

# Cadeia produtiva do gado de corte: estudo de caso na região de Vacaria-RS

**Anderson Souza de Lima** (UCS) - nfe@dondesupermercados.com.br

**Maria Teresa Martiningui Pacheco** (UCS) - mtmpacheco@gmail.com

**Marco ANDRÉ PEGORINI** (UCS) - mapegori@ucs.br

**Idair Gaudencio Girardi Guasselli** (UCS) - iggguass@ucs.br

## **Resumo:**

*Este artigo tem como objetivo estudar a cadeia produtiva do gado de corte na região de Vacaria-RS a partir de três elos: o primeiro produtor pecuarista do interior do município de Vacaria; o segundo, abatedouro/frigorífico está localizado nas proximidades do município de Vacaria, e o terceiro faz parte do comércio varejista (varejo) da cidade. Os dados utilizados foram obtidos diretamente dos agentes da cadeia, juntamente com uma descrição de cada atividade desenvolvida no sistema. Quanto à metodologia, a natureza do estudo será qualitativa, exploratória descritiva com abordagem do problema quantitativo e análise de resultados por meio do estudo de caso. Quanto ao objetivo geral a pesquisa visa estudar o manejo de gado bovino, com número reduzido de perdas, otimizando a criação, o desenvolvimento, a venda, abate e distribuição até o varejo, com vistas a identificar a margem de lucro individual dos agentes e no conjunto dos elos. Como resultados obtidos se apresentam: enquanto o produtor pecuarista obteve 21% de lucro líquido sobre a receita de vendas, o frigorífico conseguiu 2% e o varejo 10%. A margem de contribuição apresentou-se maior também no primeiro elo 44% e a menor foi do segundo elo 3%. Conclui-se que mesmo os resultados do segundo elo serem baixos, a cadeia estudada possui retornos positivos para os agentes estudados.*

**Palavras-chave:** Cadeia produtiva. Gado de corte. Contabilidade de custos

**Área temática:** Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

## **Cadeia produtiva do gado de corte: estudo de caso na região de Vacaria-RS**

### **Resumo**

Este artigo tem como objetivo estudar a cadeia produtiva do gado de corte na região de Vacaria-RS a partir de três elos: o primeiro produtor pecuarista do interior do município de Vacaria; o segundo, abatedouro/frigorífico está localizado nas proximidades do município de Vacaria, e o terceiro faz parte do comércio varejista (varejo) da cidade. Os dados utilizados foram obtidos diretamente dos agentes da cadeia, juntamente com uma descrição de cada atividade desenvolvida no sistema. Quanto à metodologia, a natureza do estudo será qualitativa, exploratória descritiva com abordagem do problema quantitativo e análise de resultados por meio do estudo de caso. Quanto ao objetivo geral a pesquisa visa estudar o manejo de gado bovino, com número reduzido de perdas, otimizando a criação, o desenvolvimento, a venda, abate e distribuição até o varejo, com vistas a identificar a margem de lucro individual dos agentes e no conjunto dos elos. Como resultados obtidos se apresentam: enquanto o produtor pecuarista obteve 21% de lucro líquido sobre a receita de vendas, o frigorífico conseguiu 2% e o varejo 10%. A margem de contribuição apresentou-se maior também no primeiro elo 44% e a menor foi do segundo elo 3%. Conclui-se que mesmo os resultados do segundo elo serem baixos, a cadeia estudada possui retornos positivos para os agentes estudados.

Palavras-chave: Cadeia produtiva. Gado de corte. Contabilidade de custos.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

### **1 Introdução**

É bem verdade que no ciclo entre criar gado para o abate, intermediação da venda da carne até chegar ao cliente final, existem muitos elos e esta cadeia necessita remuneração. Então, qual dos elos dessa cadeia possui mais retorno: o produtor ou distribuidor de gado? Ou o comércio varejista?

O objetivo do artigo é estudar os elos da cadeia de manejo do bovino de corte, desde a criação, o desenvolvimento, o abate e distribuição da carne bovina, a venda, chegando ao cliente final em condições de consumo, a fim de quantificar seus custos e receitas e verificar qual dos três elos é o mais lucrativo. Os elos estudados no artigo são: (1) o produtor pecuarista; (2) o abatedouro/frigorífico; e, (3) o varejo.

### **2 Referencial teórico**

#### **2.1 Cadeia produtiva**

No XXII Simpósio da Gestão da Inovação Tecnológica, que teve como tema “Cadeia Produtiva: Marco Conceitual para apoiar a prospecção tecnológica”, falou-se sobre o sistema de cadeia produtiva, com seus conceitos sistêmicos:

O conceito de cadeia produtiva foi desenvolvido como instrumento de visão sistêmica. Parte da premissa que a produção de bens pode ser representada como um sistema, onde os diversos atores estão interconectados por fluxos de materiais, de capital e informação, objetivando suprir um mercado consumidor final com produtos do sistema (CASTRO; LIMA; CRISTO, 2002, p. 2).

Na visão de Ferreira e Barcelos (2013) a cadeia produtiva são parcerias entre empresas que têm interesse em complementar seus recursos ou potencializar o uso dos mesmos em novos mercados. A partir de alianças as empresas podem superar barreiras de entradas em mercados onde não seria possível entrar de forma isolada. O elo entre elas é uma parceria comercial que aumenta a eficácia das empresas participantes, propiciando uma troca de benefícios e de tecnologia.

