



**Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena
Bacharel em Ciências Contábeis**

**MENSURAÇÃO DOS CUSTOS NA PECUÁRIA DE CORTE:
UM ESTUDO DE CASO**

TÂNIA MARIA DALBERTO

**Juina-MT
2009**

TÂNIA MARIA DALBERTO

**MENSURAÇÃO DOS CUSTOS NA PECUÁRIA DE CORTE:
UM ESTUDO DE CASO**

Monografia apresentada ao curso de Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Contábeis do Vale do Juruena, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Professora Ms Mara Luiza Gonçalves Freitas
Orientadora

**JUINA-MT
2009**

TÂNIA MARIA DALBERTO

**MENSURAÇÃO DOS CUSTOS NA PECUÁRIA DE CORTE:
UM ESTUDO DE CASO**

Monografia apresentada em (21/07/2009) e aprovada pela Banca Examinadora,
constituída pelos professores:

Prof^a Ms. Mara Luiza Gonçalves Freitas
Orientador – Presidente da Banca

Prof^a Ms. Cleiva Schaurich Mativi
Membro

Prof^o Especialista Cláudio Luís Lima dos Santos
Membro

**JUINA-MT
2009**

Dedico este trabalho a minha família. A meus pais, Jandir e Nilza, a minha Filha Mônia Regina, meus irmãos Adroaldo e Ângela, minha cunhada Carla e sobrinho Nicolas.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, que colocou em meu caminho pessoas maravilhosas que tornaram minha vida repleta de realizações. Esse Deus que me deu a vida e a fé, fé esta que me dá a esperança de uma vida eterna. O Deus que nos momentos em que eu pensei em desistir foi minha fortaleza, que deu forças para seguir adiante.

A minha filha Mônia Regina, pela compreensão pela minha ausência e o apoio durante os anos que se fizeram necessários para a concretização de meu sonho.

Aos meus pais, que são exemplo de vida, determinação e trabalho. Que me ensinaram que a cada momento eu poderia ter a inspiração e os sonhos necessários para concretizar cada objetivo traçado.

Aos meus irmãos, Adroaldo e Ângela que sempre estiveram presentes em todas as etapas e obstáculos que tenho superado.

A Carla e Nicolas, que sempre estiveram ao meu lado e ao lado de minha filha sendo a companhia que ela precisava nos momentos de minha ausência.

As tias Iolanda e Elizabete, pelos inúmeros incentivos e a paciência nos diversos momentos de desabafos, desses quatro anos que se passaram.

As amigas Joceane, Janete, Juliana, Juniamar, Daiane e o amigo Gleynei, que foram as pessoas que fizeram valer a pena cada minuto da amizade que foi construída pouco a pouco.

A Ms Mara Luiza Gonçalves Freitas, pela orientação desta monografia e pelos inúmeros incentivos que obtive para que a conclusão dessa etapa se realizasse.

A professora Cleiva, pelas sugestões e contribuições que foram valiosas para a realização deste trabalho.

Sem cultura, e a liberdade relativa que ela pressupõe, a sociedade, por mais perfeita que seja, não passa de uma selva. É por isso que toda a criação autêntica é um dom do futuro. (Albert Camus)

RESUMO

O objetivo deste trabalho é conhecer os custos que envolvem a atividade da pecuária de corte e as ferramentas disponíveis que possibilitam a verificação desses custos, bem como seu impacto no faturamento do Sítio Jandal que é o objeto do estudo. Esta pesquisa, de acordo com seus objetivos, classifica-se como qualitativa, de caráter exploratório descritivo, e buscou um aprofundamento maior na mensuração dos custos na atividade pecuária, além de contribuir nas atividades que envolvem o agronegócio. A metodologia utilizada para a realização deste trabalho foi o estudo de caso, onde foi analisada a realidade de produção de um único lote de 200 (duzentas) cabeças de bovinos destinados para corte da Raça Nelore, em pasto alugado, referente ao período de março de 2008 a março de 2009. Após a análise de dados, o trabalho permitiu responder questões importantes, como por exemplo, às relativas ao uso de instrumentos para o acompanhamento de custos no cotidiano da atividade da propriedade.

Palavras-chaves: Pecuária. Mensuração dos custos. Agronegócio

LISTAS DE FIGURAS

FIGURA 1 - ANIMAIS DE CARGA _____	19
FIGURA 2 - GARROTES _____	20
FIGURA 3 - MODELO DE BRINCO E BOTTON _____	30
FIGURA 4 - GUIA DE IDENTIFICAÇÃO _____	30
FIGURA 5 – MODELO DAS CINCO FORÇAS _____	31
FIGURA 6 - CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS _____	45
FIGURA 7 - PARTICIPAÇÃO % DA DEPRECIÇÃO _____	63
FIGURA 8 - CUSTOS FIXOS _____	64
FIGURA 9 - CUSTOS VARIÁVEIS _____	65
FIGURA 10 - CUSTO OPERACIONAL TOTAL _____	66
FIGURA 11 - DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO OBTIDO _____	67

LISTAS DE TABELAS

TABELA 1 - REBANHO POR UNIDADES	22
TABELA 2 - HISTÓRICO DO REBANHO	23
TABELA 3 – COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS DO SÍTIO JANDAL	61
TABELA 4 - CUSTOS DE PRODUÇÃO DO SÍTIO JANDAL.....	62

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - TIPOS DE GOVERNANÇA _____	25
QUADRO 2 - FUNÇÕES DO CONTADOR E ADMINISTRADOR _____	36
QUADRO 3 - TERMINOLOGIA CONTÁBIL _____	44

LISTAS DE ABREVIações E SIGLAS

ABIEC	Associação Brasileira das Indústrias Exportadoras de Carne
CFA	Conselho Federal de Administração
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CSA	Commodity Systems Approach
ECT	Economia de Custos de Transação
FABOV	Fundo de Apoio à Bovinocultura de Corte
FAMATO	Federação da Agricultura e Pecuária do Estado de Mato Grosso
FETHAB	Fundo Estadual de Transporte e Habitação
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ITR	Imposto sobre Propriedade Territorial Rural
MAPA	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento
SISBOV	Serviço Brasileiro de Rastreabilidade da Cadeia Produtiva de Bovinos e
Bubalinos	

SUMÁRIO

I INTRODUÇÃO	13
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	13
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	14
1.3 OBJETIVOS	15
1.3.1 <i>Objetivo Geral</i>	15
1.3.2 <i>Objetivos Específicos</i>	15
1.4 HIPÓTESES	16
1.5 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA	16
1.6 JUSTIFICATIVA	16
1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO	17
2 REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1 AGRONEGÓCIO BRASILEIRO	18
2.2 PECUÁRIA BRASILEIRA	18
2.3 COORDENAÇÃO DE CADEIAS AGROINDUSTRIAIS	23
2.4 GESTÃO ESTRATÉGICA APLICADO AO AMBIENTE DA PROPRIEDADE RURAL	28
2.5 EMPRESAS RURAIS	32
2.6 CONTABILIDADE RURAL	33
2.7 PAPEL DO ADMINISTRADOR RURAL	34
2.8 PAPEL DO CONTADOR NA ÁREA RURAL	35
2.8.1 <i>Comparativo entre o papel do Administrador Rural e o Contador Rural</i>	36
2.9 SISTEMAS DE PRODUÇÃO NA PECUÁRIA	37
2.9.1 <i>Sistema de produção Extensivo</i>	37
2.9.2 <i>Sistema de produção Intensivo</i>	37
2.9.3 <i>Sistema de Produção Semi-Extensivo</i>	38
3 FASES DA ATIVIDADE PECUÁRIA	39
3.1 CRIA	39
3.2 RECRIA	40
3.3 ENGORDA	41
4 CONTABILIDADE DE CUSTOS	42
4.1 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS	44
4.1.2 <i>Classificação de Custos quanto à natureza</i>	45
4.1.3 <i>Classificação quanto à Identificação Material com o Produto</i>	46
4.1.4 <i>Classificação quanto à variação quantitativa</i>	47
5 MÉTODOS OU SISTEMAS DE CUSTEIO	48
5.1 MÉTODO DE CUSTEIO DIRETO	49
5.2 MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL	49
5.3 MÉTODO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO	50
6 MENSURAÇÃO DOS CUSTOS	51
7 CUSTOS NAS EMPRESAS RURAIS	52
8 CONTABILIDADE DE CUSTOS NA PECUÁRIA DE CORTE	53
3 MÉTODOS DE PESQUISA	55
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA	55
3.2 UNIVERSO DE ANÁLISE, DELIMITAÇÃO DO ESTUDO E AMOSTRAGEM	55
3.3 METODOLOGIA DE PESQUISA.	56
3.4 PROBLEMA, OBJETIVOS DA PESQUISA E HIPÓTESES:	56
3.5 PROTOCOLO DE PESQUISA	57
3.5.1 <i>Da coleta de dados</i>	57

3.5.2 Descrição detalhada do lote de animais que será estudado.	58
3.5.3 Critérios de custo que serão analisados durante o estudo de caso	58
ANÁLISE DE DADOS E RESULTADOS	61
4.1. DEPRECIAÇÃO	63
4.2. CUSTOS FIXOS	64
4.3. CUSTOS VARIÁVEIS	64
4.3. DESPESAS ADMINISTRATIVAS	66
4.4. CUSTO OPERACIONAL TOTAL	66
4.5. DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO OBTIDO	67
5 CONCLUSÃO	68
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	69
APÊNDICE	73

I INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

O Brasil é um país dotado de belezas e riquezas que ainda não foram exploradas, e, diante dessa realidade o agronegócio, que até alguns anos não era tão explorado, vem crescendo cada vez mais em virtude de que os empresários passaram a acreditar que os investimentos nesse setor são rentáveis.

A pecuária é uma atividade econômica rural e não está somente ligada à criação de gado, inclui também a criação de suínos, eqüinos, aves, dentre outros. Conforme pesquisas divulgadas, pode-se ter uma visão mais ampliada da viabilidade dessa cultura em nosso país.

O posto privilegiado que a pecuária de corte brasileira ocupa atualmente é uma conquista alcançada ao longo dos anos, colocando o Brasil no *ranking* dos países exportadores de carne bovina. O Brasil conta com raças advindas de outros países, que contribuíram para a melhoria do gado e a expansão da pecuária em todo o território, possibilitando assim a produção de carnes de excelente qualidade.

Atualmente no município de Juina, a pecuária está sendo vista como a alavanca que movimenta a economia da região. Esta atividade vem contribuindo para a instalação de empresas e a geração de empregos nos diversos setores ligados à pecuária. Embora as pesquisas demonstrem o bom desempenho da pecuária, existem ainda alguns obstáculos que dificultam a comercialização da carne a nível local e interestadual, deixando clara a insatisfação dos produtores.

Algumas alternativas são necessárias para que o produtor obtenha êxito no empreendimento, pois as diversas mudanças ocorridas no setor agropecuário deixam em evidencia a necessidade de um processo de reorganização, uma vez que a concorrência entre as empresas tomou uma dimensão que requer habilidade para manter-se no mercado com competitividade, sem esquecer o fato de que o consumidor esta se tornando cada vez mais exigente.

Devido às consecutivas crises que o Brasil tem passado, os custos de produção sofreram aumentos, levando em consideração que a ocorrência deste fato se deu devido ao aumento dos preços dos insumos que são necessários para a

manutenção nas propriedades. Em virtude do aumento dos insumos ocorreu a desvalorização do valor de venda produção.

Diante desse contexto, percebe-se quão fundamental é dispor de mecanismos que contribuirão para melhorar a qualidade dos produtos e irão servir de auxílio para a tomada de decisões e a superação nos entraves que ocorrem no processo de produção.

O tema abordado são os custos incidentes na pecuária de corte. Pretende-se através deste trabalho demonstrar as possíveis ferramentas disponíveis para a identificação, bem como um maior aprofundamento na importância de um gerenciamento desses custos e o seu devido registro, para que se possa identificar onde estes custos estão sendo excessivos.

Daí a necessidade da contabilidade de custos nas empresas rurais, uma vez que a finalidade são os fins gerenciais, tendo ainda como objetivo original à avaliação dos inventários ao final de um determinado período e por fim quais as informações obtidas, desde o nascimento do bezerro até o abate.

1.2 Problema de Pesquisa

O conhecimento dos custos de produção no contexto de atividades agroindustriais cada vez mais tem impactado de forma importante na construção da competitividade das propriedades rurais em relação ao ambiente globalizado. Isso ocorre, em razão da intolerância à adoção de uma gestão amadora frente à demanda crescente de profissionalização do gerenciamento dos empreendimentos rurais, com visão de capital, ou seja, empreendimentos com interesse real em atingir o lucro, como fator de medida para o sucesso empresarial.

Neste sentido, verifica-se a necessidade de conhecer como se dá a questão da mensuração dos custos no contexto da pecuária de corte, especialmente no âmbito de pequena e média propriedade¹. Assim, o presente trabalho pretende identificar, através do estudo de caso de um lote de bovinos, Raça Nelore,

¹ O INCRA para efeitos legais através da Lei n. 8.629, de 25 de fevereiro de 1983, conceitua pequena propriedade a área que compreende entre 1 (um) e 4 (quatro) módulos fiscais; e média propriedade a área superior a 4 (quatro) e até 15 (quinze) módulos fiscais.

destinados para corte, quais são os custos e os respectivos impactos dos mesmos sobre o faturamento empresarial obtido por lote de produção, no contexto da propriedade em análise.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Pretende-se com este trabalho identificar quais são os custos de produção e seus respectivos impactos sobre o faturamento do Sítio Jandal, considerando a realidade de produção de um único lote de 200 (duzentas) cabeças de bovinos destinados para corte da Raça Nelore, em pasto alugado, entre o período de março de 2008 a março de 2009.

1.3.2 Objetivos Específicos

1. Identificar quais são os custos de produção de um lote de 200 cabeças de bovinos destinados para corte, Raça Nelore, no âmbito do uso de pasto alugado, no contexto da propriedade em análise.
2. Classificar o sistema de produção utilizado para o processo de engorda da amostra;
3. Mensurar os custos do referido lote, no período entre março de 2008 e março de 2009.
4. Elaborar planilhas em Excel, a fim mensurar e comprovar detalhadamente os custos de produção do lote em análise;
5. Analisar o impacto dos custos no faturamento obtido no âmbito do lote estudado, a partir da identificação da margem de lucro obtida no processo de comercialização.

1.4 Hipóteses

H1 – A mensuração dos custos possui papel crucial no desempenho financeiro do Sítio Jandal.

H2 – A mensuração dos custos não é significativa, o que conta mesmo é o tamanho da margem de lucro aplicada antes da definição do preço de venda.

1.5 Delimitações da Pesquisa

O universo deste estudo pode ser considerado um fator limitante para a pesquisa, uma vez que foi selecionado um lote de bovinos, no contexto de um recorte de tempo particular, no âmbito de uma propriedade rural que tem como hábito a locação de pastos para a engorda do gado. Dessa maneira, o presente estudo limita-se à realidade do objeto de análise, embora ele ofereça espaço para a produção de novos estudos, em outras realidades de produção.

1.6 Justificativa

Diante de uma realidade altamente competitiva, tem-se a necessidade de abandonar a posição de mero fazendeiro e assumir o papel de empresário rural. O pecuarista devesse adotar sistemas de custos eficientes, uma vez que vivemos em um país onde a instabilidade econômica e financeira passa por transformações relevantes.

Através das pesquisas bibliográficas para o estudo, foi possível identificar que esta atividade requer do pecuarista ou empresário rural, a constante reciclagem para que assim possa colocar no mercado um produto que atenda às necessidades do mercado interno e externo, acompanhar a evolução da entidade produtiva e adquirir maior conhecimento para auxiliar as tomadas de decisões.

Para administrar bem é preciso conhecer e analisar a atividade econômica desenvolvida, ter o conhecimento do custo do gado até o abate, pois só assim o pecuarista irá utilizar de forma inteligente os fatores de produção e as formas de apropriar as despesas dessa atividade.

