

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS- UFGD
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MICHELE NUNES FERREIRA DE OLIVEIRA

**ANÁLISE DOS CUSTOS VARIÁVEIS E DA MARGEM DE
CONTRIBUIÇÃO NAS CAPITAIS DO CENTRO OESTE DA
ATIVIDADE PECUÁRIA**

DOURADOS/MS

2014

MICHELE NUNES FERREIRA DE OLIVEIRA

**ANÁLISE DOS CUSTOS VARIÁVEIS E DA MARGEM DE
CONTRIBUIÇÃO NAS CAPITAIS DO CENTRO OESTE DA
ATIVIDADE PECUÁRIA**

Trabalho de Graduação apresentada à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professora Glenda de Almeida

Soprane

Banca Examinadora:

Professora Cristiane Mallmann Huppés

Professor Antonio Carlos Vaz Lopes

Dourados/MS

2014

ANÁLISE DOS CUSTOS VARIÁVEIS E DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO NAS
CAPITAIS DO CENTRO OESTE DA ATIVIDADE PECUÁRIA
MICHELE NUNES FERREIRA DE OLIVEIRA

Esta monografia foi julgada adequada para aprovação na disciplina de Trabalho de Graduação II, que faz parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciência Contábeis pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia – FACE da Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD.

Apresentado à Banca Examinadora integrada pelos professores:

Presidente: Glenda de Almeida Soprane

Avaliador(a): Cristiane Mallmann Huppes

Avaliador(a): Antonio Carlos Vaz Lopez

DEDICATÓRIA

Dedico esse Trabalho a todos que acreditaram que tudo daria certo, em particular minha família que sempre esteve ao meu lado, aos colegas de sala, e aos professores do curso que contribuíram para que isso fosse possível.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por ter dado força e coragem quando pensei já estar sem elas, a toda minha família, sempre presente na minha vida. Aos colegas de sala, pelo companheirismo e por compartilhar seus conhecimentos. Aos professores que com dedicação e presteza disseminou seus conhecimentos. A professora Glenda de Almeida Soprane pela dedicação e paciência.

RESUMO

O Brasil ostenta a segunda posição em efetivos de bovinos e vem se destacando na exportação de carne. Por esse motivo deve-se dar ênfase a essa atividade salientando a importância de ter o controle dos custos para análise da real situação da atividade. O presente trabalho se dedica em observar a margem de contribuição por meio do custeio variável da atividade de produção bovina em suas três fases: cria, recria e engorda nas capitais do Centro Oeste; Campo Grande, Cuiabá e Goiânia, visto que o centro oeste se destaca no abate de bovino. A margem de contribuição se mostra uma ferramenta imprescindível para avaliação da atividade pecuária. Os dados utilizados foram obtidos em uma Instituição Financeira, que utilizam esses dados para financiar projetos na área. Os resultados observados demonstra que a atividade de produção bovina, considerando as três fases, na capital Campo Grande é uma ótima opção.

Palavras - chaves: Custeio Variável; Margem de Contribuição; Gado.

ABSTRACT

The Brazil boasts the second position effective of cattle and has been emphasizing on export of meat. For this reason one should give emphasis to this activity stressing the importance of having the control costs for analysis of the real situation of the activity. The present work is dedicated to observe the contribution margin through the variable costing activity of bovine production in its three phases: creates, recreates and fattening in the capitals of the Midwest; Campo Grande, Cuiabá and Goiânia, seen that the Midwest stands out in the slaughter. The contribution margin is a indispensable tool for evaluation of the cattle industry. The data used were obtained in a Financial Institution, using this data to finance projects in the area. The results observed show that the activity of bovine production considering the three phases in the capital Campo Grande is a great option

Key - Words: Variable Costing, Contribution Margin; Cattle

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Sistemas de Produção Bovinas.....	19
Quadro 2 - Principais Custos da Criação.....	31

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Demonstrativo dos Custos Variáveis na fase de Cria.....	32
Tabela 2 - Demonstrativo dos Custos Variáveis na fase de Recria.....	33
Tabela 3 - Demonstrativo dos custos Variáveis na fase de Engorda.....	33
Tabela 4 - Margem de Contribuição na fase de Cria.....	34
Tabela 5 - Margem de Contribuição da fase de Recria	34
Tabela 6 - Peso na fase de Engorda.....	35
Tabela 7 - Margem de Contribuição na fase da Engorda	35

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Comparativo da Margem de Contribuição e Custo Variável na fase de Cria.....	36
Gráfico 2 - Comparativo da Margem de Contribuição e Custos Variáveis na fase de Recria .	36
Gráfico 3 - Comparativo da Margem de Contribuição e Custos Variáveis na fase de Engorda	37
Gráfico 4 - Comparativo do Peso Kg na fase de Engorda.....	38
Gráfico 5 - Comparativo do Preço de venda na fase de Engorda.....	38

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	11
1.1 DEFINIÇÃO DA PROBLEMÁTICA.....	13
1.2 OBJETIVOS.....	13
1.2.1 Objetivo Geral.....	13
1.3 JUSTIFICATIVA.....	14
2. REVISÃO TEÓRICA.....	16
2.1 Atividade Rural.....	16
2.1.1 Contabilidade rural.....	17
2.2 Atividade Pecuária.....	18
2.2.1 Contabilidade na Atividade Pecuária.....	19
2.2.2 Custo na Atividade Pecuária.....	20
2.3 Classificação dos Custos.....	22
2.4 Métodos de Custeio.....	23
2.4.1 Custeio por Absorção.....	24
2.4.2 Custeio Baseado em Atividades - ABC.....	24
2.4.3 Custeio Variável e Margem de Contribuição.....	25
3. METODOLOGIA.....	28
3.1 Objeto da pesquisa.....	29
3.2 Técnica de coleta dos dados.....	30
4. RESULTADO E DISCUSSÃO.....	32
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	39
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	41

1. INTRODUÇÃO

A Pecuária no Brasil é uma das principais atividades econômica, portanto é preciso um olhar atento para a contabilidade voltada para essa área. De acordo com Crepaldi (2006, p. 2) “com a criação do Fundo de Desenvolvimento da Pecuária (Fundeppec), foi dado forte impulso ao setor”. O Brasil se destaca no cenário mundial do agronegócio com a bovinocultura, possui em torno de 200 milhões de cabeças se tornando o dono do segundo maior rebanho efetivo do mundo. O país também é destaque nas exportações, comercializa sua carne internacionalmente para mais de 180 países assumindo a liderança das exportações de carne desde 2004. (MINISTÉRIO DA AGRÍCULTURA, 2014).

O Brasil inseriu-se no mercado internacional como forte competidor consolidando a pecuária de corte como importante produtora de alimentos. Com isso a atividade pecuária de corte se tornou um dos principais meios de captação de divisas para o País. No entanto, apesar do grande avanço conquistado há necessidade de melhorias nos aspectos gerenciais, nos índices zootécnicos e econômicos (PIRES, 2010). Segundo pesquisa da Embrapa (2006, p. 09), “a maioria dos produtores de gado de corte não realiza adequadamente o controle de receitas e despesas de sua atividade. Como a lucratividade da pecuária de corte tem se reduzido pela queda no preço de seus produtos e pela alta nos custos de produção” se torna importantíssimo que o produtor tenha controle e olhar gerencial da atividade pecuária. Crepaldi (2006, p. 63) explica que:

O grande problema para a utilização efetiva da contabilidade rural está na complexidade e no custo de manutenção de um bom serviço contábil. A dificuldade de separar o que é custo de produção do que é gasto pessoal do empresário rural, a inexistência de recibos, notas fiscais, avisos de lançamentos e cópias de cheques ou extratos de contas bancárias pessoais fazem com que não se possa adotar a contabilidade para esse fim.

É fundamental que o produtor saiba verificar o real custo do produto para assim saber onde poderá reduzir os custos e se está praticando preço adequado. Na pecuária isso se torna imprescindível, é crucial buscar meios para reduzir os custos unitários e aumentar o valor de venda, mas para isso é necessário que o produtor tenha controle de seus gastos, o que se mostra difícil na pecuária de corte devido a sua complexidade, a maioria dos produtores não fazem os registros necessários para uma boa gestão. Por isso é necessário um enfoque na qualidade das informações que visa avaliar o sucesso do negócio (EMBRAPA, 2006).

A análise dos custos por meio do custeio variável, embora não seguir os princípios fundamentais de contabilidade do regime de competência e confrontação é de grande relevância na tomada de decisões sendo muito usado para fins gerenciais. Crepaldi (2010, p. 236) explica algumas vantagens do método de custeio variável que devem ser observadas: “destaca o custo fixo, não ocorre a prática do rateio, por vezes arbitrário, evita manipulações e fornece um ponto de equilíbrio”. Por isso o custeio variável está cada vez mais sendo utilizado.

A análise dos custos da produção em um determinado período é um mecanismo importante para o gerenciamento da propriedade. O eficiente controle dos custos irá garantir relatórios da realidade da produção e com a utilização do método de custeio variável como meio de gestão irá obter informações mais claras para as tomadas de decisões, já que esse método não considera os custos fixos (que de acordo com o tipo de rateio mudam os resultados).

Com a utilização do custeio variável ou direto foi verificado a margem de contribuição da produção agropecuária nas capitais de Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Goiás, sendo esta uma ferramenta de auxílio nas tomadas de decisões. São três as fases de produção analisadas: Cria, recria e engorda. Observou-se em qual das capitais, nas três fases, a margem de contribuição foi maior para cobrir os custos e despesas fixas e ainda trazer lucro para a atividade. Com a prerrogativa de analisar através do custeio variável a margem de contribuição da produção de bovino: cria, recria e engorda entre os estados de Cuiabá, Campo Grande e Goiânia é que o presente trabalho se dedicou.