Por outro lado Malafaia et al. (2009, p. 396) afirma que, “A articulação progressiva entre as várias fases do processo de produção envolvendo desde os insumos básicos, a produção, a distribuição, a comercialização e a colocação do produto final junto ao consumidor, constituindo elos de uma corrente, pode ser entendida por cadeia produtiva”.

Já, Blisca e Goncalves, (1998, p. 4) dizem que a cadeia produtiva de carne bovina pode ser conceituada como um conjunto de componentes interativos, com diferentes sistemas produtivos, tais como: fornecedores de serviços e insumos, indústrias de processamento e transformação, distribuição e comercialização de produtos e subprodutos, e seus respectivos consumidores finais.

## **2.2 Cadeia produtiva da pecuária de corte**

A cadeia produtiva é evidenciada pelos elos do produtor rural, do frigorífico, distribuidor e o varejo, tendo cada um sua importância no processo e suas peculiaridades.

Malafaia et al. (2009, p. 396) comenta que a cadeia produtiva da pecuária de corte é “caracterizada pela presença de baixos níveis de integração contratual, onde a comercialização é um sistema defasado e ineficiente, repleto de oportunismo, assimetria de informações e falta de estabilidade de preços”. Dessa forma, a cultura organizacional dos agentes, refletida nesta visão, dificulta que a cadeia tenha um comportamento de cooperação, algo essencial em cadeias produtivas, como não existe uma relação de parceria, os ganhos tornam-se exclusivamente individuais.

Este artigo irá tratar, especificamente, de três elos da cadeia produtiva da pecuária de corte: os custos de produção e venda no produtor rural; no abatedouro e/ou frigorífico; e, no varejo, procurando avaliar os custos e os ganhos dos agentes.

O processo de produção no produtor rural consiste no crescimento natural do gado e no conseqüente aumento de valor no ativo da empresa, particularmente no estoque, uma vez que o gado ganha peso e envergadura com o passar do tempo. O gado ganha acréscimos de valor econômico e de fatores de produção que agregam para sua formação (MARION, 1996).

Para o abatedouro/frigorífico a Coordenadoria de Inspeção Sanitária dos Produtos de Origem Animal - CISPOA, define o “matadouro-frigorífico”, o estabelecimento que possui todas as instalações e equipamentos adequados para o abate, a manipulação, elaboração e conservação das espécies de animais de variadas formas, com aproveitamento completo, racional e claro, e possuir instalações de frio industrial (SEAPA, 2014).

O varejo, por sua vez, é onde ocorre a comercialização da carne, após o processo no abatedouro, em pequenas quantidades, ao contrário do que acontece na venda por atacado, o varejo é a venda direta ao comprador final, sem intermediários. O sucesso de um varejista depende principalmente do quanto ele incorpora o conceito de venda ao consumidor.

## **2.3 Contabilidade de custos**

A Contabilidade de Custos é uma importante área da contabilidade, pois auxilia na determinação de todos os custos relacionados com a produção e todos os outros setores de uma empresa, auxiliando no controle da organização. Crepaldi (2010) define o que um eficiente sistema de custos traz de possibilidades para uma empresa:

Ter dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão. Acompanhar os gastos efetivamente ocorridos e compará-los com os valores anteriormente definidos. Estabelecer preços de vendas compatíveis com o mercado em que atua. Conhecer a lucratividade de cada produto. Decidir sobre corte de produtos: opção de compra ou de fabricação. Reduzir custos. Determinar o Ponto de Equilíbrio. Avaliar o desempenho. (CREPALDI, 2010, p.2)

Ainda, segundo o mesmo autor, a Contabilidade de Custos é usada para realizar a identificação, mensuração e informação dos custos dos produtos ou serviços dentro de uma organização. Possui a função de gerar informações necessárias e de forma ágil para a administração, pois isso se toma como base para a tomada de decisões (CREPALDI, 2010).

Para sabermos como trabalhar os custos e preços, se faz necessário uma compreensão de alguns conceitos atrelados à matéria. A interpretação indevida ou inadequada dos termos contábeis podem levar à equívocos por parte da administração. (WERNKE, 2005). Neste sentido, apresentam-se os gastos relacionados no produtor rural; no abatedouro/frigorífico; e na empresa comercial (varejo).

### **2.3.1 No produtor rural**

No produtor rural, de acordo com dados da APROCCIMA – Associação dos Produtores Rurais dos Campos de Cima da Serra/RS classifica-se como custos e despesas, quando descrevemos caminhos que orientam à criação do gado, uma série de fatores. Para melhor explicitar:

Custo Fixo:

- Remuneração da terra (quando esta possui arrendamento de campo);
- Instalações e benfeitorias;
- Máquinas e equipamentos;
- Pró-labore do produtor;

Custo variável:

- Pasto
- Manutenção e instalação de benfeitorias;
- Manutenção de máquinas e equipamentos;
- Insumos (vacinas, vermífugos, medicamentos);
- Serviços de mão de obra;
- Outros custos (impostos, telefone, energia elétrica).

Despesas:

- Aluguel de máquinas e equipamentos;
- Depreciação;
- Salários e encargos do administrador da fazenda;
- Telefone e energia elétrica.

### **2.3.2 No abatedouro - frigorífico**

No abatedouro, existem vários processos para um fim, ou seja, para uma transformação. Segundo Crepaldi (2010), os custos são aqueles que representam todo o empenho da empresa no processo de industrialização de um determinado produto objeto de sua atividade. Neles estão incluídos os custos da matéria-prima, da mão de obra direta e indireta, da energia despendida, materiais de higiene e proteção, as embalagens, as horas trabalhadas de uma máquina, sejam custos fixos ou variáveis, diretos ou indiretos.