Traçar metas, corrigir os pontos fracos ou falhas, redobrar a atenção e esforços no sentido de minimizar os custos e perdas no processo produtivo, o pecuarista chegará ao ponto fundamental que é sobreviver a um sistema de produção de gado de corte, em um mercado que se mostra cada vez mais concorrido e exigente, e assim conseqüentemente obter a maximização de lucros.

1.7 Estrutura do Trabalho

Para melhor compreensão do leitor, apresenta-se aqui a estrutura de organização do trabalho. Além da primeira seção da qual este item faz parte, esta pesquisa possuirá ainda outras quatro seções.

Na segunda seção do trabalho, apresenta-se o Referencial Teórico. Nele, o leitor acessará de forma breve, conhecimentos em torno do segmento agroindustrial e a pecuária brasileira, que facilitarão a compreensão sobre as contribuições provenientes das Coordenações de Cadeias Agroindustriais. Esta primeira interface conceitual se une à visão sobre o tema gestão estratégica aplicada ao ambiente da propriedade rural, bem como empresas rurais, além de conhecimentos relacionados à Contabilidade Rural, função do administrador e contador no âmbito rural. Apresenta-se em continuidade, conversações em torno dos sistemas de produção e fases da atividade pecuária, além de uma profunda reflexão sobre a Contabilidade de Custos, que na seqüência, oferece campo para a introdução do tema custos no contexto das empresas rurais e respectivamente, a Contabilidade de Custos aplicada à Pecuária de Corte.

Na terceira seção, por sua vez, apresenta-se a Metodologia de Pesquisa, onde o leitor terá a oportunidade de conhecer a estrutura metodológica que fomentará a quarta seção do trabalho, a Análise de Dados. Nela, será possível conhecer de forma analítica o campo de pesquisa. Por último, na quinta seção, tem-se a conclusão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Agronegócio Brasileiro

Diante de uma economia que passa por rápidas transformações, os empresários têm apostado no agronegócio que tem uma função cada vez mais importante. O agronegócio passou a ser visto como uma opção de trabalho e lucratividade para os empresários, alavancando dessa forma os investimentos nas áreas rurais, propiciando ao Brasil o destaque de produção e exportações.

Conforme dados divulgados pelo MAPA – Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (2004), o agronegócio brasileiro é uma atividade próspera, segura e rentável. O Brasil no ano de 2004 possuía 388 milhões de hectares de terras agricultáveis férteis e de alta produtividade, porém 90 milhões ainda não foram explorados. Esses fatores fizeram do país um espaço com características naturais para a agropecuária e todos os negócios relacionados à suas cadeias produtivas. O agronegócio é hoje a principal locomotiva da economia brasileira e responde por um em cada três reais gerados no país.

O MAPA divulga ainda que o Brasil é considerado um dos líderes mundiais na produção e exportação de diversos produtos agropecuários. Tornando-se líder no ranking das vendas externas da carne bovina.

O relato sobre o agronegócio colabora para que o leitor tenha uma visão deste trabalho e como este tema está ligado à pecuária que será apresentado no item seguir.

2.2 Pecuária Brasileira

Nesta seção pretende-se conceituar a Pecuária, como se iniciou no Brasil e como ocorreu a sua expansão no território brasileiro com o passar dos anos.

Conforme Marion (2008) define-se a pecuária como “a arte de criar e tratar o gado”.

Cabendo ressaltar que essa atividade não está somente ligada a criação de bovinos, inclui-se a criação de eqüinos, suínos, caprinos e outras espécies.

Segundo Ferraz (2003, p.1), os primeiros registros da atividade pecuária no Brasil se dão:

“No período de colonização, no século XVI, quando foram introduzidos os primeiros bovinos oriundos de Cabo Verde, numa das expedições de exploração do atual território nacional. Esta introdução foi realizada onde hoje se localiza o estado da Bahia. Já no século XVII, outros animais teriam chegado à capitania de São Vicente”.

Os fatos apresentados por Ferraz convergem com as contribuições de Arieira (2008) que menciona que “o maior valor para o gado bovino na época estava na tração, principalmente para a movimentação dos moinhos nos engenhos de Cana-de-açúcar” (FIGURA 1).



FIGURA 1 - Animais de Carga
Fonte: Canal do Boi

Observando o que autores mencionam, percebe-se que o gado tinha um papel fundamental nos engenhos e no transporte em geral dentro das propriedades.

Ferraz (2003, p. 1) acrescenta que no “século XVII, segundo relatos históricos, estavam envolvidos [no Brasil] na atividade não mais do que 13 mil pessoas e um rebanho de 650 mil cabeças”.

Analisando a informação acima, percebe-se que no período da colonização, o homem já buscava meios para melhorar a produtividade e eficiência dentro das propriedades rurais.

Nesse contexto Arieira (2008), introduz que no estado do Rio Grande do Sul:

“Como resultado da própria colonização, desenvolveu-se uma atividade pecuária baseada no uso da alimentação de pasto nativo. O crescimento do rebanho nacional foi grande no século XVII e também XIX com a chegada de animais europeus, mais adequados às regiões sulistas”.

Esta percepção é referendada por meio das contribuições de Ferraz (2003), que complementa que:

“Com a introdução do gado zebuino no país, consegue-se condições ótimas de adaptação, principalmente nas regiões Sudeste e Centro-Oeste e daí para as demais localidades, sendo que atualmente o Brasil possui um dos maiores rebanhos comerciais de zebuínos do planeta”.

Conforme o autor a colonização propiciou o desenvolvimento da pecuária na região sul, onde foi adotada uma alimentação nativa, mais conhecida como um sistema de produção extensivo. Outro fato importante que cabe destacar é a introdução de outras raças que contribuíram para o melhoramento genético do gado existente no Brasil, possibilitando dessa forma carnes de melhor qualidade.

Observando esse cenário, pode-se visualizar que o setor da bovinocultura é um grande gerador de riquezas, sendo responsável pela implantação de novas empresas, geração de empregos e conseqüentemente o crescimento econômico do país (FIGURA 2).



FIGURA 2 - Garrotes
Fonte: Acervo pessoal, 2009.

Sob esse contexto Marion (1996, p.15), acrescenta que a atividade de corte no Brasil “ostenta um dos maiores rebanhos do mundo e começou a ser desenvolvida no final da década de 60, consolidando-se, praticamente, ao longo da década de 70”.

Conforme dados obtidos da ABIEC (2009), em 2008 o Brasil ocupou um posto que mereça destaque, pois liderar o ranking de maior exportador de carne bovina do mundo, não é tarefa fácil, se levado em consideração os entraves impostos pelo mercado. Foram 2,2 milhões de toneladas equivalente carcaça e uma receita cambial de US\$ 5,3 bilhões, representando uma participação de 28% do comércio internacional, e o produto brasileiro distribuído por mais de 170 países.

Através dos dados divulgados pelo ABIEC o Brasil vem obtendo destaque privilegiado na produção de carne, conquistando espaços no mercado externo. Através de programas de sanidade animal e a constante modernização nos sistemas aplicados, a pecuária brasileira está se destacando consideravelmente, e o Brasil vem sendo considerado o maior exportador de carne bovina no mundo.

Conforme Guirra e Edward (2004), esse desempenho ocorre em virtude da:

“Domesticação do zebu, o gado rústico que começou a ser importado da Índia por pioneiros de Minas Gerais a partir do final do século XIX. Hoje, 80% do rebanho nacional têm sangue de raças zebuínas, com destaque para a nelore, que é mais resistente a adversidades do clima tropical, como doenças e parasitas. Grande parte dos bois e vacas passou também por melhoramentos genéticos, feitos de forma mais intensiva por meio de uma técnica chamada cruzamento industrial. Por esse método, raças zebuínas são mescladas com européias, que ganham peso em menos tempo e têm a carne mais macia”.

O clima do Estado do Mato Grosso tem um fator positivo, para as raças importadas e que são usadas para cruzamento industrial. Esse cruzamento é um ponto positivo para os pecuaristas que conseguem em menor tempo animais com pesos superiores ao gado normal, e conseqüentemente uma margem de lucro maior.

Nesse contexto cabe ressaltar que as atividades desenvolvidas no estado de Mato Grosso foram fundamentais para o crescimento da exportação de carne bovina, além de servir de referência para o agronegócio. Através dos dados obtidos da BEEFPOINT (2008), o Mato Grosso foi considerado o maior estado na criação de bovinos, encontrando-se apto a exportar carne *in natura* para a união Européia.

Conforme menciona Luis Carlos Meister, consultor da FAMATO (BEEFPOINT, 2008):

“As exportações mato-grossenses de carne bovina para União Européia poderão atingir em 2009 a cifra de US\$ 500 milhões, um salto de 100% em relação aos números consolidados de 2007. A projeção leva em consideração todo um potencial de oferta por parte do Estado, como também, a manutenção do “apetite” europeu pela carne bovina brasileira e conseqüentemente, a mato-grossense”.

Meister aponta ainda que o Estado de Mato Grosso como o estado que detém o maior rebanho de bovinos, este dado pode ser constatado na tabela abaixo, divulgada pelo IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística no ano de 2008.

Tabela 1 – Rebanho por Unidades da Federação e os 20 municípios com os maiores efetivos

Efetivo bovino em 31.12 e participação no efetivo total, segundo e Unidades da Federação e os 10 Municípios com os maiores efetivos em 31.12 – 2007			
Unidades da Federação e os 20 municípios com os maiores efetivos em 31.12	Efetivo bovino em 31.12 (cabeças)	Participação no efetivo total (%)	
		Relativa	Acumulada
Brasil	199.752.014	100,0	
Mato Grosso	25.683.031	12,9	12,9
Minas Gerais	22.575.194	11,3	24,2
Mato Grosso do Sul	21.832.001	10,9	35,2
Goiás	20.471.490	10,2	45,3
Pará		7,7	53,0
10 municípios com os maiores efetivos			
Corumbá – MS	1.811.254	0,9	0,9
São Félix do Xingu – PA	1.653.231	0,8	1,7
Ribas do Rio Pardo – MS	1.174.380	0,6	2,3
Vila Bela da Santíssima Trindade – MT	839.469	0,4	2,7
Cáceres – MT	832.292	0,4	3,2
Juara – MT	813.217	0,4	3,6
Aquidauana – MS	810.790	0,4	4,0
Três Lagoas – MS	790.810	0,4	4,4
Alta Floresta – MT	748.572	0,4	4,7
Nova Crixás – GO	715.350	0,4	5,1

TABELA 1 - Rebanho por Unidades
Fonte: IBGE (2009)

Através das informações obtidas do INDEA/MT – Instituto de Defesa Agropecuária Animal de Mato Grosso e demonstradas na tabela sobre o histórico do rebanho bovino, pode-se visualizar o constante crescimento do rebanho mato-grossense, fato que coloca o Estado em evidencia.

Tabela 2 – Histórico do Rebanho Bovino/População Animal de 2004 – MT

Rebanho Bovino (Histórico) MT (nº de animais)	
Ano	Rebanho Bovino
1990	9.042.258
1991	9.890.510
1992	10.192.985
1993	9.695.744
1994	12.600.697
1995	13.917.301
1996	14.872.910
1997	15.607.926
1998	16.662.686
1999	17.322.000
2000	18.812.000
2001	19.642.000
2002	20.232.984
2003	22.252.000
2004	24.704.245

TABELA 2 - Histórico do Rebanho

Fonte: INDEA/SEDER-MT (2009)

A atividade pecuária, dessa maneira, depende de uma série de agentes produtivos, para alcançar a lucratividade almejada pelos inúmeros investidores e empreendedores que dela fazem parte. Assim, verifica-se no âmbito deste estudo, a necessidade de abrir uma breve discussão sobre as bases teóricas que fundam a coordenação de cadeias agroindustriais, para então se discutir sobre gestão estratégica em agronegócios e respectivamente, a análise dos conceitos que permeiam a empresa rural, que é o lócus do exercício do contador vocacionado para a atividade agroindustrial e da Contabilidade Rural, aplicada, no caso deste estudo à atividade pecuária.

2.3 Coordenação de Cadeias Agroindustriais

Diante das diversas mudanças ocorridas no setor agropecuário, surgiu a necessidade de um processo de reorganização levando em consideração a

concorrência entre as empresas, e o fato de que o consumidor está se tornando cada vez mais exigente. Diante dessa realidade, fica evidente a necessidade de se implantar mecanismos que contribuirão para melhorar a qualidade dos produtos e irão servir de auxílio para a tomada de decisões.

Segundo Oliveira (2008, p. 16), “com a evolução da economia e, sobretudo, com os avanços tecnológicos, houve uma total mudança da característica das propriedades rurais, principalmente nos últimos 50 anos”. Observa-se que essa evolução percebida no gerenciamento estratégico das propriedades rurais e demais agentes que compõem as cadeias produtivas, também impactou no processo de modernização das atividades contábeis, modificando inclusive sua estrutura conceitual. Essa percepção pode ser observada por meio do raciocínio de Marion (1998, p. 24), que define a Contabilidade como um “instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa”.

Conforme os autores acima citam, para se manterem no mercado do agronegócio os empresários precisam estar informados e dispor de tecnologias que atendam as suas necessidades.

Neste sentido, Santos, Marion e Segatti (2008, p. 18) afirmam que:

“A forma mais objetiva e prática de conceituar o sistema de informações de uma empresa é defini-lo como sendo as normas e procedimentos que, de forma sistemática, visam proteger os bens patrimoniais, assegurar a exatidão e a veracidade de seus registros contábeis e manter e aprimorar a política diretiva e estratégica da empresa”.

Diante do que os autores expõem percebe-se quão fundamental é introduzir na agropecuária um sistema que possibilite uma melhor compreensão dos fatos e neste sentido Davis & Goldberg (1957) *apud* Zylbersztajn, conceituam agribusiness como sendo:

“A soma de todas as operações associadas à produção e distribuição de insumos agrícolas, das operações realizadas nas unidades agrícolas bem como as ações de estocagem, processamento e distribuição dos produtos e também dos produtos derivados”.

Esses sistemas conforme menciona Goldberg (1968) *apud* Zylbersztajn, são observados como:

“Estruturas verticais de produção e distribuição focalizadas em um determinado produto, abrangendo todas as transformações associadas desde a produção primária ao nível de propriedade agrícola”.

As estruturas verticais vêm acompanhadas de várias mudanças e tendências dentro do agronegócio. Essas mudanças estão relacionadas desde a produção, distribuição e a transformação do produto até sua chegada ao consumidor final. Tais mudanças devem ser bem analisadas pelos empresários do agronegócio, pois os consumidores estão cada vez mais exigentes.

Para a elaboração do texto que permeia a coordenação das cadeias produtivas faz-se necessária a inclusão do Quadro que integra os tipos de Governança aplicados para que haja um melhor entendimento sobre o assunto.

Quadro 1 – Tipos de Governança

Tipos de Governança	Descrição
Integração Vertical	Implica uma organização produtiva onde uma única firma é responsável por dois ou mais processos de produção. Pode referir também a duas ou mais pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo econômico. Sua origem tecnológica, aliada às especificidades dos ativos, definem não apenas os limites eficientes, mas também o desenho dos contratos. Nesta modalidade de integração vertical para trás ou a montante (<i>upstream</i>), integração vertical para frente ou jusante (<i>downstream</i>) e integração lateral.
Integração Horizontal	Refere-se ao número de agentes (compradores e vendedores) existentes em cada nível. É justificada apenas quando há expansão por meio de novos produtos ou mercados utilizando especificidades ou competências existentes, seja por meio unicamente das especificidades da firma ou resolvendo problemas do mercado. As fusões e aquisições são exemplos de integração horizontal.
Coordenação Vertical	É o processo pelo qual as funções de um sistema adicionado de valor – produção, processamento e marketing – são executados em harmonia. Arranjos contratuais para transferir recursos (insumos, matéria-prima, serviços e informações).
Sub-Sistema Estritamente Coordenado	Estrutura de governança que privilegia a promoção da identificação de utilidades externas via a existência de um sistema de informações que permite difundir rapidamente informações relevantes, ampliando a capacidade de reação gerencial de cada agente face às externalidades, flexibilizando-os frente à capacitação da coordenação.
Network	Conjunto de conexões de negócios afins de uma organização – podendo ser vertical (fornecedores e consumidores) ou horizontal (parceiros, competidores e outras entidades) – que podem ser separadas e, subgrupos e formas de recursos essenciais de informação válida que oferece benefícios para relacionamentos comprador-vendedor em termos de processos internos, condições de negócio e previsão de ações da contraparte. Pode ser conceituado também como relacionamentos entre empresas, onde a cadeia de conectividade é ilimitada e podem abranger inúmeros relacionamentos que possuem conexão direta.
Netchain	Conjunto de networks compreendidos de conexões horizontais entre as firmas com uma particular indústria ou grupo, desde que estes networks sejam seqüencialmente arranjados na base nas conexões verticais entre firmas de diferentes níveis.

