Os Demais gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos”. Este método é o único permitido em lei para elaboração das Demonstrações Contábeis, por essa razão ele é considerado pela Receita Federal do Brasil como o “custo fiscal”.

O custeio por absorção tem alguns pontos negativos que devem ser citados. Este tipo de método não identifica quais são os produtos que agregam valor no resultado da empresa, não leva em consideração como os custos se comportam em relação a quantidade produzida e, principalmente, no tocante aos custos indiretos utiliza critérios arbitrários de rateio para alocar os custos aos produtos. Nesse sentido traz conseqüências negativas para a empresa, pois, não apresenta informações exatas do que o produto consumiu de custos.

2.3.4.3.2 Custeio Variável, Margem de Contribuição e Ponto de Equilíbrio

Outro Método de alocação de custos utilizado é o Custeio Variável. De acordo Martins (2003) este método considera apenas os custos Variáveis do período e não consideram os custos fixos como os custos propriamente ditos, mas sim como elemento do resultado do exercício de produção.

É justamente nas deficiências do custeio por Absorção que surge esse método variável, pois, o absorção como dito anteriormente, não leva em consideração os custos em decorrência

da quantidade produzida. O variável traz justamente este tipo de informação. Separa os custos fixos considerando-os como despesas e leva em consideração os custos variáveis.

O Custeio Variável não é permitido para fins fiscais, no entanto, traz algumas informações importantes que auxiliam a empresa no gerenciamento do negócio. É através deste método – também conhecido como direto – que é possível saber qual a margem de contribuição dos produtos em relação aos custos fixos. É possível também através deste método tomar decisões quanto o aumento ou não de produção, lançar ou não determinado produto, pois, este método leva em consideração justamente os custos relacionados com a quantidade produzida.

O custeio variável traz informações quanto a margem de contribuição, como descreve o parágrafo anterior. A margem de contribuição é o quanto dos custos variáveis é necessário para fazer frente aos custos e despesas fixas. Segundo Crepaldi (2004, p. 231) “a margem de contribuição representa o valor que cobrirá os custos e despesas fixos da empresa e proporcionará o lucro”. O cálculo da margem de contribuição é simples. O valor das Receitas Brutas subtrai-se os Custos dos Produtos Vendidos (CPV) e os custos variáveis. A sobra é o valor da margem de contribuição para fazer frente a todos os custos e despesas fixas do período de apuração.

Em decorrência da margem de contribuição é que poderá saber qual o ponto de equilíbrio da empresa. De acordo Crepaldi (2004) o Ponto de Equilíbrio ocorre quando a empresa não tem lucro e nem prejuízo, ou seja, a receita total é igual a despesa total do período.

O ponto de equilíbrio pode ser de três formas diferentes: Ponto de Equilíbrio Financeiro; Ponto de Equilíbrio Contábil; Ponto de Equilíbrio Econômico. O primeiro deles, o financeiro, só considera o fluxo de entrada e saída de capital, não leva em consideração a depreciação. O Contábil abrange além dos fluxos de entrada e saída de capital, a depreciação, amortização ou exaustão. Já o ponto de equilíbrio econômico considera taxa de inflação, custo de oportunidade entre outros para o cálculo.

Todavia, apesar do Custeio Variável ter utilidade na gestão do negócio e na tomada de decisão através da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio, também possui alguns pontos negativos. O primeiro ponto negativo deste método é o fato de não considerar os custos fixos dos produtos e por essa razão subavaliar os estoques da empresa e desse modo diminuir o valor do próprio patrimônio. Outra desvantagem é o fato de não considerar o

aumento dos custos fixos no longo prazo, por essa razão o custeio variável torna-se uma ferramenta de curto prazo. Assim como o custeio por absorção, o custeio direto ou variável também não possui mecanismos eficientes de alocação dos custos indiretos o que ocasiona inconsistência no custo de cada bem produzido.

2.3.4.3.3 Target Costing (Custo Meta) e Mark-up

Outra metodologia de custo de caráter gerencial é o *Target Costing* ou Custo Meta, conhecido também como custo alvo. Este método consiste no planejamento dos custos em que é estabelecido um valor de lucro desejado através do gerenciamento de custos em decorrência do preço do mercado praticado. De acordo Teixeira e Hansen (apud ANDRADE, 2001) o Target Costing é uma ferramenta de gerenciamento de custos e planejamento de lucros, que se baseia no preço de venda vinculado ao mercado.

O Target Costing é utilizado em conjunto com o chamado índice Mark-up, por essa razão, necessário entender o que é este índice. Mark-up é um índice usado nas Ciências Econômicas para verificar a diferença dos custos em relação ao preço de venda. É um estudo do mercado e do preço de venda para saber se o próprio preço de venda está condizente com o mercado e se esse valor é o suficiente para cobrir todos os custos de produção e ainda obter lucro.

Para calcular o Índice Mark-up é necessário subtrair o Preço de Venda, pelo total de custos, despesas e lucro desejado. O resultado dessa subtração divide-se o resultado por cem. É nesse momento que entra o *Target Costing* ou Custeio Meta. Sabendo que o custeio meta colocou como alvo um valor determinado de custo, então, divide-se o custeio alvo ou meta pelo índice encontrado no Mark-up. Após isso significa dizer que através destes dois instrumentos, o preço de venda pode ser previsto a partir da utilização do Target Costing e do Mark-up a fim de saber qual será o preço de venda necessário para além de cobrir os custos e despesas previsto pelo Custo Meta, saber ainda qual será o lucro desejado ou não.

2.3.4.3.4 Custeio Padrão

O Custeio-padrão também tem caráter gerencial e sua utilização é feita no planejamento. Através do histórico de custos da empresa se atribui um valor padrão de custos de produção e este padrão em tese não pode ser ultrapassado. Este custo padrão planejado é também controlado para que não ultrapasse o chamado custo ideal. De acordo Crepaldi

(2004), o sistema de custeio padrão é definido pela empresa como uma meta ou limite de custo da produção.

O custeio-padrão, em regra, não poderá ser base para mensuração de estoques de acordo a Resolução CFC 750/93. No entanto, o Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) através do item 37 das Normas e Procedimentos Contábeis, NPC nº 2, estabelece que:

Custos-padrão são também aceitáveis se revisados e reajustados periodicamente, sempre que ocorrerem alterações significativas nos custos dos materiais, dos salários, ou no próprio processo de fabricação, de forma a refletir as condições correntes. Na data do balanço, o custo-padrão deve ser ajustado ao real.

Apesar da Norma não tratar de quanto em quanto tempo poderá ser feitos os ajustes deste método como meio de avaliação dos estoques, utiliza-se o período trimestral para este ajuste por conta da tributação do Lucro Real trimestral.

Como dito nos parágrafos anteriores, tanto os métodos de custeio por absorção quanto o custeio variável e o *Target Costing* e o custo-padrão não são eficientes ou não se preocupam quanto a alocação dos custos indiretos de fabricação. É neste contexto que surge o Custeio Baseado por Atividades ou Custeio Indireto.

2.3.4.3.5 Custo Baseado em Atividades (CBA)

Este método de custeio não é um conhecimento novo, é estudado há mais de 100 anos nos considerados países desenvolvidos e foi desenvolvido pelos estudiosos Norte-Americanos Robin Cooper e Robert S. Kaplan, apoiadores do chamado *Balanced Scorecard*. Entretanto, no Brasil só iniciou estudos acerca do ABC no final da década de 80 na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA) da Universidade de São Paulo (USP).

Este método de custeio não é apenas mais um sistema de alocação de custos. O ABC tem papel importante na gestão do negócio, pois, inicialmente considera-se que, o que consome custos são as atividades praticadas e não os produtos. Nos tópicos posteriores será abordado o *Activity Based Costing* (ABC) com maior profundidade.

2.3.5 Custo ABC como Ferramenta de Gestão

No mercado atual, o aumento dos custos indiretos é relevante no mundo dos negócios. Este aumento é ocasionado principalmente pelo uso de novas tecnologias de produção, pela forma intensiva de produzir, pela diversidade de produtos fabricados pela mesma empresa e por conta da complexidade de processos na produção. De acordo Martins (2003, p. 87):

Com o avanço tecnológico e a crescente complexidade dos sistemas de produção, em muitas indústrias os custos indiretos vêm aumentando continuamente, tanto em valores absolutos quanto em termos relativos, comparativamente aos custos diretos (destes, o item mão-de-obra direta é o que mais vem decrescendo).

