CONTABILIDADE RURAL: UM ENFOQUE GERENCIAL

MARIA RAQUEL SIMOES MONTEIRO DOS SANTOS

Engenheiro Agrônomo

Orientadora: Profa. Dra. Zilda Paes de Barros Mattos

Dissertação apresentada à Escola Superior de Agricultura "Luiz de Queiroz", da Universidade de São Paulo, para obtenção do título de Mestre em Agronomia, Area de Concentração: Economia Agrária.

PIRACICABA

Estado de São Paulo

Janeiro - 1991

CONTABILIDADE RURAL: UM ENFOQUE GERENCIAL

MARIA RAQUEL SIMOES MONTEIRO DOS SANTOS

Aprovada em: 10.junho.1991

Comissão Julgadora:

Profa. Dra. Zilda Paes de Barros Mattos

ESALQ/USP

Prof. Dr. José Ferreira de Noronha

ESALQ/USP

Dr. Flávio Condé de Carvalho

IEA/SAA

Profa. Dra. ZILDA PAES DE BARROS MATTOS
Orientadora

Ao meu pai.

A minha mãe,
invisível presença silenciosa.

AGRADECIMENTOS

A Professora Zilda Paes de Barros Mattos, que em dedicada tarefa de orientar, foi confiante, compreensiva e amiga, em todos os momentos.

Ao Professor José Ferreira de Noronha, que com sugestões sempre bem-vindas, incentivou o desenvolvimento deste trabalho.

Aos Professores Fernando Curi Peres e Flávio Condé de Carvalho, pelas valiosas críticas apresentadas.

Ao Professor Sydney C. James do Departamento de Economia da Brigham Young University, de Utah, E.U.A., pela paciente leitura e criteriosas observações.

A Renato Guerrini Neto, pelo bem elaborado trabalho de programação de computadores.

Ao Sr. Marcus Vinicius Fittipaldi, pela oportuna colaboração.

Aos Professores e Funcionários do Departamento de Economia e Sociologia Rural e da Seção de Pós-Graduação da ESALQ, cuja postura solidária foi sempre favorável à conclusão desta pesquisa.

Ao CNPQ, CAPES e Fundação W.K.KELLOGG, pelo suporte financeiro.

SUMÁRIO

	Página
LISTA DE FIGURAS.....	v
LISTA DE TABELAS.....	vi
RESUMO.....	viii
SUMMARY.....	x
1. INTRODUÇÃO	01
1.1. A Contabilidade Rural	01
1.2. O Problema	08
1.3. Objetivos	21
2. REVISÃO DE LITERATURA E METODOLOGIA	22
2.1. Informações Geradas pelo Sistema Contábil	22
2.2. Elementos Básicos de um Sistema Contábil	46
3. RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	65
3.1. Informações Geradas pelo Sistema Contábil	65
3.2. Elementos Básicos do Sistema Contábil	135
3.3. O Teste do Modelo Proposto	181
4. CONCLUSOES E RECOMENDAÇÕES.....	268
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	271

LISTA DE FIGURAS

Título	Página
1. Utilização da Contabilidade no processo de gerência	02
2. O sistema de informação e o sistema empresa	04
3. O período contábil	49
4. Coordenação dos demonstrativos: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício e Fluxo de Caixa...	116
5. Modelo Proposto de Razonete	169
6. Transcrições nos Razonetes	232
7. Ajustes	241
8. Encerramento de Contas e Distribuição dos Resultados	245

LISTA DE TABELAS

Título	Página
1. Proposta de taxaço da renda agrícola, 1988	16
2. Imposto de Renda da Atividade Rural, 1991	18
3. Formas de Apura��o do Resultado da Atividade Rural, 1991..	18
4. Modelo Proposto de Balanço Patrimonial	66
5. Modelo Proposto de Demonstra��o do Resultado do Exercício da Empresa e das Atividades Agropecuárias	85
6. Modelo Proposto de Fluxo de Caixa	111
7. Modelo Proposto de Ficha de Estoque	125
8. Relatório Emitido pelo Programa "DEPRECIA" - Rela��o de Dados	133
9. Relatório Emitido pelo Programa "DEPRECIA" - Deprecia��o por Item	134
10. Elenco de Contas Simplificado	143
11. Sub-Elenco de Contas das Atividades Produtivas	154
12. Mecanismo de Débito e Crédito do Método das Partidas Dobradas	163
13. Modelo Proposto de Livro Diário	166
14. Modelo Proposto de Livro Razão	168
15. Modelo Proposto de Balancete de Verifica��o	172
16. Inventário Periódico	184
17. Ficha de Estoque	186
18. Ficha de Estoque	187
19. Ficha de Estoque	187

(continua)

LISTA DE TABELAS (continuação)

Título	Página
20. Controle de Ativo Imobilizado - Relação de Dados	189
21. Controle de Ativo Imobilizado - Relação de Dados	190
22. Controle de Ativo Imobilizado - Relação de Dados	191
23. Controle de Ativo Imobilizado - Depreciação por Item	192
24. Controle de Ativo Imobilizado - Depreciação por Item	193
25. Controle de Ativo Imobilizado - Depreciação por Item	194
26. Balanço Patrimonial	195
27. Sub-Elenco de Contas das Atividades Produtivas	198
28. Elenco de Contas Completo	199
29. Livro Diário	223
30. Livro Caixa	230
31. Inventário Periódico	239
32. Balanço Patrimonial	257
33. Demonstração do Resultado do Exercício da Empresa e das Atividades Produtivas	260
34. Fluxo de Caixa	264

CONTABILIDADE RURAL: UM ENFOQUE GERENCIAL

Autora: MARIA RAQUEL SIMOES MONTEIRO DOS SANTOS

Orientadora: PROFa. DRa. ZILDA PAES DE BARROS MATTOS

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo primordial o desenvolvimento de uma tecnologia voltada às necessidades gerenciais da empresa agropecuária brasileira: um Modelo de Contabilidade Rural.

O roteiro seguido tem como etapa inicial uma revisão crítica dos principais modelos de Contabilidade Rural, existentes no Brasil e no exterior, avaliando a funcionalidade desses sistemas, sob a ótica gerencial. Com essa abordagem são analisadas as principais informações geradas, os procedimentos metodológicos adotados e conferido o uso de princípios e convenções contábeis, na tentativa de se produzir um material didático, que esclareça algumas questões pendentes sobre o assunto.

Nesse processo foi possível constatar que, até o presente momento, a empresa rural brasileira não conta com o apoio de um sistema contábil eficiente, enquanto gerador de

informações úteis às tomadas de decisões. Dentre os diferentes modelos revisados, com destaque para o trabalho pioneiro de MARION (1985a, 1985b, 1986), surgiu uma lacuna significativa, à medida que a atual crise econômica vem exigindo soluções para maior competitividade do setor agrícola.

O resultado constituiu-se na proposição de um Modelo que, conservando a estrutura já consagrada pela "Contabilidade Tradicional", incorporou conceitos fundamentais à análise econômica das atividades agropecuárias e elementos necessários à produção de informações gerenciais confiáveis, dentro de um contexto inflacionário.

Um teste manual simplificado, com dados de uma pequena empresa rural, tentou demonstrar que o sistema proposto atende aos objetivos específicos deste trabalho e é suficientemente flexível, para ser implementado em diferentes situações.

Reconhece-se, no entanto, que o Modelo apresenta, ainda, um certo grau de complexidade para seus usuários finais, particularmente o médio empresário rural. Entretanto, com a elaboração do "software", na segunda etapa deste projeto, acredita-se que essa nova metodologia possa ser difundida, de modo mais rápido e prático, entre os profissionais atuantes na área. Espera-se, também, que venha despertar o interesse da classe produtora e servir como referência para futuras pesquisas em Administração Rural.

AGRICULTURAL ACCOUNTING: A MANAGERIAL APPROACH

Author: MARIA RAQUEL SIMOES MONTEIRO DOS SANTOS

Advisor: Prof. Dr. ZILDA PAES DE BARROS MATTOS

SUMMARY

The main objective of this study was to develop a technology oriented towards managerial needs of the Brazilian agricultural firm: an *Agricultural Accounting Model*.

The procedure used to achieve that objective was a critical review of the main existing *Agricultural Accounting* models, Brazilian and foreigners, evaluated from the managerial point of view. The most important information generated, the methodological criteria adopted and the use of general accounting principles and conventions, were revised for each model, in an attempt to create an educational material which can hopefully shed some light on some of the most confusing points about the subject.

The results of the literature review showed that the Brazilian agricultural firm still does not have an efficient accounting system which can generate useful information for decision making. Among the models studied, including MARION's

pioneer work (1985a, 1985b, 1986), a gap could be observed, which becomes more serious to the extent that the economic crisis is demanding greater efficiency from the agricultural sector.

The main result of the study was the development of an Agricultural Accounting Model which, while keeping the well known structure of the traditional Financial Accounting models, it added basic concepts to the economic analyses of the individual enterprises and necessary elements to the production of more precise managerial information, under inflationary condition.

A manual test of the proposed model, at the farm level, showed that the proposed system is consistent with the specific objectives of this study and that it is flexible enough to be used in different situations.

However, it is recognized that the model, as it is, still presents a certain degree of complexity for the user, specially the medium farmer. Nevertheless, one believes that with the software, to be developed in a second phase of this project, this methodology can be disseminated among agricultural firms, in a faster and more practical way. It is also hoped that this study will stimulate farmers' interest and be used as reference to future research in this area of Farm Management.

1. INTRODUÇÃO

1.1. A Contabilidade Rural

O processo de expansão e modernização da agricultura brasileira tem exigido da empresa rural uma maior abertura às tecnologias gerenciais, no sentido de se alcançar níveis mais altos de eficiência e eficácia.

A empresa rural, como um sistema aberto, está sujeita permanentemente às pressões do ambiente externo traduzidas na forma de contínuas alterações da conjuntura sócio-político-econômica. Sua capacidade de resposta às exigências ambientais é uma função direta dos processos decisórios. Estes, por sua vez, dependem de um sistema que produza informações confiáveis, internas e externas, em tempo hábil (BIO, 1985).

Assim, o êxito da empresa rural em responder satisfatoriamente à modernização da agricultura está condicionado a seu nível de eficiência na condução dos métodos produtivos com o emprego de instrumental administrativo adequado.

Nesse contexto se insere o Sistema de Informação como um subsistema da empresa responsável pelo tratamento de dados básicos, gerando informações que apoiam as decisões administrativas no ciclo planejamento - direção - execução - controle.

Tal sistema é constituído por um conjunto de elementos integrados (subsistemas) abrangendo as diferentes etapas do processo de gerência e em contínua interação com o meio ambiente,

conforme esquematizado na Figura 1. As tomadas de decisões influenciam e são influenciadas pela qualidade do Sistema de Informação, afetando a sobrevivência e o crescimento da empresa.

Figura 1. Utilização da Contabilidade no processo de gerência.

Fonte: BIO (1985).

A Contabilidade ou Sistema Contábil representa um dos componentes do subsistema de informações internas que atua como instrumento de operação e controle da empresa.

Por outro lado, a Contabilidade pode ser definida como uma ciência que combina fundamentos econômicos, matemáticos e até sociais com a finalidade de captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas da entidade (IUDICIBUS et alii, 1983).

A unidade de produção agropecuária ou "empresa rural", como qualquer outra unidade produtiva sujeita a estímulos de mercado, necessita da administração como uma forma de racionalizar tanto a alocação dos recursos, como a gestão dos recursos já alocados, para maximização dos lucros continuamente

através dos anos.

O produtor ou empresário rural, assim como empresários de outros setores da atividade econômica, enfrenta também problemas administrativos, carecendo de um instrumental que oriente suas tomadas de decisões ao longo do processo de gerência.

No entanto, a empresa rural exhibe características bem específicas que a diferenciam das empresas de outros setores. A estacionalidade da produção agropecuária, as peculiaridades de seus processos produtivos, a complexidade de sua estrutura organizacional, a multiplicidade de seus objetivos, os altos graus de riscos diretos e indiretos são apenas algumas das particularidades que devem ser levadas em conta na geração de tecnologias gerenciais próprias para o setor agropecuário (ALBUQUERQUE, 1985; NORONHA, 1987).

A Contabilidade Rural se impõe como um dos ramos da Contabilidade Geral capaz de informar, controlar e analisar a empresa rural quaisquer que sejam suas atividades e peculiaridades. Ela não esgota todas as informações necessárias às tomadas de decisões, mas é uma fonte decisiva de dados quantitativos e qualitativos, reduzindo o risco e a incerteza inerentes ao processo decisório.

Como parte integrante do Sistema de Informação da empresa, a Contabilidade Rural é desenvolvida em um ciclo de coleta e processamento de dados que culmina com a produção e distribuição de informações de saída, na forma de relatórios

contábeis. Os relatórios garantem à gerência um fluxo contínuo de informações sobre os mais variados aspectos econômicos e financeiros da empresa, permitindo a avaliação de sua situação atual e comparações com o que foi planejado. Esse confronto fornece subsídios à identificação e controle dos desvios e suas causas, bem como auxilia o aperfeiçoamento de futuros planejamentos (Figura 2).

Figura 2. O sistema de informação e o sistema empresa.

Fonte: BIO (1985).

Um sistema contábil eficiente, aliado ao bom senso do administrador em usar as informações, permite um diagnóstico realista com a localização dos pontos fracos e fortes de cada atividade produtiva e da empresa como um todo. Na posse de tais informações poderão ser derivadas inúmeras conclusões e interpretações para as seguintes finalidades (HOFFMANN et alii,

1981; JAMES & STONEBERG, 1980; NORONHA, 1987):

- 1 - orientar as operações de rotina;
- 2 - medir o desempenho econômico-financeiro da empresa e de cada atividade produtiva individualmente;
- 3 - controlar as transações financeiras da empresa;
- 4 - fornecer subsídios para as tomadas de decisões no planejamento da produção, dos investimentos, das vendas, etc.;
- 5 - fornecer subsídios para as projeções de fluxos de caixa e necessidades de crédito;
- 6 - permitir a comparação da performance da empresa no tempo e desta com outras empresas;
- 7 - conduzir as despesas pessoais do empresário (proprietário) e de sua família;
- 8 - justificar a liquidez e capacidade de pagamento da empresa junto aos agentes financeiros e outros credores;
- 9 - servir de base para seguros, arrendamentos e outros contratos;
- 10 - gerar informações para a declaração do Imposto de Renda.

Ainda que o sistema contábil sirva de base para a apuração do Imposto de Renda, é como instrumento gerencial que ele proporciona ao empresário o lastro das informações necessárias à uma administração mais segura.

Cabe ressaltar que, como uma ciência basicamente

quantitativa, a Contabilidade apresenta limitações que devem ser consideradas para que seus resultados se conformem com o esperado. Em primeiro lugar, a Contabilidade não é um fim em si mesma, só tendo utilidade na medida em que serve de fonte de informações para uma gestão mais eficiente.

A eficiência com que o administrador pode usar e analisar as informações contábeis é uma função direta de sua capacidade em compreender os princípios, convenções e procedimentos que regem o funcionamento do sistema contábil e atribuem a ele diversas limitações, entre as quais podem-se destacar (FRUGOLI, 1977; IUDICIBUS et alii, 1983):

a) os dados do sistema contábil são expressos, basicamente, em termos monetários, refletindo apenas os fatos mensuráveis em moeda. Outros elementos que não podem ser convertidos em dinheiro não serão exibidos pelo sistema, por exemplo: o "know how" da empresa, a capacidade de sua administração, o grau de treinamento e especialização de seus recursos humanos, dados de origem externa como problemas econômicos, políticos e sociais, condições de competição, modificações de leis e regulamentos, etc.;

b) os relatórios contábeis demonstram situações e ocorrências empresariais restritas a períodos limitados de tempo;

c) é impossível determinar o grau de precisão dos relatórios contábeis porque são resultantes de processos selecionados entre várias alternativas, implementadas sob diferentes premissas e aplicados mediante julgamentos subjetivos;

d) a aplicação de determinados "Princípios e Convenções Contábeis Geralmente Aceitos" (item 2.2.8.) pode restringir a capacidade informativa dos relatórios contábeis pelo não reconhecimento das flutuações dos preços devidas à inflação (Princípios do "Custo Histórico como Base de Valor", do "Denominador Comum Monetário", Convenção do "Conservadorismo");

e) os relatórios contábeis elaborados segundo delimitações de ordem fiscal e outras disposições de origem governamental, refletem uma realidade distorcida e suas informações não se prestam às finalidades gerenciais.

Antes mesmo das limitações, um fato a ser considerado é que qualquer sistema contábil, por menores que sejam suas restrições, somente será vantajoso na medida em que atender às necessidades da empresa a um custo compensador.

Essas limitações, entretanto, não invalidam o sistema contábil pois parte-se do pressuposto de que seu usuário adotará uma postura bem informada, prudente e crítica tanto na sua adoção, quanto durante seu funcionamento e interpretação dos resultados. Além do mais "a utilidade e a eficácia de qualquer instrumento de análise são, via de regra, aumentadas à medida que o usuário se familiariza com ele..." (IUDICIBUS, 1982 p.21).

1.2. O Problema

Embora seja evidente a importância da Contabilidade como instrumento gerencial, a sua adoção pelo meio rural brasileiro tem se mostrado insignificante, ainda que ultimamente comecem a surgir sinais de uma maior demanda.

A grosso modo, as empresas rurais brasileiras com todas as suas discrepâncias, têm algo em comum: a escassa ou nula utilização de técnicas administrativas modernas. Aliás, a Administração Rural tem sido até hoje um dos ramos das Ciências Sociais mais negligenciados tanto em termos de sua aplicação, como em pesquisa e ensino, no Brasil.

Via de regra, a administração da empresa rural brasileira se desenvolve dentro de um padrão de desempenho inaceitável ou seguindo critérios bastante tradicionais. Essa característica não é atributo apenas dos minifúndios com economia de subsistência, prevalecendo também entre propriedades maiores, com economia de mercado e nível de renda mais alto (ALBUQUERQUE, 1979; DELGADO, 1979).

Nesse contexto, a Contabilidade Rural se destaca como uma das técnicas administrativas que maior porcentagem de produtores deixa de realizar (SANTOS, 1982). Normalmente é encarada como uma técnica complexa que dispende muito tempo na sua realização, com baixo retorno na prática. Por outro lado, os poucos produtores rurais sujeitos à tributação do Imposto de Renda relegam todo o serviço contábil a escritórios de contabilidade, sem mostrar maiores interesses por uma aplicação

gerencial (OLIVEIRA, 1979).

O uso dos recursos científicos da Administração, e mais especificamente da Contabilidade, no meio rural brasileiro não tem apresentado um desenvolvimento definido. O mesmo tem sido marcado pela falta de harmonia entre os interesses e necessidades da produção, extensão, pesquisa e ensino (FRANCO, 1984).

São inúmeros e complexos os fatores que têm contribuído para essa tendência desde o início do século, quando surgiram os primeiros esforços em ensinar a Contabilidade Rural nos meios universitários.

Diversos autores levantaram hipóteses quanto às possíveis causas do insucesso da Contabilidade Rural no país, como instrumento gerencial. Dentre elas, podem-se destacar e discutir:

a) falta de capacitação instrumental e conceitual das universidades no ensino das disciplinas ligadas à Administração Rural.

O estudo da Administração Rural no Brasil surgiu com a "Contabilidade Agrícola" como disciplina obrigatória nos cursos de Agronomia e Veterinária, durante a década de 20 (DELGADO 1979; FRANCO, 1984). Entretanto, desde essa época, tem se prendido mais aos aspectos didáticos, desprovido de quaisquer atividades de pesquisa, a não ser em alguns casos isolados.

Além disso, a falta de material didático adequado, o despreparo e desinteresse dos docentes em relação ao tema têm

marcado, em geral, a atuação da Universidade no ensino e pesquisa da Contabilidade Rural.

Como consequência, pode-se observar que engenheiros agrônomos e outros profissionais ligados à área têm ingressado no mercado de trabalho com uma visão parcial ou nenhuma noção sobre o assunto.

b) atuação precária das instituições de pesquisa nesta área.

A maioria dos estabelecimentos de experimentação e pesquisa agropecuários praticamente não possui, em seu quadro, profissionais trabalhando em Administração Rural. Em 1976, apenas 0,7% dos pesquisadores de 46 estabelecimentos se dedicavam a esse assunto (DELGADO, 1979). É válido concluir que essa situação não tenha se alterado muito, até hoje, devido ao número reduzido de trabalhos publicados, especialmente sobre Contabilidade Rural.

c) carência de recursos humanos capacitados na transmissão de tecnologias administrativas ao meio rural.

É bem conhecido o grande número de frustrações que a Extensão Rural tem sofrido em seus esforços para introdução da Contabilidade e outras técnicas administrativas, entre os produtores. Dentre as possíveis explicações para este insucesso, têm sido apontadas na literatura, a falta de preparo dos extensionistas em Administração Rural, decorrente tanto das falhas na formação universitária, já mencionadas, como da falta de treinamento adequado.

As tentativas de capacitação dos técnicos nessa área têm se dado mediante cursos intensivos de treinamento, com rápidas noções teóricas evoluindo para observações empíricas (NETTO, 1979). Essa metodologia não permite uma idéia real do que seja a Contabilidade, nem de sua importância como fonte de informações gerenciais para a empresa rural.

Consequentemente, o trabalho dos extensionistas junto aos produtores rurais é, de modo geral, incompleto limitando-se mais a aspectos puramente técnicos da produção, com poucas indicações de sua eficiência econômica e administrativa (ALBUQUERQUE, 1979).

d) falta de capacidade gerencial do produtor rural.

Como foi dito anteriormente, a maior parte das empresas rurais do Brasil vem sendo administrada de forma bastante tradicional. O empresário rural apresenta, normalmente, uma conduta improvisada em suas tomadas de decisões, desprovidos de qualquer conhecimento técnico do assunto. A Contabilidade Rural é, praticamente, desconhecida ou relegada a um plano secundário, como algo complexo com pouca utilidade prática.

As causas desse perfil apresentam-se como um complexo conjunto de fatores aliando falhas na política agrícola governamental, insucesso dos programas de treinamento e até variáveis de ordem social (ALBUQUERQUE, 1985).

e) utilização de sistemas contábeis sem a capacidade analítica necessária.

A partir da década de 50, iniciou-se um grande esforço das empresas de Extensão Rural (Coordenadoria de Assistência Técnica Integral-CATI; Associação de Crédito e Assistência Técnica Rural do Paraná- ACARPA; Empresa de Assistência Técnica e Extensão Rural - EMATER), instituições de pesquisa (Instituto de Economia Agrícola - IEA) e da Universidade Federal de Viçosa (UFV), em levar a Contabilidade ao meio rural, sem contudo se alcançar os objetivos almejados (FRANCO, 1984). Dentre as causas deste insucesso, pode-se mencionar a inadequação dos sistemas contábeis desenvolvidos para tal fim. Embora houvesse um certo detalhamento nos dados coletados, não se alcançava normalmente a fase de elaboração e análise das informações não havendo, portanto, o retorno esperado pelos produtores. Tal situação persiste até hoje, com poucas exceções.

f) adoção de sistemas contábeis pressupondo a disponibilidade do empresário rural para o aprendizado e sua habilitação para o serviço contábil.

Um aspecto fundamental que deve ser reconhecido é que a implementação dos sistemas das referidas instituições pressupunha que o produtor aprendesse a realizar, por si mesmo, cada etapa do processo contábil. Isto é, a atuação dessas entidades se dava no sentido de orientar o agricultor a "fazer" manualmente, sua própria Contabilidade, registrando fatos e transações, elaborando e analisando os relatórios e tomando decisões em tempo hábil.

Vale lembrar, que em outros setores mais modernos da economia brasileira (Indústria e Comércio), o empresário

normalmente não se envolve com a escrituração contábil de seus negócios. Mesmo os poucos que já adotam a Contabilidade Gerencial, relegam esse serviço a profissionais especializados (Contadores, "Controllers", Firms de Consultoria Contábil, etc.) que, inclusive, analisam os resultados obtidos, fornecendo parâmetros para as tomadas de decisões. E, note-se, que esses empresários detêm, geralmente, um nível de instrução mais elevado que o dos produtores rurais.

Conclusão: não seria muito pretencioso esperar que o produtor rural desenvolvesse sua Contabilidade? Ou que o sistema de Extensão Rural realizasse o serviço por ele?

g) adaptação de sistemas estrangeiros dissociados da realidade do setor rural brasileiro.

O desconhecimento das particularidades do setor rural brasileiro, aliado à falta de um bom embasamento técnico-científico, tem levado à adaptação de sistemas de Contabilidade Rural estrangeiros, tanto pelos meios universitários como pelos de pesquisa. Como era de se esperar, os resultados não têm sido satisfatórios, pois não são incorporadas muitas características inerentes ao setor, como o problema inflacionário que torna altamente distorcidos os relatórios contábeis e indicadores financeiros, restringindo sua capacidade informativa (FRANCO, 1984; NORONHA, 1987).

h) adaptação de sistemas importados de outros setores empresariais não-rurais.

Uma outra tentativa ligada à Contabilidade Rural tem se dado em ações isoladas nos centros de pesquisa e ensino de Administração de Empresas e Ciências Contábeis, com a publicação de livros e manuais (ALOE E VALLE, 1967; MARION, 1985a; MARION, 1985b; VALLE, 1983).

Este movimento, de forma geral, não tem influenciado a pesquisa, a extensão rural e o produtor agropecuário. Pelos mesmos motivos mencionados no item anterior, tem-se tentado a adaptação de sistemas de Contabilidade Comercial e Industrial, pouco adequados para retratar as características fundamentais da atividade agropecuária. Talvez essa seja a causa da grande preocupação que os autores demonstram em explicar detalhes técnicos das atividades produtivas, ao invés de centralizarem seus esforços na geração de uma tecnologia gerencial apropriada ao setor agropecuário (ALBUQUERQUE, 1985).

Além disso, não há evidências da geração de material mais didático ou elucidativo que desperte maiores interesses da clientela não-especializada .

A característica mais relevante é que esses sistemas são voltados para finalidades fiscais, obedecendo aos dispositivos legais (legislação do Imposto de Renda, Lei das Sociedades Anônimas, etc.), o que praticamente invalida sua utilização para fins gerenciais.

i) não inclusão da Contabilidade Rural como instrumento de políticas governamentais, tanto agrícolas como fiscais.

Procurou-se modernizar as atividades agropecuárias, no passado, através da introdução de novas tecnologias via crédito rural. Embora houvesse disponibilidade de verbas para esse programa, ele foi falho na medida em que tornou obrigatório o uso de técnicas de produção modernas sem, contudo, dotar o empresário da capacidade gerencial necessária.

O problema está no fato de que tentou-se "utilizar um veículo (o crédito) para transferir algo que não havia sido definido (a administração)" (ALBUQUERQUE, 1979 p.4).

Pela via fiscal, a difusão da Contabilidade Rural nunca foi devidamente incentivada, devido à quase inexistência de taxaço da renda agrícola. Até 1990, a grande maioria dos produtores rurais era isenta de tributação e, portanto, não obrigada a se familiarizar com a escrituração contábil. Os poucos estabelecimentos que recolhiam o Imposto de Renda Rural eram taxados por uma alíquota irrisória de 6%, com a possibilidade de deduzir, em até seis vezes o valor dos investimentos do período, da base de cálculo do imposto.

Segundo a antiga proposta do Ministério da Fazenda, que não chegou a vigorar em 1989 (Tabela 1), somente os produtores rurais com receita bruta anual acima de 100 mil OTNs (Obrigações do Tesouro Nacional), pagariam Imposto de Renda e seriam assim, obrigados a apresentar um sistema contábil dentro das normas e princípios contábeis introduzidos pela Lei no. 6404/76, das Sociedades Anônimas.

Entretanto, devido à distribuição da posse da terra no

Tabela 1. Proposta de taxação da renda agrícola, 1988

ITEM	PESSOA FISICA	PESSOA JURIDICA
1. Receita bruta anual até 100 mil OTNs	Isento	Isento
2. Receita bruta anual acima de 100 mil OTNs: 3 alternativas para apuração do IR:		
a. Tributação sobre o valor que ultrapassar as 100 mil OTNs <u>a/</u>	Alíquota de 10% ou 17%	Alíquota única de 17%
b. Tributação s/ 20% da receita bruta	Alíquota de 10% ou 17%	Alíquota única de 17%
c. Apuração do lucro real (receitas menos despesas)	Alíquota de 10% ou 17%	Alíquota única de 17%

a/ De 720 - 2400 OTN, índice de 10%; acima de 2400 OTN, índice de 17%.

OBS: O saldo médio dos depósitos em Caderneta de Poupança Verde (fundo agrícola) seria abatido da renda tributável antes da aplicação da alíquota para pessoas físicas e jurídicas.

FONTE: ALVES, R. Proposta isenta rendimentos rurais de até 100 mil OTNs. Folha de São Paulo, São Paulo, 14 set. 1988. Caderno de Economia, p.B-9.

Brasil, o número de estabelecimentos com produção comercial é relativamente pequeno (HOFFMANN, 1982). Isso significa que, mesmo com a aplicação dessa proposta, apenas 10% dos 4,8 milhões de agricultores brasileiros (pessoas físicas e empresas rurais) teriam seus rendimentos taxados pela Receita Federal.

Entretanto, há indícios de que essa situação deve mudar, a partir de 1991, em decorrência da nova legislação do imposto de renda da atividade rural (Lei no.8023, de 12.04.90).

Além de eliminar todos os incentivos fiscais à agricultura, a nova Lei altera as fórmulas de cálculo do imposto,

adotando a correção monetária (BTN) e introduzindo um aumento significativo nas alíquotas de tributação da renda agrícola (Tabela 2)(AITH, 1991; BONETTI, 1990; GARCIA, 1990).

A importância dessas medidas para a introdução da Contabilidade no meio rural reside no fato de que um maior número de agricultores deverá observar regras contábeis para viabilizar a declaração do Imposto de Renda. Isto é, a obrigatoriedade da escrituração para as finalidades fiscais tornou-se mais abrangente, estendendo-se por um universo de pequenos e médios produtores que, até então, não realizava nenhuma forma de registro contábil (Tabela 3).

j) utilização de sistemas contábeis com processo de escrituração manual.

Um dos pontos-chave para a eficiência de um sistema contábil é justamente a rapidez na sua operacionalização. Os sistemas desenvolvidos por nossas empresas de Extensão Rural, instituições de pesquisa e universidades, têm recaído sobre o tradicional e moroso processo de escrituração manual. Devido ao volume e complexidade naturais dos registros contábeis, a consequência é uma grande demora no retorno das informações ao empresário, prejudicando as tomadas de decisões no momento adequado.

Em síntese pode-se concluir que, na verdade, a empresa rural brasileira não conta, ainda, com o apoio de um sistema contábil apropriado à atividade agropecuária e que produza informações gerenciais relevantes, em tempo hábil.

Tabela 2. Imposto de Renda da Atividade Rural, 1991

PESSOA	BASE DE CALCULO (BTN)	PARCELA A DEDUZIR (BTN)	ALÍQUOTAS (%)
Resultado da Atividade <u>a/</u>			
FISICA	. Até 22.800	6.840	10
	. Acima de 22.800	16.416	25
JURIDICA	Lucro da Exploração <u>b/</u>	0	25

a/ Receita Bruta Recebida - Despesas Pagas + Ajustes

b/ Lucro Real

FONTE: IR agrícola terá BTN como base de cálculo. Folha de São Paulo, São Paulo, 07 jan. 1991. Caderno de Economia, p. B-4.

Tabela 3. Formas de Apuração do Resultado da Atividade Rural, 1991

PESSOA	RECEITA BRUTA ANUAL-RBA (BTN)	FORMA	DESCRIÇÃO
FISICA	RBA < 70 mil	SIMPLIFICADA	.exige prova documental .dispensa escrituração <u>a/</u>
	70 < RBA < 700 mil mil	ESCRITURAL	.escrituração rudimentar por partidas simples
	RBA > 700 mil	CONTABIL	.escrituração contábil por partidas dobradas em livros registrados
JURIDICA	qualquer RBA	CONTABIL	.escrituração contábil segundo "princípios de contabilidade geralmente aceitos" (LEI DAS S.A.)

a/ Para fins de compensação de prejuízos a pessoa física deverá manter escrituração de suas operações, ainda que apure resultado pela forma simplificada.

FONTE: SÃO PAULO. Instrução Normativa No. 138, de 28 de Dezembro de 1990. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília-DF, 31 de dez. 1990. Seção I, p.25782. Dispõe sobre a tributação dos resultados da atividade rural (Lei no. 8.023/90).

Esse fato torna-se ainda mais restritivo, na medida em que fatores como a retirada de subsídios ao setor não mostram sinais de mudanças no futuro. Isto, aliado às altas taxas de inflação e aos riscos e incertezas inerentes às atividades agropecuárias, vem exigindo do produtor um maior preparo administrativo como condição "sine qua non" para a própria sobrevivência.

Deve-se levar em conta, também, que o grau de complexidade da empresa agropecuária é, hoje, muito maior principalmente nas regiões Sul e Sudeste onde a modernização das técnicas produtivas vem ocorrendo com maior intensidade.

A associação desses fatores tem provocado uma mudança significativa na postura de muitos empresários rurais, que vêm sentindo a necessidade de tomar decisões baseadas não só em intuição, mas também em medidas e critérios quantitativos.

Essa conscientização tem favorecido um interesse crescente de profissionais pelo desenvolvimento de tecnologias gerenciais que permitam ao produtor uma administração mais eficiente. "O agricultor precisa receber um pacote técnico-econômico integrado do qual necessariamente devem fazer parte importantes componentes de técnicas gerenciais e administrativas" (ALBUQUERQUE, 1979 p.56). Dentre elas, destaca-se o sistema de Contabilidade Rural como uma das primeiras áreas de conhecimento a compor o "Perfil Ideal do Administrador Rural" (ALBUQUERQUE, 1985).

Contribuindo para acentuar essa tendência, a partir do

início da década de 80, a micro-informática vem agindo no setor agropecuário, estimulando não só a incorporação da Contabilidade Rural, mas também de outras técnicas administrativas (RODRIGUES DA CRUZ^{1/}, citado por FRANCO, 1984). Isso é possível na medida em que o computador permite:

- armazenamento de grande volume de dados;
- processamento em grande velocidade;
- alto grau de confiabilidade;
- possibilidades de retenção e recuperação de informações;
- grande flexibilidade;
- redução dos custos, etc..

Acredita-se que o aparecimento de firmas de prestação de serviços ("software houses"), assim como a eminente disseminação do uso de microcomputadores pelos escritórios da Extensão Rural estatal, contribuirão para facilitar o acesso de produtores a este instrumental, diminuindo sobremaneira o custo da automatização da Contabilidade para as empresas rurais.

Essa conjuntura certamente estimulará uma maior demanda por profissionais qualificados em Administração Rural. Dessa maneira, o desenvolvimento de material específico nessa área seria de grande utilidade para engenheiros agrônomos e outros profissionais que trabalham diretamente com empresas rurais.

Nesse contexto encontram-se, portanto, subsídios e

^{1/} RODRIGUES DA CRUZ, E., 1983. Informática a serviço do produtor rural. Trabalho apresentado no 4o. Congresso Paulista de Agronomia, realizado em Campinas - SP.

justificativas para que o desenvolvimento de um modelo de Contabilidade Rural para microcomputador seja considerado de grande importância. Esse é o objetivo do Projeto "Uso do Microcomputador na Contabilidade Rural", do qual esta dissertação faz parte.

1.3. Objetivos

1.3.1. Objetivo Geral

Desenvolver um Modelo de Contabilidade Rural que adotando padrões conceituais e metodológicos já consagrados, venha de encontro às necessidades gerenciais da empresa rural brasileira, servindo também como instrumento para uso de instituições prestadoras de serviço públicas e privadas.

1.3.2. Objetivos Específicos

a) Desenvolver um Modelo de Contabilidade Rural para as finalidades gerenciais da empresa agropecuária.

b) Esclarecer e adotar princípios contábeis e padrões metodológicos que confirmem ao sistema maior capacidade informativa, confiabilidade e eficiência nos resultados.

c) Desenvolver procedimentos que permitam tornar o sistema mais didático e acessível à clientela não-especializada.

E importante lembrar que procurar-se-á conferir ao Modelo o enfoque gerencial esperado sem, contudo, colocar em risco o caráter contábil do sistema.

2. REVISÃO DE LITERATURA E METODOLOGIA

Como foi mencionado anteriormente, este trabalho faz parte de um projeto, cujo objetivo principal é desenvolver um Modelo de Contabilidade Rural para microcomputador e que será executado em duas etapas. A primeira, objeto desta pesquisa, tem como meta a elaboração do Modelo propriamente dito, a partir do estudo dos sistemas existentes na literatura. A segunda etapa visa o desenvolvimento do "software" para o modelo proposto.

Neste capítulo pretende-se fazer a revisão dos principais modelos de Contabilidade Rural existentes no Brasil e no exterior, na medida em que são descritos seus componentes básicos. Assim, na primeira parte, são discutidas as informações mais comumente geradas a partir dos dados coletados pelos diferentes sistemas.

Em seguida, são discutidos os elementos básicos utilizados em cada um deles: processos de escrituração, período e regime contábeis, formas de lançamento, livros para registros e plano de contas. Finalmente, discute-se o efeito da inflação no sistema de Contabilidade e os princípios e convenções contábeis geralmente aceitos.

2.1. Informações Geradas pelo Sistema Contábil

No processo de estruturação de um modelo de Contabilidade para fins de análise dos negócios da empresa rural, é necessário inicialmente definir quais as informações mais relevantes que se pretende gerar.

Como providência inicial para se colocar em funcionamento a "máquina contábil da empresa" impõe-se a planificação geral de seu setor contábil, partindo do estudo da natureza da entidade, no caso a empresa rural e abrangendo: o conhecimento de sua estrutura orgânica, o fluxo das informações dentro dessa estrutura, as características do processo de tomada de decisão, etc.. Juntamente com o conhecimento dos objetivos gerais da empresa será possível, então, determinar o conjunto de informações que o empresário necessita ter em mãos e a forma na qual ele lhe deve ser apresentado.

Embora existam particularidades quanto às informações que cada empresa deseja gerar, algumas podem ser consideradas de caráter mais geral. Assim, na literatura brasileira, existem dois tipos já consagrados de relatórios e seus respectivos indicadores financeiros e econômicos. São eles:

1 - Balanço Patrimonial ou Demonstração do Patrimônio Líquido e

2 - Demonstração do Resultado do Exercício ou Demonstração de Lucros e Perdas.

Outro demonstrativo bastante utilizado pelas empresas rurais norte-americanas, mas praticamente ausente na literatura brasileira de Contabilidade Financeira é:

3 - Demonstração do Fluxo de Caixa ou Demonstração de Fontes e Usos de Recursos.

Além desses Demonstrativos Financeiros, são geralmente

do interesse da empresa:

4 - Demonstração do Resultado por Atividade de Produção Individual e

5 - Informativos Auxiliares (Controles e Relatórios Extracontábeis).

Por intermédio desses relatórios contábeis é possível fornecer ao empresário um fluxo contínuo de informações que permitem a análise da empresa sob diversos ângulos. A seguir descreve-se cada um deles.

2.1.1. Balanço Patrimonial (BP) ou Demonstração do Patrimônio Líquido^{2/}

O BP é um tipo de demonstrativo financeiro que oferece uma visão estática da estrutura de capital da entidade em uma determinada data, refletindo os efeitos dos atos e fatos administrativos sobre os elementos patrimoniais.

Ou seja, o BP tem como finalidade mostrar a situação patrimonial e financeira da empresa, em determinado ponto no tempo possibilitando a identificação das alterações ocorridas entre dois ou mais pontos.

A análise desse demonstrativo é fundamental para que o empresário avalie as consequências de sua gestão sobre os recursos que está administrando e sobre as participações

^{2/} Esse item está baseado, principalmente, na seguinte literatura: ANGELICO (1982); IUDICIBUS et alii (1983); FRUGOLI (1977); MARION (1986); SCOTT JR. (1977).

(proprietários) e reivindicações (credores) contra esses recursos. Serve, então, como um "painel geral de controle" para que a administração possa conhecer a atual situação e assim traçar novos rumos para a empresa.

A razão entre os vários itens do Balanço permite o cálculo de diversos indicadores financeiros úteis na determinação da situação de liquidez e solvência da empresa e na avaliação do grau de risco associado aos empréstimos e investimentos.

Finalmente, o Balanço Patrimonial é a demonstração que encerra a sequência dos procedimentos contábeis, sintetizando todas as anotações realizadas nos livros contábeis essenciais e auxiliares na forma dos três componentes gerais do patrimônio: Ativo, Obrigações e Patrimônio Líquido. O termo "Balanço" reflete justamente o equilíbrio entre esses elementos pela identidade:

$$\text{Ativo} = \text{Passivo} \quad (1)$$

ou
$$\text{Ativo} = \text{Obrigações} + \text{Patrimônio Líquido} \quad (1')$$

Como foi dito, o Balanço Patrimonial tem um conceito estático no tempo, indicando a natureza e o valor do Ativo, Obrigações e Patrimônio Líquido na data de seu levantamento. Embora essa análise forneça, normalmente, uma boa idéia da situação geral é preciso esclarecer que não é muito reveladora pois, entre um Balanço e outro, ocorrem alterações na situação patrimonial - financeira da empresa. Na verdade, o percentual de aumento do Patrimônio Líquido entre dois Balanços mede a taxa de crescimento da empresa rural.

Portanto, há necessidade da análise de dois ou mais Balanços consecutivos para que se possa identificar as mutações e conhecer a tendência financeira dos negócios da empresa ao longo do período.

A partir de uma série histórica de Balanços é possível estabelecer comparações entre o desempenho da empresa e de outras do mesmo ramo e ainda confrontar o que foi obtido com as metas traçadas, aperfeiçoando os futuros planejamentos.

No Brasil, o Ministério da Fazenda através da Lei das Sociedades Anônimas (No. 6404/76) baixou princípios e normas de Contabilidade às Sociedades Anônimas de Capital Aberto, inclusive no que tange à forma e ao controle dos demonstrativos financeiros. Pelo Decreto-lei No. 1598/77 isso foi estendido às demais pessoas jurídicas que se submetem à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real e são obrigadas a elaborar demonstrativos financeiros (IUDICIBUS et alii, 1983).

Embora seja crescente o número de empresas urbanas que já possuem dois tipos de sistemas contábeis (para fins fiscais e para fins gerenciais)^{3/}, acredita-se que a maioria das empresas brasileiras que elabora o Balanço Patrimonial segue as determinações da Lei. Também se enquadram neste grupo as empresas rurais que, pelo seu grande volume de negócios, são obrigadas a apresentar anualmente o seu BP.

Assim, este demonstrativo é utilizado muito mais como um instrumental de administração do Imposto de Renda, do que como

^{3/} Vide MARTINS, 1987 p.21.

uma fonte de informações gerenciais para a empresa. Os próprios dispositivos legais (Princípio do Custo Histórico como Base de Valor, Convenção do Conservadorismo, etc.) impedem que as informações do Balanço sirvam igualmente aos dois propósitos.

A classificação dos elementos patrimoniais padronizada pela Lei também mostra-se pouco adequada à empresa rural. No Ativo Imobilizado, por exemplo, são incluídos, sem separação, todos os bens que se destinam à manutenção das atividades da empresa (ANGELICO, 1982; IUDICIBUS et alii, 1983; MARION, 1986). Entretanto, a terra para a empresa rural tem uma conotação bastante diferente das firmas comerciais e industriais. Ela representa o item do Ativo de maior valor e sua venda acarreta, via de regra, o encerramento das atividades desta empresa. Portanto, não seria recomendável classificar a terra da fazenda no mesmo nível de facilidade de venda de veículos, maquinaria, equipamentos, implementos, etc., que são vendidos facilmente em um prazo médio.

A maioria das nossas instituições de pesquisa, universidades e empresas de Extensão Rural sequer propõe a elaboração deste demonstrativo, o que denota um aparente desconhecimento sobre sua importância como fonte de informações para o processo de gerência. As poucas que o fazem, elaboram balanços incompletos, sem grupos de contas e não consideram o Patrimônio Líquido como um componente do Passivo, além de adotarem uma terminologia confusa (CATI, 1980; TEIXEIRA et alii, 1981).

A Empresa de Assistência Técnica e Extensão Rural do Estado do Rio Grande do Sul (EMATER, 1987) é a única que elabora este demonstrativo utilizando critérios mais adequados à análise gerencial. Entretanto, a elaboração do Balanço Patrimonial acaba tendo como finalidade principal o fornecimento de dados para demonstrativos de resultados individuais das atividades de produção da empresa rural.

Observa-se também, no geral, a ausência do uso de indicadores financeiros e econômicos. Esse fato pode ser causado tanto pelo desconhecimento do assunto, como pela total inexistência de indicadores-padrão que forneçam uma base de comparação confiável. Nos Estados Unidos, por exemplo, existem publicações que fornecem índices médios para grupos de empresas da mesma atividade ou porte semelhante, permitindo a auto-avaliação ou comparação do desempenho com outras empresas do mesmo ramo (LEE et alii, 1980).

Portanto, a proposição de um modelo de Balanço Patrimonial pode tomar como base a estrutura geral padronizada pela Lei, com algumas alterações no sentido de se tornarem as informações mais apropriadas às necessidades analíticas da empresa rural.

2.1.2. Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) ou Demonstração de Lucros e Perdas^{4/}

Como foi exposto anteriormente, no período de tempo situado entre o levantamento de dois Balanços Patrimoniais consecutivos, ocorrem atos e fatos administrativos que alteram a composição do patrimônio da empresa. Tais eventos referem-se à transações envolvendo fontes e usos de recursos que causam variações no Patrimônio Líquido.

A Demonstração do Resultado do Exercício tem como finalidade revelar o desempenho econômico da empresa (lucro ou prejuízo), justificando as decisões administrativas tomadas e esclarecendo a maioria das causas das alterações sofridas pelos componentes patrimoniais, durante o período ou exercício contábil considerado.

Assim sendo, é um tipo de demonstrativo financeiro com um conceito dinâmico no tempo, o que complementa a análise estática oferecida pelos Balanços Patrimoniais.

Mais especificamente, a DRE tem como função designar as causas das variações patrimoniais a períodos de tempo determinados, permitindo que haja uma confrontação real entre fontes e usos de recursos, para uma determinação precisa do resultado obtido.

4/ Este item está baseado principalmente em ANGELICO (1982); BOEHLJE & EIDMAN (1984); FREY & KLINEFELTER (1978); FRUGOLI (1977); IUDICIBUS et alii (1983); JAMES & STONEBERG (1986); LEE et alii (1980); MARION (1985b); MARION (1986); MARTINS (1987).

Portanto, é um demonstrativo essencial para que a gerência possa dimensionar e controlar as causas das alterações que visualizou no BP.

Por outro lado, a DRE é um resumo das receitas e ganhos, despesas e perdas, cuja diferença fornece o resultado econômico que altera o Patrimônio Líquido da empresa durante o período considerado. Seus resultados possibilitam a apuração de medidas de retorno aos fatores de produção que não recebem pagamento direto na empresa: capital empatado, mão-de-obra familiar e administração. Tais medidas servem como indicativos da eficiência no uso desses recursos, direcionando os negócios.

Com base nos dados fornecidos pelos Balanços Patrimoniais e pela Demonstração do Resultado do Exercício, podem ser calculados vários tipos de indicadores econômicos, como por exemplo aqueles que relacionam o retorno líquido do período com outros elementos dos Demonstrativos Financeiros. São quocientes de retorno ao capital que permitem a avaliação do potencial de crescimento da empresa no período e comparações com outras empresas do ramo. Todas essas informações são igualmente úteis às decisões de credores e investidores em geral.

Segundo a Lei No. 6404/76, a DRE obedece um modelo de uso obrigatório denominado Demonstração do Resultado do Exercício (ANGELICO, 1982; IUDICIBUS et alii, 1983; MARION, 1986). Notam-se diferenças bem acentuadas entre o modelo de DRE da Lei e os demonstrativos adotados pelas instituições públicas estudadas que se basearam nos sistemas norte-americanos de Contabilidade Rural.

Estes últimos, podem ser representados pelos modelos de BOEHLJE & EIDMAN (1984), FREY & KLINEFELTER (1978), JAMES & STONEBERG (1986), LEE et alii (1980).

O modelo de DRE da Lei pode ser dividido em dois grandes grupos: Receitas e Despesas Operacionais e Receitas e Despesas Não-Operacionais. O termo operacional refere-se às atividades as quais a empresa se dedica, o que corresponde ao seu objeto social. Assim, a Receita Operacional é composta das vendas dos bens e serviços produzidos que se relacionam diretamente com os negócios da empresa.

O grande grupo denominado "Despesas Operacionais" é, na realidade, formado por dois componentes: Custo do Produto ou Serviço Vendido e Despesas Operacionais propriamente ditas. O primeiro corresponde ao valor dos recursos, variáveis e fixos, utilizados na produção da parcela vendida. Despesas Operacionais propriamente ditas, por sua vez, representam gastos necessários para vender os produtos e serviços, administrar a empresa e financiar suas operações.

Todas as receitas e despesas referentes ao período contábil e que não se relacionam com o objeto social da empresa, isto é, com suas atividades produtivas, são classificadas como Receitas e Despesas Não-Operacionais.

A denominação da DRE utilizada pelas instituições públicas estudadas é bem variável: "Apuração dos Resultados" (CATI, 1980; TEIXEIRA et alii, 1981), "Resultado Econômico-Financeiro da Fazenda" (BEMELMANS, 1978), "Demonstrativo de

Resultados" (EMATER, 1978).

Já nos modelos norte-americanos, a terminologia consagrada, para esse demonstrativo, é "Demonstração de Renda Líquida", cujas receitas e despesas são classificadas como agrícolas e não-agrícolas (farm e off-farm), o que corresponde, aproximadamente, à divisão operacional e não-operacional usada pela Lei das S.A.. Nos modelos brasileiros, a classificação desses itens varia muito conforme a instituição.

O mesmo ocorre com a terminologia adotada: Receitas e Despesas (CATI, 1980; BEMELMANS, 1978), Recebimentos e Despesas (TEIXEIRA et alii, 1981), Rendimento Bruto, Custos Variáveis e Fixos (EMATER, 1978), Produto Bruto, Encargos Variáveis e Encargos Fixos (ACARESC, 1986).

Todos esses modelos, entretanto, reconhecem o consumo interno, os pagamentos em espécie, o uso interno da produção agropecuária e a alteração no valor dos estoques, como componentes da Renda da empresa. A importância de cada um desses itens é, sem dúvida, variável. Espera-se, no entanto, que a porcentagem da produção agropecuária consumida pela família seja maior nas pequenas propriedades, enquanto que o seu uso interno na geração de outros bens seja um componente importante da Renda, independentemente do tamanho da empresa.

Fica evidente, portanto, que nos modelos das instituições públicas estudadas, confronta-se o Valor Bruto da Produção Anual da empresa com o custo necessário para gerá-lo.

Isso não ocorre no modelo da Lei onde a receita é reconhecida apenas no instante em que ocorre o seu fato gerador, isto é, no momento da transferência do bem ou serviço a terceiros, independentemente de ter havido ou não o recebimento (Princípio da Realização da Receita). Em seguida, essa receita é atribuída ao período contábil a que pertence (Princípio da Competência) e então confrontada com as despesas incorridas na sua geração (Princípio da Confrontação da Despesa).

Portanto, nesse caso, a receita é realizada somente no momento da venda e conseqüentemente as despesas, a ela associadas, correspondem ao "Custo do Produto Vendido". Ou seja, enquanto não houver venda, os custos de produção permanecem "ativados" no estoque do produto em formação ou acabado (MARION, 1986).

Assim sendo, os dispositivos legais não permitem a apropriação da receita antes da transferência do produto e, dessa forma, não é reconhecida a renda não-caixa gerada pela produção, nem tampouco o ganho econômico (ou perda) devido às alterações de preços dos estoques (lucro ou prejuízo não-realizado financeiramente).

Além disso, com a avaliação dos estoques pelo custo original de produção ou aquisição (Princípio do Custo Histórico como Base de Valor) acaba havendo o confronto da "Receita Bruta", em moeda atual, com o "Custo do Produto Vendido" que acumula valores de poder aquisitivo diferentes. Conseqüentemente, a DRE vê reduzida a sua capacidade de fornecer informações úteis ao

processo de gerência.

Nota-se também que, na DRE desse modelo, não há um tratamento uniforme para as variações do Patrimônio Líquido sem a realização financeira de receitas e despesas. Ou seja, o critério para a classificação de ganhos (superveniências ativas e insubsistências passivas) e perdas (insubsistências ativas e superveniências passivas) é bastante variável.