### **2.3.3 No varejo**

Informando a estrutura da formação de custos no comércio, Bertó e Beulke (2005), ensinam que, “a diferença fundamental entre a indústria e o comércio, no contexto da formação de custos, é que nesse último, em sua maioria, não ocorre à transformação de materiais em produtos, mas somente a aquisição e a revenda de mercadorias” (BERTÓ E BEULKE, 2005, p. 42). O custo da mercadoria adquirida é um componente expressivo de custo variável no comércio, pois envolve não somente negociação, volume, mas os tributos e suas peculiaridades.

### **2.4 Método de custeio direto ou variável**

Wernke (2005) define sob seu ponto de vista o sistema custeio variável:

Pela concepção do Custeio Direto ou Variável somente devem ser apropriados aos produtos ou serviços os gastos a eles associados (normalmente classificáveis como custos diretos ou custos variáveis e despesas variáveis). Esse método assume que somente os gastos variáveis de produção e de comercialização do produto ou serviço (como matérias-primas utilizadas, serviços de terceiros aplicados ao produto, tributos sobre vendas, comissões de venda, etc) devem ser considerados no custeamento da produção. O custeio Direto ou Variável também é conhecido como Custeio Marginal, uma vez que a forma de apurar os valores que cabem a cada produto conduz ao cálculo da “margem de contribuição”, obtida pela diminuição dos custos e despesas variáveis do preço de venda do produto ou serviço. (WERNKE, 2005, p. 89)

Este método tem sido usado, com frequência, como instrumento de tomada de decisão nas empresas, principalmente pelos que são responsáveis pela gestão, por ser de fácil entendimento. O seu desdobramento em custos e despesas variáveis, deduzidos do preço de venda, possibilitam a visualização da margem de contribuição, sendo esta, parâmetro de análise nas decisões gerenciais (STARK, 2007). Os custos e despesas fixos são considerados como despesas do período e servem como orientação financeira, devido serem considerados como resultado perante o lucro operacional.

### **2.5 Margem de contribuição**

De acordo com Crepaldi (2010), todos os custos e despesas variáveis, incluindo as despesas de vendas e administrativas, no custeio variável, são deduzidos da receita total de vendas, ainda que as despesas variáveis não façam parte do custo efetivo do produto.

Bornia (2002) diz que a margem de contribuição unitária é a representação da parcela do preço de venda que resta para a cobertura dos custos e despesas fixas e conseqüentemente para a geração do lucro por produto vendido.

A vantagem de se conhecer a margem de contribuição de cada produto possibilita a empresa a decidir qual produto merece que seja aplicado maior esforço de venda. Ainda, a margem de contribuição é utilizada para determinar o ponto de equilíbrio da empresa (CREPALDI, 2010).

### **2.6 Ponto de equilíbrio**

Na definição de Wernke (2005), ponto de equilíbrio pode ser entendido como o nível de vendas, sejam elas em unidades físicas ou monetárias, no qual a organização trabalha sem lucro ou prejuízo. O número das unidades vendidas no ponto de equilíbrio já é o suficiente

para que a empresa cubra seus custos e despesas fixos e variáveis, sem gerar qualquer resultado, seja ele positivo ou negativo. Crepaldi (2010) ainda ensina que o ponto de equilíbrio fornece subsídios para um bom gerenciamento.

## **2.7 Preço de venda**

Pode-se, em se falando de preço de venda, que a sua fixação é questão estratégica, pois afeta diariamente a vida de uma empresa, seja ela do tamanho que for. Esse ponto em debate pode afetar toda uma cadeia produtiva, ou seja, desde o fornecedor de matéria-prima, passando-se pelo fabricante, distribuidores, varejistas até os consumidores finais. (STARK, 2007). Para efeito de formação do preço de venda, utilizando o *mark-up*, segundo o autor, Stark (2007), consiste em se agregar ao custo unitário de um produto uma margem. Essa margem deve atender todos os custos e despesas fixas e ainda fazer com que a empresa obtenha resultado positivo.

## **3 Metodologia**

O estudo terá natureza qualitativa, exploratória, com abordagem do problema de forma quantitativa, com processo de análise realizado por meio de um estudo de caso (MARCONI; LAKATOS, 2007; YIN, 2005). A propriedade rural a ser mencionada será chamada de “produtor pecuarista”, cuja atividade é a de produção de touros Angus e 200 animais de corte, basicamente em campo nativo e com pastagens de aveia e azevém no inverno. A empresa de distribuição de carnes foi denominada de “frigorífico” e apura os impostos com base no lucro real. O supermercado estudado é o “varejo” e sua opção de tributação é com base no lucro real.

Para apresentar os resultados desse sistema, será utilizado o método de custeio direto ou variável, quantificado a partir dos dados de custos e receitas, fornecidos pelos representantes de cada elo da cadeia. Por último, realizou-se análise dos resultados no conjunto, visando identificar a margem de contribuição, o lucro líquido, o ponto de equilíbrio, bem como, analisar o percentual da margem de contribuição e o lucro operacional sobre a receita líquida. Desta forma, apresentam-se primeiramente os resultados do primeiro elo (produtor pecuarista); na sequência o segundo elo (frigorífico), e, por último o elo do varejo.