Nos capítulos que se seguem, primeiramente foi evidenciado o que é considerado como Atividade Rural, e por quem ela pode ser desenvolvida. Em seguida o que vem a ser Contabilidade Rural, suas especificidades. De modo particular a atividade Pecuária, a Contabilidade Pecuária, Custos na Empresa Rural e o Conceito e classificação dos Custos. Por meio do custeio direto o trabalho mostrou a importância da margem de contribuição como ferramenta para auxiliar o gestor nas tomadas de decisões. E por fim a análise dos dados, onde foi analisado a margem de contribuição de cada fase de criação em cada capital e através de quadros e gráficos foi evidenciado em qual capital a margem de contribuição foi maior, em quais os custos variáveis foram menores e qual produziu maior arroba com maior preço de venda.

1.1 DEFINIÇÃO DA PROBLEMÁTICA

Atualmente a análise dos custos é uma importante ferramenta para auxiliar as empresas nas tomadas de decisões. Na atividade Pecuária não é diferente, há uma grande necessidade de analisar os custos na produção bovina, Marion e Segatti (2010, p. 58) mencionam que:

Conhecer o custo real de cada cabeça, de cada lote ou do rebanho a qualquer momento é uma informação imprescindível à gerência, não só para apurar a rentabilidade após a venda, mas também, o que é mais importante ainda, para determinar o ponto ótimo de venda, ou seja, não manter o gado quando os custos passam a ser maiores que o ganho de peso.

O custo irá demonstrar como o gestor deverá agir em relação ao momento certo da venda do gado, dando respaldo para obtenção de maiores lucros. Para a excelência do negócio o custo deve ser detalhado, abarcando todas as etapas que fazem parte da produção do gado para os itens serem interpretados de maneira correta e o produtor ter o custeio real da atividade pecuária. Crepaldi (2006, p. 213) reforça: “a obtenção e a compreensão das informações sobre custos são essenciais para o sucesso do negócio”.

Nessa perspectiva o presente trabalho questiona: Qual o Custo Variável e a Margem de Contribuição na pecuária nas fases de Cria, Recria e Engorda?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Comparar a Margem de Contribuição das fases de Cria, Recria e Engorda das capitais da região Centro Oeste.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Identificar os custos em cada processo da produção: cria, recria e engorda;
- Apurar a margem de contribuição como um instrumento para a avaliação do desempenho gerencial da atividade Rural.

1.3 JUSTIFICATIVA

O trabalho vem corroborar com o tema da Pecuária já que no Brasil a produção bovina é tão praticada e conforme Marion (2006) explica que os estudos nessa área ainda são poucos e há a necessidade de pesquisa. A atividade de criação de gado de corte é uma importante atividade para economia brasileira, a carne é um dos principais alimentos na mesa das pessoas. Segundo o Rural Centro “entre janeiro e maio deste ano as exportações brasileiras de carne bovina *in natura* anotaram o terceiro maior resultado da história”. Segundo Marion e Segatti (2010, p. 1) “a atividade pecuária brasileira ostenta atualmente o maior rebanho comercial do mundo”.

A pecuária de corte é uma atividade desenvolvida em todos os Estados e ecossistemas do País. Sendo predominante o uso de pastagens em qualquer sistema de produção escolhido. No Brasil os sistemas de produção vão desde a pecuária extensiva com uso apenas de pastagens nativas, consideradas de baixa produtividade ou cultivadas com pouco uso de insumos, à pecuária intensiva que se utiliza de pastagens de alta qualidade com suplementação alimentar e confinamento (EMBRAPA, 2005).

A produção de carne bovina é considerada uma das atividades mais extensas e complexas, “a bovinocultura de corte envolve múltiplos atores, desde a indústria de equipamentos e insumos até o consumidor final”. (EMBRAPA, p. 10, 2005). A pesquisa IBGE PPM 2012 segundo os dados do Departamento de Agricultura dos Estados Unidos (United States Department of Agriculture – USDA) mostra que o no Brasil o efetivos de bovinos foi de 211,279 milhões de cabeças ocupando a segunda posição no ranking mundial ficando atrás apenas da Índia. Em relação a produção de carne bovina o Brasil também ocupa a segunda posição ficando atrás apenas dos Estados Unidos. A pesquisa trimestral do IBGE sobre abate de animais registrou no ano de 2012 um total de 31,118 milhões de cabeças e uma produção de 7,351 milhões de toneladas de carne inspecionada pela vigilância sanitária.

Contudo, em 2012 a produção pecuária não foi muito favorável devido ao aumento dos custos da produção como os produtos veterinários, a escassez do milho e da soja que fazem parte da ração. Mas os preços ao consumidor segundo a Embrapa (2005) o índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA do IBGE mostra que a carne bovina apresentou decréscimo acumulado (-1,55%) no preço acumulado ao consumidor em 2012, diferente dos outros grupos de carne que apresentaram aumento no preço acumulado.

Tendo em vista a grande preocupação com a real lucratividade da atividade de gado de corte, já que, se mostra uma das principais atividades da economia do País onde está se destacando mundialmente, e também que o controle dos custos na atividade pecuária é destaque para o sucesso do negócio, a pesquisa se propõe verificar o custo utilizando o Custeio Variável para analisar a Margem de Contribuição de cada fase da produção. Tomando a margem de contribuição como uma ferramenta na tomada de decisão dos gastos necessários para a produção pecuária, evidenciando os itens que compõe o custo da produção pecuária e destacando em qual das fases de produção o produtor possui maior retorno para pagar os custos e as despesas fixas. A margem de contribuição é uma excelente ferramenta de gestão, já que possibilita verificar o quanto a atividade contribuirá para pagar os custos e despesas fixas e gerar lucro.

2. REVISÃO TEÓRICA

2.1 Atividade Rural

Para o entendimento de Contabilidade Rural é preciso saber o que é atividade rural:

Consideram-se como atividade rural a exploração das atividades agrícolas, pecuárias, a extração e a exploração vegetal e animal, a exploração da apicultura, avicultura, suinocultura, sericultura, piscicultura (pesca artesanal de captura do pescado *in natura*) e outras de pequenos animais; a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*, realizada pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando-se exclusivamente matéria-prima produzida na área explorada, tais como descasque de arroz, conserva de frutas, moagem de trigo e milho, pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação, produção de carvão vegetal, produção de embriões de rebanho em geral (independentemente de sua destinação: comercial ou reprodução). (RECEITA FEDERAL, 2012).

A NBC (2008, p. 240) corrobora “Entidades rurais são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo ou da água, mediante extração vegetal, o cultivo da terra ou da água (hidroponia) e a criação de animais”.

A atividade rural pode ser desenvolvida por pessoa física ou pessoa jurídica, Marion (2006, p. 29) descreve como pessoa física todo ser humano, indivíduo terminando sua existência com a morte e pessoa jurídica é uma nova pessoa criada a partir da união de indivíduos que possui características e vontades próprias, essa união é reconhecida por lei. As pessoas jurídicas podem almejar o lucro ou não, são normalmente chamadas de empresas. Diante da exploração da atividade rural temos a Empresa Rural e o Empresário Rural, Conforme Lei nº.4504 de 30 de novembro de 1964 esclarece no Art. 4º parágrafo VI que Empresa Rural é:

O empreendimento de pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que explore econômica e racionalmente imóvel rural, dentro de condição de rendimento econômico da região em que se situe e que explore área mínima agricultável do imóvel segundo padrões fixados, pública e previamente, pelo Poder Executivo. Para esse fim, equiparam-se às áreas cultivadas, as pastagens, as matas naturais e artificiais e as áreas ocupadas com benfeitorias.

E segundo o Código Civil Lei Nº. 10.406 de 10 de janeiro de 2002, Art. 966. “Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada

para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.” E Art. 970 “A lei assegurará tratamento favorecido, diferenciado e simplificado ao empresário rural e ao pequeno empresário, quanto à inscrição e aos efeitos daí decorrentes”. Marion (2006, p. 30) explica que “o produtor rural passa a ser chamado de empresário rural [...] desde que se inscreva na junta comercial. Não se inscrevendo na junta comercial, ele será um produtor rural autônomo”. O Art. 967 do NBC Lei Nº. 10.406 menciona que “é obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade”. Concluímos, portanto que Empresa Rural é o empreendimento que explora o imóvel Rural economicamente na forma da lei, pode ser de pessoa física ou jurídica e Empresário rural é toda pessoa jurídica que tem por finalidade explorar economicamente as atividades rurais e indústrias rurais tendo em vista o cultivo ou circulação de bens ou serviços.

Marion (2006, p. 29) acrescenta que “no Brasil, prevalece a exploração na forma de pessoa física, por ser menos onerosa que a de pessoa jurídica, além de propiciar mais vantagens de ordem fiscal, principalmente em relação a pequenas propriedades”. NBC (2008, p. 240) menciona que “Aplicam-se às entidades rurais os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos editados pelo Conselho Federal de Contabilidade”, ou seja, as entidades rurais necessitam de uma contabilidade voltada para suas necessidades, são obrigadas a respeitar as Normas e suas interpretações.

2.1.1 Contabilidade rural

Contabilidade Rural na visão de Crepaldi (2006, p. 86) “é um instrumento da função administrativa que tem como finalidade”:

- controlar o patrimônio das entidades rurais;
- apurar o resultado das entidades rurais;
- prestar informações sobre o patrimônio e sobre o resultado das entidades rurais aos diversos usuários das informações contábeis.