Em alguns modelos, as referidas variações são consideradas como "Receitas" e "Despesas" Não-Operacionais (ANGELICO, 1982; VALLE, 1983). Outros autores preferem incluí-los como parte da Receita Operacional Bruta (MARION, 1985a e 1985b; FRUGOLI, 1979).

Embora a estrutura dos modelos norte-americanos seja mais ou menos uniforme não há, como nos Demonstrativos da Lei, um padrão estabelecido quanto à terminologia para designar seus componentes, nem mesmo para definição de cada um deles. Este fato se torna ainda mais grave nos modelos brasileiros.

As falhas mais evidentes, entretanto, referem-se a determinados conceitos utilizados nos modelos de instituições públicas brasileiras. É o caso, por exemplo, de se contabilizar as compras e vendas de bens de capital como despesas e receitas, juntamente com as depreciações dos mesmos (BEMELMANS, 1978 p.8).

Além disso há, em alguns casos, falta de clareza quanto aos ajustes necessários para se calcular o valor dos insumos usados na produção anual da empresa. Nos modelos da CATI (CATI,

1980) e da EMATER/RS (EMATER, 1987), por exemplo, as despesas em dinheiro são registradas como custos o que, certamente, não é correto já que a quantidade de insumo usada na produção não corresponde, necessariamente, ao que foi comprado durante o ano.

As medidas de resultado bruto ou líquido seguem cálculos, os mais variados (Renda Bruta Total, Renda Líquida em Dinheiro, Renda Líquida Total, Renda Total do Estabelecimento, etc.). Além disso, esses modelos imputam taxas bastante arbitrárias aos fatores não remunerados, como por exemplo: 9% para animais de trabalho e produção e 12% para estoques (CATI, 1980 p.35).

Fica claro, portanto, que ao contrário do Balanço Patrimonial, o modelo da Demonstração do Resultado do Exercício da Lei precisa ser cuidadosamente reformulado para melhor atender às necessidades gerenciais da empresa rural. Ao mesmo tempo, dentro dos objetivos deste trabalho, é desejável que o modelo a ser proposto esteja o mais próximo possível da estrutura já consagrada na literatura contábil brasileira.

2.1.3. Demonstração do Resultado por Atividade de Produção 5/ Individual

Como foi discutido, um dos objetivos da Contabilidade é proporcionar as informações necessárias a uma correta avaliação das alternativas de produção da empresa.

5/ Esse item está baseado, principalmente, na seguinte literatura: ARMBRUSTER (1983); BRANNEN (1977); IUBICIBUS et alii (1983); JAMES & STONEBERG (1980) e (1986); LEITE (1988); MARTINS (1987).

O empresário rural normalmente encontra na diversificação da produção, um meio para reduzir seus riscos e à medida que a empresa evolui, mais complexas se tornam as decisões relativas a cada produto, seja ele agrícola ou animal.

Uma série de questões, envolvendo cada atividade individualmente, poderá surgir e suas soluções dependem, basicamente, das informações fornecidas pela Contabilidade (IUDICIBUS et alii, 1983). Dentre elas podem-se destacar as mais importantes para o setor rural:

- Quanto contribui cada produto para o Lucro Bruto da Produção da empresa?

- Quais os Custos Variáveis envolvidos na obtenção de um dado produto?

- Qual o volume mínimo de produção necessário para se cobrir o Custo Variável Total da atividade?

- Quais os custos mais relevantes e que devem ser rigorosamente controlados?

A "Contabilidade por Atividade", também denominada Contabilidade de Custos, tem como objetivo responder à essas questões através da compilação, determinação e análise dos dados necessários à decisões seguras e fundamentadas, tendo como alvo a rentabilidade de cada atividade e os fatores que a afetam. Se a empresa dispuser de uma série histórica desses registros e relatórios, poderá avaliar o seu desempenho em manter ou melhorar suas medidas de lucratividade ou eficiência produtiva, bem como

compará-las com outras empresas do mesmo ramo.

Este tipo de análise, por atividade de produção da empresa, é bastante recente na Contabilidade. Seu desenvolvimento teve início com o crescimento das empresas, especialmente as indústrias, com a finalidade de avaliar estoques e não de servir como instrumento auxiliar de tomada de decisão. Entretanto, este ramo da Contabilidade passou, nos últimos tempos, a desempenhar um importante papel que consiste na geração de informações mais relevantes para o controle da produtividade e para orientação dos administradores no sentido de se obter uma maior redução dos custos e consequente ampliação da rentabilidade da empresa (LEITE, 1988; MARTINS, 1987).

Basicamente, a Contabilidade de Custos é uma metodologia que permite atribuir os custos aos devidos produtos ou fases produtivas. A mecânica contábil é idêntica à utilizada na apuração do "Custo do Produto Vendido" na DRE da Lei. A Demonstração do Resultado por Atividade de Produção é, em geral, composta de duas partes : uma que se refere à Receita do Produto Vendido ou Serviço Prestado e outra que diz respeito aos Custos de Produção, desse produto ou serviço, subdivididos em variáveis e fixos. A diferença é denominada Lucro Bruto da Produção da Atividade.

Verifica-se que, na literatura contábil brasileira, a Contabilidade de Custos se desenvolve separadamente da Contabilidade Financeira, porque enquanto esta visa a geração de relatórios para usuários externos, a primeira tem como finalidade

principal o uso interno gerencial, dentro do planejamento e controle (LEITE, 1988).

Já na literatura norte-americana observa-se que esses dois ramos se desenvolvem conjuntamente, com um enfoque gerencial. Em outras palavras, a "Análise Econômico-Financeira por Atividade de Produção" deriva dos registros contábeis da empresa como um todo, através de um sistema de "Centros de Responsabilidade", que aloca as receitas e despesas do período entre as diferentes atividades produtivas. Dessa forma, é possível optar entre ter informações sobre a rentabilidade total da empresa ou de cada atividade individualmente ou ambas, o que torna a análise mais completa e eficiente (ARMBRUSTER, 1983; JAMES & STONEBERG, 1980 e 1986).

Assim, a "Contabilidade por Atividade" (Enterprise Accounting) tem como ponto de partida os mesmos dados básicos coletados para a empresa total. As informações relativas a cada atividade compreendem :

1) Demonstração de Rentabilidade da Atividade (Produção Agrícola ou Produção Animal) - DRA - com a mesma estrutura geral da DRE da empresa.

2) Medidas de Produção, Eficiência Produtiva e Lucratividade obtidas a partir de registros e controles extracontábeis e da DRA de cada atividade.

E importante ressaltar que essa análise se concentra nas atividades de produção mais relevantes para a empresa. Em

suma, é um sistema de controle que proporciona "sinais de alerta" se ocorrem desvios, orientando as tomadas de decisões.

Os dados mais significativos para essa análise referem-se aos custos variáveis, que se constituem na "chave" para o planejamento da produção.

Isso se deve ao fato da empresa rural defrontar-se com um mercado de estrutura competitiva na venda de seus produtos, sendo portanto "tomadora de preços". Por isso, a curto-prazo, os custos variáveis são os que importam na decisão de cultivar ou criar. Os custos fixos, por sua vez, só interessam quando a classe produtora exerce uma certa influência sobre o preço do produto, como ocorre com a cana-de-açúcar.

Embora para a maioria dos casos somente os custos variáveis sejam relevantes, é importante que os relatórios das atividades de produção individuais incluam as duas categorias de custo, de forma a tornar flexível o seu uso.

A maioria dos sistemas de Contabilidade das instituições públicas estudadas desenvolvem algum tipo de análise por atividade de produção. Normalmente, tenta-se levantar as receitas e os custos por exploração, chegando à estimativas da Renda Bruta ou Líquida.

Em alguns casos (ACARESC, 1986; BEMELMANS, 1978 E 1979; EMATER, 1987), a análise é complementada com medidas de eficiência produtiva calculadas a partir de dados coletados extracontabilmente.

Alguns desses sistemas (CATI, 1980; TEIXEIRA et alii, 1981), embora colem dados de receita e custo por atividade, não chegam a calcular medidas de retorno bruto ou líquido dentro de padrões que permitam uma avaliação correta da lucratividade de cada atividade e dos fatores que a afetam.

Finalmente, pode-se concluir que o modelo da Demonstração do Resultado por Atividade de Produção (Contabilidade de Custos) mostra-se inadequado já que incorre nas mesmas falhas apontadas na Demonstração do Resultado do Exercício. Assim, para atender melhor às necessidades analíticas da empresa rural, é recomendável que o modelo proposto incorpore as alterações sugeridas pela "Contabilidade por Atividade" norte-americana.

2.1.4. Demonstração do Fluxo de Caixa (FC) ou Demonstração das Fontes e Usos de Recursos^{6/}

A Demonstração do Fluxo de Caixa tem como finalidade mostrar as entradas e saídas de dinheiro que movimentam as atividades da empresa ao longo dos períodos, normalmente mês a mês, tornando possível identificar as épocas mais críticas da empresa quanto à disponibilidade de capital, ou épocas de maior superávit de caixa, o que permite um melhor planejamento do uso dos recursos.

A Demonstração do Fluxo de Caixa também é usada como um

^{6/} Esse item está baseado, principalmente, na seguinte literatura: JAMES & STONEBERG (1980); LEE et alii (1980); MARION (1986); MATTOS et alii (1988); NORONHA (1987).

"veículo de comunicação" entre o empresário rural e seus financiadores, facilitando a obtenção de empréstimos e mantendo uma linha de crédito segura.

Esse instrumento torna-se particularmente útil às empresas rurais, devido à estacionalidade de suas receitas e despesas, o que é acentuado ainda mais pelas altas taxas de inflação e dificuldades na obtenção de crédito.

A estrutura geral do Fluxo de Caixa parte da identidade:

$$\begin{array}{rcl} \text{TOTAL DE FONTES} & = & \text{TOTAL DE USOS} \\ \text{DE RECURSOS} & & \text{DE RECURSOS} \end{array} \quad (2)$$

onde as Fontes de Recursos são representadas pelas Disponibilidades iniciais do período, as entradas de dinheiro e novas dívidas contraídas pela empresa, ao longo desse período.

Já os Usos de Recursos referem-se às saídas de dinheiro (incluindo retiradas do proprietário), pagamento de dívidas e as Disponibilidades finais da empresa no período.

Portanto, o Fluxo de Caixa nada mais é do que o registro dos movimentos das contas Caixa e Bancos (Disponibilidades), agrupados de maneira a facilitar a análise dos mesmos.

A Demonstração do Fluxo de Caixa não é mencionada entre os demonstrativos financeiros de uso obrigatório pela Lei No. 6404/76 (IUDICIBUS et alii, 1983).

Entre os modelos das instituições públicas estudadas, não há propostas de elaboração de Fluxos de Caixa, o que torna a análise da empresa incompleta, visto que o BP e a DRE são instrumentos importantes de análise patrimonial-financeira, mas inapropriados para detectar problemas de disponibilidade de dinheiro ao longo do ano e apontar suas causas.

Assim sendo, neste trabalho procurar-se-á adaptar, às necessidades gerenciais da empresa rural, o demonstrativo de Fluxo de Caixa comumente adotado pela literatura contábil brasileira.

2.1.5. Informativos Auxiliares^{1/}

Embora os demonstrativos financeiros da empresa forneçam, normalmente, uma boa idéia de sua situação geral, é preciso esclarecer que podem existir vários aspectos não evidenciados por esta análise.

Um perfeito diagnóstico econômico e financeiro da empresa deverá incluir outras análises além daquelas proporcionadas pelos demonstrativos já discutidos.

Essas informações adicionais podem ser obtidas fora do sistema contábil propriamente dito, na forma de Controles ou Relatórios Extracontábeis que fornecem ao empresário rural maiores detalhes sobre seus bens, direitos e obrigações, bem como dados para a elaboração dos demonstrativos financeiros.

^{1/} Este item está baseado principalmente na seguinte literatura: ANGELICO (1982); JAMES & STONEBERG (1980) e (1986); VALLE (1983).

Os informativos auxiliares mais importantes são:

Controle de Estoques- diz respeito ao sistema de inventário utilizado para controlar os bens em estoque (produtos em elaboração, produtos acabados, insumos e materiais de consumo). Fornece dados sobre a composição física e valor dos estoques, discrimina o regime de controle adotado (Periódico ou Permanente) e estabelece o critério para avaliação dos bens (Custo Específico, PEPS-"O Primeiro que Entra é o Primeiro que Sai", UEPS-"O Último que Entra é o Primeiro que Sai", Custo Médio, Valor de Mercado, "Custo ou Mercado, o Menor", etc.)(MARION, 1986; MARTINS, 1987).

Controle de Ativo Permanente Imobilizado- refere-se ao controle dos bens de capital, destinados à manutenção das atividades da empresa. Discrimina para cada item, a data e o valor de aquisição e venda, a vida útil estimada, o percentual de uso por atividade de produção, a depreciação mensal ou de qualquer fração do período contábil, a depreciação acumulada, o ganho ou perda real na venda, etc..

Controle de Contas a Pagar - diz respeito ao controle dos créditos comerciais ou pessoais (compras à prazo) ou empréstimos de terceiros. Discrimina, para cada credor descrito, o valor da dívida inicial, as amortizações já realizadas, o saldo a pagar e os valores dos pagamentos a serem efetuados periodicamente.

Controle de Contas a Receber - refere-se ao controle dos créditos concedidos à terceiros (vendas à prazo) ou

empréstimos. Discrimina, para cada devedor descrito, o valor de sua dívida inicial, as amortizações já recebidas, o saldo a receber e os valores dos pagamentos a serem recebidos periodicamente.

Controle de Financiamentos Bancários - refere-se ao controle de financiamentos para custeio ou investimento obtidos. Discrimina, para cada Banco descrito, o valor inicial do financiamento, as amortizações já realizadas, o saldo a pagar e os valores dos pagamentos a serem efetuados periodicamente.

Controle de Pagamento de Empregados - refere-se ao controle de mão-de-obra permanente e avulsa (temporária). Discrimina, para cada empregado descrito, sua remuneração, isto é, ordenado, horas extras, gratificações, abonos, etc. e os descontos com previdência social, imposto de renda na fonte, faltas, adiantamentos, contribuição sindical, etc. fornecendo, finalmente, a importância líquida a ser paga a cada empregado.

Todos os modelos das instituições públicas estudadas incluem formas rudimentares de controle ou relatório extracontábil, como: **Controle de Contas a Pagar** (CATI, 1980); **Controle de Contas a Pagar e Contas a Receber** (TEIXEIRA et alii, 1981); **Controle de Conta Corrente e Registros da Produção** (BEMELMANS, 1978); **Medidas de Eficiência Produtiva** (EMATER, 1978; ACARESC, 1986).

Além do que foi exposto, outros informativos mais ligados a cada atividade individualmente, podem ser elaborados possibilitando o seu controle técnico, através da apuração de

rendimentos operacionais e de medidas de eficiência das explorações animais, culturas, mão-de-obra, veículos, maquinaria e capital.

Nesse contexto, pode-se citar:

Culturas: os chamados registros de produção ("production records") como: qualidade das sementes ou mudas, variedades, espaçamentos, adubações realizadas, área plantada, área colhida, produções obtidas, produtividades, etc..

Criações: controles da produção de animais e produtos animais, controles do crescimento animal, controles da reprodução, controles sanitários, controles de mortes e nascimentos, conversão alimentar, etc..

A partir desses dados podem ser calculadas inúmeras medidas de eficiência produtiva, que juntamente com os custos de produção fornecidos pelas Demonstrações de Resultados, servem de suporte a uma análise mais detalhada das atividades da empresa (JAMES & STONEBERG, 1980 e 1986).

Entretanto, tais informações não serão fornecidas pelo sistema contábil proposto neste trabalho. Embora de grande importância, a geração das mesmas requer um estudo especial, que foge ao escopo desta pesquisa.

2.2. Elementos Básicos de um Sistema Contábil

Definidas as informações mais relevantes a serem geradas pelo sistema contábil é necessário, então, caracterizar os elementos básicos que irão reger o seu funcionamento. Assim sendo, este item pretende revisar, criticamente, as opções adotadas pelos modelos de Contabilidade das instituições públicas brasileiras e por aqueles que seguem os dispositivos da Lei.

Tais elementos referem-se, basicamente, às formas de interpretação e classificação dos atos e fatos administrativos, resultando em um processo de acumulação de registros e dados que posteriormente farão parte dos relatórios contábeis, os quais, finalmente, serão interpretados proporcionando informações que auxiliem as tomadas de decisões.

Basicamente, podem-se destacar os seguintes elementos:

- o processo de escrituração contábil;
- o período contábil;
- o regime contábil;
- a forma de lançamento dos fatos e transações contábeis;
- o plano de contas;
- os livros contábeis;
- o tratamento da inflação pelo sistema contábil;
- os princípios e convenções contábeis.

2.2.1. O Processo de Escrituração Contábil^{B/}

A Escrituração é a parte da Contabilidade responsável pelo registro ou representação gráfica de todos os atos e fatos ocorridos na gestão de uma empresa. Como será visto adiante, as anotações podem ser feitas em livros contábeis ou mesmo extracontábeis.

O processo de escrituração diz respeito à maneira de arquivar ou executar os registros das transações da empresa por meio de livros, fichas, acumuladores de máquinas de calcular, discos e fitas magnéticas. Sua escolha depende das características da entidade e do volume e complexidade de seus registros, podendo recair sobre processos tradicionais, como o manual e o maquinizado, ou então optar pelo processo mecanizado ou o eletrônico (computadorizado), dentro da tendência atual de informatização das empresas.

O processo de escrituração adotado determina tanto a qualidade e confiabilidade das informações, quanto a rapidez em que são obtidas.

Todos os modelos das instituições públicas brasileiras adotam o processo manual de escrituração. Acredita-se que essa opção seja um dos fatores responsáveis pelo insucesso dos vários programas de Contabilidade implantados no passado por essas instituições, pelas razões já apontadas.

B/ Este item está baseado, principalmente, na seguinte literatura: ANGELICO (1982); ARMBRUSTER (1983); BIO (1985); IUDICIBUS et alii (1983); SILVA (1971).

A título de ilustração, o autor deste trabalho presenciou a apresentação, por um extensionista rural, dos resultados comparativos da Contabilidade de um conjunto de propriedades, sete meses após o término do ano agrícola. Pôde-se observar, na ocasião, relativo desinteresse por parte dos produtores.

Isso não significa que o processo de escrituração manual esteja fadado ao insucesso. Entretanto, quando se trabalha com grupos de empresas, como é o caso dos Serviços de Extensão estatais, e o sistema contábil deixa seu caráter fiscal para se tornar um instrumento de auxílio à tomada de decisão da empresa, certamente o processo de escrituração manual deve ceder lugar ao computadorizado.

Os modelos que seguem os dispositivos da Lei adotam os mais diversos processos de escrituração: manual, maquinizado, mecanizado, computadorizado e misto. MARION (1985b), por exemplo, recomenda o processo computadorizado para seu modelo.

2.2.2. O Período Contábil^{9/}

As informações geradas pelo sistema contábil devem ser fornecidas a intervalos regulares de tempo, normalmente com a duração de um ano, podendo coincidir ou não com o ano-calendário. Entretanto, dependendo das características e interesses da empresa, é possível utilizar-se um período de diferente duração.

^{9/} Este item está baseado, principalmente, na seguinte literatura: IUDICIBUS et alii (1983); JAMES & STONEBERG (1980); MARION (1985b).

Para fins de administração econômico-financeira, o período contábil deve ser o intervalo de tempo mais significativo para a análise das atividades de produção da empresa, ou seja, deve situar-se entre o início e o fim de um ciclo, abrangendo todo o fluxo de entradas e saídas de recursos dos empreendimentos (ciclo operacional).

O esquema abaixo ilustra o conceito do período contábil (JAMES & STONEBERG, 1980).

Figura 3. O período contábil

Observa-se que esse período é marcado por fatos e transações que alteram o Patrimônio Líquido da empresa, como: receitas e despesas, variações na produção, variações nos preços dos bens, compras e vendas de bens de capital, pagamentos de obrigações, contração de novas dívidas, etc..

Uma vez selecionado o período contábil mais adequado à empresa em questão, deve-se procurar mantê-lo de tal modo que se

tornem válidas as análises comparativas entre períodos.

A maioria dos modelos estudados utilizam ou recomendam o ano agrícola como período contábil. Para as regiões Sul e Sudeste, ele tem início normalmente em Setembro de um determinado ano, terminando em Agosto do ano seguinte.

2.2.3 O Regime Contábil^{10/}

A escrituração da empresa pode adotar, basicamente, dois tipos de regimes contábeis: o Regime de Caixa e o Regime de Competência.

Regime de Caixa

Recebe essa denominação porque registra apenas transações que envolvem entradas ou saídas de dinheiro do Caixa, ou seja, só considera como receitas ou despesas aquelas efetivamente recebidas ou pagas dentro do período. Portanto, nesse regime não são registradas: as compras e vendas à prazo, a produção que entra em estoque e muitas outras receitas e despesas não-caixa.

Nesse caso, é o fluxo de dinheiro que determina o registro contábil. A receita é reconhecida quando há uma entrada no Caixa e a despesa, quando há desembolso de Caixa.

^{10/} Esse item está baseado, principalmente, na seguinte literatura: ANGELICO (1982); ARMBRUSTER (1983); FRUGOLI (1977); IUDICIBUS et alii (1983); JAMES & STONEBERG (1980); MARION (1986); SCOTT JR. (1977).

Regime de Competência

Esse regime considera como receitas e despesas de um período aquelas que lhe competirem, não importando se tenham sido recebidas ou pagas nesse período, ou seja, que tenham implicado em transações em dinheiro. Portanto, o registro das operações leva em conta o momento de ocorrência do fato gerador da receita ou despesa e não a movimentação do Caixa. Assim sendo, são registradas tanto as transações em dinheiro à vista (caixa), quanto à prazo e outras transações implícitas que não envolvem variações do Caixa (não-caixa).

Regime Híbrido

Ambos os regimes, de Caixa e de Competência, apresentam suas vantagens e desvantagens. O Regime de Caixa é mais fácil de operar porque requer menos lançamentos no Livro Diário. Em contrapartida, o Regime de Competência requer lançamentos adicionais para ajustes, mas proporciona maior exatidão nos resultados, que não é obtida no Regime de Caixa. Assim sendo, o Regime Híbrido procura associar a facilidade de operação e maior economia fiscal do Regime de Caixa com a exatidão do Regime de Competência (ARMBRUSTER, 1983).

É importante lembrar que não se deve confundir os métodos de lançamentos por Partidas Simples e Partidas Dobradas com os regimes contábeis de Caixa, de Competência e Híbrido.

O Método de Partidas Dobradas pode adotar qualquer um dos três regimes. ARMBRUSTER (1983), por exemplo, propõe

lançamentos por Partidas Dobradas e com Regime Híbrido, isto é, as receitas e despesas não-caixa somente aparecem no BP, não sendo computadas no cálculo da Renda Líquida do Período, que reconhece apenas as receitas e despesas em dinheiro.

Já o Método de Partidas Simples, normalmente adota o Regime de Caixa, mas podem ser encontradas variações como ocorre, por exemplo, com os modelos de Contabilidade Rural norte-americanos. Estes adotam o Regime de Caixa, realizando ajustes no final do período contábil, de forma a apropriar as receitas e despesas não-caixa que competem ao período em questão, como por exemplo, alterações nos valores de Contas a Pagar e Contas a Receber (FREY & KLINEFELTER, 1978).

Os modelos de algumas das instituições públicas (CATI, EMATER - RGS, IEA, VIÇOSA), embora baseados nos sistemas americanos, não usam exatamente o mesmo procedimento, ou seja, o de adotar o Regime de Caixa, durante o ano agrícola, com ajustes posteriores.

Por exemplo, o modelo da CATI (CATI, 1980) recomenda que todas as despesas à prazo sejam registradas como se fossem à vista, obedecendo ao Regime de Competência. Essa alternativa, entretanto, pode levar a erros de duplicação dos registros porque não existe controle da Conta Caixa, como no Método das Partidas Dobradas. Uma vez que houve Compra à Prazo e registro de Despesa à Vista e Contas a Pagar pode ser que, nas futuras liquidações desse débito, volte-se a registrar essa Despesa, distorcendo os resultados.

Como foi citado anteriormente, o ajuste referente à variação dos estoques de insumos para se obter o valor do insumo usado durante o período, não está indicado com clareza nos "Cadernos" de alguns modelos brasileiros.

2.2.4. A Forma de Lançamento^{11/}

A escrituração dos fatos e transações que movimentam a empresa é feita de uma forma convencional denominada lançamento. Essa forma é ditada praticamente por dois métodos: Método de Partidas Simples e Método de Partidas Dobradas.

Método de Partidas Simples (MPS)

O MPS dita uma forma de lançamento em que cada transação é registrada apenas uma vez, figurando, de modo geral, a receita ou a despesa. Organiza uma espécie de histórico das transações financeiras que envolvem pagamentos e recebimentos à vista ou à prazo. São utilizadas apenas algumas contas como Caixa, Receitas e Despesas à Vista e à Prazo, Valores a Receber e Valores a Pagar, Devedores e Credores, etc. (FRUGOLI, 1979). Dados auxiliares são obtidos através de inventários e controles das culturas, criações, almoxarifado, etc..

Este método é, com algumas adaptações, o único utilizado nos sistemas de Contabilidade Rural de nossas instituições públicas. Nos Estados Unidos é muito usado pela

^{11/} Esse item está baseado principalmente na seguinte literatura: ANGELICO (1982); ARMBRUSTER (1983); FRUGOLI (1977); IUDICIBUS et alii (1983); MARION (1986); SILVA (1971).

Extensão Rural das universidades.

Método de Partidas Dobradas (MPD)

O MPD é fundamentado no princípio de que "não há devedor sem credor" e vice-versa. A base desse método é a conta. Assim, o registro de qualquer operação implica que a cada débito em uma ou mais contas deve corresponder um crédito equivalente em uma ou mais contas. Consequentemente, a soma dos débitos deverá ser igual à soma dos créditos, em perfeito equilíbrio.

Portanto, diferentemente do MPS, o MPD dita um modo de lançamento em que cada transação é registrada, no mínimo, duas vezes, na forma de débitos e créditos simultâneos e com valores iguais, mostrando a qualquer momento todas as ocorrências que se verificaram no patrimônio da empresa.

Todos os modelos desenvolvidos por profissionais de Contabilidade utilizam o MPD, como por exemplo o de VALLE (1983) e o de MARION (1985a e 1985b).

2.2.5. O Plano de Contas^{12/}

As operações ocorridas na administração de uma empresa podem ser representadas através de títulos contábeis denominados contas.

As contas atuam como o veículo básico dos dados sobre a

^{12/} Este item está baseado, principalmente, na seguinte literatura: ANGELICO (1982); IUDICIBUS et alii (1983); JAMES & STONEBERG (1980); MARION (1985b) e (1986).

situação patrimonial da entidade, ou seja, seus bens, direitos e obrigações; as alterações sofridas nesse patrimônio em determinado período e as causas destas alterações (receitas e despesas). Além disso, devem também representar os resultados obtidos durante o período analisado. Em suma, as contas são empregadas para registrar as causas e efeitos de todos os atos e fatos administrativos que movimentam a empresa.

Por outro lado, a função geral das contas é servir de instrumento para débito e crédito das transações, segundo o Método das Partidas Dobradas.

Há contas que representam uma única espécie de componente patrimonial (contas simples) e outras que identificam componentes diversos da mesma natureza (contas coletivas). Para facilitar sua identificação, cada conta deve receber um nome e um código numérico. Além disso, uma conta de caráter mais geral pode ser desdobrada em outras mais específicas, conforme a análise pretendida. Cada desdobramento denomina-se grau.

Plano de Contas é a estruturação ordenada e sistematizada das contas usadas em uma entidade. É uma peça contábil de grande valor porque estabelece previamente a conduta a ser adotada na escrituração dos fatos ocorridos na empresa.

Basicamente, o Plano de Contas é composto por uma relação de contas Patrimoniais ou Integrais e de Resultados ou Diferenciais, agrupadas segundo suas funções. Também poderá ser complementado por instruções que expliquem a sua composição e seu funcionamento, tais como (ANGELICO, 1982):

a) descrição da função de cada conta, isto é, o que ela representa;

b) descrição do funcionamento das contas, ou seja, mecanismos de débito e crédito, relacionamentos entre contas, etc.;

c) fluxogramas gerais, mostrando as operações básicas e as contas utilizadas;

d) fluxogramas especiais, mostrando as operações mais complexas, indicando os procedimentos e lançamentos;

e) instruções gerais e particulares sobre encerramento de contas e outras providências.

É importante esclarecer que uma empresa adota contas adequadas ao seu ramo de atividade e em função do seu modo de operar. Portanto, cada empresa deve elaborar seu próprio Plano de Contas de acordo com a natureza de suas atividades, sua forma de organização e constituição jurídica e sua dimensão patrimonial. Assim, dificilmente um Plano de Contas de uma empresa se ajustará perfeitamente à outra.

Entre os modelos estudados, apenas aqueles desenvolvidos dentro do Método das Partidas Dobradas sugerem um Plano de Contas (MARION, 1985a e 1985b; VALLE, 1983).

Mais recentemente, com o advento dos microcomputadores facilitando o emprego do MPD, os modelos norte-americanos de Contabilidade Rural passaram a apresentar também um Plano de

Contas (JAMES & STONEBERG, 1986).

2.2.6. Os Livros Contábeis^{13/}

A escrituração da empresa, isto é, o registro de suas operações, é feito na forma de lançamentos em livros apropriados denominados Livros Contábeis.

No Método das Partidas Dobradas, a conta surge como o veículo básico para os lançamentos nos livros contábeis, que são organizados e classificados, de acordo com sua finalidade na escrituração. Esses livros são: Livro Diário, Livro Razão, Livros Auxiliares do Razão e Balancete de Verificação, que serão descritos e analisados no item Resultados.

Como foi visto, os registros pelo Método de Partidas Simples não são feitos, exatamente, em livros contábeis. São utilizados os chamados "Cadernos de Escrituração", cuja estrutura não é padronizada, variando conforme a instituição. De modo geral tais "cadernos" são organizados de forma a conter algumas "contas" genéricas (Caixa, Contas a Pagar e Contas a Receber, Receitas e Despesas, etc.), para elaboração dos demonstrativos no final do período.

^{13/} Esse item está baseado, principalmente, na seguinte literatura: ANGELICO (1982); ARMBRUSTER (1983); IUDICIBUS et alii (1983); MARION (1986); SILVA (1971).

2.2.7. Contabilidade e Inflação

Certamente um dos fatores que mais prejudicam a eficácia de um sistema contábil, em qualquer empresa, é a presença da inflação. As flutuações do nível geral de preços, com a conseqüente desvalorização da moeda, constituem um fenômeno crônico na economia brasileira e de muitos outros países em desenvolvimento, fato esse que não pode ser desprezado pela Contabilidade.

Entretanto, dois dos "Princípios Contábeis Geralmente Aceitos" negligenciam totalmente essa realidade ao considerar o custo histórico como base de valor ("Princípio do Custo como Base de Valor") e admitir que o poder aquisitivo da moeda é constante ("Princípio do Denominador Comum Monetário"). É evidente que a aplicação desses princípios em condições de inflação acentuada, restringe completamente as possibilidades informativas da Contabilidade.

O nosso processo inflacionário é muito antigo e, até há algum tempo atrás, poucas medidas práticas haviam sido tomadas para tentar reduzir os efeitos distorcivos da inflação sobre a análise dos relatórios contábeis. Em 1964, a correção monetária tornou-se compulsória no Brasil. Todavia, mesmo com o advento da Lei das Sociedades Anônimas em 1976, estendendo a correção a todo o Ativo Permanente e Patrimônio Líquido, os seus resultados ainda apresentam problemas, devido à "mistura" de valores históricos e

14/ Este item está baseado, principalmente, na seguinte literatura: ANGELICO (1982); IUDICIBUS (1982); IUDICIBUS et alii (1983); MARION (1985b) e (1986); NORONHA (1987).

corrigidos, dificultando as análises dos demonstrativos.

Esse fato ocorre porque o Artigo 185 da Lei No. 6404/76 não prevê a correção dos Estoques e outros itens não-monetários do Ativo e Passivo Circulantes, como Contas a Receber, Contas a Pagar, Despesas Antecipadas e Resultados de Exercícios Futuros (ANGELICO, 1982).

LIMA^{15/} (citado por IUDICIBUS, 1982) observa que o texto legal não esclarece qual a data a ser considerada para a correção do custo histórico dos bens, nem a forma de correção das alterações no Patrimônio Líquido durante o período. Além disso, a obtenção do Lucro Líquido, com base no custo histórico, não reproduz o verdadeiro desempenho da empresa, devido ao acúmulo de valores de poder aquisitivo diferentes ao longo do período.

Outro elemento que não aparece no demonstrativo histórico refere-se às perdas não-realizadas nos itens monetários (Caixa, Bancos, Valores a Receber) que representam perdas de poder aquisitivo da moeda que permaneceu sem aplicação durante o período inflacionário, além dos possíveis ganhos não-realizados com as Obrigações.

Assim sendo, a aplicação dos dispositivos legais leva à uma forma de correção monetária incompleta, gerando relatórios contábeis de difícil interpretação e pouca ou nenhuma utilidade para as tomadas de decisões gerenciais, bem como para os usuários

^{15/} LIMA, I.S. As flutuações de preços e seus efeitos nas demonstrações financeiras das empresas admitidas ao mercado de capitais. s.l. 1976. Tese de Mestrado.

externos da Contabilidade (Bancos, Governo, etc.).

É importante lembrar que a Lei das Sociedades Anônimas e a legislação do Imposto de Renda permitem o uso de outros critérios para avaliação de itens do Ativo, desde que melhorem a qualidade dos relatórios contábeis e sejam devidamente destacados em "Notas Explicativas" (Artigo 185, 4o. Parágrafo- "Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil"; ANGELICO, 1982).

Em consequência, surgiram na literatura brasileira diferentes propostas de avaliação patrimonial das empresas rurais, como a de MARION (1985b), que sugere a avaliação dos estoques no Ativo Circulante a valores correntes de mercado, para que sejam devidamente reconhecidos os ganhos ou perdas economicamente ocorridos (isto é, sem realização financeira), e também sejam apropriadas as flutuações dos preços.

Porém, observa-se nessas propostas a falta de uma abordagem mais objetiva à respeito do problema inflacionário e seus reflexos sobre os demonstrativos e indicadores financeiros. Além disso, os critérios adotados para avaliação dos bens são pouco consistentes e provavelmente seriam alterados em função das circunstâncias. MARION (1985b p.136) por exemplo, propõe a "avaliação do Ativo Permanente considerando o Custo Histórico Corrigido com a possibilidade de Reavaliação; e para os demais itens do Ativo Circulante e Realizável a Longo Prazo, como são valores de menor significância em relação ao Ativo, e não há

necessidade de um estudo mais acurado, aplica-se a avaliação pelo Custo Histórico como base de valor".

Nota-se, também, nessas propostas uma grande preocupação em adotar medidas que proporcionem o máximo de economia fiscal aos resultados gerados pelo sistema contábil. Assim, adotar-se-ia o método do Custo Histórico como base para avaliação dos estoques e desse modo evitar-se-ia uma possível antecipação de receitas, com o conseqüente aumento do lucro tributável (MARION, 1985b). Entretanto, esse é um objetivo conflitante com a finalidade da Contabilidade de prover os usuários com informações úteis às tomadas de decisões. FRUGOLI (1977 p.16) analisando os principais objetivos da Contabilidade, faz uma ressalva de que "os relatórios contábeis que são pautados em um sistema contábil de informações regido por delimitações de ordem fiscal, e não por critérios de realidade, trazem em si, vieses de difícil mensuração e correção".

Portanto, para que a análise dos relatórios contábeis seja realmente objetiva e eficiente é necessário que todos os itens do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício estejam expressos em poder aquisitivo de uma mesma data.

Com o objetivo de conferir maior consistência aos demonstrativos financeiros, expurgando-os da variável inflacionária, IUDICIBUS et alii (1983) relaciona uma série de questões que devem ser resolvidas:

a) que tipo de valor se pretende obter;

b) qual o grau de detalhamento para o ajustamento dos registros originais;

c) como proceder (qual deflator utilizar, quais as técnicas para ajustar certos itens do Balanço, etc.);

d) como interpretar os valores e demonstrativos resultantes.

Alguns dos modelos estudados trabalham com valores reais, usando como deflatores índices de preços (ACARESC, 1986) ou transformando os valores nominais em número de OTN e mais recentemente BTN (EMATER, 1987).

É oportuno ressaltar que a literatura sobre esse assunto é bastante escassa, principalmente para o setor rural. O mesmo ocorre com a literatura estrangeira, considerando que a Contabilidade Rural é mais desenvolvida justamente naqueles países sem problemas inflacionários.

2.2.8. Princípios e Convenções Contábeis Geralmente Aceitos ^{16/}

Constituem um conjunto de normas, regras e postulados, que foram desenvolvidos e compilados ao longo dos anos, por entidades profissionais, a partir da análise e observação dos fenômenos contábeis, levando em conta as condições econômicas, sociais e institucionais de cada época.

^{16/} Esse item está baseado, principalmente, na seguinte literatura: FRUGOLI (1977); IUDICIBUS (1982); IUDICIBUS et alii (1983); JAMES & STONEBERG (1980).

Tais entidades profissionais referem-se a entidades de classe, agências governamentais, comissões especiais de conferências e convenções internacionais que observam as características do sistema contábil chegando à conclusões sobre seu funcionamento. Se geralmente aceitas pela classe contábil, essas conclusões tornam-se princípios e convenções que são codificados e divulgados, para que orientem a produção dos relatórios e toda a prática contábil, inclusive os processos de auditoria (IUDICIBUS et alii, 1983).

Esses princípios e convenções evoluem e devem se adaptar às novas condições econômicas, institucionais e sociais. Entretanto alguns deles, já sem validade atual, continuam sendo aceitos "mais por tradição e conservadorismo" da classe contábil (por exemplo : Princípios do Custo Histórico como Base de Valor, do Denominador Comum Monetário, da Realização da Receita, Convenção do Conservadorismo).

Não existem princípios criados aqui, no Brasil, e sim normas da legislação fiscal que não constituem princípios geralmente aceitos.

FRUGOLI (1977) destaca que algumas entidades contábeis brasileiras publicam literaturas especializadas com base em princípios e convenções contábeis geralmente aceitos em outros países e traduzidos para o português, sendo adotados nos pareceres de auditores brasileiros, em relatórios financeiros publicados pela nossa imprensa.

Para se tornar "geralmente aceito", o princípio ou

convenção precisa ser reconhecido pelo consenso profissional como:

- a) útil (relevante);
- b) objetivo e
- c) praticável.

Entretanto, os contabilistas têm dado maior importância à praticabilidade e objetividade do que à utilidade (ou relevância). Assim, qualquer processo associado a um maior grau de dificuldade em sua execução, é considerado impraticável e menos objetivo. Esse fato tem restringido o progresso da teoria contábil na busca de maior precisão em seus resultados. Ocorre, por exemplo, com os processos de ajustamento dos relatórios contábeis históricos na presença de inflação e com a avaliação dos elementos patrimoniais pelo preço de mercado, ao invés do custo histórico.

Se a questão da praticabilidade for analisada mais pelo enfoque da relação custo-benefício do que pelo lado da dificuldade de aplicação, será possível viabilizar uma série de processos coerentes com a realidade atual (isto é, relevantes) e assim desenvolver um sistema contábil mais voltado às reais necessidades do empresário do que à uma política contábil retrógrada^{17/}

^{17/} Para maiores detalhes consultar Quadro Sinótico dos Princípios e Convenções Contábeis Geralmente Aceitos (p.263) de autoria de IUDICIBUS et alii (1983).

3. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Este capítulo tem como objetivo apresentar um Modelo de Contabilidade Rural tomando como base a análise crítica dos modelos estudados e as sugestões mencionadas no capítulo anterior. Assim, em primeiro lugar é proposto um conjunto de informações relevantes atendendo aos padrões desejados para a análise econômica do desempenho da empresa agropecuária, como um todo, e de suas principais atividades produtivas. Em seguida descrevem-se as alternativas adotadas para orientar o funcionamento de seu sistema contábil.

3.1. Informações Geradas pelo Sistema Contábil

Como foi explicado anteriormente, esta pesquisa irá propor uma profunda reestruturação das formas já consagradas de relatórios contábeis e seus respectivos indicadores financeiros e econômicos, com o objetivo de adequá-las às necessidades gerenciais da empresa rural, conforme descrito a seguir.

3.1.1. Balanço Patrimonial (BP) ou Demonstração do Patrimônio Líquido

O modelo de Balanço Patrimonial proposto tem como base a estrutura geral padronizada pela Lei das Sociedades Anônimas (No. 6404/76) (ANGELICO, 1982; IUDICIBUS et alii, 1983; MARION, 1986). É exposto na forma de "seções sobrepostas" com o Ativo na parte superior e o Passivo na inferior, como pode ser visto na Tabela 4. As alterações nessa estrutura referem-se, primeiramente, à denominação e subdivisão dos agrupamentos de

Tabela 4. Modelo Proposto de Balanço Patrimonial

EMPRESA RURAL : _____

DATA: ____/____/____

ITEM	VALOR em Cr\$	VALOR REAL em _____
ATIVO		
CIRCULANTE		
. Disponível		
. Créditos a Curto Prazo		
. Estoques		
. Despesas Antecipadas a Curto Prazo		
REALIZAVEL A LONGO PRAZO		
. Créditos a Longo Prazo		
. Despesas Antecipadas a Longo Prazo		
PERMANENTE		
. Investimentos		
. Imobilizado		
. Diferido		
PASSIVO		
CIRCULANTE		
. Fornecedores		
. Títulos a Pagar		
. Salários a Pagar		
. Encargos Sociais a Recolher		
. Impostos a Pagar		
. Contas a Pagar		
. Empréstimos a Pagar		
. Outras Obrigações a Curto Prazo		
EXIGIVEL A LONGO PRAZO		
. Financiamentos		
. Títulos a Pagar a Longo Prazo		
. Outras Obrigações a Longo Prazo		

(continua)

Tabela 4. Modelo Proposto de Balanço Patrimonial (continuação)

EMPRESA RURAL : _____

DATA: ____/____/____

ITEM	VALOR em Cr\$	VALOR REAL em _____
RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS		
Receitas Antecipadas		
Custos ou Despesas de Receitas Antecipadas		
PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
. Capital		
. Reservas		
. Lucros (Prejuízos) Acumulados		
INDICADORES FINANCEIROS		
A. QUOCIENTES DE LIQUIDEZ E SOLVÊNCIA:		
Liquidez Imediata = _____	Liquidez Corrente = _____	
	Corrigido	
Liquidez Seco = _____	Solvência Geral = _____	
B. QUOCIENTES DE ENDIVIDAMENTO:		
Participação do Capital de Terceiros = _____	Participação da Dívida de Curto-Prazo = _____	
Alavanca Financeira = _____		

contas de quarto e quinto graus apresentados no Elenco de Contas Completo. Além disso, o BP apresenta duas colunas, sendo que a primeira mostra valores em Cr\$ da data do levantamento do Balanço e a segunda registra valores reais conforme o tipo de deflator

escolhido pelo usuário.

Em seguida são descritos os principais componentes do Balanço Patrimonial proposto.

Ativo

O Ativo é o componente positivo do patrimônio da empresa e compreende todos os seus bens tangíveis e intangíveis. Tangíveis são todos os bens imóveis (terras, construções, plantações, etc.) e bens móveis (veículos, maquinaria, animais, etc.). Intangíveis são todos os direitos, ou seja, os bens sob os quais a empresa exerce domínio mas que estão sob a posse de terceiros (Contas a Receber, Títulos a Receber, etc.). Tais bens serão entregues à empresa em datas estipuladas previamente.

Os itens do Ativo são classificados segundo grau crescente de dificuldade para serem convertidos em dinheiro, ou seja, em ordem decrescente de liquidez. Assim, o nome de cada grupo de contas indica o tempo necessário à empresa para transformar seus ativos em dinheiro, de acordo com suas intenções.

Os grupos de contas do Ativo são :

Ativo Circulante

Inclui itens com liquidez imediata em dinheiro mais os bens e direitos que podem ser vendidos, consumidos ou realizados aos preços em vigor no mercado, no curto prazo, isto é, no período máximo de um ano. Compreende os seguintes sub-grupos :

Disponível - registra o dinheiro imediatamente disponível em Caixa, conta corrente nos Bancos e na forma de aplicações no Mercado Financeiro (Open Market, Overnight, etc.).

Créditos a Curto Prazo - são os créditos realizáveis no prazo de um ano e representados por Títulos a Receber, Contas a Receber, Adiantamentos e Empréstimos e Aplicações Financeiras de Curto Prazo (CDB, Fundo de Renda Fixa, etc.).

Estoques - abrange os estoques da produção na forma de culturas anuais em crescimento, culturas perenes em manutenção, produtos agrícolas acabados, animais em crescimento, produtos animais e os estoques de insumos e materiais de consumo. Devido à sua elevada liquidez, os animais reprodutores também devem ser incluídos nesse grupo. Além disso, esse procedimento facilita o levantamento do estoque de animais dos rebanhos pelos usuários do Modelo proposto. O mesmo ocorre com os animais de trabalho comprados para servirem determinadas atividades de produção animal, como será explicado adiante.

Despesas Antecipadas a Curto Prazo - registra os pagamentos antecipados de despesas (seguros, juros, aluguéis, etc.) apropriáveis apenas no período seguinte.

Ativo Realizável a Longo Prazo

Compreende ativos que serão convertidos em dinheiro mais lentamente, em prazo superior a um ano. Seus sub-grupos são os seguintes:

Créditos a Longo Prazo - são os créditos realizáveis no decorrer de exercícios subsequentes ao exercício seguinte e representados por Títulos a Receber, Contas a Receber, Adiantamentos e Empréstimos e Aplicações Financeiras de Longo Prazo.

Despesas Antecipadas a Longo Prazo - registra os pagamentos antecipados de despesas apropriáveis somente nos períodos subsequentes ao período seguinte.

Ativo Permanente

Inclui itens de menor grau de liquidez, com maior dificuldade para serem convertidos em dinheiro porque são adquiridos ou produzidos sem a intenção de comercialização, pelo menos durante um período superior a um ano. A venda desses ativos acarreta, via de regra, o encerramento das atividades da empresa.

Compreende os seguintes sub-grupos:

Investimentos - são recursos aplicados com a finalidade de gerar renda em caráter permanente, mas sem o objetivo de manter as atividades operacionais da empresa. Inclui as Participações em Outras Empresas e em Fundos de Investimento, os Imóveis para Renda ou Futura Utilização, etc..

Imobilizado - abrange os ativos de natureza permanente com vida útil relativamente longa, destinados à manutenção das atividades operacionais da empresa. No BP proposto esse sub-grupo aparece dividido em Intermediário, Fixo, Em Andamento e Depreciação Acumulada, para que a classificação desses bens seja mais coerente

com o nível de facilidade para a venda e o seu valor relativo para a empresa rural.

Assim, no Imobilizado Intermediário são incluídos aqueles bens que podem ser vendidos com certa facilidade em um prazo médio: Veículos, Maquinaria, Equipamentos e Implementos, Móveis e Utensílios. Os animais reprodutores e de trabalho, pelas suas características de bens de capital, são integrantes do Ativo Imobilizado, entretanto, devido à sua alta liquidez, esses ativos foram classificados como Estoques.

Já no Imobilizado Fixo são classificados itens com pouca liquidez: Terras, Construções, Instalações, Melhoramentos e Culturas Perenes Formadas.

A conta Depreciação Acumulada registra as depreciações desses itens ao longo de sua vida útil. Seu saldo aumenta à medida que o valor contábil real do ativo vai diminuindo devido ao desgaste ou obsolescência (Controle de Ativo Imobilizado - item 3.1.6.).

O Imobilizado em Andamento apropria gradativamente, ao longo dos períodos contábeis, os gastos para construção ou formação de determinados bens de capital produzidos pela empresa. Tais gastos são ativados nas contas: Construções em Andamento, Instalações em Andamento, Melhoramentos em Andamento e Culturas Perenes em Formação.

Diferido - registra as "aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício

social" (Gouveia, 1982 p.88). Inclui os Gastos de Implantação e Pré-Operacionais, Estudos e Projetos, Melhorias, etc..

A conta Amortização Acumulada apropria gradativamente as amortizações dos gastos ativados no Imobilizado Diferido. Seu saldo vai aumentando ao passo que o valor desse ativo diminui durante o período estimado em que ele traz benefícios à empresa.

Passivo

O Passivo é constituído pela soma das Obrigações (Passivo Exigível) com o Patrimônio Líquido. As Obrigações representam o componente negativo do patrimônio e compreendem todos os compromissos assumidos pela empresa em suas transações com terceiros e que devem ser quitados em datas previamente convencionadas. São bens que se encontram sob a posse da empresa, mas cujo domínio é de terceiros (Contas a Pagar, Títulos a Pagar, Empréstimos, Financiamentos, etc.).

O Patrimônio Líquido representa os compromissos da empresa para com o(s) empresário(s) ou proprietário(s).

Assim sendo, o Passivo mostra as fontes de capital da empresa, isto é, capital próprio (Patrimônio Líquido) e capitais alheios (Obrigações), enquanto o Ativo apresenta as aplicações desses capitais em determinado momento.

Os itens do Passivo Exigível são classificados segundo uma escala decrescente de urgência em que as Obrigações assumidas pela empresa deverão ser cumpridas. Dessa forma, a denominação de

cada grupo de contas indica o tempo exigido para a empresa liquidar seus compromissos.

Os grupos de contas do Passivo Exigível são:

Passivo Circulante

Inclui as contas de obrigações que deverão ser pagas rapidamente no curto prazo, isto é, no decorrer do período máximo de um ano a partir da data do Balanço. Compreende os seguintes sub-grupos:

Fornecedores - registra as compras à prazo de produtos agrícolas, animais, produtos animais, insumos e materiais de consumo.

Títulos a Pagar - são as dívidas de curto prazo representadas por documentos como duplicatas, promissórias, etc..

Salários a Pagar - inclui os salários e ordenados ainda não pagos ao pessoal administrativo, mão-de-obra permanente e temporária e terceiros.

Encargos Sociais a Recolher - são as despesas decorrentes da folha de pagamento, que ainda não foram pagas (INPS, FGTS, 13o. Salário, etc.).

Impostos a Pagar - registra os impostos sobre as vendas, serviços, renda, propriedade e outros que ainda não foram pagos (ICM, ISS, IR, ITR, etc.).

Contas a Pagar - são as dívidas de curto prazo não representadas por qualquer documento oficial de débito como contas de energia

elétrica, água,^u telefone, etc., não incluídas nos sub-grupos anteriores.

Empréstimos a Pagar - inclui os empréstimos realizados junto às instituições financeiras a serem pagos dentro de um ano. Referem-se, normalmente, ao crédito para custeio das atividades operacionais da empresa rural e as parcelas dos financiamentos de longo-prazo vencíveis no período em questão.

Outras Obrigações de Curto Prazo - registra outros tipos de dívidas, menos significativas, não incluídas nos sub-grupos anteriores.

Passivo Exigível a Longo Prazo

Compreende as obrigações que deverão ser pagas em um prazo mais longo, superior a um ano. Isto é, são as dívidas vencíveis nos períodos subsequentes ao período seguinte. Seus sub-grupos são:

Financiamentos - registra os empréstimos realizados junto às instituições financeiras, com mais de um ano de prazo para serem pagos. Referem-se, normalmente, ao crédito para investimentos no Ativo Permanente da empresa rural.

Títulos a Pagar a Longo Prazo - inclui as dívidas de longo prazo representadas por documentos como duplicatas, promissórias, etc..

Resultados de Exercícios Futuros

Inclui as receitas recebidas antecipadamente, sem

riscos de devolução e que contribuirão para a formação de resultados de períodos futuros. Compreende os seguintes sub-grupos:

Receitas Antecipadas - representam os recebimentos antecipados, antes da data previamente estipulada. Por exemplo: aluguéis antecipados.

Custos ou Despesas das Receitas Antecipadas - são todos os custos e despesas diretamente relacionados com as receitas antecipadas e que devem ser, delas, subtraídos.

Patrimônio Líquido

"O Patrimônio Líquido representa o registro do valor que o(s) proprietário(s) de uma empresa tem aplicado no negócio" (GOUVEIA, 1982 p.10). Esse montante é proveniente de investimentos efetuados pelo(s) proprietário(s) no capital da empresa, dos lucros ou prejuízos resultantes de suas atividades operacionais e de outros ganhos que eventualmente possam ocorrer.