## **4 Resultados e discussão**

### **4.1 Aspectos gerais do produtor pecuarista**

A primeira empresa do estudo é associada à APROCCIMA – Associação dos Produtores Rurais dos Campos de Cima da Serra/RS, e se dedica à produção de touros e matrizes das raças Angus, Jersey e PolledHereford, além da criação de cavalos crioulos. Sua localização fica no município de Vacaria, no 1º Distrito – RS, com 540 hectares. Terreno predominantemente ondulado, altitude 950 metros.

O produtor possui experiência de mais de trinta anos na criação da raça Angus, somados a uma grande tradição na criação de bovinos. Sua principal área de atuação é a genética bovina. Depois de realizado a apresentação da Cabanha do produtor pecuarista, primeiro elo da cadeia, a tabela 1 mostra os valores fornecidos pelo proprietário, acerca dos seus custos e despesas correntes para um lote de 200 animais. A composição do custo, conforme informação do produtor representa o acumulado de 22 (vinte e dois) meses de condução e formação do rebanho, bem como, o custo das matrizes e dos touros, pois ocorre a cobertura por monta.

Tabela 1 – Produtor pecuarista

<b>Demonstração Financeira - Método de Custeio Direto ou Variável</b>		
<b>Descrição das Contas/Produtos</b>	<b>Bovinos para Abate</b>	<b>Análise Vertical</b>
<b>Quantidade de bovinos no lote</b>	<b>200</b>	
<b>Peso bruto na venda do lote</b>	<b>88.000</b>	
<b>Peso bruto por quilo produzido/vendido</b>	<b>440</b>	
<b><u>Vendas Brutas</u></b>	<b><u>369.600,00</u></b>	
(-) Impostos sobre as vendas	-8.500,80	
(-) Devolução de vendas	0,00	
<b>(=) <u>Receita Líquida</u></b>	<b><u>361.099,20</u></b>	<b><u>100,00%</u></b>
<b>(=) <u>Total dos Custos e Despesas Variáveis</u></b>	<b><u>203.709,03</u></b>	<b><u>56,41%</u></b>
Custo das matrizes (R\$ 0,23924 p/kg) 12/2013	21.053,12	<b>5,83%</b>
Custo dos reprodutores (R\$ 47,93 p/período x 7 cabeças)	335,51	<b>0,09%</b>
Salários e encargos funcionários fixos	55.950,40	<b>15,49%</b>
Serviços Técnicos - veterinários	1.500,00	<b>0,42%</b>
Gastos com vacinas da brucelose	0,00	<b>0,00%</b>
Gastos com vacinas do carbúnculo	800,00	<b>0,22%</b>
Gastos com vacinas da aftosa	300,00	<b>0,08%</b>
Gasto com medicamentos	3.600,00	<b>1,00%</b>
Gasto com aquisição de sal	2.000,00	<b>0,55%</b>
Gasto com carrapaticida	2.000,00	<b>0,55%</b>
Gasto com vermífugo	1.200,00	<b>0,33%</b>
Gasto com aquisição de semem	0,00	<b>0,00%</b>
Gasto com ração e farelos	82.500,00	<b>22,85%</b>
Gasto com manutenção de cercas	3.000,00	<b>0,83%</b>
Gasto com manutenção de veículo	4.000,00	<b>1,11%</b>
Gasto com combustível	12.000,00	<b>3,32%</b>
Gasto com manutenção de estábulos/prédios	2.500,00	<b>0,69%</b>
Gasto com manutenção de roçadas	4.000,00	<b>1,11%</b>
Gasto com telefone	4.580,00	<b>1,27%</b>
Gasto com energia elétrica	2.390,00	<b>0,66%</b>
<b>(=) <u>Margem de Contribuição</u></b>	<b><u>157.390,17</u></b>	<b><u>43,59%</u></b>
<b>(=) <u>Total dos Custos e Despesas Fixas</u></b>	<b><u>82.000,00</u></b>	<b><u>22,71%</u></b>
Aluguel de máquinas e equipamentos	4.000,00	<b>1,11%</b>
Arrendamento de campos	0,00	<b>0,00%</b>
Depreciação	20.000,00	<b>5,54%</b>
Salário e Encargos do Administrador da Fazenda	52.800,00	<b>14,62%</b>
Gasto com telefone	1.100,00	<b>0,30%</b>
Gasto com energia elétrica	1.100,00	<b>0,30%</b>
Gasto com taxas/impostos e outros (ITR/CNA)	1.000,00	<b>0,28%</b>
Outros despesas/receitas financeiras	2.000,00	<b>0,55%</b>
<b>(=) <u>Resultado Operacional</u></b>	<b><u>75.390,17</u></b>	<b><u>20,88%</u></b>
<b>(=) <u>Lucro/Prejuízo Líquido</u></b>	<b><u>75.390,17</u></b>	<b><u>20,88%</u></b>
<b>Participação Margem Contribuição s/receita bruta</b>	<b>42,58%</b>	
<b>Participação Resultado Operacional s/receita bruta</b>	<b>20,40%</b>	
<b>Ponto de Equilíbrio (R\$)</b>	<b>192.560,95</b>	<b>53,33%</b>

Fonte: Produtor pecuarista

Realizando-se a análise vertical, através dos dados fornecidos, que seus custos e despesas variáveis representam 56% de sua receita líquida e seus custos e despesas fixas representam 23%; o resultado operacional, que representa 21% de sua receita líquida. O seu ponto de equilíbrio em reais analisado sobre a receita líquida, representa 53%, ou seja, o produtor obtendo uma receita equivalente a 53% irá cobrir todos os custos e receitas da atividade realizada no campo, toda receita acima do ponto de equilíbrio representará margem de lucro ao produtor. Ao analisar a margem de contribuição calculada sobre a receita a receita bruta representa 42,58% e sobre a receita líquida na análise vertical 43,59%, mostra que o produtor consegue cobrir todos os custos e despesas fixas da unidade. Na mesma perspectiva, o resultado operacional líquido representa em torno de 21%, o que mostra que o negócio de criar e vender gado de corte é lucrativo.

