Análise comparativa do resultado econômico e financeiro entre as atividades suinícola e leiteira

Vanderlei Gollo (FURB) - vande_gollo@hotmail.com

Silvana Dalmutt Kruger (UFSC/Unochapecó) - silvanak@unochapeco.edu.br

Sady Mazzioni (FURB) - sady@unochapeco.edu.br

Paulo Roberto da Cunha (FURB/UDESC) - pauloccsa@furb.br

Resumo:

O objetivo do estudo é comparar o resultado econômico e financeiro das atividades suinícola e leiteira, desenvolvidas numa entidade rural do município de Coronel Freitas-SC. Quanto aos procedimentos metodológicos trata-se de uma pesquisa exploratória, com estudo de caso aplicado e análise qualitativa de dados. A partir da coleta de dados realizada junto ao gestor rural por meio de entrevistas informais, utilizou-se de métodos contábeis para apurar os custos do processo produtivo das atividades suinícola e leiteira, no período temporal de 12 meses. Os resultados da demonstração de resultado sob o aspecto econômico evidenciam que os principais custos da atividade suinícola se referem às depreciações das instalações e a mão de obra, enquanto para a atividade leiteira é a alimentação das matrizes e as depreciações dos animais e das instalações. A análise comparativa dos resultados demonstra a viabilidade econômica das atividades desenvolvidas no estabelecimento rural, a partir da margem líquida para o período estudado de 14,51% para a atividade suinícola e 10,98% para a atividade leiteira. O resultado financeiro na atividade suinícola foi de 94,80% e da atividade leiteira de 63,32%. A conclusão permitida no estudo é que a atividade suinícola apresentou melhor desempenho econômico e financeiro, no entanto sob os aspectos financeiros da gestão da entidade rural a renda da atividade leiteira também é representativa e viável.

Palavras-chave: *Análise econômica e financeira; Atividade suinícola; Atividade leiteira.*

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

Análise comparativa do resultado econômico e financeiro entre as atividades suinícola e leiteira

Resumo

O objetivo do estudo é comparar o resultado econômico e financeiro das atividades suinícola e leiteira, desenvolvidas numa entidade rural do município de Coronel Freitas-SC. Quanto aos procedimentos metodológicos trata-se de uma pesquisa exploratória, com estudo de caso aplicado e análise qualitativa de dados. A partir da coleta de dados realizada junto ao gestor rural por meio de entrevistas informais, utilizou-se de métodos contábeis para apurar os custos do processo produtivo das atividades suinícola e leiteira, no período temporal de 12 meses. Os resultados da demonstração de resultado sob o aspecto econômico evidenciam que os principais custos da atividade suinícola se referem às depreciações das instalações e a mão de obra, enquanto para a atividade leiteira é a alimentação das matrizes e as depreciações dos animais e das instalações. A análise comparativa dos resultados demonstra a viabilidade econômica das atividades desenvolvidas no estabelecimento rural, a partir da margem líquida para o período estudado de 14,51% para a atividade suinícola e 10,98% para a atividade leiteira. O resultado financeiro na atividade suinícola foi de 94,80% e da atividade leiteira de 63,32%. A conclusão permitida no estudo é que a atividade suinícola apresentou melhor desempenho econômico e financeiro, no entanto sob os aspectos financeiros da gestão da entidade rural a renda da atividade leiteira também é representativa e viável.

Palavras-chave: Análise econômica e financeira; Atividade suinícola; Atividade leiteira.

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

1 Introdução

O cenário do agronegócio brasileiro, envolvendo as diversas etapas da agricultura desde a soma das operações da produção, a distribuição de suprimentos agrícolas, as diversas atividades de produção das propriedades rurais, o armazenamento, o processamento e a distribuição de produtos agrícolas ou deles derivados, tem se destacado na atualidade (ZANIN; BAGATINI; PESSATO, 2009).

O agronegócio brasileiro evoluiu muito nos últimos anos, chegando a duplicar a produção de grãos com a mesma área plantada em duas décadas. Esta alavancagem se deve aos avanços tecnológicos em máquinas, insumos e sementes, motivadas principalmente pelas iniciativas do poder público e do setor privado em divulgar e estimular a comercialização do produto brasileiro no exterior. A taxa real de câmbio contribuiu para a competitividade dos produtos brasileiros no mercado externo influenciando diretamente no melhoramento da produtividade brasileira (GUANZIROLI, 2006).