QUADRO 1 - Tipos de Governança

Fonte: Williamson, 1985; Rocha, 2002; Meira, 2002; Machado, Zylbersztajn, Farina, 1999; Lazarrini, Chaddad, Cook, 2001; Betchel, Jayaram, 1998, *apud* Freitas, 2008.

Analisando os dados contidos no Quadro 1, tem-se a necessidade de acrescentar o raciocínio de Goldeberg, mencionado por Zylbersztajn.

Neste contexto de mudanças Goldeberg (1968) *apud* Zylbersztajn redefiniu o conceito de agribusiness como um CSA (Commodity Systems Approach) que:

“Engloba todos os atores envolvidos com a produção, processamento e distribuição de um produto. Tal sistema inclui o mercado de insumos agrícolas, a produção agrícola, operações de estocagem, processamento, atacado e varejo, demarcando um fluxo que vai dos insumos até o consumidor final. O conceito engloba todas as instituições que afetam a coordenação dos estágios sucessivos do fluxo de produtos, tais como a instituições governamentais, mercados futuros e associações de comércio”.

Acompanhando o raciocínio dos autores percebe-se que através do CSA tem-se uma visão mais detalhada dos insumos utilizados na produção, as condições de estocagem e o processo necessário para que os produtos cheguem até o consumidor final. Os sistemas de agribusiness utilizam metodologias que propiciam visualizar onde está ocorrendo o problema e a correção do mesmo, buscando dessa forma melhorar a qualidade dos produtos.

Zylbersztajn (1995) menciona que para se entender os mecanismos de coordenação dos distintos sistemas agroindustriais, é necessário que se tenha uma teoria com base explanatória para que ocorram os propósitos estratégicos sem perdas.

Esses sistemas são estudados buscando a lucratividade, estabilidade de preços, a estratégia dentro das corporações e a adaptabilidade.

Conforme Morvan (1985) *apud* Zylbersztajn para que se tenha uma melhor compreensão sobre as cadeias faz-se necessário conhecer o seu conceito:

“Cadeia (filière) é uma seqüência de operações que conduzem à produção de bens. Sua articulação e amplamente influenciada pela fronteira de possibilidades ditadas pela tecnologia e é definida pelas estratégias dos agentes que buscam a maximização de seus lucros. As relações entre os agentes são de interdependência ou complementaridade e são determinadas por forcas hierárquicas”.

Analisando o que o renomado autor cita, visualiza-se que as cadeias produtivas são uma seqüência de operações que tem como finalidade a produção, modificação e distribuição de um determinado produto, tendo como ponto principal a obtenção de lucros. Quando ocorre a coordenação da cadeia produtiva, tem-se uma sintonia e os diversos setores envolvidos são beneficiados. Quando se opta pela

coordenação dentro do agronegócio, aumenta-se consideravelmente a competitividade, o valor do produto, bem como a sua qualidade.

Para que haja sucesso nos sistemas produtivos, há a necessidade de um nível elevado de informações de todos os segmentos e agentes envolvidos nas cadeias produtivas.

Williamson (1993) *apud* Zylbersztajn define governança como “matriz institucional dentro da qual a transação é integralmente definida”.

Dentro da coordenação de cadeias produtivas podemos citar os contratos que são transações vistas como ferramentas importantes de coordenação e servem como aporte para a segurança das partes. Através dos contratos fica determinada a eficiência, seja do âmbito econômico ou jurídico.

Klein (1992), *apud* Zylberstajn, comenta que:

“os contratos são muito mais do que uma forma de alocar risco de acordo com as preferências, sendo também arranjos que permitem que as partes se organizem em esforços comuns de produção”.

Williamson (1985) *apud* Rodrigues, diz que “contrato é um acordo formal ou informal entre agentes, onde ocorre troca de direitos de propriedade”.

Neste sentido tanto para Klein quanto para Williamson, o contrato é um compromisso assumido entre ambas as partes com definições específicas para salvaguardar os direitos e deveres de ambos.

Com a Economia de Custos de Transação, procura-se um maior aprofundamento nos custos, e, de um modo preciso apresentar aos empresários rurais alternativas de correções, quando ocorrerem inesperadas situações.

Segundo Williamson (1993) *apud* Zylberstajn, custos de transação são:

“Os custos ex-ante de preparar, negociar e salvaguardar um acordo bem como os custos ex-post dos ajustamentos e adaptações que resultam, quando a execução de um contrato é afetada por falhas, erros, omissões e alterações inesperadas. Em suma, são os custos de conduzir o sistema econômico”.

Analisando os dados fornecidos pelo autor acima mencionado, os custos de transação são todos os custos necessários para a continuidade da atividade econômica, e estão diretamente ligadas a aquisição, contratação e comercialização dos produtos. Observa-se que essas operações mencionadas por Williamson, são percebidas e mencionadas por meio do raciocínio de Zylberstajn (1995) que diz que transação é a “operação que negocia os direitos de propriedade”.

Diante do que foi acima exposto fica evidente que o objetivo da ECT é minimizar os custos incorridos durante a produção e a análise ordenada entre os direitos de propriedade e as instituições.

2.4 Gestão Estratégica aplicado ao ambiente da Propriedade Rural

O ingresso ao mercado e a respectiva manutenção da competitividade é um desafio a ser enfrentado pelo empresário de modo geral. Uma ferramenta utilizada neste processo e que proporcionará certa vantagem é a gestão estratégica. No caso de cadeias agroindustriais, este processo fundamentalmente depende das competências gerenciais existentes na empresa e da estrutura de coordenação da cadeia produtiva, tema sobre o qual se discorre no item 2.3 e que possui total relação com a competitividade do empreendimento.

Para um melhor entendimento sobre gestão estratégica aplicada ao ambiente de agronegócios, é necessário primeiramente conhecer os conceitos de gestão e estratégia.

Conforme Dicionário Aurélio (1986, p. 849 e 726), gestão significa: “ato de gerir, gerência, administração”, enquanto estratégia:

“É a arte militar de planejar e executar movimentos e operações de tropas, navios e aviões, visando a alcançar ou manter posições relativas e potenciais bélicos favoráveis a futuras ações táticas sobre determinados objetivos. É a arte de aplicar os meios disponíveis e de explorar condições favoráveis com o fim de alcançar objetivos específicos”.

As perspectivas oferecidas pelo renomado dicionário convergem com o olhar de diversos autores que versam sobre a questão do uso da estratégia no âmbito das organizações.

Para Valeriano (2001, p. 54) estratégia pode ser compreendida como “um termo herdado de aplicações bélicas, mas amplamente empregado em diversas áreas, inclusive na administração”. Esta percepção é referendada por meio das contribuições realizadas por Craig e Grant (1999, p. 12), que definem gerenciamento estratégico como a “elaboração de estratégias vencedoras, mas também está intimamente envolvido com sua implementação”.

Neste sentido, tanto Valeriano (2001, p. 09) ² quanto o verbete estratégia definido pelo Dicionário Aurélio, expõem que a gestão estratégica é decorrente de um processo de elaboração de um plano com metas e ações que serão executas a curto e longo prazo.

Através de planos e metas de curto e longo prazo, é possível aumentar efetivamente o desempenho da empresa. Com implementação e um controle constante, pretende-se mensurar e reduzir os custos. O planejamento adequado traz inúmeros benefícios, e serve de direção, possibilitando que o empresário (pecuarista) atinja êxito no investimento pretendido.

Neste sentido, Porter (1989, p. 45) expõe que:

“(...) estratégia competitiva deve nascer de um conhecimento detalhado da estrutura da indústria e a maneira pela qual se modifica. Em qualquer empreendimento seja interna ou internacional, a natureza da competição está materializada em cinco forças competitivas”.

Esse conceito pode ser demonstrado através da FIGURA 5, onde é possível perceber o impacto das forças porterianas no contexto da competitividade setorial. Um exemplo recente e que se presta para exemplificar tal impacto, observando o caso da própria pecuária brasileira, foi o recente embargo à carne do país, por parte da União Européia, em decorrência de problemas gerenciais existentes no âmbito do SISBOV.

Segundo dados obtidos no Portal do Agronegócio (2009) o SISBOV sofreu mudanças para evitar problemas e poder manter a venda de carne bovina para a união Européia, uma vez que 30% das exportações brasileiras atende o mercado europeu e que vem cobrando constantemente qual o tratamento sanitário dispensado ao gado desde o nascimento até o abate. Mas essas exigências têm um custo para os pecuaristas, e com as recentes mudanças devem custar entre R\$ 2 e R\$ 3 por animal, conforme repassado pelas empresas certificadoras.

Na FIGURA 3 será apresentado o modelo de brinco e botton SISBOV que são utilizados.

² Segundo Valeriano (2001, p. 9), gerenciamento estratégico pode ser compreendido como “a arte e a ciência de formular, implementar e avaliar linhas de ação multidepartamentais referentes às interações da organização com seu ambiente para atingir seus objetivos de longo prazo, relativos a seus produtos, mercado, clientes, concorrentes, sociedade, etc”.



FIGURA 3 - Modelo de Brinco e Botton
Fonte: MAPA (2009)

Conforme a Instrução Normativa N° 17, de 13 de julho de 2006, em seu Art. 5° A identificação individual de bovinos ou bubalinos será única em todo o território nacional e utilizará código de até 15 (quinze) dígitos numéricos, emitido e controlado pela SDC na BND, na forma regulamentada por esta Norma.

Alem do brinco e botton o MAPA através da Instrução Normativa N° 47, de 31 de julho de 2002, divulga o modelo de DIA – Documento de Identificação do Animal, conforme demonstrada na FIGURA 4.

Identificação da Certificadora	Responsável Técnico: Leonardo Ribeiro da Silva CRMVRS: 0000	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento 
Documento de Identificação Animal		
Número do animal SISBOV: 35040000003034	Propriedade de Nascimento: 000000000 - 327001687111	
Número do Animal na Certificadora: 00000020902	Município e UF da propriedade de Nascimento: GUARAÇÁ - SP	
País de Origem: BRASIL	Município e UF da propriedade de Identificação: GUARAÇÁ - SP	
Raça: PARDO SUÍÇO	Data de Identificação do animal: 25/04/2002	
Sexo: FÊMEA	Data de Nascimento do animal: 25/08/2001	
ESTE ANIMAL CUMPRE O REQUISITO DE PERMANÊNCIA DE 40 DIAS NA PROPRIEDADE, ANTERIOR AO ABATE, CONFORME EXIGÊNCIA DA LEI.		
Autenticação 010000001011100010000010111000100000101110001000001011110 00100000101110001000001011100010000010111000100000101111		

FIGURA 4 - GUIA DE IDENTIFICAÇÃO
Fonte: MAPA (2009)

Segundo Pagani, essa preocupação se acentuou devido aos acontecimentos recentes e que marcaram a segurança da cadeia alimentar. Seja pelas

contaminações ocorridas na Bélgica na carne e outros produtos agrícolas por dioxinas, na Inglaterra pela Encefalopatia Espongiforme Bovina-EEB/BSE, conhecida como Doença da Vaca Louca e a nova variante da doença de *Creutzfeld-Jacob-nvDCJ*, que é uma doença que atinge o sistema nervoso de humanos que invariavelmente culmina com óbito.

Modelo das cinco forças competitivas de Porter que determinam a competição.

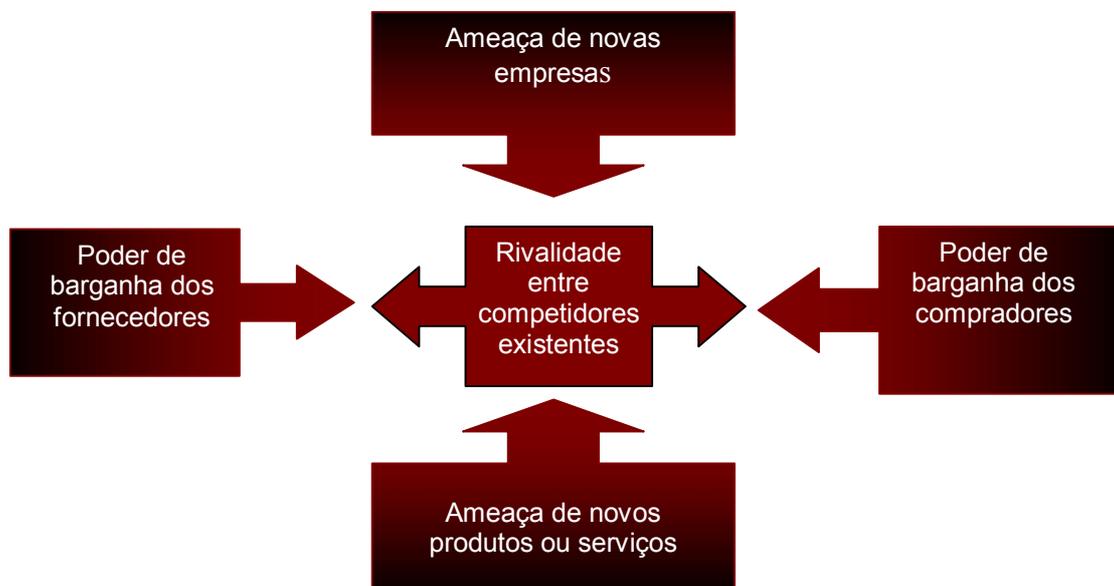


FIGURA 5 – Modelo das Cinco Forças
Fonte: Porter (1989)

Analisando a FIGURA 5 observa-se que essas forças influenciam consideravelmente no potencial das empresas e são fundamentais para a articulação de estratégias.

Conforme Porter (1989) menciona, nas empresas ou indústrias que adotam as cinco forças, os competidores conseguem rendimentos consideráveis sobre o investimentos. São as cinco forças que determinam o lucro dos investimentos, uma vez que fixa os preços que as empresas irão cobrar, bem como os custos que precisam suportar e os investimentos necessários para competir.

Ainda sob o ponto de vista de Porter o poder de cada uma dessas forças depende da estrutura da indústria ou das características econômicas. O poder aquisitivo está intimamente ligado aos compradores e qual o percentual de vendas depende desse comprador. Já a ameaça de novas empresas, gira em torno de

entraves como: fidelidade de marca, necessidade de adentrar os canais de distribuição e economia de escala.

Porter (1989) menciona ainda que os fornecedores de produtos primários não têm muita influência, se levada em consideração a rivalidade em pesquisas e desenvolvimento, que expandem consideravelmente o volume da empresa ou indústria.

Portanto, quando se toma a decisão de investir em qualquer negócio, o primeiro passo será o levantamento das informações necessárias para o investimento na atividade pretendida, onde deverão ser levados em consideração a economia local, a concorrência, pontos fracos e pontos fortes.

Levando em consideração as informações obtidas e com um sistema de gestão de custos adequado, automaticamente haverá uma redução nos custos e conseqüentemente à eliminação de desperdícios.

A seguir, apresenta-se uma breve visão sobre empresas rurais.

2.5 Empresas Rurais

As propriedades rurais que de alguma forma exploram atividades econômicas, são vistas como empresas rurais e necessitam de planejamento, controle e a atuação dos proprietários diante do negócio. Sob a visão de Marion (2007, p. 24), as empresas rurais são aquelas que

“[...] exploram a capacidade produtiva do solo por meio do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas. O campo de atividades das empresas rurais pode ser dividido em três grupos distintos: produção vegetal – atividade agrícola; produção animal – atividade zootécnica; indústrias rurais – atividade agroindustrial”.

