



XXVIII Congresso Brasileiro de Custos
17 a 19 de novembro de 2021
- Congresso Virtual -



Gestão de custos na produção do gado de corte: um estudo em uma propriedade rural de Muritiba BA

Gabriel Guimarães Vieira (Instituição - a informar) - bielguimaraes9@hotmail.com

Leonardo SOUZA DE ALMEIDA (UFBA) - lsalmeida@uefs.br

Joseilton Silveira da Rocha (UFBA) - jsrocha@ufba.br

Resumo:

Em um cenário altamente competitivo e com recursos cada vez mais escassos, torna-se cada vez mais necessário que os gestores se utilizem de informações e ferramentas advindas da Contabilidade de Custos no processo de tomada de decisão. Os custos, quando descontrolados, podem afetar de modo direto as receitas e o resultado das empresas, podendo torná-las menos competitivas. O objetivo deste estudo é analisar como o pecuarista pode utilizar as informações da contabilidade de custos na gestão de uma propriedade de produção do gado de corte. Trata-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, e realizada através de um estudo de caso. Os dados foram coletados por meio de observação e entrevista aplicada ao gestor da propriedade rural, além de análise documental, a partir de informações fornecidas pelo gestor. Identificou-se que a entidade estudada não possui um modelo de gestão de custos, que não há registros e controle dos gastos, nem das receitas da entidade, o que compromete o sistema de informação gerencial, responsável por municiar gestores e proprietários com informações para o processo decisório. Evidenciou-se ainda que, apesar do conhecimento técnico do gestor, fatores como a não formalização da entidade e a não exploração da atividade econômica como principal provedora de recursos, contribuem para a não utilização de ferramentas como a Contabilidade, o que está de acordo com os achados na revisão de literatura.

Palavras-chave: *Contabilidade de Custo, Contabilidade Rural, Pecuária de Corte*

Área temática: *Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor*

Gestão de custos na produção do gado de corte: um estudo em uma propriedade rural de Muritiba – BA

RESUMO

Em um cenário altamente competitivo e com recursos cada vez mais escassos, torna-se cada vez mais necessário que os gestores se utilizem de informações e ferramentas advindas da Contabilidade de Custos no processo de tomada de decisão. Os custos, quando descontrolados, podem afetar de modo direto as receitas e o resultado das empresas, podendo torná-las menos competitivas. O objetivo deste estudo é analisar como o pecuarista pode utilizar as informações da contabilidade de custos na gestão de uma propriedade de produção do gado de corte. Trata-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, e realizada através de um estudo de caso. Os dados foram coletados por meio de observação e entrevista aplicada ao gestor da propriedade rural, além de análise documental, a partir de informações fornecidas pelo gestor. Identificou-se que a entidade estudada não possui um modelo de gestão de custos, que não há registros e controle dos gastos, nem das receitas da entidade, o que compromete o sistema de informação gerencial, responsável por municiar gestores e proprietários com informações para o processo decisório. Evidenciou-se ainda que, apesar do conhecimento técnico do gestor, fatores como a não formalização da entidade e a não exploração da atividade econômica como principal provedora de recursos, contribuem para a não utilização de ferramentas como a Contabilidade, o que está de acordo com os achados na revisão de literatura.

Palavras-chave: Contabilidade de Custo, Contabilidade Rural, Pecuária de Corte.

Área Temática: Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade gerencial, responsável por municiar os usuários internos com informações de natureza quantitativa e qualitativa sobre o patrimônio, é parte crucial do sistema de informação empresarial. Dentre as contribuições desta área, é possível sinalizar o suporte na preparação dos demonstrativos contábeis e, a partir destes, o auxílio na gestão dos custos, na formação de preços de vendas e na elaboração de projeções e avaliações futuras (Viceconti, 2017). Tais informações compõem a base para decisões, tanto para maximizar os lucros, quanto para reduzir os custos (Lopes & Carvalho, 2006).

A nível de contabilidade gerencial, uma das ferramentas que tem ganhado cada vez mais destaque é a Contabilidade de Custos, definida por Martins (2003) como o ramo contábil responsável pelo estudo dos gastos da produção de bens ou de serviços. Ainda de acordo com o autor, ela deve conceder informações para a tomada de decisão, e é imprescindível para saber se o produto é rentável ou não, e se é possível reduzir os gastos necessários à sua fabricação (Martins, 2003). Tais informações são vitais para qualquer empresa.

O conjunto de dados de custos de uma organização alimenta o sistema de informações de custos que é parte do sistema de informações gerenciais. De modo peculiar, a contabilidade “recebe dados, processa-os e gera informações destinadas a usuários internos e externos.” (Guerreiro, 2011, p.13). O produto gerado no âmbito

destes sistemas fornece aquilo que os administradores necessitam para tomar decisões (Horngren; Datar; Foster, 2004).

Santos, Dorow e Beuren (2016) defendem que todos os negócios precisam de informações contábeis gerenciais, independentemente de seu tamanho. Além do tamanho, também não importa o tipo ou a finalidade, tampouco a forma que tratam o lucro. Isso porque, todas as entidades, ainda que não formalizadas, necessitam obter lucros constantes e crescentes, seja para distribuir entre seus sócios ou para reinvestir em novos projetos e ampliação das operações. Essa tônica não é diferente em entidades rurais que compõem o setor agropecuário.

Uma entidade rural pode ser compreendida como qualquer pessoa física ou jurídica cuja atividade econômica seja desenvolvida no meio rural, podendo ser agrícola, pecuarista ou que envolva uso de recursos naturais (Amaral Junior, 2017). A atividade de produção de carne bovina e a criação de gado enquadra-se como uma atividade rural, atividade muito relevante no cenário macroeconômico mundial.

De acordo com a Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (EMBRAPA, 2020), o Brasil é um dos principais produtores de carne bovina do mundo, chegando a atender mais de 150 países, além de ser responsável por 80% da carne consumida pelos brasileiros. A exportação deste tipo de carne corresponde a 3% das exportações brasileiras, atingindo um faturamento da ordem de 6 bilhões de reais anuais, o que representa 6% do Produto Interno Bruto (PIB), e 30% do PIB do agronegócio. Os dados supracitados fazem da bovinocultura de corte brasileira uma das principais atividades econômicas do país.