Propõe-se que os sub-grupos de contas componentes do Patrimônio Líquido sejam simplificados da seguinte forma:

Capital - representa o investimento realizado na empresa pelo(s) seu(s) proprietário(s) na forma de recursos financeiros ou materiais.

Reservas - equivalem à separação de parcelas provenientes de ganhos, com o objetivo de preservar o Patrimônio Líquido de uma empresa, para que ela possa continuar operando e se expandindo

(GOUVEIA, 1982).

Neste Modelo, será utilizada apenas a Reserva de Reavaliação que é uma contrapartida para a atribuição de valores atualizados a itens do Ativo Permanente. Essa reserva representa um ganho contábil (não-realizado financeiramente) que aumenta o Patrimônio Líquido da empresa.

Lucros ou Prejuízos Acumulados - representam os lucros retidos remanescentes, isto é, não distribuídos aos proprietários nem canalizados para aumento do capital ou formação de reservas (MARION, 1986). É uma conta que interliga o BP à DRE porque incorpora o Lucro Líquido do período.

Avaliação dos Elementos Patrimoniais

Para atender às finalidades gerenciais deste Modelo, a avaliação dos elementos patrimoniais não se restringirá aos dispositivos da Lei que determinam a tão criticada prática do custo histórico nominal, segundo os "Princípios e Convenções Contábeis Geralmente Aceitos". Neste trabalho, procurou-se contornar tal problema através do uso de valores reais na avaliação desses componentes patrimoniais, como será explicado no item 3.3.10. (O Tratamento da Inflação pelo Sistema Contábil).

De forma sucinta, os critérios para avaliação dos elementos do Ativo são os seguintes:

Circulante

Disponível - pelo valor corrente da moeda e dos documentos na

data do balanço e também pelo número de BTN, US\$, ou outra unidade monetária, em função do deflator escolhido. Tratando-se de moeda estrangeira, pelo custo de aquisição em moeda nacional atualizado pela taxa de câmbio na data do Balanço.

Créditos - pelo valor dos direitos atualizados segundo as cláusulas contratuais de correção monetária e juros, deduzidas as possíveis perdas (Provisão para Devedores Duvidosos).

Estoque - pelo preço de mercado (custo de reposição) e pelo custo real de aquisição, produção, formação ou manutenção. Neste Modelo, recomenda-se que os animais reprodutores sejam avaliados pelo preço de mercado. Esse procedimento é justificado pelo fato de que seria pouco prático identificar, nas diferentes criações, quais são os animais reprodutores comprados, passíveis de depreciação, e quais são aqueles produzidos pela empresa. Maiores detalhes serão evidenciados no item Controle de Estoque (3.1.6.).

Despesas Antecipadas a Curto Prazo - pelo valor real pago antecipadamente deduzida a apropriação até a data do Balanço.

Realizável a Longo-Prazo

Créditos - pelo valor dos direitos atualizados segundo as cláusulas contratuais de correção monetária e juros, deduzidas as possíveis perdas (Provisão para Devedores Duvidosos).

Despesas Antecipadas a Longo Prazo - pelo valor real pago antecipadamente deduzida a apropriação até a data do Balanço.

Permanente

Investimentos - pelo custo histórico de aquisição deflacionado, ou seja, corrigido para a data de levantamento do balanço, deduzidas as perdas prováveis na realização do seu valor (Provisão para Perdas em Investimentos).

Imobilizado - pelo custo histórico de aquisição ou produção deflacionado deduzido o valor da Depreciação Acumulada até a data do Balanço.

Quando houver defasagem significativa entre o custo histórico deflacionado e o valor de mercado do ativo, poderá ser efetuada uma Reavaliação atribuindo-se um novo preço de mercado ao item em questão. Isso ocorre particularmente com imóveis, quando apresentam uma valorização superior à taxa inflacionária.

Diferido - pelo custo histórico de produção deflacionado, deduzido o valor da Amortização Acumulada até a data do Balanço.

Os critérios para avaliação dos elementos do Passivo são os seguintes:

Passivo Circulante e Exigível a Longo-Prazo - pelo valor das obrigações, corrigido monetariamente e apropriando o valor dos juros, segundo suas cláusulas contratuais. Tratando-se de obrigações em moeda estrangeira, utiliza-se a taxa de câmbio da data do Balanço para expressá-las em moeda nacional.

Receitas Antecipadas - pelo valor real das receitas na data do Balanço, deduzidos os custos e despesas a elas correspondentes.

Patrimônio Líquido - pelo valor real de seus componentes: Capital, Reservas, Lucros (ou Prejuízos) Acumulados.

Indicadores Financeiros

São quocientes calculados a partir dos dados de cada Balanço Patrimonial e indicam a posição financeira da empresa sob vários ângulos alternativos. Fornecem informações adicionais àquelas obtidas diretamente do Balanço e de forma mais objetiva. Neste Modelo serão usados os seguintes indicadores:

Quocientes de Liquidez

A liquidez de uma empresa mede a sua capacidade de gerar recursos convertendo itens do seu Ativo em dinheiro ou obtendo novos empréstimos, com a finalidade de saldar suas Obrigações mais urgentes a atender situações imprevistas ou oportunidades de novos investimentos.

Liquidez Imediata: indica a quantia de dinheiro disponível em Caixa e conta corrente nos Bancos (Disponibilidades) para saldar cada cruzeiro das dívidas de curto prazo, isto é, as Obrigações para com terceiros que devem ser liquidadas dentro do período contábil subsequente à data do Balanço.

$$\text{Liquidez Imediata} = \frac{\text{Caixa} + \text{Bancos}}{\text{Passivo Circulante}} \quad (3)$$

Esse indicador não acrescenta muito à análise dos negócios agropecuários, uma vez que não considera justamente os

itens de pequena magnitude no Ativo Circulante (Valores a Receber, Despesas Antecipadas) ou que não representam grandes riscos de mercado (Estoques) (BAKER, 1979).

Liquidez Seco: uma vez que, para empresas não-rurais, a conversibilidade em Caixa dos Estoques está associada a um certo grau de risco, criou-se o quociente de liquidez seco, que subtrai os Estoques do Ativo Circulante.

$$\text{Liquidez Seco} = \frac{\text{Ativo Circulante} - \text{Estoques}}{\text{Passivo Circulante}} \quad (4)$$

Esse indicador também não é tão relevante para empresas rurais, já que os estoques de animais e outros produtos agropecuários apresentam períodos de venda razoavelmente previsíveis e mercados bem estabelecidos (BAKER, 1979).

Liquidez Corrente: indica a quantia de dinheiro disponível em Caixa e Bancos mais o que pode ser convertido em dinheiro no curto prazo (Valores a Receber e Estoques), para saldar cada cruzeiro das Obrigações de Curto Prazo.

$$\text{Liquidez Corrente} = \frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}} \quad (5)$$

Pelas razões expostas acima, esse é considerado o quociente de liquidez mais importante para a análise da empresa agropecuária.

Liquidez Corrente Corrigido: considerando-se que a venda dos animais reprodutores da empresa pode acarretar o

encerramento de determinadas atividades pecuárias, sugere-se a apuração do quociente de liquidez corrente corrigido, que subtrai do Ativo Circulante apenas os Estoques de Animais Reprodutores. Esses bens mostram elevada representatividade no Circulante e são responsáveis pela continuidade produtiva da empresa.

$$\text{Liquidez Corrente Corrigido} = \frac{\text{Ativo Circulante} - \text{Estoque de Reprodutores}}{\text{Passivo Circulante}} \quad (6)$$

Entretanto, como foi dito anteriormente, não há na literatura nenhuma fonte que informe padrões de indicadores para a empresa rural brasileira.

Nos Estados Unidos, a razão 2:1 é frequentemente adotada como padrão mínimo aceitável para o quociente de Liquidez Corrente, embora possa ser um valor muito alto para propriedades de grande porte. Por outro lado, uma razão abaixo de 1:1 só poderia ser aceita em circunstâncias muito especiais.

A tendência desse indicador no tempo é, provavelmente, mais importante do que o valor assumido, por ele, em um determinado ano. Uma tendência de queda nesse quociente ao longo de um período deve ser objeto de análise aprofundada (LEE et alii, 1980 p.148).

Quociente de Solvência

A solvência de uma empresa mede sua capacidade de saldar todas as suas Obrigações através da "venda" de todo o seu Ativo, em um prazo suficientemente grande. Esse conceito,

portanto, refere-se ao longo prazo, ou seja, é uma medida de solvência financeira se a empresa for vendida.

$$\text{Solvência Geral} = \frac{\text{Ativo Total}}{\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível L-P}} \quad (7)$$

Quocientes de Endividamento

Fornecem uma idéia da estrutura de capital da empresa.

Os indicadores usados são:

Participação do Capital de Terceiros: indica a participação das Obrigações assumidas com terceiros no capital total da empresa.

$$\text{Participação do Capital de Terceiros} = \frac{\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível L-P}}{\text{Passivo Total}} \quad (8)$$

Participação da Dívida de Curto Prazo: dá uma idéia da distribuição das dívidas da empresa no tempo, ou seja, mede a participação das Obrigações de Curto Prazo (Passivo Circulante) no total das Obrigações.

$$\text{Participação da Dívida de Curto Prazo} = \frac{\text{Passivo Circulante}}{\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível L-P}} \quad (9)$$

Alavanca Financeira ("Leverage")

Esse índice refere-se à capacidade de endividamento da empresa, ou seja, sua habilidade em obter recursos de terceiros. A medida que o índice aumenta, torna-se mais difícil contrair

novas dívidas ou empréstimos por aumentar o risco de inadimplência. Teoricamente, a empresa procura a combinação entre o capital próprio (Patrimônio Líquido) e o de terceiros (Obrigações) que minimize o custo médio do capital (NORONHA, 1987).

$$\text{Alavanca Financeira} = \frac{\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível L-P}}{\text{Patrimônio Líquido}} \quad (10)$$

Para a concessão de financiamentos, as instituições financeiras americanas dão preferência às empresas rurais que possuam uma razão de no máximo 1:1, o que significa a mesma proporção de capital próprio e de terceiros no Passivo Total da empresa (BARRY et alii, 1983).

3.1.2. Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) ou Demonstração de Lucros e Perdas

De acordo com os objetivos deste trabalho, o modelo de Demonstração do Resultado do Exercício proposto segue, até certo ponto, a forma já consagrada na literatura contábil brasileira, ou seja, as determinações da Lei das S.A. (ANGELICO, 1982; IUDICIBUS et alii, 1983; MARION, 1986).

Entretanto, a DRE proposta contém alterações substanciais que procuram adaptar, ao modelo da Lei, os requisitos necessários à análise econômica dos negócios de uma empresa agropecuária. Assim, tais alterações basearam-se principalmente nos modelos revistos no capítulo anterior e no modelo de Contabilidade Rural desenvolvido por MARION (1985a e

1985b), o qual segue mais de perto os dispositivos legais.

A seguir são descritos os principais componentes da DRE proposta apresentada na Tabela 5.

Receita Operacional Bruta

Neste demonstrativo, tanto as receitas como as despesas estão classificadas em operacionais e não-operacionais, seguindo a divisão do Modelo da Lei. Seus componentes, entretanto, não são os mesmos, como se verá adiante.

Como se trata de uma empresa rural, seu objeto social não está definido precisamente em contratos ou estatutos, como no caso de empresas não-rurais. Nesse caso, ele pode ser caracterizado pela produção agropecuária (produtos agrícolas e pecuários) e pelas prestações de serviços nas propriedades de terceiros.

A Receita Operacional Bruta foi subdividida em quatro grupos: Inventário Permanente, Inventário Periódico, Apropriação Direta e Prestações de Serviços.

As duas primeiras subdivisões dizem respeito à receita operacional bruta gerada por produtos agropecuários com regimes permanente e periódico de controle de estoques. Nos dois casos, a Receita Operacional Bruta engloba tanto as Vendas de Produtos Agropecuários, à vista e à prazo, quanto a renda correspondente aos produtos não vendidos mas que foram consumidos internamente (Consumo Interno) ou utilizados para pagamento de parcerias, serviços, etc. (Pagamentos em Espécie) ou usados nas atividades

Tabela 5. Modelo Proposto de Demonstração do Resultado do Exercício da Empresa e das Atividades Agropecuárias

EMPRESA RURAL: _____

PERÍODO: __/__/__ a __/__/__

DATA: __/__/__

No.	ITEM	CÁLCULO	VALOR REAL EM _____				
			EMPRESA	CENTRO DE RESULTADOS	CULTURA	criação	OUTRAS
			INDIRETOS	1		1	
1.	RECEITA OPERACIONAL BRUTA	1.1. a 1.4.					
1.1.	Inventário Permanente	1.1.1. a 1.1.6.					
1.1.1.	. Vendas de Produtos Agropecuários						
1.1.2.	. Consumo Interno de Produtos Agropecuários						
1.1.3.	. Pagamentos em Espécie c/ Produtos Agropecuários						
1.1.4.	. Uso Interno de Produtos Agropecuários						
1.1.5.	. Acréscimos nos Estoques Devidos a Produção						
1.1.6.	. Alterações de Preços Reais dos Estoques						
1.2.	Inventário Periódico	1.2.1. a 1.2.5.					
1.2.1.	. Vendas de Produtos Agropecuários						
1.2.2.	. Consumo Interno de Produtos Agropecuários						
1.2.3.	. Pagamentos em Espécie c/ Produtos Agropecuários						
1.2.4.	. Uso Interno de Produtos Agropecuários						
1.2.5.	. Variações dos Estoques no Período						
1.3.	Apropriação Direta	1.3.1 a 1.3.4.					
1.3.1.	. Vendas de Produtos Agropecuários						
1.3.2.	. Consumo Interno de Produtos Agropecuários						
1.3.3.	. Pagamentos em Espécie c/ Produtos Agropecuários						
1.3.4.	. Uso Interno de Produtos Agropecuários						
1.4.	Prestações de Serviços	1.4.					
2.	DEDUÇÕES DA RECEITA OPERACIONAL BRUTA	2.1.+ 2.2.					
2.1.	Inventário Permanente	2.1.1.+ 2.1.2.					
2.1.1.	. Valor Contábil dos Produtos Vendidos/Consumidos						
	. /Para Pagamentos/Usados						
2.1.2.	. Valor Contábil das Perdas e Mortes						
2.2.	Inventário Periódico	2.2.1.+ 2.2.2.					
2.2.1.	. Compras de Produtos Agropecuários						
2.2.2.	. Recebimentos em Espécie de Produtos Agropec.						
3.	VALOR BRUTO DA PRODUÇÃO DO PERÍODO	1.- 2.					

(continua)

Tabela 5. (continuação)

EMPRESA RURAL: _____

PERÍODO: __/__/__ a __/__/__

DATA: __/__/__

No.	ITEM	CÁLCULO	VALOR REAL EM _____				
			CENTRO DE EMPRESA; RESULTADOS INDIRETOS	CULTURA 1	CRIAÇÃO 1	OUTRAS	
4.	CUSTOS VARIÁVEIS DE PRODUÇÃO	4.1. a 4.10.					
4.1.	Mão-de-Obra Temporária						
4.2.	Serviços de Terceiros						
4.3.	Veículos, Maquinaria, Equipamentos e Implementos						
4.4.	Sementes e Mudas						
4.5.	Fertilizantes e Corretivos						
4.6.	Defensivos						
4.7.	Alimentação Animal						
4.8.	Medicamentos e Vacinas						
4.9.	Materiais de Consumo						
4.10.	Outros Custos Variáveis de Produção						
5.	MARGEM SOBRE CUSTOS VARIÁVEIS	3.- 4.					
6.	CUSTOS FIXOS DE PRODUÇÃO	6.1. a 6.6.					
6.1.	Mão-de-Obra Permanente						
6.2.	Construções, Instalações e Melhoramentos						
6.3.	Taxas, Impostos, Seguros e Licenças						
6.4.	Aluguéis e Arrendamentos						
6.5.	Depreciações						
6.6.	Outros Custos Fixos de Produção						
7.	CUSTOS VARIÁVEIS + CUSTOS FIXOS DE PRODUÇÃO	4.+ 6.					
8.	AJUSTES DE CUSTOS VARIÁVEIS E FIXOS	8.1.+ 8.2.					
8.1.	Alterações nos Estoques de Culturas Anuais em Crescimento						
8.2.	Alterações nos Estoques de Culturas Perenes em Manutenção						
9.	CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS PRODUZIDOS	7.+ 8.					

(continua)

Tabela 5. (continuação)

EMPRESA RURAL: _____

PERÍODO: __/__/__ a __/__/__

DATA: __/__/__

No.	ITEM	CÁLCULO	VALOR REAL EM _____				
			EMPRESA	CENTRO DE RESULTADOS INDIRETOS	CULTURA 1	 CRIAÇÃO 1	 OUTRAS
10.	LUCRO (PREJUÍZO) BRUTO DA PRODUÇÃO	3.- 9.					
11.	DESPESAS OPERACIONAIS	11.1. a 11.4.					
11.1.	Vendas						
11.2.	Administrativas						
11.3.	Financeiras (Despesas - Receitas)						
11.4.	Outras Despesas Operacionais						
12.	LUCRO (PREJUÍZO) OPERACIONAL	10.- 11.					
13.	RECEITAS NÃO-OPERACIONAIS	13.1. a 13.8.					
13.1.	Ganhos nas Vendas de Bens de Capital						
13.2.	Aluguéis e Arrendamentos						
13.3.	Receitas de Trabalho Fora da Empresa						
13.4.	Receitas de Empréstimos a Terceiros						
13.5.	Indenizações de Seguros						
13.6.	Recebimentos em Espécie						
13.7.	Doações e Heranças						
13.8.	Outras Receitas Não-Operacionais						
14.	DESPESAS NÃO-OPERACIONAIS	14.1. a 14.5.					
14.1.	Perdas nas Vendas de Bens de Capital						
14.2.	Perdas Extraordinárias						
14.3.	Retiradas em Espécie de Produtos e Insumos						
14.4.	Provisão para Perdas em Investimentos						
14.5.	Outras Despesas Não-Operacionais						
15.	LUCRO (PREJUÍZO) ANTES DO IMPOSTO DE RENDA	12.+ 13.- 14.					
16.	PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA						
17.	LUCRO (PREJUÍZO) DEPOIS DO IMPOSTO DE RENDA	15.- 16.					

(continua)

Tabela 5. (continuação)

EMPRESA RURAL: _____

PERÍODO: __/__/__ a __/__/__

DATA: __/__/__

No.	ITEM	CÁLCULO	VALOR REAL EM _____				
			CENTRO DE				
			EMPRESA	RESULTADOS	CULTURA	criação	OUTRAS
			INDIRETOS	1		1	
18.	PARTICIPAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES	18.1. a 18.3.					
18.1.	Empregados						
18.2.	Administradores						
18.3.	Contribuições e Doações						
19.	PERDAS (GANHOS) NOS ITENS MONETÁRIOS						
20.	LUCRO (PREJUÍZO) LÍQUIDO	17.-18.+ 19.					
21.	ALOCAÇÕES DOS CUSTOS INDIRETOS (a destacar)						
22.	MARGEM SOBRE CUSTOS VARIÁVEIS APÓS ALOCAÇÕES						
23.	LUCRO (PREJUÍZO) BRUTO DA PRODUÇÃO APÓS ALOCAÇÕES						
QUOCIENTES CUSTO/PRODUÇÃO							
A.	PCPVP	FORMULA No.13					
B.	PCVCT	FORMULA No.14					
INDICADORES DE LUCRATIVIDADE							
C.	TRCT	FORMULA No.11					
D.	TRCP	FORMULA No.12					

produtivas da própria empresa (Uso Interno).

Toda saída de produto do estoque será tratada como uma "venda", mesmo que não haja entrada de dinheiro no Caixa da empresa. Por exemplo, a retirada de milho do estoque para alimentar suínos é considerada uma venda da "atividade Milho" para a "atividade Suinocultura", ao preço prevalecente no mercado e que reflete o custo de oportunidade do milho no momento em que é utilizado.

Outro componente da Receita Bruta é a renda não-caixa gerada pela produção na forma de colheitas e nascimentos. No caso de Controle Permanente de Estoques, essa renda é lançada diretamente na conta Acréscimos nos Estoques Devidos à Produção. Além disso, com a avaliação dos estoques pelo preço de mercado é possível considerar o "ganho econômico" gerado pelo crescimento natural do gado e pela estocagem de produtos agrícolas. Esse fato é ainda mais relevante com o caráter especulativo de certas atividades diante das flutuações dos preços (por exemplo, a pecuária de corte). Assim, os aumentos e diminuições dos preços relativos são incorporados como rendas ou despesas não-caixa na conta Alterações de Preços Reais dos Estoques.

Se o Inventário for Periódico, as alterações nos estoques referentes à produção e flutuações dos preços reais são apropriadas conjuntamente na conta Variações dos Estoques no Período ($\text{Valor do Estoque Final} - \text{Valor do Estoque Inicial}$).

Estas últimas transações, que não envolvem movimento do Caixa, são muito frequentes nas empresas rurais e fazem com que o

conceito de Receita Operacional Bruta deste Modelo seja substancialmente diferente daquele adotado pelo modelo da Lei que considera, como fonte de receita operacional da empresa, somente as vendas de produtos e serviços.

A terceira subdivisão refere-se à receita operacional gerada por bens que são produzidos e destinados imediatamente a alguma finalidade (Venda, Consumo Interno, Pagamentos em Espécie e Uso Interno) sem estocagem, o que é denominado Apropriação Direta.

Finalmente, para completar a Receita Operacional Bruta, é incluída a renda proveniente das Prestações de Serviços como aluguel de veículos, maquinaria, equipamentos, implementos e animais de trabalho e serviços de mão-de-obra em outras propriedades. Nesse caso, a exemplo de FREY & KLINEFELTER (1978, p.39), pressupõe-se que estas transações serão realizadas somente quando houver excedente de homens-dia, horas-máquina, etc., sendo os custos apropriados pela empresa prestadora do serviço.

Deduções da Receita Operacional Bruta

Para os produtos com regime de Inventário Permanente, deve ser deduzido o valor que o produto vendido ou removido apresentava no estoque no momento de sua venda, retirada para consumo, pagamento em espécie ou uso interno (Valor Contábil do Produto Vendido / Consumido / Para Pagamento / Usado) e o Valor Contábil das Perdas e Mortes ocorridas durante o período. Dessa maneira, a empresa apropriará como receita operacional somente o diferencial entre o preço de mercado e o valor contábil do

produto no momento da transação (venda, consumo, pagamento em espécie e uso interno), uma vez que a produção já foi registrada como receita em Acréscimos nos Estoques Devidos à Produção.

No caso de Controle Periódico de Estoques, devem ser subtraídas as entradas no estoque provenientes de fora da empresa, na forma de Compras e Recebimentos em Espécie de Produtos Agropecuários.

Valor Bruto da Produção do Período

Corresponde ao valor da renda agropecuária efetivamente produzida pela empresa rural no período considerado. Resulta da diferença entre a Receita Operacional Bruta e as Deduções mencionadas anteriormente.

Esta é outra diferença marcante entre o demonstrativo proposto neste estudo e o da Lei. Neste último, toda a renda operacional provém de vendas realizadas no período contábil, enquanto neste Modelo, a renda é o valor da produção agropecuária do período, à semelhança dos modelos das instituições públicas estudadas.

Acredita-se que para a empresa rural, esta medida de renda seja, no momento, mais adequada por diversas razões. Primeiro, o valor global da produção pode ser diretamente confrontado com seu custo, o que não ocorre no modelo da Lei onde o confronto é feito entre o que se vendeu no período contábil e o custo de produção da parcela vendida. O Modelo proposto permite também conhecer os diversos componentes da renda agropecuária,

ou seja, vendas, consumo, uso, etc..

Além disso, nas análises mais detalhadas do desempenho das diversas atividades agropecuárias da empresa, o valor da produção é utilizado no cálculo de indicadores de lucratividade.

Finalmente, acredita-se que sendo este conceito adotado pelas instituições públicas que assistem empresas na área de Administração Rural, torna-se mais fácil a compreensão do Modelo proposto.

Custos de Produção

Correspondem ao valor dos recursos que, direta ou indiretamente, contribuíram para a geração do Valor Bruto da Produção do Período. Na DRE proposta está representado pelos Custos dos Bens e Serviços Produzidos, independentemente de ter havido ou não venda, consumo, pagamento em espécie ou mesmo uso interno.

Vale lembrar que, no modelo utilizado pelos profissionais de Contabilidade, o custo de produção apresentado na DRE corresponde somente ao custo das parcelas do produto e/ou serviço que foram vendidas no período. Isto é, os gastos de produção permanecem ativados no estoque, participando do Demonstrativo de Resultados sob a forma de Custo do Produto Vendido, somente quando houver o reconhecimento da receita trazida pela venda, como explicado anteriormente.

É importante notar que outros gastos incorridos pela empresa mas que não dizem respeito diretamente ao processo

produtivo, não são levados em conta no cálculo desse item.

Neste Modelo, os custos de produção são apresentados em três grupos: Custos Variáveis, Fixos e Ajustes de Custos Variáveis e Fixos. Os custos variáveis são aqueles que variam com o volume de produção, tais como os itens de 4.1. a 4.10 da Tabela 5. Custos fixos, por outro lado, são gastos nos quais a empresa incorre independentemente de ter produzido ou não, estando representados pelos itens 6.1. a 6.6. da referida Tabela.

É importante salientar que os custos variáveis e fixos com insumos referem-se ao valor da parcela efetivamente usada na produção. Para apropriação desses custos, o Modelo oferece três alternativas, embora o usuário deva optar por um dos sistemas, conforme o tipo de insumo. Assim, quando o insumo for comprado ou produzido e usado imediatamente, sem passar pelo estoque, caracteriza-se uma apropriação direta e o custo corresponde ao valor da compra (valor de mercado do insumo).

Por outro lado, quando o insumo for comprado e colocado em estoque sob controle Permanente, seu custo é determinado pelo valor registrado na Ficha de Estoque no momento da retirada (Valor Contábil do Insumo Usado) e não pelo valor corrente de mercado. Esse procedimento contábil parte do pressuposto de que o objeto social da empresa rural não inclui atividades de especulação com insumos que não foram produzidos internamente. Ou seja, este Modelo considera que o produtor rural não visa lucros com estocagem de insumos comprados, reconhecendo apenas o "ganho econômico" gerado pela estocagem de produtos agropecuários, a

exemplo de JAMES & STONEBERG (1986).

No caso do insumo ser resultante da produção da empresa, o custo da sua utilização corresponde ao seu valor de mercado, refletindo o custo de oportunidade desse insumo, no momento em que é usado na produção.

Caso o inventário seja Periódico, o custo (uso) do insumo comprado, é apurado pelo cálculo: $\text{Estoque Inicial} + \text{Compras} + \text{Recebimentos em Espécie} - \text{Vendas} - \text{Consumo Interno} - \text{Pagamentos em Espécie} - \text{Perdas} - \text{Estoque Final}$.

Se o insumo for produzido dentro da empresa e controlado periodicamente, é recomendável que o usuário registre permanentemente o seu uso, ficando a produção como incógnita no cálculo do inventário, como será explicado no item 3.1.6. (Controle de Estoques).

Margem sobre Custos Variáveis

Consiste na diferença entre o Valor Bruto da Produção do Período e os Custos Variáveis de Produção. Logo, essa medida não corresponde à "Margem Bruta" utilizada na Contabilidade Rural norte-americana, nem à "Margem de Contribuição" da Contabilidade de Custos, já que nestas são deduzidas também as Despesas Operacionais Variáveis.

Assim, a Margem sobre Custos Variáveis mostra o que cada atividade efetivamente traz à empresa como resultado do confronto entre o valor da renda por ela gerada e os custos que lhe podem ser imputados sem muita arbitrariedade (MARTINS, 1987).

Ajustes de Custos Variáveis e Fixos

Neste Modelo, os únicos estoques que não são avaliados a preço de mercado correspondem às Culturas Anuais em Crescimento e Culturas Perenes em Manutenção. Isso porque seria praticamente impossível atribuir um valor de mercado a bens cuja produção está, ainda, em andamento. Assim, esses estoques são controlados periodicamente pelo valor de custo (Controle de Estoques - item 3.1.6.) e os gastos de produção, manutenção e colheita dessas culturas são registrados nas contas de custos do período.

Este Modelo propõe que a alteração no valor do estoque (Estoque Inicial - Estoque Final) represente um ajuste para os custos, de forma que só sejam reconhecidos os gastos que efetivamente contribuíram para a geração da produção do período, de acordo com o Regime de Competência (MARION, 1986 p.104).

Assim, enquanto não houver colheita, o ajuste será negativo ($EF > EI$) e os custos da cultura anual ou perene, no período em questão, são anulados.

Caso ocorra colheita, o ajuste poderá ser positivo ($EF < EI$) ou negativo ($EF > EI$) sendo, então, somado ou subtraído dos custos do período.

Dessa forma poderá haver uma confrontação ideal entre os custos de produção da cultura anual e manutenção da cultura perene, com a renda não-caixa gerada pela colheita do período.

Custos dos Bens e Serviços Produzidos

Para a obtenção dos Custos dos Bens e Serviços Produzidos é preciso somar ao valor dos Custos Variáveis + Custos Fixos de Produção, os Ajustes de Custos Variáveis e Fixos (item 8 da Tabela 5).

Lucro (Prejuízo) Bruto da Produção

É resultante da diferença entre o Valor Bruto da Produção do Período e os Custos dos Bens e Serviços Produzidos.

Vale lembrar que, no modelo da Lei, o Lucro Bruto é obtido pela diferença entre o valor das Vendas e o Custo dos Produtos Vendidos no período.

Despesas Operacionais

Abrangem todas as despesas necessárias para vender os produtos e serviços, administrar a empresa e financiar suas operações. Ou seja, são gastos que contribuem para a manutenção da capacidade de obtenção de receitas e não são associados a este ou aquele produto ou serviço (MARION, 1986; MARTINS, 1987).

Além das retiradas em dinheiro feitas pelo(s) proprietário(s) (Despesas Administrativas), compreendem também depreciações de Ativo Imobilizado e amortizações de Ativo Diferido não incluídas nos Custos de Produção (Outras Despesas Operacionais).

Cabe ressaltar, ainda, que o item "Despesas Operacionais Financeiras" corresponde às remunerações aos

capitais de terceiros, incluindo os juros incorridos sobre obrigações (Fornecedores, Títulos a Pagar, Empréstimos a Pagar, Financiamentos, etc.), as despesas bancárias e impostos sobre operações financeiras. Embora não seja propriamente uma despesa, a correção monetária de dívidas deverá ser, também, apropriada nesse item.

Desse total devem ser deduzidas as Receitas Financeiras que abrangem os rendimentos de Aplicações Financeiras (Overnight, Caderneta de Poupança, Fundos de Renda Fixa, etc.) e os juros e correção monetária sobre créditos operacionais (Títulos a Receber).

Assim, as "Despesas Líquidas Financeiras" poderão ser obtidas através do seguinte cálculo: {[Valor Real da Correção Monetária sobre Obrigações + Valor Real dos Juros sobre Obrigações - (+) Valor Real do Ganho (Perda) sobre Obrigações] - [Valor Real da Correção Monetária sobre Créditos + Valor Real dos Juros sobre Créditos + (-) Valor Real do Ganho (Perda) sobre Créditos]}. O resultado equivale à efetiva despesa com juros, incorrida no período em questão. A natureza das perdas e ganhos sobre itens monetários será explicada adiante.

Caso seja do interesse da empresa estimar o Lucro Líquido de cada atividade, poderá ser feita a alocação das Despesas Operacionais pelas diferentes explorações.

Lucro (Prejuízo) Operacional

Esta medida é obtida subtraindo-se do Lucro (Prejuízo)

Bruto da Produção, as Despesas Operacionais conceituadas acima. Corresponde ao lucro resultante da atividade operacional da empresa. Embora não seja equivalente à medida "Net Farm Income" da literatura norte-americana, é a que mais dela se aproxima.

Receitas Não-Operacionais

Referem-se a ganhos não diretamente relacionados com a natureza dos negócios da empresa. Um exemplo típico é o ganho realizado com a venda de um bem de capital cujo "Valor Real de Venda" é superior ao "Valor Contábil Real na Data da Venda" (valor do bem já depreciado).

Neste Modelo, as receitas provenientes do aluguel de imóveis, arrendamento de terras e trabalho fora da empresa são consideradas atividades não-operacionais, já que não se enquadram dentro daquilo que a empresa visa produzir. Também se encaixam nessa classificação os recebimentos em espécie como forma de pagamento por produtos vendidos ou serviços prestados, as receitas (juros e correção monetária) de empréstimos a terceiros, as doações recebidas pela empresa, etc..

Despesas Não-Operacionais

São os gastos não relacionados diretamente com a atividade operacional da empresa. Os mais comuns são os prejuízos com a venda de itens do Ativo Permanente cujo "Valor Real de Venda" é inferior ao "Valor Contábil Real na Data da Venda". Incluem também as retiradas em espécie para consumo interno, as perdas extraordinárias (involuntárias) com secas,

geadas, tempestades, granizo, incêndios, as doações feitas pela empresa, etc..

Lucro (Prejuízo) Antes do Imposto de Renda (LAIR)

Esta medida é obtida somando-se ao Lucro (Prejuízo) Operacional, as Receitas Não-Operacionais e subtraindo-se do resultado as Despesas Não-Operacionais.

Provisão para Imposto de Renda

Corresponde ao valor do tributo que a empresa deve pagar sobre o lucro gerado por suas operações no "ano-base". Vale ressaltar que devido ao Regime de Competência, o Imposto de Renda é deduzido no exercício em que foi gerado e não no que será pago (exercício financeiro). Embora esteja diretamente relacionado com o objeto social da empresa, o Imposto de Renda "não pode ser incluído como uma despesa operacional porque é incidente sobre o lucro do exercício, no qual já estão computadas tanto as despesas operacionais quanto as não-operacionais" (GOUVEIA, 1982 p. 163).

Lucro (Prejuízo) Depois do Imposto de Renda

É obtido subtraindo-se do LAIR, a Provisão para Imposto de Renda. É importante lembrar que o Imposto de Renda não incide diretamente sobre o lucro contábil da empresa (LAIR) e sim sobre este lucro ajustado de acordo com as exigências da legislação tributária (Lucro Real ou Tributável). Entretanto, a apuração do Lucro Real não faz parte dos objetivos desta pesquisa e deverá ser efetuada extracontabilmente para as finalidades fiscais.

Participações e Contribuições

Referem-se às parcelas do Lucro Depois do Imposto de Renda que são destinadas ao pagamento de elementos favorecidos por decisões dos proprietários ou pelos estatutos da empresa (empregados, administradores e instituições ou fundos de assistência e previdência).

Perdas (Ganhos) nos Itens Monetários

Itens monetários são aqueles cujos valores nominais normalmente não sofrem alteração, correspondendo às Disponibilidades (Caixa, Bancos e Aplicações Financeiras), Créditos e Obrigações a Curto e Longo Prazos.

Diante de uma situação inflacionária, a manutenção de ativos monetários, sem aplicação ou sujeitos à uma correção monetária imperfeita, acarreta perdas não-realizadas financeiramente, diminuindo a rentabilidade real da empresa.

Por outro lado, podem ocorrer ganhos com a queda no valor real das Obrigações, durante o período contábil, em consequência da não adoção de um indexador, pelos credores da empresa, ou da utilização de um método inadequado, para essa finalidade.

Tanto as perdas como os ganhos ocasionados pela inflação serão calculados mensalmente, de forma que o valor anual seja igual ao somatório dos valores mensais, como será explicado no item 3.2.10 (O Tratamento da Inflação pelo Sistema Contábil).

Vale lembrar que este item deve excluir as perdas e ganhos nas obrigações e créditos operacionais, já incluídos em "Despesas Líquidas Financeiras".

Lucro (Prejuízo) Líquido

Esta medida de resultado é obtida subtraindo-se do Lucro (Prejuízo) Depois do Imposto de Renda, as Participações e Contribuições e as Perdas nos Itens Monetários (somando-se no caso de ganhos). Representa o valor líquido que é adicionado (ou subtraído, no caso de Prejuízo) ao saldo anterior de Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido), sendo então destinado pelo empresário a ser retido na empresa e/ou distribuído ao(s) dono(s) do capital (Participação do(s) Proprietário(s)). O Lucro Líquido corresponde à Renda Líquida ou "Net Income" dos modelos norte-americanos.

É importante destacar que nessa medida estão implícitas as remunerações daqueles fatores de produção que, normalmente, não recebem pagamento direto por sua utilização nas atividades da empresa. São eles: o capital próprio empatado, a mão-de-obra familiar e a administração da empresa, representando os verdadeiros credores do resultado econômico gerado no período.

Os retornos a esses fatores correspondem a custos fixos não-caixa e são, tradicionalmente, calculados através de método residual, onde se atribui taxas de remuneração consideradas "normais" a dois dos fatores, obtendo-se o terceiro por diferença do Lucro Líquido. Isto é, o saldo restante equivale ao retorno ao fator remanescente (JAMES & STONEBERG, 1986).

Esse método, entretanto, não será empregado neste Modelo já que haveria grande arbitrariedade em imputar taxas de remuneração "normais" aos fatores, sem qualquer contribuição adicional no sentido de melhorar as análises econômico-financeiras que fundamentam as tomadas de decisões do empresário. De acordo com NORONHA (1987, p.51) "não há razão para que se gastem tempo e esforço tentando obter estas medidas de resultado".

Contudo, se houver interesse do usuário, essas medidas poderão ser calculadas, correspondendo aos custos de oportunidade daqueles fatores, ou seja, as remunerações obtidas em seus melhores empregos alternativos. Assim:

- retorno ao capital próprio empatado = remuneração obtida na aplicação mais rentável do capital próprio, no Mercado Financeiro;
- retorno à mão-de-obra familiar = salários dos membros da família, nos melhores empregos alternativos da região;
- retorno à administração = salário do administrador, no melhor emprego alternativo fora da empresa.

3.1.3. Demonstração do Resultado por Atividade de Produção Individual (DRA)

Para atender às finalidades gerenciais do Modelo, a DRA proposta tem como ponto de orientação a "Contabilidade por Atividade" ("Enterprise Accounting") desenvolvida por JAMES &

STONEBERG (1980) e (1986) e ARMBRUSTER (1980).

Assim, cada "atividade" da empresa é tratada como um "Centro de Lucro", permitindo a análise da rentabilidade de cada uma, individualmente.

O Modelo propõe um Demonstrativo de Resultado para cada atividade produtiva, mesmo que seu produto final seja intermediário e utilizado como insumo de outras atividades da empresa. Nesse caso a produção é "vendida" (Receita = Uso Interno) para outra(s) atividade(s) ao preço prevalecente no mercado, como foi explicado anteriormente.

Para as atividades de criação animal que abrangem mais de uma fase produtiva, como por exemplo a Pecuária de Corte (cria-recria-engorda), ocorre um "relacionamento de compra e venda" entre os diferentes estágios de formação dos animais. Assim sendo, os bezerros desmamados retidos devem ser "vendidos" para a atividade de recria, que por sua vez "vende" novilhas na idade de primeira cobertura para a fase de cria e bois magros para a fase de engorda. Tal procedimento tem a finalidade de permitir a análise econômica de cada fase separadamente.

O mesmo tratamento deve ser dado às atividades "Pastagens", cujo produto final é o volumoso utilizado na alimentação animal. Assim sendo, as áreas de pastos devem ser "alugadas" às diferentes criações que delas se utilizam.

Os animais de trabalho **produzidos** dentro da empresa (cavalos de lida, burros, jumentos, etc.) fazem parte de

atividades específicas de criação animal e, porisso, são "alugados" pelas outras atividades onde são empregados.

E importante lembrar que se os animais de trabalho forem comprados, eles deverão ser incluídos como componentes das categorias das criações animais para as quais prestam serviços. Nesse caso, os custos de manutenção desses animais (alimentação, medicamentos, etc.) são incorporados pelos custos do rebanho que os utiliza e sua depreciação poderá ser obtida, residualmente, pela cálculo: $(\text{Valor Real Inicial} + \text{Compras} - \text{Vendas} - \text{Valor Real Final})$.

A DRA, entretanto, mantém a mesma estrutura da DRE da empresa, com o objetivo de uniformizar tanto a elaboração quanto a análise desses relatórios. Assim, cada item da coluna "Empresa" (Tabela 5) deverá ser igual ao "somatório" dos valores apresentados na mesma linha horizontal ou, então, poderá ser obtido pelos cálculos indicados na vertical.

Para elaboração desse demonstrativo, as informações são alocadas diretamente às atividades produtivas (Cultura 1, Cultura 2, etc., Criação 1, Criação 2, etc. e Outras) ou, então, apropriadas por um "Centro de Resultados Indiretos", quando o procedimento de alocação não for viável.

A coluna "Outras" representa uma DRA que acumula informações de atividades menos representativas para a rentabilidade da empresa e que, porisso, não justificam uma análise individualizada. Já o "Centro de Resultados Indiretos" apropria todas as receitas, custos, despesas e outras formas de

resultado que não podem ser diretamente associados à atividades específicas.

Assim, receitas de caráter geral, como as prestações de serviços, são apresentadas no Centro de Resultados Indiretos pois estão mais comumente associadas à empresa como um todo.

Os custos de produção devem ser alocados às atividades quando for possível efetuar uma medição direta e objetiva durante o processo produtivo. São exemplos de Custos Diretos os gastos com sementes e mudas, fertilizantes e corretivos, defensivos, alimentação animal, etc..

Certos custos não podem ser distribuídos pelas atividades produtivas no momento em que ocorrem e necessitam de bases de rateio ou estimativas para serem alocados. São os Custos Indiretos que abrangem quase todos os Custos Fixos e parte dos Variáveis. Também são tratados como Indiretos certos Custos Diretos de difícil medição, como ocorre com o uso de veículos, maquinaria, equipamentos e implementos.

Os empreendimentos de criação animal permitem a apropriação desses custos com maior facilidade porque, normalmente, contam com pessoal e maquinaria para seu uso exclusivo, o que não ocorre com a produção agrícola.

Assim, os custos que não forem diretamente apropriados devem ser apresentados na coluna "Centro de Resultados Indiretos" para posterior alocação (Alocações dos Custos Indiretos), quando então podem ser calculadas novas medidas de resultado para cada

atividade (Margem sobre Custos Variáveis Após Alocações, Lucro Bruto da Produção Após Alocações).

Em determinadas situações, apenas uma parcela dos custos pode ser distribuída imediatamente às atividades. Nesse caso, o valor a ser apresentado na DRE é igual à soma dos registros das DRAs com o montante contabilizado pelo Centro de Resultados Indiretos.

Apesar de não haver um método seguro para alocação dos custos indiretos, alguns critérios são sugeridos na literatura (BRANNEN, 1977; JAMES & STONEBERG, 1980 e 1986; MARTINS, 1987):

1) Apropriação dos Custos Indiretos conforme contribuição de cada empreendimento na formação do Valor Bruto da Produção da empresa.

2) Apropriação dos Custos Indiretos proporcionalmente ao que cada atividade já recebeu de Custos Diretos.

3) Apropriação dos Custos Indiretos com base em percentuais estipulados pelo empresário, para cada atividade.

A combinação desses métodos pode levar a resultados mais exatos não sendo, porém, fácil de ser aplicada. Portanto, a escolha da alternativa mais viável fica a critério do usuário que levará em consideração as necessidades da empresa. A consistência na aplicação e a explicitação dos critérios escolhidos é fundamental para que haja comparabilidade entre resultados de diferentes períodos, na mesma empresa e entre empresas distintas.

E importante lembrar que a alocação dos Custos Fixos tem pouca utilidade gerencial no curto prazo e pode levar a conclusões distorcidas já que os mesmos independem do volume de produção e podem, eventualmente, ser apropriados em função da quantidade produzida. Portanto, as decisões tomadas com base no Lucro Líquido podem não ser muito corretas (MARTINS, 1987).

De forma geral, é preferível omitir alguns elementos menos significativos para a análise da atividade do que fazer suposições que podem acarretar resultados distorcidos. Assim sendo, no curto prazo, a "Margem sobre Custos Variáveis" se apresenta como o indicador mais consistente da rentabilidade de cada exploração agrícola ou animal (MARTINS, 1987).

A partir do item "Despesas Operacionais" até "Lucro (Prejuízo) Líquido" encontra-se um conjunto de receitas e despesas que não se relaciona diretamente com alguma atividade em particular, mas pertence à empresa total ou um grupo de atividades produtivas.

A alocação desses itens contribui muito pouco na avaliação da lucratividade de cada exploração. Contudo, eventualmente pode ser interessante utilizar um determinado critério para apropriar algumas dessas receitas e despesas gerais pelas atividades, particularmente quando se considera política agrícola, contratos de arrendamento, etc.. Nesse caso, o "Lucro (Prejuízo) Líquido" é a medida usada para avaliar a rentabilidade da cultura ou criação.

Indicadores Econômicos

Com base nos dados fornecidos pelos Balanços Patrimoniais e pela Demonstração do Resultado do Exercício podem ser calculados vários tipos de indicadores econômicos ou de rentabilidade. São quocientes que se referem a períodos enquanto os indicadores financeiros, mencionados anteriormente, dizem respeito a uma determinada situação numa determinada data (IUDICIBUS, 1982; MARION, 1986). Neste Modelo serão utilizados:

Quocientes de Retorno ao Capital

Taxa de Retorno ao Capital Total (TRCT): definida como a razão entre o Retorno Líquido ao Capital Total (RLCT) e o valor médio do Ativo Total de dois balanços consecutivos (A1 e A2).

$$TRCT = \frac{RLCT}{\frac{A1 + A2}{2}} \quad (11)$$

onde: RLCT = Lucro Líquido + Juros Pagos a Terceiros - Retorno à Mão-de-Obra Familiar - Retorno à Administração.

Taxa de Retorno ao Capital Próprio (TRCP): definida como a razão entre o Retorno Líquido ao Capital Próprio (RLCP) e o valor médio do Patrimônio Líquido ou capital próprio de dois balanços consecutivos (PL1 e PL2).

$$TRCP = \frac{RLCP}{\frac{PL1 + PL2}{2}} \quad (12)$$

onde: RLCP = Lucro Líquido - Retorno à Mão-de-Obra Familiar
- Retorno à Administração.

Quocientes Custo/Produção

Participação do Custo de Produção no Valor Bruto da Produção (PCPVP) - este indicador mede a participação do custo total de produção no valor bruto da produção do bem ou serviço. É importante frisar, mais uma vez, que o custo total de produção exclui gastos gerais da empresa, como por exemplo as despesas administrativas. Tal indicador pode ser assim obtido:

$$PCPVP = \frac{\text{Custo do Produto (Serviço) Produzido}}{\text{Valor Bruto da Produção}} \quad (13)$$

Participação do Custo Variável sobre o Custo Total (PCVCT) - este indicador dá uma idéia da importância dos Custos Variáveis no Custo Total, que pode ser assim avaliada:

$$PCVCT = \frac{\text{Custos Variáveis de Produção} + \text{Ajustes de Custos Variáveis}}{\text{Custo do Produto (Serviço) Produzido}} \quad (14)$$

3.1.4. Demonstração do Fluxo de Caixa (FC) ou Demonstração das Fontes e Usos de Recursos

A proposta de elaboração do Fluxo de Caixa vem suprir uma lacuna existente na Contabilidade Rural brasileira que é a análise da disponibilidade de dinheiro pela empresa agropecuária. O Lucro Líquido apurado pela DRE é uma boa medida de rentabilidade, porém não está diretamente relacionado com o

montante de dinheiro em Caixa e nos Bancos, devido ao Regime de Competência.

No Modelo proposto, a elaboração desse demonstrativo segue a estrutura normalmente adotada pela literatura contábil brasileira (MARION, 1986). Tem como ponto de partida as Entradas (Fontes) e Saídas (Usos) de dinheiro da empresa que são obtidas a partir da DRE incluindo, adicionalmente, as vendas e compras de bens de capital como imóveis, veículos, maquinaria, etc., assim como investimentos na forma de construção de novas benfeitorias, instalações e melhoramentos. Mostra, também, os investimentos "caixa" no Capital da empresa e as participações do(s) proprietário(s) sobre o saldo de Lucros Acumulados. A Tabela 6 apresenta o Demonstrativo do Fluxo de Caixa em valores correntes.

Na parte inferior da Tabela 6, são apresentados dois resumos: "Transações de Caixa" e "Transações de Crédito" da empresa, incorporados dos modelos norte-americanos (JAMES & STONEBERG, 1980; LEE et alii, 1980). Eles especificam as amortizações das dívidas e as parcelas das novas dívidas contraídas não apresentadas pela DRE que mostra apenas as despesas com os juros e a correção monetária dos empréstimos, financiamentos e outras dívidas (Despesas Financeiras).

No resumo "Transações de Caixa"^{18/}, o Caixa Final de cada mês (que é igual ao Caixa Inicial do mês seguinte) é assim calculado:

^{18/} Na realidade o termo "Caixa" refere-se ao ativo "Disponibilidades", que inclui também Bancos.

Tabela 6. Modelo Proposto de Fluxo de Caixa

EMPRESA RURAL: _____
 PERÍODO: ____/____/____ a ____/____/____
 DATA: ____/____/____
 VALOR CORRENTE

No.	ITEM	MES					FONTES	USOS
		1	2	3	...	12		
1.	ENTRADAS							
1.1.	Vendas de Produtos Agropecuários	—	—	—	...	—	—	—
1.2.	Vendas de Bens de Capital	—	—	—	...	—	—	—
1.3.	Prestações de Serviços	—	—	—	...	—	—	—
1.4.	Receitas Financeiras (Juros e Correção Monetária)	—	—	—	...	—	—	—
1.5.	Aluguéis e Arrendamentos	—	—	—	...	—	—	—
1.6.	Receitas de Trabalho Fora da Empresa	—	—	—	...	—	—	—
1.7.	Receitas de Empréstimos a Terceiros	—	—	—	...	—	—	—
1.8.	Indenizações de Seguros	—	—	—	...	—	—	—
1.9.	Vendas de Insumos e Materiais de Consumo	—	—	—	...	—	—	—
1.10.	Investimentos Caixa no Capital da Empresa	—	—	—	...	—	—	—
1.11.	Outras Entradas	—	—	—	...	—	—	—
SUB-TOTAL		—	—	—	...	—	—	—
2.	SAIDAS							
2.1.	Mão-de-Obra Temporária, Permanente	—	—	—	...	—	—	—
2.2.	Serviços de Terceiros	—	—	—	...	—	—	—
2.3.	Veículos, Maquinaria, Equip. e Implementos (combust.,etc.)	—	—	—	...	—	—	—
2.4.	Materiais de Consumo	—	—	—	...	—	—	—
2.5.	Alimentação Animal	—	—	—	...	—	—	—
2.6.	Outros Custos Caixa com Criações	—	—	—	...	—	—	—
2.7.	Fertilizantes, Corretivos e Defensivos	—	—	—	...	—	—	—
2.8.	Outros Custos Caixa com Culturas	—	—	—	...	—	—	—
2.9.	Compras de Produtos Agrícolas e Produtos Animais	—	—	—	...	—	—	—
2.10.	Compras de Animais em Formação e Reprodutores	—	—	—	...	—	—	—
2.11.	Construções, Instal. e Melhoramentos (reformas e manut.)	—	—	—	...	—	—	—
2.12.	Taxas, Impostos, Seguros e Licenças	—	—	—	...	—	—	—
2.13.	Aluguéis e Arrendamentos	—	—	—	...	—	—	—
2.14.	Despesas Operacionais Administrativas	—	—	—	...	—	—	—
2.15.	Despesas Operacionais Financeiras (Juros e Correção Monet.)	—	—	—	...	—	—	—
2.16.	Construção de Benfeitorias, Instalações, etc.	—	—	—	...	—	—	—
2.17.	Compras de Bens de Capital	—	—	—	...	—	—	—
2.18.	Investimentos Fora da Empresa	—	—	—	...	—	—	—
2.19.	Imposto sobre a Renda	—	—	—	...	—	—	—
2.20.	Outras Saídas	—	—	—	...	—	—	—

(continua)

Tabela 6. Modelo Proposto de Fluxo de Caixa (continuação)

EMPRESA RURAL: _____
 PERÍODO: ____/____/____ a ____/____/____
 DATA: ____/____/____
 VALOR CORRENTE

No.	ITEM	MES					FONTES	USOS
		1	2	3	...	12		
2.21.	Participação do(s) Proprietário(s) em Lucros Acumulados	—	—	—	...	—		—
	SUB - TOTAL	—	—	—	...	—		—
3.	DEFICIT (-) OU SUPERAVIT (+) (1-2)	—	—	—	...	—		
4.	TRANSAÇÕES DE CAIXA							
4.1.	Caixa Inicial a/	—	—	—	...	—	—	
4.2.	Déficit ou Superávit	—	—	—	...	—		
4.3.	Pagamento de Dívidas							
	. Principal	—	—	—	...	—		—
	. Correção Monetária	—	—	—	...	—		—
4.4.	Parcelas de Novas Dívidas Contraídas	—	—	—	...	—	—	
4.5.	Caixa Final b/ (4.1.+ 4.2.- 4.3.+ 4.4.)	—	—	—	...	—		—
5.	TRANSAÇÕES DE CREDITO							
5.1.	Obrigações Totais Iniciais a/	—	—	—	...	—		
5.2.	Pagamento de Dívidas							
	. Principal	—	—	—	...	—		
	. Correção Monetária	—	—	—	...	—		
5.3.	Parcelas de Novas Dívidas Contraídas	—	—	—	...	—		
5.4.	Obrigações Totais Finais b/ (5.1.- 5.2.+ 5.3.)	—	—	—	...	—		
6.	TOTAL	—	—	—	...	—	—	—
a/ Informações obtidas no Balanço Patrimonial do início do período								
b/ Informações que devem coincidir com as do BP do final do período								

$$CF (t) = CI (t) + (D/S) (t) - PP (t) - PCM (t) + PND (t)$$

onde: (15)

$CF (t)$ = Caixa Final do mês t ;

$CI (t)$ = Caixa Inicial do mês t ;

$(D/S) (t)$ = Déficit/Superávit do mês t ;

$PP (t)$ = Pagamentos de Principais do mês t ;

$PCM (t)$ = Pagamentos de Correções Monetárias no mês t ;

$PND (t)$ = Parcelas de Novas Dívidas Contraídas no mês t .