A contabilidade é uma ferramenta que visa orientar na tomada de decisão, ela busca informações concretas e diretas ligadas a atividade rural desenvolvida para assim nortear no gerenciamento da atividade. Crepaldi (2006, p. 85) completa: “a Contabilidade Rural também

fornece informações sobre condições de expandir-se, sobre necessidade de reduzir custos ou despesas, necessidades de buscar recursos etc. Está aí outra finalidade da Contabilidade Rural: o planejamento”.

A contabilidade rural é de grande necessidade para organizar e estruturar o patrimônio da empresa, evidenciando para o produtor toda evolução da atividade; os custos e despesas, o retorno dos investimentos, onde e como os recursos estão sendo aplicados, por isso a importância de enfatizar os estudos nessa área, pois Marion (2006) enfatiza que os estudos nessa área ainda são poucos.

2.2 Atividade Pecuária

Dentre as atividades rurais, a pecuária é uma importante atividade exercida no Brasil. NBC (2008, p. 243) enfatiza que: “As Entidades Pecuárias são aquelas que se dedicam à cria, recria e engorda de animais para fins comerciais. As atividades das Entidades Pecuárias alcançam desde a inseminação, ou nascimento, ou compra, até a comercialização, dividindo-se em”:

- a) cria e recria de animais para comercialização de matrizes;
 - b) cria, recria ou compra de animais para engorda e comercialização; e
 - c) cria, recria ou compra de animais para comercialização de seus produtos derivados, tais como: leites, ovos, mel, sêmen etc.
- O ciclo operacional é o período compreendido desde a inseminação, ou nascimento, ou compra, até a comercialização.

Na atividade pecuária de corte conforme Marion (2006, p. 106) o animal destinado ao abate passa por três fases:

- a) Cria: a atividade básica é a produção de bezerros que só serão vendidos após o desmame. Normalmente, a matriz (de boa fertilidade) produz um bezerro por ano.
- b) Recria: a atividade básica é, a partir do bezerro adquirido, a produção e venda do novilho magro para engorda.
- c) Engorda: a atividade básica é, a partir do novilho magro adquirido, a produção e a venda do novilho gordo.

Marion (2006, p. 106) explica que através desses três processos de produção há seis alternativas de produção: “Cria; Recria, Cria-recria, Cria-recria-engorda, Recria-engorda, Engorda”.

Dessas seis alternativas de produção será focado o custo do processo completo, Cria-recria-engorda. Na produção de bovino o produtor pode escolher o sistema pelo qual irá produzir seu rebanho, classificam-se os sistemas de produção do bovino em três sistemas:

Sistemas	Conceito
Sistema extensivo	Geralmente, os animais são mantidos em pastos nativos ou cultivados, na dependência exclusiva dos recursos naturais. Esse sistema caracteriza-se por baixa lotação, variando de 0,4 a 0,8 UA/ha/ano ² , em áreas contíguas sem planejamento adequado de lotação e disponibilidade de forragens. O manejo sanitário baseia-se simplesmente em calendários oficiais de vacinação da região em que está inserida a propriedade.
Sistema semi-intensivo:	Com a inviabilidade técnica/econômica do sistema anterior devida à degradação das forrageiras ou pastagens, o pecuarista que pretende manter-se na atividade tem adotado esse método, em que se faz necessária a implantação de forrageiras, as quais sofrem um pastoreio racional, através de algumas subdivisões das pastagens, o que leva a uma maior capacidade de suporte por unidade de área, podendo atingir até 4,0/UA/ha/ano. Há um manejo mais adequado do rebanho.
Sistema intensivo	O sistema intensivo acontece com o aumento do rebanho e na busca por maiores produtividades mesmo quando há redução da área útil, então consiste: Na formação de pastagens artificiais adequadamente adubadas e até irrigadas, com forrageiras adequadas à região, propiciando a divisão dos pastos para o estabelecimento do rodízio [...] na melhoria tanto das condições de alimentação [...] na introdução de novas raças produtivas, adequadas à região, em substituição dos gados nativos.

Quadro 1 – Sistemas de produções Bovina

Fonte: Marion e Segatti (2010, p. 6).

O produtor deverá verificar qual dos sistemas irá lhe trazer maior rentabilidade. Na produção o gado tem sua classificação definida pela idade, segundo Marion e Segatti (2010) são classificados bezerros os recém-nascidos que terá essa classificação até o desmame, a partir do desmame a novilha passa para uma projeção de ganho de peso contínuo, a novilha é considerada vaca (matriz) após a primeira parição já o novilho (garrote) passa do desmame ao abate, o boi é diferente do touro, o primeiro é castrado e manso, a emasculação impede o surgimento das características de touro já o segundo poderá ser o reprodutor dentro do rebanho por uns três ou quatro anos, para não prejudicar o desempenho produtivo do rebanho.

2.2.1 Contabilidade na Atividade Pecuária

O término do exercício social na atividade rural é diferente da maior parte das empresas que buscam igualar o exercício social como ano civil. Marion (2006, p. 28)

corroborar: “O período adequado para o encerramento do exercício social, assim como da atividade agrícola, não é o ano civil. O ideal é realizá-lo logo após o nascimento dos bezerros ou do desmame”. O NBC (2008, p. 240) menciona que “O exercício social das entidades rurais é aquele estabelecido no seu instrumento societário e, na ausência dele, no ano-calendário”.

A classificação contábil do gado segundo Crepaldi (2006) classificam-se no ativo imobilizado e no ativo circulante; no ativo imobilizado o gado é classificado em contas distintas, são separados em Gado Reprodutor: touros ou vacas puros de origem e puros de cruz. Gado de Renda: são os bovinos utilizados para a produção de bens. Animais de Trabalho: são os bovinos destinados a trabalhos agrícolas, sela e transporte. No ativo circulante compreende o gado destinado à revenda ou a ser consumidos na produção de bens para revenda.

Marion e Segatto (2010, p. 56 e 57) reforçam que no imobilizado os “reprodutores e matrizes serão incorporados a valores correntes quando transferidos dos estoques e a valores de custos quando adquiridos de terceiros.” e ainda destacam quanto ao estoque em formação que devido o ciclo operacional da Pecuária ser em média entre dois anos “os estoques constarão no Ativo circulante e não no realizável a Longo Prazo”. Nesse caso obedece ao ciclo operacional da criação de gado.

2.2.2 Custo na Atividade Pecuária

Para uma administração eficaz os relatórios devem evidenciar o controle dos custos, Crepaldi (2006, p. 254) explica que “para fins de análise econômica, o termo custo significa a compensação que os donos dos fatores de produção, utilizados por uma empresa para produzir determinados bens, devem receber para que eles continuem fornecendo esses fatores à mesma”. O dicionário Aurélio (2001, p. 215) define custo como “quantia que uma coisa custou; aquilo que se despende ou gasta para obter algo”.

É fundamental o produtor rural saber os custos operacionais da atividade exercida, para um gerenciamento adequado, alocação dos recursos corretamente e verificar a viabilidade econômica da atividade. Nas empresas Rurais ainda há uma necessidade de mostrar a importância de apurar o custo, pois muitos desses produtores não veem a análise dos custos da produção como uma ferramenta para o gerenciamento da atividade, como

confirma Crepaldi (2006, p. 153) que ainda predomina “a visão errônea de que esse setor não necessita adotar um critério sistemático de custos ou um controle rigoroso dos custos operacionais”.

Com a análise dos custos poderá ser feita a avaliação do desempenho da atividade pelo gestor. Outro ponto importante é analisar se os preços trabalhados são corretos. Crepaldi (2006, p. 153) explica que o não conhecimento do custo operacional o produtor “corre o risco de incorrer em um desses dois erros: comercializar seus produtos a preço de venda abaixo do real ou exagerar no preço”. Ambos os riscos Crepaldi (2006) menciona que estará perdendo, o primeiro estará comprometendo o seu lucro e o segundo estará perdendo mercado para concorrência por praticar preço superior a do mercado.

Marion (2006, p.106) ressalva que para apuração anual conforme exigido pelo fisco “no Brasil, em termos de Contabilidade da Pecuária, há dois tipos de avaliação do estoque vivo (plantel): valores de custo e valores de mercado”. Crepaldi (2006) também enfatiza os dois métodos para apurar o resultado anual da propriedade conforme exigido pelo fisco. Para Marion (2006, p. 116) o método de custo identifica todos os custos da formação do rebanho e acumula ao plantel que é destacado no Estoque. “Por ocasião da venda do plantel, dá-se baixa no Estoque, debitando-se o Custo do Gado Vendido [...]. Portanto, a apuração do lucro será no momento da venda”. Crepaldi (2006) nomeia o método de custo também de custeio por absorção ou pleno que identifica ao estoque em formação todos os custos incorridos no período. As despesas não são incluídas aos estoques. O autor (2006, p. 219) ainda menciona que: “a distinção principal no custeio por absorção é entre custos e despesas. A separação é importante porque as despesas são jogadas imediatamente contra o resultado do período, enquanto somente os custos relativos aos produtos vendidos terão idêntico tratamento”.

O método a valor de Mercado Marion (2006, p. 116) comenta que: “considera o preço de mercado do plantel que normalmente é maior que o custo, reconhecendo-se um ganho econômico periodicamente (normalmente uma vez por ano), em virtude do crescimento natural do rebanho”.

Crepaldi (2006, p. 221) complementa que o Método a valor de mercado:

É o reconhecimento da receita por valoração dos estoques para produtos que encerram características especiais [...]. Nestes casos, é possível reconhecer a receita mesmo antes da venda, porquanto existe uma avaliação de mercado (preço) que é objetiva em estágios distintos de manutenção dos produtos. [...]. Reconhecendo um ganho econômico periodicamente (Resultado Anual) em virtude do crescimento natural do rebanho.