A despeito da sua importância, a agropecuária é um tipo de atividade que é muito exposta a sazonalidades. Isso se deve a várias razões, dentre elas o clima, a demanda e o preço do produto ser muito dependente de variáveis do mercado. Porém, as externalidades não eximem os gestores da responsabilidade de buscar maior suporte da contabilidade para melhorar seus processos de produção e gestão (Silva; Silva e Silva, 2019). Neste sentido é importante se discutir gestão de custos em entidades que desenvolvem esse tipo de atividade econômica.

Algumas pesquisas já foram realizadas, no sentido de aprofundar o conhecimento sobre a gestão de custos em entidades agropecuárias. Na literatura, são exemplos os estudos de Lopes & Carvalho, (2006), Souza (2009), Melz (2013), Moura, Pereira e Rech (2016). No entanto, o assunto ainda necessita de aprofundamento, já que se trata de áreas que estão em constantes modificações, especialmente por conta das dificuldades subjacentes à globalização.

A partir do contexto apresentado, o presente trabalho busca responder a seguinte questão: **Como a gestão de custos pode auxiliar o gestor pecuarista na produção do gado de corte em uma propriedade rural no município de Muritiba - BA?** O objetivo da pesquisa é analisar a utilização das informações da contabilidade de custos na produção do gado de corte em uma propriedade rural do município de Muritiba-BA.

A agropecuária é uma atividade vital para a economia no Brasil, tanto para consumo interno como para exportações (EMBRAPA, 2020). Estudos que busquem ser aplicáveis dentro de entidades rurais podem auxiliar a modelar ferramentas que aumentem a eficiência organizacional, possibilitando aumentar a continuidade de tais empreendimentos.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2. 1 Contabilidade de custos e informação para fins decisórios

A Contabilidade de Custos é uma ferramenta útil para qualquer ramo de atividade econômica, tenha ela objetivo de distribuir os lucros ou não, já que é um instrumento de tomada de decisão mais acertada. Frequentemente, pode criar uma enorme vantagem competitiva (Webster, 2003).

O conjunto completo de informações de custos permite avaliar as informações do passado e para planejar ações presentes e futuras. A correta utilização desta ferramenta gerencial pode representar o sucesso da empresa ou sua extinção (Santos; Stocco; Coelho, 2016).

Com o mercado bastante competitivo, é de suma importância para todas as empresas saber analisar sua atividade, em especial a partir dos seus números contábeis, de modo a se posicionar em relação ao futuro. Segundo Moura, Pereira e Rech (2016) é a contabilidade gerencial que trará essas informações que estabelecerá com que a tomada de decisão seja mais precisa e que assim possa otimizar os resultados. Ela pode ser desmembrada em várias especializações, dentre elas a contabilidade de custos, que é definida por Martins (2003), como a área da contabilidade que estuda especificamente os gastos produtivos.

A contabilidade de custo, como parte integrante da contabilidade gerencial é útil aos gestores, pois é ela quem fornece as informações tanto para contabilidade gerencial como para financeira (Martins, 2003).

Apesar das diferenças entre contabilidade gerencial e financeira, ambas cumprem papel relevante nas organizações, fornecendo informações do passado, do presente e de possíveis cenários futuros para a gestão das entidades, aumentando o arsenal de informações para tomar decisões. O uso das duas formas são desejáveis, já que ambas reportam informações e estas representam recursos chave para qualquer entidade (BRUNI, 2010).

A contabilidade de custos presta serviço tanto para a contabilidade financeira quanto para a gerencial. Viceconti (2017) assevera que umas das principais funções da contabilidade de custo é a avaliação de estoque, pois são variados os tipos de gastos e todos devem ser incorporados ao valor do estoque da empresa. Os estoques são componentes do ativo e, portanto, aparece quando da elaboração das demonstrações contábeis.

Por meio da contabilidade de custos pode-se evidenciar os custos dos estoques por meio de diversos métodos de custeio, dentre eles o custeio por absorção, custeio variável, custeio baseado em atividades, dentre outros (Beuren; Sousa; Raupp, 2003). O custeio tem como objetivo agrupar melhor os custos e transferir para os produtos de uma forma mais próxima possível da realidade. Além disso, os diferentes métodos podem ser utilizados para fins gerenciais, fornecendo indicadores para planejamento e avaliação a nível gerencial.

No quesito decisão, a contabilidade tem um papel de grande importância, pois fornece informações de curto e longo prazo, como administração do preço de venda, opções de compra ou produção, entre outras (Martins, 2003). Para Callado & Callado (2002), mesmo com os aspectos mercadológicos (associação entra a oferta e a demanda), que de certa forma caracteriza o preço de venda do produto, a contabilidade de custos tem grande importância. É ela quem fornece subsídios para saber o custo utilizado para produzir aquele produto que será vendido pelo preço dado pelo mercado.

Historicamente a contabilidade de custos tem sido muito atrelada às empresas industriais. De acordo com Bertó e Beulke (2006), no entanto, há espaço

para uso desta especialização contábil em empresas comerciais, ainda que de maneira mais restrita, e em empresas prestadoras de serviços. As entidades rurais podem se valer da contabilidade e da contabilidade de custos para melhorar seu poder decisório. O escopo da utilização da contabilidade neste tipo de entidades é foco da Contabilidade Rural.

A contabilidade rural manifestou-se em função de controlar o patrimônio e fornecer informações apropriadas para a tomada de decisão em entidades rurais (Rabelo, 2019). O produtor rural é o sujeito que desenvolve atividades econômicas no âmbito das propriedades rurais (Amaral Júnior, 2017).

A contabilidade rural, portanto, é um segmento da contabilidade que tem o seu foco na atividade rural, com propósito de orientar o produtor rural nas suas operações. Ela contribui para mensurar e fiscalizar o desempenho econômico, além de auxiliar nos lançamentos dos fluxos de caixa e na emissão de relatórios em tais empreendimentos (Silva; Silva; Da Silva, 2019).

A contabilidade pode ser aplicada a propriedade rural como uma orientação na questão de separação da renda, introdução de algumas planilhas, controle das despesas e receitas (Crepaldi, 2016). Dessa forma, com as informações da contabilidade, o proprietário poderá ter mais respaldo na hora de decidir o futuro da entidade.