As empresas rurais necessitam de controles, mas para que o controle ocorra é necessário que o produtor entenda a importância da Contabilidade Rural, e perceba que a carência de informações prejudica o processo de desenvolvimento do setor. Grande parte das empresas rurais não possui controles adequados, sendo que os mesmos são fundamentais para a obtenção das informações sobre os lucros ou possíveis prejuízos.

Os controles vistos através do raciocínio de Martins (2003, p. 323), significam “conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para a sua correção”.

Diante do que é exposto é possível visualizar de que sem conhecer a realidade da empresa será difícil administrá-la, e que o controle é peça fundamental uma vez que na agropecuária as informações devem ser amplas, e demonstrarem o desempenho físico e financeiro da propriedade. Conforme Marion (1996, p.20) “a contabilidade deveria ser implantada considerando o tamanho, a complexidade e o grau de crescimento de cada negócio agropecuário”.

Ainda sob o ponto de vista de Marion, cabe acrescentar que empresas rurais têm algumas particularidades operacionais específicas que as tornam diferenciadas das empresas que exploram as atividades econômicas industriais ou comerciais.

A legislação brasileira neste sentido trata da regulamentação da atividade rural.

Conforme o novo Código Civil que passou a vigorar a partir do início de 2003, que revogou a primeira parte do Código Comercial Brasileiro de 1850, todo empresário, cuja atividade rural constitua sua principal profissão, pode exercer esta atividade nas seguintes formas: Autônomo, sem registro na Junta Comercial; Empresário Individual, quanto inscrito na Junta Comercial e Sociedade Empresária, inscrita na Junta Comercial.

A empresa rural dessa maneira, se tomada como empreendimento que visa o lucro, carece da adoção da prática contábil como ferramenta imprescindível para a sua competitividade e eficiência gerencial. Em razão disso, apresenta-se a seguir uma reflexão sobre a Contabilidade Rural, um dos ramos de atuação das Ciências Contábeis.

2.6 Contabilidade Rural

Como o sucesso de qualquer empreendimento está ligado a medidas eficientes, buscou-se através do raciocínio de Crepaldi (2006) um maior embasamento nesse assunto, onde o autor argumenta que a contabilidade rural no

Brasil, ainda se encontra voltado ao tradicionalismo e com padrões inaceitáveis, cabendo ressaltar que essa característica não é somente das pequenas propriedades rurais, prevalece também para os médios e grandes empreendimentos agroindustriais. Dessa maneira, fica evidente que a ferramenta menos utilizada é sem dúvida a contabilidade rural, pois a maioria dos produtores que são sujeitos à tributação de Imposto de Renda, ainda não são usuários de métodos de gerenciamento e contabilização profissional. Normalmente, há a delegação, via terceirização de serviços, da contabilidade do empreendimento rural de quaisquer portes.

O autor acrescenta ainda que com a atual crise econômica, a retirada de incentivos fiscais e subsídios e o crescente aumento da tributação, esse quadro comportamental vem se revertendo. Uma vez que o êxito do empreendimento não está somente voltado a alcançar níveis elevados de produtividade, o foco voltou-se ao gerenciamento da produtividade para se obter o resultado almejado.

Dessa maneira, ele acena que um sistema contábil eficiente, em conjunto com a visão e bom senso do administrador, irá favorecer para um diagnóstico atualizado dos pontos fortes e fracos da atividade produtiva da empresa.

Cabe ainda expor, que o autor enfatiza que a “Contabilidade Rural é um dos principais sistemas de controle e informação das Empresas Rurais” (p.85).

Percebe-se assim, que a Contabilidade Rural assume papel crucial no processo de gerenciamento das informações necessárias para novos investimentos, redução de custos e a possível necessidade obtenção de recursos de outras fontes. A contabilidade propicia ainda ao administrador as informações necessárias para o controle e planejamento da empresa.

Observa-se assim, que o administrador rural e do contador rural³, tem as mesmas prerrogativas gerenciais do que os profissionais inseridos no contexto urbano. Em razão da sua relevância como recurso humano, apresenta-se a seguir os conceitos que permeiam cada um.

2.7 Papel do Administrador Rural

³ Em razão da inexistência do termo na literatura consultada para a construção desta pesquisa, cunhou-se o termo “contador rural” para facilitar a compreensão do texto por parte do leitor.

Cabem ao administrador as funções essenciais para o bom desempenho da empresa. E, é através do raciocínio de Santos, Marion e Segatti (2008, p. 18) que fica evidente qual o papel do administrador rural.

“(...) planejar, controlar, decidir e avaliar os resultados, visando à maximização dos lucros, a permanente motivação, ao bem-estar social de seus empregados e à satisfação de seus clientes e da comunidade”.

Contudo deve-se acrescentar, para que realmente ocorra o êxito pretendido o administrador deve conhecer os fatores que podem interferir nos resultados da empresa. Esses fatores podem ser externos e internos. No tocante aos fatores externos, como o administrador não tem controle sobre eles, deverá procurar maneiras de conhecê-lo, buscando uma atualização constante em relação ao mercado.

No que diz respeito ao fator interno, esse sim merece uma atenção maior, uma vez que o administrador tem o controle. Deve aproveitar desse conhecimento para melhorar os resultados da empresa, a qualidade dos produtos e a competitividade no mercado.

Conclui-se, que o bom desempenho da empresa rural está vinculado ao administrador, e que tem forte relação sobre o melhor sistema de produção a ser adotado, que será exposto no tem a seguir.

2.8 Papel do Contador na área rural

Com constantes mudanças nos diversos setores empresariais, e com os avanços alcançados por meio da informatização, o profissional contábil deixou de ser simples fornecedor de informações e passou a participar do processo de tomada de decisões, precisando preparar-se para essa realidade, num mercado cada vez mais competitivo.

No agronegócio as informações são essenciais para as decisões, nesse sentido os contadores aplicam os conhecimentos obtidos através de estudo e da compreensão.

2.8.1 Comparativo entre o papel do Administrador Rural e o Contador Rural

O Quadro 2, apresentado a seguir proporcionará um melhor entendimento ao leitor que busca a distinção entre a função do Contador e do Administrador conforme o Decreto Lei nº 9.295 de 27 de maio de 1946 que criou o CFC – conselho Federal de Contabilidade e define as atribuições do contador e a Lei nº 4.769/65 – CFA – Conselho Federal de Administração, que dispõe sobre o exercício da profissão de Administrador.

Além do recurso humano, detalhado nos itens 2.7 e 2.8, verifica-se também a importância de se avaliar o recurso infra-estrutura, que envolve a seleção do sistema de produção, especialmente no âmbito da pecuária. Neste sentido, importa para efeito deste estudo, o detalhamento dos sistemas de produção adotados e as fases da produção, usualmente adotados no escopo da atividade pecuária.

Contador	Administrador
<ul style="list-style-type: none"> • Organização e execução de serviços técnicos de contabilidade. • Escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações. • Perícias judiciais e extrajudiciais, Revisão de balanços e de contas em geral e Verificação de haveres. • Revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais e extrajudiciais de avarias grossas ou comuns. • Assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais contábeis. 	<ul style="list-style-type: none"> • Pareceres, relatórios, planos, projetos, arbitragens, laudos, assessoria em geral, chefia intermediária, direção superior. • Pesquisas, estudos, análise, interpretação, planejamento. • Implantação, coordenação e controle dos trabalhos dos nos campos da administração, como administração e seleção de pessoal, organização e métodos, orçamentos. • Administração de material, Administração financeira, Administração mercadológica, Administração de produção. • Relações industriais, bem como outros campos em que esses se desdobrem ou aos quais sejam conexos.

QUADRO 2 - Funções do Contador e Administrador
Fonte: CFC e CFA

2.9 Sistemas de Produção na pecuária

Os sistemas de produção na pecuária se dividem em sistema de produção extensivo, intensivo e semi-intensivo.

2.9.1 Sistema de produção Extensivo

No sistema de produção extensivo pode-se observar que não é utilizada a alimentação suplementar, que acrescenta dentro da atividade bovina o uso de ração e silagem.

Conforme Marion (1996, p. 18), no sistema de produção extensivo:

“Os animais são mantidos em pastos nativos, na dependência quase exclusiva dos recursos naturais e normalmente, sem alimentação suplementar e sem cuidados veterinários constantes”.

Esse raciocínio é seguido por Oliveira (2008), que acrescenta que esse sistema é adotado em terras onde a produtividade é considerada baixa. Porém, cabe ressaltar que para quem espera uma engorda rápida, essas pastagens não oferecem os nutrientes necessários, ocasionando uma demora maior para a venda do boi.

No sistema de produção extensivo os animais são criados soltos no pasto, porém observados pelo pecuarista, nesse sistema o boi irá permanecer na propriedade por um período que pode variar entre 04 (quatro) e 05 (cinco) anos, até ficar pronto para seguir para o abate.

2.9.2 Sistema de produção Intensivo

No sistema de produção intensivo é percebido o melhor aproveitamento das áreas de menor extensão, possibilitando ainda um rendimento para o pecuarista.

Conforme Oliveira (2008, p. 51), “devido ao aumento de população, redução da área útil e o desejo de obter maior produtividade, surgiu o sistema intensivo”.

Este raciocínio é percebido por Santos, Marion e Segatti (2008, p.29), que afirmam que o sistema de produção intensivo se faz:

“Com o aumento do número de animais em pequena área útil, com o objetivo de conseguir bons rendimentos (ganho de peso) e maior rentabilidade, buscando o aprimoramento técnico, e realiza suas vendas em período de escassez de mercado”.

Seguindo as afirmações dos renomados autores acima mencionados, ficou evidenciado que através do sistema de produção intensivo o produtor obtém maior rentabilidade, em virtude de que neste sistema é adotada uma forma diferenciada de alimentação, ou seja, são acrescentados suplementos e outras tecnologias que reduzem de 05 (cinco) para 03 anos o período de engorda do bovino.

2.9.3 Sistema de Produção Semi-Extensivo

Segundo dados obtidos da Embrapa (2001) a partir da década de 90, diante de um cenário de mudanças e a preocupação constante com a questão ambiental, foi apresentado um sistema que possibilitasse otimizar os espaços existentes nas propriedades e conseqüentemente aumentar a produtividade.

Santos, Marion e Segatti (2008, p. 29), dizem que:

“O sistema semi-intensivo ou rotacionado está sendo muito divulgado e aplicado. Por meio dele se consegue alta produtividade por hectare e aumento da capacidade de cab/há, mantendo o gado no pasto (orgânico) com elevado ganho de peso”.

Observando os sistemas de produção mencionados, percebe-se que há uma diferenciação entre eles, quando se fala de produção extensiva fica claro que a mesma não se utiliza complementação alimentar. Porém na produção intensiva e semi-intensiva as duas introduzem na alimentação dos bovinos, ração, silagem, aprimoramento técnico, adubagem do capim e melhoramentos de genética.

3 Fases da atividade pecuária

A atividade pecuária de corte é descrita pelas fases de cria, recria e engorda.

3.1 Cria

Conforme Oliveira (2008, p. 61), na fase da cria “a atividade básica é a produção e venda de bezerras, que só serão vendidos após o desmame”.

O processo de cria envolve as fêmeas em reprodução. A reprodução pode ocorrer por meio do reprodutor, inseminação artificial e a monta controlada. Para a elaboração deste tópico foi utilizado o conceito de Marion (2007) uma vez que a proposta do autor é satisfatória para o referencial.

A reprodução através de reprodutor ocorre naturalmente, sem a interferência do homem, ou seja, o macho e a fêmea efetuam a cópula em liberdade. Neste processo serão selecionados touros, que serão avaliados com a finalidade de comprovar a sua qualidade e produtividade através de uma ficha individual que conterà as informações relevantes para uma boa cobertura.

Na reprodução onde o sistema de produção é a extensiva, há a necessidade de um número maior de touros para a cobertura das matrizes, variando entre 20 e 25 vacas para cada touro. Esse processo favorece o aproveitamento dos cios e a economia de mão-de-obra.

A Reprodução Monta Controlada têm influencia direta do homem, que envia para o macho a fêmea que entrou no cio, para que se realize o acasalamento programado. Apesar de aumentar os gastos com mão-de-obra e perda de cios, este sistema tem particularidades que favorecem vantagens: vida útil do touro maior; aumento do aproveitamento do touro; aumento de controle de reprodução e maior possibilidade da data de cobertura.

No processo de reprodução por meio da Inseminação Artificial o sêmen é introduzido na fêmea no período do cio por um profissional (veterinário). Esse processo possibilita ao pecuarista que nem sempre dispõe de recursos para

aquisição de touros considerados de elite, fecundarem as fêmeas (matrizes) com mais precisão do que pelo processo de monta natural, e a obtenção de animais de ótima qualidade, propiciando ainda diminuição de custos e redução de doenças. Através da inseminação consegue-se reduzir as moléstias infecciosas especialmente do aparelho reprodutor.

Para que esse processo tenha sucesso, alguns cuidados são necessários: o sêmen deve permanecer em botijões com nitrogênio líquido e na temperatura recomendada, para que não comprometa sua eficácia até que haja a inseminação, a separação das matrizes após comprovado o cio e a fertilidade do rebanho, bem como a devida identificação, cabendo a pessoa responsável as anotações quanto ao reprodutor, data e hora da cobertura.

Verificou-se através da bibliografia pesquisada o processo de transferência de embriões e a fecundação *in vitro*.

O método de transferência de embriões ocorre da seguinte forma: os embriões que são produzidos por em vacas (PO) no sétimo dia de vida são transferidos para vacas comuns, servindo de barrigas de aluguel.

Na fecundação *in vitro*, os óvulos e espermatozóides são fecundados em laboratório. Esse processo permite que através de uma dose de sêmen se fecunde os óvulos de até 20 matrizes, ou seja, permite que a matriz (vaca) tenha 2 prenhez na semana, atingindo no ano um total de 110 prenhez e uma produção 5 vezes superior ao processo convencional de transferência de embriões.

3.2 Recria

A recria está voltada tanto para a compra, produção ou a venda de novilhos magros. O processo de recria inicia-se após a separação do macho da mãe, ou seja, logo após o desmame. A desmama ocorre entre o 06 e 08 meses de vida, onde geralmente esses animais são marcados e encaminhados para pastos onde poderão ser encaixados no sistema de produção extensiva ou intensiva. O processo de recria quando adotado o sistema de produção extensiva terá um período maior, ou seja, para que o animal esteja pronto para o abate será necessário um período que varia de 4 (quatro) a 5 (cinco) anos. Entretanto no sistema intensivo, onde é acrescentada

uma alimentação que associa pasto e suplementação, o pecuarista pode reduzir de 5 (cinco) para 3 anos o abate do animal.

3.3 Engorda

O processo de engorda segundo Marion (2007, p. 21) é compreendida como a “atividade básica é, a partir do novilho magro adquirido, a produção e a venda do novilho gordo”.

O processo de engorda pode ocorrer com animais cuja produção ocorreu em sua propriedade ou ainda pela compra de novilhos. Esse processo inicia-se após a recria, nessa etapa os bovinos são pesados e recebem identificação. Os animais podem ser engordados soltos no pasto sem nenhum tipo de alimentação suplementar, bem como pelo processo de confinamento e semi-confinamento, que será adotado pelo pecuarista. Nesses dois processos os animais recebem uma alimentação que os diferencia do sistema extensivo, em virtude de que o pecuarista introduz nutrientes, como sal, minerais e vitaminas nos coxos onde esses animais se encontram.

Tanto o sistema de produção, quando a definição da fase da atividade pecuária, onde o pecuarista define exatamente qual o seu modelo de investimento para o preparo do bovino para o corte, o acompanhamento dos custos torna-se crucial. Assim, é de consenso para efeito deste estudo, a incorporação de aportes que tangenciem conhecimentos em torno da contabilidade de custos, que tem total relação com o processo de mensuração dos custos e análise de desempenho financeiro dos investimentos na pecuária.

Dessa maneira, apresenta-se a seguir os conceitos pertinentes à contabilidade de custos, que abre um importante precedente para discutir-se a contabilidade de custos na propriedade rural e respectivamente, a contabilidade de custos na pecuária.

4 Contabilidade de Custos

Pretende-se nessa seção demonstrar a evolução da contabilidade de custos, com o intuito de facilitar o entendimento das inúmeras mudanças ocorridas ao longo dos anos.