Neste contexto, surge a necessidade de tratar estes custos indiretos crescentes de maneira mais consistente, ou seja, sem arbitrariedade de rateios subjetivos dos custos de produção e desta forma a empresa conseguir dar continuidade aos negócios, pois, sabe-se que a alta concorrência força todas as empresas a terem o controle dos seus custos.

No mercado globalizado atual, não basta apenas e tão somente aumentar preço para maximizar rentabilidade. Decorre da concorrência a importância de diminuir custos para o negócio ser ainda mais rentável. Está necessidade de tratar os custos indiretos sem rateios arbitrários torna-se muito importante para a continuidade dos negócios. Por essa, razão o custeio ABC é relevante para as empresas de qualquer atividade econômica e principalmente, no caso desta pesquisa, no agronegócio.

Para entender o *Activity Based Costing* ou ABC como ferramenta de gestão, nos tópicos em seguida será abordada como ele funciona para entender a sua característica de gestão de negócio com base em gerenciamento dos custos.

2.3.5.1 Reconhecimento das Atividades

Para deixar claro essa ideia inicial do ABC considerar às atividades, é importante ressaltar o que seria uma atividade em uma empresa. Lança luz sobre o que é atividade o autor Maher (2001, p. 280):

Uma Atividade é uma tarefa discreta que uma organização realiza para fabricar ou entregar um produto ou serviço. O Custeio Baseado em Atividades baseia-se no conceito que produtos consomem atividades e atividades consomem recursos.

Segundo Brimson (1996) as atividades são uma decomposição de uma empresa cujo objetivo é identificar quais das próprias atividades decompostas são de fundamental importância para produzir e chegar aos objetivos traçados. As atividades como dizem os autores citados, é parte de um sistema empresarial que se integram, mas, que precisam ser analisadas de maneira individual para saber as deficiências e virtudes das ações de cada atividade.

Nagagawa (2012, p. 42) aponta que o conceito de atividade é bem amplo:

A Atividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos, e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos. Em Sentido mais amplo, a atividade, não se refere apenas a processos de manufatura, mas também, à produção de projetos, serviços e etc., bem como as inúmeras ações de suporte a esses processos.

As atividades principais de uma empresa dependem da sua atividade econômica e da sua produção. Pode-se citar, por exemplo, uma empresa do ramo agrícola cuja atividades principais que consomem os custos no plantio são: O preparo do solo; A seleção de mudas ou sementes; O controle de insumos e adubação. Este exemplo ilustra as atividades que uma empresa pode ter para produzir, no entanto, no decorrer deste trabalho serão abordadas com maior amplitude as atividades relevantes no agronegócio.

Como dito, o custeio baseado em atividades leva em consideração que os custos são consumidos pela própria execução das atividades. Mas, o que é este método de tratamento de custos indiretos? Martins (2003, p. 87) acredita que, “[...] O Custeio Baseado em Atividades (ABC) não se limita ao custeio de produtos. Ele é, acima de tudo, uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos”.

Para executar o custeio ABC é necessário “departamentalizar” a empresa para identificar as atividades de cada departamento, pois, é exatamente nesses departamentos que ocorrem as atividades. Numa organização os departamentos podem ser: Departamento de Compras; Almoxarifado; Produção; Administração; *Marketing*; Vendas; Recursos Humanos.

A empresa organizada em departamentos – setores de execução – vincula-se a cada divisão às atividades principais que elas desenvolvem para a produção de serviço ou produto. Para reforçar tal afirmação, Martins (2003) diz que o primeiro passo é justamente inserir as atividades incorporadas nos departamentos.

No exemplo a seguir o Quadro 2 evidencia a divisão de departamentos e suas respectivas atividades:

Quadro 2 – Atividades por departamento

Departamento	Atividade
Produção	Planejar Produção, Controlar.
Controle de qualidade	Índices de Qualidade; Controle Aleatório.
Compras	Comprar Materiais; Negociar com Fornecedor
Almoxarifado	Receber e Movimentar Materiais

Fonte: Compilação da *Internet*. Elaboração Própria (2016).

Nota-se que para cada departamento – pode ser chamado também de setor - é atribuído atividades principais. O reconhecimento das atividades é feito pela própria divisão da empresa em departamentos ou setores para tornar exequível o processo de análise das atividades principais.

Após a divisão da empresa em departamentos e em seguida o reconhecimento das atividades principais em cada setor, o passo seguinte é atribuir os custos necessários para executar cada atividade setorial. É necessário englobar salários, energia, telefone, depreciação e materiais para cada atividade dentro dos departamentos. Para Martins (2003) em muitos casos a empresa deve fazer estudos do campo da engenharia, realizar entrevistas com os responsáveis de cada departamento.

Nota-se no parágrafo anterior o caráter gerencial do ABC, pois, a implantação e o reconhecimento das atividades e atribuições dos custos movimentam a estrutura da empresa. Haja vista que, dividir a empresa em departamentos, identificar as atividades principais e atribuir custos para estas atividades é preciso muitas vezes de mudança de processos e estruturas gerenciais para colocá-lo em pleno funcionamento.

2.3.5.2 Rastreamento

O custeio baseado em atividades, não utiliza critérios arbitrários de rateios para alocação de custos. Mas, utiliza o rastreamento para identificá-los. O rateio é uma divisão subjetiva dos custos aos produtos e por ter esse caráter de subjetividade o torna arbitrário por não considerar variáveis dos custos. O Custeio ABC, utiliza outra forma de identificação e alocação de custos indiretos chamado de rastreamento. Rastreamento de acordo Nakagawa (2012) é a identificação, classificação e mensuração de como as atividades consomem recursos e de como os produtos consomem as atividades principais da empresa.

No rateio, os custos totais são distribuídos pela quantidade produzida sem levar em consideração quais etapas ou quanto de custos indiretos foram executados para obter um

produto. Esse rateio arbitrário ocasiona distorções no valor real do custo e, conseqüentemente, preço de venda, ou seja, o produtor não sabe exatamente o valor dos custos de cada produto.

O rastreamento – acompanhamento dos custos – busca estabelecer uma relação de causa e efeito, ou seja, a partir da execução de uma atividade que consome recurso é mensurado o que ocasionou e qual efeito em relação aos produtos que foram “frutos” da própria atividade.

Percebe-se que existe muita diferença entre rateio e o rastreamento. Essa é uma “assimetria” importante que destaca ABC dos demais métodos usuais ou comumente conhecidos. Através do rastreamento é possível saber monitorar o percurso dos custos nas atividades e acompanhá-los para tomar decisões tempestivas e relevantes através da “rota” ou “caminhos” dos custos.

O rastreamento é feito em dois momentos: O primeiro momento é o rastreamento das atividades que foram identificadas a partir da divisão de departamentos. O segundo momento do rastreamento é a alocação dos recursos que tais atividades consumiram aos produtos. Pode-se citar como exemplo de rastreamento da atividade de compras de materiais de expediente no departamento de compras. O rastreamento nesse caso pode ser mensurado pela quantidade de ordem de compras feitas para a atividade de compra de materiais.

O ABC utiliza do rastreamento para identificar às atividades que consomem recursos, no entanto, o Custeio por Atividades também pode utilizar o rateio como forma de alocar os custos. Todavia, o rateio feito através deste método é diferente dos métodos tradicionais. O rateio é utilizado apenas quando não for possível, quando já se estiver esgotado as operações de rastreamento e é executado dentro da atividade departamentalizada. Perceba que através do ABC o rateio é específico em atividades que anteriormente foram rastreadas e por essa razão não compromete a informação, pois, é apenas uma alocação de recursos em atividades, como dito, previamente rastreado com todo rigor e cuidado do método ABC.

2.3.5.3 Direcionadores de Custos ou Cost Drivers

Após toda mudança de estrutura da empresa em departamentos e o rastreamento das atividades principais praticadas para produzir bens ou serviços, é necessário alocar estes custos aos próprios produtos que foram consequência das atividades executadas. Está alocação é feita através dos chamados Direcionadores de Custos ou *Cost Drivers*.