Segundo Lopes et al (2017) a contabilidade é importante como instrumento informacional para produtores rurais, pois através dela pode haver a transformação da herdade para uma empresa, fazendo com que se torne mais fácil o processo de gestão. Utilizando as informações gerenciais fornecidas, as propriedades rurais podem ser geridas como uma empresa, implementando a gestão de custo e outros instrumentos de controle, capazes de aumentar a eficiência organizacional.

Na pecuária, como em outras atividades, não há uma grande diferenciação dos gastos; com isso a aplicabilidade do sistema de custeio é afetada (Melz; 2013). Um custo ou uma despesa lançada de forma errada, causa alterações no resultado do exercício e por consequência na análise do estoque (Viceconti, 2017).

Da mesma forma que nos demais setores da economia, na pecuária de corte é importante que o produtor tenha uma visão ampla e geral dos negócios. É preciso saber desocupar a colocação de fazendeiro e assumir o papel de gestor, não importando o tamanho da fazenda (Ribeiro et al., 2016). Isso mostra o quanto a contabilidade pode agregar para o aprimoramento da atividade econômica, especialmente a contabilidade de custos.

2.2 Estudos anteriores sobre o custo na produção do gado de corte

O tema não é totalmente desconhecido, uma vez que algumas pesquisas já foram realizadas, tanto nacionalmente como internacionalmente. Esta seção evidencia, de maneira sucinta, pesquisas atuais e seminais relacionadas a Gestão de custos em empresas agropecuárias.

Um dos primeiros estudos sobre o tema é de Oaigen et al. (2006). No trabalho, os autores buscaram desenvolver uma metodologia simples de cálculo do custo do gado, aplicável a diferentes tipos de empreendimentos da pecuária. Para isso, eles dividiram os custos em fixos: impostos, seguros, mão-de-obra, remuneração da terra, remuneração do capital investido e depreciação e os custos variáveis: reprodução, alimentação, sanidade e diversos. Os resultados evidenciaram, dentre outras coisas, o custo do gado terneiro unitário e o custo do gado desmamado por quilo.

No mesmo ano que o estudo anterior, o estudo de Lopes & Carvalho (2006) buscou desenvolver uma forma de apropriar o total das despesas gerais, em formas de atividade diversas. Sendo assim, eles buscaram formas de rateios para encaixar proporcionalmente os custos e as despesas nas atividades desenvolvidas na herdade.

Anos mais tarde, Souza (2009) desenvolveu um estudo sobre o custo de produção do gado de corte nelore de 12 a 36 meses em um sítio na cidade de Juína, Mato Grosso. Com isso, ele verificou que a contabilidade de custo fornece uma maior segurança na tomada de decisão dos produtores, além de poder planejar estratégias futuras, para poder permitir que a empresa conserve suas atividades.

Melz (2013) proferiu que a contabilidade de custos é um elemento que auxilia para o sucesso da comercialização. Ele também afirma que é muito importante, conhecer os conceitos associados as despesas do gado de corte, para dessa forma poder aperfeiçoar a sua administração e ser mais competitivo.

O trabalho de Ribeiro et al. (2016) buscou analisar os custos em uma entidade utilizando-se do método de custeio variável. Os resultados permitiram evidenciar a margem de contribuição da atividade produtiva como positiva, o que sugeriu que há contribuições significativas no desenvolvimento de tal atividade. Moura, Pereira & Rech (2016) identificaram o uso de algumas informações de controle de custos em produtores de gado, mas sinalizaram a restrição na prática da contabilidade.

Lopes et al. (2017) testou a utilização da Contabilidade de Custos na pecuária leiteira. Os resultados da pesquisa comprovaram que houve prejuízo no período estudado. Muitas vezes, esses resultados sequer são notados pela gestão, mesmo afetando a sustentabilidade do negócio. Resultado antagônico foi encontrado por Antonioli & Zambon (2017). Os autores estudaram a gestão de custos em uma propriedade pecuarista no Rio Grande do Sul. A pesquisa identificou o custo por cabeça de gado, ajudou os gestores na classificação de custos e evidenciou o custo e lucro por cabeça de gado. Tais achados são importantes para reforçar a contabilidade de custos nestas entidades, já que os produtores rurais tendem a focar suas energias nas operações, deixando em segundo plano as atividades gerenciais, inclusive a gestão de custos. Esses foram achados de Amaral Junior (2017) e de Rabelo (2019). Neste último, a autora realizou uma pesquisa buscando identificar a importância da contabilidade rural em propriedades de Indianópolis – MG. Os resultados evidenciam que a maior parte dos gestores não utilizam as informações contábeis.

Alguns estudos mais operacionais também resultaram em validar os benefícios da Contabilidade de Custos dentro de propriedades rurais. Silva, Silva & da Silva (2019) evidenciou que a contabilidade rural facilita a tomada de decisões dos produtores e quando são aplicados os benefícios são notados. Da Cruz & Guzatti (2019) demonstrou, por meio de seu estudo sobre custo e lucratividade na produção de bovinos que a atividade da fazenda é lucrativa e que o percentual é de 50% na atividade de engorda. Resultado semelhante foi encontrado por Vergani (2019), onde foi constatado que a produção do gado no confinamento apresentou um melhor resultado, tendo uma maior lucratividade do que a atividade extensiva.

É possível notar que os autores, ao longo dos anos, têm demonstrado a importância da contabilidade de custos para as empresas rurais de diversas formas. Dentre os benefícios demonstrados, pode-se destacar o auxílio na mensuração correta dos custos, na precificação da produção, além de identificar a rentabilidade e

lucratividade da atividade rural. No entanto, percebeu-se uma utilização ainda pequena desta ferramenta gerencial por parte dos gestores.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa é caracterizada como uma pesquisa descritiva. De acordo com Gil (2008), este tipo de estudo busca observar e evidenciar os fatos como eles ocorrem, ou seja, sem interferência do pesquisador. No estudo, o autor buscou observar de que maneira a gestão de uma entidade rural mensura e controla os custos do gado de corte e como a contabilidade de custos pode auxiliar neste processo.