Conforme Santos (2005, p. 21), a “contabilidade de custos era usada como instrumento seguro para controlar as variações de custos e de vendas e também para avaliar o crescimento ou o retrocesso do negócio”.

Conforme o autor cita, pode-se perceber que com a expansão das atividades econômicas, surgiu também a necessidade informações mais precisas para a tomada de decisões.

A partir do século XX vários autores contribuíram por meio de suas obras para o enriquecimento da literatura, fornecendo dessa forma subsídios necessários para apuração dos custos e resultados. Esse crescimento ocorreu, devido à grande procura das informações contábeis que pudessem evidenciar os custos, proporcionando aos administradores uma melhor gestão do negocio.

De acordo com Martins (1982, p. 14):

“A Contabilidade de Custos surgiu com a Revolução Industrial, no século XVIII. Até então só existia a Contabilidade Financeira ou geral, e esta era muito bem estruturada para servir as empresas comerciais”.

A partir da revolução industrial no século XVIII e com as mudanças econômicas do período as empresas se viram obrigadas a buscar alternativas para se adaptarem as novas realidades e se manterem no mercado. Essa revolução pode ser observada por meio do raciocínio de Crepaldi (2004, p. 14), que menciona que a contabilidade de custos:

“Desenvolveu-se com a revolução industrial, e teve que se adaptar à nova realidade econômica, com o surgimento das maquinas e conseqüente produção em grande escala. Tem como sua principal fonte a Contabilidade Financeira”.

Observa-se que a contabilidade de custos surgiu da necessidade de se obter um controle maior sobre as receitas e despesas, os dados com um nível de informações mais precisas e a apropriação correta dos custos ocorridos.

Nesse contexto, Santos, Marion e Segatti (2008, p. 41) acrescentam que a “Contabilidade de Custos, como a própria denominação induz, cuida dos custos da empresa, não tendo sua atenção voltada para as despesas”.

Quando os autores conceituam a contabilidade de custos, deixam em evidência que apesar de ser vista como atividade ou técnica a mesma precisa ser aprimorada para fornecer as informações fundamentais para a tomada de decisões. Essa técnica pode ser observada por Crepaldi (2004, p. 13) que conceitua contabilidade de custos como:

“Técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e serviços. Ela tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisões”.

Neste sentido, tanto Leone (2000, p. 21),⁴ quanto Crepaldi ressaltam que os administradores e contadores precisam estar atentos as informações e dados durante todas as etapas, para que os relatórios que forem fornecidos para as tomadas de decisões sejam os mais exatos possíveis. Quando a empresa identifica os custos, ela apresentará um desempenho maior e se tornará mais competitiva.

Essa percepção é observada no conceito de Martins (2006, p. 22) que afirma que “o conhecimento dos custos é vital para saber se, dado o preço, o produto é rentável; ou, se não rentável, se é possível reduzi-los (os custos)”.

Assim sendo, ressalta-se que um sistema de contabilidade de custos deve ser implantado de maneira que atenda as finalidades da organização e sirva de modelo gerencial. Esse sistema deve fornecer os dados dos custos, para que o administrador possa estar mensurando a rentabilidade ou lucro atingido.

Entende-se que neste contexto é importante acrescentar alguns conceitos que são necessários para a compreensão do leitor.

NOMENCLATURA	DEFINIÇÃO
Gastos	Renúncia de um ativo pela entidade com a finalidade de obtenção de um bem ou serviço, representada pela entrega ou promessa de entrega de bens ou serviços.

⁴ “Atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais”.

Desembolso	Pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço. Pode ocorrer concomitante com o gasto (pagamento a vista) ou depois deste (pagamento a prazo).
Investimentos	Gasto com bem ou serviço ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a períodos futuros.
Custos	Gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços; são todos os gastos relativos à atividade de produção.
Despesas	Gasto com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos com a finalidade de obtenção de receitas.
Perdas	É um gasto não intencional decorrente de fatores externos fortuitos ou da atividade produtiva normal a empresa

QUADRO 3 - Terminologia Contábil
 Fonte: Viceconti e Neves (2003)

Para a elaboração do quadro a ser demonstrado a seguir, foi adotado o conceito de Viceconti e Neves (2003) uma vez que a proposta do autor é satisfatória para o referencial.

Conclui-se, que a Contabilidade de Custos tem papel importante para as organizações, pois disponibiliza as informações necessárias para a tomada decisão e o melhor gerenciamento dos custos que são classificados no próximo item.

4.1 Classificação dos Custos

Pretende-se neste tópico demonstrar que os custos estão relacionados com todas as despesas ocorridas na produção ou fabricação de qualquer produto, ou seja, o objeto do custo é o produto que será o objeto de mensuração monetária.

No quadro abaixo pretende-se apresentar de maneira clara o estudo classificatório, tipos de classificação e os objetivos principais dos custos, que servirão como base para a formação do preço de venda do produto.

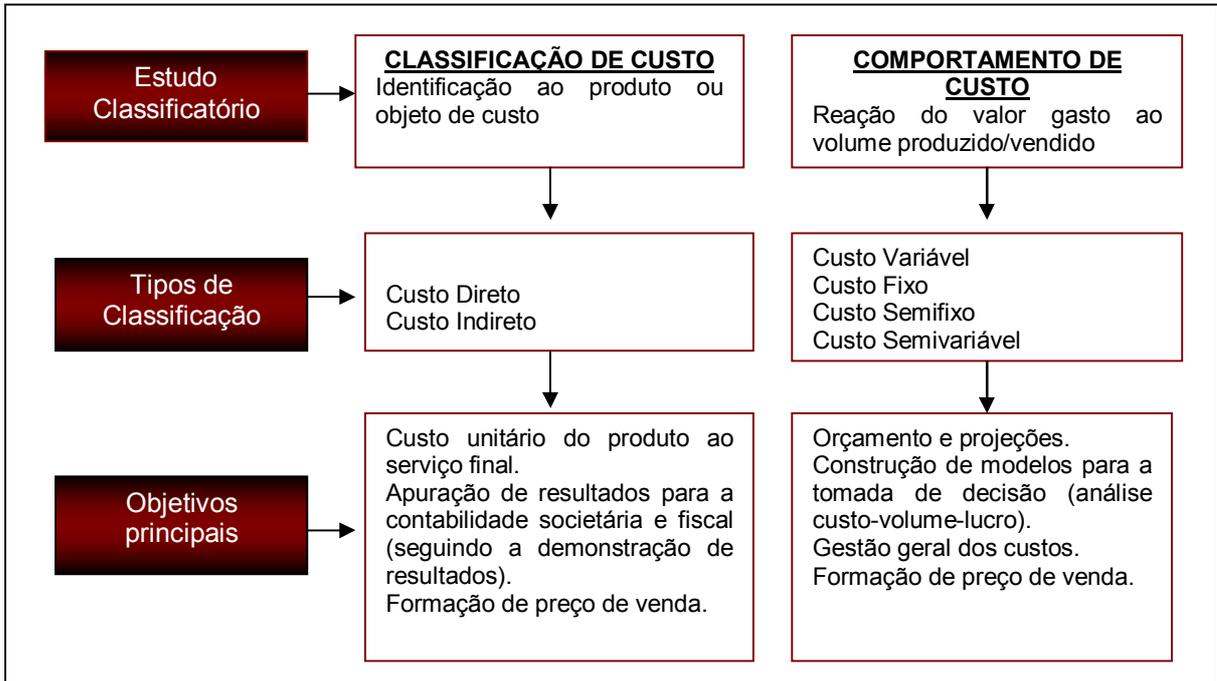


FIGURA 6 - Classificação dos Custos

Fonte: adaptado de Padoveze (2006, p. 69)

Maher (2001) define custos como “um sacrifício de recursos. Pois a aquisição de qualquer produto requer um sacrifício financeiro, independente de seu pagamento ser no ato da compra ou um pagamento futuro, o cálculo do custo do item adquirido será pelo seu preço”.

Observando o que Maher define, percebe-se que Padoveze (2006, p. 4),⁵ acrescenta a esse conceito que os custos são a mensuração das receitas e despesas. Após observar as definições, percebe-se que custos são todos os valores pagos pela obtenção de algo. Na literatura especializada em custos, são encontradas diversas classificações.

4.1.2 Classificação de Custos quanto à natureza

Na classificação dos custos quanto à natureza foi utilizada a definição proposta por Santos, Marion e Segatti (2008) por atender de modo satisfatório as necessidades das empresas rurais. Segundo os autores está diretamente ligada à

⁵ “Mensuração econômica dos recursos adquiridos para a obtenção e a venda dos produtos e serviços da empresa”.

identidade daquilo que foi consumido na produção e se assemelha à utilizada para nomear bens e serviços.

4.1.3 Classificação quanto à Identificação Material com o Produto

Em relação a essa classificação, Santos, Marion e Segatti (2008), afirmam que devem ser considerados a maior ou menor facilidade de identificar os custos com os produtos, onde deve ocorrer a medida exata de insumos, e a importância do seu valor ou apropriação dos gastos por rateio. Segundo os autores os custos podem ser classificados como Custos Diretos e Custos Indiretos.

4.1.3.1 Custos Diretos

Os custos diretos são identificados e apropriados ao produto.

Diante da visão de Crepaldi (2004, p. 18)⁶ sobre a definição dos custos, Padoveze (2006, p. 41), acrescenta que os custos diretos “podem ser fisicamente identificados para um segmento particular em consideração”.

Na pecuária são exemplos de custos diretos os insumos (vacina, ração, sal e pesticidas) e mão-de-obra (vaqueiro).

4.1.3.2 Custos Indiretos

Os custos indiretos conforme Crepaldi (2004, p. 18) menciona são “aqueles que para serem incorporados aos produtos necessitam da utilização de algum critério de rateio”.

⁶ “Custos Diretos são aqueles que podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando existir uma medida de consumo”.

Seguindo o raciocínio de Crepaldi, Viceconti e Neves (2003, p. 18) afirmam que custos indiretos:

“São todos os custos que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados aos diferentes produtos, portanto, são custos apropriados indiretamente aos produtos”.

Tomando por base os conceitos dos autores acima mencionados, percebe-se que os custos indiretos dentro de uma propriedade são aqueles valores gastos com o consumo e pode ser demonstrado da seguinte forma: combustível usado com motor para gerar energia elétrica, aluguel de curral para a vacinação, etc.

4.1.4 Classificação quanto à variação quantitativa

Esta classificação esta diretamente ligada ao fato de que os custos permanecem inalterados ou variem em relação às quantidades produzidas.

Esses custos classificam-se como Custos Fixos e Custos Variáveis.

4.1.4.1 Custos Fixos

Quando se observa os Custos Fixos fica evidenciado que os mesmos não se alteram, não importando se a produção foi de 01 ou mais unidades.

Essa constatação é percebida através do conceito de Santos, Marion e Segatti (2008, p. 43), onde afirmam que os Custos Fixos “são os que permanecem inalterados em termos físicos e de valor, independentemente do volume de produção e dentro de um intervalo de tempo relevante”.

Segundo os autores podem ser considerados exemplos de custos fixos dentro de uma propriedade rural, com atividade voltada para a pecuária, depreciação de instalações, benfeitorias, equipamentos agrícolas, salários referente à produção e impostos

4.1.4.2 Custos Variáveis

Sob a visão de Santos, Marion e Segatti (2008, p. 43) os custos variáveis “são aqueles que variam em proporção direta com o volume de produção ou área de plantio”.

Observando o que os autores citam, percebe-se que esses custos se alteram diante da produção ou área utilizada. São exemplos de custos variáveis fertilizantes, sal e rações, sementes para manutenção das pastagens, vacinas e medicamentos relacionados à sanidade dos animais, mão-de-obra contratada.

Após uma análise nos diversos conceitos percebe-se que o custo do produto é composto por vários elementos conforme acima mencionado e está vinculados a produção, nesse sentido acrescentam-se os métodos de custeio que são utilizados pelas empresas rurais e a atividade da pecuária de corte que ponto principal deste trabalho.

5 Métodos ou Sistemas de Custeio

A contabilidade de custos tem um papel importante, pois oferece opções para o gerenciamento dos custos e a mensuração do custo unitário do produto ou serviço.

Método de custeio na visão de Padoveze (2006, p. 150), “é o processo de identificar o custo unitário de um produto ou serviço ou de todos os produtos e serviços de uma empresa, partindo do total dos custos diretos e indiretos”.

Observa-se que no método de custeio definem-se quais os gastos que irão fazer parte da apuração do custo do produto e serviços. Portanto a finalidade dos sistemas de custeio é atribuir os custos aos bens produzidos pela empresa.

Ainda sob a visão de Padoveze (2006) o método de custeio se classifica em: Método de Custeio direto ou variável e Método de Custeio por absorção. Esses métodos possuem vantagens e desvantagens em sua utilização.

5.1 Método de Custeio Direto

Neste método considera-se para o custeamento dos produtos, somente gastos diretos a cada um dos produtos e serviços, sejam eles custos ou despesas.

Neste sentido busca-se através do conceito de Padoveze (2006, p. 78) demonstrar custeio direto.

“Nesse método, são utilizados para cálculo do custo unitário dos produtos tanto os custos (e despesas) diretos variáveis quanto os fixos. Os custos diretos variáveis são incorporados ao custo dos produtos pelo seu custo unitário específico, e os custos diretos fixos, pelo custo médio em função da quantidade produzida ou vendida”.

Este método busca separar os gastos em gastos fixos e variáveis, ou seja, gastos que variam na proporção do volume de produção ou vendas e gastos que não se alteram diante de volume de vendas que ocorrem em determinado espaço.

5.2 Método de Custeio Variável

Segundo Neves e Viceconti (2003, p. 25) neste sistema:

“Só são apropriados à produção os custos variáveis. Os custos fixos são contabilizados diretamente a débito de conta de resultado (juntamente com as despesas) sob alegação (fundamentada) de que estes ocorrerão independentemente do volume de produção da empresa. É o método de custeio indicado para tomada de decisões”.

Observando o conceito do autor visualiza-se que a adoção deste sistema está diretamente ligada às tomadas de decisões e sua ênfase está no produto, e atende a necessidade dos usuários internos da empresa, fornecendo as informações adequadas para as tomadas de decisões que é o principal objetivo da Contabilidade de Custos.

Cabe acrescentar ainda o raciocínio de Crepaldi (2004), que menciona que os gastos variáveis determinam as despesas e os custos que, em valor absoluto, são proporcionais ao volume produzido, ou seja, variam na forma direta de reduções ou aumentos de bens produzidos.

5.3 Método de Custeio por Absorção

No conceito de Neves e Viceconti (2003, p. 23), o método de custeio por absorção também conhecido como pleno consiste:

“[...] na apropriação de todos os custos (sejam eles fixos ou variáveis) à produção do período. Os gastos não fabris (despesas) são excluídos. A distinção principal no custeio por absorção é entre custos e despesas. O Custeio por absorção é o único aceito pela Auditoria Externa, porque atende aos princípios contábeis da Realização da Receita, da Competência e da Confrontação. Além disso, é o único aceito pelo Imposto de Renda”.

Neste sentido observa-se que a principal distinção neste método é entre custos e despesas, sendo essa separação importante, uma vez que a contabilização da despesa é feita imediatamente contra o resultado e somente os custos ligados aos produtos vendidos terão o mesmo tratamento. Aos produtos em elaboração e os acabados e que não tenham sido vendidos estarão constando nos estoques desses produtos.

No custeio por absorção todos os custos são alocados aos produtos produzidos, ou seja, tanto os custos diretos ou indiretos são apropriados aos produtos. O primeiro se dá pela apropriação direta, já os custos indiretos acontecem através da aplicação de critérios de rateio, que servirão para determinar quanto foi destinado a um departamento ou centro de custo específico.

Cabe acrescentar que os custos que não são identificados de forma direta irão seguir normas de rateio.

Crepaldi (2004, p. 20), acrescenta que Rateio:

“[...] representa a alocação de custos indiretos aos produtos em fabricação, segundo critérios racionais. Contudo, dada a dificuldade de fixação de critérios de rateio, tais alocações carregam consigo certo grau de arbitrariedade. A importância do critério de rateio esta intimamente ligada à manutenção ou uniformidade em sua aplicação”.