Para Martins (2003, p. 96): “Direcionador de Custo é o fator que determina o custo de uma atividade. Comina ou influencia a maneira como os produtos utilizam as atividades”. São critérios bem elaborados que conduzem os custos ao produto fabricado na empresa. É o momento final do processo ABC de alocação de custos para analisar e tomar decisões a partir dos resultados obtidos.

Já o professor Nakagawa (2012, p. 74) denomina o direcionador em vetor ou *Cost Drivers* de custos como “um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos. Exemplos: Número de ordens, distância percorrida”. Estes direcionadores, vetores ou *Cost Drivers* ocorrem em duas situações e, portanto, divide-se em dois tipos: Direcionadores de custos de recursos e Direcionadores de Recursos de Atividades.

O direcionador de custos de recursos determina o quanto foi gasto de recursos para praticar às atividades principais da empresa. É a relação dos recursos com as atividades para demonstrar o desempenho delas a partir da quantidade de custos consumidas. Para Martins (2003), nesse direcionador de custos é possível indagar para obter respostas das seguintes perguntas: O que determina ou influencia o uso destes recursos? Ou como a atividade consome tal recurso?

Já o direcionador de custos de atividades é utilizado para custear os produtos, ou seja, relacionar às atividades para os produtos fabricados. É o momento de saber qual o custo dos produtos a partir das atividades práticas anteriormente. Deste direcionador ou vetor de custos é possível saber como os produtos consomem atividades de compra de materiais, como consome atividades de mão-de-obra para determinado fim.

Nota-se também nesse instante o caráter gerencial desta ferramenta de gestão do negócio. Através dos direcionadores de custo, seja ele dos recursos ou das atividades, que estabelece um momento importante de perguntas e respostas feitas através da utilização do ABC, que relaciona tanto o destino de custos para as atividades quanto para os produtos e, dessa forma, não negligência os custos indiretos, pois, é monitorado em todos os momentos o “caminho” dos custos.

No próximo tópico a pesquisa tratou da discussão entre as diferenças entre acurácia e exatidão e como o Custeio Baseado em atividades se encaixa neste contexto, relacionando com a Teoria da Mensuração e a Teoria da Comunicação ou também conhecidos como *Management By Numbers* (MBN) ou Gestão por Números e *Focused Managemed* (ABM) ou Gestão Focada, respectivamente.

2.3.5.4 MBN e ABM à Luz da Teoria da Mensuração e Teoria da Comunicação

É importante entender a diferença entre acurácia e exatidão à luz de sistemas de gestão como o MBN e ABN para entender melhor a existência do Custeio ABC como instrumento gerencial nos negócios atuais. A pesquisa irá diferenciar estes conceitos para contextualizar o ABC no mercado atual.

A teoria da Mensuração é a maneira pela qual se atribui números aos fatos econômico-financeiros e a partir destes números fornecerem informações para tomada de decisão. No entanto, segundo Hendriksen (apud ALMEIDA; HAJJ, 1997) a Teoria da Mensuração é limitada à medida que uma unidade monetária é dinâmica e, portanto, não se estabiliza em decorrência do tempo. É no contexto, a Teoria da Mensuração que o *Management By Numbers* (MBN), sistema de gestão da mensuração, se encaixa como meio gerenciador dos fatos econômicos.

No MBN o controle de custos é feito através da exatidão dos números em relação aos produtos fabricados. Não considera, por exemplo, o porquê aqueles números variaram ou chegaram à determinada exatidão proposta por esse sistema de gestão. O MBN não considera o comportamento dos custos e muito menos não os rastreia para tomar decisões tempestivas acerca de possíveis variações de mercado, de preço e outros riscos do negócio. O sistema MBN só analisa os custos depois dos fatos econômicos e financeiros já ter ocorrido, pois, o objetivo é a exatidão dos números e não como se comporta no negócio.

A teoria da Comunicação abrange tudo o que pode influenciar a organização tanto positivo como negativamente. Não se preocupa apenas com números - apesar de também calcular e mensurar - mas, consiste em entender como os números chegaram a certo ponto através de planejamento e posteriormente o controle das ações. Todas as perspectivas do negócio a Luz da Teoria da comunicação são relevantes para entender os fluxos econômico-financeiros do negócio. Neste sentido, o sistema de gestão utilizado para atender os princípios da Teoria da Comunicação é o ABM.

O ABM tem como principal foco a chamada acurácia. De acordo o dicionário Aurélio (2001) o termo acurácia significa aprimorar, aperfeiçoar ou tratar com zelo alguma coisa. Segundo Nakagawa (2012) o ABM utiliza desta acurácia para entender e determinar os números e não apenas mensurá-lo. Para entender e apurar estes números é necessários

instrumentos de gestão que faça isso. É exatamente através do Custeio Baseado em Atividades que o sistema de gestão ABM sustenta-se.

A seguir, o Quadro 3 demonstra as diferenças dos sistemas de gestão para que fique claro a utilização do ABM através do Custeio Baseado em Atividades inserido no mercado tão globalizado e competitivo em todas às áreas econômicas.

Quadro 3 – ABM versus MBM

Teoria da Comunicação	Teoria da Mensuração
ABM	MBN
Acurácia dos Números	Exatidão dos Números
Eficácia	Eficiência
Competitividade	Elaboração de Relatórios
Rastreamento de Custos	Rateios de Custos
Método ABC	Métodos de Rateio

Fonte: Nakagawa (2012).

No quadro 3 acima nota-se as diferenças entre os sistemas de gestão quanto às formas de gerar informação. Para Nakagawa (2012), o ABM possui no mercado atual caracterizado pela competição, ferramentas e objetivos, apesar de complexos, indispensáveis para entender a empresa e como seus recursos são utilizados, e a ferramenta mais importante deste sistema é o Custeio Baseado em atividades (ABC), instrumento essencial que sustenta os objetivos do sistema de gestão ABM.

Após toda fundamentação anterior a respeito do agronegócio e do panorama mundial e regional desta atividade. E de ter abordado conceitos de mercado, de estratégias e gerenciamento agrícola e os riscos do negócio. A fundamentação também tratou anteriormente sobre a Contabilidade Geral e Gerencial e inferências acerca da Contabilidade de Custos e desdobramentos como nomenclaturas, classificações e métodos de apuração de custos até chegar ao Custeio baseado em atividades e implicações acerca deste instrumento gerencial. O tópico seguinte a pesquisa tratou justamente do Custeio Baseado em Atividades no agronegócio agrícola.

2.3.6 Custo Abc no Agronegócio

O Custeio Baseado em Atividades rastreia os recursos utilizados para produzir bens ou serviços em todas às atividades. Estas atividades são divididas em departamentos ou setores,

como visto ao longo da pesquisa. O Custeio ABC também pode ser utilizado no agronegócio como método e custeio que auxilia na tomada de decisão.

Como em outras empresas de outros campos da economia, as empresas do agronegócio também podem dividir em setores para identificar as atividades de cada setor ou de cada processo. A produção no agronegócio agrícola ocorre em várias etapas. Estas etapas podem ser divididas ou chamadas de departamentos para vincular e rastrear as atividades de cada etapa. Por exemplo, para o plantio agrícola é necessário manejar o solo antes do plantio. Esse manejo do solo é a etapa ou a divisão da empresa. Mas, quais as atividades que são feitas no manejo do Solo?

Esse é o momento de rastrear as atividades. De acordo a Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (EMBRAPA) as atividades necessárias para o manejo do solo antes do plantio são: Coleta de informação sobre o solo; Análise de Topografia e Drenagem; Mapeamento de plantas daninhas; Cobertura do solo. Vale salientar que algumas culturas utilizam mais atividades para o manejo do solo. Nota-se que na divisão ou departamento “manejo do solo” existe várias atividades que consomem recursos, bem como, em outras etapas também ocorrerá o rastreamento das atividades.