#### 4.2 Abatedouro e/ou Frigorífico

A indústria/frigorífico representa o segundo elo da cadeia. Suas atividades são concomitantes, ou seja, suas atividades são de frigorífico, abate e preparação da carne e de distribuidora, a mesma realiza o transporte da carne processada em sua indústria para o comércio varejista.

Possui área de aproximadamente dois mil e oitocentos metros quadrados de estrutura coberta e mais três mil metros quadrados de ambiente externo, destinado à acomodação de veículos, o próprio gado quando chega e áreas afins, para preparação dos procedimentos internos. Possui em média 74 funcionários, sendo o mínimo para suas operações e 85, o seu nível máximo.

Depois de realizada a apresentação do frigorífico, segundo elo da cadeia, a tabela 2 mostra os custos, despesas e receitas de um mês no abate de 2.147 cabeças de gado bovino no mês de abril de 2014, de acordo com as informações recebidas do frigorífico.

Conforme demonstrado na tabela 2, abaixo, constata-se que a atividade do frigorífico é rentável, mesmo que pequena no mês analisado, proporcionando um ganho de 1,17% sobre a receita de vendas depois de deduzidos os Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro. Por meio da análise vertical, pode-se verificar que o total de seus custos e despesas variáveis representam 97% de sua receita líquida. Seu resultado operacional antes dos impostos representa 1,70% da receita líquida. Analisando sob a ótica do ponto de equilíbrio em quantidade, o frigorífico precisa vender 220.416 quilos de carne bovina para pagar todos os custos e despesas, fixos e variáveis, a partir do qual passará a obter lucro. A representação em termos monetários do ponto de equilíbrio representa 48%. Comparando os lucros com o primeiro elo da cadeia percebe-se que a margem do frigorífico é menor em mais ou menos 19%. Desse modo, analisando com o mercado atual, pode-se verificar a primeira grande dificuldade da cadeia, haja vista que esse fenômeno indica que está existindo muita demanda e pouca oferta do produto, refletindo-se nos preços nessa fase.

Tabela 2 – Abatedouro/frigorífico

<b>Demonstração de Resultado = Método de Custeio Direto ou Variável</b>			
<b>Descrição das Contas/Produtos</b>	<b>UN / Quilos</b>	<b>Valor</b>	<b>Análise Vertical</b>
Número de bovinos do lote adquirido e R\$ p/kg	2.147	R\$ 8,11	
Peso bruto do lote e R\$ total do lote	925.357	R\$ 3.806.320,00	
Peso líquido do lote e R\$/kg	469.168	R\$ 9,17	
<b>(=) Receita líquida</b>		<b>4.303.680,00</b>	<b>100,00%</b>
<b><u>Total dos custos e despesas variáveis</u></b>		<b><u>4.165.630,00</u></b>	<b><u>96,79%</u></b>

<b><u>(-) Custos variáveis diretos</u></b>	<b><u>4.045.890,00</u></b>	<b><u>94,01%</u></b>
Custos da matéria-prima	3.806.320,00	88,44%
Custos de produção	58.130,00	1,35%
Custos com pessoal	181.440,00	4,22%
<b><u>(-) Custos Variáveis indiretos</u></b>	<b><u>69.205,00</u></b>	<b><u>1,61%</u></b>
Energia elétrica	40.130,00	0,93%
Material de higiene e limpeza	19.122,00	0,44%
Manutenção de equipamentos	6.140,00	0,14%
Equipamento de proteção e segurança	847,00	0,02%
Outros	2.966,00	0,07%
<b><u>(-) Despesas Variáveis</u></b>	<b><u>50.535,00</u></b>	<b><u>1,17%</u></b>
Comissões s/vendas	6.029,00	0,14%
Telefone e outros	1.040,00	0,02%
Despesas c/viagens	828,00	0,02%
Despesas c/veículos	7.630,00	0,18%
Outros	35.008,00	0,81%
<b><u>(=) Margem de Contribuição</u></b>	<b><u>138.050,00</u></b>	<b><u>3,21%</u></b>
<b><u>Total dos Custos e Despesas Fixas</u></b>	<b><u>64.856,00</u></b>	<b><u>1,51%</u></b>
<b><u>(-) Custos fixos diretos</u></b>	<b><u>33.271,00</u></b>	<b><u>0,77%</u></b>
Salário do supervisor	4.385,00	0,10%
Aluguel	9.500,00	0,22%
Seguro	1.306,00	0,03%
Depreciação	18.080,00	0,42%
<b><u>(-) Despesas Fixas c/vendas</u></b>	<b><u>8.106,00</u></b>	<b><u>0,19%</u></b>
Outros	8.106,00	0,19%
<b><u>(-) Despesas Fixas Administrativas</u></b>	<b><u>23.479,00</u></b>	<b><u>0,55%</u></b>
Honorário de terceiros	5.882,00	0,14%
Outros serviços de terceiros	6.130,00	0,14%
Outros	11.467,00	0,27%
<b><u>(=) Resultado Operacional antes do IR e CS</u></b>	<b><u>73.194,00</u></b>	<b><u>1,70%</u></b>
(-) Provisão de IR e CS	22.885,96	0,53%
<b><u>(=) Lucro/Prejuízo líquido</u></b>	<b><u>50.308,04</u></b>	<b><u>1,17%</u></b>
<b>Participação margem contribuição s/receita líquida</b>	3,21%	
<b>Participação Resultado Operacional s/receita líquida</b>	1,70%	
<b>Ponto de Equilíbrio em R\$</b>	2.085.401,93	48,46%
<b>Ponto de Equilíbrio em quantidade Kg</b>	220.416	5,12%