Nesse sentido, Callado (2006) argumenta que o agronegócio no Brasil vem crescendo tanto quantitativamente, quanto qualitativamente, destacando-se não apenas no mercado nacional, atendendo o incremento da demanda interna por produtos agrícolas e zootécnicos, quanto no aumento das exportações.

Conforme Neves (2005) o Brasil ainda precisa investir e avançar em novas tecnologias para o campo, visando atender a grande expectativa mundial do Brasil enquanto fornecedor de alimentos, fibras e energia. Novas tecnologias e métodos de produção são necessários visando atender ao mercado que se mostra cada vez mais exigente e competitivo.

Um exemplo, desse contexto é a atividade suinícola que no Brasil cresce em torno de 4% ao ano, com destaque nos estados de Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul, onde

estão os principais produtores de suínos do país. Atualmente o Brasil exporta o equivalente a 10% do volume mundial de carne suína, chegando a lucrar mais de US\$ 1 bilhão por ano. Há estimativa para um crescimento médio anual na produção e no consumo, no período de 2008/2009 a 2018/2019, de 2,84% e 1,79% respectivamente. Para as exportações o mercado brasileiro de carne suína saltará de 10,1% em 2008 para 21% em 2018/2019 segundo dados do Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento (MAPA, 2012).

A atividade leiteira também aponta considerável crescimento conforme dados da Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária – EMBRAPA (2012). Há destaque em estrutura, em produtividade e melhoramento genético dos animais. Dados da bovinocultura de leite apontam que em 2010 havia 22,9 milhões de vacas em produção, chegando à produção de 30,7 bilhões de litros. Se comparado ao ano de 2000, houve no período, aumento de 28,18% no número de vacas em produção e de 53,38% na quantidade de litros de leite produzidos.

Nesse sentido, o estudo de Süptitz, Woberto e Hofer (2009) apontam a contabilidade como importante instrumento para o planejamento, orçamento, controle e auxílio ao processo de tomada de decisões relacionadas aos negócios rurais, bem como uma possibilidade para os gestores rurais acompanharem os resultados individuais das atividades e medir o desempenho da produtividade.

Sampaio, Machado e Machado (2006, p. 2) enfatizam que “a sobrevivência e crescimento de uma empresa estão atrelados, principalmente, a sua capacidade de produzir resultados positivos e agregar riqueza a seus proprietários, através da geração e reinvestimentos de lucros”.

Dessa forma, a contabilidade passa a desempenhar importante papel de controle e planejamento também para as atividades desenvolvidas no meio rural, visando acompanhar os resultados de cada atividade desenvolvida e a viabilidade econômica e financeira dos negócios rurais.

Nesse contexto, surge a seguinte questão problema: Qual atividade zootécnica apresenta melhor desempenho econômico e financeiro: suinocultura ou bovinocultura leiteira? Visando responder a problemática proposta, o presente estudo tem como objetivo comparar o resultado econômico e financeiro das atividades suinícola e leiteira em uma entidade rural do município de Coronel Freitas-SC.

Este estudo está organizado em cinco seções, iniciando com esta introdução, seguida da revisão bibliográfica, que contempla a contabilidade no contexto das entidades rurais e estudos anteriores relacionados à temática estudada. A terceira seção aborda a metodologia da pesquisa, na sequência, na quarta seção apresenta-se a análise e discussão dos resultados e na quinta seção as conclusões.

2 Revisão Bibliográfica

Neste tópico aborda-se a importância da contabilidade voltada também para às entidades rurais e na sequência a revisão de alguns estudos anteriores relacionados à temática estudada.

2.1 A contabilidade no contexto das entidades rurais

Entende-se a contabilidade como a ciência do patrimônio, em que Iudícibus (2004) destaca o objetivo principal é construir um conjunto de informações capazes de atender as mais diversas necessidades dos seus usuários.