Depois de realizado o rastreamento das etapas de produção, os recursos consumidos por atividade são vinculados ao produto rural da empresa. Perceba que em nenhum momento há rateio de custos, mas, o rastreamento destes e como se comportam dentro das atividades. É possível a partir de este rastreamento analisar se as ações estão ocasionando ou não ociosidade de produção, se está consumindo recursos de maneira eficaz e, deste modo, tomar decisões no momento do processo, ou seja, torna o ABC gerencial pela informação tempestiva acerca do comportamento de custos de produção.

2.3.6.1 Custeio ABC na Agricultura

Como em outros ramos de negócio, a Agricultura também necessita de apoio quanto a tomada de decisões acerca dos custos indiretos que afeta os resultados econômicos da empresa produtora, haja vista, que o controle de custos é necessário para a manutenção ou aumento da rentabilidade. No tocante ao negócio agrícola, o Custeio Baseado em Atividades proporciona também a informação quanto ao comportamento dos custos através do rastreamento das atividades principais.

No negócio agrícola atual, os produtores utilizam da diversificação de produtos rurais ou de diversificação de espécies do mesmo gênero para garantir produtividade durante todo ano ou uma parte maior do período. De acordo o Centro de Produção Técnica (CPT) cada vez mais os produtores diversificam os pomares por conta da sazonalidade com o objetivo de manter a rentabilidade da empresa rural durante todo o ano. Nessas mudanças de produção e também pelo aumento da tecnologia e de processos, que os custos indiretos tomam proporções maiores e significativas na produção para comercialização interna ou externa.

2.3.6.2 Rastreamento das Atividades Principais da Agricultura

Como discutido, o ABC faz as identificações das atividades e rastreia os recursos consumidos, neste tópico foram demonstrados quais são as atividades que consomem recursos na produção agrícola desde a preparação do solo até a colheita com intuito de mostrar o quanto de recursos podem ser rastreados através do Custeio ABC para gerar informações gerenciais acerca dos custos indiretos de produção derivado dos fatores supracitados anteriormente.

O cultivo na agricultura varia entre espécies por conta do clima, do solo e outras variáveis que afetam a produção. No entanto, foi utilizado de maneira geral os sistemas de produção em termos gerais para entender quais são às atividades que consomem recursos na atividade agrícola. De acordo a Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (EMBRAPA), o sistema de produção passa por várias etapas: Preparo do Solo; Plantio; Irrigação; Poda; Manejo de Floração; Controle da Planta; Colheita; Pós-Colheita. Todas estas etapas possuem atividades determinantes para a execução dos trabalhos.

É exatamente neste contexto que o Custeio Baseado em Atividades “encaixa” na Agricultura, pois, através da departamentalização dos processos é necessário fazer o rastreamento das atividades que consomem recursos ou custos. A seguir será descrito as atividades principais em cada etapa – departamento – à luz do ABC.

Para a Preparação do solo às atividades principais que consomem recursos são: Roçagem; Análise do Solo; Calagem e Fertilização. No Plantio: Topografia; Quebra-Vento; Localização do Pomar; Abertura e Adubação da Cova; Plantio da Muda e Pintura do Caule; Cobertura Morta; Cuidados Fitossanitários. Na etapa da Irrigação: Controle do Enraizamento; Controle da Evapotranspiração; Manejo de Fertilização. Já na Poda: Poda de Formação; Poda Anual; Poda e Limpeza; Poda Lateral e Topo; esfolha; Poda para Floração; Poda Renovação. No Manejo e Floração: Indução Floral. Na fase de controle da planta: Eliminação de Plantas

Invasoras; Manejo Integrado de Doenças; Controle de Pragas. As atividades na Colheita são: Análise do Pomar. Planejamento da Colheita; Colheita de Fato; Transporte. Na pós-colheita: Recepção e Lavagem; Seleção; Tratamento Fitossanitário; Controle de Fungos; Aplicação de Cera; Paletização; Armazenamento e Transporte.

Note que para cada etapa – também pode ser chamado de departamento – existem várias atividades para produzir. É nesse sentido que o ABC age, pois, através do rastreamento das atividades é possível analisar se tem ou não mão- de - obra ociosa, se há desperdício de custos através do uso de materiais e por meio desta análise e tomar decisões tempestivas na própria produção quanto a necessidade de controlar o uso de máquinas e equipamentos, controlar o uso de fungicidas, herbicidas, enfim, fazer o uso deste rastreamento proporcionado pelo ABC para fazer a gestão da produção. Após o rastreamento e a gerencia destes, os recursos utilizados é distribuído de acordo à área plantada.

A utilização do Custeio Baseado em atividades como descrito gera informações relevantes para gestão do negócio. Através do mecanismo do rastreamento do recurso que se encontra a “espinha dorsal” do ABC. Essas informações gerenciais explicam o comportamento destes recursos para analisar a eficácia da produção feita pelas atividades inerentes ao negócio. O ABC, para muitos, é um sistema complexo, pois, reorganiza toda empresa e os controles internos, ou seja, modifica toa empresa. No entanto, essa complexidade é vantajosa justamente por esse controle maior derivado da departamentalização, da identificação de atividades e do rastreio dos recursos. Sem dúvida, é necessário um controle forte e complexo para a implantação do ABC, mas, os benefícios são relevantes para auxiliar o gestor na tomada de decisão fundamentada para o alcance dos objetivos.

3 METODOLOGIA

A Metodologia Científica é o conjunto de técnicas utilizadas para chegar-se ao objetivo da pesquisa. É a maneira pela qual a ciência atesta e verifica o problema proposto e também serve para esclarecer como o pesquisador chegou a determinadas conclusões a respeito do tema estudado. Segundo Gil (2008 p. 9), o método científico é o caminho lógico para chegar-se a determinado fim da pesquisa.

3.1 ABORDAGEM DA PESQUISA

A pesquisa realizada teve como abordagem científica com predominância a forma qualitativa, pois, foi realizado levantamento de dados bibliográficos, tanto para pesquisa em si, quanto para o Referencial Teórico, através de estudos feitos para investigar a produção científica com foco no aspecto de qualidade dos artigos publicados no Portal CAPES sobre o custeio ABC no âmbito agrícola.

3.2 DELIMITAÇÃO

O estudo foi executado a fim de averiguar a produção científica no Brasil no que diz respeito ao Custeio Baseado em Atividades como elemento gerencial no Agronegócio Agrícola, através de periódicos ranqueados pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal no Nível Superior (CAPES) no período de 4 (quatro) anos que compreende 2010 a 2014.

3.3 FINALIDADE DA PESQUISA

A pesquisa foi realizada com finalidade exploratória e descritiva. Estes dois enfoques são essenciais na pesquisa com abordagem qualitativa cujo procedimento é Bibliográfico, haja vista, a necessidade do pesquisador em aprimorar os conhecimentos sobre o tema e, conseqüentemente, a investigação mais ampla do problema. De acordo Gil (2002, p. 42), “As pesquisas descritivas são, juntamente com as exploratórias, as que habitualmente realizam os pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática”.

3.4 TÉCNICAS E PROCEDIMENTOS

O procedimento que foi adotado para a pesquisa é o Bibliográfico. A pesquisa bibliográfica é feita através de trabalhos já prontos que auxiliarão o pesquisador a analisar qual a produção científica expressa em artigos periódicos sobre o campo de atuação do estudo com base no Portal CAPES e nos livros para elaboração do Referencial Teórico. De acordo com Gil (2002) pesquisa bibliográfica possibilita ao pesquisador a investigação mais ampla acerca do problema relacionado ao campo de estudo da pesquisa.

3.5 LEVANTAMENTOS DE DADOS

O levantamento de dados desta pesquisa foi realizado no portal da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal no Nível Superior (CAPES), importante instituição de acesso a pesquisa no Brasil, criado para equilibrar o alcance a informações sobre artigos científicos de qualidade em todas as regiões brasileiras.

A CAPES utiliza procedimentos e técnicas de análise para atestar a qualidade dos periódicos através dos artigos publicados em cada área do conhecimento. Esse conjunto de técnicas é chamado de Sistema Qualis. O Sistema Qualis, dividi os periódicos em 8 (oito) níveis de qualidade A1, A2, B1, B2,B3, B4, B5 e C. Nessa ordem Qualis, os periódicos A1 são considerados de maior nível e o C o menor nível de qualidade de acordo a CAPES.