Em relação a abordagem, classifica-se como qualitativo, uma vez que, de acordo com Prodanov & Freitas (2013), envolve dados qualitativos. Ainda segundo os autores, as pesquisas qualitativas são aquelas adequadas para as pessoas que buscam a compreensão de fenômenos de natureza social e cultural (Gil, 2008). Nesta pesquisa, utilizou-se de dados oriundos de observações e percepções de atores envolvidos com a gestão da entidade, além de características da própria entidade.

Sobre o procedimento, será adotado o estudo de caso. Segundo Ventura (2007), é uma metodologia no qual tem o foco a análise de um caso exclusivo, que tenha objetivos traçados, e que possa obter informações todas em um lugar específico. Ou seja, é uma pesquisa que analisa profundamente e exclusivamente uma realidade, como é o caso desse estudo, onde buscou-se compreender a gestão de custos em uma propriedade rural. É a estratégia mais usual quando se depara com questões de pesquisa baseadas em “como” e “por quê” (Prodanov & Freitas, 2013).

3.1 Percurso metodológico

Após a construção da revisão de literatura, definiu-se o protocolo da pesquisa, composto por: observação direta, realização de entrevista com o responsável técnico da propriedade rural e análise documental. Ato contínuo, submeteu-se o projeto de pesquisa ao Comitê de Ética, através da Plataforma Brasil, sob Código de Apresentação de Apreciação Ética (CAAE) nº 44636121.0.0000.5025.

A observação foi realizada no período de 26 a 30 de abril de 2021. O objetivo desta técnica foi identificar a realidade da empresa, em especial sobre os custos associados à atividade de produção de gado de corte em suas diversas fases. Através da observação foi possível também identificar de que maneira a empresa controla os seus custos e demais gastos. A execução desta técnica de coleta foi feita juntamente com o gestor, onde buscou-se analisar o modo de trabalho na entidade rural, e o que possuía na fazenda, além de vislumbrar os custos e despesas informadas pelo gestor, para um melhor entendimento do processo. Como resultado da observação, foi possível verificar os procedimentos de custeamento adotados para a gestão de custos da entidade.

Além da observação direta, realizou-se a entrevista com o gestor da entidade estudada, de modo a identificar se os custos foram mensurados e controlados ou não, de que forma esses custos são mensurados, quais as informações são utilizadas e quais decisões tomadas a partir destas informações. A partir dos achados da entrevista, foi possível identificar o uso e a percepção da gestão da entidade acerca da aplicação da contabilidade de custos no empreendimento. Esta

etapa auxiliou também o desenvolvimento da última fase da coleta de dados, que é a análise documental.

Por fim, no período de 03 a 07 de maio de 2021 realizou-se a análise documental. Porém, como a entidade não possuía nenhum tipo de documentos dos seus custos, despesas e receitas, conforme observado *in loco* e confirmado através da entrevista, utilizou-se de estimativas, a partir de informações dadas pelo gestor. Levantou-se os possíveis gastos da fazenda e também a receita de todo o ano, mês a mês. Dessa forma, buscou-se investigar os gastos, necessários para a classificação dos custos, o rateio dos custos indiretos e o cálculo dos custos totais.

A aplicação desta parte da coleta permitiu demonstrar como a contabilidade de custos pode auxiliar as decisões do produtor rural, a partir das informações financeiras disponíveis.

Os dados coletados através de observação e da entrevista foram confrontados após análise do autor, fazendo um paralelo com os achados na literatura da área. Os dados obtidos a partir da estimativa realizada juntamente com o gestor foram organizados e analisados em planilhas no Excel e apresentados por meio de estatística descritiva e foram apresentados em forma de tabelas e gráficos.

3.2 Instrumento de coleta de dados

O roteiro de entrevista semiestruturada contém vinte e duas perguntas, divididas em 3 blocos, da seguinte forma: **Bloco 1:** busca levantar as características intrínsecas do gestor da entidade. Essas características podem se correlacionar com a forma que o mesmo lida com as questões de custos. **Bloco 2:** busca conhecer a forma como as informações sobre custos são tratadas pela entidade, além de diagnosticar medidas de faturamento e gastos. **Bloco 3:** permite conhecer de que maneira os custos são mensurados e controlados, além de evidenciar o uso ou não das informações prestadas pela Contabilidade de Custos.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O estudo foi realizado em uma propriedade rural localizada no distrito de São José do Itaporã, na cidade de Muritiba-BA. Visando conhecer a realidade da entidade, especialmente a sua estrutura e as atividades econômicas lá desenvolvidas, com objetivo de compreender os procedimentos de custeamento, realizou-se observação estruturada não-participante, no período de maio de 2021.

Durante a visita, guiada pelo técnico responsável, identificou-se que a propriedade possui uma área estimada de 26,1 hectares, quase toda utilizada para pastagens. De acordo com a classificação da Lei n. 8.629/1993, que trata do módulo fiscal, a entidade pode ser enquadrada como pequena propriedade, haja vista o fato de possuir área compreendida entre 1 e 4 módulos fiscais (Brasil, 1993). Cada módulo, segundo a referida classificação, tem 30 hectares.

A propriedade é utilizada para a criação apenas de bovinos de forma extensiva, com pretensões de instalação futura de regime de confinamento. Não há, atualmente, qualquer outra atividade econômica sendo exercida.

O sistema utilizado para a criação do gado, método mais comum em toda a região, é a pecuária extensiva, que é a criação do gado a pasto solto. Tal método de criação exige uma grande área de ocupação. Neste aspecto, os dados são coincidentes com os achados de Souza (2009). O gado criado pertence a raças distintas, sendo que a maioria dos bovinos pertencem à raça Nelore. Em relação ao pasto onde estes são criados, a maior parte é composta pelo capim pangola.

Atualmente a propriedade conta com 75 bovinos de várias idades, entre novilhos, bois e vacas, conforme Tabela 1.