Marion (2006) destaca a utilização do custo histórico na pecuária que consiste em apropriar todos os custos do período periodicamente proporcional a quantidade de cabeças de gado existentes. Basta apenas identificar todos os custos do rebanho e dividir o resultado por todas as cabeças de gado. Não incluído na divisão o grupo reprodutor, o ativo imobilizado da empresa. No entanto Marion (2006, p. 149) faz críticas ao custo histórico, pois “o valor do rebanho no estoque, mesmo que receba custo periodicamente, tende a desatualiza-se por causa das tendências inflacionárias do Brasil e da não incidência da correção monetária legal sobre o estoque”. Isso prejudica o valor real praticado nos estoques na data do Balanço Patrimonial. Crepaldi (2006, p. 253) confirma essas críticas destacando que devido ao longo ciclo operacional “o valor do rebanho no estoque, apesar de receber custos periodicamente, desatualiza-se pela inflação e pela não incidência de Correção Monetária legal sobre o estoque”. Portanto Marion (2006, p. 150) conclui que:

Entende-se como inadequada a aplicação do “Custo Histórico como Base de Valor”, nos moldes tradicionais. [...] entende-se que a fórmula mista (Custo histórico Corrigido, Reavaliação, Equivalência Patrimonial e Valor de Mercado) é perfeitamente aplicável à pecuária, sem nenhum prejuízo à qualidade dos relatórios contábeis para esse grupo de contas.

A fórmula mista é a aplicação da junção do custo histórico corrigido, reavaliação dos estoques, equivalência patrimonial e valor de mercado com a finalidade de tornar as informações contábeis mais reais possível tentando evitar possíveis distorções.

2.3 Classificação dos Custos

Os custos classificam de acordo com suas características, o entendimento dessas classificações é importante para a compreensão da análise dos custos, e para o esclarecimento do que é custo e despesa Martins (2010) corrobora esclarecendo que os custos são gastos referente a bens ou serviços que criam mais bens e serviços. Tudo que foi gasto, trabalhos e serviços despendidos para a obtenção de outros bens. As despesas são bens ou serviços utilizados para ganhos na atividade. Para não confundir Despesas com custos Martins (2010, p. 41) ressalta que “bastando definir-se o momento em que o produto está pronto para a venda. Até aí, todos os gastos são custos. A partir desse momento, despesas”.

Os custos conforme são apropriados ao produto podem ser direto ou indireto, para ser classificado como custos diretos deverão ter unidade de medida e variar segundo a quantidade

produzida, não é necessário rateio, são alocados diretamente ao produto, alimentação é um exemplo. Custos indiretos não podem ser identificados diretamente ao produto é preciso alguma forma de rateio para sua incorporação. (CREPALDI, 2010).

Os custos quanto ao volume de produção são classificados em Custos Fixos e Custos variáveis, os custos fixos independem da quantidade produzida, e custos variáveis variam conforme a quantidade produzida (CREPALDI, 2010), nesse sentido Crepaldi (2006, p.154) corrobora: “Custos Variáveis: assim chamados pelo fato de que seus valores dependem da intensidade da utilização do maquinário. Exemplos: Combustível, lubrificantes, manutenção e consertos”. E Custo Variável Total: “o custo variável total, ou CVT, é o custo de recursos com duração igual ou menor que o ciclo de produção. [...] são recursos aplicados e/ou consumidos a curto prazo, incorporando-se totalmente ao produto”.

Os custos fixos: “assim chamados pelo fato de que ocorrem independentemente do uso ou não do maquinário”. E ainda o Custo Fixo Total: “é o custo dos recursos com duração superior ao ciclo de produção, ou seja, não se incorpora totalmente ao produto no curto prazo, fazendo-se em tantos ciclos quanto permitir sua vida útil”.

Ainda Crepaldi (2006, p.155) relata que há os custos monetários: “são aqueles que resultam num desembolso”. E Custos Calculados: “não implicam nenhum desembolso”. Dentro desse último existe o custo alternativo ou de oportunidade: “é o valor que o capital empregado em uma atividade renderia se fosse utilizado na melhor alternativa de emprego”. Custo total e custo total médio Crepaldi (2006, p. 155 e 156) postula:

Custo Total, ou CT, é a soma de todos os custos com recursos de produção para determinada atividade produzir um bem ou serviço. É fornecido pela soma do custo fixo total com o custo variável total e seus respectivos custos de oportunidade. Custo Total Médio. Também conhecido como unitário, ou simplesmente pela sigla CTMe, o custo total médio é o relativo a uma unidade produzida.

O entendimento e a diferenciação de todos os tipos de custo são imprescindíveis para uma análise pautada na integridade dos fatos e na veracidade das informações. Dependendo do objetivo do gestor ele irá se valer de determinado custo para tomada de decisão.

2.4 Métodos de Custeio

Crepaldi (2010, p 228) menciona que “custeio ou custeamento são métodos de apuração de custos, maneiras segundo as quais procederemos a acumulação e apuração dos custos”. Martins (2011, p. 229) lembra que:

Informações sobre custos vêm sendo preferencialmente utilizadas como medida de desempenho organizacional e operacional, uma vez que sintetizam a *performance* de uma série de atividades, às vezes incomuns, através de uma única unidade (monetária); o que permite a comparação interna e externa e, se necessário, a tomada de medidas corretoras ou potencializadoras. Em decorrência os custos são instrumentos ativos para gestão.

Martins (2010) esclarece que os custos devem propiciar as informações gerenciais necessárias para os aspectos decisoriais, portanto a escolha do método de custeio deverá ser o que trará maiores vantagens para a empresa em questão gerencial.

2.4.1 Custeio por Absorção

Custeio por Absorção Martins (2010, p.37) explica que:

É o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

Crepaldi (2010) salienta que esse método de custeio está de acordo com o regime de competência, e onde os custos de produção dos produtos vendidos são considerados despesa do período. No custeio por absorção os custos diretos e indiretos, variáveis e fixos são apropriados ao produto, necessitando de critério de rateio para mensurar os custos indiretos quando envolver mais de um produto.

2.4.2 Custeio Baseado em Atividades - ABC

O Custeio ABC é o custeio Baseado em atividades e tenta diminuir as distorções que ocorrem no rateamento dos custos indiretos. Crepaldi (2010) menciona que o ABC surgiu nos anos 80, Kaplan e Cooper criaram uma ferramenta para ser utilizada na gestão estratégica da empresa, na qual cortavam desperdícios e melhoravam os serviços. No ABC os custos indiretos podem ser alocados aos produtos de acordo com a quantidade de atividade que determinado produto necessita para sua realização. Os custos indiretos precisam de uma melhor alocação já que faz parte dos custos da empresa. Martins (2010, p. 103) menciona que “para se utilizar o ABC, é necessária a definição das atividades relevantes dentro dos departamentos, bem como dos direcionadores de custos de recursos que irão alocar os

diversos custos incorridos às atividades”. De acordo Martins (2010) a utilização desse método de custeio em uma visão apenas funcional é chamado de primeira geração do ABC já a sua utilização com fins gerenciais é chamado de segunda geração do ABC.

Na segunda geração do custeio ABC ele é visto de duas formas, na visão vertical e horizontal. Martins (2010, p.286) postula que na visão vertical os custos são apropriados “aos objetos de custeio através das atividades realizadas em cada departamento”. E na visão horizontal os custos dos processos são captados “através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais”. O ABC é uma forma de gestão estratégica dos custos.

O custeio ABC possui algumas vantagens e também desvantagens na sua utilização. As vantagens: o custeio ABC surgiu para ter um melhor controle sobre os gastos onde os custos diretos são tratados por atividades; Ele traz informações gerenciais mais precisas para tomada de decisão, esse tipo de custeio é direcionado a empresas que possuem dificuldade de definir seus custos; Pode ser identificado em cada atividade o real custo para sua realização, tornando as informações mais claras, podendo ser eliminada a atividade que agrega valor ao produto. As desvantagens: O ABC necessita de maior controle interno, uma organização bem definida para o controle das informações. Sua implantação gera alto custo para empresa; ela não é aceita pelo fisco, portanto é uma forma de custeio gerencial e não fiscal, tendo a empresa que ter dois sistemas de custeio (CREPALDI, 2010).

Para a implantação do custeio ABC as atividades devem ser definidas de acordo com o interesse do gestor. Esse método de custeio é uma ferramenta para gestão da empresa, pois as informações são mais precisas, é uma nova forma de olhar os custos gerando uma melhor lucratividade para empresa com um melhor gerenciamento, o ABC ajuda a empresa verificar qual produto está dando melhor retorno e quais gastos ele pode excluir da produção ou serviço se tornando uma excelente forma de administrar o sistema de produção.

2.4.3 Custeio Variável e Margem de Contribuição

Os custos fixos causam dificuldade na sua alocação, conforme o método de custeio utilizado para o rateio, os custos alocados a cada produto mudará trazendo dificuldades para análise gerencial. O custeio Variável é utilizado para fins gerenciais já que somente os custos variáveis são apropriados ao produto enquanto que os custos fixos são tratados como despesa do período. Martins (2010, p.197) diz que “com base, portanto, no Custeio Variável, só são

alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesa do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”. Martins (2010, p. 197) menciona que os custos fixos apropriados não são úteis para fins gerenciais e elenca alguns problemas para isso:

Por sua própria natureza, os custos fixos existem independentemente da produção ou não desta ou daquela unidade, e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que oscilações (dentro de certos limites) ocorram no volume de produção [...]. Por não dizerem respeito a este ou àquele produto ou a esta ou àquela unidade, são quase sempre distribuídos à base de critérios de rateio, que contêm, em maior ou menor grau, arbitrariedade; quase sempre grandes graus de arbitrariedade. A maior parte das apropriações é feita em função de fatores de influência que, na verdade, não vinculam efetivamente cada custo a cada produto, porque essa vinculação é muito mais forçada do que acostumamos acreditar.