Crepaldi (2006) define contabilidade como a ciência que estuda o patrimônio das entidades, faz o registro, demonstra e interpreta os fatos ocorridos, com a finalidade de controlar e planejar as operações e prestar informações sobre o patrimônio e os resultados aos

usuários das informações contábeis.

De acordo com Iudícibus (1998) e Crepaldi (2002) o ramo da contabilidade voltado exclusivamente para atender os interesses da administração ou gestão das empresas, adequado às necessidades e as particularidades internas de cada organização, preparando informações que possam contribuir com o processo decisório, é a contabilidade gerencial.

A contabilidade financeira está voltada aos usuários externos, restringe-se aos princípios fundamentais de contabilidade, preocupa-se em mensurar e comunicar fenômenos econômicos, é orientada para o passado, pouco flexível, com períodos geralmente de um ano ou um trimestre, seus relatórios preocupam-se com a entidade como um todo. A contabilidade gerencial é voltada aos gestores da organização, não se restringe aos princípios fundamentais de contabilidade, preocupa-se com a influência que seus relatórios exercerão sobre o comportamento dos gestores, é orientada para o futuro, é flexível, com períodos podendo variar de horas a 10 ou 15 anos, seus relatórios são detalhados e relacionados com partes da entidade, produtos, departamentos, territórios, etc. (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004).

Pizzolato (2000) aponta que embora a contabilidade gerencial esteja voltada para o futuro, é indispensável a utilização da contabilidade financeira, pois faz-se necessário o uso dos dados por ela apresentados, quando se quer fazer projeções para o futuro, bem como, é a linguagem de comunicação com os usuários externos da contabilidade.

Outra ramificação da contabilidade é a contabilidade de custos. Segundo Bruni e Famá (2003), a contabilidade de custos surgiu basicamente com o advento da Revolução Industrial, devido à necessidade de informações mais precisas, que possibilitassem a tomada de decisões. Até então, as operações resumiam-se basicamente na comercialização de mercadorias e os estoques eram registrados e avaliados pelo custo de aquisição. Com a Revolução Industrial as empresas passaram a transformar matéria prima em novos produtos, os produtos eram resultantes de diferentes materiais e esforços de produção. Este processo passou a ser chamado de custo de produção ou de fabricação.

De acordo com Martins (2008), a contabilidade de custos além de auxiliar no controle das operações desenvolvidas pelas entidades, auxilia no processo decisório, por meio da formação dos preços, na escolha de quais produtos devem ou não ser produzidos. Pode-se ainda determinar resultados utilizando diferentes métodos, visando adequá-los às necessidades da administração. Assim, devem ser agregados ao custo todos os bens e serviços destinados à produção de um produto ou na execução de um serviço. Enquanto que o consumo de bens e serviços decorrentes da venda ou do esforço para venda de um produto ou serviço, serão caracterizados como despesa.

Hornngren, Datar e Foster (2004) evidenciam que os custos podem ser classificados de diferentes maneiras. Em relação à forma de associação com os produtos são chamados de custos diretos ou indiretos; quanto ao seu comportamento em relação ao volume de produção, são chamados de custos fixos ou variáveis.

No contexto das entidades rurais, a contabilidade também serve como instrumento de controle e planejamento das atividades, conforme Crepaldi (2006) e Marion (2007). A contabilidade rural utiliza-se das técnicas e metodologias empregadas pela contabilidade de custos, contabilidade gerencial e financeira, visando garantir informações que possam contribuir com o processo decisório relacionado às distintas atividades desenvolvidas no meio rural.

Sampaio, Machado e Machado (2006) enfatizam a análise de resultados como fator de sobrevivência e crescimento para as empresas, principalmente quanto à capacidade de produzir resultados positivos e agregar riqueza a seus proprietários. Nesse sentido pode-se ressaltar também a importância da contabilidade como instrumento de apoio, controle e

planejamento patrimonial, inclusive para os estabelecimentos rurais.

2.2 Estudos anteriores relacionados à temática

O estudo realizado por Talamini et al. (2006) analisa o sistema de UPL's (unidades produtoras de leitões), onde a responsabilidade maior é do proprietário do estabelecimento em relação a gestão do negócio e dos custos produtivos, neste sistema os produtores assumem 97,06% dos custos do processo. O cenário muda e a responsabilidade troca de lado quando analisado pelo sistema de UT's (unidades e terminação), este sistema realizado por meio de parceria com a empresa. Neste aspecto a empresa assume 95,28% dos custos de produção, diminuindo assim os riscos proprietários dos estabelecimentos.