Tabela 1

Informações sobre o rebanho.

| Tipo | Quantidade | Idade | Preço unidade (médio) |
|-----------------|-------------------|-------------------|------------------------------|
| Vacas | 37 | Acima de 24 meses | R\$1.800,00 |
| Bois | 10 | Acima de 24 meses | R\$4.500,00 |
| Garrotes | 15 | Até 24 meses | R\$2.500,00 |
| Novilhas | 13 | Até 24 meses | R\$2.300,00 |
| Total | 75 | | R\$2.775,00 |

Fonte: Elaborado pelo Autor (2021)

Conforme demonstrado na Tabela 1, o rebanho tem um custo médio total de R\$208.125,00, se considerado o custo médio por unidade (R\$2.775,00), multiplicado pela quantidade de cabeças. O preço de mercado foi auferido no mercado local, da cidade de Muritiba-Ba, junto a produtores da região. Todas as informações obtidas na observação foram fornecidas pelo gestor da propriedade.

Além da estrutura física, buscou-se observar aspectos relacionados à gestão e a tomada de decisões. A fazenda não possui funcionário permanente, apenas diaristas que trabalham em determinadas épocas. Estes executam atividades manuais como destocas de pastos, fazimento de cercas e outros serviços de manutenção da propriedade. Preferencialmente, estas atividades são desenvolvidas no período mais seco do ano, entre os meses de outubro e abril. No inverno, entre maio e setembro, quando não há plantação de capim, os serviços são suspensos.

A tomada de decisão sobre a propriedade é da gestora do espólio. As decisões são tomadas em conversas com o sobrinho, que auxilia nos trabalhos de gestão, já que possui maior conhecimento técnico sobre administração, graças a sua formação. Não foi observado na fazenda a utilização de qualquer sistema mecanizado ou não de gerenciamento de informação. Os possíveis fatores que podem explicar a ausência de sistemas são: tamanho da fazenda, baixa movimentação econômica e não formalização do negócio.

Alguns custos foram observados, como por exemplo: custos de vacinação, no qual possui datas específicas para aplicação no gado. A maior parte do rebanho (os bois e as vacas) são vacinados entre o dia 1ª a 31 de maio, enquanto a segunda parte que são os (garrotes e novilhas), rebanho com a idade até 24 meses no período de 1ª a 30 de novembro. Essa vacina é aplicada uma vez por ano e é denominada como febre aftosa.

Outros custos foram identificados como as estacas na utilização de novas cercas ou manutenção da mesma. Hoje em dia os proprietários da entidade rural estão optando por uma estaca diferente das mais manuseadas na região, eles estão utilizando estacas de cimento, que são produzidas na própria fazenda. Estas estacas são feitas em fôrmas, onde usa-se como base a treliça de ferro, tendo a fôrma preenchida com concreto. Cada estaca custa, em média, R\$22,00. Outros custos referem-se às bolas de arame farpado, que possui um alcance de 500 metro e está custando R\$440,00 cada.

O fato de não ser uma empresa formalizada influenciou os gestores a optarem por não usar sistemas de informação. Os dados financeiros da entidade não são registrados em sistemas informatizados. Todavia, durante todo o período de observação, o gestor foi citando vários dados e valores gastos, porém não apresentou documentos.

Com a observação foram identificados determinados gastos e custos que podem ser divididos das seguintes formas: custos fixos, como mão de obra dos

prestadores de serviço e alimentação dos bovinos. Já os custos variáveis, como vacinação do gado, fazimento de cerca no qual entra à estaca e o arame farpado. Além dos demais gastos de manutenção da propriedade. Esse resultado também foi encontrado nos trabalhos de Souza (2009), Melz (2013) e Lopes et al (2017). A seguir, serão retratados os dados obtidos mediante a entrevista que foi aplicada para o gestor da fazenda.

4.1 Resultados da entrevista com o gestor

O procedimento foi executado em maio de 2021 e contou com a participação do responsável técnico da fazenda. No primeiro bloco de questões, identificou-se o perfil e a atuação do respondente.

Sobre o perfil, ele é formado em Administração de empresas e em Geografia, além de ter Pós-graduação em Administração Pública. Possui 10 anos de formação, atualmente é empresário e consultor na área Pública. No tocante à gestão da fazenda, ele afirma contribuir de acordo com as demandas existentes. Devido ao seu conhecimento em administração, espera-se decisões mais acertadas, por parte da proprietária.

Buscou-se também na entrevista compreender as atividades econômicas que compõem o faturamento da entidade e o processamento das informações. Sobre esta questão, o gestor relatou o seguinte: “A fazenda é voltada para a criação de gado, de forma extensiva, sem qualquer tipo de emprego de tecnologia de informação e controle através de softwares de gestão. Não existe um controle efetivo de gastos e de receitas”.

As respostas vão ao encontro do que foi observado na fase anterior da pesquisa, onde identificou-se a pecuária como única atividade econômica desenvolvida e a ausência de sistema integrado, mecanizado ou não, para gerenciar as informações econômico-financeiras na fazenda. Isso pode impactar diretamente no faturamento da herdade, pois é necessário um controle para gerenciar as informações financeiras, para assim poder evidenciar o lucro ou prejuízo de maneira adequada. Resultados parecidos foram encontrados no estudo de Moura, Pereira & Rech (2016), onde identificou-se que o produtor não tinha um controle sobre seus custos, não sabendo, portanto, diferenciá-los.

Sobre as estimativas de faturamento e dos gastos produtivos, como não possui nenhum registro formal, nem qualquer controle, segundo ele, “fica impossível calcular a receita mensal da fazenda”. A ausência dessas informações impossibilita saber o percentual de lucro da atividade, não podendo assim, comparar com outros investimentos que o mercado oferece, nem com outras propriedades do mesmo setor. Segundo Silva, Silva & Silva (2019), é fundamental que o produtor controle suas atividades, para assim, poder diminuir os impactos gerados e melhorar os resultados.

A respeito da quantidade de bovinos para corte e a quantidade total de bovinos, o entrevistado afirmou que a propriedade possui um modelo de criação de gado para o abate, e quando existe a venda do gado, são dos animais mais gordos. Informou ainda que existem cerca de 25 bovinos que estão prontos pra ser vendidos e que o total da criação é de 75 animais atualmente.