Essa forma alternativa de custeamento nasceu para diminuir a dificuldade em relação à apropriação dos Custos Fixos, já que o mesmo dependendo do tipo de rateio pode tornar hora um produto mais rentável que outro. Esse tipo de custeio também separa gastos fixos de gastos variáveis. Esse sistema de custeio exige um rigor na separação do que é custo fixo e custo variável, necessitando de suporte contábil adequado, um plano de contas que separe criteriosamente o que é variável e o que é fixo (CREPALDI, 2010).

A utilização do custeio variável é defendida segundo algumas premissas, que os custos e despesas fixas existem independentes da produção/fabricação ou prestação de serviço. Os custos fixos não podem ser alocados a um produto específico por não estar diretamente ligado a ele e exige um critério de rateio para sua alocação aos produtos o que pode conter um alto ou baixo grau de arbitrariedade. Sua utilização também corrobora para a identificação da Margem de Contribuição de cada produto, assim evidenciando quantas unidades são necessárias produzir e serem vendidas para o sucesso da atividade, fornecendo informação sobre o volume de produção e o lucro necessário para a continuidade do negócio (CREPALDI, 2010).

O custeio Variável surgiu para fins gerenciais, já que através dos custos variáveis pode-se ver a Margem de Contribuição de cada produto. Margem de Contribuição influencia nas tomadas de decisões com relação ao produto. Mostra qual produto tem maior capacidade de retorno para o pagamento dos custos fixos e gerar lucro. Para achar a Margem de Contribuição por unidade de um produto, basta pegar o preço de venda unitário e diminuir os custos e despesas variáveis unitários do produto (MARTNIS, 2010; CREPALDI, 2010). Martins (2010, p. 182) corrobora que “os encargos fixos podem provocar problemas nos momentos de decisão, e que a Margem de contribuição tem a grande virtude de tornar mais

clara a situação para tais finalidades”. A Margem de Contribuição tem a prerrogativa de tornar possível verificar qual produto contribui mais para formar o lucro da empresa.

Toda dificuldade na apropriação dos custos fixos se dá pela escolha mais adequada do critério de rateio, já que, os custos fixos ao contrário dos custos variáveis não podem ser alocados diretamente ao produto, tornando totalmente independentes da produção e ainda dependendo do critério de rateio escolhido o valor do custo a ser apropriado a cada produto poderá ser diferente. Portanto a margem de contribuição é a diferença do preço de venda e o custo variável de cada produto, evidenciando através dos custos variáveis qual o custo efetivo que cada produto traz para empresa sem erro, e ressaltando qual contribui mais para pagar os custos e despesas fixas e lucrar. (MARTINS, 2010).

Crepaldi (2010) argumenta que a Margem de Contribuição pode ajudar no gerenciamento da atividade evidenciando qual produto deverá despender maior esforço para a venda, quais os preços a ser praticado, mostrar se a empresa deve continuar ou não com a manutenção de determinado produto, avaliar o desempenho de cada produto no processo. Crepaldi (2011) traz a Fórmula da Margem de Contribuição, sendo Margem de Contribuição (MC) igual o Preço de Venda (PV) menos Custos Variáveis (CV) e Despesas Variáveis (DV).

Portanto a margem de contribuição é uma ferramenta de estratégia para verificar a rentabilidade das atividades desenvolvidas, ela evidencia os melhores caminhos para tomada de decisão. Expõe para o gestor se as atividades geram margem positiva ou negativa para análise gerencial indicando o que fazer para que a empresa permaneça no mercado.

3. METODOLOGIA

Para Gil (2010, p. 3) “como toda atividade racional e sistemática, a pesquisa exige que as ações desenvolvidas ao longo de seu processo sejam efetivamente planejadas”. Portanto o planejamento da pesquisa é de suma importância para a efetivação do trabalho. E para a presente pesquisa buscou-se o plano de pesquisa mencionado por Beuren (2010) apud Richardson (1999) o estudo de corte transversal, que consiste em analisar os dados de um momento específico.

A análise da margem de contribuição é uma ferramenta imprescindível para a boa administração de uma empresa. Importante meio pelo qual o empreendedor verificará se está tendo o retorno esperado, se os preços praticados estão certos e se pode ser feito algo para diminuir os custos da produção. Na atividade rural não é diferente. Para o produtor saber se está obtendo lucro e como diminuir os custos da produção ele deve ter um controle sobre seus gastos. Diferenciar qual custo está relacionado com a produção e qual não está.

No presente trabalho analisou as margens de contribuição entre as capitais do Centro Oeste de todo processo produtivo do gado de corte; cria, cria e engorda evidenciando o custeio variável como ferramenta de controle e gestão dos custos. A análise dos custos é uma ferramenta importantíssima para a atividade rural assim como para todas as outras atividades.

O trabalho consiste quanto ao objetivo em uma pesquisa descritiva que segundo Beuren (2010, p. 81) ela “tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis”. Beuren (2010, p. 81) apud Andrade (2002) “destaca que a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles”.

A pesquisa trata-se quanto aos procedimentos de um estudo de caso, Gil (2010, p. 37) explica que “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”. E quanto à abordagem do problema é uma pesquisa qualitativa e quantitativa, Beuren (2010, p. 92) afirma que “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”. E de acordo com a autora na abordagem qualitativa não se faz uso de instrumentos estatísticos, mas interessa no exame da compreensão da realidade dos fenômenos, e a pesquisa

quantitativa “caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos tanto na coleta quanto no tratamento dos dados.” Beuren (2010) completa que a abordagem quantitativa busca evidenciar o resultado preciso sem distorções na análise.

E quanto as técnicas de coletas de dados Yin (2005, p. 109) esclarece que “as evidências para estudo de caso podem vir de seis formas distintas: documentos, registros em arquivo, entrevistas, observação direta, observação participante e artefatos físicos”. Serão analisados especificamente documentos e registros em arquivo. Yin (2005, p. 112) explica cada uma das evidências que serão analisadas.

Documentação: “esse tipo de informação pode assumir muitas formas e deve ser o objeto de planos explícitos da coleta de dados”. “Para os estudos de caso, o uso mais importante de documentos é corroborar e valorizar as evidências oriundas de outras fontes”.

Yin (2005, p. 114) destaca que “os documentos desempenham um papel explícito em qualquer coleta de dados, ao se realizar estudos de caso. Buscas sistemáticas por documentos relevantes são importantes em qualquer planejamento para a coleta de dados”.

Registro em arquivos: Yin (2005, p. 115 e 116) expõe alguns exemplos de registros em arquivos:

Registros de serviço, como aqueles que mostram número dos clientes atendidos em um determinado período de tempo; - Registros organizacionais, como as tabelas e os orçamentos de organizações em um período de tempo; - Mapas e gráficos das características geográficas ou esboços de um lugar.

Segundo a autora (2005) os documentos e os registros em arquivos desempenham papel de grande importância na coleta de informações, são formas de análises que necessitam de organização e atenção nos dados.

3.1 Objeto da pesquisa

A pesquisa foi feita entre as capitais do Centro Oeste utilizando os dados de Custeio da atividade de Bovinocultura utilizado pela Instituição Financeira para fazer os projetos de investimento na atividade, os custos são referentes as fases de Cria, Recria e Engorda de gado. Os dados são das capitais: Cuiabá, Campo Grande e Goiânia. Foi analisada a Margem de Contribuição, em qual capital possui maior ou menor margem de contribuição para pagar os custos e despesas fixas e obter o lucro para o produtor. Os custos são referentes a uma cabeça

de gado; na fase de Cria referente ao custo do bezerro, na recria de Boi magro e na Engorda de Boi gordo.

O gado passa pelo processo de reprodução, nutrição, manejo e sanidade. A fase de cria envolve a reprodução, o nascimento e a desmama que dura um período aproximadamente de 510 dias, já as fases de recria e engorda são as mais demoradas do processo com duração de 880 dias aproximadamente. Na fase de recria para engorda o que muda é a dieta do gado, que é reforçada para ganhar peso. É importante ter o controle dos gastos em todas as fases da criação do gado para assim ter o controle dos custos.

3.2 Técnica de coleta dos dados

Esta análise teve por objetivo comparar a margem de contribuição da produção de cria recria e engorda da criação bovina entre as capitais do centro oeste. Os dados sobre os custos da produção de cria, recria e engorda foram obtidos em uma Instituição Financeira que por questão de sigilo o nome não foi revelado. Essa Instituição atua no setor rural, sendo o que mais impulsiona o setor com Financiamentos e investimentos.

Os dados são custos referenciais para custear a bovinocultura de corte, o banco utiliza essas informações para financiar a produção de gado para o produtor, como o financiamento pode ser feito apenas de uma fase os dados mostram os custos de cada fase separadamente. O banco libera os recursos apenas com notas fiscais ou recibo, o que dá maior veracidade aos dados aqui relacionados. São dados atualizados periodicamente com base no custo da região onde a criação será realizada. Os dados são obtidos por microrregião, ou seja, por municípios. No entanto nem todos os municípios possuem tabela referencial. A referência para as cidades escolhidas foi a pesquisa do IBGE sobre “Estatística da produção pecuária” de junho 2013, a qual elenca os principais estados que abateram bovinos no primeiro trimestre de 2013, ficando as capitais do centro oeste entre as cinco primeiras colocações.