Levando em consideração as argumentações de Crepaldi (2004), a mera alteração de um critério de rateio irá afetar o custo de produção e o resultado da empresa.

Porém quando o administrador detém o controle e as informações referentes à produção, automaticamente estará diminuindo os impasses causados pelo rateio.

6 Mensuração dos Custos

Conforme a Resolução do CFC n. 1.153/09 que aprova a NBC T 19.19, quando ocorre o reconhecimento de um ativo ou passivo financeiro, a entidade deverá mensurá-lo pelo seu valor justo. Na NBC T 19.19 fica evidenciado ainda que este valor justo deverá ser acrescido caso não ocorra o reconhecimento ao valor justo por meio do resultado.

O item 2 desta Norma evidencia a forma de mensuração de:

[...] contas a receber decorrentes de vendas a prazo de produtos, mercadorias ou serviços que sejam classificadas dentro do grupo de empréstimos e recebíveis, pode-se reconhecer o ativo financeiro pelo valor nominal, desde que a diferença para o seu valor justo não seja material.
[...] na mensuração inicial de fornecedores e outras contas a pagar decorrentes da atividade operacional da empresa, pode-se reconhecer o passivo financeiro pelo seu valor nominal, desde que a diferença para o seu valor justo não seja material.

Cabendo ressaltar que nestes casos, não ocorre a aplicação da mensuração subsequente mencionada nos itens 16 e 17 da referida NBC T.

No item 3 pode-se observar que:

[...] operações de crédito, empréstimos concedidos, empréstimos adquiridos, financiamentos e outras operações de aplicação ou captação de recursos, devem ser mensuradas inicialmente pelo seu valor justo acrescido, no caso de ativo financeiro ou passivo financeiro não reconhecido ao valor justo por meio de resultado, dos custos de transação que sejam diretamente atribuíveis à aquisição ou emissão do ativo financeiro ou passivo financeiro.

Na Mensuração subsequente de ativo financeiro, segundo essa Norma os ativos financeiros são classificados em 4 categorias após a mensuração pelo reconhecimento inicial, porém as entidades podem utilizar outras descrições em suas demonstrações contábeis, desde evidenciadas de forma clara. Sendo essas categorias apresentadas da seguinte forma:

- a) ativos financeiros mensurados ao valor justo por meio de resultado;
- b) investimentos mantidos até o vencimento;
- c) empréstimos recebíveis; e
- d) ativos financeiros disponíveis para venda.

Acrescenta-se ainda que os ativos financeiros que tem classificação como objeto de *hedge* são sujeitos a mensuração de acordo com os requisitos de contabilização de operações de *hedge* apresentados nos itens 47 a 58.

Quanto a mensuração subsequente de passivo financeiro, após o reconhecimento inicial, fica determinado que a entidade deve mensurar todos os passivos pelo custo amortizado, utilizando-se de taxa efetiva de juros, sendo desobrigada conforme mencionado na NBC T 19.19, nos casos de:

- a) passivo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado;
- b) passivo financeiro que surge quando a transferência de ativo financeiro não se qualifica para o desreconhecimento ou quando se aplica a abordagem do envolvimento continuado;
- c) contrato de garantia financeira o qual deve ser reconhecido inicialmente pelo seu valor justo e, subsequentemente, deduzido do valor apropriado ao resultado pela receita auferida ao longo do prazo da operação ou, quando aplicável, pelo montante da saída de caixa previsto nos termos da NBC T 19.7;
- d) compromisso de conceder crédito com taxa inferior à de mercado; e
- e) passivos financeiros previstos no item 14 da Norma.

Acrescentado que os passivos financeiros que são tidos como objeto de *hedge* estão sujeitos a requisitos de contabilização de operações de *hedge*, mencionado nos itens 47 a 58 da NBC T 19.19.

A mensuração pelo valor justo é responsabilidade exclusiva da administração da entidade, ficando ainda obrigada a aplicar os conceitos dos itens 22 a 36 da referida Norma.

A seguir apresenta-se o breve relato sobre os custos nas empresas rurais, para uma melhor compreensão do leitor.

7 Custos nas Empresas Rurais

O levantamento dos custos das empresas rurais tem a mesma importância das demais empresas ou indústrias, requerendo do produtor agilidade nas tomadas de decisões. Quanto maior for o nível de informações sobre o funcionamento da empresa, maiores são chances de decisões mais acertadas.

Contudo existem obstáculos que retardam a implantação dos sistemas de custeio e a devida contabilização das receitas e despesas. Analisando o cenário de nossa região alguns pontos devem ser levados em consideração, o conservadorismo de muitos produtores que acreditam que a aquisição de programas contábeis é oneroso, a falta de orientação, e o despreparo de alguns contadores que

não detêm as informações para demonstrar os benefícios que seriam alcançados com uma contabilidade voltada para os fins gerenciais.

Conforme Porter (1989) as empresas que se utilizam das informações dos custos para criar estratégias, tornam-se mais competitivas e conseguem um gerenciamento adequado aos custos.

8 Contabilidade de Custos na pecuária de corte

Para que o produtor possa avaliar a real situação da atividade desenvolvida o mesmo deve dispor de um sistema contábil que atenda suas necessidades.

Nesse sentido acrescenta-se o conceito de Oliveira (2009, p. 73), que enfatiza que a contabilidade é a ciência responsável por:

“[...] estudar e controlar o patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a interpretação dos fatos ocorridos, com o fim de oferecer informações sobre sua composição e suas variações, bem como sobre o resultado econômico da gestão da riqueza patrimonial”.

Constata-se através do raciocínio do autor a importância da Contabilidade de Custos na atividade de pecuária de corte, pois a mesma irá retratar todas as informações que são fundamentais para a tomada de decisões.

Através da orientação do profissional contábil sobre as formas de contabilização o pecuarista poderá estar optando pelo registro que melhor atenda suas necessidades, observando que após definir não poderá estar mudando.

Conforme Oliveira (2009), na atividade pecuária existem duas formas contábeis para a avaliação do estoque do rebanho: o rebanho pode ser avaliado pelos valores de custo e valores de mercado. No método de custo é considerado o registro pelo valor original, que registra os ativos pelo valor de entrada, sendo o seu lucro reconhecido na entrega do produto, não levando em consideração o ganho econômico e sim o lucro através da venda.

Nesse sentido Padoveze (2006, p. 86) acrescenta que a utilização dos custos dentro das empresas:

“[...] decorre da extraordinária importância das informações geradas pelo sistema de custos e, portanto, exige um cuidadoso trabalho na implantação dos sistemas de custos e, conseqüentemente, na sua administração e utilização”.

Observando o conceito do autor, cabe acrescentar que o profissional que irá desempenhar as funções administrativas e contábeis deve ser qualificado para que a implantação alcance o sucesso esperado pelo pecuarista.

O autor enfatiza ainda que a maioria das empresas tenda a manter dois sistemas de custos. Um sistema que atende as obrigações legais e fiscais, denominado sistema de custo contábil e o outro é um sistema de informação para abrigar aspectos gerenciais, visto como sistema de custo gerencial. O próprio autor afirma que custos é um ramo da contabilidade, e que a administração do sistema de custos compete ao *controller* ou contador geral.

Através dos argumentos do renomado autor pode-se visualizar que para que haja o controle dos custos são necessários a adoção de métodos e procedimentos.

Nesse sentido Crepaldi (2005) afirma que as informações sobre os custos são de extrema importância para a atividade atinja sucesso, e que todas as informações que envolvem os custos determinaram o preço de venda do produto.

Após a observação na literatura constatou-se que a empresa que não detém o controle sobre os custos tem dificuldades de manter-se no mercado, uma vez que não consegue medir com precisão o lucro alcançado em seu produto.

3 MÉTODOS DE PESQUISA

3.1 Caracterização da pesquisa

Esta pesquisa de acordo com seus objetivos classifica-se como qualitativa, de caráter exploratório descritivo.

Markoni e Lakatos (2004, p. 269), contribuem neste sentido, afirmando que a metodologia qualitativa:

“[...] preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade do comportamento humano. Fornece análise mais detalhada sobre as investigações, hábitos, atitudes, tendências de comportamento etc”.

Por sua vez, Cervo e Bervian (2002, p. 69), afirmam que a pesquisa exploratória ocorrerá “[...] quando há poucos conhecimentos sobre o problema a ser estudado”.

Neste sentido, Cervo e Bervian (2002, p. 69) acrescentam que “[...] pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”.

Apresenta-se, em seguida, o universo de análise, a delimitação do estudo e a amostragem adotada para a consolidação deste estudo.

3.2 Universo de análise, delimitação do estudo e amostragem

O município de Juina conta com um rebanho de 540.000 mil cabeças de bovinos, distribuídos em 2.400 propriedades cadastradas junto ao INDEA. Em virtude desse fato, optou-se pela delimitação da pesquisa à realidade de uma propriedade, em razão fundamentalmente, do limite de tempo disponível para a produção deste estudo.

A propriedade foi selecionada em conformidade com os critérios de amostragem não-probabilística, fundada na proximidade geográfica, na conveniência e na acessibilidade, levando em consideração o fato de que a pesquisadora mantém

laços estreitos com o proprietário, possibilitando o acesso de todas as informações necessárias para a realização deste trabalho acadêmico.

Nesta pesquisa será analisada a realidade de produção de um único lote de 200 (duzentas) cabeças de bovinos destinados para corte da Raça Nelore, em pasto alugado, entre o período de março de 2008 a março de 2009, de propriedade do Sítio Jandal.

Em seguida, apresenta-se a metodologia de pesquisa selecionada para atendimento das perspectivas impressas no problema, objetivos geral e específicos e hipóteses.

3.3 Metodologia de pesquisa.

O método utilizado para o desenvolvimento da pesquisa foi o estudo de caso realizado em uma propriedade rural, localizada no município de Juina, cuja principal atividade é a pecuária. O objetivo do estudo de caso é realização da pesquisa de campo que será fundamental para o levantamento dos dados sobre o lote de 200 animais.

Do ponto de vista de Cervo e Bervian (2004, p. 274) o Estudo de Caso:

“[...] refere-se ao levantamento com mais profundidade de determinado caso ou grupo humano sob todos os seus aspectos. Entretanto, é limitado, pois se restringe ao caso que estuda, ou seja, um único caso, não podendo ser generalizado”.

3.4 Problema, Objetivos da pesquisa e hipóteses:

Conforme exposto anteriormente, o presente trabalho pretende identificar, através do estudo de caso de um lote de bovinos, Raça Nelore, destinados para corte, quais são os custos e os respectivos impactos dos mesmos sobre o faturamento empresarial obtido por lote de produção, no contexto da propriedade em análise.

O objetivo geral, reiterando, diz respeito à pretensão do estudo identificar quais são os custos de produção e seus respectivos impactos sobre o faturamento

do Sítio Jandal, considerando a realidade de produção de um único lote de 200 (duzentas) cabeças de bovinos destinados para corte da Raça Nelore, em pasto alugado, entre o período de março de 2008 a março de 2009. Abre-se dessa maneira, conforme também já exposto, um elenco de objetivos específicos, a saber:

1. Identificar quais são os custos de produção de um lote de 200 cabeças de bovinos destinados para corte, Raça Nelore, no âmbito do uso de pasto alugado, no contexto da propriedade em análise.
2. Classificar o sistema de produção utilizado para o processo de engorda da amostra;
3. Mensurar os custos do referido lote, no período entre março de 2008 e março de 2009.
4. Elaborar planilhas em Excel, a fim mensurar e comprovar detalhadamente os custos de produção do lote em análise;
5. Analisar o impacto dos custos no faturamento obtido no âmbito do lote estudado, a partir da identificação da margem de lucro obtida no processo de comercialização.

Tem-se ainda, também conforme já exposto, o desafio da comprovação de uma das duas hipóteses propostas para este estudo: (a) H1 – A mensuração dos custos possui papel crucial no desempenho financeiro do Sítio Jandal; (b) H2 – A mensuração dos custos não são significativos, o que conta mesmo é o tamanho da margem de lucro aplicada antes da definição do preço de venda.

A seguir, apresenta-se o protocolo de pesquisa.

3.5 Protocolo de pesquisa

3.5.1. Da coleta de dados

A coleta de dados foi realizada no mês de junho de 2009, junto à propriedade Sítio Jandal, situado no Loteamento Rural 08, Secção F, 1ª. Fase do Projeto Juina-MT, localizado no Distrito de Terra Roxa a 55 km de distância da cidade de Juina-MT. Para tal, foram utilizadas entrevistas pessoais informais, onde o

Sr. Jandir Antônio Dalberto informou sua composição de custos, que mais tarde foi tratada na forma de planilhas de cálculo.

3.5.2 Descrição detalhada do lote de animais que será estudado.

Pretende-se neste item, informar as características dos animais que são objeto deste estudo. Os animais são oriundos do Sítio Jandal, uma vez que o proprietário tem um sistema de cria, recria e engorda. O lote de 200 cabeças é da raça nelore, e possuem boa qualidade genética, pois segundo o proprietário os touros mantidos em sua propriedade têm sua origem certificada. Essa qualidade só é possível segundo o criador, quando se faz uma classificação dos animais.

Na propriedade do pecuarista pesquisado, o sistema de produção utilizado para engorda dos animais é o sistema extensivo. Neste sistema, conforme o pecuarista relata, os animais são criados soltos, e são monitorados pelo vaqueiro e por ele, até o momento que os mesmos vão para o abate. Na propriedade são utilizados para o tratamento dos animais, as vacinações das campanhas, o uso de vermífugos, pesticidas e sal de boa qualidade que contribuem para que os animais tenham uma pelagem de qualidade, o que pode contribuir para que o couro possa ser utilizado na indústria, essa pelagem é caracterizada pela cor branca.

3.5.3 Critérios de custo que serão analisados durante o estudo de caso

Para a realização da pesquisa foram criadas planilhas para auxiliar na coleta das informações que são fundamentais para a conclusão deste trabalho monográfico. Além das planilhas para o levantamento dos custos que são objeto do trabalho, foram desenvolvidas planilhas para o controle de contas a pagar, contas a receber, ficha de controle de estoques que serão repassadas para o pecuarista, com o objetivo de facilitar o dia-a-dia da produção da propriedade e conseqüentemente obter o controle da atividade desenvolvida, e se encontraram neste trabalho, na forma de apêndices.

As planilhas foram desenvolvidas no Excel, que estão disponíveis tanto no apêndice, quanto no CD que acompanha o trabalho, e possuem as seguintes características.

3.5.3.1 Planilha Depreciação

A depreciação foi considerada para o cálculo do custo e tem variação de acordo a infra-estrutura, com a idade das instalações e equipamentos que a propriedade possui. Nesta planilha será medido o impacto da depreciação⁷ na formação do custo operacional do lote avaliado.

Na planilha apresentada no Apêndice A, pode-se identificar os elementos de custo, detalhados a seguir:

- Benfeitorias: casa sede cerca convencional, curral e saleiros.
- Equipamentos: motor e gerador, motosserra, ferramentas em geral e selaria.

3.5.3.2 Planilha de Custos Fixos

Nesta planilha foram considerados como custos fixos os elementos abaixo descritos, para assim obter o percentual dos custos no lote pesquisado. Esta planilha será apresentada no Apêndice B.

- Mão-de-obra: vaqueiro e veterinário.
- Impostos/Contribuição: ITR.

⁷Para efeito de detalhamento, informa-se que o encontro do valor residual na planilha de depreciação da infra-estrutura da propriedade rural, na prática contábil corrente no mercado, é incorporado como parte do resíduo pós-abate de bovinos. Esta informação foi obtida através de interface com o Delegado do Conselho Regional de Contabilidade de Mato Grosso, seção Juína, em exercício. Contudo, algumas das bibliografias pesquisadas mencionam que para o cálculo do valor residual, é necessário o valor inicial do bem, deduzindo-o do valor residual, de forma que a divisão do resultado pelo tempo de vida útil, seja igual ao valor depreciado (MARION, 2007; CREPALDI, 2006).