Para compreender aspectos do uso da contabilidade de custos, questionou-se sobre a gestão da fazenda. Segundo o respondente, “não existe uma gestão formal da fazenda”. Esse resultado também foi encontrado no trabalho de Kitagawa e Sornberger (2010), onde eles afirmaram que o produtor rural praticamente não possui qualquer tipo de organização em suas atividades. A ausência de gestão

profissional ou suporte informacional, ainda que para entidades não registradas como empresas, pode limitar a eficácia organizacional.

Quando questionado sobre a maneira como controla os custos, o gestor informou que não há controle de custos por não existir nenhum registro. A ausência de controles pode levar a decisões equivocadas e descontrole nos fluxos de caixa, o que tende a comprometer a saúde financeira da empresa e até leva-la à falência (Crepaldi, 2016)

Sobre o seu conhecimento sobre o custo de produção do gado de corte, afirmou que não possui entendimento sobre o assunto, pelo fato de não ser a atividade profissional dele. Sendo assim, novamente de acordo com Kitagawa e Sornberger (2010) o sucesso de uma entidade está voltada a uma gestão efetiva.

Quando questionado se a entidade possuía algum demonstrativo de resultado, ele enfatizou que não possui documentos que permitam o reconhecimento de demonstrativos. Esses resultados também foram encontrados no estudo de Rabelo (2019). Segundo o entrevistado, a maioria dos produtores não usa os dados da contabilidade, normalmente por não saberem os benefícios que poderão obter. A não utilização de um sistema de custo, pode acarretar em possíveis prejuízos, já que não se sabe o custo de um animal, conseqüentemente, não se sabe exatamente a margem de lucro na hora da venda.

A confrontação da realidade da entidade, obtida a partir da observação em conjunto com as informações fornecidas na entrevista impossibilitou a realização da análise documental, pois não permitiu acesso a relatórios e demais dados.

4.3 Modelo de estimação dos custos e resultados

Após a observação realizada na fazenda e a entrevista feita ao gestor da entidade, buscou-se um modelo de estimação dos custos, capaz de demonstrar os gastos produtivos, conforme literatura correlata. Primeiramente, foi elaborada uma tabela de perguntas sobre os possíveis gastos de uma fazenda, encontrados na literatura consultada. Tal planilha foi preenchida com os valores informados de cada gasto que a entidade rural possuía, segundo o gestor, e também a receita de todo o ano, permitindo, através de cálculos algébricos simples obter os resultados financeiros estimados. Primeiramente, coletou-se informações sobre as vendas e o seu montante. Os dados estão contidos no gráfico abaixo.

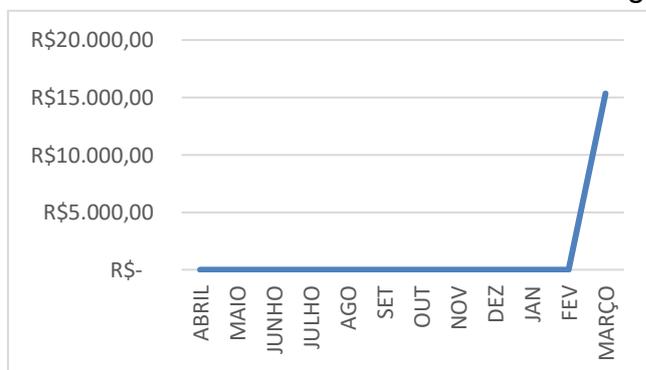


Figura 1. **Comportamento das receitas no período.**

Fonte: dados da pesquisa. (2021)

De acordo com o gráfico, é possível observar que a receita da entidade é estável, ou seja, a fazenda realiza vendas sazonais, não possuindo assim uma frequência de vendas mensal. Nos últimos 12 meses, a entidade realizou vendas apenas no mês de março. A não realização de receitas frequentemente pode

comprometer o fluxo de caixa da entidade, de modo que em alguns meses, seja preciso utilizar do caixa ou contrair empréstimos para cobrir os gastos. O gráfico 2, demonstra os gastos do período.

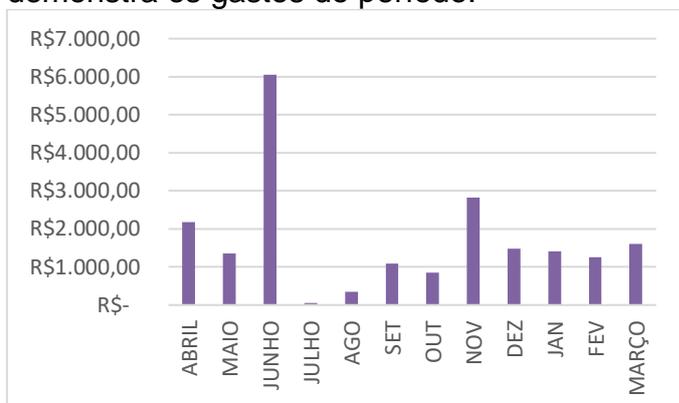


Figura 2. Gastos no período.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2021)

Analisando o gráfico acima foi possível perceber que os gastos da fazenda ocorreram em quase todos os meses do ano, tendo seu maior dispêndio no mês de junho. Neste mês a propriedade rural realizou novas aquisições, de modo a repor o rebanho vendido no mês de março. Ainda conforme dados, novembro foi o segundo mês com o maior gasto. Isso ocorreu, pois nesse período a herdade efetuou compra de insumos, além da aplicação da vacinação de uma parte do rebanho de garrotes e das novilhas. Segundo informações do gestor, a outra parte, onde se incluem os bois e vacas são vacinados no mês de maio.

Nos demais meses, manteve-se uma média de gastos, compreendido basicamente de capinação, luz e combustível. A Tabela demonstra os gastos classificados conforme literatura de custos.

Tabela 2

Gastos classificados.

| GASTOS POR CLASSIFICAÇÃO | | | |
|--------------------------|---------------|------------|------------------|
| | CLASSIFICAÇÃO | TOTAL | |
| Insumos | CUSTO | R\$ | 4.140,00 |
| Vacinas | CUSTO | R\$ | 640,00 |
| Aluguel de máquinas | CUSTO | R\$ | 6.000,00 |
| Capinação | DESPESA | R\$ | 7.650,00 |
| Luz | DESPESA | R\$ | 660,00 |
| Combustível | DESPESA | R\$ | 1.300,00 |
| Impostos | DESPESA | R\$ | 140,00 |
| Total | | R\$ | 20.530,00 |

Fonte: Elaborado pelo Autor. (2021)

Na tabela acima é possível observar a classificação dos custos e das despesas. Foram classificados como custos apenas 3 itens, sendo eles: insumos, a vacina para o rebanho além do aluguel de uma máquina, utilizada para roçar os pastos. O custo com ração não foi evidenciado, pois não possui, já que a única forma de alimentação dos bovinos é de pastagens.