Conforme o estudo de Süptitz, Woberto e Hofer (2009) a contabilidade é importante para o planejamento, orçamento, controle e auxílio aos gestores rurais para a tomada de decisões em seus negócios. O estudo analisa dois estabelecimentos rurais que desenvolvem a atividade suinícola, sendo um que desenvolve o ciclo inicial e outro o ciclo de engorda dos suínos. O estudo realizado apontou que o estabelecimento que desenvolve o ciclo inicial obteve lucro e o que desenvolve a engorda dos suínos obteve prejuízo, em que o período analisado foi o mesmo. Os autores relatam a importância da contabilidade, pois até a realização do estudo os gestores não tinham conhecimento da real situação econômica de seus empreendimentos.

Em seu estudo, Hofer et al. (2010) apresentam uma abordagem sobre a gestão estratégica dos custos na cadeia de valor do leite. Foram pesquisados os seguintes produtos: leite pasteurizado integral longa vida (UHT) e leite pasteurizado integral tipo C. Constataram que todas as etapas desde a produção à distribuição do leite industrializado apresentam resultado positivo. Porém o produtor é quem fica com a menor fatia do lucro e a indústria com maior, sendo a indústria a responsável pela maior fatia do preço atribuído ao consumidor final. Quando se trata dos custos, do leite pasteurizado integral tipo C, os de maior representatividade são a matéria prima e o transporte, e no caso do leite longa vida UHT, a embalagem representa 19% do valor pago pelo consumidor.

Almeida et al. (2011) realizaram um estudo em pequenas propriedades do Oeste de Santa Catarina que adotam o sistema de PRV (Pastoreio Racional *Voisin*). Os autores apontam para o melhoramento do desempenho da atividade leiteira e da qualidade de vida dos produtores de leite, a partir de aprimoramento nas técnicas de produção e gestão da atividade. Enfatizam a necessidade de controlar os gastos e registrar os fatos ocorridos, proporcionando mecanismos hábeis à tomada de decisões e melhora da qualidade de vida das famílias no meio em que vivem, evitando o êxodo rural.

Assefa et al. (2011) realizaram um estudo no Distrito de Bure (Etiópia), para analisar o conhecimento de sua população sobre gestão agrícola em melhorias na atividade leiteira. Para a realização do estudo foi elaborado questionário semiestruturado a produtores de leite, especialistas de entidades governamentais e não governamentais. Os resultados da pesquisa revelam que a sanidade animal, a alimentação com pasto verde e a seleção de animais foram as práticas mais adotadas pelos produtores de leite visando melhorias na produção. E a evolução se deve ao conhecimento adquirido junto aos órgãos governamentais e a troca de experiências entre agricultores produtores de leite, que buscam aperfeiçoar e gerir cada vez mais seus conhecimentos.

Um estudo realizado por Kittawornrat e Zimmerman (2011) aponta que a criação de suínos pelo sistema de terminação iniciou nos Estados Unidos por volta do ano de 1600. Apontam que durante o século XX ocorreram mudanças significativas na produção de suínos, levando ao debate sobre o impacto da produção de suínos à saúde humana e ao meio ambiente.

A pesquisa de Santos, Souza e Braga Filho (2011) evidencia a comparação da rentabilidade do desenvolvimento da atividade leiteira em uma propriedade rural com uma aplicação financeira. Os resultados do investimento na atividade rural (produção de gado de corte e atividade leiteira) ao final do período analisado apresenta um retorno de 51,22%; enquanto a simulação do investimento financeiro (retorno do capital investido se aplicado financeiramente) geraria 18,77% de rentabilidade. O estudo reforça a viabilidade econômica do investimento para o produtor rural e de atividades desenvolvidas no meio rural.