3.5.3.3 Planilha de Custos Variáveis

A planilha de custos variáveis compreende os insumos que são fundamentais para a sanidade dos animais, e demais elementos que foram necessários para a engorda. E consta no Apêndice C deste trabalho.

- Vacina: febre aftosa, carbúnculo e brucelose.
- Suplementação: sal mineral e proteinado.
- Controle de sanidade: vermífugos e antibióticos.
- Aluguel: arrendamento de pasto
- Energia: combustível para motor gerador.
- Manutenção: cercas e curral.

3.5.3.4 Planilha de Despesas administrativas

A planilha Despesas Administrativas relacionam todos os dispêndios realizados no processo gerencial da propriedade e que não estão diretamente ligados aos custos de produção do bovino gordo acabado para corte. A planilha está disponível neste trabalho.

- Administrativos: Serviços contábeis.

3.5.3.5 Planilha por ordem de produção

Nesta planilha foram levantados os custos relacionados com a produção, que neste caso é a criação de bovinos para o abate. A planilha será apresentada no Apêndice D e contará com os itens:

- Ordem de produção: roçada e veneno para a manutenção da pastagem.

A seguir, apresenta-se a Análise de Dados e Resultados.

ANÁLISE DE DADOS E RESULTADOS

Através dos dados coletados com o proprietário Sr. Jandir Antônio Dalberto, referente a um lote de 200 (duzentos) cabeças de bovinos, com peso entre 12 e 14 arrobas e alocados em um pasto no onde o sistema de produção adotado é extensivo, obteve-se as informações que são relevantes para a apuração dos custos sobre o lote estudado. Essas informações são demonstradas nas planilhas abaixo relacionadas e também nas planilhas

TABELA 3 – Composição dos Custos do Sítio Jandal

Elementos de Custos	Total	%	%
Custo Operacional Total	58.497,78	100	65,42
Depreciação	14.911,98	25,49	6,25
Custos Fixos	8.922,00	15,25	6,22
Custos Variáveis	30.663,80	52,42	50,37
Custos por Ordem de Produção	4.000,00	6,84	2,58

Fonte: Dados da pesquisa, 2009.

Os dados representados na TABELA 3 de Composição dos Custos do Sítio Jandal, onde se evidencia a Depreciação, Custos Fixos, Custos Variáveis e Custos por Ordem de Produção, onde é possível avaliar a participação percentual de cada modalidade de custo.

Na TABELA 4, pode-se observar com maior critério o desmembramento destes custos.

Ressalta-se ainda, que em relação à Depreciação e os Custos por Ordem de Produção, foi feita a divisão pelo total de animais constantes na propriedade para assim determinar o percentual que seria atribuído para cada animal que compõe o lote de 200 cabeças, que estavam em pasto alugado.

TABELA 4 - Custos de Produção do Sítio Jandal

DISCRIMINAÇÃO	Total Pecuária	PARTICIPAÇÃO (%)
Custo Total (Remuneração + Depreciação+ COE)	58.497,78	100,00%
Custo Operacional Total (Depreciação + COE)	58.497,78	100,00%
Depreciações	14.911,98	25,49%
Benfeitoria	13.771,98	23,54%
Casa sede	600,00	1,03%
Cerca convencional	9.521,98	16,28%
Curral (mangueira, seringa e tronco)	3.500,00	5,98%
Saleiros	150,00	0,26%
Equipamento	1.140,00	1,95%
Motor e gerador	400,00	0,68%
Motosserra	240,00	0,41%
Ferramentas em geral	300,00	0,51%
Selaria	200,00	0,34%
Custo Operacional Efetivo (custo fixo + custo variável + Operação)	43.585,80	74,51%
Custos Fixos	6.900,00	11,80%
Mão de Obra	6.800,00	11,62%
Vaqueiro	6.300,00	10,77%
Veterinário	500,00	0,85%
Impostos/ Contribuição	100,00	0,17%
ITR	100,00	0,17%
Custos Variáveis	36.485,80	62,37%
Insumos Vacina	460,00	0,79%
Febre aftosa	220,00	0,38%
Carbúnculo	100,00	0,17%
Brucelose	140,00	0,24%
Insumo Suplementação	6.550,00	11,20%
Sal mineral	3.150,00	5,38%
Sal Proteinado	3.400,00	5,81%
Insumo Controle Parasitario	1.120,00	1,91%
Vermifugo	1.120,00	1,91%
Insumo_Diversos	500,00	0,85%
Medicamentos Geral - Antibióticos (cria)	500,00	0,85%
Aluguel	19.200,00	32,82%
aluguel de pastagens	19.200,00	32,82%
Energia	2.333,80	3,99%
Diesel	2.032,80	3,48%
Gasolina	301,00	0,51%
Taxas e emolumentos pagos no abate de bovinos	1.822,00	3,11%
Fethab+Fabov	1.822,00	3,11%
Manutenção	500,00	0,85%
Manutenção de cercas	500,00	0,85%
Ord .Produção	4.000,00	6,84%
Roçada	2.000,00	3,42%
Veneno	2.000,00	3,42%
Despesas Administrativas	200,00	0,34%
Administrativo	200,00	0,34%
Contabilidade	200,00	0,34%

Fonte: Dados da pesquisa, 2009.

A seguir, apresenta-se o detalhamento da TABELA 4, para efeito da melhor compreensão dos leitores.

4.1. Depreciação

Conforme exposto na metodologia deste trabalho, o item depreciação neste estudo, é composto dos seguintes itens: (a) Benfeitorias e (b) Equipamentos.

Em termos financeiros, a DEPRECIACÃO gera um impacto no custo total operacional, que é de R\$ 58.497,78, na ordem de R\$ 14.911,98. Observando a TABELA 4, é possível perceber que as Benfeitorias (casa sede, cerca convencional, curral e saleiros) respondem por R\$ 13.771,98, enquanto o item Equipamentos, por R\$ 1.140,00.

Estes valores geraram, por sua vez, assumem uma participação percentual no volume total dos custos operacionais na ordem de 25,49%. Por meio da FIGURA 7, é possível verificar a participação da composição da depreciação da propriedade do Sítio Jandal em termos percentuais absolutos.

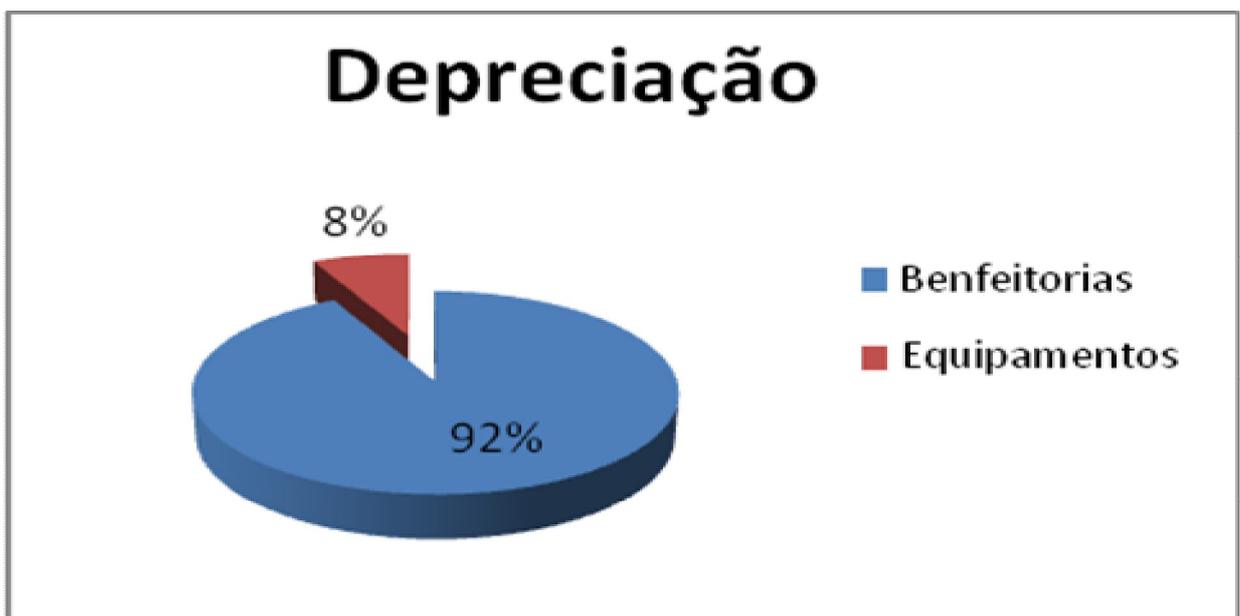


FIGURA 7 - Participação % da depreciação
Fonte: dados da pesquisa, 2009.

A seguir, apresentam as conversações em torno dos custos fixos.

4.2. Custos Fixos

O item custos fixos, conforme também já exposto, é composto de de (a) mão-de-obra (vaqueiro e veterinário) e (b) o Imposto Territorial Rural que respondem pelo impacto financeiro total de R\$ 6.900,00 (TABELA 4).

Para efeito deste trabalho, considerou-se para o cálculo apresentado na TABELA 4 o dispêndio realizado para o pagamento da mão de obra e imposto, independente do tamanho do rebanho, já que estes dois itens independem da quantidade de animais existentes na propriedade. A mão-de-obra direta responde por R\$ 6.800,00 por ano, enquanto os impostos respondem por R\$ 100,00.

Foram identificados os percentuais de 11,62% de mão-de-obra, enquanto os impostos responderam por 0,17%, conforme pode-se observar através da FIGURA 8, que apresenta os percentuais absolutos de cada elemento de custo.

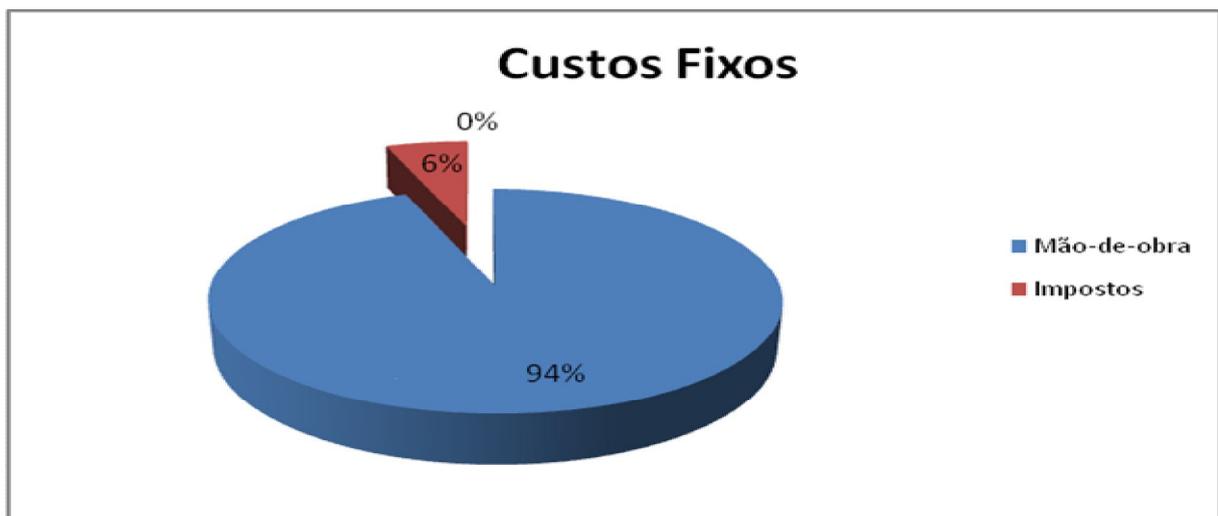


FIGURA 8 - Custos Fixos
Fonte: dados da pesquisa, 2009.

4.3. Custos Variáveis

Os custos variáveis, por sua vez, são compostos por (a) insumos vacina, (b) insumos suplementação, (c) insumos controle parasitário, (d) insumos diversos, (e)

aluguel, (f) energia, (g) taxas e emolumentos pagos no abate de bovinos, (h) manutenção e (i) ordem de produção (roçada, veneno). (TABELA 4).

Em termos financeiros, o item insumos vacina, responde por R\$ 460,00; enquanto o item insumos suplementação, R\$ 6.550,00; o item insumos controle parasitário, R\$ 1.120,00; o item insumos diversos, R\$ 500,00; aluguel, R\$ 19.200,00; energia, R\$ 2.333,80; taxas e emolumentos pagos no abate de bovinos, R\$ 1.822,00; manutenção, R\$ 500,00; finalizando, têm-se que o custo da ordem de produção, que totaliza R\$ 4.000,00.

Estes custos respondem pelo percentual total de 62,37%. Na FIGURA 9, pode-se observar os percentuais totais absolutos de custos variáveis existentes. Observa-se que o percentual de 52% referente ao aluguel do pasto é o item que representa maior impacto sobre o lote estudo, seguido pelos insumos/suplementos que representam 18%, entretanto os demais percentuais representados também devem ser levados em consideração, uma vez que tem influência direta sobre lucros da propriedade.

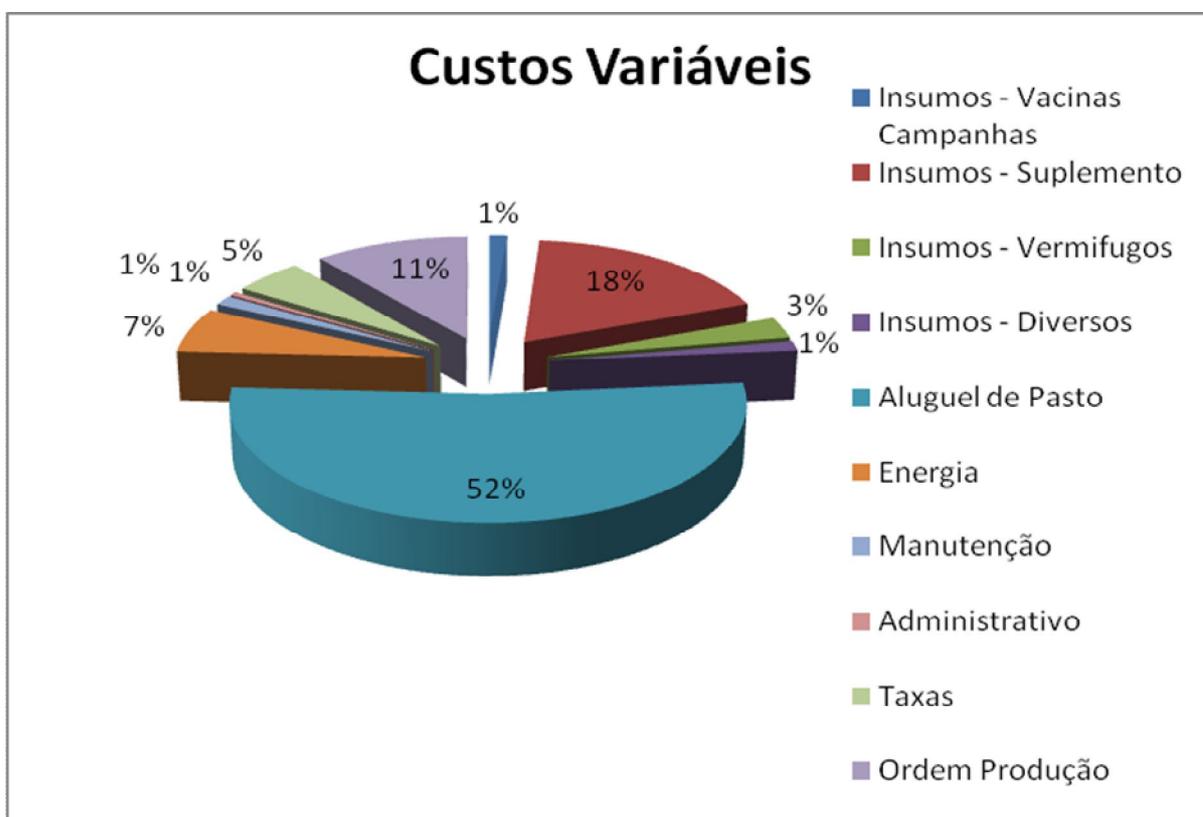


FIGURA 9 - Custos Variáveis
Fonte: dados da pesquisa, 2009.