Já as despesas, são divididas em 4 itens, sendo elas, capinação que é a maior fatia do total dos gastos, essa atividade é feita pelos prestadores de serviço, posteriormente a energia elétrica que a entidade paga, além do combustível e dos impostos que forma as despesas da propriedade rural estudada. Somando todos os custos e despesas do ano, chega-se a um montante de R\$ 20.530,00. O Gráfico evidencia o resultado líquido no período analisado.

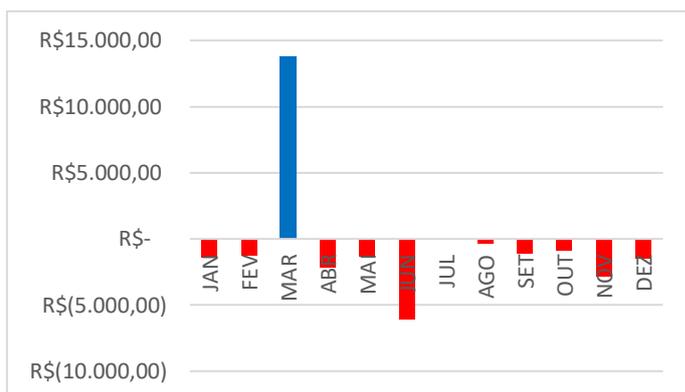


Figura 3. Resultado líquido por período

Fonte: Elaborado pelo Autor. (2021)

Conforme demonstrado acima, em janeiro e fevereiro a propriedade rural não obteve receitas, porém teve custo com insumos no valor de R\$ 160,00 no mês de janeiro, e despesas com energia elétrica em janeiro e fevereiro, sendo assim, durante esses dois meses a entidade ficou com déficit. Já no mês de março, obteve uma receita financeira no valor de R\$ 15.350,00 com a venda de alguns bovinos, e durante os meses seguintes houve superávit, já que os custos do mês posterior não foram superiores a suas receitas.

Demonstrou-se também que a entidade apenas possuiu resultado líquido positivo no mês de março, e nos demais meses não obteve entrada de dinheiro, apenas saída, operando em prejuízo. O mês que mais teve saída de recursos foi em junho, justamente por conta de uma aquisição que a propriedade realizou. Conclui-se, a partir dos dados, que a propriedade rural passa mais tempo com déficit financeiro, o que evidencia desconformidade na distribuição de entradas e saídas de recursos. Para analisar se uma determinada atividade é viável, deve-se analisar o lucro e a taxa de retorno do investimento. Neste sentido, apresentamos a Demonstração do Resultado estimada:

Tabela 3

Demonstração do Resultado do Exercício.

| | DRE (Simplificada) | |
|-------------------------|---------------------------|----------------|
| RECEITAS | R\$ 15.350,00 | 100,00% |
| (-) Custos | R\$ 10.780,00 | 70,23% |
| LUCRO BRUTO | R\$ 4.570,00 | 29,77% |
| (-) Despesas | R\$ 9.750,00 | 63,52% |
| Prejuízo líquido | -R\$ 5.180,00 | -33,75% |

Fonte: Elaborado pelo Autor. (2021)

Após a análise da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), no ponto de vista operacional, a propriedade rural consegue atingir um lucro de 29,77%, que é um valor considerado bom, estando muito acima de outras estratégias de investimentos. Contudo, as despesas que são fixas, em sua maioria, consome todo o resultado, convertendo-o em prejuízo. Dessa forma, a fazenda está com déficit de 33,75%, ou seja, está dando prejuízo, especialmente pelas despesas altas que estão de certa forma consumindo o patrimônio da entidade estudada, além do descompasso na geração de receitas.

Os resultados colhidos através da estimativa sugerem que a atividade não possui receitas em todos os meses, ao contrário das despesas e custos que ocorrem todos os meses. A resultante é um descontrole de fluxo de caixa, que pode, em algum momento, gerar custos financeiros para o empreendimento ou até comprometer a sua continuidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral deste estudo foi analisar a utilização das informações da contabilidade de custos na produção do gado de corte em uma propriedade rural do município de Muritiba-BA. Para tanto, realizou-se um estudo de caso, utilizando-se de observação, entrevista e análise documental para coletar os dados.

Identificou-se que a entidade estudada não é formalizada, pode ser classificada como uma pequena propriedade rural, de acordo com o INCRA e desenvolve unicamente a atividade de criação de gado de corte da raça Nelore. Sobre os procedimentos de custeamento, foi identificado que não há registro e controle dos gastos e das receitas da entidade, o que compromete o sistema de informação gerencial, responsável por municiar gestores e proprietários com informações para o processo decisório.

Apesar do gestor técnico compreender a importância da contabilidade de custos e da contabilidade geral, a entidade não as utiliza na prática. Os resultados sugerem que não há dados capazes de demonstrar a eficiência da organização, bem como a rentabilidade da atividade econômica praticada. Através das respostas fornecidas, verificou-se que a ausência de formalização do negócio contribui para a não utilização da Contabilidade, bem como da Contabilidade de Custos.

Em relação aos números da entidade estudada, foi possível observar que a receita auferida pela entidade no último ano não foi suficiente para cobrir todos os gastos do período. De acordo com a Demonstração do Resultado do Exercício estimada, a fazenda está com déficit de 33,75%. Dessa forma, para fazer com que a atividade seja mais vantajosa, o gestor poderá realizar a venda de mais animais, durante o decorrer do ano, uma vez que, o mesmo citou que a fazenda possui animais prontos para a venda.