O estudo de Kruger et al. (2012a) apresenta uma análise comparativa dos custos produtivos da atividade suínica por meio dos sistemas de Desmame Precoce Segregado (DPS) e o sistema Unidade de Produção de Leitões (UPL), confrontando-os por meio da demonstração de resultado elaborada a partir de ambos os sistemas de produção. Verificou-se que o sistema DPS apresentou melhores resultados em relação ao sistema UPL, utilizado no estabelecimento rural objeto do estudo, por apresentar menores índices de custos de produção. O estudo evidencia, de modo geral, a importância de controles de custos e da contabilidade na análise das atividades desenvolvidas no meio rural, especialmente na atividade suínica.

A pesquisa de Kruger et al. (2012b) evidencia a contribuição econômico-financeira da atividade leiteira no município de São Bernardino-SC, sendo que a amostra da pesquisa é composta por 128 agricultores que responderam ao questionário. A partir da análise dos dados coletados, os resultados indicam que 89,24% dos agricultores desenvolvem a atividade leiteira; 71,88% estão no meio rural a mais de 20 anos; enquanto a renda mensal obtida com a atividade leiteira é de até R\$ 1.500,00 para 52,17% dos produtores rurais; 44,35% possuem rebanho composto por até 5 matrizes leiteiras. De modo geral, os resultados indicam a contribuição econômico-financeira da atividade leiteira desenvolvida no Município de São Bernardino-SC. Todavia, os achados ressaltam a necessidade de melhorar a satisfação dos produtores rurais em relação ao desenvolvimento da atividade leiteira e de controles contábeis relacionados à atividade, visando o acompanhamento dos resultados.

3 Metodologia da pesquisa

Os procedimentos metodológicos utilizados caracterizam a pesquisa como exploratória, que conforme Silva (2003) busca tratar de um assunto que se busca conhecê-lo com profundidade, a fim de torná-lo claro e encontrar elementos que permitam obter os resultados desejados. Trata-se de um estudo de caso desenvolvido em um estabelecimento rural para comparar o resultado econômico e financeiro das atividades suínica e leiteira.

A investigação foi realizada no estabelecimento rural denominado “Horizonte”, está localizado no município de Coronel Freitas – SC e possui uma área total de 51,6 hectares (ha), sendo 30 ha utilizados no desenvolvimento de pastagens para a atividade leiteira, 19,6 ha cobertos por matas e reservas legais e 02 ha são ocupados por instalações.

Quanto ao enfoque, a pesquisa é qualitativa, pois a partir dos dados coletados identificam-se os custos, as receitas e as despesas de cada atividade desenvolvida, no intuito de identificar o desempenho do estabelecimento rural.

Foram realizadas entrevistas não estruturadas junto ao gestor rural com o objetivo de coletar informações para o desenvolvimento da pesquisa. Segundo Colauto e Beuren (2004, p. 133) “essa técnica busca saber como e porque algo ocorre, e não apenas conhecer a frequência das ocorrências, de maneira que os dados obtidos possam ser utilizados em uma análise qualitativa”.

O uso de controles contábeis permitiu a elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) das atividades, considerando o período temporal maio/2012 a abril/2013. A partir do uso da contabilidade e controles contábeis de custos e receitas, identificaram-se os resultados econômicos e financeiros das atividades suínica e leiteira.

4 Análise e interpretação dos dados

Este capítulo apresenta a análise dos resultados das atividades suinícola e leiteira referente ao estudo de caso desenvolvido.

4.1 Atividade suinícola

A atividade suinícola no estabelecimento em estudo opera apenas a fase de engorda dos suínos. É desenvolvida pelo sistema de parceria com uma cooperativa que atua na região, no qual esta parceria dá-se da seguinte maneira: o estabelecimento rural (produtor) disponibiliza a infraestrutura e a mão de obra; enquanto a cooperativa fornece os suínos, a alimentação, os medicamentos e o acompanhamento técnico necessário para o desenvolvimento da atividade.

Os suínos chegam ao estabelecimento com aproximadamente 65 dias de vida e com uma média de 23 quilos de peso, permanecem por um período aproximado de 110 dias, cada um desses períodos é denominado de “lote”. Os intervalos entre lotes correspondem a aproximadamente 10 dias. Considera-se um lote o período de 120 dias, contemplando os dias de permanência dos suínos no estabelecimento e o intervalo entre os lotes.