Não foram considerados o custo da terra, a depreciação das máquinas e as taxas e impostos (ex: ITR), visto que são custos fixos e os dados não os contemplam. A taxa variável que incide na venda (GTA) também não foi considerada, pois não foi possível obter informação sobre os valores da Guia em todos os Estados do Centro Oeste, a contribuição Funrural por estar suspensa no momento também não foi considerada. Na fase de Cria está ponderando que o produtor possui já a Matriz, não contabilizando o custo na aquisição desta.

Os dados obtidos apresentaram todos os custos como variáveis, no entanto, para cálculo foram considerados custos variáveis aqueles que pode ser alocado ao custo a cada cabeça de gado, desconsiderando os que não são identificáveis, ou seja, custos com energia elétrica, benfeitorias e mão de obra com a pastagem, manutenção e instalação não foram considerados custos variáveis. O sistema de criação foi o extensivo, por ser o pasto a alimentação mais utilizada na pecuária no Brasil conforme pesquisa da EMBRAPA 2005.

Com o valor dos custos variáveis de cada fase da produção em cada capital foi necessário saber o preço de venda em uma data específica para apanhar as informações do preço da arroba, já que, o mesmo varia muito. Estabeleceu-se a data de 05/12/2013. O preço de venda da arroba de boi foi obtido no site “pecuaria.com.br”, o site tem disponível as cotações do CEPEA (Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada – ESALQ/USP) desde 1997 e coleta suas próprias informações desde 1999, é muito acessado por pessoas da área. Não foi possível obter os custos do ano anterior, já que, os ciclos da produção são de duração média de um ano, portanto os dados dos custos utilizados foram do mês 11/2013.

Com o preço de venda da arroba, do bezerro e do boi magro analisou-se a margem de contribuição de cada fase da produção. Para melhor análise foram feitos quadros com os custos e gráficos demonstrando o desempenho de cada capital nas fases de criação do gado. A atividade pecuária de Cria, Recria e Engorda nos dados obtidos englobam os seguintes custos:

Custos	Descrição
Sanidade	A sanidade envolve a saúde do animal, controlar os riscos no processo de alimentação, cuidando para que a alimentação seja saudável e longe de riscos para a saúde animal. O serviço de veterinários capacitados para a detecção de doenças e o cuidado para que ela não se prolifere entre os animais é de suma importância (MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, 2014). Os custos variáveis que envolvem a sanidade que trata a análise são: vacinas, antibacteriana, carrapaticidas e vermífugos.
Alimentação	A alimentação do animal foi o sistema de pastejo, o extensivo, a pesquisa da Embrapa (2005, p. 19) traz resumidamente os processos: “a) sistema extensivo - regime exclusivo de pastagem; b) sistema semi-intensivo - pastagem mais suplementação em pasto; e c) sistema intensivo - pastagem mais suplementação e confinamento”. No sistema extensivo segundo a pesquisa da Embrapa (2005) as pastagens ainda não nutre o animal em todos os aspectos não contendo, por exemplo, fósforo, zinco, sódio, etc., o que é fornecido por meio de suplementos minerais. Os custos variáveis que envolvem a alimentação são: Suplemento mineral e pastagens.
Mão-de-obra	A mão de obra na atividade pecuária engloba principalmente os serviços de veterinários, cuidado com as pastagens e cercas, manejo das matrizes, controle com as pragas. O manejo consiste num conjunto de práticas direcionadas a realização de determinada atividade, Embrapa (2006). Os custos variáveis que envolvem a mão de obra são: assistência veterinária, manejo das matrizes, manejo dos bezerros, castração e vacinação.
Aquisição de animais	A bovinocultura possibilita ao produtor escolher em qual fase da criação quer trabalhar, escolhendo a fase de Recria ou Engorda será necessário comprar os animais para continuar o processo.

Quadro 2 – Principais Custos da Criação

Fonte: Ministério da Agricultura (2014); Embrapa (2005; 2006)

4. RESULTADO E DISCUSSÃO

A criação de gado envolve muitos custos, para demonstrar os principais custos foi elaborado tabelas para cada fase de criação onde foram separados os custos variáveis dos considerados fixos de acordo com a contabilidade. A duração de cada fase nas microrregiões é de um ano. Na fase de Cria trata-se de Bezerro Zebuino, na Recria Boi magro Zebuino e na Engorda Boi gordo. Os dados fornecem a produção esperada ao final de cada fase na microrregião, a produção esperada é o peso do boi, mas apenas na fase da Engorda o peso faz diferença e foi utilizado para a obtenção do preço, por isso foram demonstrados também em tabela os pesos na fase da Engorda de cada microrregião.

Tabela 1 - Demonstrativo dos Custos Variáveis na fase de Cria

Componentes	Valores em R\$		
	Campo Grande/MS	Cuiabá/MT	Goiânia/GO
Insumos			
Suplemento mineral (sal mineralizado)	43,66	111,78	103,30
Vacinas	10,70	9,89	14,96
Antibacteriana	1,82	0,07	12,20
Carrapaticidas	0,62	6,22	7,02
Vermífugos	6,69	1,26	2,70
Anti-inflamatório			3,44
Mão de obra Variável			
Assistência Veterinária	6,03		
Manejo das Matrizes	99,91	11,84	17,60
Vacinação	0,52	1,48	
Manejo dos bezerros		3,70	
Vermifugação		1,48	
Manejo Sanitário			12,20
Total	169,95	147,72	173,42

Fonte: dados da pesquisa

Na fase de Cria pode ser observado que os custos variáveis são praticamente os mesmos em todas as capitais, a diferença fica por conta do valor, Goiânia possui o maior Custo Variável, isso porque os custos com vacinas e antibacteriana são elevados. Em Goiânia os Custos Variáveis são menores, em Campo Grande o Custo Variável fica entre as duas outras capitais, o destaque é o preço da mão-de-obra manejo das matrizes que foi o elevado custando para o produtor R\$99,91 por cabeça de boi. A produção na Cria leva em consideração que o produtor possui a matriz, não sendo contabilizado o custo na aquisição desta.

Tabela 2 - Demonstrativo dos Custos Variáveis na fase de Recria

Componentes	Valores em R\$		
	Campo Grande/MS	Cuiabá/MT	Goiânia/GO
Insumos			
Suplemento mineral	25,04	27,74	49,84
Vacinas	4,25	3,65	5,60
Antibacteriana	1,20	0,20	1,52
Carrapaticida	0,16	0,27	1,44
Vermífugo	1,44	3,21	2,52
Mão-de-obra Variável			
Controle Sanitário	5,17	1,89	9,78
Manejo dos bezerros	51,72	45,31	35,21
Vacinação	0,35	1,89	
Bezerro Zebuino (180 Kg)	765,00	578,70	658,83
Total	854,33	662,86	764,74

Fonte: dados da pesquisa

Na fase da Recria Campo Grande possui o maior Custo Variável, isso porque o valor do Bezerro é maior do que nas outras Capitais, Goiânia possui maior custo com suplemento mineral, vacinas controle sanitário, tendo o segundo maior Custo Variável e Cuiabá o menor Custo Variável.

Tabela 3 - Demonstrativo dos custos Variáveis na fase de Engorda

Componentes	Valores em R\$		
	Campo Grande/MS	Cuiabá/MT	Goiânia/GO
Insumos			
Suplemento mineral	30,00	101,54	73,23
Vacinas	2,35	2,70	5,60
Antibacteriana	1,73	2,38	2,52
Carrapaticida	0,24	4,54	1,86
Vermífugo		5,04	4,38
Mão-de-obra Variável			
Manejo alimentar		14,35	
Castração	0,67		
Vacinação	0,69		
Veterinário		7,92	
Manejo sanitário			9,78
Boi Magro Zebuino	1.210,05	1024,65	957,78
Total	1.245,73	1.163,12	1.055,15

Fonte: dados da pesquisa

Na fase da Engorda Campo Grande possui o maior Custo Variável, o custo do Boi Magro é o mais elevado, o que faz uma grande diferença. O menor Custo Variável é de Goiânia, pois o preço do Boi Magro é o menor. Cuiabá possui o maior custo em relação ao suplemento mineral.

Os dados foram separados em custos variáveis segundo a relação direta com a produção de cada cabeça de gado, ou seja, os custos que são identificáveis por cabeça de gado foram considerados variáveis e os que não foram possíveis de fazer a identificação foram considerados fixos. O custeio Variável é um método de custeio que nos permite uma análise gerencial sobre a atividade, é possível verificar o quanto, através da Margem de Contribuição, a empresa possui para pagar seus custos e despesas fixas, já que as mesmas são contabilizadas como despesas do período.

As tabelas a seguir são referentes a Margem de Contribuição.

Tabela 4 - Margem de Contribuição na fase de Cria

	Valores em R\$		
	Campo Grande/MS	Cuiabá/MT	Goiânia/GO
(=) Venda	890,00	890,00	890,00
(-) Custos Variáveis	169,95	147,72	173,44
(=) Margem de Contribuição	720,05	742,28	716,58

Fonte: dados da pesquisa

Cuiabá possui a maior Margem de Contribuição, enquanto que Goiânia possui a menor Margem, os Custos Variáveis são menores em Cuiabá e maiores em Goiânia.

Tabela 5 - Margem de Contribuição da fase de Recria

	Valores em R\$		
	Campo Grande/MS	Cuiabá/MT	Goiânia/GO
(=) Venda	1.300,00	1.300,00	1.300,00
(-) Custos Variáveis	854,33	662,86	764,74
(=) Margem de Contribuição	445,67	637,14	535,26

Fonte: dados da pesquisa

A maior Margem de Contribuição é de Cuiabá, a menor é de Campo Grande que tem o maior Custo Variável. Para verificar a margem de Contribuição na fase da Engorda foi necessário o verificar o peso do Boi ao final da fase, a tabela abaixo demonstra o peso para cada capital. Os dados sobre o peso também foram obtidos junto a Instituição Financeira. O peso contribui para que o preço de venda seja elevado, portanto mesmo produzindo um boi com Custos Variáveis baixos não quer dizer que terá uma Margem de Contribuição menor.