O resumo "Transações de Crédito", por sua vez, calcula o total das obrigações no final de cada mês (que é igual ao total das obrigações no início do mês seguinte), a partir de:

$$OTF (t) = OTI (t) - PP (t) - PCM (t) + PND (t) \quad (16)$$

onde:

$OTF (t)$ = Obrigações Totais Finais do mês t ;

$OTI (t)$ = Obrigações Totais Iniciais do mês t ;

$PP (t)$ = Pagamentos de Principais do mês t ;

$PCM (t)$ = Pagamentos de Correções Monetárias no mês t ;

$PND (t)$ = Parcelas Novas Dívidas Contraídas no mês t .

Finalmente, fechando o demonstrativo, apresenta-se a identidade entre os totais das Fontes e dos Usos dos recursos.

Embora o Demonstrativo do Fluxo de Caixa em valores correntes seja de grande importância para a empresa rural, sua versão em valores reais é que estará coordenada ao BP e à DRE, como será explicado mais adiante.

Essa versão poderá ser obtida pela transformação dos

valores correntes de cada mês em valores reais, de acordo com o deflator utilizado pela empresa. Entretanto, tal procedimento requer a inclusão de dois itens adicionais referentes às perdas sobre o Ativo Monetário (Caixa, Bancos, Aplicações Financeiras e Créditos a Curto e Longo Prazos) e aos ganhos sobre o Passivo Monetário (Obrigações), causados pela inflação. Tais itens também farão parte da DRE da empresa, como foi mencionado anteriormente.

As perdas sobre as Disponibilidades e Créditos a Curto e Longo Prazos são assim calculadas:

$$prc(t) = cfr(t) - [cfn(t)/def(t)] \quad (17)$$

onde:

$prc(t)$ = perda no valor real das disponibilidades e créditos no mês t ;

$cfr(t)$ = valor real do saldo das disponibilidades e créditos no final do mês t , na contabilização em BTN ou US\$, etc.;

$cfn(t)$ = valor nominal das disponibilidades e créditos no final do mês t , na contabilização em Cr\$;

$def(t)$ = valor do deflator no mês t , em cruzeiros correntes.

Por outro lado, os ganhos sobre as Obrigações são calculados pela fórmula:

$$gro(t) = otfr(t) - [otfn(t)/def(t)] \quad (18)$$

onde:

$gro(t)$ = ganho sobre as Obrigações no mês t ;

$otfr(t)$ = valor real das Obrigações Totais no final do mês t , na contabilização em BTN ou US\$, etc.;

$otfn(t)$ = valor nominal das Obrigações Totais no final do mês t , na contabilização em Cr\$.

3.1.5. Coordenação dos Demonstrativos Financeiros

O Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício e o Fluxo de Caixa originam-se do mesmo conjunto básico de dados, mas fornecem informações que abrangem diferentes dimensões da empresa rural. Entretanto, esses relatórios podem ser coordenados com a finalidade de dar ao analista uma idéia mais completa da evolução financeira da empresa através do tempo (LEE et alii, 1980).

A coordenação entre os três demonstrativos pode ser compreendida através da Figura 4, cujo objetivo é ilustrar como o valor do Patrimônio Líquido do final do período pode ser obtido a partir do Patrimônio Líquido inicial.

Assim, fica claro que parte da alteração no valor do Patrimônio Líquido deve-se ao valor do Lucro (ou Prejuízo) Líquido gerado no período compreendido entre os dois Balanços Patrimoniais. Além disso, são também responsáveis por essa variação outros fatores que não fazem parte da DRE mas são apresentados nos outros demonstrativos (Balanço Patrimonial e Fluxo de Caixa). São eles: a variação (aumento ou diminuição) no valor real de itens do Ativo Permanente (Reavaliação), o valor da participação do(s) proprietário(s) sobre o saldo de Lucros Acumulados e seus investimentos no capital da empresa.

É importante notar que a mudança causada pelo Lucro Líquido pode ainda se desdobrar em variações na quantidade produzida e nos preços reais, uma vez que, no Modelo proposto, os produtos são avaliados a preços de mercado.

Figura 4. Coordenação dos demonstrativos: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício e Fluxo de Caixa.

Esse tipo de utilização coordenada dos demonstrativos não está presente nos sistemas brasileiros de Contabilidade Rural. Portanto, para ampliar a capacidade informativa deste Modelo, o BP, a DRE e o FC têm as suas informações integradas permitindo uma maior compreensão sobre as razões do progresso (ou retrocesso) financeiro e auxiliando os futuros planejamentos da empresa.

3.1.6. Informativos Auxiliares

Com a finalidade de complementar as informações obtidas nos demonstrativos apresentados, serão elaborados informativos auxiliares na forma de Controles ou Relatórios Extracontábeis.

Este Modelo dará ênfase ao desenvolvimento do Controle de Estoques e do Controle de Ativo Imobilizado. Os demais controles poderão ser obtidos a partir dos Razões Auxiliares, como será visto adiante, no item 3.2.9..

Controle de Estoques

Além do Balanço Patrimonial, que é um inventário geral das existências da empresa ocorrem, em sentido restrito, inventários mais específicos que se referem à identificação dos bens em estoque. Existem, basicamente, dois sistemas: Inventário ou Controle de Estoques Periódico e Inventário ou Controle de Estoques Permanente (GOUVEIA, 1982; IUDICIBUS et alii, 1983; LEITE, 1988; MARION, 1986).

O Modelo proposto é flexível quanto ao tipo de controle

de estoques a ser adotado, ou seja, o usuário poderá optar pelo Inventário Permanente ou pelo Periódico, conforme as características do produto ou insumo que é estocado.

É importante lembrar que determinados itens são produzidos (ou adquiridos) e destinados à venda, consumo interno, uso, etc. sem, contudo, passarem pelo estoque. Como foi dito anteriormente, esse procedimento é denominado Apropriação Direta e ocorre, principalmente, com produtos agrícolas não estocáveis (olerícolas, frutas e outros produtos perecíveis) e com insumos e materiais de consumo comprados para serem imediatamente utilizados.

Inventário Periódico

É levantado apenas no final de cada período contábil e recomendado para aqueles bens estocados, cujo valor é considerado secundário dentro do Estoque Total da empresa dispensando, portanto, um controle mais rigoroso. Tais como:

- . Produtos Agrícolas Menos Representativos no Valor Bruto da Produção da empresa e
- . Insumos e Materiais de Consumo Comprados.

Vale lembrar que o método usado para avaliar o grau de representatividade dos bens no Estoque, fica a critério do usuário.

Este tipo de inventário também é recomendado para bens cujo controle permanente é de difícil execução ou perde a sua

praticidade, como ocorre com os estoques de:

- . Culturas Anuais em Crescimento;
- . Culturas Perenes em Manutenção e
- . Animais em Formação.

A adoção do Controle Periódico para estoques de insumos produzidos pela empresa requer o registro permanente do uso desse bem nas atividades produtivas onde for empregado, para que o valor da produção do insumo possa ser calculado conforme a equação (21) abaixo. O Modelo proposto adota tal procedimento porque considera cada uma das atividades produtivas da empresa como um "Centro de Lucro", de forma que seja possível conhecer a rentabilidade de todas elas, separadamente.

A contabilização do Inventário Periódico obedece às seguintes etapas:

1. Início do Período - apuração do Estoque Inicial que equivale ao Estoque Final do período anterior.
2. Final do Período - levantamento de um Inventário Físico dos bens em estoque e atribuição de um preço de custo ou de mercado a cada item inventariado, de forma que:

$$EF = Q_f \times P \quad (19)$$

onde:

EF = Estoque Final;

Q_f = Quantidade Total no Final do Período e

P = Preço de Custo ou de Mercado (conforme será explicado adiante).

3. Final do Período- cálculo indireto das seguintes informações apresentadas nos Demonstrativos de Resultados do Exercício (DRE e DRAs), com respeito a:

a) Culturas Anuais em Crescimento

$$\text{CPCA} = \text{EI} + \text{CCAP} - \text{EF} \quad (20)$$

onde:

CPCA = Custo de Produção da Cultura Anual;

CCAP = Custo da Cultura Anual no Período

ou

$$\text{CPCA} = \text{CCAP} + \text{AECA} \quad (20')$$

onde:

$$\text{AECA} = \text{EI} - \text{EF}$$

ou seja:

AECA = Alteração no Estoque da Cultura Anual, que corresponde ao Ajuste de Custos (item 8.1. da DRE).

b) Culturas Perenes em Manutenção (exceto Pastagens)

$$\text{CMCP} = \text{EI} + \text{CCPP} - \text{EF} \quad (21)$$

onde:

CMCP = Custo de Manutenção da Cultura Perene;

CCPP = Custo da Cultura Perene no Período

ou

$$\text{CMCP} = \text{CCPP} + \text{AECPP} \quad (21')$$

onde:

$$\text{AECPP} = \text{EI} - \text{EF}$$

ou seja:

AECPP = Alteração no Estoque da Cultura Perene, que

corresponde ao Ajuste de Custos (item 8.2. da DRE).

c) Produtos Agrícolas Menos Representativos

$$VBP = V + CI + PE + U + (EF - EI - C - RE) \quad (22)$$

onde:

VBP = Valor Bruto da Produção do Período;

V = Valor das Vendas;

CI = Valor do Consumo Interno;

PE = Valor dos Pagamentos em Espécie;

U = Valor do Uso Interno do Produto;

C = Valor das Compras e

RE = Valor dos Recebimentos em Espécie

ou

$$VBP = V + CI + PE + U + AP \quad (22')$$

onde:

$$AP = EF - EI - C - RE$$

ou seja:

AP = Alteração no Estoque Devida à Produção.

d) Animais em Formação

$$VBP = V + CI + PE + U + (EF - EI - C - RE) \quad (23)$$

ou

$$VBP = V + CI + PE + U + AP \quad (23')$$

e) Insumos e Materiais de Consumo

$$UI = EI + C + RE - V - PE - P - EF \quad (24)$$

onde:

UI = Uso Interno do Insumo ou Material de Consumo e

P = Valor das Perdas.

Para se evitar a necessidade de contabilizar as perdas e mortes individualmente, estas poderão ser incorporadas na Alteração do Estoque, pela sua dedução do Estoque Final. Consequentemente, o empresário deverá estar alerta a uma possível superestimativa do Valor Bruto da Produção e do Uso do Insumo ou Material de Consumo no período. Assim sendo:

$$UI = C + RE - V - PE + AE \quad (24')$$

onde:

$$AE = EI - EF$$

As consequências da adoção de um Regime de Controle de Estoques Periódico são:

a) O valor e a quantidade física dos estoques são conhecidos somente no final de cada período, isto é, não são permanentemente atualizados.

b) A conta de estoque permanece intacta durante o período. Após a primeira transação, o seu saldo não mais representa o valor do estoque.

c) Durante o período são movimentadas apenas as contas que representam as entradas e saídas de estoque (Receitas e Despesas Caixa e Não-Caixa).

d) Recomenda-se os seguintes critérios de atribuição de preços ao inventário físico para avaliação do Estoque no final do período:

. Preço Corrente de Mercado - para Produtos Agrícolas Menos

Representativos, Insumos e Materiais de Consumo e Animais em Formação.

. Custo de Produção ou de Manutenção - para Culturas Anuais em Crescimento e Culturas Perenes em Manutenção (exceto Pastagens). Nesses dois casos, o valor do Estoque Final corresponde ao total dos custos incorridos a partir da última colheita até a data de levantamento do Balanço.

No caso das pastagens, é praticamente impossível identificar os custos que efetivamente contribuíram para gerar a produção do período, já que não há um momento definido de colheita. Ou seja, o volumoso é consumido pelo gado durante quase todo o período de manutenção do pasto, o que não permite "diferenciar" os gastos referentes a essa produção, daqueles que dizem respeito ao período seguinte.

Assim sendo, sugere-se que todos os custos para manutenção das pastagens no período sejam confrontados, sem ajustes, com a renda equivalente ao seu Uso Interno pelas atividades animais, o que corresponde ao "aluguel" do pasto às diversas criações que dele se utilizam.

e) O Custo de Produção da Cultura Anual, o Custo de Manutenção da Cultura Perene, o Valor Bruto da Produção de Animais e Produtos Agrícolas Menos Representativos e o Uso do Insumo ou Material de Consumo são informações apuradas, indiretamente, apenas no final de cada período contábil.

Inventário Permanente

Caracteriza-se por um controle contínuo de forma que, a qualquer momento, é possível conhecer com certeza o valor e a quantidade física do estoque.

Este sistema é recomendado para bens de valor econômico mais representativo no Estoque Total da empresa, conforme o critério adotado pelo usuário, e que viabilizem a operacionalização do Inventário Permanente justificando, assim, um controle mais rigoroso do estoque. Nesse caso,

- . Produtos Agrícolas que podem, eventualmente, ser utilizados na alimentação animal, tais como: milho-grão, milho-silagem, feno, sorgo, etc..

- . Insumos Comprados com grande participação nos custos de produção, tais como: concentrados para gado de leite, fertilizantes, óleo diesel para veículos e maquinaria, etc..

Entretanto, se houver venda desses insumos para terceiros, recomenda-se que o usuário adote o Inventário Periódico, para evitar a necessidade de contas e lançamentos adicionais (Deduções de Receitas Não-Operacionais).

A realização do Inventário Permanente deverá ser feita mediante o preenchimento diário da Ficha de Estoque ilustrada na Tabela 7, onde as Entradas no estoque são representadas por:

- . Estoque Inicial- referente ao valor do estoque do produto agrícola ou insumo comprado, na primeira data registrada que

Tabela 7. Modelo Proposto de Ficha de Estoque

[illegible]

marca o início do período. Equivale ao valor do Estoque Final (Saldo) do período anterior.

Produção- referente ao valor da colheita do período que dá entrada no estoque do produto agrícola acabado, em uma determinada data. Representa uma Renda Operacional Não-Caixa (Acréscimos nos Estoques Devidos à Produção), pois acarreta uma variação no Patrimônio Líquido sem realização financeira.

. **Compras**- referente à aquisição do produto agrícola ou insumo, à vista ou à prazo, em uma determinada data.

. **Recebimento em Espécie**- referente ao produto agrícola ou insumo recebido em doação no período, como pagamento de parceria, de produtos vendidos ou de serviços prestados. Representa uma Renda Não-Operacional Não-Caixa.

. **Alteração de Preço Real ou Nominal**-referente às variações (aumento ou diminuição) dos preços reais dos produtos estocados. No caso de insumos comprados, serão registradas nessa conta apenas as alterações nos preços nominais, uma vez que este Modelo considera que a empresa rural não visa ganhos operacionais com a estocagem desses insumos.

As Saídas do estoque são representadas por:

. **Vendas**- referente ao valor que o produto agrícola ou insumo apresentava no estoque na data em que foi vendido, ou seja, o Valor Contábil do Produto (ou Insumo) Vendido.

. **Consumo Interno**- referente ao valor que o produto agrícola

apresentava no estoque, na data em que foi retirado para consumo da família ou empregados, ou seja, o Valor Contábil do Produto Consumido.

. Pagamento em Espécie- referente ao valor que o produto agrícola ou insumo apresentava no estoque, na data em que foi retirado para o pagamento de parceria, de produtos comprados ou serviços prestados por terceiros, ou seja, o Valor Contábil do Produto (ou Insumo) para Pagamento.

. Uso- referente ao valor que o produto agrícola ou insumo apresentava no estoque, na data em que foi retirado para ser usado na alimentação animal, na operação de veículos, maquinaria, etc., ou seja, o Valor Contábil do Produto (ou Insumo) Usado.

. Perda- referente ao valor que o produto agrícola ou insumo apresentava no estoque, na data em que foi constatada a sua perda, ou seja, o Valor Contábil do Produto (ou Insumo) Perdido.

O Saldo representa o valor do Estoque do Produto Agrícola ou Insumo, depois de cada operação de entrada ou saída.

No final do período são geradas as seguintes informações apresentadas nos Demonstrativos de Resultados (DRE e DRAs), com respeito a:

a) Produtos Agrícolas

$$\begin{aligned} \text{VBP} = & \text{V} + \text{CI} + \text{PE} + \text{U} + \text{PR} + \text{AR} - (\text{VCPV} - \text{VCPC} - \text{VCPP} - \\ & - \text{VCPU} - \text{VCPPe}) \end{aligned} \quad (25)$$

onde:

U = Uso Interno do Produto Agrícola na Produção;
PR = Acréscimo no Estoque do Produto Agrícola Devido à Produção;
AR = Alteração de Preço Real do Estoque;
VCPV = Valor Contábil do Produto Vendido;
VCPC = Valor Contábil do Produto Consumido;
VCPV = Valor Contábil do Produto para Pagamento;
VCPV = Valor Contábil do Produto Usado e
VCPVe = Valor Contábil do Produto Perdido.

b) Insumos Comprados

$$UI = VCIU \quad (26)$$

onde:

UI = Uso Interno do Insumo Comprado na Produção e
VCIU = Valor Contábil do Insumo Usado.

As consequências da adoção de um Regime de Controle de Estoques Permanente são:

a) O valor e a quantidade física dos estoques são permanentemente atualizados e podem ser conhecidos, a qualquer momento, através das Fichas de Estoque.

b) A conta de estoque é movimentada a cada operação, ou seja, debitada para as entradas e creditada para as saídas do estoque, de forma que seu saldo seja sempre conhecido.

c) Durante o período também são movimentadas as contas que representam as entradas e saídas do estoque (Receitas e Despesas Caixa e Não-Caixa).

d) Sugere-se que seja adotado o Preço Médio Ponderado Móvel como critério de atribuição de preço ao saldo em estoque. Esse preço médio de mercado deverá ser atualizado depois de cada operação de entrada no estoque. Ou seja:

$$PST = \frac{PSN \times QN + PME \times QE}{QN + QE} \quad (27)$$

onde:

PST = Preço Médio do Saldo Atual;

PSN = Preço do Saldo Anterior;

QN = Quantidade do Saldo Anterior;

PME = Preço de Mercado da Entrada e

QE = Quantidade da Entrada.

Esse procedimento também deve ser adotado para os estoques de insumos comprados, o que permite a "atualização" de seus preços reais, a cada operação de compra ou recebimento em espécie.

Determinados produtos agrícolas, como a silagem de milho, não apresentam um preço de mercado definido devido ao caráter eventual de sua comercialização. Nesse caso, recomenda-se a conversão da quantidade de silagem em estoque para quilos ou sacas de milho em grão que é, então, valorizado pelo preço de mercado prevalecente, obtendo-se dessa forma o valor de mercado da silagem.

e) O Valor Bruto da Produção Agrícola e o Uso Interno do Produto ou Insumo são informações que podem ser apuradas a qualquer momento, por cálculo direto através da Ficha de Estoque.

Controle de Ativo Imobilizado

O Ativo Permanente Imobilizado compreende itens com vida útil superior a um ano agrícola e que são utilizados nas atividades operacionais da empresa.

A medida que o bem de capital vai sendo usado, ao longo dos períodos sucessivos, ocorre uma perda na sua eficiência funcional devido ao desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência. Consequentemente, o custo de aquisição, formação ou construção desse ativo deverá ser distribuído pelos períodos de sua vida útil. Isso é feito através de um procedimento contábil denominado Depreciação (IUDICIBUS et alii, 1983; MARION, 1986).

Assim, a depreciação é apropriada, em cada período contábil, como um Custo Fixo Direto ou Indireto, quando o bem participa diretamente da produção ou como Despesa Operacional, quando isso não ocorre.

Neste Modelo, para a maioria dos bens de capital, foi adotado o Método de Depreciação Linear ou da Linha Reta devido à sua simplicidade de cálculo e funcionamento. De acordo com este método, a quota de depreciação do período é constante e pode ser calculada pela seguinte fórmula:

$$D(t) = \frac{1}{N} V(i) \quad (28)$$

onde:

$D(t)$ = Depreciação no período t , em valor monetário real;

N = Número de períodos da vida útil do bem de capital;

V (i) - Valor real de aquisição, construção ou formação do bem de capital.

Assim, em um dado ponto no tempo, o valor contábil de qualquer desses bens de capital é igual à diferença entre o seu valor real de aquisição e sua depreciação acumulada até aquela data, ou seja:

$$VCO (t) = VA (t-n) - n D (t) \quad (29)$$

onde:

VCO (t) = Valor Contábil real do bem de capital no mês t;

VA (t-n) = Valor de Aquisição real do bem de capital no mês t-n;

n D (t) = Depreciação Acumulada real do bem de capital, do mês de aquisição até o mês t.

Sugere-se que sejam controlados, por este método os seguintes bens de capital:

- . Veículos, Maquinaria, Equipamentos e Implementos;
- . Construções, Instalações e Melhoramentos e
- . Culturas Perenes.

Como foi dito, os Animais Reprodutores serão avaliados pelo preço de mercado. Nesse caso, o resultado do cálculo (Valor Real Inicial - Valor Real Final + Compras - Vendas) poderá ser positivo se houver depreciação no período, ou então negativo, representando uma apreciação do animal reprodutor.

O Controle de Ativo Imobilizado será realizado, extracontabilmente, através do software "DEPRECIA", já desenvolvido para esta finalidade.

A partir de dados fornecidos pelo usuário (Tabela 8), serão estimados as depreciações e os ganhos ou perdas de capital (Tabela 9), os quais serão posteriormente transferidos para o Balanço Patrimonial e para os Demonstrativos de Resultados.

Tabela 8. Relatório Emitido pelo Programa "DEPRECIA" - Relação de Dados

CONTROLE DE VEÍCULOS, MAQUINARIA, EQUIPAMENTOS E IMPLEMENTOS

RELAÇÃO DE DADOS

Data de Emissão: __/__/__

Unidade Monetária: \$\$

Categoria: _____ Tipo: _____ Código: _____

Código Sequencial	Marca	Modelo	Aquisição		Venda ou Sucata		Vida		Atividade (%)
			Data	Valor Nominal	Data	Valor Nominal	Valor Real	útil	
00.00.00-00	XX	XX	__/__/__	0,00	__/__/__	0,00	0,00	0	0 0 0 0 0 0 0 0 0

* 1: YYY 2: ZZZ

Fonte: Output do programa "DEPRECIA"

Tabela 9. Relatório Emitido pelo Programa "DEPRECIA" - Depreciação por Item

CONTROLE DE VEÍCULOS, MAQUINARIA, EQUIPAMENTOS E IMPLEMENTOS

DEPRECIAÇÃO POR ITEM

Data de Emissão: ___/___/___

Período Analisado: ___/___/___ a ___/___/___

Unidade Monetária: \$%

Categoria: _____ Tipo: _____ Código: _____

Código Sequencial	Idade na Data de Venda (meses)	Idade do Período (meses)	Depreciação Mensal										Depreciação do Período										Valor Contábil Real na Data da Venda	Valor Contábil Real no Final do Período	Ganho (+) ou Perda (-) Real na Venda
			Atividade *										Atividade *												
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total	1	2	3	4	5	6	7	8	9			

00.00.00-00 0,00 0,00 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0,00 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0,00 0,00 0,00

* 1: YYY 2: ZZZ

Fonte: Output do programa "DEPRECIA"

3.2. Elementos Básicos do Sistema Contábil

Nesta seção são apresentadas as alternativas escolhidas entre as diferentes formas de se coletar e processar os dados que entram no sistema contábil. As opções foram feitas em função das informações de saída definidas anteriormente, como o conjunto de relatórios contábeis propostos pelo Modelo.

3.2.1. O Processo de Escrituração Contábil

No teste do Modelo proposto será adotado o processo de escrituração manual para um maior detalhamento, facilitando a verificação de possíveis pontos de estrangulamento na operacionalização do sistema.

Na segunda fase do Projeto "Uso do Microcomputador na Contabilidade Rural", do qual este trabalho faz parte, será elaborado um programa de microcomputador para o Modelo já testado, juntamente com toda a documentação necessária à sua utilização.

3.2.2. O Período Contábil

Considerando-se que este Modelo está voltado para fins internos gerenciais, suas informações deverão ser apresentadas com maior frequência, dando o respaldo necessário às tomadas de decisões.

Entretanto, vale lembrar que a utilização do microcomputador permite a elaboração dos demonstrativos

financeiros a menores intervalos de tempo, dando aos empresários condições de avaliar com maior rapidez o grau de acerto ou desacerto de suas decisões passadas, bem como de fixar novas diretrizes e metas para suas atividades futuras.

Isso é particularmente útil no controle de custos, ao longo do ciclo operacional das culturas e criações, através da elaboração mensal de relatórios da Demonstração do Resultado por Atividade de Produção Individual (DRA).

Também poderão ser elaborados relatórios mensais de Fluxo de Caixa (FC), como componentes de grande importância para o controle financeiro da empresa global.

Para que os relatórios da DRE e BP sejam mais significativos, o período contábil deverá ser suficientemente longo de forma a abranger os ciclos operacionais completos da maioria das atividades produtivas. Como regra geral, a obtenção desses demonstrativos deve coincidir com o encerramento do ano agrícola.

É importante destacar que, para haver comparabilidade entre os demonstrativos, deve-se manter a consistência do período contábil escolhido. Caso contrário, podem ocorrer informações não comparáveis entre si, prejudicando a análise de tendência da empresa.

Embora a empresa rural possa escolher livremente o seu período contábil, o Modelo proposto neste estudo estabelece que o mesmo não deverá ultrapassar um ano e que a menor unidade de

tempo para se obter qualquer relatório equivale a um mês.

3.2.3. O Regime Contábil

A escrituração feita pelo Regime Contábil de Caixa permite uma maior economia fiscal já que oferece a possibilidade de se "retardar" a renda efetivamente obtida no período em questão, para o período seguinte. Entretanto, não é esse o objetivo deste Modelo.

Além disso, a escrituração executada por esse regime é incompleta e inadequada para fins gerenciais, pois não registra as transações à prazo e outras transações não-caixa. Dessa forma, não apresenta o verdadeiro resultado gerado pelas atividades da empresa durante o período.

A maioria das universidades norte-americanas que assistem empresas rurais, adota o Regime Contábil de Caixa. Entretanto, são feitos ajustes para apropriação das parcelas de determinadas transações não-caixa que equivalem ao período em questão, como por exemplo as alterações nas contas de Valores a Receber e Valores a Pagar.

As receitas e despesas não-caixa, apesar de não causarem entradas ou saídas de dinheiro, também acarretam aumentos e diminuições no Patrimônio Líquido da empresa devendo, dessa forma, ser incluídas na Demonstração de Resultados.

O Regime Contábil de Competência, normalmente utilizado pelos profissionais de Contabilidade, possibilita o registro

dessas transações no período em que ocorrem. Dessa forma, no Modelo proposto, a renda é registrada no momento em que a produção é gerada (colheita, nascimento, etc.) ou em que os produtos agropecuários são transferidos para terceiros ou para outras atividades de produção (vendas, consumo interno, pagamentos em espécie, uso interno). Em consequência, o Lucro (ou Prejuízo) Líquido obtido não está diretamente relacionado com a quantia de dinheiro em Caixa e nos Bancos, no final do período.

Assim sendo, o Regime de Competência, que é um dos "Princípios Contábeis Geralmente Aceitos" de maior validade, possibilita uma comparação adequada entre receitas e despesas de um mesmo período contábil e dessa forma, o resultado obtido é mais consistente com a realidade, isto é, o Lucro (Prejuízo) Líquido apurado espelha mais exatamente o verdadeiro desempenho econômico da empresa no período em questão.

Por esses motivos, torna-se evidente a opção de se adotar, neste Modelo, a escrituração pelo Regime Contábil de Competência.

3.2.4. A Forma de Lançamento

Método de Partidas Simples (MPS)

As principais vantagens do MPS são:

1) facilidade de implementação e operação, permitindo ao usuário um entendimento rápido de seu funcionamento;

2) não utiliza uma terminologia técnica específica,

adotando a linguagem usual da empresa.

Entretanto, esse método apresenta desvantagens bastante evidentes como:

1) adota, com mais frequência, apenas o Regime Contábil de Caixa não registrando, nesse caso, transações de receitas ou despesas que não envolvem entradas e saídas de dinheiro. Por exemplo: compras e vendas à prazo;

2) não apresenta uma maneira de verificar a exatidão dos lançamentos já efetuados;

3) não fornece informações suficientes e objetivas para elaboração do Balanço Patrimonial, dificultando a determinação da consistência patrimonial da empresa;

4) permite apenas a elaboração das Demonstrações de Resultados em Dinheiro, pois normalmente só reconhece receitas e despesas caixa.

Em face dessas restrições, é possível concluir que o MPS, desenvolvido dentro dos parâmetros acima citados, dificulta a obtenção dos demonstrativos financeiros fundamentais de forma consistente, o que prejudica também a análise de tendência da empresa, vista a precariedade das regras utilizadas, levando a crer que não sejam aplicadas, sistematicamente, ao longo de períodos sucessivos.

Portanto, a simplicidade desse método não é suficiente para compensar suas deficiências, já que ele não permite ao

usuário uma visão global da empresa no tempo, nem uma clara distinção entre seus aspectos econômicos e financeiros, dificultando a análise, o controle e o planejamento.

Método das Partidas Dobradas (MPD)

As principais vantagens do MPD são:

- 1) pode adotar os regimes contábeis de Caixa, de Competência ou a combinação dos dois (regime Híbrido), sem perda de dados;
- 2) registra, efetivamente, todas as transações não-caixa;
- 3) apresenta diferentes maneiras de verificar a exatidão dos lançamentos efetuados;
- 4) fornece todas as informações necessárias à elaboração do Balanço Patrimonial, Demonstrações de Resultados e Fluxo de Caixa;
- 5) por ser um método universalmente aceito, as instituições financeiras, em geral, são familiarizadas com seu funcionamento e resultados, o que garante um melhor entendimento entre instituição e empresa.

A única desvantagem evidente do MPD é sua compreensão inicial, pois requer registros mais complexos e em maior volume o que, dentro de um processo de escrituração manual, talvez acarrete certas dificuldades de operação ao usuário.

Entretanto, com a utilização do microcomputador, a escrituração pelo MPD torna-se menos complicada, cabendo à máquina a execução das tarefas mais trabalhosas.

Com base em todas essas evidências e levando em conta os objetivos específicos deste trabalho, adotar-se-á a forma de lançamento do Método das Partidas Dobradas.

3.2.5. O Plano de Contas

Pode-se afirmar que existe uma certa tendência de padronização da estrutura geral dos Planos de Contas de empresas do mesmo ramo de atividades. Assim sendo, este Modelo propõe um Plano de Contas cuja estrutura genérica permite a contabilização dos fatos e transações mais frequentes no dia-a-dia de uma empresa rural, tomando como base um conjunto representativo de algumas das atividades agrícolas e pecuárias mais comuns no meio rural brasileiro.

É certo que, conforme a empresa em questão, algumas contas talvez sejam irrelevantes, em dado momento, e outras devam ser adaptadas ou acrescentadas, mas essas alterações já são previstas pela própria flexibilidade do Plano de Contas apresentado. Tais adaptações serão muito facilitadas com a utilização do "software" do Modelo proposto.

O Elenco de Contas

O Elenco de Contas proposto apresenta uma relação das contas patrimoniais e de resultados que podem ser movimentadas na

escrituração das operações correntes, bem como aquelas que provavelmente poderão ser usadas pela empresa no futuro (Tabela 10).

As contas aparecem agrupadas conforme o tipo de elemento que representam e são desdobradas em graus de 1 a 7 para maior profundidade de análise. Cada conta é identificada por um código que facilita substancialmente o processo de escrituração eletrônico.

A Tabela 10 (Elenco de Contas Simplificado) apresenta apenas a relação das contas mais genéricas até o 4o. grau, o que é suficiente para dar uma visão global da estrutura do Plano. Considerando-se a grande extensão do Elenco de Contas Completo, será apresentada, no capítulo seguinte (3.3. O Teste do Modelo Proposto), apenas uma exemplificação com dados de uma pequena empresa rural.

Do 1o. ao 4o. grau foi adotada a codificação numérica decimal, ou seja, a cada desdobramento adicionam-se dois algarismos separados por um ponto. A partir do 5o. até o 7o. grau é usada uma extensão de três dígitos que identifica elementos mais específicos (001 a 009) ou determina a atividade de produção agrícola ou animal (100 a 998) ou, ainda, um Centro de Resultados Indiretos (999), como pode ser visto na Tabela 11.

Para possibilitar a inclusão de novas contas, cada grau reserva um determinado número de códigos em aberto, onde várias delas poderão ser criadas conforme as necessidades da empresa. Também é possível a eliminação das contas consideradas

Tabela 10. Elenco de Contas Simplificado

EMPRESA RURAL: _____

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
1	1	ATIVO
2	11	CIRCULANTE
3	11.01	DISPONIVEL
4	11.01.01	Caixa
4	11.01.02	Bancos - Conta Corrente
4	11.01.03	Aplicações Financeiras
4	11.01.04	Outros
3	11.02	CREDITOS A CURTO PRAZO
4	11.02.01	Títulos a Receber a Curto-Prazo
4	11.02.02	Contas a Receber a Curto-Prazo
4	11.02.03	Adiantamentos e Empréstimos
4	11.02.04	Aplicações Financeiras de Curto-Prazo
4	11.02.05	Outros Créditos a Curto Prazo
3	11.03	ESTOQUES
4	11.03.01	Estoques da Produção
4	11.03.20	Estoques de Sementes e Mudas
4	11.03.30	Estoques de Fertilizantes e Corretivos
4	11.03.40	Estoques de Defensivos
4	11.03.50	Estoques de Alimentos Volumosos
4	11.03.60	Estoques de Alimentos Concentrados
4	11.03.70	Estoques de Medicamentos e Vacinas
4	11.03.80	Estoques de Materiais de Consumo
4	11.03.90	Estoques de Outros Insumos e Materiais de Consumo
3	11.04	DESPESAS ANTECIPADAS A CURTO PRAZO
4	11.04.01	Despesas Antecipadas c/ Seguros
4	11.04.02	Despesas Antecipadas com Juros
4	11.04.03	Despesas Antecipadas c/ Aluguéis
4	11.04.04	Outras Despesas Antecipadas a Curto Prazo
2	12	REALIZAVEL A LONGO PRAZO
3	12.01	CREDITOS A LONGO PRAZO
4	12.01.01	Títulos a Receber a Longo Prazo
4	12.01.02	Contas a Receber a Longo Prazo
4	12.01.03	Adiantamentos e Empréstimos
4	12.01.04	Aplicações Financeiras de Longo Prazo
4	12.01.05	Outros Créditos a Longo-Prazo
3	12.02	DESPESAS ANTECIPADAS A LONGO PRAZO
4	12.02.01	Despesas Antecipadas c/ Seguros
4	12.02.02	Despesas Antecipadas c/ Juros
4	12.02.03	Despesas Antecipadas c/ Aluguéis
4	12.02.04	Outras Despesas Antecipadas a Longo-Prazo
2	13	PERMANENTE
3	13.01	INVESTIMENTOS
4	13.01.01	Participações em Outras Empresas
4	13.01.02	Participações em Fundos de Investimentos
4	13.01.03	Imóveis para Renda ou Futura Utilização
4	13.01.04	Outros Investimentos

Tabela 10. Elenco de Contas Simplificado (continuação)

EMPRESA RURAL: _____

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
3	13.02	IMOBILIZADO
4	13.02.01	Intermediário
4	13.02.02	Fixo
4	13.02.03	Depreciação Acumulada
4	13.02.04	Imobilizado em Andamento
3	13.03	DIFERIDO
4	13.03.01	Gastos de Implantação e Pré-Operacionais
4	13.03.02	Estudos e Projetos
4	13.03.03	Melhorias
4	13.03.04	Outros Ativos Diferidos
4	13.03.05	Amortização Acumulada
1	2	PASSIVO
2	21	CIRCULANTE
3	21.01	FORNECEDORES
4	21.01.01	Fornecedor A
4	21.01.02	Fornecedor B
3	21.02	TITULOS A PAGAR
4	21.02.01	Credor A
4	21.02.02	Credor B
3	21.03	SALARIOS A PAGAR
4	21.03.01	Pessoal Administrativo
4	21.03.02	Mão-de-Obra Permanente
4	21.03.03	Mão-de-Obra Temporária
4	21.03.04	Serviços de Terceiros
3	21.04	ENCARGOS SOCIAIS A RECOLHER
4	21.04.01	IAPAS a Recolher
4	21.04.02	FGTS a Recolher
4	21.04.03	Contribuição Sindical a Recolher
4	21.04.04	Imposto de Renda na Fonte
4	21.04.05	Seguro de Vida
3	21.05	IMPOSTOS A PAGAR
4	21.05.01	ICMS a Pagar
4	21.05.02	ISS a Pagar
4	21.05.03	PIS a Pagar
4	21.05.04	PRORURAL a Pagar
4	21.05.05	ITR a Pagar
4	21.05.06	Imposto de Renda na Fonte - Terceiros
3	21.06	CONTAS A PAGAR
4	21.06.01	Energia Elétrica
4	21.06.02	Água
4	21.06.03	Telefone, Telex e Fax
4	21.06.04	Aluguéis e Arrendamentos
4	21.06.05	Outras Contas a Pagar
3	21.07	EMPRESTIMOS A PAGAR
4	21.07.01	Banco A
4	21.07.02	Banco B
3	21.08	OUTRAS OBRIGAÇÕES DE CURTO PRAZO

Tabela 10. Elenco de Contas Simplificado (continuação)

EMPRESA RURAL: _____

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
2	22	EXIGIVEL A LONGO-PAZO
3	22.01	FINANCIAMENTOS
4	22.01.01	Banco A
4	22.01.02	Banco B
3	22.02	TITULOS A PAGAR A LONGO PAZO
4	22.02.01	Credor A
4	22.02.01	Credor B
3	22.03	OUTRAS OBRIGAÇÕES A LONGO-PAZO
2	23	RESULTADOS DE EXERCICIOS FUTUROS
3	23.01	RECEITAS ANTECIPADAS
4	23.01.01	Receita A
4	23.01.02	Receita B
3	23.02	CUSTOS OU DESPESAS DAS RECEITAS ANTECIPADAS
4	23.02.01	Custo ou Despesa da Receita A
4	23.02.02	Custo ou Despesa da Receita B
1	3	PATRIMONIO LIQUIDO
2	31	CAPITAL
2	32	RESERVAS
3	32.01	RESERVAS DE REAVALIAÇÃO
2	33	LUCROS (OU PREJUIZOS) ACUMULADOS
1	4	RECEITAS
2	41	RECEITAS OPERACIONAIS
3	41.01	RECEITA OPERACIONAL BRUTA - INVENTARIO PERMANENTE
4	41.01.01	Vendas de Produtos Agropecuários
4	41.01.02	Consumo Interno de Produtos Agropecuários
4	41.01.03	Pagamentos em Espécie c/ Produtos Agrop.
4	41.01.04	Uso Interno de Produtos Agropecuários
4	41.01.05	Acréscimos nos Estoques Devidos à Produção
4	41.01.06	Alterações de Preços Reais dos Estoques
3	41.02	RECEITA OPERACIONAL BRUTA - INVENTARIO PERIODICO
4	41.02.01	Vendas de Produtos Agropecuários
4	41.02.02	Consumo Interno de Produtos Agropecuários
4	41.02.03	Pagamentos em Espécie c/ Produtos Agrop.
4	41.02.04	Uso Interno de Produtos Agropecuários
4	41.02.05	Variações dos Estoques no Período (Estoque Final - Estoque Inicial)
3	41.03	RECEITA OPERACIONAL BRUTA - APROPRIAÇÃO DIRETA
4	41.03.01	Vendas de Produtos Agropecuários
4	41.03.02	Consumo Interno de Produtos Agropecuários
4	41.03.03	Pagamentos em Espécie c/ Produtos Agrop.
4	41.03.04	Uso Interno de Produtos Agropecuários

Tabela 10. Elenco de Contas Simplificado (continuação)

EMPRESA RURAL: _____

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
3	41.04	RECEITA OPERACIONAL BRUTA
		PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS
4	41.04.01	Aluguel de Veículos, Maquinaria, Equipamentos e Implementos
4	41.04.02	Aluguel de Animais de Trabalho
4	41.04.03	Serviços de Mão-de-Obra
4	41.04.04	Outras Prestações de Serviços
3	41.05	RECEITA OPERACIONAL BRUTA - TOTAIS
4	41.05.00	Receita Operacional Bruta - Totais
4	41.05.01	Vendas de Produtos Agropecuários
4	41.05.02	Consumo Interno de Produtos Agropecuários
4	41.05.03	Pagamentos em Espécie c/ Produtos Agrop.
4	41.05.04	Uso Interno de Produtos Agropecuários
4	41.05.05	Alterações dos Estoques no Período
4	41.05.06	Prestações de Serviços
3	41.06	RECEITAS FINANCEIRAS
4	41.06.00	Receitas Financeiras
4	41.06.10	Receitas Financeiras (Juros e Correção)
4	41.06.11	Receitas de Títulos a Receber
4	41.06.12	Receitas de Aplicações Mercado Financeiro
4	41.06.13	Outras Receitas Financeiras
4	41.06.20	Ganhos (Perdas) nos Créditos Operacionais
4	41.06.21	Ganhos nos Créditos Operacionais
4	41.06.22	(-)Perdas nos Créditos Operacionais
2	42	DEDUÇÕES DE RECEITAS OPERACIONAIS
3	42.01	DEDUÇÕES DA RECEITA OPERACIONAL BRUTA- INVENTARIO PERMANENTE
4	42.01.01	Valor Contábil do Produto Vendido
4	42.01.02	Valor Contábil do Produto Consumido
4	42.01.03	Valor Contábil do Produto p/ Pagamento
4	42.01.04	Valor Contábil do Produto Usado
4	42.01.05	Valor Contábil das Perdas e Mortes
3	42.02	DEDUÇÕES DA RECEITA OPERACIONAL BRUTA- INVENTARIO PERIODICO
4	42.02.01	Compras de Produtos Agropecuários
4	42.02.02	Recebimentos em Espécie de Prod. Agrop.
2	43	RECEITAS NAO-OPERACIONAIS
3	43.00	RECEITAS NAO-OPERACIONAIS
4	43.00.00	Receitas Não-Operacionais
3	43.01	GANHOS NAS VENDAS DE BENS DE CAPITAL
3	43.02	ALUGUEIS E ARRENDAMENTOS
3	43.03	RECEITAS DE TRABALHO FORA DA EMPRESA
3	43.04	RECEITAS DE EMPRESTIMOS A TERCEIROS
3	43.05	INDENIZAÇÕES DE SEGUROS
3	43.06	RECEBIMENTOS EM ESPECIE
3	43.08	DOAÇÕES E HERANÇAS
3	43.09	OUTRAS RECEITAS NAO-OPERACIONAIS

Tabela 10. Elenco de Contas Simplificado (continuação)

EMPRESA RURAL: _____

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
1	5	CUSTOS DE PRODUÇÃO
2	51	CUSTOS VARIÁVEIS DE PRODUÇÃO
3	51.01	MAO-DE-OBRA TEMPORÁRIA
4	51.01.00	Mão-de-Obra Temporária
4	51.01.01	Salários
4	51.01.02	Encargos Sociais
4	51.01.03	Outros Pagamentos
3	51.02	SERVIÇOS DE TERCEIROS
4	51.02.00	Serviços de Terceiros
4	51.02.01	Aluguel de Veículos, Maquinaria, Equipamentos e Implementos
4	51.02.02	Aluguel de Animais de Trabalho
4	51.02.03	Serviços de Mão-de-Obra
4	51.02.04	Outros Serviços de Terceiros
3	51.03	VEÍCULOS, MAQUINARIA, EQUIPAMENTOS E IMPLEMENTOS
4	51.03.00	Veic., Maq., Equip. e Impl.(Combustível, Lubrificantes, Reparos e Manutenção)
4	51.03.10	Custo em Inventário Permanente
4	51.03.11	Valor Contábil do Insumo Usado
4	51.03.20	Custo em Inventário Periódico
4	51.03.21	Compras
4	51.03.22	(+)Recebimentos em Espécie
4	51.03.23	(-)Vendas
4	51.03.24	(-)Pagamentos em Espécie
4	51.03.25	(+)Variação do Estoque no Período
4	51.03.30	Custo em Apropriação Direta
4	51.03.31	Compras
3	51.04	SEMENTES E MUDAS
4	51.04.00	Sementes e Mudas
4	51.04.10	Custo em Inventário Permanente
4	51.04.11	Valor Contábil do Insumo Usado
4	51.04.20	Custo em Inventário Periódico
4	51.04.21	Compras
4	51.04.22	(+)Recebimentos em Espécie
4	51.04.23	(-)Vendas
4	51.04.24	(-)Pagamentos em Espécie
4	51.04.25	(+)Variação do Estoque no Período
4	51.04.30	Custo em Apropriação Direta
4	51.04.31	Compras
3	51.05	FERTILIZANTES E CORRETIVOS
4	51.05.00	Fertilizantes e Corretivos
4	51.05.10	Custo em Inventário Permanente
4	51.05.11	Valor Contábil do Insumo Usado
4	51.05.20	Custo em Inventário Periódico
4	51.05.21	Compras
4	51.05.22	(+)Recebimentos em Espécie
4	51.05.23	(-)Vendas
4	51.05.24	(-)Pagamentos em Espécie

Tabela 10. Elenco de Contas Simplificado (continuação)

EMPRESA RURAL: _____

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
4	51.05.25	(+)Variação do Estoque no Período
4	51.05.30	Custo em Apropriação Direta
4	51.05.31	Compras
3	51.06	DEFENSIVOS
4	51.06.00	Defensivos
4	51.06.10	Custo em Inventário Permanente
4	51.06.11	Valor Contábil do Insumo Usado
4	51.06.20	Custo em Inventário Periódico
4	51.06.21	Compras
4	51.06.22	(+)Recebimentos em Espécie
4	51.06.23	(-)Vendas
4	51.06.24	(-)Pagamentos em Espécie
4	51.06.25	(+)Variação do Estoque no Período
4	51.06.30	Custo em Apropriação Direta
4	51.06.31	Compras
3	51.07	ALIMENTOS CONCENTRADOS
4	51.07.00	Alimentos Concentrados
4	51.07.10	Custo em Inventário Permanente
4	51.07.11	Valor Contábil do Insumo Usado
4	51.07.12	Valor de Mercado do Produto Usado
4	51.07.20	Custo em Inventário Periódico
4	51.07.21	Compras
4	51.07.22	(+)Recebimentos em Espécie
4	51.07.23	(-)Vendas
4	51.07.24	(-)Pagamentos em Espécie
4	51.07.25	(+)Variação do Estoque no Período
4	51.07.26	Valor de Mercado do Produto Usado
4	51.07.30	Custo em Apropriação Direta
4	51.07.31	Compras
4	51.07.32	Valor de Mercado do Produto Usado
3	51.08	ALIMENTOS VOLUMOSOS
4	51.08.00	Alimentos Volumosos
4	51.08.10	Custo em Inventário Permanente
4	51.08.11	Valor Contábil do Produto Usado
4	51.08.12	Valor de Mercado do Produto Usado
4	51.08.20	Custo em Inventário Periódico
4	51.08.21	Compras
4	51.08.22	(+)Recebimentos em Espécie
4	51.08.23	(-)Vendas
4	51.08.24	(-)Pagamentos em Espécie
4	51.08.25	(+)Variação do Estoque no Período
4	51.08.26	Valor de Mercado do Produto Usado
4	51.08.30	Custo em Apropriação Direta
4	51.08.31	Compras
4	51.08.32	Valor de Mercado do Produto Usado
3	51.09	MEDICAMENTOS E VACINAS
4	51.09.00	Medicamentos e Vacinas
4	51.09.10	Custo em Inventário Permanente
4	51.09.11	Valor Contábil do Insumo Usado

Tabela 10. Elenco de Contas Simplificado (continuação)

EMPRESA RURAL: _____

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
4	51.09.20	Custo em Inventário Periódico
4	51.09.21	Compras
4	51.09.22	(+)Recebimentos em Espécie
4	51.09.23	(-)Vendas
4	51.09.24	(-)Pagamentos em Espécie
4	51.09.25	(+)Variação do Estoque no Período
4	51.09.30	Custo em Apropriação Direta
4	51.09.31	Compras
3	51.10	MATERIAIS DE CONSUMO
4	51.10.00	Materiais de Consumo
4	51.09.10	Custo em Inventário Permanente
4	51.09.11	Valor Contábil do Insumo Usado
4	51.09.20	Custo em Inventário Periódico
4	51.09.21	Compras
4	51.09.22	(+)Recebimentos em Espécie
4	51.09.23	(-)Vendas
4	51.09.24	(-)Pagamentos em Espécie
4	51.09.25	(+)Variação do Estoque no Período
4	51.09.30	Custo em Apropriação Direta
4	51.09.31	Compras
3	51.10	OUTROS CUSTOS VARIÁVEIS DE PRODUÇÃO
4	51.10.00	Outros Custos Variáveis de Produção
2	52	CUSTOS FIXOS DE PRODUÇÃO
3	52.01	MAO-DE-OBRA PERMANENTE
4	52.01.00	Mão-de-Obra Permanente
4	52.01.01	Salários
4	52.01.02	Encargos Sociais
4	52.01.03	Outros Pagamentos
4	52.01.04	Custos Não-Caixa com Alimentação
4	52.01.05	Custos Não-Caixa com Moradia
4	52.01.06	Outros Custos Não-Caixa
3	52.02	CONSTRUÇÕES, INSTALAÇÕES E MELHORAMENTOS
4	52.02.00	Construções, Instalações e Melhoramentos (Reparos e Manutenção)
3	52.03	TAXAS, IMPOSTOS, SEGUROS E LICENÇAS
4	52.03.00	Taxas, Impostos, Seguros e Licenças
4	52.03.01	Taxas e Impostos
4	52.03.02	Seguros e Licenças
3	52.04	ALUGUEIS E ARRENDAMENTOS
4	52.04.00	Aluguéis e Arrendamentos
4	52.04.01	Aluguel de Pastagens de Terceiros
4	52.04.02	Uso de Pastagens da Empresa
4	52.04.03	Uso de Animais de Trabalho
4	52.04.04	Aluguel de Depósitos e Terreiros
4	52.04.05	Arrendamento de Terras
3	52.05	DEPRECIAÇÕES
4	52.05.00	Depreciações
4	52.05.01	Depreciação de Veículos
4	52.05.02	Depreciação de Maquinaria

Tabela 10. Elenco de Contas Simplificado (continuação)