O estabelecimento rural possui uma capacidade física instalada para engorda de 1.065 suínos por lote, durante o período de elaboração deste estudo foram realizados três lotes, com alojamento de 3.186 suínos, em que houve mortalidade de 127 animais, restando para a entrega 3.059 suínos. A remuneração pelo trabalho de engorda é calculada pela empresa fornecedora dos suínos e leva em consideração a mortalidade, a taxa de conversão alimentar e peso de carcaça, gerando desta forma a receita operacional bruta.

Todo o imobilizado utilizado nesta atividade foi identificado e para atribuir o valor da depreciação utilizou-se o seu valor de aquisição, considerando-se o valor residual estimado para os itens passíveis de comercialização ao final da vida útil.

A mão de obra desta atividade também é toda familiar. No entanto considerou-se como custo da mão de obra e efeitos de remuneração o valor de R\$ 1.000,00 mensais, para cada uma das duas pessoas que trabalham na atividade em período integral. A definição do valor partiu dos proprietários do estabelecimento, considerando valores a que estariam dispostos a pagar se necessitassem contratar a mão de obra.

A Tabela 1 apresenta a demonstração do resultado no período analisado (14/04/2012 a 13/04/2013).

Tabela 1: Demonstração do resultado da atividade suinícola

ESTABELECIMENTO HORIZONTE				
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO - ATIVIDADE SUINÍCOLA				
PERÍODO DE 14/04/2012 a 13/04/2013				
Descrição	Econômico	%	Financeiro	%
Receita operacional bruta	42.744,84	103,30	42.744,84	103,30
(-) Deduções	(1.441,49)	(3,30)	(1.441,49)	(3,30)
- Funrural	984,04	2,30	984,04	2,30
- Retenções	427,45	1,00	427,45	1,00
Receita operacional líquida	41.303,35	100,00	41.303,35	100,00
(-) CPV	(35.307,73)	85,49	(2.146,33)	5,20
- Carregamento	780,00	1,89	780,00	1,89
- Produtos de limpeza	314,18	0,76	314,18	0,76
- Materiais diversos	632,15	1,53	632,15	1,53
- Energia elétrica	420,00	1,02	420,00	1,01
- Depreciações	9.161,40	22,18	-	-
- Mão de obra	24.000,00	58,11	-	-
Resultado líquido do exercício	5.995,62	14,51	39.157,02	94,80

Resultado líquido por suíno	1,97	-	12,84	-
------------------------------------	-------------	----------	--------------	----------

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados foram apurados considerando dois aspectos. O primeiro, denominado econômico, em que se consideram todos os custos diretos ou indiretos relacionados à atividade; o outro, denominado financeiro, considera apenas os gastos desembolsáveis com a atividade.

Pode-se observar na Tabela 1 que da receita operacional líquida, foram deduzidos 2,3% de Funrural e 1% de retenções da capitalização junto à cooperativa. Esta prática é adotada em todas as operações que os sócios realizam com a cooperativa, estes valores ficam como cota capital e poderão ser retirados pelo associado quando da sua saída do quadro social ou pela sua aposentadoria.

Quanto aos custos que incorrem na atividade suinícola, exceto a energia elétrica que precisou ser distribuída, os demais puderam ser alocados pelo seu valor real ou desembolsável. Os custos denominados “carregamento” referem-se ao valor pago a terceiros para auxiliar no carregamento dos suínos quando da saída do estabelecimento para o abate. Os produtos de limpeza são utilizados no período entre lotes para limpar e dedetizar as pocilgas, os materiais diversos referem-se a itens de uso diário e necessários no manuseio da atividade. Estes custos correspondem a 5,20% da receita operacional líquida, gerando um resultado de R\$ 1,97 por suíno comercializado.

Nota-se que os custos mais relevantes referem-se ao valor da depreciação e mão de obra, representando 22,18% e 58,11% da receita operacional líquida respectivamente. Os custos totais correspondem a 85,49% da receita operacional líquida.