Tabela 6 - Peso na fase de Engorda

Fase de Produção	Capital	Peso Esperado
Engorda	Campo Grande	530 kg
	Cuiabá	509 kg
	Goiânia	467 kg
Total		1.506 kg

Fonte: dados da pesquisa

Verificou-se que o Campo Grande produz o boi mais gordo, em seguida Cuiabá. O Boi com menor peso fica para Goiânia. O peso do boi possibilitou verificar quantas arrobas ele possui para achar o preço de venda, cada 15 Kg é uma arroba, então temos para Campo Grande 35,33 arrobas que multiplicado pelo preço da arroba R\$105, 00, o preço de venda fica R\$3.709, 65, em Cuiabá o boi possui 33,93 arrobas que multiplicado pelo preço de venda R\$97,00, fica R\$3.291,21 e Goiânia com 31,13 arrobas e preço da arroba por R\$104,00 o valor do boi para venda fica R\$3.237,52.

Tabela 7 - Margem de Contribuição na fase da Engorda

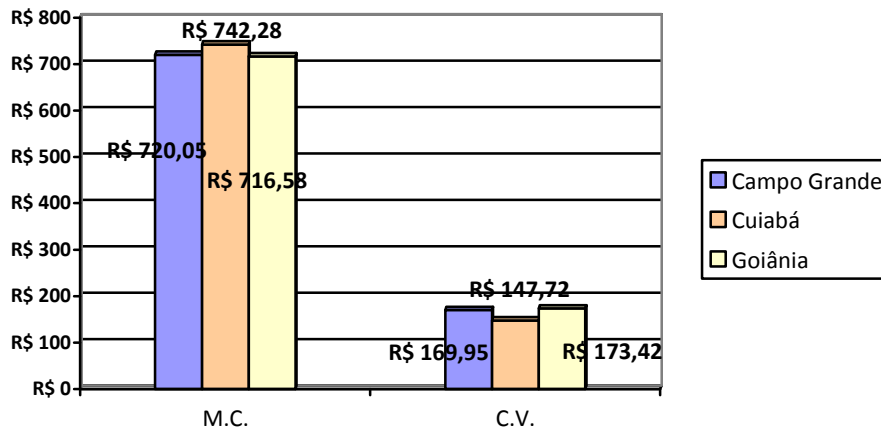
	Valores em R\$		
	Campo Grande/MS	Cuiabá/MS	Goiânia/GO
(=) Preço	3.709,65	3.291,21	3.237,52
(-) Custo Variável	1.245,73	1.163,12	1.055,15
(=) Margem de Contribuição	2.463,92	2.128,09	2.182,37

Fonte: dados da pesquisa

A Margem de Contribuição possibilitou analisar em qual dos estados possui um maior retorno sobre a criação de gado para o produtor. Para cada cabeça de gado vendida em Campo Grande sobra R\$2.463,92 para pagar os custos e despesas fixos e gerar lucro para o produtor. E para cada cabeça de boi gordo vendido em Cuiabá sobra R\$2.0128,09 para pagar os custos e despesas fixas e gerar lucro. Em Goiânia para cada cabeça de boi gordo vendido sobra R\$2.182,37 para pagar os custos e despesas fixas e gerar lucro para produção. Campo Grande possui o maior retorno, em seguida Goiânia e por último Cuiabá, Campo Grande produz um com peso maior o que possibilitou um preço de venda maior, contribuindo então para ter a maior Margem de Contribuição.

Podemos analisar com as informações acima que na fase de Cria a maior margem de contribuição foi obtida pela capital Cuiabá, uma margem de contribuição de R\$742,28, sendo o custo variável de R\$147,72. Campo Grande em segundo e Goiânia em terceiro. O gráfico irá mostrar a maior margem de contribuição e o menor custo variável na fase de Cria.

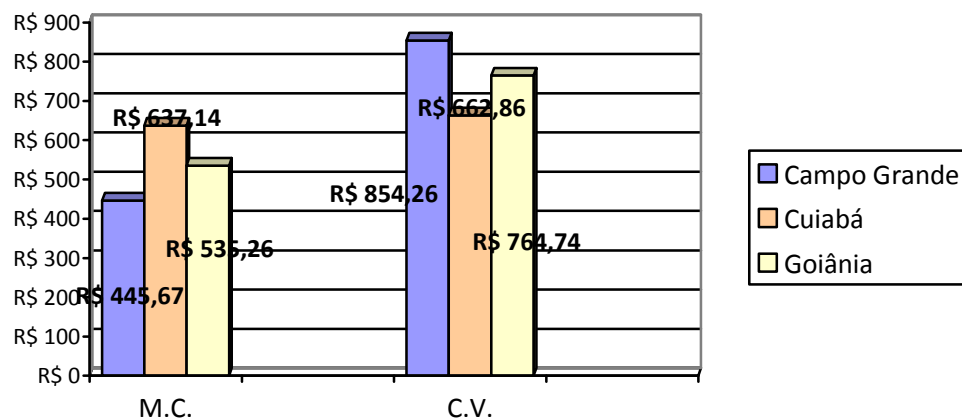
Gráfico 1 - Comparativo da Margem de Contribuição e Custo Variável na fase de Cria



Fonte: dados da pesquisa

Na fase de Recria, apesar da produção esperada variar em cada estado o preço de venda foi o mesmo para todos conforme dados retirados do site mencionado anteriormente. Em Cuiabá novamente tem a maior margem de contribuição com R\$637,14 com um menor custo variável R\$662,86 produz um boi magro mais gordo com 17,93 arrobas. Goiânia possui a segunda maior margem de contribuição com R\$535,26 e custo variável de R\$764,74, produz um boi magro com 16,83 arrobas menor que Campo Grande que possui a menor margem de contribuição de R\$445,67 com custo variável de R\$854,26 e produção esperada de um boi magro com 16,93 arrobas, o gráfico demonstra.

Gráfico 2 - Comparativo da Margem de Contribuição e Custos Variáveis na fase de Recria



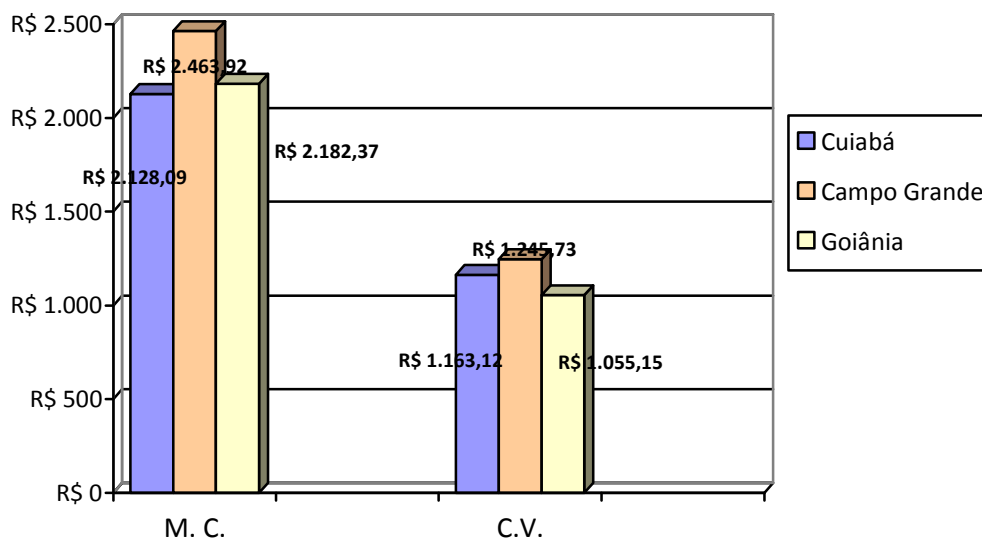
Fonte: dados da pesquisa

Na fase de Engorda Campo Grande possui a maior margem de contribuição, isso porque produz um boi mais gordo com preço de venda maior do que nas outras duas capitais analisadas. Seu custo variável é o maior, mas isso é compensado com a produção e o preço de venda que são os maiores.

Goiânia possui a segunda maior margem de contribuição, seu custo variável é menor entre os três estados e o peso do boi ao final do ciclo também é menor, no entanto seu preço de venda é maior o que faz ter uma margem de contribuição melhor.

Em Cuiabá na fase de Engorda ocupou a última posição, isso devido ao preço da arroba que é menor. Sua margem de contribuição foi a menor, mas nos custos variáveis e na produção do boi gordo ficou em segunda posição.