Fonte: Dados fornecidos pelo abatedouro/frigorífico

### 4.3 Varejo

O terceiro elo é representado pelo comércio varejista, sendo mais nova das empresas. Fundada em 10/11/2012, conta atualmente com 39 funcionários e possui estrutura de médio porte. Nesse momento, passa-se a analisar os números do varejo.

No dia 28/04/2014 foi recebido pelo varejo (terceiro elo) 372 quilos de carne adquirida do frigorífico participante do estudo (segundo elo). Da quantidade recebida 28% foram perdidos em osso, gordura e sebo, sobrando para venda o peso líquido de 268 quilos,

distribuídos em carne de primeira e segunda representando 158,72 quilos, e o restante de 109,28 quilos distribuídos em outros produtos que não foram objeto de estudo. Da quantidade de quilos vendida no estudo (158,72), 66% representa carne de primeira e 34% carne de segunda, com preços de venda em R\$ 23,00 e R\$ 14,25 respectivamente. O custo de aquisição da carne no valor de R\$ 3.534,00 foi distribuído proporcionalmente da seguinte forma: 59,3% para a carne de primeira e de segunda, objeto de estudo, sendo R\$ 2.094,22 e o restante dos 40,7% fará composição dos outros produtos (109,12 quilos), sendo R\$ 1.439,78.

Os custos e despesas do varejo (supermercado) foram fornecidos pela empresa conforme orientação do pesquisador, ou seja: que fossem estimados os custos e despesas segregando em fixos e variáveis para a quantidade de quilos que seria vendida, para as variáveis demonstradas na tabela 3.

Dessa forma, depois de relatado os meios realizados para se obter os dados quantitativos de custo do terceiro elo, apresentam-se na tabela 3 os resultados do varejo.

Tabela 3 – Varejo

<b>Demonstração do Resultado - Método de Custeio Direto ou Variável</b>			
<b>Descrição das Contas/Produtos</b>	<b>Produto</b>	<b>Total Geral</b>	<b>Análise Vertical</b>
	<b>Qdade Kg</b>		
		<b>R\$</b>	
<b>Peso bruto recebido do frigorífico</b>	<b>372</b>	<b>3.534,00</b>	
<b>Peso líquido após os cortes</b>	<b>268</b>		
<b>Quantidade perdida nesse processo</b>	<b>104</b>		
<b><u>(=) Receita Líquida</u></b>	<b><u>158,72</u></b>	<b><u>3.178,37</u></b>	<b><u>100,00%</u></b>
<b><u>(=) Total Custos e Despesas Variáveis</u></b>		<b><u>2.548,62</u></b>	<b><u>80,19%</u></b>
<b><u>(-) Custos Variáveis Diretos</u></b>		<b><u>2.294,22</u></b>	<b><u>90,02%</u></b>
Custos de aquisição		2.094,22	91,28%
Custos com pessoal do açougue		200,00	8,72%
<b><u>(-) Custos Variáveis Indiretos</u></b>		<b><u>178,70</u></b>	<b><u>7,01%</u></b>
Material de higiene e limpeza		8,80	4,92%
Manutenção de equipamentos		20,40	11,42%
Equipamento de proteção e segurança		2,10	1,18%
Material de embalagem		18,50	10,35%
Energia elétrica/equipamentos e câmaras		90,14	50,44%
Outros		38,76	21,69%
<b><u>(-) Despesas Variáveis</u></b>		<b><u>75,70</u></b>	<b><u>2,97%</u></b>
Despesas c/ propaganda		34,00	44,91%
Despesa c/ telefone		16,90	22,32%
outros		24,80	32,76%
<b><u>(=) Margem de Contribuição</u></b>		<b><u>629,75</u></b>	<b><u>19,81%</u></b>
<b><u>(=) Total Custos e Despesas Fixas</u></b>		<b><u>306,06</u></b>	<b><u>9,63%</u></b>
<b><u>(-) Custos Fixos Diretos</u></b>		<b><u>172,60</u></b>	<b><u>56,39%</u></b>
Salário e encargos do gerente		140,00	81,11%
Outros		32,60	18,89%
<b><u>(-) Custos Fixos Indiretos</u></b>		<b><u>133,46</u></b>	<b><u>43,61%</u></b>
Salário e encargos dos caixas e outros		93,33	69,93%
Depreciação		40,13	30,07%
<b><u>(=) Resultado Operacional</u></b>		<b><u>323,68</u></b>	<b><u>10,18%</u></b>
(-) Despesas financeiras		0,00	0,00%
(+) Receitas financeiras		0,00	0,00%
<b><u>(=) Lucro/Prejuízo Líquido</u></b>		<b><u>323,68</u></b>	<b><u>10,18%</u></b>
<b><u>(-) Provisão para IR e CS s/ Lucro</u></b>	<b>24%</b>	<b><u>77,68</u></b>	<b><u>2,44%</u></b>
<b><u>(=) Lucro Líquido após IR e CS</u></b>		<b><u>246,00</u></b>	<b><u>7,74%</u></b>