4.3. Despesas Administrativas

Conforme pode-se observar na TABELA 4, a despesa administrativa da propriedade Sítio Jandal diz respeito apenas aos honorários contábeis, que somam o valor total de R\$ 200,00 por ano e por um percentual de 0,34% sobre o custo operacional total da produção de animais para corte, ao longo de um ano.

A seguir, um breve detalhamento com o Custo Operacional Total.

4.4. Custo Operacional Total

Após o detalhamento dos componentes de custo, torna-se possível verificar quais são os elementos que possuem maior impacto sobre o Custo Operacional Total. Constatou-se que os Custos Variáveis, com o percentual de 84%, agregam maior impacto sobre o faturamento, seguida pela Depreciação que representa 9%, Custos Fixos com 4% e Despesas Administrativas, com 0,34% (FIGURA 10).

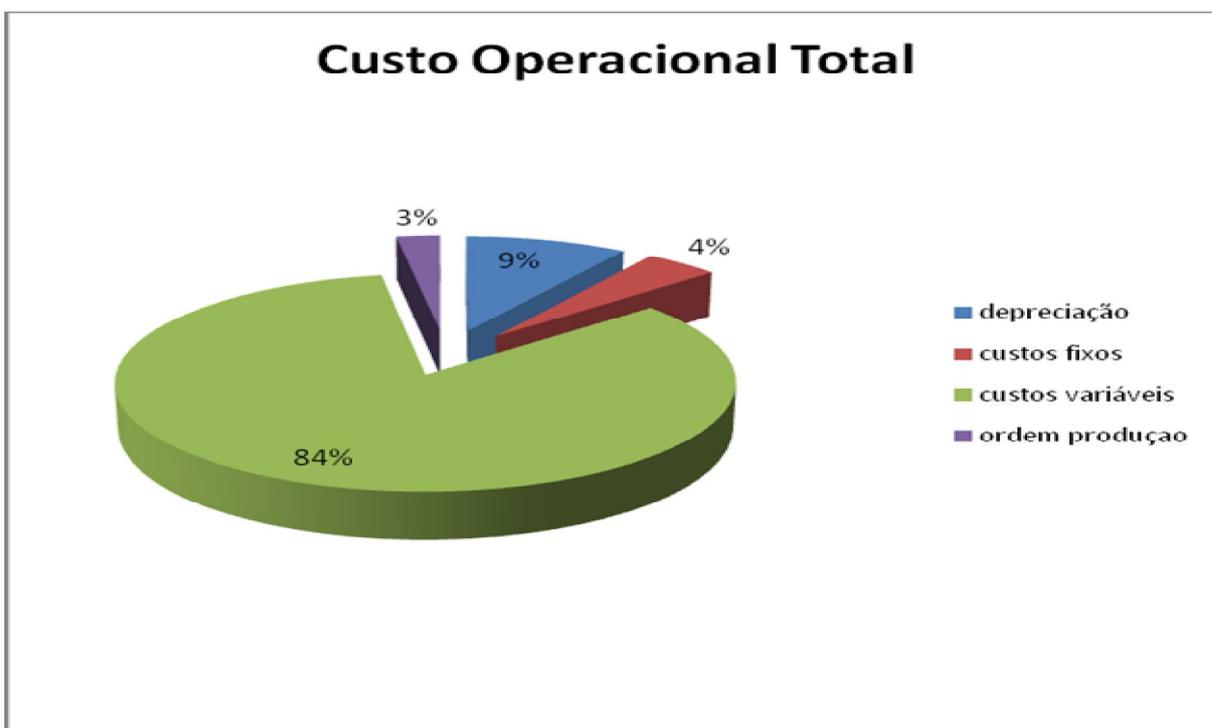


FIGURA 10 - Custo Operacional Total

Fonte: gráfico elaborado pela pesquisadora com base nos dados coletados (2009)

4.5. Demonstração do Lucro Líquido Obtido

Após a identificação do custo total da produção representado no gráfico pelo percentual de 33% e o valor de venda que corresponde a 50%, foi possível identificar o lucro obtido no lote de 200 (duzentas) cabeças de bovinos. O lucro obtido corresponde a 17% (FIGURA 11).

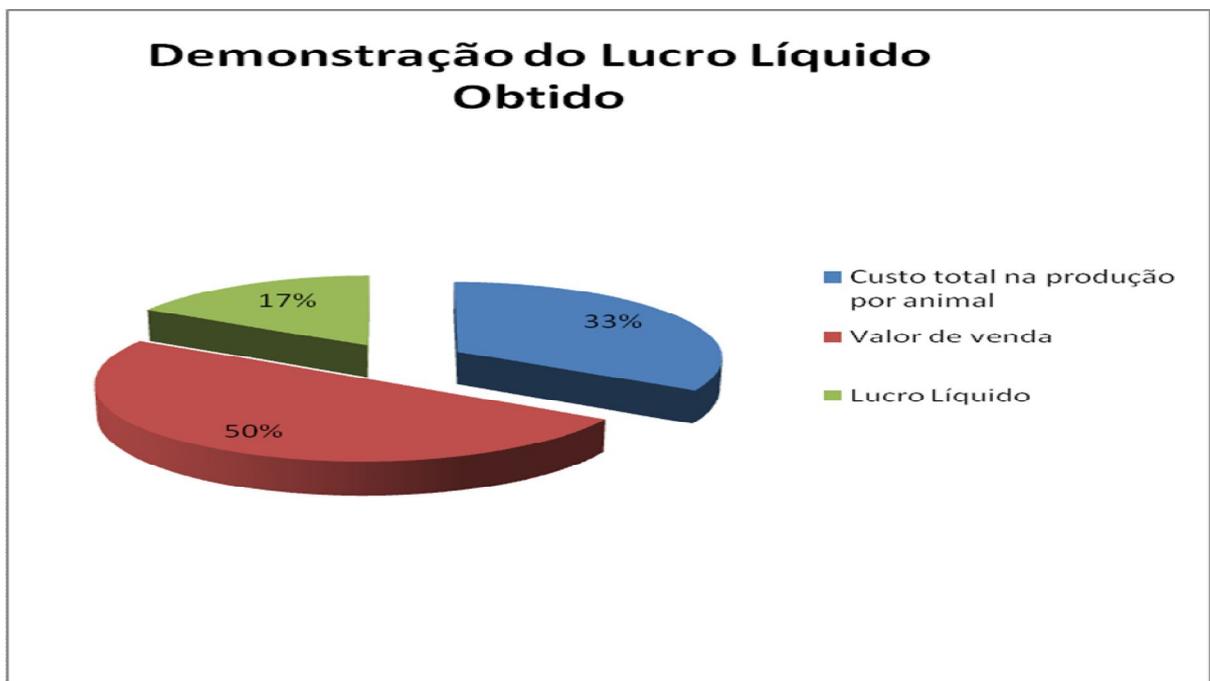


FIGURA 11 - Demonstração do Lucro Líquido Obtido
Fonte: Dados da pesquisa, 2009.

A seguir, apresenta-se a conclusão da presente pesquisa.

5 CONCLUSÃO

Com a realização deste trabalho, buscou-se mensurar os custos do lote de 200 cabeças de bovinos da raça Nelore, de acordo com os dados levantados junto à propriedade analisada. Através do estudo de caso, pode-se identificar seja através dos valores fornecidos pelo produtor ou pelas planilhas desenvolvidas, os custos que foram o objeto deste trabalho.

Através das planilhas financeiras, foi possível apurar os custos, o que mais tarde foi demonstrado na análise de dados, que permitiu responder ao problema proposto: Quais são os custos e os respectivos impactos dos mesmos sobre o faturamento empresarial obtido por lote de produção, no contexto da propriedade em análise.

Ressalta-se que de acordo com os dados coletados, foram identificados os custos, bem como os percentuais sobre o faturamento. Evidenciado de forma clara que alguns custos apresentam-se com maior grau de complexidade, exigindo do produtor um controle mais rigoroso.

A Hipótese 1 confirma-se por meio dos elementos fornecidos pelo estudo de caso realizado, já a segunda hipótese foi refutada e descartada devido ao fato de que são essenciais as informações sobre os custos da propriedade.

Através dos contatos realizados com o pesquisado, pode-se perceber que a pecuária de corte é a fonte de renda do proprietário rural, e que se for dado continuidade no modelo fornecido, a pecuária pode trazer lucros melhores e maiores, se o produtor buscar um maior aprofundamento a respeito dos custos.

Conclui-se que este trabalho criou um modelo de planilhas que se usado adequadamente, facilitarão o levantamento dos custos e o melhor gerenciamento da atividade desenvolvida.

Recomenda-se a continuidade de outros estudos que visem quantificar a atividade pecuária, bem como a implantação de tecnologias que contribuam para melhorar a qualidade e o aproveitamento do produto, buscando aperfeiçoar o tema desenvolvido, e que é relevante para a comunidade acadêmica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CERVO, Amado Luiz, BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. 5. Ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 3ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Contabilidade Rural**. 4ª. Ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2006.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. 2ª. Ed revista e aumentada. Ed. Nova Fronteira S.A. Rio de Janeiro, 1986.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos Planejamento, Implantação e Controle**. 3ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARION, José Carlos. **Contabilidade da Pecuária**. 5ª. Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. **Contabilidade Básica**. 6ª. Ed. São Paulo. Atlas, 1998.

_____. **Contabilidade e Controladoria em Agribusiness**. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 2ª. Ed. São Paulo: Atlas, 1982.

_____. Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos**. Criando valor para a Administração. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Neuza Corte de. **Contabilidade do Agronegócio**. Curitiba: Juruá, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso Básico Gerencial de Custos**. 2ª. Edição revista e ampliada. São Paulo: pioneira Thomson Learning, 2006.

PORTER, Michel E. **A vantagem competitiva das nações**. Tradução de Waltensir Dutra. 15ª Ed. – Rio de Janeiro: Elsevier, 1989.

_____, Michel E. **Estratégia Competitiva**. Tradução de Elizabeth Maria de Pinho Braga. 7ª Ed. – Rio de Janeiro: Campus, 1986.

SÁ, Antonio Lopes de. **Fundamentos da Contabilidade Geral**. 2ª. Ed – revista e atualizada. Curitiba. Juruá Editora, 2006.

SANTOS, Joel J. **Análise de Custos**. 4ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____, Joel J. **Análise de Custos**. 4ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SANTOS, Gilberto José dos; MARION, José Carlos e SEGATTI, Sonia. **Administração de Custos na Agropecuária**. 3ª. Ed. – 4. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

VALERIANO, Dalton L. **Gerenciamento Estratégico e Administração por projetos**. São Paulo. Makron, 2001.

Artigos:

FREITAS, Mara Luiza Gonçalves. Made in Minas: um estudo multicasos sobre canais de distribuição no contexto de torrefações mineiras de café. In: Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 28, 2008, Rio de Janeiro. **Anais Eletrônicos**...Rio de Janeiro, ENEGEP, 2008. Disponível em <http://www.abepro.org.br/.../enegep2008_TN_STO_069_492_10946.pdf>. Acesso em 07 de julho de 2009.

ZILBERSZTAJN, Décio. **Estruturas de Governança e Coordenação do Agribusiness: Uma Aplicação da Nova Economia das Instituições**. São Paulo-1995.

Sites Consultados

ABIEC – Associação Brasileira das Indústrias Exportadoras de Carne. **Brasil lidera ranking de exportação de carne bovina**. Disponível em: <http://www.abiec.org.br/news_view.asp?id={caace975-b5d1-4337-9f3b-580e7118cb45}> acessado em: 14/06/2009.

ARIEIRA, Jailson de Oliveira *et al.* **Um comparativo de produtividade entre raças de gado de corte**. Disponível em: <<http://www.sober.org.br/palestra/9/908.pdf>> acessado em: 11/06/2009.

BEEFPOINT. **MT: Meister aposta no crescimento da exportação à UE.** Disponível em:

<<http://www.beefpoint.com.br/?actA=9&erroN=1&areaID=72&referenciaURL=noticiaID=49684||actA=7||areaID=15||secaoID=166>> acessado em: 14/06/2009.

CFA – Conselho Federal de Administração. **Lei nº 4.769/65.** Disponível em: <<http://www.cfa.org.br/arquivos/geralsecao.php?p=geralsecao.php&coditem=8>> acessado em 02/07/2009.

Decretos Leis. Decreto Lei nº 9.295/46- CFC. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm> acessado em 02/07.2009.

GUIRRA, Fernanda; EDWARD, José: **Seguindo a trilha da Agricultura.** Disponível em: <http://veja.abril.com.br/especiais/agronegocio_2004/p_042.html> acessado em: 14/06/2009.

Histórico do Rebanho Bovino/população Animal 2004 – MT. Disponível em: <http://www.seder.mt.gov.br/html/ind_modelo.php?CX=internas_miolo&tabela=paginas&codigo=116>. Acesso em 14/06/2009.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Rebanho bovino diminui 3,0% no país e 5,0% na Amazônia Legal.** Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias_visualiza.phd?_noticia=1269&id_pagina=1> acessado em: 26/06/2009.

Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Agronegócio brasileiro: uma oportunidade de investimentos.** Disponível em: <<http://www.agricultura.gov.br>> acessado em: 20/05/2009.

PAGANI, Fabrício Ferreira. **Comércio Mundial e a rastreabilidade no agronegócio de carne bovina brasileira.** Disponível em: <http://www.vcb.com.br/trab_tec/Pagani_Comercio_mundiasl_e_a_rastreabilidade_d_a_carne_bovina.pdf> acessado em: 26/06/2009.

Portal de Contabilidade. **Mensuração.** Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/resolucoes.php>> acessado em: 22/07/2009.

Rodrigues, Mauricio. **Cadeias Produtivas – Alguns conceitos introdutórios.** Disponível em: <[http://www.banconordeste.com.br/aplicacao/ETENE/Rede_Irrigacao/Docs/Cadeias Produtivas-Conceitos](http://www.banconordeste.com.br/aplicacao/ETENE/Rede_Irrigacao/Docs/Cadeias_Produtivas-Conceitos)> acessado em 26/05/2009.

SIC – Serviço de Informação da Carne. **Breve histórico da pecuária de corte no Brasil.** Disponível em: <<http://www.sic.org.br/imprimir/produção>> acessado em: 12/06/2009.

APÊNDICE

APÊNDICE B

Tipo	Unidade	Qtde	Total no ano	% Pecuária	Total Pecuária	%
Custos Operacional Efetivo (Custo fixo + Variavel)						
Custos Fixos						
Mão de Obra						
Mensalista						
Vaqueiro						
Diária/Visita						
Veterinário						
Impostos/ Contribuição						
ITR						

APÊNDICE D

Custo de Produção Pecuária							
	Medida	R\$/Medio	Unidade	Quant. Ano	R\$/Unid	Total pecuaria	%
Custo Operacional Efetivo (Custo Fixo + Variavel)							
Ord .Operação							
Roçada							
Veneno							

APÊNDICE E

DISCRIMINAÇÃO	Total Pecuária	PARTICIPAÇÃO (%)
Custo Total (Remuneração + Depreciação+ COE)		
Custo Operacional Total (Depreciação + COE)		
Depreciações		
Benfeitoria		
Casa sede		
Cerca convencional		
Curral (mangueira, seringa e tronco)		
Saleiros		
Equipamento		
motor e gerador		
Motoserra		
Ferramentas em geral		
Selaria		
Custo Operacional Efetivo (custo fixo + custo variável + Operação)		
Custos Fixos		
Mão de Obra		
Vaqueiro		
Veterinário		
Impostos/ Contribuição		
ITR		
Custos Variáveis		
Insumos Vacina		
Febre aftosa		
Carbúnculo		
Brucelose		
Insumo Suplementação		
Sal mineral		
Sal Proteinado		
Insumo Controle Parasitorio		
Vermifugo		
Insumo_Diversos		
Medicamentos Geral - Antibióticos (cria)		
Aluguel		
aluguel de pastagens		
Energia		
Diesel		
Gasolina		
Taxas e emolumentos pagos no abate de bovinos		
Fethab+Fabov		
Manutenção		
Manutenção de cercas		
Ord .Produção		
Roçada		
Veneno		
Despesas Administrativas		
Administrativo		
Contabilidade		