A consulta realizada no portal CAPES, compreendeu o período de 2010 a 2014 cuja área de avaliação pesquisada foi a “Administração, Ciências Contábeis e Turismo”. O Qualis dos periódicos pesquisados foi de B1 a B4, sendo que foram pesquisados um total de 9 periódicos. Do total de periódicos 3 são B1, 1 B2, 2 B3 e 3 B4 dos quais constatou-se a quantidade de 1076 artigos publicados nos periódicos para execução do trabalho.

4 ANÁLISE DE DADOS

A Tabela 1 desta pesquisa mostra o periódico pesquisado, a quantidade de artigos publicados nos anos de 2010 a 2014, bem como a quantidade de artigos que tratam do ABC aplicado à Contabilidade Gerencial, artigos que tratam do ABC no Agronegócio e por fim, a quantidade de artigos que tratam do ABC no Agronegócio Agrícola.

Tabela 1 – Total de artigos publicados nos periódicos e respectivas divisões

Periódico	Artigos Publicados em 2010 a 2014	ABC aplicado à Contabilidade Gerencial	ABC no Agronegócio	ABC no Agronegócio Agrícola
Contabilidade Vista e Revista	110	18	2	0
Revista Contemporânea de Contabilidade	96	13	2	1
Revista Universo Contábil	176	24	1	0
Custo e Agronegócio Online	196	17	6	2
Perspectivas Contemporâneas	82	8	0	0
RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia.	123	19	2	0
Desenvolvimento Regional em Debate	70	4	0	0
Revista de Contabilidade e Controladoria	107	18	2	1
Contabilidade, Gestão e Governança	116	26	1	0
Total	1076	147	16	4

Fonte: Elaboração Própria (2016).

O objetivo geral da pesquisa foi investigar periódicos acerca do tema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) para verificar sobre a produção científica na área temática citada no período de 2010 a 2014 com a utilização do portal da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal no Nível Superior (CAPES). A Tabela 2 apresenta os periódicos pesquisados e a respectiva quantidade de artigos publicados em cada ano entre 2010 a 2014.

Tabela 2 – Número de Artigos Publicados pelos periódicos por ano

Periódico	Número de artigos em 2010	Número de Artigos em 2011	Número de Artigos em 2012	Número de Artigos em 2013	Número de Artigos em 2014	Total
Contabilidade Vista e Revista Revista	24	24	24	20	18	110
Contemporânea de Contabilidade	16	16	16	24	24	96
Revista Universo Contábil	32	36	36	36	36	176
Custo e Agronegócio Online	24	24	40	44	64	196
Perspectivas Contemporâneas	18	16	16	16	16	82
RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia.	15	15	15	34	44	123
Desenvolvimento Regional em Debate	0	10	20	20	20	70
Revista de Contabilidade e Controladoria	17	18	24	24	24	107
Contabilidade, Gestão e Governança	19	24	25	24	24	116

Fonte: Elaboração Própria (2016).

A Tabela 3 apresenta a quantidade de artigos publicados nos respectivos periódicos e o *Qualis* relativo a cada um deles, para mostrar além do total de artigos publicados, quais dos periódicos possuem trabalhos acerca do Custeio ABC no âmbito agrícola.

Tabela 3 – Periódicos Pesquisados entre 2010 e 2014

(continua)

Periódico	Qualis	Período	Total de Artigos	Artigos Sobre ABC na Agricultura
Contabilidade Vista e Revista	B1	Trimestral/Quadrimestral	110	0
Revista Contemporânea de Contabilidade	B1	Semestral/Quadrimestral	96	1
Revista Universo Contábil	B1	Trimestral	176	0
Custo e Agronegócio Online	B2	Trimestral/Quadrimestral	196	2
Perspectivas Contemporâneas	B3	Semestral	82	0
RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia	B3	Anual/ Semestral/Quadrimestral	123	0
Desenvolvimento Regional em Debate	B4	Anual/Bimestral	70	0

(conclusão)

Periódico	Qualis	Período	Total de Artigos	Artigos Sobre ABC na Agricultura
Revista de Contabilidade e Controladoria	B4	Quadrimestral	107	1
Contabilidade, Gestão e Governança	B4	Quadrimestral	116	0

Fonte: Elaboração Própria (2016).

Através da pesquisa realizada e demonstrada nas tabelas anteriores, foi possível identificar quais os periódicos possuem artigos relativos ao Custeio Baseado em Atividades no Agronegócio Agrícola. No Quadro 4 a seguir, será evidenciado em quais periódicos foram encontrados artigos acerca da temática, bem como a identificação destes artigos pesquisados para análise.

Quadro 4 – Artigos sobre o ABC no Agronegócio Agrícola

Periódico	Título do Artigo	Autor (s)	Ano
Custos e Agronegócio Online	Avaliação da aplicação do Método Baseado em Atividades (ABC), na produção agrícola de grãos: Culturas temporárias.	SAMPAIO, Anderson Luis Mota; AKAOSHI, Wesley Batista; LIMA, Emannel Marcos.	2011
Custos e Agronegócio Online	Gestão de riscos e Gestão de custos em Cooperativas Agropecuárias do Rio Grande do Sul – RS	GREGORI, Roberto De; FLORES, Silvia Amélia Mendonça	2011
Revista Contemporânea de Contabilidade	Práticas de Gestão de custos logísticos: Estudo de caso de uma empresa do setor alimentício.	SOUZA, Marcos Antonio; SCHNOR, Carla; FERREIRA, Fernanda Baldasso	2012
Revista de Contabilidade e Controladoria	A relevância do controle Contábil para o desenvolvimento do Agronegócio em pequenas e médias propriedades rurais.	HOFER, Elza; PACHECO, Vicente; SOUZA, Alceu; PROTIL, Roberto Max.	2011

Fonte: Elaboração Própria (2016)

A partir do Quadro 4 acima, foi exposto a quantidade de artigos publicados sobre o Custeio Baseado em Atividades (ABC) no âmbito agrícola. O total de artigos encontrados pela pesquisa que trata do ABC foi de 4 artigos. Em seguida, será abordado o conteúdo de cada trabalho científico identificado pela pesquisa.

No periódico, Custos e Agronegócio Online, foi encontrado o seguinte artigo: Avaliação da aplicação do Método Baseado em Atividades (ABC), na produção agrícola de grãos: Culturas temporárias. Este artigo, trata da aplicabilidade do uso do Custeio ABC na atividade agrícola, como meio de gestão do negócio para fazer frente a concorrência mercadológica. A pesquisa exploratória e bibliográfica, comparou o uso do Custeio por

Absorção e o ABC para verificar a necessidade ou não do uso do mesmo. De acordo esta pesquisa, o custeio por atividades não traz grande relevância para empresas rurais que não tem diversidade de produção e produtos, no entanto, esta mesma pesquisa relata que mesmo sem o uso direto do ABC, as empresas que dividem em departamentos e rastreiam suas atividades possui mais informações gerenciais acerca do comportamento dos custos, ou seja, a pesquisa realizada através no capítulo do referencial teórico confirma o que o artigo citado informa.

No mesmo periódico anterior, Custos e Agronegócio Online, foi encontrado outro artigo sobre a temática ABC. O título do trabalho é: Gestão de riscos e Gestão de custos em Cooperativas Agropecuárias do Rio Grande do Sul – RS. Este artigo faz um estudo sobre a gestão de riscos vinculada ao controle de custos - conteúdo esse que também é abordado no referencial teórico desta pesquisa - em cooperativas agropecuárias do Rio Grande do Sul. A pesquisa mostra que dentre as Cooperativas estudadas através de dados coletados por meio de questionário, apenas uma utiliza o Custeio baseado em atividades como modelo de controle de custos e essa mesma cooperativa é a única que faz gestão efetiva dos riscos do negócio, justamente, em consequência do uso do ABC.

Na Revista Contemporânea de Contabilidade, foi encontrado um artigo cujo título é: Práticas de Gestão de custos logísticos: Estudo de caso de uma empresa do setor alimentício. Trata de uma pesquisa descritiva e exploratória sobre o tratamento dos custos logísticos de uma empresa do agronegócio. Este trabalho relata sobre a gestão dos custos logísticos e demonstra a importância deste fator para continuidade do negócio. Este trabalho mostra ainda, que o uso do Custeio Baseado em atividades (ABC), apesar de pouco utilizado, é o mais adequado para gestão logística do agronegócio em detrimento de outros modelos por se tratar de um meio completo de analisar o comportamento de recursos deste tipo de custo, o logístico.