<b>Participação Margem Contribuição s/receita líquida</b>		<b>19,81%</b>	
<b>Participação Resultado Operacional s/receita líquida</b>		<b>10,18%</b>	
<b>Ponto de Equilíbrio (R\$)</b>	<b>R\$</b>	<b>974,41</b>	<b>30,66%</b>

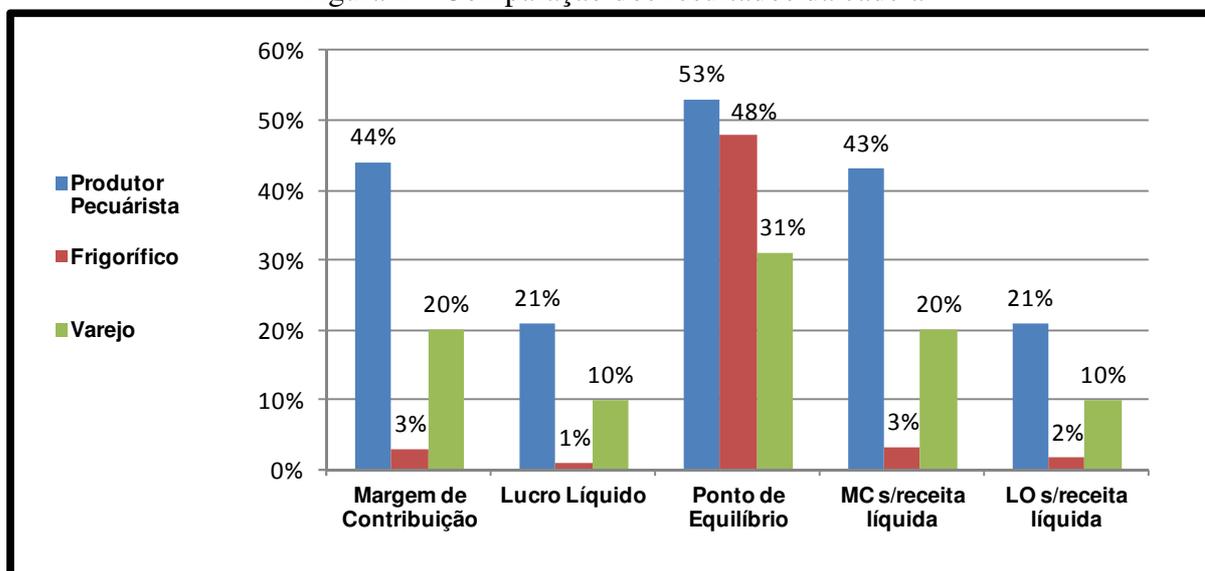
Fonte: Dados fornecidos pela empresa

Realizando-se análise, do período de um dia de vendas, concomitantemente com a entrada do boi inteiro, os resultados apresentados mostram um lucro líquido que representa 10% de sua receita líquida e uma margem de contribuição de 19,8%. O ponto de equilíbrio representa o quando a empresa precisa realizar de receita bruta para cobrir os custos e despesas, fixas e variáveis e obter lucro igual à zero, representa 30,6%. Seus custos e despesas variáveis representaram 80% e seus custos e despesas fixas 9,6%. Nesse momento, cabe um esclarecimento, lembrando que o valor da perda no processamento da carne para a quantidade vendida já foi absorvido por esses resultados, e representam o valor de R\$ 586,38, equivalente a 28%, sendo possível inferir que o lucro poderia ser maior em quase 28% mantendo-se as proporcionalidades de custos e despesas.

#### 4.4 Análise conjunta dos resultados

Depois de analisados os resultados individuais dos três elos da cadeia produtiva do gado de corte, a partir dos dados fornecidos pelas empresas, se torna possível realizar análise conjunta da cadeia sob os aspectos de: margem de contribuição; lucro líquido; ponto de equilíbrio, margem de contribuição e lucro operacional sobre a receita líquida. A figura 1 mostra os resultados comparativos.

Figura 1 – Comparação dos resultados da cadeia



Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se, claramente, que o produtor pecuarista obtém a melhor margem de contribuição (44%) em relação aos outros dois participantes da cadeia. O lucro líquido em 21%; no entanto os custos e despesas fixos são maiores que o frigorífico em 19%, em relação ao varejo de 11%. O que eleva o custo fixo no produtor pecuarista é o custo com a mão de obra do administrador e as depreciações.

Os resultados do frigorífico (segundo elo) são os mais baixos do elo da cadeia. A margem de contribuição ficou em 2%, o lucro líquido depois do IR e CS em 1%, seu ponto de equilíbrio (48%) é relativamente alto devido ao alto custo da matéria-prima que representa 88% da receita líquida. A margem de contribuição relacionada com a receita líquida mostra 3,21% e seu resultado operacional sobre a receita líquida em 1,70%.

Aparentemente mais estável ficou o varejo (terceiro elo). A margem de contribuição, que representa o quanto a empresa tem para pagar as despesas e os custos fixos e gerar o lucro, ficou em 20% e seu lucro líquido após a provisão para IR e CS em 8%. O ponto de equilíbrio, o melhor de todos, em 31%. A margem de contribuição sobre a receita líquida firmou-se em 20% e seu resultado operacional sobre a receita líquida em 10%.