EMPRESA RURAL: _____

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
4	52.05.03	Depreciação de Equipamentos e Implementos
4	52.05.04	Depreciação de Construções
4	52.05.05	Depreciação de Instalações
4	52.05.06	Depreciação de Melhoramentos
4	52.05.07	Depreciação de Culturas Perenes
3	52.06	OUTROS CUSTOS FIXOS DE PRODUÇÃO
4	52.06.00	Outros Custos Fixos de Produção
2	53	AJUSTES DE CUSTOS VARIÁVEIS E FIXOS
3	53.01	ALTERAÇÕES NOS ESTOQUES DE CULTURAS
4	53.01.01	Anuais em Crescimento
4	53.01.02	Perenes em Manutenção
2	54	CUSTOS DOS BENS E SERVIÇOS PRODUZIDOS
1	6	DESPESAS
2	61	DESPESAS OPERACIONAIS
3	61.01	DESPESAS COM VENDAS
4	61.01.00	Despesas com Vendas
4	61.01.01	Provisão para Devedores Duvidosos
4	61.01.02	Outras Despesas com Vendas
3	61.02	DESPESAS ADMINISTRATIVAS
4	61.02.00	Despesas Administrativas
4	61.02.01	Retiradas do(s) Proprietário(s)
4	61.02.02	Pessoal Administrativo
4	61.02.03	Veículos, Maquinaria, Equipamentos e Implementos
4	61.02.04	Construções, Instalações e Melhoramentos
4	61.02.05	Serviços Profissionais Avulsos
4	61.02.06	Materiais de Consumo
4	61.02.07	Taxas, Impostos, Seguros e Licenças
4	61.02.08	Aluguéis
4	61.02.09	Energia Elétrica
4	61.02.10	Água
4	61.02.11	Comunicações
4	61.02.12	Despesas de Transporte
4	61.02.13	Outras Despesas Administrativas
3	61.03	DESPESAS FINANCEIRAS
4	61.03.00	Despesas Financeiras
4	61.03.10	Despesas Financeiras (Juros e Correção)
4	61.03.11	Despesas com Fornecedores
4	61.03.12	Despesas com Títulos a Pagar
4	61.03.13	Despesas com Empréstimos Bancários
4	61.03.14	Despesas com Empréstimos de Terceiros
4	61.03.15	Despesas com Financiamentos
4	61.03.16	Despesas Bancárias
4	61.03.17	Impostos sobre Operações Financeiras
4	61.03.18	Outras Despesas Financeiras
4	61.03.20	Perdas (Ganhos) nas Obrigações Operacionais
4	61.03.21	Perdas nas Obrigações Operacionais
4	61.03.22	(-)Ganhos nas Obrigações Operacionais

Tabela 10. Elenco de Contas Simplificado (continuação)

EMPRESA RURAL: _____

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
3	61.04	DESPESAS LIQUIDAS FINANCEIRAS
4	61.04.00	Despesas Líquidas Financeiras
4	61.04.01	Despesas - Receitas Financeiras
3	61.05	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS
4	61.05.00	Outras Despesas Operacionais
4	61.05.01	Depreciação de Veículos, Maquinaria, Equipamentos e Implementos
4	61.05.02	Depreciação de Construções, Instalações e Melhoramentos
4	61.05.03	Amortização de Gastos de Implantação e Pré-Operacionais
4	61.05.04	Amortização de Estudos e Projetos
4	61.05.05	Amortização de Melhorias
4	61.05.06	Outras Despesas Operacionais
2	62	DESPESAS NAO-OPERACIONAIS
3	62.00	DESPESAS NAO-OPERACIONAIS
4	62.00.00	Despesas Não-Operacionais
3	62.01	PERDAS NAS VENDAS DE BENS DE CAPITAL
4	62.01.01	Perdas nas Vendas de Veículos, Maquinaria, Equipamentos e Implementos
4	62.01.02	Perdas nas Vendas/Sucata de Construções, Instalações e Melhoramentos
4	62.01.03	Perdas nas Reformas de Culturas Perenes
3	62.02	PERDAS EXTRAORDINARIAS
4	62.02.01	Secas, Geadas, Tempestades, Granizo, Incêndios, etc.
3	62.03	RETIRADAS EM ESPECIE DE PRODUTOS
3	62.03.01	Consumo Interno
3	62.03.02	Pagamento de Serviços de Terceiros
3	62.03.03	Pagamento de Insumos/Materiais de Consumo Comprados
3	62.03	PROVISAO PARA PERDAS EM INVESTIMENTOS
4	62.03.01	Provisão para Perdas em Investimentos
3	62.04	OUTRAS DESPESAS NAO-OPERACIONAIS
4	62.04.01	Outras Despesas Não-Operacionais
2	63	OUTRAS DESPESAS
3	63.00	OUTRAS DESPESAS
4	63.00.00	Outras Despesas
3	63.01	PROVISAO PARA IMPOSTOS
4	63.01.01	Provisão para Imposto de Renda
3	63.02	PARTICIPAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES
4	63.02.01	Empregados
4	63.02.02	Administradores
4	63.02.03	Contribuições e Doações
3	63.03	PERDAS (GANHOS) NOS ITENS MONETARIOS
4	63.03.01	Perdas nos Itens Monetários
4	63.03.02	(-)Ganhos nos Itens Monetários

Tabela 10. Elenco de Contas Simplificado (continuação)

EMPRESA RURAL: _____

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
1	7	RESULTADOS
2	71	VALOR BRUTO DA PRODUÇÃO DO PERIODO
3	71.00	VALOR BRUTO DA PRODUÇÃO DO PERIODO
4	71.00.00	Valor Bruto da Produção do Período
5	71.00.00-100 a	
7	71.00.00-999	Destacar SUB-ELENCO DAS ATIVIDADES
2	72	MARGEM SOBRE CUSTOS VARIÁVEIS
3	72.01	MARGEM SOBRE CUSTOS VARIÁVEIS
4	72.01.00	Margem sobre Custos Variáveis
5	72.01.00-100 a	
7	72.01.00-999	Destacar SUB-ELENCO DAS ATIVIDADES
3	72.02	MARGEM S/ CUSTOS VARIÁVEIS APOS ALOCAÇÕES
4	72.02.00	Margem s/ Custos Variáveis Ap. Alocações
5	72.02.00-100 a	
7	72.02.00-998	Destacar SUB-ELENCO DAS ATIVIDADES
2	73	LUCRO (PREJUÍZO) BRUTO DA PRODUÇÃO
3	73.01	LUCRO (PREJUÍZO) BRUTO DA PRODUÇÃO
4	73.01.00	Lucro (Prejuízo) Bruto da Produção
5	73.01.00-100 a	
7	73.01.00-999	Destacar SUB-ELENCO DAS ATIVIDADES
3	73.02	LUCRO BRUTO DA PRODUÇÃO APOS ALOCAÇÕES
4	73.02.00	Lucro Bruto da Produção Após Alocações
5	73.02.00-100 a	
7	73.02.00-998	Destacar SUB-ELENCO DAS ATIVIDADES
2	74	LUCRO (PREJUÍZO) OPERACIONAL
3	74.01	LUCRO (PREJUÍZO) OPERACIONAL
4	74.01.00	Lucro (Prejuízo) Operacional
5	74.01.00-100 a	
7	74.01.00-999	Destacar SUB-ELENCO DAS ATIVIDADES
3	74.02	LUCRO OPERACIONAL APOS ALOCAÇÕES
4	74.02.00	Lucro Operacional Após Alocações
5	74.02.00-100 a	
7	74.02.00-998	Destacar SUB-ELENCO DAS ATIVIDADES
2	75	LUCRO (PREJUÍZO) ANTES DO I.R.
3	75.01	LUCRO (PREJUÍZO) ANTES DO I.R.
4	75.01.00	Lucro (Prejuízo) Antes do I.R.
5	75.01.00-100 a	
7	75.01.00-999	Destacar SUB-ELENCO DAS ATIVIDADES
3	75.02	LUCRO ANTES DO I.R. APOS ALOCAÇÕES
4	75.02.00	Lucro Antes do I.R. Após Alocações
5	75.02.00-100 a	
7	75.02.00-998	Destacar SUB-ELENCO DAS ATIVIDADES
2	76	LUCRO (PREJUÍZO) DEPOIS DO I.R.
3	76.01	LUCRO (PREJUÍZO) DEPOIS DO I.R.
4	76.01.00	Lucro (Prejuízo) Depois do I.R.
5	76.01.00-100 a	
7	76.01.00-999	Destacar SUB-ELENCO DAS ATIVIDADES
3	76.02	LUCRO DEPOIS DO I.R. APOS ALOCAÇÕES
4	76.02.00	Lucro Depois do I.R. Após Alocações

Tabela 10. Elenco de Contas Simplificado (continuação)

EMPRESA RURAL: _____

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
5	76.02.00-100 a	
7	76.02.00-998	Destacar SUB-ELENCO DAS ATIVIDADES
2	77	LUCRO (PREJUÍZO) LIQUIDO
3	77.01	LUCRO (PREJUÍZO) LIQUIDO
4	77.01.00	Lucro (Prejuízo) Líquido
5	77.01.00-100 a	
7	77.01.00-999	Destacar SUB-ELENCO DAS ATIVIDADES
3	77.02	LUCRO LIQUIDO APOS ALOCAÇÕES
4	77.02.00	Lucro Líquido Após Alocações
5	77.02.00-100 a	
7	77.02.00-998	Destacar SUB-ELENCO DAS ATIVIDADES

Tabela 11. Sub-Elenco de Contas das Atividades Produtivas

EMPRESA RURAL: _____

GRAU	CODIGO - EXTENSAO	NOME DA CONTA
	A	
	DESTACAR	
5	00.00.00-100	Culturas Anuais
6	00.00.00-110	Milho
7	00.00.00-111	Em Crescimento
6	00.00.00-120	Soja
7	00.00.00-121	Em Crescimento
6	00.00.00-130	Outras Culturas Anuais
7	00.00.00-131	Em Crescimento
6	00.00.00-140 a	
7	00.00.00-199	A Destacar
5	00.00.00-200	Culturas Perenes
6	00.00.00-210	Café
7	00.00.00-211	Em Manutenção
6	00.00.00-220	Laranja
7	00.00.00-221	Em Manutenção
6	00.00.00-230	Outras Culturas Perenes
7	00.00.00-231	Em Manutenção
6	00.00.00-240 a	
7	00.00.00-299	A Destacar
5	00.00.00-300	Animais e Produtos Animais
6	00.00.00-310	Pecuária de Corte - Fase Cria
6	00.00.00-320	Pecuária de Corte - Fase Recria
6	00.00.00-330	Pecuária de Corte - Fase Engorda
6	00.00.00-340	Pecuária de Leite
6	00.00.00-350	Suinocultura
6	00.00.00-360	Ovinocultura
6	00.00.00-370	Outras Criações
6	00.00.00-380 a	
7	00.00.00-399	A Destacar
5	00.00.00-400	Outras Atividades Agropecuárias
5	00.00.00-500 a	
7	00.00.00-998	A Destacar
7	00.00.00-999	Centro de Resultados Indiretos ^{a/}

^{a/} Conta exclusiva para apropriação de Receitas, Ganhos, Custos, Despesas, Perdas e Resultados do período, que não forem diretamente alocáveis às atividades produtivas.

desnecessárias devido à reduzida chance de serem movimentadas no presente e no futuro.

Outros Componentes do Plano de Contas

As funções das contas mais genéricas do Elenco proposto foram descritas juntamente com os demonstrativos financeiros no capítulo anterior. Já o conteúdo das contas analíticas, de grau mais elevado, pode ser facilmente identificado pelo próprio nome da conta.

O funcionamento das contas mais importantes será exemplificado no teste do Modelo proposto.

3.2.6. Ajustes

Como foi explicado anteriormente, no Regime Contábil de Competência as receitas e despesas devem ser apropriadas no período em que foram geradas, independentemente de ter havido recebimento ou pagamento. Em consequência, há necessidade de serem feitos ajustes ao final de cada período contábil para determinação das parcelas que efetivamente competem ao exercício em questão, isto é, que foram realmente ganhas, produzidas, consumidas ou usadas dentro desse exercício.

Portanto os "ajustes representam lançamentos contábeis efetuados após o levantamento de um balancete preliminar, para fazer com que todos os eventos e transações referentes ao período contábil que se encerra sejam registrados dentro do mesmo" (GOUVEIA, 1982 p.507).

Neste Modelo, os principais lançamentos de ajuste referem-se à:

a) Receitas a Receber

Através do ajuste é registrada uma receita gerada dentro do período, mas que ainda não foi recebida. Nesse caso, debita-se uma conta de Ativo (Títulos a Receber, Contas a Receber, Adiantamentos e Empréstimos, etc.) e credita-se uma conta de Receita.

b) Despesas a Pagar

Por meio do ajuste é registrada uma despesa gerada dentro do período, mas que ainda não foi paga. Nesse caso, debita-se uma conta de Despesa e credita-se uma conta de Passivo (Fornecedores, Títulos a Pagar, Empréstimos a Pagar, etc.).

c) Despesas Antecipadas

O lançamento de ajuste permite apropriar como Despesa a parcela dos gastos antecipados que beneficiaram o período atual que está sendo encerrado. Nesse caso, debita-se uma conta de Despesa e credita-se uma conta de Ativo (Despesa Antecipada com Seguros, Despesa Antecipada com Juros, Despesa Antecipada com Aluguéis, etc.).

d) Receitas Antecipadas

Com o ajuste é possível apropriar como Receita a parcela dos recebimentos antecipados equivalente aos serviços já prestados ou bens entregues no período em questão. Nesse caso

debita-se uma conta de Passivo (Receita Antecipada) e credita-se uma conta de Receita.

e) Estoques Controlados por Inventário Periódico

e.1) Culturas Anuais em Crescimento e Culturas Perenes em Manutenção

Nesse caso o ajuste é decorrente da variação no valor desses estoques no período (Estoque Inicial - Estoque Final). Assim, se essa diferença for negativa ($EF > EI$) debita-se uma conta de Ativo (Estoque de Milho em Crescimento, Estoque de Café em Manutenção, etc.) e credita-se uma conta de Custos de Produção (Ajuste de Custos Variáveis e Fixos).

Esse lançamento permite apropriar, no período em questão, somente os custos que efetivamente contribuíram para gerar a produção que entra no estoque. Se ainda não tiver havido colheita, no período, os custos de produção são automaticamente anulados pelo ajuste.

Se a diferença for positiva ($EF < EI$), credita-se a conta de Estoque e debita-se a conta de Ajuste, de forma que haja o reconhecimento dos custos compatíveis com a produção do período.

No caso das pastagens, como explicado anteriormente, não serão realizados ajustes e todos os custos para manutenção dessa cultura, durante o período, serão confrontados com a renda referente ao "aluguel" do pasto para as atividades de criação animal (Receita Operacional Bruta = Uso Interno do Produto).

Produtos Agrícolas e Animais em Formação

A variação desses estoques no período (Estoque Final - Estoque Inicial) é componente do Valor Bruto da Produção. Assim o ajuste é contabilizado de forma que, se essa variação for positiva ($EF > EI$), debita-se uma conta de Ativo (Estoque de Milho, Estoque de Café, Estoque de Novilhas, etc.) e credita-se uma conta de Receita (Variações dos Estoques no Período). Esse lançamento permite apropriar a renda não-caixa equivalente à produção do período em questão.

Se a variação for negativa ($EF < EI$), credita-se a conta de Estoque e debita-se a conta Variação do Estoque no Período. Esse ajuste registra a despesa não-caixa gerada pela redução do estoque no período.

Insumos e Materiais de Consumo

A variação desses estoques no período (Estoque Inicial - Estoque Final) é componente do Uso Interno. Portanto o ajuste é contabilizado de forma que apenas a parcela efetivamente usada no período seja apropriada como Custo de Produção.

Assim, se essa variação for negativa ($EF > EI$) debita-se uma conta de Ativo (Estoque de Sementes e Mudanças, Estoque de Defensivos, etc.) e credita-se uma conta de Custos de Produção (Variação do Estoque no Período). Isso significa que, durante o período em questão, as entradas no estoque do insumo ou material de consumo foram maiores que as saídas.

Se a variação for positiva ($EF < EI$), houve uso do

insumo ou material de consumo no período e, portanto, credita-se a conta de Estoque e debita-se a conta Variação do Estoque no Período.

f) Depreciação

Através dos ajustes é possível distribuir o custo de aquisição, formação ou construção do Ativo Imobilizado pelos períodos de sua vida útil estimada. Esse procedimento, denominado Depreciação, é feito de forma a apropriar como Custo de Produção ou Despesa Operacional, a parcela referente ao desgaste do bem de capital no período em questão.

Assim sendo, debita-se uma conta de Custos de Produção (Depreciação de Veículos, Depreciação de Maquinaria, etc.) ou de Despesa Operacional (Outras Despesas Operacionais) e credita-se uma conta retificativa do Ativo Imobilizado (Depreciação Acumulada de Veículos, Depreciação Acumulada de Maquinaria, etc.).

g) Amortização

Por intermédio dos ajustes, os recursos aplicados no Ativo Diferido são distribuídos pelos períodos em que, supostamente, esses gastos trazem benefícios à empresa. Esse procedimento contábil é denominado Amortização e permite registrar como Despesa Operacional a parcela referente à perda da capacidade desse ativo no período em questão.

Assim sendo, debita-se uma conta de Despesa Operacional (Outras Despesas Operacionais) e credita-se uma conta

retificativa do Ativo Diferido (Amortização Acumulada de Gastos de Implantação e Pré- Operacionais, Amortização Acumulada de Melhorias, etc.).

h) Ajustes de Correção de Saldos

São representados por todos os lançamentos destinados a corrigir o saldo de contas. Podem-se destacar as alterações de preços reais nos estoques de produtos, os ganhos ou perdas nas vendas, sucateamento ou reforma de bens de capital, perdas (ganhos) nos itens monetários, reavaliação de itens do Ativo Permanente Imobilizado ao preço de mercado, a conversão e atualização cambial de Disponibilidades e dívidas em moeda estrangeira, contabilização de Provisão para Devedores Duvidosos e Provisão para Imposto de Renda, transferências entre contas para corrigir lançamentos indevidos (estornos), contabilização de transações ainda não registradas, reversão de reservas realizadas no exercício, etc. (GOUVEIA, 1982; IUDICIBUS et alii, 1983; MARION, 1986).

3.2.7. Encerramento de Contas de Receita e Despesa

Como foi dito anteriormente, o resultado das transações da empresa deve ser apurado ao final de cada período contábil. Para isso devem ser confrontados os saldos das contas de Receita, Custo e Despesa que competem ao exercício em questão.

Esse procedimento contábil é efetuado através do encerramento dessas contas e transferência dos seus saldos para as contas de Resultado do Período: Valor Bruto da Produção do

Período, Margem Sobre Custos Variáveis, Lucro Bruto da Produção, Lucro ou Prejuízo Operacional, Lucro ou Prejuízo Antes do I.R., Lucro ou Prejuízo Depois do I.R. e Lucro ou Prejuízo Líquido.

Portanto, todas as contas de Receita, Ganho, Custo, Despesa e Perda são periódicas porque iniciam cada exercício com saldo zero e os registros que acumulam referem-se apenas ao período contábil em questão.

Assim, para se encerrar uma conta de Receita ou Ganho deve-se debitá-la de modo que seu saldo seja transferido para crédito de uma conta de Resultado. No caso de contas de Custo, Despesa ou Perda é necessário creditá-las e debitar a conta de Resultado.

3.2.8. Distribuição dos Resultados

O confronto das contas de Receita, Ganho, Custo, Despesa e Perda nas contas de Resultado do Período obedece aos cálculos apresentados na Tabela 5. Essas contas também são transitórias e devem ser encerradas, no final do período, conforme a sequência apresentada na DRE.

A última conta, Lucro Líquido, deve ser debitada e seu saldo transferido para crédito da conta Lucros (Prejuízos) Acumulados do BP. A soma do resultado do período com o saldo anterior de Lucros Acumulados representa o lucro à disposição, para ser destinado à formação de reservas e/ou distribuído aos proprietários da empresa. Nesse caso, debita-se a conta Lucros Acumulados e credita-se o Caixa ou Contas a Pagar, no valor

referente à participação do(s) proprietário(s) nos lucros. O saldo remanescente em Lucros Acumulados, depois dessa operação, representa o lucro retido na empresa que pode ser usado para aumento do Capital.

Se o resultado foi prejuízo, poderá ser absorvido por lucros retidos ou reservas. Nesse caso, credita-se a conta Prejuízo Líquido e debita-se Lucros Acumulados. Entretanto, se houver saldo devedor remanescente em Prejuízos Acumulados, ele será subtraído da conta Capital, caracterizando-se a descapitalização da empresa.

3.2.9.0s Livros Contábeis

Livro Diário

É o único livro contábil obrigatório por força de lei e também o mais importante para realização da Contabilidade e do ponto de vista fiscal.

Os lançamentos são feitos pela ordem cronológica dos acontecimentos e, quando as finalidades são fiscais, apenas à vista de um documento que comprove a legitimidade da operação (nota fiscal, recibo, título, contrato, etc.).

Segundo o Método das Partidas Dobradas, o registro de qualquer operação deve envolver, no mínimo, duas contas: uma que será debitada e outra que será creditada. Escolhidas as contas apropriadas é preciso conhecer o critério de variação do saldo da conta, ou seja, o mecanismo de débito ou crédito (Tabela 12).

Tabela 12 Mecanismo de Débito e Crédito do Método das Partidas Dobradas

CONTA	NATUREZA DO SALDO	VARIAÇÃO DO SALDO	PROCEDIMENTO
Ativo	devedor	aumenta	debitada
		diminui	creditada
Passivo	credor	aumenta	creditada
		diminui	debitada
Patrimônio Líquido	credor	aumenta	creditada
		diminui	debitada
Receita	credor	aumenta	creditada
Despesa	devedor	aumenta	debitada

Esse mecanismo é explicado pelo fato de que se uma conta patrimonial (de Ativo, Passivo ou Patrimônio Líquido) sofrer uma variação favorável ao patrimônio (positiva), com aumento dos bens ou direitos ou diminuição das obrigações, ela será debitada. Se sofrer variação desfavorável ao patrimônio (negativa), com diminuição dos bens ou direitos ou aumento das obrigações, ela será creditada.

Para as contas de resultado (Receita, Ganho, Custo, Despesa e Perda) o procedimento é o inverso. Com o acréscimo de seu saldo, uma conta de receita deve ser creditada, porque aumenta o patrimônio da empresa, enquanto uma conta de despesa deve ser debitada, pois diminui o patrimônio.

Neste Modelo, um lançamento no Livro Diário deverá sempre registrar os seguintes dados:

- 1) data da operação;
- 2) conta(s) a ser(em) debitada(s) (nome e código);
- 3) conta(s) a ser(em) creditada(s) (nome e código);
- 4) histórico breve da operação mencionando, quando for o caso, as características dos documentos comprobatórios e o nome da pessoa física ou jurídica com quem foi realizada a transação.
- 5) valor da operação em moeda corrente e valor real.

O registro de uma operação no Diário é denominado partida de diário. As partidas envolvendo apenas uma conta a débito e uma conta a crédito são as mais comuns e denominam-se partidas de 1a. fórmula. Partidas de 2a. fórmula são compostas de diversas contas devedoras e uma única credora e de 3a. fórmula envolvem uma única conta devedora e várias credoras. Entretanto nada impede que sejam feitas, no lugar dessas partidas, diversas partidas de 1a. fórmula. Já a partida de 4a. fórmula é pouco comum e envolve várias contas devedoras e credoras.

Como foi dito anteriormente, o teste deste Modelo será feito por escrituração manual. Assim sendo, adotar-se-á um tipo de Diário semelhante ao encontrado na literatura contábil (ARMBRUSTER, 1983; GOUVEIA, 1982; MARION, 1986). A alteração no

seu traçado diz respeito à inclusão de duas colunas, para débito e crédito, que discriminam o valor real de cada operação conforme o tipo de deflator utilizado (Tabela 13).

A utilização do microcomputador, na segunda etapa do referido Projeto, irá dispensar completamente a escrituração manual do Livro Diário. Para essa finalidade, será adotada uma espécie de "Livro Borrador", como o veículo dos dados básicos que movimentam todo o sistema contábil. Nesse livro, o usuário deverá registrar, manualmente, um histórico de todos os fatos e transações contábeis da empresa, com seus respectivos valores correntes.

Periodicamente, esses dados darão entrada no "software", pela transcrição no Livro Diário. Entretanto, será suficiente "informar" o programa sobre os códigos das contas envolvidas e as variações dos seus saldos causadas pelas transações, para que seja executado o mecanismo de débito e crédito. Dessa forma, o usuário não necessita saber se o valor a ser lançado deve ser debitado ou creditado.

Livro Razão

Embora não seja obrigatório, o Livro Razão é indispensável no serviço contábil de qualquer empresa. Sua escrituração é cronológica e sistemática, e consiste em uma simples transcrição dos dados do Livro Diário, de modo que cada conta mostre todos os seus débitos, créditos e seu saldo, até o momento. Este livro viabiliza o levantamento do Balancete de

Tabela 13. Modelo Proposto de Livro Diário

[illegible]

Verificação das contas registradas no Diário.

Neste Modelo, será adotado um tipo de Livro Razão apresentado em fichas avulsas, uma para cada conta (GOUVEIA, 1982; IUDICIBUS et alii, 1983; MARION, 1986). Neste traçado foram adicionadas três colunas para valores reais (Tabela 14).

A representação gráfica do Razão pode ser bastante simplificada visando facilitar as ilustrações e explicações, porém não pode ser usada na escrituração oficial da empresa, que segue o traçado determinado pela Lei.

O traçado simplificado, representado no Esquema 2, recebe o nome de Conta em T, Razão em T ou Razonete e devido à sua praticidade será adotado no teste manual deste Modelo e, depois, no programa de microcomputadores.

Como se pode observar, o Livro Razão não inclui nenhuma informação adicional àquelas obtidas pelo Livro Diário, apenas transcrevendo-as de forma organizada e permitindo o cálculo do saldo de cada conta separadamente. Portanto a utilização do microcomputador pode, perfeitamente, dispensar a escrituração manual do Razão, já que o programa deverá executar, a transcrição para os Razonetes automaticamente, de modo que os contas estejam sempre atualizadas. Além da economia de tempo, erros como transcrever a conta errada ou lançar o valor do lado errado da conta, praticamente são eliminados.

Tabela 14. Modelo Proposto de Livro Razão

[illegible]

CONTA DE ATIVO		CONTA DE PASSIVO	
DEBITO	CREDITO	DEBITO	CREDITO
SALDO			SALDO
AUMENTA	DIMINUI	DIMINUI	AUMENTA

CONTA DE PATRIMONIO LIQUIDO	
DEBITO	CREDITO
	SALDO
DIMINUI	AUMENTA

CONTA DE DESPESA		CONTA DE RECEITA	
DEBITO	CREDITO	DEBITO	CREDITO
SALDO			SALDO
AUMENTA			AUMENTA

Figura 5. Modelo Proposto de Razonete

Livros Auxiliares do Razão

Têm a função de fornecer registros mais detalhados sobre as contas coletivas que se referem aos débitos e créditos da empresa para com terceiros.

Neste Modelo, os Razões Auxiliares ou Analíticos serão constituídos por fichas de Razão separadas (Tabela 14), uma para cada conta analítica específica dos seguintes sub-grupos: Bancos - Conta Corrente, Aplicações Financeiras, Créditos a Curto e Longo Prazo, Fornecedores, Títulos a Pagar a Curto e Longo Prazo, Salários a Pagar, Contas a Pagar, Empréstimos Bancários,

Financiamentos e outras obrigações que exijam um controle mais rigoroso.

Assim, através dessas fichas, o empresário poderá controlar suas transações com cada devedor ou credor, individualmente, obtendo informações como: o valor inicial do crédito ou da dívida, as amortizações já realizadas, o saldo a receber ou a pagar, etc..

Um dos livros auxiliares de grande importância é o Livro Caixa que controla as operações em dinheiro e fornece dados sobre o histórico das transações e seus documentos, que serão utilizados na elaboração do Fluxo de Caixa.

Os livros auxiliares do Razão são particularmente úteis no trabalho de conciliação das contas, em que se faz o confronto entre o saldo (valor) de cada conta patrimonial do Razão com a existência física do componente patrimonial que ela representa. Qualquer diferença exigirá verificação imediata, caso contrário o Balanço não estará representando, com fidelidade, a situação patrimonial - financeira da empresa.

Portanto deverão ser confrontados, periodicamente, os saldos nos extratos enviados pelos Bancos com os saldos registrados no Livro de Bancos; as existências de dinheiro em Caixa, com os saldos registrados no Livro Caixa; as duplicatas a receber que se encontram em cobrança e/ou nos Bancos, com os saldos do Livro Duplicatas a Receber e assim por diante.

O uso do microcomputador permitirá que esses registros

adicionais sejam permanentemente atualizados, na forma de Controles ou Relatórios Extracontábeis, como já foi discutido anteriormente. Essas tabelas poderão ser imprimidas a qualquer momento para conferência imediata das existências ou de outros dados necessários, atribuindo maior exatidão ao sistema e auxiliando o empresário no controle de seus negócios.

Balancete de Verificação.

É um documento imprescindível para levantamento do Balanço Patrimonial e sua estrutura parte do princípio de que a soma dos saldos devedores é igual à soma dos saldos credores, obedecendo ao Método das Partidas Dobradas. Essa igualdade significa que os registros feitos nos livros Diário e Razão estão corretos e assim os saldos das contas poderão ser apresentados no Balanço Patrimonial.

Entretanto, se no fechamento do Balancete ocorrerem diferenças entre as somas dos saldos devedores e credores, estas deverão ser imediatamente investigadas e corrigidas, através de conferências das partidas do Diário e das transcrições do Razão, antes que se proceda ao levantamento do Balanço.

O Balancete mais simples apresenta apenas as contas do Livro Razão, movimentadas ou não no período, e seus respectivos saldos devedores ou credores. Este Modelo propõe um Balancete mais completo (Tabela 15) que mostra os saldos do Balancete anterior, o movimento de débitos e créditos do período e os saldos atuais, permitindo comparações entre os valores, tanto

Tabela 15. Modelo Proposto de Balancete de Verificação

[illegible]

nominais como reais. Quando uma conta não tiver sido movimentada no período, não apresentará débito ou crédito, mas seu saldo deve, assim mesmo, estar relacionado no Balancete para que apareça no Balanço Patrimonial.

O levantamento do Balancete de Verificação deverá ser feito pelo menos uma vez por mês, evitando assim que possíveis erros de escrituração ou cálculo sejam acumulados durante muito tempo, o que dificultaria as correções. Quanto menor for o período verificado, tanto mais fácil será a localização dos erros. Esse procedimento poderá ser bastante simplificado com o uso do microcomputador que deverá ser programado para elaborar balancetes a qualquer momento, de maneira rápida e eficiente. Na constatação de diferenças poderão ser verificadas as transcrições no Razão ou então imprimidas relações dos lançamentos feitos no Diário, simplificando o trabalho de averiguação.

3.2.10. O Tratamento da Inflação pelo Sistema Contábil

Como foi explicado anteriormente, uma das principais finalidades deste Modelo é gerar relatórios contábeis que forneçam uma imagem realista e atualizada da situação econômico-financeira da empresa. Nesse sentido, para se contornar o problema inflacionário, são sugeridas as seguintes alternativas em resposta às questões relacionadas no item 2.2.7. (Contabilidade e Inflação):

a) Que tipo de valor se pretende obter

É imprescindível que as informações obtidas nos

relatórios sejam expressas em valores com poder aquisitivo constante (valores reais), de forma que haja comparabilidade entre os mesmos.

b) Qual o grau de detalhamento para o ajustamento dos registros originais

O ajustamento dos dados de entrada no sistema é feito em todos os livros contábeis adotados neste Modelo (Livro Diário, Livro Razão, Livros Auxiliares do Razão e Balancete de Verificação) através de colunas para valores reais sem, contudo, eliminar as colunas de valores nominais, como pode ser visto nas Tabelas 13, 14 e 15.

Esse procedimento permite que os cálculos possam ser efetuados com dados expressos em moeda do mesmo poder aquisitivo e, dessa forma, é possível apresentar as informações de saída também em valores reais, como pode ser visto no BP (Tabela 4), DRE e DRAs (Tabela 5), Ficha de Estoque (Tabela 7) e nas Tabelas de Depreciação (Tabelas 8 e 9).

c) Como proceder

O procedimento contábil consiste em transformar os dados coletados em valores nominais (correntes) para valores reais, através do emprego de um deflator de acordo com as seguinte fórmulas:

c.1) Deflator = BTN (Bônus do Tesouro Nacional)

$$VR(t) = \frac{VN(t)}{VNB(t)} \quad (30)$$

onde:

VR (t) = valor do dado coletado, em número de BTN's, no mês t;

VN (t) = valor nominal do dado coletado, em Cr\$, no mês t;

VNB (t) = valor do BTN, em Cr\$, no mês (t).

c.2) Deflator = Taxa de Câmbio (Cr\$/US\$1,00)

$$VR(t) = \frac{VN(t)}{VTX(t)} \quad (31)$$

onde:

VR (t) = valor do dado coletado, em dólares, no mês t;

VN (t) = valor nominal do dado coletado, em Cr\$, no mês t;

VTX (t) = valor da taxa de câmbio, em Cr\$/US\$1,00, no mês (t).

c.3) Deflator = IGP (Índice Geral de Preços)

Este índice poderá ser o da Fundação Getúlio Vargas (Índice "2" da Conjuntura Econômica), o IPC (Índice de Preços ao Consumidor do IBGE) ou outro índice selecionado pela empresa.

$$VR(t) = VN(0) \times \frac{IGP(0)}{IGP(t)} \quad (32)$$

onde:

VR (t) = valor real do dado coletado, em cruzeiros do mês t;

VN (0) = valor nominal do dado coletado, em cruzeiros correntes do mês 0;

IGP (0) = valor do IGP no mês 0;

IGP (t) = valor do IGP no mês t.

Como foi dito no capítulo anterior, um elemento que surge como consequência da inflação refere-se às perdas ou ganhos não-realizados nos itens monetários (Caixa, Bancos, Aplicações no Mercado Financeiro, Créditos e Obrigações), calculados a partir dos saldos dessas contas apresentadas no Balancete de Verificação.

Esses ganhos ou perdas devem ser apropriados pela DRE, para que sejam computados no cálculo do valor real Lucro Líquido, como pode ser visto na Tabela 5.

d) Como interpretar os valores e demonstrativos resultantes

A interpretação dos relatórios contábeis expressos em valores reais segue as explicações do capítulo anterior. Dessa maneira é possível tomar decisões fundamentadas em informações coerentes com a realidade econômico-financeira da empresa.

3.2.11. Procedimentos Contábeis

O processo de elaboração dos relatórios contábeis inicia-se com o levantamento de um inventário e caminha por uma sequência de passos lógicos, ou procedimentos, que interligam as atividades envolvidas no ciclo de coleta e processamento dos dados, resultando finalmente em um conjunto de informações de saída (BIO, 1985).

Neste Modelo, o roteiro dos procedimentos contábeis do Método das Partidas Dobradas pode ser organizado da seguinte maneira (IUDICIBUS et alii, 1983; MARION, 1986):

1) Levantamento do Inventário que, em sentido amplo, consiste num processo de verificação, descrição e avaliação de todas as existências na empresa, ou seja, de todos os seus bens, direitos e obrigações.

O Inventário deve ser iniciado pelo Ativo Circulante com o levantamento de todos os bens em Estoque, seguindo as etapas determinadas para o Inventário Periódico ou mediante o preenchimento das Fichas de Estoque (Tabela 7), para os itens controlados por Inventário Permanente. Visando uma maior organização, os dados do Inventário Periódico também poderão ser registrados em fichas, como as que serão apresentadas no capítulo seguinte (3.3. O Teste do Modelo Proposto).

Em seguida, procede-se a coleta de dados com respeito aos itens do Ativo Imobilizado e Diferido, através do preenchimento das fichas ilustradas nas Tabelas 8 e 9. Dessa forma são obtidos os custos reais de aquisição, formação ou construção, assim como as Depreciações e Amortizações Acumuladas até a data do Balanço.

Finalmente, são levantados os dados referentes a todas as outras existências da empresa, para que seja possível elaborar seu Balanço Patrimonial Inicial.

2) Elaboração do Plano de Contas específico da empresa em questão a partir dos Elencos de Contas apresentados nas Tabelas 10 e 11.

3) Lançamentos no Livro Diário registrando, em uma

primeira etapa, todos os itens patrimoniais levantados pelo Inventário (bens, direitos e obrigações) e, posteriormente, cada fato ou transação contábil ocorrido durante o período.

4) Transcrições dos registros do Diário para os Razonetes.

5) Levantamento do primeiro Balancete de Verificação com os saldos devedores e credores das contas patrimoniais.

6) Lançamentos dos Ajustes do período (Receitas a Receber, Despesas a Pagar, Custos, Despesas e Receitas Antecipados, Variações dos Estoques com Controle Periódico, Depreciações e Amortizações, Ajustes de Correção de Saldos).

7) Levantamento do Balancete de Verificação Após Ajustes.

8) Encerramento de todas as contas de Receitas, Ganhos, Custos, Despesas e Perdas, para apuração dos Resultados do Período. Posteriormente, distribuição do Lucro (Prejuízo) Líquido.

9) Levantamento do Balancete de Verificação Após Encerramento.

10) Elaboração do Balanço Patrimonial Final, Demonstrações de Resultados, Fluxo de Caixa e complementação dos Informativos Adicionais.

As etapas de número 7 e 9 poderão ser substituídas por uma única etapa de "Levantamento do Balancete de Verificação após

Ajustes e Encerramento".

Com base no que foi discutido, pode-se concluir que apenas as etapas de número 1, 2 e 3 exigem uma participação mais direta do usuário. Com a utilização do microcomputador, a terceira etapa passa a ser constituída pelo histórico de todos os fatos e transações contábeis registrados, diariamente, em um "Livro Borrador" e transcritos, periodicamente, no Livro Diário.

O "Livro Borrador" deverá ser elaborado, na segunda etapa do referido Projeto, para acompanhar o Manual de Usuários do "software" a ser desenvolvido. A partir do momento em que os dados coletados, nesse livro, derem entrada no programa pela transcrição no Diário, os demais procedimentos (etapas de número 4 a 10) poderão ser executados automaticamente, isto é, a máquina realizará quase todo o serviço contábil, liberando o usuário para a análise das informações.

Assim, pressupondo o uso do microcomputador, será executado manualmente, neste Modelo, apenas o Livro Borrador que terá a função de "abastecer" o programa com os dados básicos das operações da empresa, como foi explicado anteriormente.

Restringindo a operacionalização manual do sistema a somente um livro, estar-se-á, conseqüentemente, simplificando o emprego do Método das Partidas Dobradas, pela diminuição do volume e complexidade de seus registros.

Fica evidente, portanto, que o nível de confiabilidade e eficiência desse Modelo será determinado, em grande parte, pela

capacidade de seu usuário em estar atento a qualquer fato ou transação que ocorra na empresa, registrando-o com exatidão no "Livro Borrador".

No próximo capítulo apresenta-se um teste do Modelo proposto, mediante sua implementação em uma empresa rural, durante determinado período.

3.3. O Teste do Modelo Proposto

Este capítulo tem como objetivo exemplificar o emprego do Modelo proposto, demonstrando a sua utilização por uma empresa rural, durante um determinado período contábil.

3.3.1. Breve Caracterização da Empresa Rural

A empresa agropecuária escolhida para a aplicação deste Modelo refere-se à Fazenda Bocaina localizada no município de Unaí, em Minas Gerais. Essa propriedade abrange uma área de 200 ha e sua principal atividade produtiva é a pecuária de leite, desenvolvida com gado da raça Holandês Preto e Branco.

A comercialização de leite, bezerros e animais descartados constitui a mais importante fonte de renda dessa empresa. Eventualmente, pode ser realizada a criação dos machos do rebanho leiteiro, vendidos para engorda e abate ou, então, selecionados e vendidos como reprodutores.

A empresa desenvolve a cultura de milho em grãos para a alimentação dos animais, com possibilidade de venda a terceiros. Como suporte para a pecuária de leite são mantidas pastagens, com predominância do capim Andropogum.

Para o consumo da família e empregados, a fazenda explora uma pequena criação de suínos e aves consideradas secundárias ("Outras"), por representarem reduzida parcela da lucratividade total da empresa. Entretanto, poderá ocorrer a comercialização do excedente de produção dessas atividades.

É importante esclarecer que, até o momento, a Fazenda Bocaina não desenvolve um sistema contínuo de Contabilidade Gerencial levantando apenas, periodicamente, alguns dados para a elaboração de Fluxos de Caixa e para o controle técnico do rebanho leiteiro. Embora rudimentar, essa escrituração pode ser considerada um grande avanço, no sentido de se aprimorarem os recursos administrativos da propriedade.

Não havendo informações mais detalhadas sobre os componentes patrimoniais dessa empresa, nem registros diários de suas transações, este "teste" considerará os dados à disposição, complementando-os com outros elementos fictícios, na tentativa de se explorar melhor a capacidade analítica do Modelo proposto. Assim sendo, os resultados obtidos não espelham, exatamente, a realidade econômico-financeira da Fazenda Bocaina e, por isso, não deverão ser utilizados como parâmetro para a avaliação da competência de sua gestão.

3.3.2. A Aplicação dos Procedimentos Contábeis

Tendo em vista a grande diversidade de fatos e transações contábeis que, normalmente, ocorrem em um estabelecimento agropecuário, durante o ano agrícola, tentar-se-á simplificar este exemplo reduzindo o período contábil analisado para somente um mês (DEZEMBRO/1990), com significativa diminuição do volume de registros.

Além disso, como a principal intenção é demonstrar os procedimentos mais relevantes, que diferenciam a metodologia

desenvolvida daquelas empregadas pelos modelos analisados, serão contabilizadas somente as operações mais representativas para a formação do resultado econômico-financeiro do período.

A utilização dos dados da Fazenda Bocaina pelo Modelo proposto é apresentada, a seguir, conforme o roteiro dos procedimentos contábeis organizado no item 3.2 11..

1. Levantamento do Inventário

Estoque

A Tabela 16 representa uma ficha para Inventário Periódico, descrevendo os Estoque Iniciais de uma amostra dos bens submetidos à esse tipo de controle e as respectivas movimentações de entrada e saída, ocorridas durante o período.

As Tabelas 17, 18 e 19 correspondem às Fichas de Estoque de alguns itens sob Inventário Permanente, registrando os Estoques Iniciais, entradas e saídas e Estoques Finais.

Tabela 16. Inventário Periódico

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

DATA: 01/12/90

ITEM EM ESTOQUE	CODIGO DA CONTA	QUANTI- DADE	UNIDADE	VALOR UNITARIO		VALOR TOTAL		ENTRADA ou SAIDA					
				NOMINAL (Cr\$)	REAL (US\$)	NOMINAL (Cr\$)	REAL (US\$)	TIPO: a/	QUAN- TIDA- DE	VALOR UNITARIO:		VALOR TOTAL	
										(Cr\$)	(US\$)	(Cr\$)	(US\$)
Milho/Crescimento	11.03.01-111	10	ha	65.388	444,36	653.880	4.443,60	CA	--	3.804	22,75	38.038	227,46
Pastagens/Manutenção	11.03.01-211	180	ha	1.872	12,72	336.960	2.289,60	--	--	----	-----	-----	-----
Bezerros até 1 ano	11.03.01-311	15	cabeça	10.190	69,25	152.850	1.038,75	RE	1	11.198	69,25	11.198	69,25
Bezerros até 1 ano	11.03.01-312	15	cabeça	8.151	55,39	122.265	830,85	W	1	11.198	69,25	11.198	69,25
Novilhas de 1-2 anos	11.03.01-313	32	cabeça	16.922	115,00	541.504	3.680,00	V	10	8.313	55,39	83.130	553,90
Novilhas de 2-3 anos	11.03.01-314	4	cabeça	22.073	150,00	88.292	600,00	C	20	18.964	115,00	379.280	2.300,00
Vacas em Lactação	11.03.01-315	31	cabeça	40.740	276,86	1.262.940	8.582,66	C	10	24.735	150,00	247.350	1.500,00
Vacas em Descanso	11.03.01-316	29	cabeça	40.740	276,86	1.181.460	8.028,94	C					
Touros em Serviço	11.03.01-317	2	cabeça	67.904	461,46	135.808	922,92						
Cavalos de Lida	11.03.01-318	2	cabeça	20.370	138,43	40.740	276,86						
Novilhos de 1-2 anos	11.03.01-319	30	cabeça	14.715	100,00	441.450	3.000,00	V	27	16.170	100,00	436.590	2.700,00
Tourinhos	11.03.01-319	1	cabeça	40.740	276,86	40.740	276,86						
Pecuária de Leite	11.03.01-310	161	cabeça	-----	-----	4.008.049	27.237,84	--	--	----	-----	-----	-----
Leitões até Desmama	11.03.01-400	10	cabeça	1.472	10,00	14.720	100,00	PE	2	1.514	10,00	3.028	20,00
Machos / Crescimento	11.03.01-400	4	cabeça	4.709	32,00	18.836	128,00						
Fêmeas / Crescimento	11.03.01-400	4	cabeça	3.973	27,00	15.892	108,00	CI	1	4.355	27,00	4.355	27,00
Porcas	11.03.01-400	2	cabeça	8.093	55,00	16.186	110,00						
Cachaços	11.03.01-400	1	cabeça	15.451	105,00	15.451	105,00						
Outras	11.03.01-400	21	cabeça	-----	-----	81.085	551,00	--	--	----	-----	-----	-----

(continua)

Tabela 16. Inventário Periódico (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

DATA: 01/12/90

ITEM EM ESTOQUE	CODIGO DA CONTA	QUANTI- DADE	UNIDADE	VALOR UNITARIO		VALOR TOTAL		ENTRADA ou SAIDA					
				NOMINAL	REAL	NOMINAL	REAL	TIPO	QUAN-	VALOR UNITARIO	VALOR TOTAL		
				(Cr\$)	(US\$)	(Cr\$)	(US\$)	a/	TIPO	(Cr\$)	(US\$)	(Cr\$)	(US\$)
				(Cr\$)	(US\$)	(Cr\$)	(US\$)	a/	TIPO	(Cr\$)	(US\$)	(Cr\$)	(US\$)
Sementes de Milho	11.03.21	0	sc 40kg	-----	-----	-----	-----	RE	3	1.550	10,24	4.650	30,72
Sementes de Capim	11.03.23	10	sc 40kg	2.060	14,00	20.600	140,00	PE	2	2.115	14,00	4.230	28,00
Sementes	11.03.20	10	sc 40kg	-----	-----	20.600	140,00	--	--	-----	-----	-----	-----
Defensivo Roundup	11.03.41	2	galão	14.236	96,74	28.472	193,48	--	--	-----	-----	-----	-----
Medicamento Ivomec	11.03.71	5	frasco	4.595	31,23	22.975	156,15	C	5	4.933	31,23	24.665	156,15
Óleo Diesel	11.03.81	50	litro	38	0,26	1.914	13,00	C	100	43	0,26	4.300	26,00
Arame Ovalado	11.03.84	10	rolo	5.676	38,57	56.760	385,70						
Latão de 50 litros	11.03.86	4	latão	2.652	18,02	10.608	72,08						
Materiais de Consumo	11.03.80	----	----	-----	-----	69.282	470,78	--	--	-----	-----	-----	-----

a/ TIPOS DE ENTRADA: CA = Custos da Cultura Anual no Período, C = Compra e RE = Recebimento em Espécie.

TIPOS DE SAIDA : V = Venda, CI = Consumo Interno, PE = Pagamento em Espécie, U = Uso Interno, P = Perda e M = Morte.

Tabela 17. Ficha de Estoque

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA										ANO: 1990									
ITEM EM ESTOQUE: MILHO GRÃO - PRODUTO ACABADO										CÓDIGO DA CONTA DE ESTOQUE: 11.03.01-112									
E N T R A D A										S A I D A						SALDO			
TI		QUANTI	VALOR NOMINAL		VALOR REAL		TI		QUANTI	VALOR NOMINAL		VALOR REAL		QUANTI		VALOR NOMINAL		VALOR REAL	
DATA	PO	DADE	(em Cr\$)		(em US\$)		PO	DADE	(em Cr\$)		(em US\$)		DADE	(em Cr\$)		(em US\$)			
		em sc/	-----		-----				em sc/	-----		-----		em sc/		-----		-----	
		a/ 60 kg	UNIT.	TOTAL	UNIT.	TOTAL	b/ 60 kg		UNIT.	TOTAL	UNIT.	TOTAL	60 kg	UNIT.	TOTAL	UNIT.	TOTAL		
01/12	EI	100	800	80.000	5,4	540							100	800	80.000	5,4	540		
01/12							V	20	800	16.000	5,4	108	80	800	64.000	5,4	432		
28/12							PE	33	800	26.400	5,4	178	47	800	37.600	5,4	254		
31/12							U	35	800	28.000	5,4	189	12	800	9.600	5,4	65		
31/12	AR	---	188	---	0,4	---							12	988	11.856	5,8	70		
TOTAL	--	100	---	---	---	540	--	88	---	---	---	475	12	988	11.856	5,8	70		

a/ TIPOS DE ENTRADA: EI = Estoque Inicial, PR = Produção, RE = Recebimento em Espécie e AR = Alteração de Preço Real.

b/ TIPOS DE SAIDA: V = Venda, CI = Consumo Interno, PE = Pagamento em Espécie, U = Uso Interno e P = Perda.

Tabela 18. Ficha de Estoque

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA						ANO: 1990					
ITEM EM ESTOQUE: FERTILIZANTE - NPK (04-14-08)						CODIGO DA CONTA DE ESTOQUE: 11.03.31					
ENTRADA					SAIDA					SALDO	
TI	QUANTI	VALOR NOMINAL	VALOR REAL	TI	QUANTI	VALOR NOMINAL	VALOR REAL	QUANTI	VALOR NOMINAL	VALOR REAL	
DATA	PO	DADE	(em Cr\$)	(em US\$)	PO	DADE	(em Cr\$)	(em US\$)	DADE	(em Cr\$)	(em US\$)
		em sc/				em sc/			em sc/		
	a/	50 kg	UNIT.	TOTAL	UNIT.	TOTAL	UNIT.	TOTAL	50 kg	UNIT.	TOTAL
01/12	EI	2	1.500	3.000	10,2	20,4			2	1.500	3.000
03/12	C	2	1.922	3.844	13,0	26,0			4	1.711	6.844
31/12	AN	---	265	---	0,0	---			4	1.976	7.904
TOTAL		4	---	---	46,4				4	1.976	7.904

Tabela 19. Ficha de Estoque

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA						ANO: 1990					
ITEM EM ESTOQUE: FARELO DE SOJA						CODIGO DA CONTA DE ESTOQUE: 11.03.61					
ENTRADA					SAIDA					SALDO	
TI	QUANTI	VALOR NOMINAL	VALOR REAL	TI	QUANTI	VALOR NOMINAL	VALOR REAL	QUANTI	VALOR NOMINAL	VALOR REAL	
DATA	PO	DADE	(em Cr\$)	(em US\$)	PO	DADE	(em Cr\$)	(em US\$)	DADE	(em Cr\$)	(em US\$)
		em sc/				em sc/			em sc/		
	a/	50 kg	UNIT.	TOTAL	UNIT.	TOTAL	UNIT.	TOTAL	50 kg	UNIT.	TOTAL
01/12	EI	20	1.700	34.000	11,6	232			20	1.700	34.000
10/12					U	1	1.700	1.700	11,6	11,6	
									19	1.700	32.300
31/12	AN	---	276	---	0,0	---			19	1.976	37.544
TOTAL		20	---	---	232				19	1.976	37.544

a/ TIPOS DE ENTRADA: EI = Estoque Inicial, PR = Produção, C = Compra, RE = Receb. Espécie e AP = Alter. Preço Nominal.

b/ TIPOS DE SAIDA: V = Venda, CI = Consumo Interno, PE = Pagamento em Espécie, U = Uso Interno e P = Perda.

Imobilizado

Através do software "DEPRECIA", foram elaboradas as Tabelas 20, 21 e 22 que descrevem apenas os componentes mais representativos do Imobilizado da Fazenda. Cabe ressaltar que, pela ausência de dados confiáveis sobre a aquisição desses bens, os mesmos foram avaliados pelo preço corrente de mercado, em 01/12/90. Posteriormente, foram obtidas as Tabelas 23, 24 e 25 que apresentam informações relativas à depreciação de cada item, com base na sua vida útil futura, a partir da data de levantamento do inventário.

Balanço Patrimonial

Após o levantamento dos demais componentes patrimoniais da empresa, é concluída a primeira etapa do processo de elaboração dos relatórios contábeis, com a apresentação do Balanço Patrimonial Inicial da Fazenda Bocaina (Tabela 26).