Na Revista de Contabilidade e Controladoria, foi pesquisado um artigo com o Título: A relevância do controle Contábil para o desenvolvimento do Agronegócio em pequenas e médias propriedades rurais. O estudo feito por este artigo trata da utilização de controles feito pelos gestores de pequenas e médias empresas do agronegócio. A pesquisa é descritiva e exploratória e os dados coletados foram através de questionário aplicados aos produtores. A pesquisa mostra que a maioria dos produtores não faz gestão profissional do negócio. Mostra ainda que a grande maioria dos produtores faz diversificação de plantio e alerta que através de ferramentas contábeis de gestão, como ABC por exemplo, se fosse utilizado, forneceria informações relevantes para boa gestão do negócio, o que mais uma vez justifica o trabalho executado no Referencial Teórico deste trabalho.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Método de Custeio ABC, é uma importante ferramenta de gestão dos negócios, independente da atividade econômica exercida. No agronegócio agrícola, o custo ABC influencia de forma positiva no tocante à alocação de custos indiretos, bem como a divisão e organização da empresa em departamentos cujo objetivo é rastrear as atividades e como consequência saber qual o comportamento de custos ou de recursos de produção para a partir dessas informações, tomar decisões fundamentadas e tempestivas.

A pesquisa realizada cumpriu o objetivo Geral através do Portal CAPES onde foram pesquisadas as publicações de artigos científicos em periódicos ranqueados pela mesma. Foram pesquisados 9 periódicos nos anos de 2010 a 2014 e nesse período encontrou-se 1076 artigos dos quais apenas 4 estão relacionados a temática desta pesquisa. Significa dizer que a produção científica acerca do Custeio ABC no agronegócio agrícola corresponde a 0,37% da produção total de artigos com base no Portal CAPES.

Quanto aos objetivos específicos, também foram cumpridos de maneira positiva. No primeiro objetivo específico, conceituou-se a Contabilidade de forma geral. Os conceitos de Contabilidade de Custos e Gerencial também foram abordados, no entanto, de maneira mais focalizada na pesquisa, pois o custo ABC além de ser uma ferramenta da Contabilidade de Custos tem grande relevância e utilização como elemento gerencial.

Outro objetivo específico contemplado pelo estudo, foi estudar o Custeio ABC através de recursos doutrinários e acadêmicos. A pesquisa buscou conteúdo sobre a temática em artigos científicos publicados pela classe contábil através da Associação Brasileira de Custos, bem como, a utilização dos principais teóricos e estudiosos de custos e, especificamente, de custo ABC como uma ferramenta moderna para gerir o negócio em mercados de forte concorrência.

A pesquisa realizada também cumpriu o terceiro objetivo específico que era relacionar o Custeio ABC na Agricultura. Para isso, o estudo trouxe alguns modelos de gestão utilizados no agronegócio agrícola e, conseqüentemente, os riscos que a atividade pode sofrer, para dessa forma mostrar que o Custeio ABC é determinante tanto para o controle de custos agrícolas, como também na gestão de riscos, pois, este método implica em organização total da estrutura da empresa rural.

O último objetivo específico do estudo, mostrou a produção científica sobre Custo Baseado em Atividades ou *Activity Based Costing (ABC)* em periódicos ranqueados pelo portal da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). Após ter cumprido os outros objetivos específicos, foi possível constatar uma pequena produção científica relacionada com a temática deste estudo. A pesquisa chegou a essa conclusão de poucos trabalhos científicos sobre o tema da pesquisa, pois, uma ferramenta de gestão que traz tanta informação relevante e tempestiva deve ser mais estudada e utilizada por quem tem a prerrogativa de informar, o contador, e para quem precisa decidir, o gestor.

O problema da pesquisa que questiona o “tamanho” da produção científica no Brasil a respeito do Custo ABC, foi respondida através dos objetivos que faz concluir que essa produção científica é pequena, dada a importância do Custeio baseado em atividades para gestão do negócio agrícola. Em números, a produção sobre o tema representa 0,37% em relação ao total de publicações.

A questão secundária, foi também respondida, pois, através da pesquisa bibliográfica que compôs o referencial teórico e dos artigos publicados no Portal CAPES sobre a temática, foi possível mostrar que para a utilização do Custo ABC é necessário uma organização estrutural da empresa para depois rastrear tanto as atividades, como também os recursos com o intuito de ter conhecimento dos mesmos e tomar decisões temporais que afetaram o futuro dos negócios. A partir disso, o Custo ABC traz benefícios relativo a alocação de custos indiretos não arbitrários, o controle dos direcionadores de custos, o controle das atividades exercidas para produzir, o controle dos recursos utilizados, a gestão dos riscos associados aos custos em todas as fases de produção.

Portanto, através deste estudo bibliográfico, o Custo ABC é importante ferramenta de gestão do negócio, principalmente através da gestão estratégica de custos ou de liderança de mercado cujo objetivo é disputar a concorrência através da diminuição dos custos. Como o ABC traz informações sobre o comportamento destes custos, conseqüentemente, possibilita o gestor a utilizar tais informações como fonte para tomada de decisão e ajustar as atividades a consumirem recursos de maneira eficaz para chegar aos objetivos traçados por eles. Este trabalho traz como sugestão de futuras pesquisas um estudo de caso sobre o custeio baseado em atividades em empresas agrícolas para analisar “in loco” a aplicação deste método tão relevante para gestão no Agronegócio,

REFERÊNCIAS

- ACURÁCIA. IN: FERREIRA, A. B. H. Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001.
- ALMEIDA, C. M. **Auditoria**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- ALMEIDA, M. G. M.; HAJJ, A. S. E. Mensuração e Avaliação do Ativo: uma revisão conceitual e uma abordagem do Goodwill e do ativo intelectual. **Cad. Estud.**, São Paulo, n. 16, jul./dez. 1997. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S141392511997000300005>. Acesso em: 24 fev. 2016.
- ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade Gerencial**. 3. ed. Tradução André Olímpio Monselmann Du Chenoy Castro, Revisão Técnica Rubens Famá. São Paulo: Atlas 2011.
- ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade Gerencial: Informação para tomada de decisão e execução da estratégia**. 4. ed. Tradução Ailton Bomfim Brandão. São Paulo, Atlas 2015.
- BRIMSON, J. A. **Contabilidade por atividades: Uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.
- CALLADO, A. L. C. et al. **Agronegócio**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- CANAL DO PRODUTOR. **Sobre o ICNA**. Disponível em: <<http://www.icna.org.br/sobre-o-icna>>. Acesso em: 23 nov. 2014.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (DFC). Resolução CFC n.º 750/93. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC). 1993. Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/portuguese/res_750.pdf>. Acesso em: 30 set. 2014.
- CREPALDI, A. S. **Contabilidade Rural**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- CREPALDI, A. S. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- CRISÓSTOMO, L. A.; NAUMOV, A. (Orgs.). **Adubando para alta produtividade e qualidade: fruteiras tropicais do Brasil**. Tradução de Lindbergue Araújo Crisóstomo. Fortaleza: Embrapa Agroindústria Tropical, 2009. (Instituto Internacional da Potassa. Boletim, 18). Disponível em: <<http://www.cnpat.embrapa.br/cnpat/down/index.php?pub/FruteirasTropicaisdoBrasil.pdf>>. Acesso em: 30 set. 2014.
- FARAH, O. E. et al. **Empreendedorismo Estratégico: criação e gestão de pequenas empresas**. São Paulo: Cengage Learning, 2008.
- FRANCISCO, W. C. E. **Agronegócio**. Disponível em: <<http://brasilecola.uol.com.br/geografia/agronegocio.htm>>. Acesso em: 16 fev. 2016.

FRANCO, L. Como gerenciar os riscos agrícolas. **Revista Globo Rural**. Publicado em 4/08/2014. Disponível em: <<http://revistagloborural.globo.com/Noticias-/Agricultura/noticia/2014/08/como-gerenciar-os-riscos-agricolas.html>>. Acesso em: 19 fev. 2016.