Analisando o resultado financeiro do período (Tabela 1) observa-se que o resultado gera uma margem de 94,80% ou R\$ 12,84 por suíno comercializado. Isso se deve principalmente ao fato de que a cooperativa a qual o estabelecimento está vinculado, é responsável pelos suínos, a alimentação e sanidade dos animais e o gestor responde pela mão de obra e a estrutura física, instalação e manutenção desta.

Sob o olhar do gestor que realizou o investimento, o resultado financeiro (caixa) é o resultado obtido pela atividade suinícola, não havia consideração do resultado econômico, o qual considera a mão de obra e as depreciações dos investimentos. Nesse sentido, sob os dois aspectos, pode-se inferir que a atividade suinícola apresenta resultados que evidenciam a sua viabilidade econômica e para o estabelecimento rural em estudo.

4.2 Atividade leiteira

A produção de leite é uma das principais atividades desenvolvidas pelos pequenos estabelecimentos rurais do Oeste de Santa Catarina. O desenvolvimento e aprimoramento desta atividade ajudam a conter a evasão das pessoas do meio rural para as cidades em busca de melhores condições de vida, conforme Almeida et al.(2011).

O estabelecimento Horizonte produz e comercializa leite *in natura*, toda a produção é vendida para um laticínio da região, exceto o leite utilizado para a alimentação das bezerras. Além de produzir leite, no próprio estabelecimento rural são desenvolvidas as matrizes, com a finalidade principal de repor e manter um rebanho de qualidade.

Para o desenvolvimento da atividade leiteira o estabelecimento mantém em média 18 matrizes para a produção de leite. As matrizes são alimentadas basicamente por pastagens, que ocupam uma área de 30 hectares. As pastagens são formadas a base de gramíneas permanentes. Porém, no inverno faz-se a introdução de sementes de gramíneas temporárias específicas da estação, para suprir a escassez de pasto ocasionado pelo não desenvolvimento das culturas permanentes neste período do ano. Adota-se o sistema de piqueteamento rotativo

para melhor aproveitamento e rendimento por área cultivada.

Além da alimentação à base de pasto, as matrizes em produção recebem um complemento alimentar à base de rações e sais minerais no momento da ordenha. As bezerras também recebem rações e minerais em seus primeiros meses de vida. Depois passam a receber apenas pasto e minerais até se tornarem matrizes.

Para determinar a valor individual de cada matriz, utilizou-se como base o valor de mercado, determinado a partir de uma pesquisa de preços e a avaliação técnica especializada. Para determinar o valor residual, levou-se em consideração o valor de mercado pelo preço da carne, pois quando as matrizes encerram sua vida útil são comercializadas para o abate.

Os demais itens que compõem o imobilizado da atividade leiteira, também foram submetidos à avaliação, visando determinar seu valor, pois não havia registros de valor histórico de aquisição dos itens. Atribuíram-se por estimativa o valor residual e vida útil para encontrar o valor da depreciação. Houve a necessidade da alocação do custo da depreciação de alguns itens devido ao seu uso comum nos dois processos da atividade leiteira.

O custo anual das pastagens foi determinado a partir do levantamento de gastos para sua manutenção, tais como: adubação, limpeza, sementes e manutenção de cercas. Estas pastagens servem de base de alimentação para as matrizes de lactação e também para as que estão em processo de formação.

Para compor o custo da produção de leite, utilizam-se somente os gastos relacionados com as matrizes de produção. Considera-se matriz de produção toda fêmea a partir de sua primeira cria, ou seja, a partir do início da produção de leite. Até esta fase são denominadas matrizes em formação, e todos os custos agregados no período de formação passam a caracterizar o valor da matriz para efeito de cálculo de depreciação a partir do início de seu período produtivo. O custo de formação das matrizes serve também para efeitos de cálculo de resultado quando ocorre a venda destas.

Neste contexto, houve a necessidade de separar os custos de acordo com a finalidade (produção de leite ou desenvolvimento de matrizes). Alguns custos puderam ser identificados de forma direta com sua finalidade e foram alocados de acordo com sua utilização. Outros, no entanto, por não serem identificados diretamente com a finalidade necessitaram de distribuição, feitos a partir dos percentuais de participação e utilização em cada um dos processos.