2. O Elenco de Contas da Fazenda Bocaina

As Tabelas 27 e 28, a seguir, representam adaptações do Sub-Elenco de Contas das Atividades Produtivas e Elenco de Contas Simplificado (item 3.2.5.), às características da empresa rural em questão. Trata-se de simples ilustração do que seria o Elenco de Contas Completo, incluindo desdobramentos do 5o. ao 7o. graus onde se empregam as extensões de três dígitos, mencionadas anteriormente. Vale lembrar que, neste exemplo, serão utilizadas apenas as contas mais relevantes para a diferenciação do Modelo proposto.

Tabela 20. Controle de Ativo Imobilizado - Relação de Dados

CONTROLE DE VEICULOS, MAQUINARIA, EQUIPAMENTOS E IMPLEMENTOS													
RELAÇÃO DE DADOS													
Data de Emissão: 01/12/90													
Unidade Monetária: Cr\$ e US\$													
Categoria: MAQUINARIA Tipo: TRATOR Código: 22													
Código	Marca Modelo		Levantamento		Venda ou Sucata			Vida Útil	Atividade (%)‡				
			Data	Valor Nominal	Valor Real	Data	Valor Nominal	Valor Real	Futura	1	2	3	4
Sequencial													
22.03.01-01	VALMET	68 E	01/12/90	1.960.400	13.322,46	---	-----	-----	72	40	20	20	20
Categoria: MAQUINARIA Tipo: MOTOR Código: 23													
Código	Marca Modelo		Levantamento		Venda ou Sucata			Vida Útil	Atividade (%)‡				
			Data	Valor Nominal	Valor Real	Data	Valor Nominal	Valor Real	Futura	1	2	3	4
Sequencial													
23.03.01-01	MOTOR DIESEL	7,5 HP	01/12/90	136.500,00	927,62	---	-----	-----	60	0	0	80	20
23.04.01-01	MOTOR TRIFASICO	7,5 HP	01/12/90	20.000,00	135,92	---	-----	-----	60	0	0	80	20
23.05.01-01	TRITURADOR NOGUEIRA		01/12/90	30.733,00	208,85	---	-----	-----	60	0	0	80	20
‡ 1: MILHO 2: PASTAGEM 3: PECUARIA DE LEITE 4: OUTRAS													

Tabela 21. Controle de Ativo Imobilizado - Relação de Dados

CONTROLE DE VEICULOS, MAQUINARIA, EQUIPAMENTOS E IMPLEMENTOS

RELAÇÃO DE DADOS

Data de Emissão: 01/12/90

Unidade Monetária: Cr\$ e US\$

Categoria: EQUIPAMENTOS E IMPLEMENTOS Tipo: AGRICOLAS Código: 31

Código	Marca	Modelo	Levantamento			Venda ou Sucata			Vida Útil	Atividade (%)†			
			Data	Valor Nominal	Valor Real	Data	Valor Nominal	Valor Real	Futura	1	2	3	4
Sequencial													
31.01.02-01	ARADO 3 DISCOS	01/12/90	90.000,00	611,62	20/12/90	125.000,00	782,72	48	80	20	0	0	
31.03.01-01	GRADE 24 DISC.	01/12/90	71.000,00	482,50	---	-----	-----	48	80	20	0	0	
31.04.01-01	CULTI 5 ENXAD. VADOR	01/12/90	6.149,00	41,79	---	-----	-----	36	100	0	0	0	

Categoria: EQUIPAMENTOS E IMPLEMENTOS Tipo: PECUARIOS Código: 32

Código	Marca	Modelo	Levantamento			Venda ou Sucata			Vida Útil	Atividade (%)†			
			Data	Valor Nominal	Valor Real	Data	Valor Nominal	Valor Real	Futura	1	2	3	4
Sequencial													
32.02.01-01	ORDENHADEIRA MECANICA	01/12/90	405.000,00	2.752,29	---	-----	-----	60	0	0	100	0	
32.03.01-01	RESFRIADOR DE LEITE	01/12/90	381.000,00	2.589,19	---	-----	-----	36	0	0	100	0	

† 1: MILHO 2: PASTAGEM 3: PECUARIA DE LEITE 4: OUTRAS

Tabela 22. Controle de Ativo Imobilizado - Relação de Dados

CONTROLE DE CULTURAS PERENES

RELAÇÃO DE DADOS

Data de Emissão: 01/12/90

Unidade Monetária: Cr\$ e US\$

Categoria: PASTAGENS														Tipo: ARTIFICIAIS				Código: 12			
Código	Variedade ou Cultivar	Levantamento				Reforma				Vida Útil	Atividade (%)†										
		Data	Valor Nominal	Valor Real		Data	Valor Nominal	Valor Real			Futura	1	2	3	4						
12-01	Andropogum	01/12/90	3.900.000,00	26.503,57		---	-----		-----	36	0	100	0	0							

† 1: MILHO 2: PASTAGEM 3: PECUARIA DE LEITE 4: OUTRAS

Tabela 23. Controle de Ativo Imobilizado - Depreciação por Item

CONTROLE DE VEICULOS, MAQUINARIA, EQUIPAMENTOS E IMPLEMENTOS

DEPRECIACAO POR ITEM

Data de Emissão: 01/01/91

Período Analisado: 01/12/90 a 01/01/91

Unidade Monetária: US\$

Categoria: MAQUINARIA Tipo: TRATOR Código: 22																
Código Sequencial	Idade na Data de Venda (meses)	Idade no Final do Período (meses)	Depreciação Mensal					Total	Depreciação do Período				Depreciação Acumulada Total	Valor Contábil Real na Data da Venda	Valor Contábil Real no Final do Período	Ganho(+) ou Perda(-) Real na Venda
			Atividade \$						Atividade \$							
			1	2	3	4	1		2	3	4					
22.03.01-01	---	1	74,01	37,01	37,01	37,01	185,04	74,01	37,01	37,01	37,01	185,04	---	13.137,42	---	

Categoria: MAQUINARIA Tipo: MOTOR Código: 23																	
Código Sequencial	Idade na Data de Venda (meses)	Idade no Final do Período (meses)	Depreciação Mensal						Total	Depreciação do Período				Depreciação Acumulada Total	Valor Contábil Real na Data da Venda	Valor Contábil Real no Final do Período	Ganho(+) ou Perda(-) Real na Venda
			Atividade \$							Atividade \$							
			1	2	3	4	1	2		3	4						
23.03.01-01	---	1	0	0	12,37	3,09	15,46	0	0	12,37	3,09	15,46	---	912,16	---		
23.04.01-01	---	1	0	0	1,82	0,45	2,27	0	0	1,82	0,45	2,27	---	133,65	---		
23.05.01-01	---	1	0	0	2,78	0,70	3,48	0	0	2,78	0,70	3,48	---	205,37	---		

§ 1: MILHO 2: PASTAGEM 3: PECUARIA DE LEITE 4: OUTRAS

Tabela 24. Controle de Ativo Imobilizado - Depreciação por Item

CONTROLE DE VEICULOS, MAQUINARIA, EQUIPAMENTOS E IMPLEMENTOS

DEPRECIACÃO POR ITEM

Data de Emissão: 01/01/91

Período Analisado: 01/12/90 a 01/01/91

Unidade Monetária: US\$

Categoria: EQUIPAMENTOS E IMPLEMENTOS													Tipo: AGRICOLAS		Código: 31	
Código Sequencial	Idade na Data de Venda (meses)	Idade no Final do Período (meses)	Depreciação Mensal				Total	Depreciação do Período				Depreciação Acumulada Total	Valor Contábil Real na Data da Venda	Valor Contábil Real no Final do Período	Ganho(+) ou Perda(-) Real na Venda	
			Atividade \$					Atividade \$								
			1	2	3	4		1	2	3	4					
31.01.02-01	< 1	---	---	---	---	---	-----	---	---	---	---	-----	611,62	-----	171,10	
31.03.01-01	---	1	8,04	2,01	0	0	10,05	8,04	2,01	0	0	10,05	-----	472,45	-----	
31.04.01-01	---	1	1,16	0	0	0	1,16	1,16	0	0	0	1,16	-----	40,63	-----	

Categoria: EQUIPAMENTOS E IMPLEMENTOS													Tipo: PECUARIOS		Código: 32	
Código Sequencial	Idade na Data de Venda (meses)	Idade no Final do Período (meses)	Depreciação Mensal				Total	Depreciação do Período				Depreciação Acumulada Total	Valor Contábil Real na Data da Venda	Valor Contábil Real no Final do Período	Ganho(+) ou Perda(-) Real na Venda	
			Atividade \$					Atividade \$								
			1	2	3	4		1	2	3	4					
32.02.01-01	---	1	0	0	0	45,87	45,87	0	0	0	45,87	45,87	---	2.706,42	---	
32.03.01-01	---	1	0	0	0	71,92	71,92	0	0	0	71,92	71,92	---	2.517,27	---	

* 1: MILHO 2: PASTAGEM 3: PECUARIA DE LEITE 4: OUTRAS

Tabela 25. Controle de Ativo Imobilizado - Depreciação por Item

CONTROLE DE CULTURAS PERENES								
DEPRECIACAO POR ITEM								
Data de Emissao: 01/01/91								
Periodo Analisado: 01/12/90 a 01/01/91								
Unidade Monetaria: US\$								
Categoria: PASTAGENS Tipo: ARTIFICIAIS Código: 12								
Código Sequencial	Idade na Data de Reforma (meses)	Idade no Final do Periodo (meses)	Depreciação Mensal	Depreciação do Periodo	Depreciação Acumulada Total	Valor Contábil Real na Data da Reforma	Valor Contábil Real no Final do Periodo	Ganho(+) ou Perda(-) Real na Reforma
12-01	---	1	736,21	736,21	736,21	---	25.767,36	

Tabela 26. Balanço Patrimonial

EMPRESA RURAL : FAZENDA BOCAINA

DATA: 01/12/90

ITEM	VALOR em Cr\$	VALOR REAL em US\$
ATIVO	27.212.721,00	184.928,62
CIRCULANTE	5.348.303,00	36.342,81
. Disponível	10.000,00	67,96
. Créditos a Curto Prazo		
. Estoques	5.338.303,00	36.274,85
. Despesas Antecipadas a Curto Prazo		
REALIZAVEL A LONGO PRAZO	0,00	0,00
. Créditos a Longo Prazo		
. Despesas Antecipadas a Longo Prazo		
PERMANENTE	21.864.418,00	148.585,81
. Investimentos		
. Imobilizado	21.864.418,00	148.585,81
. Diferido		
PASSIVO	27.212.721,00	184.928,62
CIRCULANTE	0,00	0,00
. Fornecedores		
. Títulos a Pagar		
. Salários a Pagar		
. Encargos Sociais a Recolher		
. Impostos a Pagar		

{continua}

Tabela 26. Balanço Patrimonial (continuação)

EMPRESA RURAL : FAZENDA BOCAINA

DATA: 01/12/90

ITEM	VALOR em Cr\$	VALOR REAL em US\$
. Contas a Pagar		
. Empréstimos a Pagar		
. Outras Obrigações a Curto Prazo		
EXIGIVEL A LONGO PRAZO	0,00	0,00
. Financiamentos		
. Títulos a Pagar a Longo Prazo		
. Outras Obrigações a Longo Prazo		
RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS	0,00	0,00
Receitas Antecipadas		
Custos ou Despesas de Receitas Antecipadas		
PATRIMONIO LIQUIDO	27.212.721,00	184.928,62
. Capital	7.357.500,00	50.000,00
. Reservas		
. Lucros (Prejuízos) Acumulados	19.855.221,00	134.928,62
INDICADORES FINANCEIROS		
A. QUOCIENTES DE LIQUIDEZ E SOLVENCIA:		
Liquidez Imediata = não existe Liquidez Corrente = não existe		
Corrigido		
Liquidez Seco = não existe Solvência Geral = não existe		
.....		
(continua)		

Tabela 26. Balanço Patrimonial (continuação)

EMPRESA RURAL : FAZENDA BOCAINA

DATA: 01/12/90

B. QUOCIENTES DE ENDIVIDAMENTO:

Participação do		Participação da	
Capital de	= não existe	Dívida de	= não existe
Terceiros		Curto-Prazo	

Alavanca Financeira = 0,00

Como é possível observar no seu BP, em 01/12/90 a Fazenda Bocaina não apresentava obrigações para com terceiros, financiando suas atividades através de capital próprio, ou seja, de investimentos feitos pelos proprietários no capital da empresa e de lucros resultantes de suas operações.

Uma vez que não havia compromissos a serem saldados (Passivo Exigível = 0), não existiam valores para os quocientes de liquidez, solvência e endividamento. Em contrapartida, a Alavanca Financeira da empresa era nula, indicando uma capacidade integral de contrair dívidas, empréstimos e financiamentos.

Tabela 27. Sub-Elenco de Contas das Atividades Produtivas

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

GRAU	CODIGO A- EXTENSAO DESTACAR	NOME DA CONTA
5	00.00.00-100	Culturas Anuais
6	00.00.00-110	Milho Grão
7	00.00.00-111	Em Crescimento
7	00.00.00-112	Produto Acabado
5	00.00.00-200	Culturas Perenes
6	00.00.00-210	Pastagem Andropogum
7	00.00.00-211	Em Manutenção
5	00.00.00-300	Animais e Produtos Animais
6	00.00.00-310	Pecuária de Leite
5	00.00.00-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	00.00.00-999	Centro de Resultados Indiretos

Tabela 28. Elenco de Contas Completo

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
1	1	ATIVO
2	11	CIRCULANTE
3	11.01	DISPONIVEL
4	11.01.01	Caixa
4	11.01.02	Bancos - Conta Corrente
5	11.01.02-001	Banco do Brasil
3	11.02	CREDITOS A CURTO PRAZO
4	11.02.01	Títulos a Receber a Curto-Prazo
5	11.02.01-001 a 099	A Destacar
4	11.02.02	Contas a Receber a Curto-Prazo
5	11.02.02-001 a 099	A Destacar
4	11.02.03	Adiantamentos e Empréstimos
5	11.02.03-001 a 099	A Destacar
4	11.02.04	Aplicações Financeiras de Curto-Prazo
5	11.02.04-001 a 099	A Destacar
3	11.03	ESTOQUES
4	11.03.01	Estoques da Produção
5	11.03.01-100	Culturas Anuais
6	11.03.01-110	Milho Grão
7	11.03.01-111	Em Crescimento
7	11.03.01-112	Produto Acabado
5	11.03.01-200	Culturas Perenes
6	11.03.01-210	Pastagens Andropogum
7	11.03.01-211	Em Manutenção
5	11.03.01-300	Animais
6	11.03.01-310	Pecuária de Leite
7	11.03.01-311	Bezerras até 1 ano
7	11.03.01-312	Bezerros até 1 ano
7	11.03.01-313	Novilhas 1-2 anos
7	11.03.01-314	Novilhas 2-3 anos
7	11.03.01-315	Vacas em Lactação
7	11.03.01-316	Vacas em Descanso
7	11.03.01-317	Touros em Serviço
7	11.03.01-318	Cavalos de Lida
7	11.03.01-319	Outras Categorias
5	11.03.01-400	Outros Estoques de Ativ. Agropecuárias
5	11.03.01-500	Produtos Animais
6	11.03.01-510	Pecuária de Leite
7	11.03.01-511	Esterco
5	11.03.01-600	Outros Estoques de Produtos Animais
4	11.03.20	Estoques de Sementes e Mudas
5	11.03.21	Milho Híbrido
5	11.03.22	Milho Comum
5	11.03.23	Andropogum
4	11.03.30	Estoques de Fertilizantes e Corretivos
5	11.03.31	NPK (04-14-08)
6	11.03.31-100	Culturas Anuais

Tabela 28. Elenco de Contas Completo (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
7	11.03.31-110	Milho Grão
6	11.03.31-200	Culturas Perenes
7	11.03.31-210	Pastagens Andropogum
6	11.03.31-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	11.03.31-999	Centro de Resultados Indiretos
4	11.03.40	Estoques de Defensivos
5	11.03.41	Roundup
6	11.03.41-100	Culturas Anuais
7	11.03.41-110	Milho Grão
6	11.03.41-200	Culturas Perenes
7	11.03.41-210	Pastagens Andropogum
6	11.03.41-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	11.03.41-999	Centro de Resultados Indiretos
4	11.03.50	Estoques de Alimentos Volumosos
4	11.03.60	Estoques de Alimentos Concentrados
5	11.03.61	Farelo de Soja
6	11.03.61-310	Pecuária de Leite
6	11.03.61-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	11.03.61-999	Centro de Resultados Indiretos
4	11.03.70	Estoques de Medicamentos e Vacinas
5	11.03.71	Ivomec
7	11.03.71-999	Centro de Resultados Indiretos
4	11.03.80	Estoques de Materiais de Consumo
5	11.03.81	Combustíveis e Lubrificantes
7	11.03.81-999	Centro de Resultados Indiretos
5	11.03.82	Peças de Reposição
7	11.03.82-999	Centro de Resultados Indiretos
5	11.03.83	Materiais de Limpeza e Conservação
7	11.03.83-999	Centro de Resultados Indiretos
5	11.03.84	Materiais de Construção
7	11.03.84-999	Centro de Resultados Indiretos
5	11.03.85	Materiais de Escritório
7	11.03.85-999	Centro de Resultados Indiretos
5	11.03.86	Materiais de Consumo Geral
7	11.03.86-999	Centro de Resultados Indiretos
5	11.03.87	Outros Insumos e Materiais de Consumo
7	11.03.87-999	Centro de Resultados Indiretos
3	11.04	DESPESAS ANTECIPADAS A CURTO PRAZO
4	11.04.01	Despesas Antecipadas c/ Seguros
5	11.04.01-010	Seguros Contra Sinistros
4	11.04.02	Despesas Antecipadas com Juros
5	11.04.02-010	Juros de Empréstimos
4	11.04.03	Despesas Antecipadas c/ Aluguéis
5	11.04.03-010	Aluguel de Veículos, Maquinaria, Equipamentos e Implementos
4	11.04.04	Outras Despesas Antecipadas a Curto Prazo

Tabela 28. Elenco de Contas Completo (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
2	12	REALIZAVEL A LONGO PRAZO
3	12.01	CREDITOS A LONGO PRAZO
4	12.01.01	Títulos a Receber a Longo Prazo
5	12.01.01-001 a 099	A Destacar
4	12.01.02	Contas a Receber a Longo Prazo
5	12.01.02-001 a 099	A Destacar
4	12.01.03	Adiantamentos e Empréstimos
6	12.01.03-001 a 099	A Destacar
4	12.01.04	Aplicações Financeiras de Longo Prazo
5	12.01.04-001 a 099	A Destacar
3	12.02	DESPESAS ANTECIPADAS A LONGO PRAZO
4	12.02.01	Despesas Antecipadas c/ Seguros
5	12.02.01-010	Seguro de Vida
4	12.02.02	Despesas Antecipadas c/ Juros
5	12.02.02-010	Juros de Empréstimos
4	12.02.03	Despesas Antecipadas c/ Aluguéis
5	12.02.03-010	Arrendamento de Terra
4	12.02.04	Outras Despesas Antecip. a Longo-Prazo
2	13	PERMANENTE
3	13.01	INVESTIMENTOS
4	13.01.01	Participações em Outras Empresas
4	13.01.02	Participações em Fundos de Investimentos
4	13.01.03	Imóveis para Renda ou Futura Utilização
4	13.01.04	Outros Investimentos
3	13.02	IMOBILIZADO
4	13.02.01	Intermediário
5	13.02.01-010	Veículos
6	13.02.01-011	Caminhões
6	13.02.01-012	Utilitários
6	13.02.01-013	Automóveis
6	13.02.01-014	Diversos
5	13.02.01-020	Maquinaria
6	13.02.01-021	Máquinas
6	13.02.01-022	Tratores
6	13.02.01-023	Motores
5	13.02.01-030	Equipamentos e Implementos
6	13.02.01-031	Agrícolas
6	13.02.01-032	Pecuários
6	13.02.01-033	Diversos
5	13.02.01-040	Móveis e Utensílios
6	13.02.01-041	Móveis de Escritório
6	13.02.01-042	Móveis Residenciais
6	13.02.01-043	Utensílios
4	13.02.02	Fixo
5	13.02.02-010	Terras
5	13.02.02-020	Construções

Tabela 28. Elenco de Contas Completo (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
6	13.02.02-021	Administrativas
6	13.02.02-022	Residenciais
6	13.02.02-023	Diversas
5	13.02.02-030	Instalações
6	13.02.02-031	Agrícolas
6	13.02.02-032	Pecuárias
6	13.02.02-033	Diversas
5	13.02.02-040	Melhoramentos
6	13.02.02-041	Infraestrutura
6	13.02.02-042	Eletrificação, Comunicação e Saneamento
6	13.02.02-043	Diversos
5	13.02.02-050	Culturas Perenes Formadas
6	13.02.02-051	Pastagens Naturais
6	13.02.02-052	Pastagens Artificiais
6	13.02.02-053	Matas Naturais
4	13.02.03	Depreciação Acumulada
5	13.02.03-010	De Veículos
5	13.02.03-020	De Maquinaria
5	13.02.03-030	De Equipamentos e Implementos
5	13.02.03-040	De Construções
5	13.02.03-050	De Instalações
5	13.02.03-060	De Melhoramentos
5	13.02.03-070	De Culturas Perenes
4	13.02.04	Imobilizado em Andamento
5	13.02.04-010	Construções em Andamento
6	13.02.04-011	Administrativas
6	13.02.04-012	Residenciais
6	13.02.04-013	Diversas
5	13.02.04-020	Instalações em Andamento
6	13.02.04-021	Agrícolas
6	13.02.04-022	Pecuárias
6	13.02.04-023	Diversas
5	13.02.04-030	Melhoramentos em Andamento
6	13.02.04-031	Infraestrutura
6	13.02.04-032	Eletrificação, Comunicação e Saneamento
6	13.02.04-033	Diversos
5	13.02.05-040	Culturas Perenes em Formação
6	13.02.05-041	Pastagens Artificiais
3	13.03	DIFERIDO
4	13.03.01	Gastos de Implantação e Pré-Operacionais
4	13.03.02	Estudos e Projetos
4	13.03.03	Melhorias
5	13.03.03-001	Desmatamento
5	13.03.03-002	Destocamento
5	13.03.03-003	Terraplenagem
5	13.03.03-004	Calagem

Tabela 28. Elenco de Contas Completo (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
5	13.03.03-005	Irrigação
5	13.03.03-006	Drenagem
5	13.03.03-007	Outras Melhorias
4	13.03.04	Amortização Acumulada
5	13.03.04-010	De Gastos de Implantação e Pré-Operacionais.
5	13.03.04-020	De Estudos e Projetos
5	13.03.04-030	De Melhorias
1	2	PASSIVO
2	21	CIRCULANTE
3	21.01	FORNECEDORES
4	21.01.01	Cooperativa de Leite
3	21.02	TITULOS A PAGAR
4	21.02.01	Duplicata Bradesco
3	21.03	SALARIOS A PAGAR
4	21.03.01	Pessoal Administrativo
4	21.03.02	Mão-de-Obra Permanente
4	21.03.03	Mão-de-obra Temporária
4	21.03.04	Serviços de Terceiros
3	21.04	ENCARGOS SOCIAIS A RECOLHER
4	21.04.01	IAPAS a Recolher
4	21.04.02	FGTS a Recolher
4	21.04.03	Contribuição Sindical a Recolher
4	21.04.04	Imposto de Renda na Fonte
4	21.04.05	Seguro de Vida
3	21.05	IMPOSTOS A PAGAR
4	21.05.01	ICM a Pagar
4	21.05.02	ISS a Pagar
4	21.05.03	PIS a Pagar
4	21.05.04	PRORURAL a Pagar
4	21.05.05	ITR a Pagar
4	21.05.06	Imposto de Renda na Fonte - Terceiros
3	21.06	CONTAS A PAGAR
4	21.06.01	Energia Elétrica
4	21.06.02	Água
4	21.06.03	Telefone, Telex e Fax
4	21.06.04	Aluguéis e Arrendamentos
4	21.06.05	Outras Contas a Pagar
3	21.07	EMPRESTIMOS A PAGAR
4	21.07.01 a 099	A Destacar
3	21.08	OUTRAS OBRIGAÇÕES DE CURTO PRAZO

Tabela 28. Elenco de Contas Completo (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
2	22	EXIGIVEL A LONGO-PRAZO
3	22.01	FINANCIAMENTOS
4	22.01.01 a 099	A Destacar
3	22.02	TITULOS A PAGAR A LONGO PRAZO
4	22.02.01 a 099	A Destacar
2	23	RESULTADOS DE EXERCICIOS FUTUROS
3	23.01	RECEITAS ANTECIPADAS
4	23.01.01 a 099	A Destacar
3	23.02	CUSTOS OU DESPESAS DAS RECEITAS ANTECIPADAS
4	23.02.01 a 099	A Destacar
1	3	PATRIMONIO LIQUIDO
2	31	CAPITAL
2	32	RESERVAS
3	32.02	RESERVAS DE REAVALIAÇÃO
2	33	LUCROS (OU PREJUIZOS) ACUMULADOS
1	4	RECEITAS
2	41	RECEITAS OPERACIONAIS
3	41.01	RECEITA OPERACIONAL BRUTA - INVENTARIO PERMANENTE
4	41.01.00	Receita Op. Bruta-Inventário Permanente
5	41.01.00-100	Culturas Anuais
6	41.01.00-110	Milho Grão
7	41.01.00-112	Produto Acabado
4	41.01.01	Vendas de Produtos Agropecuários
5	41.01.01-100	Culturas Anuais
6	41.01.01-110	Milho Grão
7	41.01.01-112	Produto Acabado
4	41.01.02	Consumo Interno de Produtos Agropecuários
5	41.01.02-100	Culturas Anuais
6	41.01.02-110	Milho Grão
7	41.01.02-112	Produto Acabado
4	41.01.03	Pagamentos em Espécie c/ Produtos Agrop.
5	41.01.03-100	Culturas Anuais
6	41.01.03-110	Milho Grão
7	41.01.03-112	Produto Acabado
4	41.01.04	Uso Interno de Produtos Agropecuários
5	41.01.04-100	Culturas Anuais
6	41.01.04-110	Milho Grão
7	41.01.04-112	Produto Acabado
4	41.01.05	Acréscimos nos Estoques Devidos à Produção
5	41.01.05-100	Culturas Anuais

Tabela 28. Elenco de Contas Completo (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
6	41.01.05-110	Milho Grão
7	41.01.05-112	Produto Acabado
4	41.01.06	Alterações de Preços Reais dos Estoques
5	41.01.06-100	Culturas Anuais
6	41.01.06-110	Milho Grão
7	41.01.06-112	Produto Acabado
3	41.02	RECEITA OPERACIONAL BRUTA - INVENTARIO PERIODICO
4	41.02.00	Receita Op. Bruta-Inventário Periódico
5	41.02.00-200	Culturas Perenes
6	41.02.00-210	Pastagens Andropogum
7	41.02.00-211	Em Manutenção
5	41.02.00-300	Animais e Produtos Animais
6	41.02.00-310	Pecuária de Leite
5	41.02.00-400	Outras Atividades Agropecuárias
4	41.02.01	Vendas de Produtos Agropecuários
5	41.02.01-300	Animais e Produtos Animais
6	41.02.01-310	Pecuária de Leite
5	41.02.01-400	Outras Atividades Agropecuárias
4	41.02.02	Consumo Interno de Produtos Agropecuários
5	41.02.02-300	Animais e Produtos Animais
6	41.02.02-310	Pecuária de Leite
5	41.02.02-400	Outras Atividades Agropecuárias
4	41.02.03	Pagamentos em Espécie c/ Produtos Agrop.
5	41.02.03-300	Animais e Produtos Animais
6	41.02.03-310	Pecuária de Leite
5	41.02.03-400	Outras Atividades Agropecuárias
4	41.02.04	Uso Interno de Produtos Agropecuários
5	41.02.04-200	Culturas Perenes
6	41.02.04-210	Pastagens Andropogum
7	41.02.04-211	Em Manutenção
5	41.02.04-300	Animais e Produtos Animais
6	41.02.04-310	Pecuária de Leite
5	41.02.04-400	Outras Atividades Agropecuárias
4	41.02.05	Variações dos Estoques no Período (Estoque Final - Estoque Inicial)
5	41.02.05-300	Animais e Produtos Animais
6	41.02.05-310	Pecuária de Leite
5	41.02.05-400	Outras Atividades Agropecuárias
3	41.03	RECEITA OPERACIONAL BRUTA - APROPRIAÇÃO DIRETA
4	41.03.00	Receita Op. Bruta-Apropriação Direta
5	41.03.00-100	Culturas Anuais
6	41.03.00-110	Milho Grão
7	41.03.00-112	Produto Acabado
5	41.03.00-300	Animais e Produtos Animais
6	41.03.00-310	Pecuária de Leite

Tabela 28. Elenco de Contas Completo (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
5	41.03.01-400	Outras Atividades Agropecuárias
4	41.03.01	Vendas de Produtos Agropecuários
5	41.03.01-100	Culturas Anuais
6	41.03.01-110	Milho Grão
7	41.03.01-112	Produto Acabado
5	41.03.01-300	Animais e Produtos Animais
6	41.03.01-310	Pecuária de Leite
5	41.03.01-400	Outras Atividades Agropecuárias
4	41.03.02	Consumo Interno de Produtos Agropecuários
5	41.03.02-100	Culturas Anuais
6	41.03.02-110	Milho Grão
7	41.03.02-112	Produto Acabado
5	41.03.02-300	Animais e Produtos Animais
6	41.03.02-310	Pecuária de Leite
5	41.03.02-400	Outras Atividades Agropecuárias
4	41.03.03	Pagamentos em Espécie c/ Produtos Agrop.
5	41.03.03-100	Culturas Anuais
6	41.03.03-110	Milho Grão
7	41.03.03-112	Produto Acabado
5	41.03.03-300	Animais e Produtos Animais
6	41.03.03-310	Pecuária de Leite
5	41.03.03-400	Outras Atividades Agropecuárias
4	41.03.04	Uso Interno de Produtos Agropecuários
5	41.03.04-100	Culturas Anuais
6	41.03.04-110	Milho Grão
7	41.03.04-112	Produto Acabado
5	41.03.04-300	Animais e Produtos Animais
6	41.03.04-310	Pecuária de Leite
5	41.03.04-400	Outras Atividades Agropecuárias
3	41.04	RECEITA OPERACIONAL BRUTA -
		PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS
4	41.04.00	Receita Op.Bruta-Prestações de Serviços
7	41.04.00-999	Centro de Resultados Indiretos
4	41.04.01	Aluguel de Veículos, Maquinaria, Equipamentos e Implementos
4	41.04.02	Aluguel de Animais de Trabalho
4	41.04.03	Serviços de Mão-de-Obra
4	41.04.04	Outras Prestações de Serviços
3	41.05	RECEITA OPERACIONAL BRUTA - TOTAIS
4	41.05.00	Receita Operacional Bruta - Totais
5	41.05.00-100	Culturas Anuais
6	41.05.00-110	Milho Grão
7	41.05.00-112	Produto Acabado
5	41.05.00-200	Culturas Perenes
6	41.05.00-210	Pastagens Andropogum
7	41.05.00-211	Em Manutenção
5	41.05.00-300	Animais e Produtos Animais

Tabela 28. Elenco de Contas Completo (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
6	41.05.00-310	Pecuária de Leite
5	41.05.00-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	41.05.00-999	Centro de Resultados Indiretos
4	41.05.01	Vendas de Produtos Agropecuários
5	41.05.01-100	Culturas Anuais
6	41.05.01-110	Milho Grão
7	41.05.01-112	Produto Acabado
5	41.05.01-300	Animais e Produtos Animais
6	41.05.01-310	Pecuária de Leite
5	41.05.01-400	Outras Atividades Agropecuárias
4	41.05.02	Consumo Interno de Produtos Agropecuários
5	41.05.02-100	Culturas Anuais
6	41.05.02-110	Milho Grão
7	41.05.02-112	Produto Acabado
5	41.05.02-300	Animais e Produtos Animais
6	41.05.02-310	Pecuária de Leite
5	41.05.02-400	Outras Atividades Agropecuárias
4	41.05.03	Pagamentos em Espécie c/ Produtos Agrop.
5	41.05.03-100	Culturas Anuais
6	41.05.03-110	Milho Grão
7	41.05.03-112	Produto Acabado
5	41.05.03-300	Animais e Produtos Animais
6	41.05.03-310	Pecuária de Leite
5	41.05.03-400	Outras Atividades Agropecuárias
4	41.05.04	Uso Interno de Produtos Agropecuários
5	41.05.04-100	Culturas Anuais
6	41.05.04-110	Milho Grão
7	41.05.04-112	Produto Acabado
5	41.05.04-200	Culturas Perenes
6	41.05.04-210	Pastagens Andropogum
7	41.05.04-211	Em Manutenção
5	41.05.04-300	Animais e Produtos Animais
6	41.05.04-310	Pecuária de Leite
5	41.05.04-400	Outras Atividades Agropecuárias
4	41.05.05	Alterações dos Estoques no Período
5	41.05.05-100	Culturas Anuais
6	41.05.05-110	Milho Grão
7	41.05.05-112	Produto Acabado
5	41.05.05-300	Animais e Produtos Animais
6	41.05.05-310	Pecuária de Leite
5	41.05.05-400	Outras Atividades Agropecuárias
4	41.05.06	Prestações de Serviços
7	41.05.06-999	Centro de Resultados Indiretos
3	41.06	RECEITAS FINANCEIRAS
4	41.06.00	Receitas Financeiras
4	41.06.10	Receitas Financeiras (Juros e Correção)
4	41.06.11	Receitas de Títulos a Receber
4	41.06.12	Receitas de Aplicações Mercado Financeiro

Tabela 28. Elenco de Contas Completo (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
4	41.06.13	Outras Receitas Financeiras
4	41.06.20	Ganhos (Perdas) nos Créditos Operacionais
4	41.06.21	Ganhos nos Créditos Operacionais
4	41.06.22	(-)Perdas nos Créditos Operacionais
2	42	DEDUÇÕES DE RECEITAS OPERACIONAIS
3	42.01	DEDUÇÕES DA RECEITA OPERACIONAL BRUTA- INVENTARIO PERMANENTE
4	42.01.00	Deduções da Receita Bruta-Inv.Permanente
5	42.01.00-100	Culturas Anuais
6	42.01.00-110	Milho Grão
7	42.01.00-112	Produto Acabado
4	42.01.01	Valor Contábil do Produto Vendido
5	42.01.01-100	Culturas Anuais
6	42.01.01-110	Milho Grão
7	42.01.01-112	Produto Acabado
4	42.01.02	Valor Contábil do Produto Consumido
5	42.01.02-100	Culturas Anuais
6	42.01.02-110	Milho Grão
7	42.01.02-112	Produto Acabado
4	42.01.03	Valor Contábil do Produto p/ Pagamento
5	42.01.03-100	Culturas Anuais
6	42.01.03-110	Milho Grão
7	42.01.03-112	Produto Acabado
4	42.01.04	Valor Contábil do Produto Usado
5	42.01.04-100	Culturas Anuais
6	42.01.04-110	Milho Grão
7	42.01.04-112	Produto Acabado
4	42.01.05	Valor Contábil das Perdas
5	42.01.05-100	Culturas Anuais
6	42.01.05-110	Milho Grão
7	42.01.05-112	Produto Acabado
3	42.02	DEDUÇÕES DA RECEITA OPERACIONAL BRUTA- INVENTARIO PERIODICO
4	42.02.00	Deduções da Receita Bruta-Inv.Periódico
5	42.02.00-300	Animais e Produtos Animais
6	42.02.00-310	Pecuária de Leite
5	42.02.00-400	Outras Atividades Agropecuárias
4	42.02.01	Compras de Produtos Agropecuários
5	42.02.01-300	Animais e Produtos Animais
6	42.02.01-310	Pecuária de Leite
5	42.02.01-400	Outras Atividades Agropecuárias
4	42.02.02	Recebimentos em Espécie de Prod. Agrop.
5	42.02.02-300	Animais e Produtos Animais
6	42.02.02-310	Pecuária de Leite
5	42.02.02-400	Outras Atividades Agropecuárias
2	43	RECEITAS NAO-OPERACIONAIS

Tabela 28. Elenco de Contas Completo (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
3	43.00	RECEITAS NAO-OPERACIONAIS
4	43.00.00	Receitas Não-Operacionais
3	43.01	GANHOS NAS VENDAS DE BENS DE CAPITAL
4	43.01.00	Ganhos nas Vendas de Bens de Capital
3	43.02	ALUGUEIS E ARRENDAMENTOS
4	43.02.00	Aluguéis e Arrendamentos
3	43.03	RECEITAS DE EMPRESTIMOS A TERCEIROS
4	43.03.00	Receitas de Empréstimos a Terceiros
3	43.04	INDENIZAÇÕES DE SEGUROS
4	43.04.00	Indenizações de Seguros
3	43.05	RECEBIMENTOS EM ESPECIE
4	43.05.00	Recebimentos em Espécie
3	43.06	DOAÇÕES E HERANÇAS
4	43.06.00	Doações e Heranças
3	43.07	OUTRAS RECEITAS NAO-OPERACIONAIS
4	43.07.00	Outras Receitas Não-Operacionais
1	5	CUSTOS DE PRODUÇÃO
2	51	CUSTOS VARIÁVEIS DE PRODUÇÃO
3	51.00	CUSTOS VARIÁVEIS DE PRODUÇÃO
4	51.00.00	Custos Variáveis de Produção
5	51.00.00-100	Culturas Anuais
6	51.00.00-110	Milho Grão
7	51.00.00-111	Em Crescimento
5	51.00.00-200	Culturas Perenes
6	51.00.00-210	Pastagens Andropogum
7	51.00.00-211	Em Manutenção
5	51.00.00-300	Animais e Produtos Animais
6	51.00.00-310	Pecuária de Leite
5	51.00.00-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	51.00.00-999	Centro de Resultados Indiretos
3	51.01	MAO-DE-OBRA TEMPORARIA
4	51.01.00	Mão-de-Obra Temporária
5	51.01.00-100	Culturas Anuais
6	51.01.00-110	Milho Grão
7	51.01.00-111	Em Crescimento
5	51.01.00-200	Culturas Perenes
6	51.01.00-210	Pastagens Andropogum
7	51.01.00-211	Em Manutenção
5	51.01.00-300	Animais e Produtos Animais
6	51.01.00-310	Pecuária de Leite

Tabela 28. Elenco de Contas Completo (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
5	51.01.00-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	51.01.00-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.01.01	Salários
5	51.01.01-100	Culturas Anuais
6	51.01.01-110	Milho Grão
7	51.01.01-111	Em Crescimento
5	51.01.01-200	Culturas Perenes
6	51.01.01-210	Pastagens Andropogum
7	51.01.01-211	Em Manutenção
5	51.01.01-300	Animais e Produtos Animais
6	51.01.01-310	Pecuária de Leite
5	51.01.01-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	51.01.01-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.01.02	Encargos Sociais
5	51.01.02-100	Culturas Anuais
6	51.01.02-110	Milho Grão
7	51.01.02-111	Em Crescimento
5	51.01.02-200	Culturas Perenes
6	51.01.02-210	Pastagens Andropogum
7	51.01.02-211	Em Manutenção
5	51.01.02-300	Animais e Produtos Animais
6	51.01.02-310	Pecuária de Leite
5	51.01.02-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	51.01.02-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.01.03	Outros Pagamentos
5	51.01.03-100	Culturas Anuais
6	51.01.03-110	Milho Grão
7	51.01.03-111	Em Crescimento
5	51.01.03-200	Culturas Perenes
6	51.01.03-210	Pastagens Andropogum
7	51.01.03-211	Em Manutenção
5	51.01.03-300	Animais e Produtos Animais
6	51.01.03-310	Pecuária de Leite
5	51.01.03-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	51.01.03-999	Centro de Resultados Indiretos
3	51.02	SERVIÇOS DE TERCEIROS
4	51.02.00	Serviços de Terceiros
5	51.02.00-100	Culturas Anuais
6	51.02.00-110	Milho Grão
7	51.02.00-111	Em Crescimento
5	51.02.00-200	Culturas Perenes
6	51.02.00-210	Pastagens Andropogum
7	51.02.00-211	Em Manutenção
5	51.02.00-300	Animais e Produtos Animais
6	51.02.00-310	Pecuária de Leite
5	51.02.00-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	51.02.00-999	Centro de Resultados Indiretos

Tabela 28. Elenco de Contas Completo (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
4	51.02.01	Aluguel de Veículos, Maquinaria, Equipamentos e Implementos
5	51.02.01-100	Culturas Anuais
6	51.02.01-110	Milho Grão
7	51.02.01-111	Em Crescimento
5	51.02.01-200	Culturas Perenes
6	51.02.01-210	Pastagens Andropogum
7	51.02.01-211	Em Manutenção
5	51.02.01-300	Animais e Produtos Animais
6	51.02.01-310	Pecuária de Leite
5	51.02.01-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	51.02.01-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.02.02	Aluguel de Animais de Trabalho
5	51.02.02-100	Culturas Anuais
6	51.02.02-110	Milho Grão
7	51.02.02-111	Em Crescimento
5	51.02.02-200	Culturas Perenes
6	51.02.02-210	Pastagens Andropogum
7	51.02.02-211	Em Manutenção
5	51.02.02-300	Animais e Produtos Animais
6	51.02.02-310	Pecuária de Leite
5	51.02.02-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	51.02.02-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.02.03	Serviços de Mão-de-Obra
5	51.02.03-100	Culturas Anuais
6	51.02.03-110	Milho Grão
7	51.02.03-111	Em Crescimento
5	51.02.03-200	Culturas Perenes
6	51.02.03-210	Pastagens Andropogum
7	51.02.03-211	Em Manutenção
5	51.02.03-300	Animais e Produtos Animais
6	51.02.03-310	Pecuária de Leite
5	51.02.03-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	51.02.03-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.02.04	Outros Serviços de Terceiros
5	51.02.04-100	Culturas Anuais
6	51.02.04-110	Milho Grão
7	51.02.04-111	Em Crescimento
5	51.02.04-200	Culturas Perenes
6	51.02.04-210	Pastagens Andropogum
7	51.02.04-211	Em Manutenção
5	51.02.04-300	Animais e Produtos Animais
6	51.02.04-310	Pecuária de Leite
5	51.02.04-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	51.02.04-999	Centro de Resultados Indiretos
3	51.03	VEICULOS, MAQUINARIA, EQUIPAMENTOS E IMPLEMENTOS
4	51.03.00	Veíc., Maq., Equip. Impl.(Combustíveis,

Tabela 28. Elenco de Contas Completo (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
		Lubrificantes, Reparos e Manutenção)
7	51.03.00-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.03.10	Custo em Inventário Periódico
7	51.03.10-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.03.11	Compras
4	51.03.12	(+)Recebimentos em Espécie
4	51.03.13	(-)Vendas
4	51.03.14	(-)Pagamentos em Espécie
4	51.03.15	(+)Variação do Estoque no Período
4	51.03.20	Custo em Apropriação Direta
7	51.03.20-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.03.21	Compras
3	51.04	SEMENTES E MUDAS
4	51.04.00	Sementes e Mudas
5	51.04.00-100	Culturas Anuais
6	51.04.00-110	Milho Grão
7	51.04.00-111	Em Crescimento
4	51.04.10	Custo em Inventário Periódico
5	51.04.10-100	Culturas Anuais
6	51.04.10-110	Milho Grão
7	51.04.10-111	Em Crescimento
4	51.04.11	Compras
4	51.04.12	(+)Recebimentos em Espécie
4	51.04.13	(-)Vendas
4	51.04.14	(-)Pagamentos em Espécie
4	51.04.15	(+)Variação do Estoque no Período
4	51.04.20	Custo em Apropriação Direta
5	51.04.20-100	Culturas Anuais
6	51.04.20-110	Milho Grão
7	51.04.20-111	Em Crescimento
4	51.04.21	Compras
3	51.05	FERTILIZANTES E CORRETIVOS
4	51.05.00	Fertilizantes e Corretivos
5	51.05.00-100	Culturas Anuais
6	51.05.00-110	Milho Grão
7	51.05.00-111	Em Crescimento
5	51.05.00-200	Culturas Perenes
6	51.05.00-210	Pastagens Andropogum
7	51.05.00-211	Em Manutenção
7	51.05.00-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.05.10	Custo em Inventário Permanente
5	51.05.10-100	Culturas Anuais
6	51.05.10-110	Milho Grão
7	51.05.10-111	Em Crescimento
5	51.05.10-200	Culturas Perenes
6	51.05.10-210	Pastagens Andropogum
7	51.05.10-211	Em Manutenção

Tabela 28. Elenco de Contas Completo (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
7	51.05.10-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.05.11	Valor Contábil do Insumo Usado
4	51.05.20	Custo em Apropriação Direta
5	51.05.20-100	Culturas Anuais
6	51.05.20-110	Milho Grão
7	51.05.20-111	Em Crescimento
5	51.05.20-200	Culturas Perenes
6	51.05.20-210	Pastagens Andropogum
7	51.05.20-211	Em Manutenção
7	51.05.20-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.05.21	Compras
3	51.06	DEFENSIVOS
4	51.06.00	Defensivos
7	51.06.00-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.06.10	Custo em Inventário Periódico
7	51.06.10-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.06.11	Compras
4	51.06.12	(+)Recebimentos em Espécie
4	51.06.13	(-)Vendas
4	51.06.14	(-)Pagamentos em Espécie
4	51.06.15	(+)Variação do Estoque no Período
4	51.06.20	Custo em Apropriação Direta
7	51.06.20-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.06.21	Compras
3	51.07	ALIMENTOS CONCENTRADOS
4	51.07.00	Alimentos Concentrados
5	51.07.00-300	Animais e Produtos Animais
6	51.07.00-310	Pecuária de Leite
5	51.07.00-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	51.07.00-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.07.10	Custo em Inventário Permanente
5	51.07.10-300	Animais e Produtos Animais
6	51.07.10-310	Pecuária de Leite
5	51.07.10-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	51.07.10-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.07.11	Valor Contábil do Insumo Usado
4	51.07.12	Valor de Mercado do Produto Usado
4	51.07.20	Custo em Apropriação Direta
5	51.07.20-300	Animais e Produtos Animais
6	51.07.20-310	Pecuária de Leite
5	51.07.20-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	51.07.20-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.07.21	Compras
4	51.07.22	Valor de Mercado do Produto Usado
3	51.08	ALIMENTOS VOLUMOSOS
4	51.08.00	Alimentos Volumosos

Tabela 28. Elenco de Contas Completo (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
5	51.08.00-300	Animais e Produtos Animais
6	51.08.00-310	Pecuária de Leite
5	51.08.00-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	51.08.00-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.08.10	Custo em Apropriação Direta
5	51.08.10-300	Animais e Produtos Animais
6	51.08.10-310	Pecuária de Leite
5	51.08.10-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	51.08.10-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.08.11	Compras
4	51.08.12	Valor de Mercado do Produto Usado
3	51.09	MEDICAMENTOS E VACINAS
4	51.09.00	Medicamentos e Vacinas
7	51.09.00-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.09.10	Custo em Inventário Periódico
7	51.09.10-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.09.11	Compras
4	51.09.12	(+)Recebimentos em Espécie
4	51.09.13	(-)Vendas
4	51.09.14	(-)Pagamentos em Espécie
4	51.09.15	(+)Variação do Estoque no Período
4	51.09.20	Custo em Apropriação Direta
7	51.09.20-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.09.21	Compras
3	51.10	MATERIAIS DE CONSUMO
4	51.10.00	Materiais de Consumo
7	51.10.00-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.10.10	Custo em Inventário Periódico
7	51.10.10-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.10.11	Compras
4	51.10.12	(+)Recebimentos em Espécie
4	51.10.13	(-)Vendas
4	51.10.14	(-)Pagamentos em Espécie
4	51.10.15	(+)Variação do Estoque no Período
4	51.10.20	Custo em Apropriação Direta
7	51.10.20-999	Centro de Resultados Indiretos
4	51.10.31	Compras
3	51.11	OUTROS CUSTOS VARIÁVEIS DE PRODUÇÃO
4	51.11.00	Outros Custos Variáveis de Produção
7	51.11.00-999	Centro de Resultados Indiretos
2	52	CUSTOS FIXOS DE PRODUÇÃO
3	52.00	CUSTOS FIXOS DE PRODUÇÃO
4	52.00.00	Custos Fixos de Produção
5	52.00.00-100	Culturas Anuais
6	52.00.00-110	Milho Grão

Tabela 28. Elenco de Contas Completo (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
7	52.00.00-111	Em Crescimento
5	52.00.00-200	Culturas Perenes
6	52.00.00-210	Pastagens Andropogum
7	52.00.00-211	Em Manutenção
5	52.00.00-300	Animais e Produtos Animais
6	52.00.00-310	Pecuária de Leite
5	52.00.00-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	52.00.00-999	Centro de Resultados Indiretos
3	52.01	MAO-DE-OBRA PERMANENTE
4	52.01.00	Mão-de-Obra Permanente
7	52.01.00-999	Centro de Resultados Indiretos
4	52.01.01	Salários
7	52.01.01-999	Centro de Resultados Indiretos
4	52.01.02	Encargos Sociais
7	52.01.02-999	Centro de Resultados Indiretos
4	52.01.03	Outros Pagamentos
7	52.01.03-999	Centro de Resultados Indiretos
4	52.01.04	Custos Não-Caixa com Alimentação
7	52.01.04-999	Centro de Resultados Indiretos
4	52.01.05	Custos Não-Caixa com Moradia
7	52.01.05-999	Centro de Resultados Indiretos
4	52.01.06	Outros Custos Não-Caixa
7	52.01.06-999	Centro de Resultados Indiretos
3	52.02	CONSTRUÇÕES, INSTALAÇÕES E MELHORAMENTOS
4	52.02.00	Construções, Instalações e Melhoramentos (Reparos e Manutenção)
5	52.02.00-100	Culturas Anuais
6	52.02.00-110	Milho Grão
7	52.02.00-111	Em Crescimento
7	52.02.00-112	Produto Acabado
5	52.02.00-200	Culturas Perenes
6	52.02.00-210	Pastagens Andropogum
7	52.02.00-211	Em Manutenção
5	52.02.00-300	Animais e Produtos Animais
6	52.02.00-310	Pecuária de Leite
5	52.02.00-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	52.02.00-999	Centro de Resultados Indiretos
3	52.03	TAXAS, IMPOSTOS, SEGUROS E LICENÇAS
4	52.03.00	Taxas, Impostos, Seguros e Licenças
7	52.03.00-999	Centro de Resultados Indiretos
4	52.03.01	Taxas e Impostos
7	52.03.01-999	Centro de Resultados Indiretos
4	52.03.02	Seguros e Licenças
7	52.03.02-999	Centro de Resultados Indiretos
3	52.04	ALUGUEIS E ARRENDAMENTOS

Tabela 28. Elenco de Contas Completo (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
4	52.04.00	Aluguéis e Arrendamentos
5	52.04.00-100	Culturas Anuais
6	52.04.00-110	Milho Grão
7	52.04.00-111	Em Crescimento
5	52.04.00-200	Culturas Perenes
6	52.04.00-210	Pastagens Andropogum
7	52.04.00-211	Em Manutenção
5	52.04.00-300	Animais e Produtos Animais
6	52.04.00-310	Pecuária de Leite
5	52.04.00-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	52.04.00-999	Centro de Resultados Indiretos
4	52.04.01	Aluguel de Pastagens de Terceiros
5	52.04.01-300	Animais e Produtos Animais
6	52.04.01-310	Pecuária de Leite
5	52.04.01-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	52.04.01-999	Centro de Resultados Indiretos
4	52.04.02	Uso de Pastagens da Empresa
5	52.04.02-300	Animais e Produtos Animais
6	52.04.02-310	Pecuária de Leite
5	52.04.02-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	52.04.02-999	Centro de Resultados Indiretos
4	52.04.03	Uso de Animais de Trabalho
5	52.04.03-100	Culturas Anuais
6	52.04.03-110	Milho Grão
7	52.04.03-111	Em Crescimento
5	52.04.03-200	Culturas Perenes
6	52.04.03-210	Pastagens Andropogum
7	52.04.03-211	Em Manutenção
5	52.04.03-300	Animais e Produtos Animais
6	52.04.03-310	Pecuária de Leite
5	52.04.03-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	52.04.03-999	Centro de Resultados Indiretos
4	52.04.04	Aluguel de Depósitos e Terreiros
5	52.04.04-100	Culturas Anuais
6	52.04.04-110	Milho Grão
7	52.04.04-112	Produto Acabado
7	52.04.04-999	Centro de Resultados Indiretos
4	52.04.05	Arrendamento de Terras
5	52.04.05-100	Culturas Anuais
6	52.04.05-110	Milho Grão
7	52.04.05-111	Em Crescimento
5	52.04.05-200	Culturas Perenes
6	52.04.05-210	Pastagens Andropogum
7	52.04.05-211	Em Manutenção
5	52.04.05-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	52.04.05-999	Centro de Resultados Indiretos
3	52.05	DEPRECIAÇÕES
4	52.05.00	Depreciações