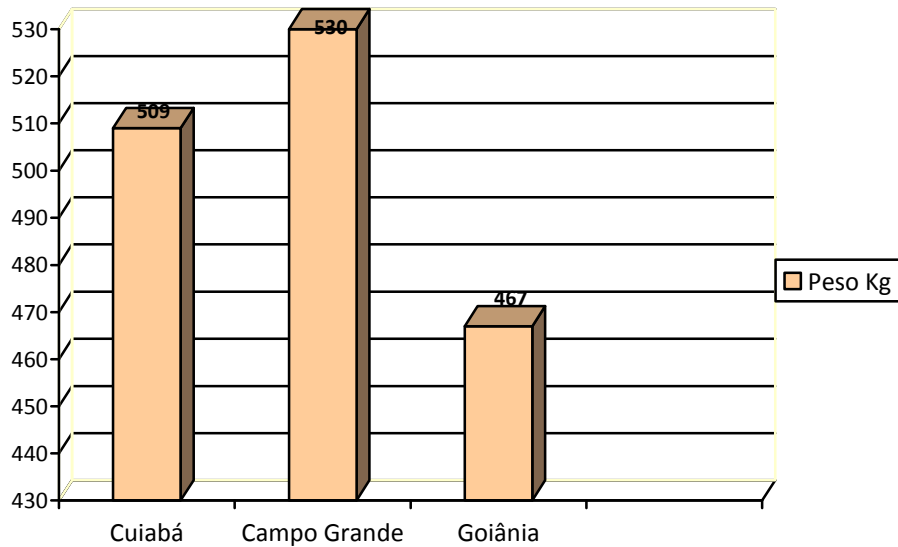
Gráfico 3 - Comparativo da Margem de Contribuição e Custos Variáveis na fase de Engorda



Fonte: dados da pesquisa

Na fase de Engorda Cuiabá produz o boi mais gordo e Goiânia o boi mais magro por isso apesar de Goiânia ter o menor Custo Variável, não tem a maior Margem de Contribuição, isso devido ao peso do boi e ao preço da arroba. Campo Grande mesmo com Custo Variável maior, possui a maior Margem de Contribuição justamente devido ao peso do boi e ao preço da arroba. Cuiabá possui a menor Margem de Contribuição, apesar de produzir um boi gordo o preço da arroba é o menor entre as capitais analisadas, os gráficos abaixo comparam os pesos e os preços da arroba:

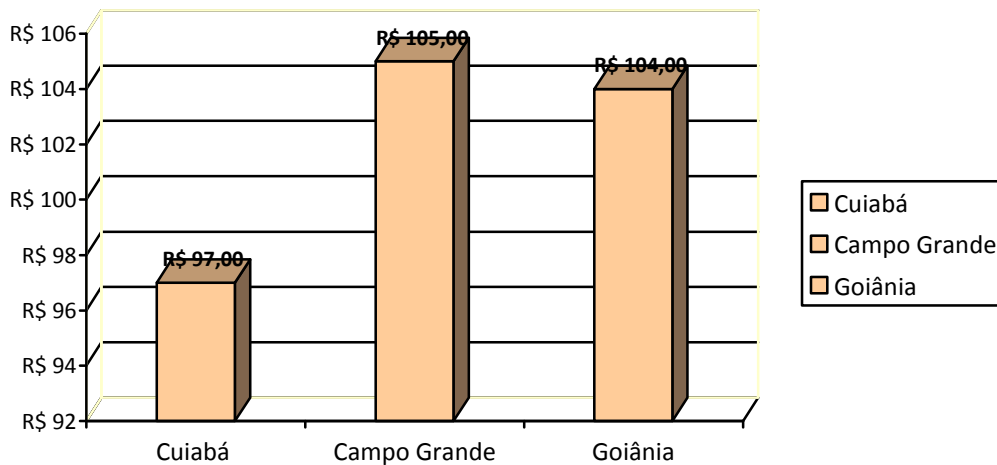
Gráfico 4 - Comparativo do Peso Kg na fase de Engorda



Fonte: dados da pesquisa

Quanto ao preço Cuiabá também possui o maior e desta vez Campo Grande possui o preço de venda da arroba menor.

Gráfico 5 - Comparativo do Preço de venda na fase de Engorda



Fonte: dados da pesquisa

Os gráficos mostram como foi o desempenho de cada estado nas fases de Cria, Recria e Engorda em relação a Margem de Contribuição, Custo Variável, Peso do boi e Preço do boi.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando que o produtor na atividade pecuária possui dificuldades em controlar os custos que a margem de contribuição se torna de grande valia, já que, demonstra através do preço de venda e dos custos variáveis o quanto sobra para o produtor cobrir seus custos e despesas fixas e gerar lucro. Em uma sociedade competitiva, para que a atividade se mantenha no mercado é necessária uma contabilidade gerencial, que evidencie a realidade da empresa. Para isso é importante ter o controle das informações de forma que sejam claras e acessíveis a todos que fazem parte da atividade. O custeio variável como especificado ao longo da pesquisa é uma forma de verificar os custos e despesas variáveis da produção considerando os custos e despesas fixas como despesa do período. Tudo para evitar o máximo as distorções que o rateio dos custos indiretos podem causar, buscando informações gerenciais para análise da atividade.

A análise da produção de Cria evidenciou que a maior Margem de Contribuição foi da capital do estado de Mato Grosso, mostrando que nessa fase quem produz na capital possui um retorno maior, isso porque os custos Variáveis são menores. A capital de Mato Grosso do sul ficou com a segunda maior Margem de Contribuição na fase de Cria e por último ficou a capital Goiânia. Observamos que a diferença da margem de Contribuição entre os estados é pouca, em percentual tendo como referência o total de Margem de Contribuição temos 35% para Cuiabá, 33% para Campo Grande e 32% para Goiânia.

Na fase de Recria o peso do boi ao final do ciclo foi diferente para cada capital, mas conforme dados obtido do site “pecuária.com.br” o preço de venda foi o mesmo para todos, analisando os dados, Cuiabá novamente fica em primeiro lugar, com maior Margem de Contribuição e menor Custo Variável produzindo um boi magro mais pesado, em segundo fica a Capital de Goiás com melhor margem de Contribuição e menor Custo Variável, mas em relação ao peso fica em última posição. Campo grande produz o segundo boi magro mais gordo entre os estados, contudo fica em último na Margem de Contribuição com maior Custo Variável.

Analisando a fase de engorda a capital Campo Grande teve a maior margem de Contribuição sendo o estado em relação a Margem de Contribuição o melhor para essa atividade, produz um boi mais gordo com preço de venda da arroba maior, o custo variável maior é compensado pela produção e preço de venda. O estado de Goiânia se mostrou melhor para produzir boi de engorda do que em Cuiabá que apesar de produzir um boi gordo com

peso final maior o preço de venda da arroba é menor, o que torna a produção no estado de Goiás mais interessante.

Portanto analisando as três fases juntas observou-se que Campo grande possui o maior custo variável, contudo a maior margem de contribuição. Nesse quesito Campo Grande seria a melhor opção para a criação das três fases de produção. Sua margem de Contribuição corresponde a 34,34% do total da margem de contribuição das três fases juntas. A menor margem de contribuição ficou para a capital Cuiabá, mas como Campo Grande na fase de Engorda produz boi com arroba maior e preço de venda também maior, mesmo com custo variável maior obteve maior margem de contribuição. A margem de contribuição de Cuiabá corresponde a 33,18% e Goiânia a 32,48%.

Como sugestão para futuros estudos na área, já que, no presente trabalho não foi possível obter os custos fixos e de cada fase da produção bovina, que fosse verificado os custos fixos para analisar o ponto de equilíbrio. E também pode ser pesquisado as variáveis que interferem na elaboração do preço de venda nas capitais do Centro Oeste, visto que os preços são diferente .

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

PIRES, Alexandre Vaz. **Bovinocultura de corte**. Piracicaba. FEALQ, 2010 VI, 760 p.

ATIVIDADE RURAL. O que se considera como atividade rural, nos termos de legislação tributária. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2005/PergResp2005/pr35a70.htm>>
Acesso em: 15/06/2013.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010. P.195.

BRASI, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm > Acesso em: 15/06/2013.

BRASIL, Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964. **Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14504.htm> Acesso em: 15/06/2013.

CONTABILIDADE, Conselho Federal. **Princípios fundamentais e normas brasileira de Contabilidade**. 3. ed., Brasília: CFC 2008.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Contabilidade Rural: uma abordagem decisorial**. 4. ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2006. 340 p.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Gerencial: teoria e prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011. P 412.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Curso básico de Contabilidade de Custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. P.364

CUSTOS. In: Mini Aurélio séc. XXI: **o minidicionário da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira. 2001.

EMBRAPA. Manejo Sanitário. Disponível em:

<http://sistemasdeproducao.cnptia.embrapa.br/FontesHTML/BovinoCorte/BovinoCortePara/paginas/manejo_san.html > Acesso em: 10/11/2013.

FECAP. Manual de normalização de trabalhos acadêmicos e referências bibliográficas.

Disponível em: <http://biblioteca.fecap.br/wp-content/uploads/2012/09/manual_trabalhos_academicos.pdf > Acesso em: 01/02/2013.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. P.184.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda pessoa jurídica**. 8. ed. 2. reimpressão. São Paulo: Atlas, 2006. 278 p.

MARION, J. C.; SEGATTI, S. **Contabilidade da pecuária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 196 p.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas 2010. 370 p.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, **Bovinos e Bubalinos**. Disponível em: <<http://www.agricultura.gov.br/animal/especies/bovinos-e-bubalinos>> Acesso em: 24/07/2013.

_____. **Sanidade Animal**. Disponível em <<http://www.agricultura.gov.br/animal/sanidade-animal>> Acesso em: 17/11/2013.

PECUÁRIA. **Cotação da Arroba do Boi Gordo**. Disponível em <<http://www.pecuaria.com.br/cotacoes.php>> Acesso em: 05/12/2013.

RURAL CENTRO. **Pecuária no Brasil 2013: fase de alta do ciclo está próxima**, 10/06/2013. Disponível em : <<http://ruralcentro.uol.com.br/analises/pecuaria-no-brasil-2013-fase-de-alta-do-ciclo-esta-proxima-3659#y=459>> Acesso em : 22/07/2013.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: Planejamento e Métodos**. Trad. Daniel Grassi. 3º ed. Porto Alegre: Bookman, 2005. P. 212.