Considerando que o ponto de equilíbrio informa ao empresário o faturamento mínimo necessário para cobrir os custos fixos e variáveis, sem resultado positivo ou negativo, a empresa mais confortável foi o varejo, com apenas 35% de vendas consegue que sua operação cubra todos seus custos e a partir daí comece a dar um resultado positivo. Sua margem de contribuição ficou numa posição intermediária entre os elos, em 20%.

O abatedouro/frigorífico apresenta resultados inferiores aos demais. Ainda que seu resultado seja positivo, em 1%, é possível deduzir que está muito abaixo em relação aos demais. Considerando o mercado sobre oferta e demanda, pode-se considerar esse resultado, nessa época, normal, porém se esses números se prolongarem ao longo do tempo, as atividades operacionais e administrativas deverão ser revistas.

#### **4 Conclusão**

O estudo foi realizado em um ambiente regional, na região nordeste do estado. O produtor pecuarista está localizado no interior de Vacaria, o abatedouro/frigorífico está estabelecido na cidade de Caxias do Sul e o varejo pertence ao município de Vacaria-RS.

O objetivo geral do estudo foi atingido a partir da análise dos procedimentos efetuados, da estrutura montada e das planilhas preenchidas pelos proprietários das empresas.

Portanto, com base nesses dados, constataram-se os seguintes resultados: quanto aos fatores que influenciam os preços, observou-se a grande carga dos custos para manejar os animais, ao abatê-los e preparar as carcaças, questões trabalhistas, sanitárias, observados principalmente no segundo agente. Na cadeia, esses custos são repassados ao varejo e, este por sua vez, tem que calcular o preço de venda, fazendo com que o lucro desejado cubra as suas próprias despesas e custos e, ainda, conseguir resultado positivo. Neste sentido, é possível concluir, que o conhecimento pelo das variáveis, custo, preço de venda e margem de lucro, são de grande importância na gestão de qualquer empreendimento.

Ainda e de acordo com os dados fornecidos pelos agentes, foi possível concluir que o produtor pecuarista obteve 21% de lucro líquido, diante da receita líquida de vendas; o frigorífico em 2%; e o varejo 10%. O ponto de equilíbrio, fundamental para a visualização dos custos e despesas para sua igualdade quanto à receita, apresentou-se em: 53% no produtor pecuarista; 48% no frigorífico; e 31% no varejo. Todos obtidos por meio da análise vertical baseada na receita líquida.

Este estudo é apenas uma pequena parcela do que pode ser realizado. Assim, consegue-se sugerir uma análise de investimento, para a cadeia estudada, projetar resultados, criando situações de retorno, análise de mercado, investimentos, taxa de retorno, taxa mínima de atratividade, sem contar a possibilidade de se criar uma rede de cooperação entre os elos. Pois o mais importante de qualquer processo é sua análise, comparação e especialização para conseguir os melhores resultados.

## Referências

BERTÓ, Dalvio José e ROLANDO, Beulke. **Gestão de Custos**. 1 Ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

BLISKA, F. M. de M.; GONÇALVES, J. R. Estudo da cadeia produtiva de carne bovina no Brasil. In: \_\_\_\_\_. **Cadeias produtivas e sistemas naturais: prospecção tecnológica**. Brasília: Embrapa-SPI/Embrapa-DPD, 1998.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos, Aplicação em Empresas Modernas**. 1 Ed São Paulo: Artmed, 2002.

CASTRO, A. M. G.; LIMA, S. M. V.; CRISTO, C. M. P. N. **Cadeia produtiva: marco conceitual para apoiar a prospecção tecnológica**. In: SIMPÓSIO DE GESTÃO DE TECNOLOGIA, 22., 2002, Salvador. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2002. p.1-14.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 5 Ed São Paulo: Atlas, 2010.

FERREIRA, Gabriela Cardozo; BARCELLOS, Marcia Dutra de. Alianças. **Estratégicas em Cadeias Agroindustriais: Estudo de Caso na Cadeia da Carne Bovina**. Disponível em: <http://angus.org.br/wp-content/uploads/2013/10/Alia%C3%A7as-Estrat%C3%A9gicas.pdf>> Acesso em: 26.05.2014.

MALAFAIA, G. C.; MACIEL, A. C.; CAMARGO, M. E.; **Atitudes de coordenação de produtores rurais na cadeia da carne bovina: o caso do cite 120**. Organizações Rurais & Agroindustriais, Lavras, v.11, n.3, p. 393-406, 2009.

MARCONI, Marina de Andrade. LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica**. 5 ed. 3. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

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

MARION, José Carlos. **Contabilidade Rural (Contabilidade Agrícola, Contabilidade da Pecuária, Imposto de Renda – Pessoa Jurídica)**.12 Ed. São Paulo, 2010.

SEAPA. Secretaria da Agricultura, Pecuária e Agronegócio. Disponível em: [http://www2.agricultura.rs.gov.br/uploads/12675551291178622989Matadouro\\_frigorifico\\_de\\_Bovinos.pdf](http://www2.agricultura.rs.gov.br/uploads/12675551291178622989Matadouro_frigorifico_de_Bovinos.pdf) Acesso em: 15/05/2014

STARK, José Antônio. **Contabilidade de Custos**. 1. Ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

WERNKE, Rodney. **Análise de Custos e Preços de Venda (Ênfase em aplicações e Casos Nacionais)**. 1 Ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

YIN, Robert K. Estudo de Caso: **planejamento de métodos**. trad. Daniel Grassi. 3. Ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.