Tabela 28. Elenco de Contas Completo (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
5	52.05.00-100	Culturas Anuais
6	52.05.00-110	Milho Grão
5	52.05.00-200	Culturas Perenes
6	52.05.00-210	Pastagens Andropogum
5	52.05.00-300	Animais e Produtos Animais
6	52.05.00-310	Pecuária de Leite
5	52.05.00-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	52.05.00-999	Centro de Resultados Indiretos
4	52.05.01	Depreciação de Veículos
7	52.05.01-999	Centro de Resultados Indiretos
4	52.05.02	Depreciação de Maquinaria
7	52.05.02-999	Centro de Resultados Indiretos
4	52.05.03	Depreciação de Equipament. e Implementos
5	52.05.03-100	Culturas Anuais
6	52.05.03-110	Milho Grão
5	52.05.03-200	Culturas Perenes
6	52.05.03-210	Pastagens Andropogum
5	52.05.03-300	Animais e Produtos Animais
6	52.05.03-310	Pecuária de Leite
5	52.05.03-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	52.05.03-999	Centro de Resultados Indiretos
4	52.05.04	Depreciação de Construções
7	52.05.04-999	Centro de Resultados Indiretos
4	52.05.05	Depreciação de Instalações
5	52.05.05-100	Culturas Anuais
6	52.05.05-110	Milho Grão
5	52.05.05-200	Culturas Perenes
6	52.05.05-210	Pastagens Andropogum
5	52.05.05-300	Animais e Produtos Animais
6	52.05.05-310	Pecuária de Leite
5	52.05.05-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	52.05.05-999	Centro de Resultados Indiretos
4	52.05.06	Depreciação de Melhoramentos
7	52.05.06-999	Centro de Resultados Indiretos
4	52.05.07	Depreciação de Culturas Perenes
5	52.05.07-200	Culturas Perenes
6	52.05.07-210	Pastagens Andropogum
3	52.06	OUTROS CUSTOS FIXOS DE PRODUÇÃO
4	52.06.00	Outros Custos Fixos de Produção
7	52.06.00-999	Centro de Resultados Indiretos
2	53	AJUSTES DE CUSTOS VARIÁVEIS E FIXOS
3	53.01	ALTERAÇÕES NOS ESTOQUES DE CULTURAS
4	53.01.01	Anuais em Crescimento
5	53.01.01-100	Culturas Anuais
6	53.01.01-110	Milho Grão
7	53.01.01-111	Em Crescimento

Tabela 28. Elenco de Contas Completo (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
2	54	CUSTOS DOS BENS E SERVIÇOS PRODUZIDOS
3	54.00	CUSTOS DOS BENS E SERVIÇOS PRODUZIDOS
4	54.00.00	Custos dos Bens e Serviços Produzidos
5	54.00.00-100	Culturas Anuais
6	54.00.00-110	Milho Grão
5	54.00.00-200	Culturas Perenes
6	54.00.00-210	Pastagens Andropogum
5	54.00.00-300	Animais e Produtos Animais
6	54.00.00-310	Pecuária de Leite
5	54.00.00-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	54.00.00-999	Centro de Resultados Indiretos
1	6	DESPESAS
2	61	DESPESAS OPERACIONAIS
3	61.01	DESPESAS COM VENDAS
4	61.01.00	Despesas com Vendas
4	61.01.01	Provisão para Devedores Duvidosos
4	61.01.02	Outras Despesas com Vendas
3	61.02	DESPESAS ADMINISTRATIVAS
4	61.02.00	Despesas Administrativas
4	61.02.01	Retiradas do(s) Proprietário(s)
4	61.02.02	Pessoal Administrativo
4	61.02.03	Veículos, Maquinaria, Equip. e Implementos
4	61.02.04	Construções, Instalações e Melhoramentos
4	61.02.05	Serviços Profissionais Avulsos
4	61.02.06	Materiais de Consumo
4	61.02.07	Taxas, Impostos, Seguros e Licenças
4	61.02.08	Aluguéis
4	61.02.09	Energia Elétrica
4	61.02.10	Água
4	61.02.11	Comunicações
4	61.02.12	Despesas de Transporte
4	61.02.13	Outras Despesas Administrativas
3	61.03	DESPESAS FINANCEIRAS
4	61.03.00	Despesas Financeiras
4	61.03.10	Despesas Financeiras (Juros e Correção)
4	61.03.11	Despesas com Fornecedores
4	61.03.12	Despesas com Títulos a Pagar
4	61.03.13	Despesas com Empréstimos Bancários
4	61.03.14	Despesas com Empréstimos de Terceiros
4	61.03.15	Despesas com Financiamentos
4	61.03.16	Despesas Bancárias
4	61.03.17	Impostos sobre Operações Financeiras
4	61.03.18	Outras Despesas Financeiras
4	61.03.20	Perdas (Ganhos) nas Obrigações Operacionais
4	61.03.21	Perdas nas Obrigações Operacionais
4	61.03.22	(-)Ganhos nas Obrigações Operacionais

Tabela 28. Elenco de Contas Completo (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
3	61.04	DESPESAS LIQUIDAS FINANCEIRAS
4	61.04.00	Despesas Líquidas Financeiras
4	61.04.01	Despesas - Receitas Financeiras
3	61.05	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS
4	61.05.00	Outras Despesas Operacionais
4	61.05.01	Depreciação de Veículos, Maquinaria, Equipamentos e Implementos
4	61.05.02	Depreciação de Construções, Instalações e Melhoramentos
4	61.05.03	Amortização de Gastos de Implantação e Pré-Operacionais
4	61.05.04	Amortização de Estudos e Projetos
4	61.05.05	Amortização de Melhorias
4	61.05.06	Outras Despesas Operacionais
2	62	DESPESAS NAO-OPERACIONAIS
3	62.00	DESPESAS NAO-OPERACIONAIS
4	62.00.00	Despesas Não-Operacionais
3	62.01	PERDAS NAS VENDAS DE BENS DE CAPITAL
4	62.01.00	Perdas nas Vendas de Bens de Capital
4	62.01.01	Perdas nas Vendas de Veículos, Maquinaria, Equipamentos e Implementos
4	62.01.02	Perdas nas Vendas / Sucata de Construções, Instalações e Melhoramentos
4	62.01.03	Perdas nas Reformas de Culturas Perenes
3	62.02	PERDAS EXTRAORDINARIAS
4	62.02.00	Perdas Extraordinárias
4	62.02.01	Secas, Geadas, Tempestades, Granizo, Incêndios, etc.
3	62.03	RETIRADAS EM ESPECIE DE PRODUTOS
4	62.03.00	Retiradas em Espécie de Produtos
4	62.03.01	Consumo Interno
4	62.03.02	Pagamento de Serviços de Terceiros
4	62.03.03	Pagamento de Insumos / Materiais Consumo
3	62.04	PROVISAO PARA PERDAS EM INVESTIMENTOS
4	62.04.00	Provisão para Perdas em Investimentos
4	62.04.01	Provisão para Perdas em Investimentos
3	62.05	OUTRAS DESPESAS NAO-OPERACIONAIS
4	62.05.00	Outras Despesas Não-Operacionais
4	62.05.01	Outras Despesas Não-Operacionais
2	63	OUTRAS DESPESAS
3	63.00	OUTRAS DESPESAS

Tabela 28. Elenco de Contas Completo (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
4	63.00.00	Outras Despesas
3	63.01	PROVISAO PARA IMPOSTOS
4	63.01.00	Provisão para Impostos
4	63.01.01	Provisão para Imposto de Renda
3	63.02	PARTICIPAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES
4	63.02.00	Participações e Contribuições
4	63.02.01	Empregados
4	63.02.02	Administradores
4	63.02.03	Contribuições e Doações
3	63.03	PERDAS (GANHOS) NOS ITENS MONETARIOS
4	63.03.00	Perdas (Ganhos) nos Itens Monetários
4	63.03.01	Perdas nos Itens Monetários
4	63.03.02	(-)Ganhos nos Itens Monetários
1	7	RESULTADOS
2	71	VALOR BRUTO DA PRODUÇÃO DO PERIODO
3	71.00.00	VALOR BRUTO DA PRODUÇÃO DO PERIODO
4	71.00.00	Valor Bruto da Produção do Período
5	71.00.00-100	Culturas Anuais
6	71.00.00-110	Milho Grão
5	71.00.00-200	Culturas Perenes
6	71.00.00-210	Pastagens Andropogum
5	71.00.00-300	Animais e Produtos Animais
6	71.00.00-310	Pecuária de Leite
5	71.00.00-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	71.00.00-999	Centro de Resultados Indiretos
2	72	MARGEM SOBRE CUSTOS VARIAVEIS
3	72.01	MARGEM SOBRE CUSTOS VARIAVEIS
4	72.01.00	Margem sobre Custos Variáveis
5	72.01.00-100	Culturas Anuais
6	72.01.00-110	Milho Grão
5	72.01.00-200	Culturas Perenes
6	72.01.00-210	Pastagens Andropogum
5	72.01.00-300	Animais e Produtos Animais
6	72.01.00-310	Pecuária de Leite
5	72.01.00-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	72.01.00-999	Centro de Resultados Indiretos
3	72.02	MARGEM S/ CUSTOS VARIAVEIS APOS ALOCAÇÕES
4	72.02.00	Margem s/ Custos Variáveis Ap. Alocações
5	72.02.00-100	Culturas Anuais
6	72.02.00-110	Milho Grão
5	72.02.00-200	Culturas Perenes
6	72.02.00-210	Pastagens Andropogum
5	72.02.00-300	Animais e Produtos Animais

Tabela 28. Elenco de Contas Completo (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

GRAU	CODIGO	NOME DA CONTA
6	72.02.00-310	Pecuária de Leite
5	72.02.00-400	Outras Atividades Agropecuárias
2	73	LUCRO (PREJUÍZO) BRUTO DA PRODUÇÃO
3	73.01	LUCRO (PREJUÍZO) BRUTO DA PRODUÇÃO
4	73.01.00	Lucro (Prejuízo) Bruto da Produção
5	73.01.00-100	Culturas Anuais
6	73.01.00-110	Milho Grão
5	73.01.00-200	Culturas Perenes
6	73.01.00-210	Pastagens Andropogum
5	73.01.00-300	Animais e Produtos Animais
6	73.01.00-310	Pecuária de Leite
5	73.01.00-400	Outras Atividades Agropecuárias
7	73.01.00-999	Centro de Resultados Indiretos
3	73.02	LUCRO BRUTO DA PRODUÇÃO APOS ALOCAÇÕES
4	73.02.00	Lucro Bruto da Produção Após Alocações
5	73.02.00-100	Culturas Anuais
6	73.02.00-110	Milho Grão
5	73.02.00-200	Culturas Perenes
6	73.02.00-210	Pastagens Andropogum
5	73.02.00-300	Animais e Produtos Animais
6	73.02.00-310	Pecuária de Leite
5	73.02.00-400	Outras Atividades Agropecuárias
2	74	LUCRO (PREJUÍZO) OPERACIONAL
2	75	LUCRO (PREJUÍZO) ANTES DO I.R.
2	76	LUCRO (PREJUÍZO) DEPOIS DO I.R.
2	77	LUCRO (PREJUÍZO) LIQUIDO

3.Os Lançamentos no Livro Diário

Seguindo a sequência dos procedimentos propostos, a Tabela 29, abaixo, apresenta o Livro Diário da Fazenda Bocaina contendo, primeiramente, os valores dos componentes patrimoniais levantados pelo Inventário (Estoques Iniciais, Imobilizado e demais itens do Balanço Patrimonial), de forma que o total dos débitos seja igual ao total dos créditos, em perfeito equilíbrio. Posteriormente, esse livro apresenta os lançamentos dos principais fatos e transações que movimentaram as atividades dessa empresa, durante o período do mês de Dezembro de 1990.

4. As Transcrições para os Razonetes

A Tabela 30 corresponde a um dos livros auxiliares do Razão, o "Livro Caixa", que será utilizado na elaboração do Demonstrativo de Fluxo de Caixa da empresa.

As contas T ou razonetes, apresentadas em seguida (Figura 6), ilustram a transcrição dos registros do Livro Diário para o Livro Razão.

5. Informativos Auxiliares

Para completar o Controle de Estoques, já iniciado, a Tabela 31 descreve os Estoques Finais dos bens sob Inventário Periódico.

Cabe lembrar, que o Controle de Ativo Imobilizado já foi desenvolvido nas Tabelas 20 a 25.

Tabela 29. Livro Diário

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA						
L I V R O D I Á R I O						
ANO: 1990						
DIA/MES	NOMES DAS CONTAS E HISTORICO	CODIGO DA CONTA	DEBITO		CREDITO	
			VALOR NOMINAL (em Cr\$)	VALOR REAL (em US\$)	VALOR NOMINAL (em Cr\$)	VALOR REAL (em US\$)
01/12	Caixa	11.01.01	10.000,00	67,96		
01/12	Milho Grão - Em Crescimento	11.03.01-111	653.880,00	4.443,60		
01/12	Milho Grão - Produto Acabado	11.03.01-112	80.000,00	540,00		
01/12	Pastagens Andropogum - Em Manutenção	11.03.01-211	336.960,00	2.289,60		
01/12	Pecuária de Leite	11.03.01-310	4.008.049,00	27.237,64		
01/12	Outros Estoques de Atividades Agropecuárias	11.03.01-400	81.085,00	551,00		
01/12	Estoques de Sementes	11.03.20	20.600,00	140,00		
01/12	Estoques de Fertilizantes - NPK (04-14-08)	11.03.31	3.000,00	20,40		
01/12	Estoques de Defensivos - Roundup	11.03.41	28.472,00	193,48		
01/12	Estoques de Alimentos Concentrados - Farelo Soja	11.03.61	34.000,00	232,00		
01/12	Estoques de Medicamentos - Ivomec	11.03.71	22.975,00	156,15		
01/12	Estoques de Materiais de Consumo	11.03.80	69.282,00	470,78		
01/12	Maquinaria - Tratores	13.02.01-022	1.960.400,00	13.322,46		
01/12	Maquinaria - Motores	13.02.01-023	187.233,00	1.272,39		
01/12	Equipamentos e Implementos - Agrícolas	13.02.01-031	167.149,00	1.135,91		
01/12	Equipamentos e Implementos - Pecuários	13.02.01-032	786.000,00	5.341,48		
01/12	Terras	13.02.02-010	14.863.636,00	101.010,00		
01/12	Culturas Perenes Formadas - Pastagens Artificiais	13.02.02-052	3.900.000,00	26.503,57		
.....						

(continua)

Tabela 29. Livro Diário (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA						
L I V R O D I A R I O						
ANO: 1990						
DIA/MES	NOMES DAS CONTAS E HISTORICO	CODIGO DA CONTA	DEBITO		CREDITO	
			VALOR NOMINAL (em Cr\$)	VALOR REAL (em US\$)	VALOR NOMINAL (em Cr\$)	VALOR REAL (em US\$)
01/12	Capital	31			7.357.500,00	50.000,00
01/12	Lucros Acumulados	33			19.855.221,00	134.928,62
	TOTAL		27.212.721,00	184.928,62	27.212.721,00	184.928,62
01/12	Valor Contábil do Produto Vendido	42.01.01-112	16.000,00	108,00		
	Milho-Grão - Produto Acabado	11.03.01-112			16.000,00	108,00
	Caixa	11.01.01	16.492,00	112,00		
	Vendas de Produtos Agropecuários	41.01.01-112			16.492,00	112,00
	Venda, à vista, de 20 sc milho p/ Antônio Oliveira					
03/12	Fertilizantes - NPK	11.03.31	3.844,00	26,00		
	Fornecedores - Cooperativa de Leite	21.01.01			3.844,00	26,00
	Compra, à prazo, de 2 sacas de NPK (04-14-08) da					
	Cooperativa de Leite (Duplicata No.5423)					
06/12	Caixa	11.01.01	151,78	1,02		
	Vendas de Produtos Agropecuários	41.03.01-400			151,78	1,02
	Venda, à vista, de 3 dúzias de ovos à Cooperativa					
08/12	Despesas Antecipadas c/ Aluguéis	11.04.03-010	3.000,00	20,01		
	Caixa	11.01.01			3.000,00	20,01
	Pagamento antecipado do aluguel de 1 motor elétri-					
	co ao Sr. João Simões (cheque No.87.56.90)					

(continua)

Tabela 29. Livro Diário (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA						
L I V R O D I Á R I O						
ANO: 1990						
DIA/MES:	NOMES DAS CONTAS E HISTORICO	CODIGO DA CONTA	DEBITO		CREDITO	
			VALOR NOMINAL (em Cr\$)	VALOR REAL (em US\$)	VALOR NOMINAL (em Cr\$)	VALOR REAL (em US\$)
09/12	Mão-de-Obra Temporária	51.01.00-111	5.228,51	34,88		
	Caixa	11.01.01			5.228,51	34,88
	Pagamento de 5 dias de serviço de cultivo manual na lavoura de milho, a 3 trabalhadores volantes					
10/12	Valor Contábil do Insumo Usado	51.07.11-400	1.700,00	11,60		
	Farelo de Soja	11.03.61			1.700,00	11,60
	Uso de 1 saca de farelo de soja na alimentação de suínos					
11/12	Caixa	11.01.01	83.112,70	553,90		
	Vendas de Produtos Agropecuários	41.02.01-310			83.112,70	553,90
	Venda, à vista, de 10 bezerros ao Sr. João Simões (cheque No.37.98.54)					
12/12	Serviços Profissionais Avulsos	61.02.04	17.000,00	113,37		
	Serviços de Terceiros	21.03.04			17.000,00	113,37
	Registro de despesas com honorários de Veterinário					
13/12	Construções, Instalações e Melhoramentos (Reparos)	52.02.00-310	4.230,00	28,00		
	Pagamentos em Espécie - Sementes	51.04.14			4.230,00	28,00
	Pagamento de serviço de terceiros, para conserto de cerca do pasto, com 2 sc de sementes Andropogum					

(continua)

Tabela 29. Livro Diário (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA						
L I V R O D I A R I O						
ANO: 1990						
DIA/MES	NOMES DAS CONTAS E HISTORICO	CODIGO DA CONTA	DEBITO		CREDITO	
			VALOR NOMINAL (em Cr\$)	VALOR REAL (em US\$)	VALOR NOMINAL (em Cr\$)	VALOR REAL (em US\$)
15/12	Aluguel de Veíc., Maqu., Equip. e Implementos	51.02.01-211	3.028,00	20,00		
	Pagamentos em Espécie com Produtos Agropecuários	41.02.03-400			3.028,00	20,00
	Pagamento do aluguel de roçadeira, para manutenção de pastagem, com 2 leitões desmamados					
16/12	Recebimentos em Espécie - Sementes	51.04.12	4.650,00	30,72		
	Aluguel de Veíc., Maqu., Equip. e Implementos	41.04.01-999			4.650,00	30,72
	Recebimento de 3 sc de sementes de milho como paga mento do aluguel de 1 grade ao Sr. Silva					
18/12	Compras - Alimentos Volumosos	51.08.11-310	5.128,00	33,00		
	Caixa	11.01.01			5.128,00	33,00
	Compra à vista de 1 t de milho-silagem destinada, imediatamente, à alimentação de vacas em lactação					
19/12	Compras - Medicamentos	51.09.11-999	24.665,00	156,15		
	Fornecedores - Cooperativa de Leite	21.01.01			24.665,00	156,15
	Compra, à prazo, de 5 frascos de Ivomec para ser usado na Pecuária de Leite e Suinocultura					
20/12	Caixa	11.01.01	125.000,00	782,72		
	Equipamentos e Implementos	13.02.01-031			125.000,00	782,72
	Venda, à vista, de 1 arado MF ao Sr. Oliveira					

(continua)

Tabela 29. Livro Diário (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

L I V R O D I Á R I O

ANO: 1990

DIA/MES	NOMES DAS CONTAS E HISTÓRICO	CÓDIGO DA CONTA	DEBITO		CREDITO	
			VALOR NOMINAL (em Cr\$)	VALOR REAL (em US\$)	VALOR NOMINAL (em Cr\$)	VALOR REAL (em US\$)
22/12	Recebimentos em Espécie de Produtos Agropecuários	42.02.02-310	11.197,73	69,25		
	Aluguel de Animais de Trabalho	41.04.02-999			11.197,73	69,25
	Aluguel de 1 cavalo ao Sr. Mário Monteiro, recebendo como pagamento 1 bezerra de 1 ano					
23/12	Caixa	11.01.01	436.590,00	2.700,00		
	Vendas de Produtos Agropecuários	41.02.01-310			436.590,00	2.700,00
	Venda, à vista, de 27 novilhos de 1-2 anos ao Sr. Antônio de Oliveira (cheque No.23.98.74)					
24/12	Consumo Interno - Retiradas em Espécie de Produtos	62.03.01	4.355,00	27,00		
	Consumo Interno de Produtos Agropecuários	41.02.02-400			4.355,00	27,00
	Abate de 1 leitoa para o consumo interno de empregados da Fazenda Bocaina					
26/12	Compras de Produtos Agropecuários	42.02.01-310	626.630,00	3.800,00		
	Títulos a Pagar - Duplicata Bradesco	21.02.01			626.630,00	3.800,00
	Compra, à prazo, de 20 novilhas de 1-2 anos e de 10 novilhas de 2-3 anos do Sr. Mário Monteiro					
27/12	Compras - Combustíveis	51.03.11-999	4.300,00	26,00		
	Caixa	11.01.01			4.300,00	26,00
	Compra, à vista, de 100 litros de óleo diesel					

(continua)

Tabela 29. Livro Diário (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

L I V R O D I A R I O

ANO: 1990

DIA/MES	NOMES DAS CONTAS E HISTORICO	CODIGO DA CONTA	DEBITO		CREDITO	
			VALOR NOMINAL (em Cr\$)	VALOR REAL (em US\$)	VALOR NOMINAL (em Cr\$)	VALOR REAL (em US\$)
28/12	Valor Contábil do Produto para Pagamento	42.01.03-112	26.400,00	178,00		
	Milho Grão - Produto Acabado	11.03.01-112			26.400,00	178,00
	Arrendamento de Terras	52.04.05-111	32.605,00	191,40		
	Pagamentos em Espécie com Produtos Agropecuários	41.01.03-112			32.605,00	191,40
	Pagamento do arrendamento de 2 ha para a lavoura de milho, com 33 sacas de milho-grão estocado					
29/12	Taxas, Impostos, Seguros e Licenças	61.02.06	12.000,00	70,44		
	Impostos a Pagar	21.05			12.000,00	70,44
	Registro de despesas com impostos diversos a serem recolhidos no exercício seguinte					
30/12	Mão-de-Obra Permanente	52.01.00-999	42.756,15	250,99		
	Salários a Pagar	21.03.02			42.756,15	250,99
	Registro de custos com salários, encargos, etc. de trabalhadores fixos, a serem pagos no dia 05/01/91					
31/12	Uso de Pastagens da Empresa	52.04.02-310	154.582,40	907,44		
	Uso Interno de Produtos Agropecuários	41.02.04-211			154.582,40	907,44
	Uso das pastagens de Andropogon pela Pecuária de Leite, durante o mês de Dezembro					

(continua)

Tabela 29. Livro Diário (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA						
L I V R O D I Á R I O						
ANO: 1990						
DIA/MES	NOMES DAS CONTAS E HISTORICO	CODIGO DA CONTA	DEBITO		CREDITO	
			VALOR NOMINAL (em Cr\$)	VALOR REAL (em US\$)	VALOR NOMINAL (em Cr\$)	VALOR REAL (em US\$)
31/12	Caixa	11.01.01	171.832,05	1.008,70		
	Vendas de Produtos Agropecuários	41.03.01-310			171.832,05	1.008,70
	Venda, à vista, 5.500 l leite à Cooperativa em DEZ					
31/12	Retiradas em Espécie - Consumo Interno	62.03.01	3.747,70	22,00		
	Consumo Interno de Produtos Agropecuários	41.03.02-310			3.747,70	22,00
	Consumo de 120 l leite pelos empregados em DEZ					
31/12	Valor Contábil do Produto Usado	42.01.04-112	24.000,00	162,00		
	Milho Grão - Produto Acabado	11.03.01-112			24.000,00	162,00
	Valor de Mercado do Produto Usado	51.07.12-310	29.641,00	174,00		
	Uso Interno de Produtos Agropecuários	41.01.04-112			29.641,00	174,00
	Uso 30 sc milho grão na alimentação do gado em DEZ					
31/12	Valor Contábil do Produto Usado	42.01.04-112	4.000,00	27,00		
	Milho Grão - Produto Acabado	11.03.01-112			4.000,00	27,00
	Valor de Mercado do Produto Usado	51.07.12-400	4.940,00	29,00		
	Uso Interno de Produtos Agropecuários	41.01.04-112			4.940,00	29,00
	Uso 5 sc milho p/alimentação de suínos/aves em DEZ					
31/12	Lucros Acumulados	33	170.350,00	1.000,00		
	Caixa	11.01.01			170.350,00	1.000,00
	Participação dos proprietários no saldo de Lucros Acumulados, após apuração do resultado do período					

Tabela 30. Livro Caixa

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA								
L I V R O R A Z A O								
ANO: 1990								
NOME DA CONTA: CAIXA			Código: 11.01.01					
DD/MM	HISTÓRICO	DEBITO		CREDITO		D/C	SALDO	
		VALOR NOMINAL (em Cr\$)	VALOR REAL (em US\$)	VALOR NOMINAL (em Cr\$)	VALOR REAL (em US\$)		VALOR NOMINAL (em Cr\$)	VALOR REAL (em US\$)
01/12	Saldo da Conta CAIXA					D	10.000,00	67,96
01/12	Venda, à vista, de 20 sacas de milho-grão para o Sr. Antônio de Oliveira	16.492,00	112,00			D	26.492,00	179,96
06/12	Venda, à vista, de 3 dúzias de ovos à Co- operativa de Leite	151,78	1,02			D	26.643,78	180,98
08/12	Pagamento antecipado do aluguel de 1 motor elétrico ao Sr. João Simões			3.000,00	20,01	D	23.643,78	160,97
09/12	Pagamento de 5 dias de serviço de cultivo na lavoura de milho, a 3 trabalhadores			5.228,51	34,88	D	18.415,27	126,09
11/12	Venda, à vista, de 10 bezerros ao Sr. João Simões	83.112,70	553,90			D	101.527,97	679,99
18/12	Compra, à vista, de 1 t de milho-silagem p/ alimentação imediata de vacas lactação			5.128,00	33,00	D	96.399,97	646,99
20/12	Venda, à vista, de 1 arado Massey Ferguson	125.000,00	782,72			D	221.399,97	1.429,71
23/12	Venda, à vista, de 27 novilhos 1-2 anos ao Sr. Antônio de Oliveira	436.590,00	2.700,00			D	657.989,97	4.129,71

(continua)

Figura 6. Transcrições nos Razonetes

CONTABILIZAÇÃO EM Cr\$

DIA: 01/12/90

42.01.01-112	11.03.01-112	11.01.01	41.01.01-112
16.000,00 (a)	80.000,00 16.000,00 (a) 64.000,00	10.000,00 16.492,00 (b) 26.492,00	16.492,00 (b)

DIA: 03/12/90

11.03.31	21.01.01
3.000,00 3.844,00 (c) 6.844,00	3.844,00 (c)

DIA: 06/12/90

11.01.01	41.03.01-400
26.492,00 151,78 (d) 26.643,78	151,78 (d)

DIA: 08/12/90

11.04.03-010	11.01.01
3.000,00 (e)	26.643,78 3.000,00 (e) 23.643,78

DIA: 09/12/90

51.01.00-111	11.01.01
5.228,51 (f)	23.643,78 5.228,51 (f) 18.415,27

DIA: 10/12/90

51.07.11-400	11.03.61
1.700,00 (g)	34.000,00 1.700,00 (g) 32.300,00

DIA: 11/12/90

11.01.01	41.02.01-310
18.415,27 83.112,70 (h) 101.527,97	83.112,70 (h)

DIA: 12/12/90

61.02.04	21.03.04
17.000,00 (i)	17.000,00 (i)

DIA: 13/12/90

52.02.00-310	51.04.14
4.230,00 (j)	4.230,00 (j)

(continua)

Figura 6. Transcrições nos Razonetes - em Cr\$ (continuação)

DIA: 15/12/90

51.02.01-211	41.02.03-400
(1)3.028,00	3.028,00(1)

DIA: 16/12/90

51.04.12	41.04.01-999
(m)4.650,00	4.650,00(m)

DIA: 18/12/90

51.08.11-310	11.01.01
(n)5.128,00	101.527,97
	5.128,00(n)
	96.399,97

DIA: 19/12/90

51.09.11-999	21.01.01
(o)24.665,00	3.844,00
	24.665,00(o)
	28.509,00

DIA: 20/12/90

11.01.01	13.02.01-031
96.399,97	(f)97.675,71
(p)125.000,00	125.000,00(p)
221.399,97	27.324,29

DIA: 22/12/90

42.02.02-310	41.04.02-999
(q)11.197,73	11.197,73(q)

DIA: 23/12/90

11.01.01	41.02.01-310
221.399,97	83.112,70
(r)436.590,00	436.590,00(r)
657.989,97	519.702,70

DIA: 24/12/90

62.03.01	41.02.02-400
(s)4.355,00	4.355,00(s)

DIA: 26/12/90

42.02.01-310	21.02.01
(t)626.630,00	626.630,00(t)

DIA: 27/12/90

51.03.11-999	11.01.01
(u)4.300,00	657.989,97
	4.300,00(u)
	653.689,97

(*) Valor Contábil Nominal na Data da Venda do Arado (Código 31.01.02-01)

(continua)

Figura 6. Transcrições nos Razonetes - em Cr\$ (continuação)

DIA: 28/12/90

42.01.03-112	11.03.01-112	52.04.05-111	41.01.03-112
(v)26.400,00!	64.000,00! 26.400,00(v) ----- 37.600,00!	(x)32.605,00!	32.605,00(x)

DIA: 29/12/90

61.02.06	21.05
(z)12.000,00!	12.000,00(z)

DIA: 30/12/90

52.01.00-999	21.03.02
(y)42.756,15!	42.756,15(y)

DIA: 31/12/90

52.04.02-310	41.02.04-211
(w)154.582,40!	154.582,40(w)

DIA: 31/12/90

11.01.01	41.03.01-310
653.689,97! (k)171.832,05! ----- 825.522,02!	171.832,05(k)

DIA: 31/12/90

62.03.01	41.03.02-310
4.355,00! (a)3.747,70! ----- 8.102,70!	3.747,70(a)

DIA: 31/12/90

42.01.04-112	11.03.01-112	51.07.12-310	41.01.04-112
(b)24.000,00!	37.600,00! 24.000,00(b) ----- 13.600,00!	(c)29.641,00!	29.641,00(c)

(continua)

Figura 6. Transcrições nos Razonetes - em Cr\$ (continuação)

DIA: 31/12/90

42.01.04-112	11.03.01-112	51.07.12-400	41.01.04-112
13.600,00	13.600,00		
(b)4.000,00	4.000,00(b)	(c)4.940,00	4.940,00(c)
	9.600,00		

DIA: 31/12/90

33	11.01.01
825.522,02	825.522,02
(d)170.350,00	170.350,00(d)
	655.172,02

(*) Considerar os saldos de Lucros Acumulados somente na contabilização em US\$

CONTABILIZAÇÃO EM US\$

DIA: 01/12/90

42.01.01-112	11.03.01-112	11.01.01	41.01.01-112
540,00	540,00	67,96	
(a)108,00	108,00(a)	(b)112,00	112,00(b)
	432,00	179,96	

DIA: 03/12/90

11.03.31	21.01.01
20,40	
(c)26,00	26,00(c)
46,40	

DIA: 06/12/90

11.01.01	41.03.01-400
179,96	
(d)1,02	1,02(d)
180,98	

DIA: 08/12/90

11.04.03-010	11.01.01
180,98	180,98
(e)20,01	20,01(e)
	160,97

DIA: 09/12/90

51.01.00-111	11.01.01
160,97	160,97
(f)34,88	34,88(f)
	126,09

(continua)

Figura 6. Transcrições nos Razonetes - em US\$ (continuação)

DIA: 10/12/90

51.07.11-400	11.03.61
(g)11,60	232,00
	11,60(g)
	220,00

DIA: 11/12/90

11.01.01	41.02.01-310
126,09	
(h)553,90	553,90(h)
679,99	

DIA: 12/12/90

61.02.04	21.03.04
(i)113,37	113,37(i)

DIA: 13/12/90

52.02.00-310	51.04.14
(j)28,00	28,00(j)

DIA: 15/12/90

51.02.01-211	41.02.03-400
(l)20,00	20,00(l)

DIA: 16/12/90

51.04.12	41.04.01-999
(m)30,72	30,72(m)

DIA: 18/12/90

51.08.11-310	11.01.01
(n)33,00	679,99
	33,00(n)
	646,99

DIA: 19/12/90

51.09.11-999	21.01.01
(o)156,15	26,00
	156,15(o)
	182,15

DIA: 20/12/90

11.01.01	13.02.01-031
646,99	(f)611,62
(p)782,72	782,72(p)
1.429,71	171,10

DIA: 22/12/90

42.02.02-310	41.04.02-999
(q)69,25	69,25(q)

(continua)

(f) Valor Contábil Real na Data da Venda do Arado (Código 31.01.02-01)

Figura 6. Transcrições nos Razonetes - US\$ (continuação)

DIA: 23/12/90

11.01.01	41.02.01-310
1.429,71;	553,90
(r)2.700,00;	2.700,00(r)
4.129,71;	3.253,90

DIA: 24/12/90

62.03.01	41.02.02-400
(s)27,00;	27,00(s)

DIA: 26/12/90

42.02.01-310	21.02.01
(t)3.800,00;	3.800,00(t)

DIA: 27/12/90

51.03.11-999	11.01.01
(u)26,00;	4.129,71;
	26,00(u)
	4.103,71;

DIA: 28/12/90

42.01.03-112	11.03.01-112	52.04.05-111	41.01.03-112
(v)178,00;	432,00;	(x)191,40;	191,40(x)
	178,00(v)		
	254,00;		

DIA: 29/12/90

61.02.06	21.05
(z)70,44;	70,44(z)

DIA: 30/12/90

52.01.00-999	21.03.02
(y)250,99;	250,99(y)

DIA: 31/12/90

52.04.02-310	41.02.04-211
(w)907,44;	907,44(w)

DIA: 31/12/90

11.01.01	41.03.01-310
4.103,71;	
(k)1.008,70;	1008,70(k)
5.112,41;	

(continua)

Figura 6. Transcrições nos Razonetes - em US\$ (continuação)

DIA: 31/12/90

62.03.01	41.03.02-310
27,00!	!
(a)22,00!	!22,00(a)!
-----!	-----!
49,00!	!

DIA: 31/12/90

42.01.04-112	11.03.01-112	51.07.12-310	41.01.04-112
!	254,00!	!	!
(b)162,00!	!162,00(b)!	(c)174,00!	!174,00(c)!
!	-----!	!	!
!	92,00!	!	!

DIA: 31/12/90

42.01.04-112	11.03.01-112	51.07.12-400	41.01.04-112
!	92,00!	!	!
(b)27,00!	!27,00(b)!	(c)29,00!	!29,00(c)!
!	-----!	!	!
!	65,00!	!	!

DIA: 31/12/90

33	11.01.01
!133.383,22(*)	5.112,41!
(d)1.000,00!	!1.000,00(d)!
-----!	-----!
!132.383,22	4.112,41!

(*) Saldo de Lucros Acumulados após apuração do resultado do período.

Tabela 31. Inventário Periódico

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

DATA: 01/01/91

ITEM EM ESTOQUE	CODIGO DA CONTA	QUANTI DADE	UNIDADE	VALOR UNITARIO		VALOR TOTAL		VARIAÇÃO DO ESTOQUE NO PERIODO		
				NOMINAL	REAL	NOMINAL	REAL	CALCULO	VALOR TOTAL	
				(Cr\$)	(US\$)	(Cr\$)	(US\$)		(Cr\$)	(US\$)
Milho/Crescimento	11.03.01-111	10	ha	79.572	467,11	795.720	4.671,06	EI - EF	(141.840)	(227,46)
Pastagens/Manutenção	11.03.01-211	180	ha	2.167	12,72	390.060	2.289,60	EI - EF	(53.100)	0,00
Bezerras até 1 ano	11.03.01-311	20	cabeça	11.922	69,99	238.440	1.399,80	EF - EI	85.590	361,05
Bezerros até 1 ano	11.03.01-312	10	cabeça	9.455	55,50	94.550	555,00	EF - EI	(27.715)	(275,85)
Novilhas de 1-2 anos	11.03.01-313	52	cabeça	20.137	118,21	1.047.124	6.146,92	EF - EI	505.620	2.466,92
Novilhas de 2-3 anos	11.03.01-314	14	cabeça	26.267	154,19	367.738	2.158,66	EF - EI	279.446	1.558,66
Vacas em Lactação	11.03.01-315	31	cabeça	42.446	249,17	1.315.826	7.724,27	EF - EI	52.886	(858,39)
Vacas em Descanso	11.03.01-316	29	cabeça	42.446	249,17	1.230.934	7.225,93	EF - EI	49.474	(803,01)
Touros em Serviço	11.03.01-317	2	cabeça	80.806	474,35	161.612	948,70	EF - EI	25.804	25,78
Cavalos de Lida	11.03.01-318	2	cabeça	20.634	121,13	41.268	242,26	EF - EI	528	(34,60)
Novilhos de 1-2 anos	11.03.01-319	3	cabeça	17.217	101,07	51.651	303,21	EF - EI	(389.799)	(2.696,79)
Tourinhos	11.03.01-319	1	cabeça	48.481	284,60	48.481	284,60	EF - EI	7.741	7,74
Pecuária de Leite	11.03.01-310	164	cabeça	-----	-----	4.597.624	26.989,35	EF - EI	589.575	(248,49)
Leitões até Desmama	11.03.01-400	13	cabeça	1.722	10,11	22.386	131,43	EF - EI	7.666	31,43
Machos / Crescimento	11.03.01-400	4	cabeça	5.557	32,62	22.228	130,48	EF - EI	3.392	2,48
Fêmeas / Crescimento	11.03.01-400	3	cabeça	4.688	27,52	14.064	82,56	EF - EI	(1.828)	(25,44)
Porcas	11.03.01-400	2	cabeça	9.469	55,59	18.938	111,18	EF - EI	2.752	1,18
Cachaços	11.03.01-400	1	cabeça	18.387	107,94	18.387	107,94	EF - EI	2.936	2,94
Outras	11.03.01-400	23	cabeça	-----	-----	96.003	563,59	EF - EI	14.918	12,59

(continua)

Tabela 31. Inventário Periódico (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

DATA: 01/01/91

ITEM EM ESTOQUE	CÓDIGO DA CONTA	QUANTI DADE	UNIDADE	VALOR UNITARIO		VALOR TOTAL		VARIAÇÃO DO ESTOQUE NO PERÍODO		
				NOMINAL	REAL	NOMINAL	REAL	CÁLCULO	VALOR TOTAL	
				(Cr\$)	(US\$)	(Cr\$)	(US\$)		(Cr\$)	(US\$)
Sementes de Milho	11.03.21	3	sc 40kg	1.744	10,24	5.232	30,72	EI - EF	(5.232)	(30,72)
Sementes de Capim	11.03.23	8	sc 40kg	2.385	14,00	19.205	112,74	EI - EF	1.520	28,00
Sementes	11.03.20	10	sc 40kg	-----	-----	24.312	142,72	EI - EF	(3.712)	(2,72)
Defensivo Roundup	11.03.41	2	galão	16.480	96,74	32.960	193,48	EI - EF	(4.488)	0,00
Medicamento Ivomec	11.03.71	8	frasco	5.320	31,23	42.560	249,84	EI - EF	(19.585)	(93,69)
Óleo Diesel	11.03.81	100	litro	44	0,26	4.400	26,00	EI - EF	(2.486)	(13,00)
Arame Ovalado	11.03.84	9	rolo	6.570	38,57	59.130	347,13	EI - EF	(2.370)	38,57
Latão de 50 litros	11.03.86	4	latão	3.070	18,02	12.280	72,08	EI - EF	(1.672)	0,00
Materiais de Consumo	11.03.80	----	----	-----	-----	75.810	445,21	EI - EF	(6.528)	25,57

6. Ajustes

A Figura 7 apresenta os lançamentos de ajuste necessários à apuração dos resultados do período, de acordo com as fórmulas em destaque.

7. Encerramento de Contas e Distribuição dos Resultados

A Figura 8 ilustra o mecanismo de encerramento das contas de Receita, Ganho, Custo, Despesa e Perda e a determinação dos resultados transferidos para a DRE.

Figura 7. Ajustes

CONTABILIZAÇÃO EM US\$

Inventário Periódico

. Milho-Grão em Crescimento

Fórmula (20): $CPCA = EI + CCAP - EF = AECA + CCAP$

11.03.01-111	53.01.01-111
(EI)4.443,60;	:
(EI-EF)227,46;	:227,46(EI-EF)
-----	:
(EF)4.671,06;	:

$$AECA = EI - EF = -227,46$$

$$CCAP = 227,46$$

$$CPCA = 0$$

. Pecuária de Leite (Animais)

Fórmula (22): $VBP(\text{de Animais}) = V + CI + PE + U + [(EF - EI) - C - RE]$

11.03.01-310	41.02.05-310
(EI)27.237,84;	:
:248,49(EI-EI)	(EF-EI)248,49;
-----	:
(EF)26.989,35;	:

$$VBP = 3.253,90 + 0 + 0 + 0 + [APr]$$

$$APr = [(-248,49) - 3.800,00 - 69,25] = -4.117,74$$

$$VBP = -863,84$$

. Suinocultura (Outras)

Fórmula (22): $VBP = V + CI + PE + U + [(EF - EI) - C - RE]$

11.03.01-400	41.02.05-400
(EI)551,00;	:
(EF-EI)12,59;	:12,59(EI-EI)
-----	:
(EF)563,59;	:

$$VBP = 0 + 27,00 + 20,00 + 0 + [APr]$$

$$APr = [(12,59) - 0 - 0] = 12,59$$

$$VBP = 59,59$$

. Sementes e Mudas

Fórmula (24'): $UI = C + RE - V - PE + (EI - EF)$

11.03.20	51.04.15
(EI)140,00;	:
(EI-EF)2,72;	:2,72(EI-EF)
-----	:
(EF)142,72;	:

$$UI = 0 + 30,72 - 0 - 28,00 + (AE)$$

$$AE = -2,72$$

$$UI = 0$$

(continua)

Figura 7. Ajustes - em US\$ (continuação)

. Defensivos

11.03.40	51.06.15
(EI)193,48;	:
-----	-----
(EF)193,48;	0 ;

$$\text{Fórmula (24')}: UI = C + RE - V - PE + (EI - EF)$$

$$UI = 0 + 0 - 0 - 0 + (AE)$$

$$AE = 0$$

$$UI = 0$$

. Medicamentos e Vacinas

11.03.70	51.09.15-999
(EI)156,15;	:
(EI-EF)93,69;	:93,69(EI-EF)
-----	-----
(EF)249,84;	:

$$\text{Fórmula (24')}: UI = C + RE - V - PE + (EI - EF)$$

$$UI = 156,15 + 0 - 0 - 0 + (AE)$$

$$AE = -93,69$$

$$UI = 62,46$$

. Oleo Diesel

11.03.81	51.03.15-999
(EI)13,00;	:
(EI-EF)13,00;	:13,00(EI-EF)
-----	-----
26,00;	:

$$\text{Fórmula (24')}: UI = C + RE - V - PE + (EI - EF)$$

$$UI = 26,00 + 0 - 0 - 0 + (AE)$$

$$AE = -13,00$$

$$UI = 13,00$$

. Arame Ovalado

11.03.84	51.10.15-310
(EI)385,70;	:
:38,57(EI-EF)	(EI-EF)38,57;
-----	-----
(EF)347,13;	:

$$\text{Fórmula (24')}: UI = C + RE - V - PE + (EI - EF)$$

$$UI = 0 + 0 - 0 - 0 + (AE)$$

$$AE = 38,57$$

$$UI = 38,57$$

. Latão de 50 litros

11.03.86	51.10.15
(EI)72,08;	25,57;
-----	-----
(EF)72,08;	25,57;

$$\text{Fórmula (24')}: UI = C + RE - V - PE + (EI - EF)$$

$$UI = 0 + 0 - 0 - 0 + (AE)$$

$$AE = 0$$

$$UI = 0$$

(continua)

Figura 7. Ajustes - em US\$ (continuação)

Alterações de Preços Reais dos Estoques

. Milho-Grão - Produto Acabado

Fórmula (25): $VBP = V + CI + PE + U + PR + AR -$

11.03.01-112	41.01.06-112
65,00;	:
5,00;	:5,00
-----	:
70,00;	:

- (VCPV - VCPC - VCPP - VCPU - VCPPE)

$VBP = 112,0 + 0 + 191,4 + 203,0 + 0 + 5,0 -$

$- (108,0 - 0 - 178,0 - 189,0 - 0)$

. . $VBP = 511,4 - (475,0) = 36,4$

Ganhos nas Vendas de Bens de Capital (Arado-Código 31.01.02-01)

13.02.01-031	43.01
611,62;	:
:782,72	:
-----	:
(g)171,10;171,10	:171,10(g)
-----	:
0;	:

Depreciação de Ativo Imobilizado Intermediário e Fixo

52.04.00-999	13.02.03
1.071,46;	:1.071,46
:	:
:	:

Reavaliação de Ativo Imobilizado Fixo (Terras)

13.02.02-010	32.02
101.010,00;	:
(r)990,00;	:990,00(r)
-----	:
102.000,00;	:

(continua)

Figura 7. Ajustes - em US\$ (continuação)

Ganhos nas Obrigações Operacionais

. Contabilização em Cr\$	. Contabilização em US\$	Fórmula (18): $gro(t) = otrf(t) - [otfn(t)/def(t)]$
21.01	21.01 61.03.22	
-----	-----	
28.509,00	182,15	$gro(t) = 182,15 - [28.509,00/170,35]$
	(g)14,79	$gro(t) = 182,15 - 167,36$
	-----	$gro(t) = 14,79$
	167,36	
21.02	21.02 61.03.22	
-----	-----	
626.630,00	3.800,00	$gro(t) = 3.800,00 - [626.630,00/170,35]$
	(g)121,51	$gro(t) = 3.800,00 - 3.678,49$
	-----	$gro(t) = 121,51$
	3.678,49	
	136,30	

Perdas nos Itens Monetários

. Contabilização em Cr\$	. Contabilização em US\$	Fórmula (17): $prc(t) = cfr(t) - [cfn(t)/def(t)]$
11.01.01	11.01.01 63.03.01	
-----	-----	
655.172,02	4.112,41	$prc(t) = 4.112,41 - [655.172,02/170,35]$
	266,38(p)	$prc(t) = 4.112,41 - 3.846,03$
	-----	$prc(t) = 266,38$
	3.846,03	

Ganhos nos Itens Monetários

. Contabilização em Cr\$	. Contabilização em US\$	Fórmula (18): $gro(t) = otrf(t) - [otfn(t)/def(t)]$
21.03	21.03 63.03.02	
-----	-----	
59.756,15	364,36	$gro(t) = 364,36 - [59.756,15/170,35]$
	(g)13,58	$gro(t) = 364,36 - 350,78$
	-----	$gro(t) = 13,58$
	350,78	
21.05	21.05 63.03.02	
-----	-----	
12.000,00	70,44	$gro(t) = 70,44 - [12.000,00/170,35]$
	(g)0,00	$gro(t) = 70,44 - 70,44$
	-----	$gro(t) = 0$
	70,44	
	13,58	

Figura 8. Encerramento de Contas e Distribuição dos Resultados

CONTABILIZAÇÃO EM US\$

VALOR BRUTO DA PRODUÇÃO DO PERÍODO

. Milho-Grão

Vendas 41.01.01-112	Pagamentos/Espécie 41.01.03-112	Uso Interno 41.01.04-112	Alteração Preço 41.01.06-112	VCPV 42.01.01-112	VCPP 42.01.03-112	VCPU 42.01.04-112
112,0	191,4	203,0	5,0	108,0	178,0	189,0
(a)112,0	(b)191,4	(c)203,0	(d)5,0	108,0(e)	178,0(f)	189,0(g)
-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
0	0	0	0	0	0	0

Receita Op. Bruta Inv. Permanente 41.01.00-112	Deduções da Receita Inv. Permanente 42.01.00-112	Valor Bruto Produção Milho-Grão 71.00.00-110
112,0(a)	(e)108,0	:
191,4(b)	(f)178,0	:
203,0(c)	(g)189,0	:
5,0(d)	-----	:
-----	475,0	(i)475,0
(h)511,4	475,0(i)	511,4(h)
-----	0	-----
0	:	36,4

. Pastagem Andropogon

Uso Interno 41.02.04-211	Receita Op.Bruta Inv. Periódico 41.02.00-210	Deduções da Receita Inv. Periódico 42.02.00-210	Valor Bruto Produção Pastagem 71.00.00-210
907,4	:	:	:
(a)907,4	907,4(a)	:	:
-----	(b)907,4	:	907,4(b)
0	-----	-----	:
:	0	0	:

. Pecuária de Leite (Animais)

Vendas 41.02.01-310	Variação do Estoque 41.02.05-310	Compras 42.02.01-310	Recebimentos/Espécie 42.02.02-310
3.253,9	248,5	3.800,0	69,3
(a)3.253,9	248,5(b)	3.800,0(c)	69,3(d)
-----	-----	-----	-----
0	0	0	0

(continua)

Figura 8. Encerramento de Contas e Distribuição dos Resultados - em US\$ (continuação)

Receita Op.Bruta Inv. Periódico 41.02.00-310	Deduções da Receita Inv. Periódico 42.02.00-310	Valor Bruto Produção (Animais) 71.00.00-310
-----	-----	-----
3.253,9(a)	(c)3.800,0	:
(b)248,5	(d)69,3	:
-----	-----	:
(e)3.005,4	3.869,3	(f)3.869,3
-----	-----	-----
0	0	863,9

. Pecuária de Leite (Leite)

Vendas 41.03.01-310	Consumo Interno 41.03.02-310	Receita Op.Bruta Apropriação Direta 41.03.00-310	Valor Bruto Produção (Leite) 71.00.00-310
-----	-----	-----	-----
1.008,7	22,0	:	:
(g)1.008,7	(h)22,0	1.008,7(g)	:
-----	-----	22,0(h)	:
0	0	-----	:
:	:	(i)1.030,7	1.030,7(i)
:	:	-----	:
:	:	0	:

. Pecuária de Leite (Total)

Valor Bruto Produção (Animais) 71.00.00-310	Valor Bruto Produção (Leite) 71.00.00-310	Valor Bruto Produção Pecuária de Leite 71.00.00-310
-----	-----	-----
863,9	1.030,7	:
(a)863,9	(b)1.030,7	(a)863,9
-----	-----	-----
0	0	1.030,7(b)
		166,8

. Outras Atividades

Vendas 41.03.01-400	Consumo Interno 41.02.02-400	Pagamentos/Espécie 41.02.03-400	Variação do Estoque 41.02.05-400
-----	-----	-----	-----
1,0	27,0	20,0	12,6
(a)1,0	(b)27,0	(c)20,0	(d)12,6
-----	-----	-----	-----
0	0	0	0

(continua)

Figura 8. Encerramento de Contas e Distribuição dos Resultados - em US\$ (continuação)

Receita Op.Bruta Inv. Periódico 41.02.00-400	Deduções da Receita Inv. Periódico 42.02.00-400	Receita Op.Bruta Apropriação Direta 41.03.00-400	Valor Bruto Produção Outras Atividades 71.00.00-400
27,0(b)	:	:	:
20,0(c)	:	(f)1,0;1,0(a)	1,0(e)
12,6(d)	-----	-----	59,6(f)
-----	0:	0	-----
(e)59,6;59,6	:	:	60,6
-----	:	:	:
0	:	:	:

. Centro de Resultados Indiretos

Receita Op. Bruta Prestações Serviços 41.04.00-999	Valor Bruto Produção Centro Resultados Indiretos 71.00.00-999
100,0	:
(a)100,0;	100,0(a)
-----	:
0	:

. Empresa

Valor Bruto Produção Milho-Grão 71.00.00-110	Valor Bruto Produção Pastagem 71.00.00-210	Valor Bruto Produção Pecuária de Leite 71.00.00-310	Valor Bruto Produção Outras Atividades 71.00.00-400	Valor Bruto Produção Centro Res.Indiretos 71.00.00-999	Valor Bruto Produção Empresa 71
36,4	907,4	166,8	60,6	100,0	36,4(a)
(a)36,4;	(b)907,4;	(c)166,8;	(d)60,6;	(e)100,0;	907,4(b)
-----	-----	-----	-----	-----	166,8(c)
0	0	0	0	0	60,6(d)
					100,0(e)

					1.271,2

MARGEM SOBRE CUSTOS VARIÁVEIS

. Milho-Grão

Mão-de-Obra Temporária 51.01.00-110	Custos Variáveis Milho-Grão 51.00.00-110	Valor Bruto Produção Milho-Grão 71.00.00-110	Margem Custos Variáveis Milho-Grão 72.01.00-110
34,9;	:	36,4	:
34,9(a)	(a)34,9;	(c)36,4;	36,4(c)
-----	34,9(b)	-----	(b)34,9;
0;	-----	0	-----
:	0;	:	1,5

(continua)

Figura 8. Encerramento de Contas e Distribuição dos Resultados - em US\$ (continuação)

. Pastagem Andropogum

Serviços Terceiros 51.02.01-210	Custos Variáveis Pastagem 51.00.00-210	Valor Bruto Produção Pastagem 71.00.00-210	Margem Custos Variáveis Pastagem 72.01.00-110
20,0:	:	:907,4	:
:20,0(a)	(a)20,0:	(c)907,4:	:907,4(c)
-----	:20,0(b)	-----	(b)20,0:
0:	-----	:	-----
:	0:	:0	:887,4

. Pecuária de Leite

Alimentos Concentrados 51.07.00-310	Alimentos Volumosos 51.08.00-310	Custos Variáveis Pecuária de Leite 51.00.00-310	Valor Bruto Produção Pecuária de Leite 71.00.00-310	Margem Custos Variáveis Pecuária de Leite 72.01.00-310
174,0:	33,0:	(a)174,0:	:166,8	:
:174,0(a)	:33,0(b)	(b)33,0:	(d)166,8:	:166,8(d)
-----	-----	-----	-----	(c)207,0:
0:	0:	207,0:207,0(c)	:0	-----
:	:	-----	:	40,2:
:	:	0:	:	:

. Outras Atividades

Alimentos Concentrados 51.07.00-400	Custos Variáveis Outras Atividades 51.00.00-400	Valor Bruto Produção Outras Atividades 71.00.00-400	Margem Custos Variáveis Outras Atividades 72.01.00-400
40,6:	:	:60,6	:
:40,6(a)	(a)40,6:	(c)60,6:	:60,6(c)
-----	:40,6(b)	-----	(b)40,6:
0:	-----	0:	-----
:	0:	:	:20,0

. Centro de Resultados Indiretos

Compras-Combustíveis 51.03.21-999	Variação do Estoque Combustíveis 51.03.15-999	Compras-Medicamentos 51.09.21-999	Variação do Estoque Medicamentos 51.09.15-999
26,0:	:13,0	156,2:	:93,7
:26,0(a)	(b)13,0:	:156,2(c)	(d)93,7:
-----	-----	-----	-----
0:	:0	0:	:0

(continua)

Figura 8. Encerramento de Contas e Distribuição dos Resultados - em US\$ (continuação)

Veic.Maq.Equip.Implem. Centro Result.Indiretos 51.03.00-999	Medicamentos e Vacinas Centro Result.Indiretos 51.09.00-999	Custos Variáveis Centro Result.Indiretos 51.00.00-999	Valor Bruto Produção Centro Resultados Indiretos 71.00.00-999	Margem Custos Variáveis Centro Result.Indiretos 72.01.00-999
(a)26,0; 13,0(b) ----- 13,0;13,0(e) ----- 0;	(c)156,2; 93,7(d) ----- 62,5;62,5(f) ----- 0;	(e)13,0; (f)62,5; ----- 75,5;75,5(g) ----- 0;	100,0 (h)100,0; ----- 0 ----- 0;	100,0(h) (g)75,5; ----- 24,5 ----- 0;

. Empresa

Margem Custos Variáveis Milho-Grão 72.01.00-110	Margem Custos Variáveis Pastagem 72.01.00-210	Margem Custos Variáveis Pecuária de Leite 72.01.00-310	Margem Custos Variáveis Outras Atividades 72.01.00-400	Margem Custos Variáveis Centro Result.Indiretos 72.01.00-999
1,5 (a)1,5; ----- 0;	887,4 (b)887,4; ----- 0;	40,2; (c)40,2; ----- 0;	20,0 (d)20,0; ----- 0;	24,5 (e)24,5; ----- 0;

Margem Custos Variáveis
Empresa
72

1,5(a)
887,4(b)
(c)40,2;
20,0(d)
24,5(e)

893,2

LUCRO (PREJUÍZO) BRUTO DA PRODUÇÃO

. Milho-Grão

Aluguéis e Arrendamentos Milho-Grão 52.04.00-110	Depreciações Equipam.e Implementos 52.05.00-110	Custos Fixos Milho-Grão 52.00.00-110	Custos Variáveis Milho-Grão 51.00.00-110	Ajustes de Custos Milho-Grão 53.01.01-110
191,4; (a)191,4(a) ----- 0; ----- 0;	1,2; (b)1,2(b) ----- 0; ----- 0;	(a)191,4; (b)1,2; ----- 192,6;192,6(c) ----- 0;	34,9; (d)34,9(d) ----- 0; ----- 0;	227,5 (e)227,5; ----- 0 ----- 0;

(continua)

Figura 8. Encerramento de Contas e Distribuição dos Resultados - em US\$ (continuação)

Custos Bens Produzidos Milho-Grão 54.00.00-110	Valor Bruto Produção Milho-Grão 71.00.00-110	Lucro Bruto Produção Milho-Grão 73.01.00-110
(c)192,6; (d)34,9; ----- 227,5;227,5(e) ----- (f)0;	36,4 (g)36,4; ----- 0 ----- ;	; 36,4(g) ; ; ; ;

. Pastagem Andropogum

Depreciações Culturas Perenes 52.05.00-210	Custos Fixos Pastagem 52.00.00-210	Custos Variáveis Pastagem 51.00.00-210	Custos Bens Produzidos Pastagem 54.00.00-210	Valor Bruto Produção Pastagem 71.00.00-210	Lucro Bruto Produção Pastagem 73.01.00-210
736,2; 736,2(a) ----- 0; ; ;	; (a)736,2; ----- 0; ; ;	20,0; 20,0(c) ----- 0; ; ;	(b)736,2; (c) 20,0; ----- 756,2;756,2(d) ----- 0; ;	907,4 (e)907,4; ----- 0 ; ;	; 907,4(e) ; (d)756,2; ----- 151,2

. Pecuária de Leite

Variação do Estoque Arame Ovalado 51.10.15-310	Materiais de Consumo 51.10.00-310	Constr.Instal.Melhor. Pecuária de Leite 52.02.00-310	Aluguéis e Arrendament. Pecuária de Leite 52.04.00-310	Depreciações Equip. e Implement. 52.05.00-310	Custos Fixos Pecuária de Leite 52.00.00-310
38,6; 38,6(a) ----- 0 ; ;	(a)38,6; 38,6(b) ----- 0; ; ;	28,0; (b)38,6; ----- 66,6;66,6(c) ----- 0; ;	907,4; 907,4(d) ----- 0; ; ;	117,8; 117,8(e) ----- 0; ; ;	(c) 66,6; (d)907,4; (e)117,8; ----- 1.091,8;1.091,8(f) ----- 0; ;

Custos Variáveis Pecuária Leite 51.00.00-310	Custos Bens Produzidos Pecuária de Leite 54.00.00-310	Valor Bruto Produção Pecuária de Leite 71.00.00-310	Prejuízo Bruto Produção Pecuária de Leite 73.01.00-310
207,0; 207,0(g) ----- 0; ; ;	(f)1.091,8; (g)207,0; ----- 1.298,8;1.298,8(h) ----- 0; ;	166,8 (i)166,8; ----- 0; ; ;	(h)1.298,8; 166,8(i) ----- 1.132,0; ; ;

(continua)

Figura 8. Encerramento de Contas e Distribuição dos Resultados - em US\$ (continuação)

. Outras Atividades

Custos Fixos Outras Atividades 52.00.00-400	Custos Variáveis Outras Atividades 51.00.00-400	Custos Bens Produzidos Outras Atividades 54.00.00-400	Valor Bruto Produção Outras Atividades 71.00.00-400	Lucro Bruto Produção Outras Atividades 73.01.00-400
0;	40,6;	:	60,6	:
:	40,6(a)	(a)40,6;	(b)60,6;	(a)40,6;60,6(b)
:	-----	:	-----	-----
:	0;	:	0	20,0

. Centro de Resultados Indiretos

Mão-de-Obra Permanente Centro Result.Indiretos 52.01.00-999	Depreciações Centro Result.Indiretos 52.05.00-999	Custos Fixos Centro Result.Indiretos 52.00.00-999	Custos Variáveis Centro Result.Indiretos 51.00.00-999
251,0;	216,3;	(a)251,0;	75,5;
251,0(a)	216,3(b)	(b)216,3;	75,5(d)
-----	-----	-----	-----
0;	0;	467,3;467,3(c)	0;
:	:	-----	:
:	:	0;	:

Custos Bens Produzidos Centro Result.Indiretos 54.00.00-999	Valor Bruto Produção Centro Res.Indiretos 71.00.00-999	Prejuízo Bruto Produção Centro Result.Indiretos 73.01.00-999
(c)467,3;	100,0	:
(d)75,5;	(f)100,0;	(e)542,8;100,0(f)
-----	-----	-----
542,8;542,8(e)	0	442,8;
-----	:	:
0;	:	:

. Empresa

Lucro Bruto Produção Milho-Grão 73.01.00-110	Lucro Bruto Produção Pastagem 73.01.00-210	Prejuízo Bruto Produção Pecuária de Leite 73.01.00-310	Lucro Bruto Produção Outras Atividades 73.01.00-400	Prejuízo Bruto Produção Centro Custos Indiretos 73.01.00-999
36,4	151,2	1.132,0;	20,0	442,8;
(a)36,4;	(b)151,2;	1.132,0(c)	(d)20,0;	442,8(e)
-----	-----	-----	-----	-----
0	0;	0;	0	0;

(continua)

Figura 8. Encerramento de Contas e Distribuição dos Resultados - em US\$ (continuação)

Prejuízo Bruto Produção
Empresa
73

	36,4(a)
	151,2(b)
(c)1.132,0	
	20,0(d)
(e)442,8	
1.367,2	

LUCRO (PREJUÍZO) OPERACIONAL

. Empresa

Despesas Administrativas 61.02	Despesas Financeiras 61.03	Despesas Operacionais 61	Prejuízo Bruto Produção Empresa 73	Prejuízo Operacional Empresa 74
183,8	136,3	(a)183,8	1.367,2	(c)47,5
183,8(a)	(b)136,3	136,3(b)	1.367,2(d)	(d)1.367,2
0	0	47,5;47,5(c)	0	1.414,7
		0		

LUCRO (PREJUÍZO) ANTES DO IMPOSTO DE RENDA

. Empresa

Ganhos Vendas Bens Capital 43.01	Receitas Não-Operacionais 43	Retiradas Espécie 62.03	Despesas Não-Operacionais 62
171,1		49,0	
(a)171,1	171,1(a)	49,0(c)	(c)49,0
0	(b)171,1	0	49,0(d)
	0		0

Prejuízo Operacional Empresa 74	Prejuízo Antes I.R. Empresa 75
1.414,7	(e)1.414,7
1.414,7(e)	171,1(b)
0	(d)49,0
	1.292,6

(continua)

Figura 8. Encerramento de Contas e Distribuição dos Resultados - em US\$ (continuação)

LUCRO (PREJUÍZO) DEPOIS DO IMPOSTO DE RENDA

. Empresa

Prejuízo Antes I.R. Empresa 75	Prejuízo Depois I.R. Empresa 76
1.292,61	
1.292,6(a)	(a)1.292,61
01	

PERDAS (GANHOS) NOS ITENS MONETARIOS

. Empresa

Perdas Itens Monetários 63.03.01	Ganhos Itens Monetários 63.03.02	Perdas Itens Monetários Empresa 63.03	Outras Despesas Empresa 63
266,41	13,6	(a)266,41	(c)252,81
266,4(a)	(b)13,61	13,6(b)	
01	0	252,81	
		252,8(c)	
		01	

LUCRO (PREJUÍZO) LIQUIDO

. Empresa

Prejuízo Depois I.R. Empresa 76	Outras Despesas Empresa 63	Prejuízo Liquido Empresa 76
1.292,61	252,81	(a)1.292,61
1.292,6(a)	252,8(b)	(b)252,81
01	01	1.545,41

DISTRIBUIÇÃO DOS RESULTADOS

Prejuízo Liquido Empresa 76	Lucros Acumulados Empresa 33	Caixa 11.01.01
1.545,41	(a)1.545,41	5.112,41
1.545,4(a)	134.928,6	1.000,0(b)
	(b)1.000,01	4.112,41
	133.383,2	
	132.383,2	

(continua)

Figura 8. Encerramento de Contas e Distribuição dos Resultados - em US\$ (continuação)

ALOCAÇÕES DOS CUSTOS INDIRETOS

MARGEM SOBRE CUSTOS VARIÁVEIS APÓS ALOCAÇÕES

. Milho-Grão

Margem Custos Variáveis Milho-Grão 72.01.00-110	Margem C.V.Após Alocações Milho-Grão 72.02.00-110
-----	-----
1,5	:
(a)1,5	1,5(a)
-----	:
0	:

. Pastagem Andropogum

Margem Custos Variáveis Pastagem 72.01.00-210	Margem C.V.Após Alocações Pastagem 72.02.00-210
-----	-----
887,4	:
(a)887,4	887,4(a)
-----	:
0	:

. Pecuária de Leite

Margem Custos Variáveis Pecuária de Leite 72.01.00-310	Veic.Maq.Equip.Implem. Centro Result.Indiretos 51.03.00-999	Medicamentos e Vacinas Centro Result.Indiretos 51.09.00-999	Margem C.V.Após Alocações Pecuária de Leite 72.02.00-310
-----	-----	-----	-----
40,2	13,0	62,5	(a)40,2
40,2(a)	10,4(b)	50,0(c)	(b)10,4
-----	-----	-----	(c)50,0
0	2,6	12,5	-----
			100,6

. Outras

Margem Custos Variáveis Outras Atividades 72.01.00-400	Veic.Maq.Equip.Implem. Centro Result.Indiretos 51.03.00-999	Medicamentos e Vacinas Centro Result.Indiretos 51.09.00-999	Margem C.V.Após Alocações Outras Atividades 72.02.00-400
-----	-----	-----	-----
20,0	2,6	12,5	20,0(a)
(a)20,0	2,6(b)	12,5(c)	(b)2,6
-----	-----	-----	(c)12,5
0	0	0	-----
			4,9

(continua)

Figura 8. Encerramento de Contas e Distribuição dos Resultados - em US\$ (continuação)

LUCRO (PREJUÍZO) BRUTO APÓS ALOCAÇÕES

. Milho-Grão

Lucro Bruto Produção Milho-Grão 73.01.00-110	Custos Fixos Centro Result.Indiretos 52.00.00-999	Lucro B.P.Após Alocações Milho-Grão 73.02.00-110
-----	-----	-----
136,4	467,31	1
(a)36,41	145,7(b)	(b)145,7136,4(a)
-----	-----	-----
01	321,61	109,31

. Pastagem Andropogum

Lucro Bruto Produção Pastagem 73.01.00-210	Custos Fixos Centro Result.Indiretos 52.00.00-999	Lucro B.P.Após Alocações Pastagem 73.02.00-210
-----	-----	-----
151,2	321,61	1
(a)151,21	101,7(b)	(b)101,7151,2(a)
-----	-----	-----
01	219,91	149,5

. Pecuária de Leite

Prejuízo Bruto Produção Pecuária de Leite 73.01.00-310	Custos Variáveis Centro Result.Indiretos 51.00.00-999	Custos Fixos Centro Result.Indiretos 52.00.00-999	Prejuízo B.P.Após Alocações Pecuária de Leite 73.02.00-310
-----	-----	-----	-----
1.132,01	75,51	219,91	(a)1.132,01
1.132,0(a)	60,4(b)	115,8(c)	(b)60,41
-----	-----	-----	(c)115,81
01	15,11	104,11	-----
1	1	1	1.308,21

. Outras Atividades

Lucro Bruto Produção Outras Atividades 73.01.00-400	Custos Variáveis Centro Result.Indiretos 51.00.00-999	Custos Fixos Centro Result.Indiretos 52.00.00-999	Lucro B.P.Após Alocações Outras Atividades 73.02.00-400
-----	-----	-----	-----
20,0	15,11	104,11	20,0(a)
(a)20,01	15,1(b)	104,1(c)	(b)15,11
-----	-----	-----	(c)104,11
0	01	01	-----
1	1	1	99,21

10. Elaboração e Breve Análise dos Relatórios Contábeis

A Tabela 32 corresponde ao Balanço Patrimonial da Fazenda Bocaina, no final do período contábil, ou seja, em 01/JANEIRO/1991. Já as Tabelas 33 e 34 referem-se, respectivamente, à Demonstração do Resultado do Exercício da Empresa e de suas Atividades Produtivas e ao Demonstrativo de Fluxo de Caixa.

Após uma rápida análise dos Balanços, inicial e final, observa-se que, mesmo com a redução do Patrimônio Líquido e crescimento real do Passivo Exigível, a empresa mantém, ainda, elevada liquidez e uma excelente alavancagem, como revelam seus indicadores financeiros. Seu Fluxo de Caixa mostra superávit, com boa disponibilidade de dinheiro ao longo desse mês.

Entretanto, o prejuízo auferido nesse período reflete, principalmente, o desempenho insatisfatório da atividade leiteira, cujo Valor Bruto da Produção cobre apenas 15% dos elevados Custos Fixos da Pecuária, com destaque para o custo de oportunidade do pasto. Além disso, ressalta-se a significativa participação das Depreciações dentro do Custo dos Bens e Serviços Produzidos.

Como alternativa para melhorar o desempenho da Fazenda Bocaina pode-se sugerir, por exemplo, o incremento das vendas de animais (bezerros, novilhos, vacas descarte) e das prestações de serviços, através do aluguel de equipamentos e implementos ociosos.

Tabela 32. Balanço Patrimonial

EMPRESA RURAL : FAZENDA BOCAINA

DATA: 01/01/91

ITEM	VALOR em Cr\$	VALOR REAL em US\$
ATIVO	31.964.051,58	187.640,02
CIRCULANTE	6.770.525,02	39.747,29
. Disponível	655.172,02	3.846,03
. Créditos a Curto Prazo		
. Estoques	6.112.353,00	35.881,25
. Despesas Antecipadas a Curto Prazo	3.000,00	20,01
REALIZAVEL A LONGO PRAZO	0,00	0,00
. Créditos a Longo Prazo		
. Despesas Antecipadas a Longo Prazo		
PERMANENTE	25.193.526,56	147.892,73
. Investimentos		
. Imobilizado	25.376.049,77	148.964,19
. (-) Depreciação Acumulada	(182.523,21)	(1.071,46)
. Diferido		
PASSIVO	31.964.051,58	187.640,02
CIRCULANTE	726.895,15	4.267,07
. Fornecedores	28.509,00	167,36
. Títulos a Pagar	626.630,00	3.678,49
. Salários a Pagar	59.756,15	350,78
. Encargos Sociais a Recolher		
. Impostos a Pagar	12.000,00	70,44

(continua)

Tabela 32. Balanço Patrimonial (continuação)

EMPRESA RURAL : FAZENDA BOCAINA

DATA: 01/01/91

ITEM	VALOR em Cr\$	VALOR REAL em US\$
Contas a Pagar		
Empréstimos a Pagar		
. Outras Obrigações a Curto Prazo		
EXIGIVEL A LONGO PRAZO	0,00	0,00
Financiamentos		
Titulos a Pagar a Longo Prazo		
. Outras Obrigações a Longo Prazo		
RESULTADOS DE EXERCICIOS FUTUROS	0,00	0,00
Receitas Antecipadas		
Custos ou Despesas de Receitas Antecipadas		
PATRIMONIO LIQUIDO	31.237.156,43	183.372,95
Capital	8.517.500,00	50.000,00
Reservas	168.646,50	990,00
. Lucros (Prejuizos) Acumulados	22.551.009,93	132.383,22
INDICADORES FINANCEIROS		
A. QUOCIENTES DE LIQUIDEZ E SOLVENCIA:		
Liquidez Imediata = 0,901	Liquidez Corrente = 5,632	
	Corrigido	
Liquidez Seco = 0,906	Solvência Geral = 43,974	

(continua)

Tabela 32. Balanço Patrimonial (continuação)

EMPRESA RURAL : FAZENDA BOCAINA

DATA: 01/01/91

B. QUOCIENTES DE ENDIVIDAMENTO:			
Participação do		Participação da	
Capital de	= 0,023	Dívida de	= 1,000
Terceiros		Curto-Prazo	
Alavanca Financeira = 0,023			

Todavia, é importante lembrar que um diagnóstico realista da performance da empresa deve partir, sempre, de uma análise meticulosa de todas as informações fornecidas pelos relatórios, complementadas por dados extracontábeis, como rendimentos operacionais, medidas de eficiência produtiva e outros parâmetros técnicos. E preciso levar em conta, também, informações de origem externa, uma vez que a empresa rural é um sistema aberto, em contínua interação com o meio ambiente.

Antes de qualquer conclusão, entretanto, é imprescindível que se tenha absoluta consciência do nível de confiabilidade dos dados coletados, da capacidade do usuário compreender e utilizar, com eficiência, os recursos oferecidos pelo Modelo e de todas as limitações intrínsecas a qualquer sistema contábil.

Tabela 33. Demonstração do Resultado do Exercício da Empresa e das Atividades Agropecuárias

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

PERÍODO: 01/12/90 a 01/01/91

DATA: 01/01/91

No.	ITEM	CALCULO	VALOR REAL EM US\$					
			EMPRESA	CENTRO DE RESULTADOS INDIRETOS	MILHO	PASTAGEM	PECUARIA LEITE	OUTRAS
1.	RECEITA OPERACIONAL BRUTA	1.1. a 1.4.	5.615,5	100,0	511,4	907,4	4.036,1	60,6
1.1.	Inventário Permanente	1.1.1.a 1.1.6	511,4		511,0			
1.1.1.	Vendas de Produtos Agropecuários		112,0		112,0			
1.1.2.	Consumo Interno de Produtos Agropecuários							
1.1.3.	Pagamentos em Espécie c/ Produtos Agropecuários		191,4		191,4			
1.1.4.	Uso Interno de Produtos Agropecuários		203,0		203,0			
1.1.5.	Acréscimos nos Estoques Devidos a Produção							
1.1.6.	Alterações de Preços Reais dos Estoques		5,0		5,0			
1.2.	Inventário Periódico	1.2.1.a 1.2.5	3.972,4			907,4	3.005,4	59,6
1.2.1.	Vendas de Produtos Agropecuários		3.253,9				3.253,9	
1.2.2.	Consumo Interno de Produtos Agropecuários		27,0					27,0
1.2.3.	Pagamentos em Espécie c/ Produtos Agropecuários		20,0					20,0
1.2.4.	Uso Interno de Produtos Agropecuários		907,4			907,4		
1.2.5.	Variações dos Estoques no Período		(235,9)				(248,5)	12,6
1.3.	Apropriação Direta	1.3.1 a 1.3.4	1.031,7				1.030,7	1,0
1.3.1.	Vendas de Produtos Agropecuários		1.009,7				1.008,7	1,0
1.3.2.	Consumo Interno de Produtos Agropecuários		22,0				22,0	
1.3.3.	Pagamentos em Espécie c/ Produtos Agropecuários							
1.3.4.	Uso Interno de Produtos Agropecuários							
1.4.	Prestações de Serviços	1.4.	100,0	100,0				
2.	DEDUÇÕES DA RECEITA OPERACIONAL BRUTA	2.1.+ 2.2.	4.344,3		475,0		3.869,3	
2.1.	Inventário Permanente	2.1.1.+ 2.1.2	475,0		475,0			
2.1.1.	Valor Contábil dos Produtos Vendidos/Consumidos							
	/Para Pagamentos/Usados		475,0		475,0			
2.1.2.	Valor Contábil das Perdas e Morte							
2.2.	Inventário Periódico	2.2.1.+ 2.2.2	3.869,3				3.869,3	
2.2.1.	Compras de Produtos Agropecuários		3.800,0				3.800,0	
2.2.2.	Recebimentos em Espécie de Produtos Agropec.		69,3				69,3	
3.	VALOR BRUTO DA PRODUÇÃO DO PERÍODO	1.- 2.	1.271,2	100,0	36,4	907,4	166,8	60,6

(continua)

Tabela 33. (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

PERIODO: 01/12/90 a 01/01/91

DATA: 01/01/91

No.	ITEM	CALCULO	VALOR REAL EM US\$					
			EMPRESA	CENTRO DE	MILHO	PASTAGEM	PECUARIA	OUTRAS
				RESULTADOS INDIRETOS				
							LEITE	
4.	CUSTOS VARIÁVEIS DE PRODUÇÃO	4.1. a 4.10	378,0	75,5	34,9	20,0	207,0	40,6
4.1.	Mão-de-Obra Temporária		34,9		34,9			
4.2.	Serviços de Terceiros		20,0			20,0		
4.3.	Veículos, Maquinaria, Equipamentos e Implementos		13,0	13,0				
4.4.	Sementes e Mudas							
4.5.	Fertilizantes e Corretivos							
4.6.	Defensivos							
4.7.	Alimentação Animal		247,6				207,0	40,6
4.8.	Medicamentos e Vacinas		62,5	62,5				
4.9.	Materiais de Consumo							
4.10.	Outros Custos Variáveis de Produção							
5.	MARGEM SOBRE CUSTOS VARIÁVEIS	3. - 4.	893,2	24,5	1,5	887,4	(40,2)	20,0
6.	CUSTOS FIXOS DE PRODUÇÃO	6.1. a 6.6.	2.487,9	467,3	192,6	736,2	1.091,8	
6.1.	Mão-de-Obra Permanente		251,0	251,0				
6.2.	Construções, Instalações e Melhoramentos		66,6				66,6	
6.3.	Taxas, Impostos, Seguros e Licenças							
6.4.	Aluguéis e Arrendamentos		1.098,8		191,4		907,4	
6.5.	Depreciações		1.071,5	216,3	1,2	736,2	117,8	
6.6.	Outros Custos Fixos de Produção							
7.	CUSTOS VARIÁVEIS + CUSTOS FIXOS DE PRODUÇÃO	4. + 6.	2.865,9	542,8	227,5	756,2	1.298,8	40,6
8.	AJUSTES DE CUSTOS VARIÁVEIS E FIXOS	8.1. + 8.2.	(227,5)		(227,5)			
8.1.	Alterações nos Estoques de Culturas Anuais em Crescimento		(227,5)		(227,5)			
8.2.	Alterações nos Estoques de Culturas Perenes em Manutenção							
9.	CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS PRODUZIDOS	7. + 8.	2.638,4	542,8	0,0	756,2	1.298,8	40,6

(continua)

Tabela 33. (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

PERÍODO: 01/12/90 a 01/01/91

DATA: 01/01/91

No.	ITEM	CALCULO	VALOR REAL EM US\$					
			EMPRESA	CENTRO DE RESULTADOS INDIRETOS	MILHO	PASTAGEM	PECUARIA LEITE	OUTRAS
10.	LUCRO (PREJUÍZO) BRUTO DA PRODUÇÃO	3.- 9.	(1.367,2)	(442,8)	36,4	151,2	(1.132)	20,0
11.	DESPESAS OPERACIONAIS	11.1. a 11.4.	47,5					
11.1.	Vendas							
11.2.	Administrativas		183,8					
11.3.	Financeiras (Despesas - Receitas)		(136,3)					
11.4.	Outras Despesas Operacionais							
12.	LUCRO (PREJUÍZO) OPERACIONAL	10.- 11.	(1.414,7)					
13.	RECEITAS NÃO-OPERACIONAIS	13.1. a 13.8.	171,1					
13.1.	Ganhos nas Vendas de Bens de Capital		171,1					
13.2.	Aluguéis e Arrendamentos							
13.3.	Receitas de Trabalho Fora da Empresa							
13.4.	Receitas de Empréstimos a Terceiros							
13.5.	Indenizações de Seguros							
13.6.	Recebimentos em Espécie							
13.7.	Doações e Heranças							
13.8.	Outras Receitas Não-Operacionais							
14.	DESPESAS NÃO-OPERACIONAIS	14.1. a 14.5.	49,0					
14.1.	Perdas nas Vendas de Bens de Capital							
14.2.	Perdas Extraordinárias							
14.3.	Retiradas em Espécie de Produtos e Insumos		49,0					
14.4.	Provisão para Perdas em Investimentos							
14.5.	Outras Despesas Não-Operacionais							
15.	LUCRO (PREJUÍZO) ANTES DO IMPOSTO DE RENDA	12.+ 13.- 14.	(1.292,6)					
16.	PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA		0,0					
17.	LUCRO (PREJUÍZO) DEPOIS DO IMPOSTO DE RENDA	15.- 16.	(1.292,6)					

(continua)

Tabela 33. (continuação)

EMPRESA RURAL: FAZENDA MOCAINA

PERIODO: 01/12/90 a 01/01/91

DATA: 01/01/91

No.	ITEM	CALCULO	VALOR REAL EM US\$					
			EMPRESA	CENTRO DE RESULTADOS INDIRETOS	MILHO	PASTAGEM	PECUARIA LEITE	OUTRAS
18.	PARTICIPAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES	18.1. a 18.3.	0,0					
18.1.	Empregados							
18.2.	Administradores							
18.3.	Contribuições e Doações							
19.	PERDAS (GANHOS) NOS ITENS MONETARIOS		(252,8)					
20.	LUCRO (PREJUIZO) LIQUIDO	17.-18.+ 19.	(1.545,4)					
21.	ALOCAÇÕES DOS CUSTOS INDIRETOS	21.1. a 21.4.		542,8	145,7	101,7	176,2	119,2
21.1.	Veículos, Maquinaria, Equipamentos e Implementos			13,0			10,4	2,6
21.2.	Medicamentos e Vacinas			62,5			50,0	12,5
21.3.	Mão-de-Obra Permanente			251,0	62,7	62,7	62,8	62,8
21.4.	Depreciações			216,3	83,0	39,0	53,0	41,3
22.	MARGEM SOBRE CUSTOS VARIÁVEIS APÓS ALOCAÇÕES	5.-21.1-21.2			1,5	887,4	(100,6)	4,9
23.	LUCRO (PREJUIZO) BRUTO DA PRODUÇÃO APÓS ALOCAÇÕES	10.- 21.			(109,3)	49,5	(1308,2)	(99,2)
QUOCIENTES CUSTO/PRODUÇÃO								
A.	PCPVP	FORMULA No.13	2,076		0,0	0,833	7,787	0,670
B.	PCVCT	FORMULA No.14	0,143		não existe	0,026	0,159	1,000
INDICADORES DE LUCRATIVIDADE								
C.	TRCT	FORMULA No.11	(0,008)		---	---	---	---
D.	TRCP	FORMULA No.12	(0,008)		---	---	---	---

Tabela 34. Fluxo de Caixa

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

PERIODO: 01/12/90 a 01/01/91

DATA: 01/01/91

VALOR CORRENTE (em Cr\$)

No.	ITEM	MES	FONTES	USOS
		DEZEMBRO		
1.	ENTRADAS			
1.1.	Vendas de Produtos Agropecuários	708.178,53	708.178,53	
1.2.	Vendas de Bens de Capital	125.000,00	125.000,00	
1.3.	Prestações de Serviços			
1.4.	Receitas Financeiras (Juros e Correção Monetária)			
1.5.	Aluguéis e Arrendamentos			
1.6.	Receitas de Trabalho Fora da Empresa			
1.7.	Receitas de Empréstimos a Terceiros			
1.7.	Indenizações de Seguros			
1.8.	Vendas de Insumos e Materiais de Consumo			
1.9.	Investimentos Caixa no Capital da Empresa			
1.10.	Outras Entradas			
SUB-TOTAL		833.178,53	833.178,53	
2.	SAIDAS			
2.1.	Mão-de-Obra Temporária e Permanente	5.228,51		5.228,51
2.2.	Serviços de Terceiros			
2.3.	Veículos, Maquinaria, Equip. e Implementos (combust.,etc.)	4.300,00		4.300,00
2.4.	Materiais de Consumo			
2.5.	Alimentação Animal	5.128,00		5.128,00
2.6.	Outros Custos Caixa com Criações			
2.7.	Fertilizantes, Corretivos e Defensivos			
2.8.	Outros Custos Caixa com Culturas			
2.9.	Compras de Produtos Agrícolas e Produtos Animais			
2.10.	Compras de Animais em Formação e Reprodutores			
2.11.	Construções, Instal. e Melhoramentos (reformas e manut.)			
2.12.	Taxas, Impostos, Seguros e Licenças			
2.13.	Aluguéis e Arrendamentos			
2.14.	Despesas Operacionais Administrativas			
2.15.	Despesas Operacionais Financeiras (Juros e Correção Monet.)			
2.16.	Construção de Benfeitorias, Instalações, etc.			
2.17.	Compras de Bens de Capital			
2.18.	Investimentos Fora da Empresa			
2.19.	Imposto sobre a Renda			
2.20.	Outras Saídas			

(continua)

Tabela 34. Fluxo de Caixa

EMPRESA RURAL: FAZENDA BOCAINA

PERÍODO: 01/12/90 a 01/01/91

DATA: 01/01/91

VALOR CORRENTE (em Cr\$)

No.	ITEM	MES	FONTES	USDS
		DEZEMBRO		
2.22.	Participação do(s) Proprietário(s) em Lucros Acumulados			170.350,00
	SUB - TOTAL			188.006,51
3.	DEFICIT (-) OU SUPERAVIT (+) (1-2)	645.172,02		
4.	TRANSAÇÕES DE CAIXA			
4.1.	Caixa Inicial a/	10.000,00	10.000,00	
4.2.	Déficit ou Superávit	645.172,02		
4.3.	Pagamento de Dívidas			
	. Principal			
	. Correção Monetária			
4.4.	Parcelas de Novas Dívidas Contraídas			
4.5.	Caixa Final b/ (4.1.+ 4.2.- 4.3.+ 4.4.)	655.172,02		655.172,02
5.	TRANSAÇÕES DE CREDITO			
5.1.	Obrigações Totais Iniciais a/	0,00		0,00
5.2.	Pagamento de Dívidas			
	. Principal			
	. Correção Monetária			
5.3.	Parcelas de Novas Dívidas Contraídas	726.895,15		726.895,15
5.4.	Obrigações Totais Finais b/ (5.1.- 5.2.+ 5.3.)	726.895,15	726.895,15	
6.	TOTAL		1.570.073,68	1.570.073,68
a/ Informações obtidas no Balanço Patrimonial do início do período				
b/ Informações que devem coincidir com as do BP do final do período				

3.3.3. Conclusões sobre o Teste do Modelo Proposto

Após a aplicação desse teste, fica evidente que a operacionalização manual do Método das Partidas Dobradas é bastante trabalhosa, não só pelo grande volume de registros, mas também pela quantidade de cálculos que devem ser realizados. Além do tempo considerável dispendido, a sua execução requer uma atenção redobrada do usuário para não cometer erros, muito frequentes nesse processo de escrituração. Deve-se atentar, também, para o fato do empresário correr sérios riscos de não dispor das informações, no momento esperado.

Recomenda-se, portanto, que o usuário do Modelo proposto evite a sua implementação manual, a não ser em condições particulares de pequenas empresas rurais, com poucas atividades e reduzido volume de transações. Acredita-se que com a utilização do "software", a ser desenvolvido, as dificuldades impostas por esse Método serão realmente amenizadas.

Deve-se, contudo, ressaltar a validade desse teste manual que viabilizou a verificação de cada etapa da metodologia desenvolvida, identificando a ocorrência de possíveis pontos de estrangulamento dentro do sistema. Observou-se, entre outras coisas que, embora trabalhoso, o consagrado Método das Partidas Dobradas é realmente insubstituível quando se espera maior exatidão e riqueza de informações.

Dentre as inovações incorporadas pelo Modelo, pôde-se averiguar a importância da geração de informações detalhadas por atividade produtiva e, ao mesmo tempo, da empresa como um todo, a

possibilidade de se visualizar o verdadeiro intercâmbio econômico entre as diferentes explorações e a relevância de um tratamento mais realista para o problema inflacionário. Acrescenta-se, a isso, a utilidade de princípios e conceitos, já mencionados e imprescindíveis para uma abordagem gerencial.

Finalmente, foi possível constatar que, dentre as diversas alternativas existentes, para reger o funcionamento do sistema, as que foram escolhidas conferiram, ao Modelo proposto, as características almejadas de maior capacidade informativa, confiabilidade e eficiência nos resultados.

4. CONCLUSOES E RECOMENDAÇÕES

O sucesso de qualquer empreendimento está subordinado à utilização de um instrumental administrativo eficiente.

E justamente nesse aspecto que a empresa rural brasileira apresenta uma de suas mais visíveis carências, que coloca em risco todo o processo de modernização e crescimento de nossa agricultura.

Partindo dessa premissa, esta dissertação teve como objetivo primordial desenvolver uma tecnologia voltada às necessidades gerenciais da empresa agropecuária brasileira: um Modelo de Contabilidade Rural.

O roteiro seguido teve como etapa inicial uma revisão crítica dos principais modelos de Contabilidade Rural, existentes no Brasil e no exterior, avaliando a funcionalidade desses sistemas, sob a ótica gerencial. Ou seja, analisando suas informações, os procedimentos metodológicos adotados e conferindo o uso de princípios e convenções contábeis, na tentativa de desenvolver um material didático, que elucidasse algumas questões pendentes sobre o assunto.

Foi possível constatar que, até o presente momento, a empresa rural brasileira não conta com o apoio de um sistema contábil eficiente, enquanto gerador de informações úteis às tomadas de decisões. Dentre os diferentes modelos revisados, com destaque para o trabalho pioneiro de MARION (1985a, 1985b, 1986), surgiu uma lacuna significativa, à medida que a atual crise

econômica vem exigindo soluções para maior competitividade do setor agrícola.

O resultado constituiu-se na proposição de um Modelo que, conservando a estrutura já consagrada pela "Contabilidade Tradicional", incorporou conceitos fundamentais à análise econômica das atividades agropecuárias e elementos necessários à produção de informações gerenciais confiáveis, dentro de um contexto inflacionário.

Um teste manual simplificado, com dados de uma pequena empresa, tentou demonstrar que o sistema proposto atende aos objetivos específicos dessa pesquisa e é suficientemente flexível, para ser implementado em diferentes situações.

Reconhece-se, no entanto, que o Modelo apresenta um certo grau de complexidade para seus usuários finais, particularmente o médio empresário rural. Entretanto, com a elaboração do "software", na segunda etapa deste projeto, acredita-se que essa nova metodologia possa ser difundida, de modo mais rápido e prático, entre os profissionais atuantes na área e, principalmente, que venha despertar o interesse da classe produtora.

Adicionalmente, espera-se que venha servir como referência para futuras pesquisas, sugerindo-se sistemas de registro da produção agropecuária, para o controle técnico de seus rendimentos operacionais e outras medidas de eficiência e, também, modelos de Contabilidade Rural por Partidas Simples.

Finalmente, é importante ressaltar que este trabalho não teve, em nenhum momento, a pretensão de ser a panacéia da Contabilidade Rural. Sua verdadeira finalidade foi resgatar o Sistema Contábil como uma ferramenta imprescindível à modernização do setor agrícola brasileiro.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- ACARESC - Associação de Crédito e Assistência Rural de Santa Catarina. Coordenação de Administração Rural. Programa de gestão agrícola. Florianópolis, SPG - ACARESC, 1986.
- AITH, M. Mudanças no IR rural beneficiam a pessoa física. *Gazeta Mercantil*, São Paulo, 29 jan. 1991. Seção Legislação, p.35.
- ALBUQUERQUE, M.C.C. DE. O perfil do administrador rural: uma proposta curricular. *Revista de Administração de Empresas*, Rio de Janeiro, 25 (4): 41-8, out./dez. 1985.
- ALBUQUERQUE, M.C.C. DE, coord. Relatório do projeto de administração rural. São Paulo, Fundação do Desenvolvimento Administrativo, 1979. 5v.
- ALOE, E. & VALLE, F. Contabilidade agrícola. 2a. ed. São Paulo, Atlas, 1967. 240p.
- ANGELICO, J. Contabilidade básica. 7a. ed. São Paulo, Atlas, 1982. 204p.
- ARMBRUSTER, D.B. Introduction to agricultural accounting. Red Wing, Red Wing Business Systems, 1983. 135p.
- AZEVEDO FILHO, A.J.B.V. A informática, o processo da tomada de decisão e o planejamento na agricultura. Piracicaba, ESALQ/USP, 1984. 6p.
- BARRY, P.J.; HOPKIN, J.A.; BAKER, C.B. Financial Management in Agriculture. 3a. ed. Illinois, The Interstate Printers & Publishers, Inc., 1983. 491p.
- BEMELMANS, P.F. O uso da contabilidade agrícola no estado de São Paulo. *Agricultura em São Paulo*, São Paulo, 15 (11/12): 41-61, nov./dez. 1968.
- BEMELMANS, P.F. Contabilidade agrícola. Piracicaba, ESALQ/USP/DESR, 1973. (Série didática, 33).
- BEMELMANS, P.F. Análise dos rendimentos físicos e econômicos da empresa agropecuária. In: SEMINARIO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO DA EMPRESA AGROPECUARIA, 1., Curitiba, 1978. *Anais*. Curitiba, CEBRAE/PPTE, 1978. 58 p.
- BEMELMANS, P.F. Métodos e técnicas de administração das empresas rurais. In: SEMINARIO DE MODERNIZAÇÃO DA EMPRESA RURAL, 1., Rio de Janeiro, 1979. *Anais*. Brasília, Binagri, 1979. v. 1., p. 63-7.
- BIO, S.R. Sistemas de informação: um enfoque gerencial. São Paulo, Atlas, 1985. 183p.

- BOEHLJE, M.D. & EIDMAN, V.R. Farm management. New York, John Wiley & Sons, 1984. 806 p.
- BONETTI, M.A. Agricultura vai pagar mais imposto de renda em 91. O Estado de São Paulo, São Paulo, 28 mar. 1990. Suplemento Agrícola, p.11.
- BRANDT, S.A. & OLIVEIRA, F.T.G. DE. Planejamento da nova empresa rural brasileira. Rio de Janeiro, Apec, 1973. 260 p.
- BRANNEN, S.J. Contabilidade de custos no setor rural. In: SEMINARIO INTERNACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO RURAL - Administração Contábil e Financeira na Empresa Agropecuária, 1., São Paulo, 1977. Anais. São Paulo, FUNDAP, 1979, 1v.
- BURKE, T.J. Alguns problemas e possíveis rumos para a difusão de tecnologia gerencial entre produtores rurais. In: SEMINARIO NACIONAL DA ADMINISTRAÇÃO DA EMPRESA AGROPECUARIA, 1., Curitiba, 1978. Anais. Curitiba, CEBRAE/PPTE, 1978.
- CATI - Coordenadoria da Assistência Técnica Integral. Caderno de escrituração agrícola. Campinas, CATI, 1980. 88p.
- COPELAND, R.M.; DASCHER P.E.; DAVISON D.L. Financial Accounting. New York, John Wiley & Sons, 1980. 517 p.
- DELGADO, E. Experiência latino-americana em capacitação de administração rural, a nível universitário, de pós-graduação e de produtores - Exame do sistema de capacitação e sua articulação entre seus diferentes níveis. In: SEMINARIO DE MODERNIZAÇÃO DA EMPRESA RURAL, 1., Rio de Janeiro, 1979. Anais. Brasília, Binagri, 1979, v2., 252-58.
- DIAS, W.F. O crédito rural e a contabilidade da empresa rural. In: SEMINARIO DE MODERNIZAÇÃO DA EMPRESA RURAL, 1., Rio de Janeiro, 1979. Anais. Brasília, Binagri, 1979. v.1, p. 226-7.
- EMATER/RS - Empresa de Assistência Técnica e Extensão Rural do Rio Grande do Sul. Acompanhamento e análise técnico-econômico-financeira da propriedade rural. Porto Alegre, COPER-UNICREA, 1987. 1v.
- ESCOLA SUPERIOR DE AGRICULTURA "LUIZ DE QUEIROZ", Piracicaba. COMISSAO DE POS-GRADUAÇÃO. Normas para a elaboração de dissertações e teses. Piracicaba, 1987. 64p.
- ETTORI, O.J.T. Contabilidade agropecuária. 2a. ed. São Paulo, Editora dos Criadores, 1976. 244p.
- FRANCO JUNIOR, C.F. Contabilidade agrícola: Uma análise histórica e empírica para o sudoeste brasileiro. Piracicaba, 1984. 128p. (Mestrado - Escola Superior de Agricultura "Luiz de Queiroz"/USP).

- FREY, T.L. & KLINIFELTER, D.A. Coordinated financial statements for agriculture. Illinois, Agri Finance, 1978. 82p.
- FRUGOLI, L.E. Sistema contábil de informações. In: SEMINARIO INTERNACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO RURAL - Administração Contábil e Financeira na Empresa Agropecuária, 1., São Paulo, 1977. Anais. São Paulo, FUNDAP, 1979. 1v.
- FUNDAÇÃO DO DESENVOLVIMENTO ADMINISTRATIVO. Bibliografia de administração rural. São Paulo, 1978. 104p.
- GALVAO, A. Contabilidade agrícola global. 2a. ed. Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1967. 265p.
- GASTAL, E.F. Administração rural - planejamento a nível de unidade de produção. In: SEMINARIO DE MODERNIZAÇÃO DA EMPRESA RURAL, 1., Rio de Janeiro, 1979. Anais. Brasília, Binagri, 1979. v.1., p. 111-123.
- GARCIA, A.R. Plano elimina incentivos fiscais. Folha de São Paulo, São Paulo, 27 mar. 1990. Agrofolha.
- GARCIA, A.R. Novo IR rural obriga produtor a se organizar. O Estado de São Paulo, São Paulo, 30 jan. 1991. Suplemento Agrícola, p.11.
- GOUVEIA, N. Contabilidade. 2a. ed. São Paulo, McGraw-Hill, 1982. 627p.
- HOFFMANN, R. A evolução da desigualdade da distribuição da posse da terra no Brasil no período de 1960 a 1980. Reforma Agrária, 12 (6): 17-35, 1982.
- HOFFMANN, R.; ENGLER, J.J. DE C.; SERRANO, O.; THAME, A.C. DE M.; NEVES, E.M. Administração da empresa agrícola. São Paulo, Pioneira, 1976. 323p.
- IUDICIBUS, S. DE. Análise de balanços. 4a. ed. São Paulo, Atlas, 1982. 250p.
- IUDICIBUS, S. DE, coord. Contabilidade introdutória. 6a. ed. São Paulo, Atlas, 1983. 300p.
- IR agrícola terá BTN como base de cálculo. Folha de São Paulo, São Paulo, 07 de jan. 1991. Caderno de Economia, p.B-4.
- IR-Atividades rurais-Apuração e tributação de resultados-Alterações. IOB - Textos Legais, São Paulo, p.430-431, dez. 1990.
- JAMES, S.C. & STONEBERG, E. Farm accounting and business analysis. 2a. ed. Iowa, The Iowa State University Press, 1980. 271p.

- JAMES, S.C. & STONEBERG, E. Farm accounting and business analysis. 3a. ed. Iowa, The Iowa State University Press, 1986. 312 p.
- LEE, W.F.; BOEHLJE, M.D.; NELSON, A.G.; MURRAY, W.G. Agricultural Finance. 7a. ed. Iowa, The Iowa State University Press, 1980. 437p.
- LEITE, H. DE P. Contabilidade para administradores. São Paulo, Atlas, 1988. 2 v.
- MARION, J.C. Contabilidade da pecuária. 2a. ed. São Paulo, Atlas, 1985a. 181p.
- MARION, J.C. Contabilidade rural. São Paulo, Atlas, 1985b. 222p.
- MARION, J.C. Contabilidade empresarial. 3a. ed. São Paulo, Atlas, 1986. 540p.
- MARTINS, E. Contabilidade de custos. 3a. ed. São Paulo, Atlas, 1987. 357p.
- MATTOS, Z.P. DE B.; NORONHA, J.F. DE; MARQUES, P.V. Introdução à administração rural. Piracicaba, ESALQ/USP/DESR, 1986. 205p.
- MATTOS, Z.P. DE B.; DUARTE, L.P.; NORONHA, C.M.S. Fluxo de Caixa - Manual do Usuário do Projeto de Aplicação de Microcomputador pela Extensão Rural na Assistência ao Agricultor. Piracicaba, ESALQ/USP/DESR, 1988. 19p.
- NETTO, B.L. Experiência em capacitação de recursos humanos para o setor rural - Transferência de tecnologia administrativa através da assistência técnica e extensão rural. In: SEMINARIO DE MODERNIZAÇÃO DA EMPRESA RURAL, 1., Rio de Janeiro, 1979. Anais. Brasília, Binagri, 1979. v.2, p, 282-336.
- NOBRE, E.R. Necessidade da contabilidade e da escrituração na agricultura. Coopercotia, São Paulo, (140): 16-17, Jun. 1961.
- NORONHA, J.F. DE. Projetos agropecuários - Administração financeira, orçamento e viabilidade econômica. 2a. ed. São Paulo, Atlas, 1987. 270p.
- NORONHA, J.F. DE. Informática na agricultura. Piracicaba, ESALQ/USP/FEALQ/DESR.
- OLIVEIRA, J.A. DE. A contabilidade rural como instrumento de decisão gerencial. In: SEMINARIO DE MODERNIZAÇÃO DA EMPRESA RURAL, 1., Rio de Janeiro, 1979. Anais. Brasília, Binagri, 1979. v1, p. 111-23.

- PENSON, J.R. & NIXON, C.J. *Understanding financial statements in agriculture.* Texas, College Station, Agri-Information Corporation, 1983. 121p.
- PENSON, J.R. & NIXON, C.J. *How to analyze financial statements in agriculture.* College Station, Texas, Agri-Information Corporation, 1985. 61p.
- RECEITA divulga regras do IR para agricultor. Folha de São Paulo, São Paulo, 19 jan. 1991. Caderno de Economia, p.B-8.
- RIBEIRO, J.P. *Plano de administração da propriedade rural como veículo da modernização da agricultura.* Brasília, EMBRATER, 1985. 58p. (Série Leituras Seleccionadas, 14).
- SANTOS, A.M. & ANDRADE, J.G. *Atividades essenciais para administração da empresa rural.* In: CONGRESSO DE ECONOMIA E SOCIOLOGIA RURAL, 2o., Curitiba, 1982. Anais. Curitiba, SOBER, 1982. p. 175-80.
- SÃO PAULO. Instrução Normativa No.138, de 28 de Dezembro de 1990. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília-DF, 31 de dez. 1990. Seção I, p.25782. Dispõe sobre a tributação dos resultados da atividade rural (Lei no.8.023/90).
- SCOTT, J. *Análise das demonstrações financeiras.* In: SEMINARIO INTERNACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO RURAL-ADMINISTRAÇÃO CONTABIL E FINANCEIRA NA EMPRESA AGROPECUARIA, 1., São Paulo, 1977. Anais. São Paulo, FUNDAP, 1979. 1v.
- SILVA, J.L. *Curso de contabilidade agrícola.* Viçosa, UFV/Departamento de Economia Rural, 1971. 112p.
- TEIXEIRA, E.C.; MOURA, L.M. DE; RIBON, M. *Escrituração da empresa rural.* 2a. ed. Viçosa, UFV, 1981. 51p.
- TEIXEIRA FILHO, A.R. *Análise e avaliação das pesquisas em administração rural e economia da produção no Brasil.* In: SEMINARIO DA SOBER, 1o., Brasília, 1972. Anais. São Paulo, SOBER, 1974. p. 13-36.
- VALLE, F. *Manual de contabilidade agrícola.* São Paulo, Atlas, 1983. 284p.