Conclui-se, portanto, que a ausência de um controle de custos, de maneira mecanizada ou não, pode estar associado ao resultado financeiro negativo. A ausência de informações dos gastos, das receitas e da confrontação destas informações, possíveis por meio de um sistema de gestão de custos, faz com que a tomada de decisão fique comprometida ou viesada. A informação emanada de tais sistemas poderia, no caso concreto, alertar a gestão para o descontrole do fluxo de caixa, reportar o prejuízo do período, além de demonstrar, dentre outros, qual as quantidades de cabeças de gados são necessárias vender para auferir lucro.

A maneira como as informações foram coletadas representa uma das limitações deste estudo. Sugere-se como futuras pesquisas, aprofundar o modo de estimar o impacto dos custos e das despesas nas receitas obtidas.

4 REFERÊNCIAS

Amaral Júnior, E. P. do. (2017) *A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE RURAL*. 21 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Centro Universitário do Cerrado Patrocínio - Unicerp, Patrocínio – Mg.

Antonioli, G., & Zambon, E. P. (2017) Gestão de custos na pecuária: estudo de caso em uma propriedade rural do Rio Grande do Sul. In: *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Bertó, D. J., & Beulke, R. (2006). *Gestão de custos*. São Paulo: Saraiva.

Beuren, I. M.; Sousa, M. A. B. De; Raupp, F. M. (2003). Um estudo sobre a utilização de sistemas de custeio em empresas brasileiras. In: *Congresso Internacional de Custos-Cic*, Punta del Este, Uruguay.

Brasil. LEI Nº 8.629, DE 25 DE FEVEREIRO DE 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8629.htm. Acesso em 19/05/2021.

Bruni, A. L., & Gomes, S. M. da S. (2010). *Controladoria Empresarial: conceitos, ferramentas e desafios*. Salvador – EDUFBA.

Callado, A. A. C., & Callado, A. L. C. (2002). Custos no processo de tomada de decisão em empresas rurais. In: *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Crepaldi, S. A. (2016). *Contabilidade Rural: uma abordagem decisorial*. 8.ed. – São Paulo, Atlas.

Da Cruz, A. M., & Guzatti, N. C. (2020). Custos e lucratividade na produção de bovinos no sistema de pecuária extensiva, no município de Denise-MT. *Revista UNEMAT de Contabilidade*, v. 8, n. 16.

EMBRAPA. Qualidade da carne bovina. (2020). Disponível em: <https://www.embrapa.br/qualidade-da-carne/carne-bovina>. Acesso em: 20/07/2020.

Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. Editora Atlas SA.

Guerreiro, R. (2011). *Estruturação de sistemas de custos para a gestão da rentabilidade*. São Paulo: Atlas.

Horngren, C. T.; Datar, S. M.; Foster, G. (2004). *Contabilidade de Custos: uma abordagem gerencial*. São Paulo: Editora Pearson, 544 p.

Kitagawa, AA do V., & Sornberger, G. P. (2010). Diagnóstico sobre a utilização da contabilidade na gestão das propriedades pecuárias de médio porte do município de Marcelândia-MT. *Revista Contabilidade & Amazônia*, Sinop, v. 3, n. 1, p. 1-15.

Lopes, M. M.; Soares, E. P; Souza, D. R. de; Neves, F. R.; Amaral, R dos S. (2017) Custos de produção da pecuária leiteira: estudo em uma instituição federal. *Ragc*, Guanambi, v. 5, p. 33-44.

Lopes, M.A. & Carvalho, F. de M. (2006). Custo de produção de gado de corte: uma ferramenta de suporte ao pecuarista In: *JORNADA TÉCNICA EM SISTEMAS DE PRODUÇÃO DE BOVINOS DE CORTE E CADEIA PRODUTIVA: TECNOLOGIA, GESTÃO E MERCADO*, 1., Porto Alegre.

Martins, E. (2003). *Contabilidade de Custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas S.A.

Melz, L. J. (2013). Custos de produção de gado bovino: revisão sob o enfoque da contabilidade de custos. *CEP*, v. 78300.

- Moura, M. F.; Pereira, N. A.; Rech, I. J. (2016). Análise quanto ao uso de ferramentas e informações gerenciais pelos produtores de gado de corte. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, v. 4, n. 3, p. 72-88.
- Oaigen, R. P. et al. (2006). Custo de produção em terneiros de corte: uma revisão. *Veterinária em Foco*, v. 3, n. 2, p. 169-180.
- Prodanov, C. C.; De Freitas, E. C. (2013). *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico-2ª Edição*. Editora Feevale.
- Rabelo, M. A. S. (2019). *Importância da contabilidade rural para tomada de decisão nas atividades rurais: estudo de caso em propriedades rurais do município de Indianópolis-MG*.
- Ribeiro, R. R. M. et al. (2016) *Custo de Produção em Pecuária de Corte com Aplicação do Custeio Variável*.
- Santos, D. H.; Stocco, T. M.; Coelho, V. S. C. M. (2019). A percepção dos contadores sobre a importância da contabilidade de custos na formação do preço de venda. *Acta Negócios*, v. 2, n. 2, p. 57-73.
- Santos, V. dos; Dorow, D. R.; Beuren, I. M. (2016). PRÁTICAS GERENCIAIS DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. *Revista Ambiente Contábil*, Natal-Rn, p. 153-186.
- SEBRAE. Perfil do Produtor Rural. Disponível em: <https://datasebrae.com.br/perfil-do-produtor-rural/#indice>. Acesso em: 05/11/2020.
- Silva, E. C. de M.; Silva, P. M.; Da Silva, A. (2019). A importância da contabilidade rural para a gestão rural. *Revista Eletrônica Organizações e Sociedade*, 8.10: 49-59.
- Souza, A. A. A. de. (2009). *Custo de produção do gado de corte nelore de 12 a 36 meses: estudo de caso no sítio União Caiabi Juína-MT*. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação), Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena, JUÍNA-MT.
- Webster, W. H. (2003). *Accounting for managers*. McGraw-Hill.
- Ventura, M. M. (2007). O estudo de caso como modalidade de pesquisa. *Revista SoCERJ*, v. 20, n. 5, p. 383-386.
- Vergani, D. C. B. (2019). *Análise da lucratividade na criação de gado extensivo e em confinamento de uma empresa produtora rural*.
- Viceconti, P. (2017). *Contabilidade de custos*. Saraiva Educação SA.