FREITAS, T. A. P. A. **Muito prazer!** Target Costing.... Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos42004/260.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas 2008.

HEKIS, H. R. et al. **Gestão Empresarial: Casos e Resenha**. Conceito Editorial, 2008.

HITH, M. **Administração Estratégica: Competitividade e Globalização**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Produção Agrícola 2009: Nordeste e Brasil – IBGE – PAM/2009**. Publicado em: 24/10/2010. Disponível em: <<http://www.skyscrapercity.com/showthread.php?t=1242203>>. Acesso em: 18 fev. 2016.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Teoria da Contabilidade**. 7. ed. São Paulo: São Paulo, 2004.

_____. **Teoria da contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____.; MARION, C. J. **Contabilidade Comercial**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KORLOF, B. **Conceitos Básicos de Administração**. Tradução Cid Knipel Moreira. São Paulo: Nobel, 1994.

MAHER, M. **Contabilidade de Custos: criando valor para a administração**. [S.l.] Atlas, 2001.

MARION, C. J. **Contabilidade e Controladoria em AgrIbusiness**. São Paulo: Atlas, 1996.

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

MATARAZZO, C. D. **Análise Financeira de Balanços**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MENDES, J. T. G.; PADILHA, J. B. **Agronegócio uma abordagem econômica**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO (MAPA). **Agronegócio Brasileiro: em números**. Disponível em: <http://www.agricultura.gov.br/arq_editor/file/Sala%20de%20Imprensa/Publica%C3%A7%C3%B5es/graficos_portugues_corrigido2.pdf>. Acesso em: 17 fev. 2016.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO (MAPA). **AGROSTAT: Estatísticas de Comércio Exterior do Agronegócio Brasileiro.** 2016. Disponível em: <<http://indicadores.agricultura.gov.br/agrostat/index.htm>>. Acesso em: 16 fev. 2016.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO (MAPA). **Centro-Oeste produz cerca de 42% da safra brasileira de grãos.** Publicado em 01/10/2015. Disponível em: <<http://www.agricultura.gov.br/comunicacao/noticias-/2015/10/centro-oeste-produz-cerca-de-42porcento-da-safra-brasileira-de-graos>>. Acesso em: 18 fev. 2016.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO (MAPA). **Projeções do Agronegócio: Brasil 2013/2013 a 2022/23.** Projeções de Longo Prazo. Brasília: MAPA/ACS, 2013. Disponível em: <http://www.agricultura.gov.br/-arq_editor/projecoes%20%20versao%20atualizada.pdf>. Acesso em: 16 fev. 2016.

MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR (MDIC). **Política de Desenvolvimento Produtivo: estratégias.** Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/pdp/index.php/sitio/conteudo/conteudo/2/0/165>>. Acesso em: 22 fev. 2016.

NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio Baseado em Atividades.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

OS 10 maiores exportadores agrícolas do mundo. 2014. Disponível em: <<https://agriculturadebolso.wordpress.com/2014/12/03/os-10-maiores-exportadores-agricolas-do-mundo/>>. Acesso em: 17 fev. 2016.

PINTO, A. A. G. et al. **Gestão de Custos.** 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2008.

PMI Capítulo São Paulo. **Especialização profissional passa a ser cada vez mais exigida por diversos segmentos de mercado.** Seminário em setembro apresentará tendências aplicadas pela iniciativa privada. Publicado em setembro de 2013. Disponível em: <<http://www.pmis.org.br/imprensa/87-releases/1454-atrasos-e-descontrole-nos-custos-evidenciam-a-importancia-do-gerenciamento-de-projetos>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

PORTAL DE CONTABILIDADE. **NBC-T-10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas.** 10.14 – Entidades Agropecuárias. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1014.htm>>. Acesso em: 27 nov. 2014.

PORTAL DE CONTABILIDADE. **NPC – Normas e Procedimentos de Contabilidade.** NPC 2 – Pronunciamento Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON nº 2 de 30/04/1999. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade-.com.br/ibracon/npc2.htm>>. Acesso em: 22 fev. 2016.

PORTAL DO AGRONEGÓCIO. **O que é?** Disponível em: <<http://www.portaldo-agronegocio.com.br/pagina/o-que-e>>. Acesso em: 16 fev. 2016.

PORTAL EDUCAÇÃO. **Como administrar os riscos**. Publicado em 7/04/2015. Disponível em: <<http://www.portaleducacao.com.br/contabilidade/artigos-/60489/como-administrar-os-riscos>>. Acesso em: 19 fev. 2016.

PORTER, M. E. **Liderança no Curso**. Disponível em: <<http://knoow.net/cienceconempr/gestao/lideranca-no-custo/>>. Acesso em: 10 abr. 2016

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade de Custos**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

RIBEIRO, V. R. D. et al. **Manual de Normalização para Relatórios de Estágio Supervisionado e Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC) para o Curso de Ciências Contábeis**. Vitória da Conquista: [s.n.], 2013.

SÁ, A. L.; SÁ, A. M. L. **Dicionário de Contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SEPULCRI, O. **Gestão do risco na Agricultura**. Disponível em: <http://www.emater.pr.gov.br/arquivos/File/Biblioteca_Virtual/Premio_Extensao_Rural/2_Premio_ER/18_Gestao_Risco_Agric.pdf>. Acesso em: 19 fev. 2016.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE/PR). **Risco, planejamento e sucesso do próprio negócio!** Disponível em: <<http://www.sebraepr.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/Lab-%E2%80%93-Risco,-planejamento>>. Acesso em: 19 fev. 2016.

SILVA, M. S. L.; GOMES, T. C. A. **Cultivo da Mangueira**. 2004. Disponível em: <<http://sistemasdeproducao.cnptia.embrapa.br/FontesHTML/Manga/CultivodaMangueira/manejo.htm>>. Acesso em: 30 set. 2014.

TEORIA da comunicação. In: Video.grafias. Disponível em: <<http://www.univ-ab.pt/~bidarra/hyperscapes/video-grafias-4.htm>>. Acesso em: 24 fev. 2016.

TIMMER, C. P. Agricultura no Mercado Global. **eJornalUSA**. 2007. Disponível em: <<http://www.embaixada-americana.org.br/HTML/ijse0310p/timmer.htm>>. Acesso em: 17 fev. 2016.

TOCANTINS (Estado). Agricultura e Pecuária. **Agricultura**. Disponível em: <<http://seagro.to.gov.br/agronegocios/agricultura/>>. Acesso em: 18 fev. 2016.

VANDERBECK, E. J.; NAGY, C. F. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. Tradução Robert Bryan Taylor. São Paulo: Pineira Thompson Learning 2003.

WEDECKIN, I. **Gerenciamento de risco no agronegócio**. BM&FBOVESPA, jun. 2008. Disponível em: <<http://www.cnseg.org.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=-485C88E73BBDBBCE013C069BB0F60439>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

ANEXO

ANEXO A – BRASIL: PRODUÇÃO AGRÍCOLA – LAVOURAS TEMPORÁRIAS E PERMANENTES

Brasil: Produção agrícola – lavouras temporárias e permanentes

Cultura	Unidade	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004 ¹	2005 ²
Abacate	LP	Mil toneladas	180	169	170	161	156	143	123	128	131	131	154	174		157	nd
Abacaxi	LT	Milhões de frutos	736	794	826	835	990	951	764	1.073	1.113	1.247	1.336	1.430	1.433	1.448	1.418
Algodão arbóreo (em caroço)	LP	Mil toneladas	38	39	22	8	17	10	2	2	1	8	3	4	2	1	2
Algodão herbáceo (em caroço)	LT	Mil toneladas	1.783	2.041	1.863	1.127	1.351	1.442	952	821	1.172	1.477	2.007	2.644	2.166	2.199	3.790
Alio	LT	Mil toneladas	71	85	79	87	84	59	52	61	55	70	84	102	114	123	85
Amendoim (em casca)	LT	Mil toneladas	138	141	172	152	160	170	154	141	193	179	188	202	195	188	226
Aroz (em casca)	LT	Mil toneladas	7.421	9.488	10.006	10.107	10.541	11.226	8.652	8.352	7.716	11.710	11.135	10.184	10.457	10.335	13.277
Aveia (em grão)	LT	Mil toneladas	178	230	297	263	261	181	217	229	207	288	214	342	299	435	434
Azeitona	LP	Mil toneladas	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-	-	nd	nd
Banana	LP	Mil toneladas	5.616	5.651	5.736	5.691	5.841	5.690	5.061	5.521	5.429	5.588	5.777	6.177	6.423	6.801	6.607
Batata - doce	LT	Mil toneladas	637	622	603	576	656	619	414	490	445	472	484	485	498	533	nd
Batata - inglesa	LT	Mil toneladas	2.234	2.267	2.432	2.368	2.488	2.692	2.413	2.670	2.784	2.905	2.849	3.126	3.089	3.046	2.951
Borracha (látex coagulado)	LP	Mil toneladas	24	33	48	54	66	79	89	91	109	121	136	144	156	nd	nd
Cacau (em amêndoa)	LP	Mil toneladas	356	321	329	341	331	297	257	278	281	205	197	186	175	170	214
Café (em côco)	LP	Mil toneladas	2.930	3.041	2.589	2.558	2.615	1.860	2.738	2.457	3.379	3.264	3.807	3.639	2.650	1.987	2.467
Cana-de-açúcar	LT	Mil toneladas	262.674	260.888	271.475	244.531	292.102	303.699	317.106	331.613	345.255	333.848	326.121	344.293	364.391	396.012	420.121
Caqui	LP	Mil toneladas	84	86	84	87	94	109	94	109	115	114	158	158	158	nd	nd
Castanha de caju	LP	Mil toneladas	108	186	108	77	150	185	167	125	54	145	139	124	165	183	251
Cebola	LT	Mil toneladas	869	888	896	929	1.020	941	907	881	838	989	1.156	1.050	1.222	1.230	1.059
Centeio (em grão)	LT	Mil toneladas	5	7	7	5	4	3	7	7	8	9	7	8	5	4	7
Cevada (em grão)	LT	Mil toneladas	157	112	125	110	91	105	209	259	302	283	298	245	345	387	389
Chá-de-india (folha verde)	LP	Mil toneladas	42	26	46	42	37	27	26	30	36	36	36	37	24	nd	nd
Côco-da-baía	LP	Mil toneladas	734	851	891	837	919	957	967	1.027	1.207	1.301	1.421	1.928	1.986	1.962	2.023
Dendê (côco)	LP	Mil toneladas	523	526	653	657	662	681	740	790	753	664	679	772	718	896	nd
Erva-mate (folha verde)	LP	Mil toneladas	147	166	146	227	222	247	215	307	424	463	522	646	514	502	nd
Ervilha (em grão)	LT	Mil toneladas	16	5	2	2	1	1	3	3	4	4	4	8	5	nd	nd
Fava (em grão)	LT	Mil toneladas	22	30	22	10	19	20	20	20	5	7	16	8	10	13	nd
Feijão (em grão)	LT	Mil toneladas	2.234	2.745	2.797	2.478	3.370	2.946	2.452	2.840	2.191	2.831	3.056	2.454	3.064	3.302	2.965
Figo	LP	Mil toneladas	44	42	44	36	27	29	23	25	28	30	31	26	24	26	nd
Fumo (em folha)	LT	Mil toneladas	445	414	576	656	520	456	477	597	505	630	580	569	670	656	920
Grassol (em grão)	LP	Mil toneladas	nd	nd	nd	nd	nd	nd	nd	nd	nd	nd	nd	nd	nd	nd	nd
Goiaba	LP	Mil toneladas	205	208	226	223	205	228	243	243	228	214	314	281	321	329	nd
Guaraná (semente)	LP	Mil toneladas	2	2	2	2	3	2	3	2	3	4	4	4	4	4	3
Juta (fibra)	LT	Mil toneladas	4	3	3	4	2	2	1	1	1	1	1	1	1	2	2
Laranja	LP	Mil toneladas	14.016	15.149	15.746	15.038	13.957	15.870	16.863	18.437	16.680	18.315	17.064	16.983	18.531	16.918	18.271
Limão	LP	Mil toneladas	623	623	709	722	702	649	670	741	788	825	965	985	981	nd	nd
Linha (semente)	LT	Mil toneladas	3	6	5	2	2	3	3	3	6	4	3	3	6	nd	nd
Macã	LP	Mil toneladas	408	395	450	524	525	515	526	595	594	703	865	716	857	842	973
Malva (fibra)	LT	Mil toneladas	19	12	19	17	16	10	4	4	8	7	6	9	9	10	10
Mamão	LP	Mil toneladas	514	606	684	865	945	980	878	1.225	1.297	1.320	1.355	1.489	1.598	1.715	nd
Mamona (bagaa)	LT	Mil toneladas	148	130	102	43	54	33	41	97	17	33	116	100	171	94	129
Mandioca	LT	Mil toneladas	24.322	24.538	21.919	21.856	24.464	25.423	17.743	19.896	19.503	20.864	23.041	22.580	23.066	21.961	23.781
Manca	LP	Mil toneladas	483	487	488	499	536	565	526	630	581	566	667	782	842	925	nd
Maracujá	LP	Mil toneladas	397	476	523	451	475	503	513	448	374	399	414	467	479	485	nd
Marmelo	LP	Mil toneladas	6	6	6	6	5	3	1	1	1	1	1	1	1	1	nd
Melancia	LT	Mil toneladas	886	876	803	895	908	1.547	1.098	1.266	1.213	1.332	1.379	1.450	1.491	1.906	nd
Melão	LT	Mil toneladas	83	111	125	158	151	221	208	206	247	242	243	264	352	349	nd
Milho (em grão)	LP	Mil toneladas	21.348	23.624	30.056	30.056	32.488	36.267	29.653	32.948	29.602	32.329	32.321	41.962	35.933	48.327	41.806
Noz (fruto seco)	LP	Mil toneladas	3	4	3	4	3	3	2	2	2	2	3	2	2	2	nd
Palmito	LP	Mil toneladas	-	-	-	-	0	1	2	5	11	19	24	26	41	38	nd
Pêra	LP	Mil toneladas	19	19	19	19	21	21	18	18	19	19	22	20	20	20	nd
Pêssego	LP	Mil toneladas	134	126	152	166	177	195	135	167	182	171	237	223	218	220	nd
Pimenta-do-reino	LP	Mil toneladas	78	84	33	42	35	34	32	22	23	26	39	50	59	67	80
Rami (fibra)	LT	Mil toneladas	10	8	7	4	4	3	5	4	7	1	1	1	1	1	nd
Sisal ou agave (fibra)	LP	Mil toneladas	185	234	204	126	131	118	121	138	116	194	181	171	187	199	213
Soja (em grão)	LP	Mil toneladas	19.898	14.938	19.215	22.591	24.932	25.683	23.167	26.393	31.307	30.987	32.821	37.907	42.125	51.519	49.522
Sorgo granífero (em grão)	LT	Mil toneladas	236	258	282	282	316	277	357	543	590	554	793	914	787	1.805	2.131
Tangerina	LP	Mil toneladas	661	661	668	734	760	688	781	831	831	903	1.125	1.263	1.305	nd	nd
Tomate	LT	Mil toneladas	2.261	2.344	2.141	2.348	2.689	2.715	2.649	2.718	2.784	3.305	3.005	3.103	3.653	3.709	3.489
Trigo (em grão)	LT	Mil toneladas	3.094	2.917	2.796	2.197	2.096	1.534	3.293	2.489	2.270	2.462	1.726	3.367	3.106	6.154	5.201
Tingue (fruto seco)	LP	Mil toneladas	3	2	2	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	nd
Urucum (semente)	LP	Mil toneladas	6	7	10	9	9	9	9	10	10	12	11	12	14	nd	nd
Uva	LP	Mil toneladas	805	648	800	787	808	837	685	891	774	932	1.024	1.059	1.149	1.067	1.283

Fonte: IBGE – Produção Agrícola Municipal e Levantamento Sistemático da Produção Agrícola (agosto/05).

Notas:

¹ Estimativas.

LP: Lavoura permanente.

LT: Lavoura temporária.

nd: Não disponível.