A alimentação dos animais é feita basicamente de pastagens, porém as matrizes em lactação recebem rações como complemento alimentar e estímulo ao aumento de produtividade. As bezerras recebem apenas leite e ração especial nos três primeiros meses de vida, do terceiro ao sexto mês recebem rações e pastagem e, a partir do sexto mês passam a alimentar-se somente de pastagens. São fornecidos aos animais sais minerais, medicamentos, antibacterianos e antiparasitários, de forma contínua ou esporadicamente, visando manter e melhorar o desempenho, funcionalidade e sanidade dos animais.

Após serem encontrados os custos, elaborou-se a Demonstração de Resultado para o período temporal analisado (01/05/2012 a 30/04/2013), conforme apresentado na Tabela 2, considerando o aspecto econômico (contábil) e o aspecto financeiro (caixa).

Tabela 2: Demonstrativo de resultado da atividade leiteira

ESTABELECIMENTO HORIZONTE				
DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO - ATIVIDADE LEITEIRA				
PERÍODO DE 01/05/2012 A 30/04/2013				
Descrição	Econômico	%	Financeiro	%
Receita operacional bruta	49.303,16	102,30	49.303,16	102,30
(-) Deduções	(1.133,97)	(2,30)	(1.133,97)	(2,30)
- Funrural	1.133,97	2,30	1.133,97	2,30

Receita operacional líquida	48.169,19	100	48.169,19	100
(-) CPV	(44.205,08)	91,77	(17.670,19)	36,68
- Rações	13.026,43	27,04	13.026,43	27,04
- Minerais	1.189,78	2,47	1.189,78	2,47
- Medicamentos	1.416,98	2,94	1.416,98	2,94
- Produtos de limpeza	729,16	1,51	729,16	1,51
- Energia elétrica	600,00	1,25	600,00	1,25
- Manutenção de equipamentos	707,84	1,47	707,84	1,47
- Depreciações/exaustões	8.534,88	17,72	-	-
- Mão-de-obra	18.000,00	37,37	-	-
Resultado operacional	3.964,11	8,23	30.499,00	63,32
Outras receitas	1.323,60	2,75	-	-
- Leite para bezerras	1.323,60	2,75	-	-
Resultado líquido do exercício	5.287,71	10,98	30.499,00	63,32
Resultado líquido por litro	0,07	-	0,40	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se observar que na atividade leiteira (Tabela 2) a única dedução da receita operacional bruta (venda do leite produzido), refere-se ao Funrural com alíquota de 2,3%. Os custos com rações, minerais, medicamentos, produtos de limpeza e manutenção de equipamentos podem ser mensurados a partir do seu custo real. Referente ao custo com energia elétrica foi necessário arbitrar seu valor por não haver no estabelecimento medidor de energia próprio por atividade, um único medidor abastece todo o estabelecimento. Este grupo de custos somados equivale a 36,68% da receita operacional líquida (ROL), o restante dos custos refere-se às depreciações/exaustões com 17,72% e mão de obra com 37,37% em relação a ROL, totalizando em resultado operacional de 8,23% em relação a ROL.

O leite utilizado para alimentação inicial das bezerras também fora considerado como receita, para tanto foi aplicado o valor recebido pela venda multiplicado pela quantidade utilizada, considerou-se o valor de venda como receita pelo fato de todos os custos serem alocados anteriormente sobre a quantidade efetivamente vendida. Este valor corresponde a 2,75% da ROL e em contrapartida passa a agregar o custo das matrizes em formação.

Pela Tabela 2 é possível verificar que o resultado líquido do período analisado sob o aspecto econômico corresponde a 10,98% da receita operacional líquida, ou R\$ 0,04 por litro de leite vendido. O resultado indica que atividade de bovinocultura de leite consegue cobrir todos os gastos, remunerar o capital investido, a mão de obra utilizada, e obter resultado positivo ao final do período.

A mão de obra para o desenvolvimento da atividade é toda desenvolvida pela família proprietária do estabelecimento, não há contratação de pessoas. Porém, para efeitos de custos e resultado considerou-se remuneração de R\$ 1.000,00 para cada pessoa que trabalha na atividade. Este valor foi estabelecido pelos proprietários do estabelecimento como um valor médio de gastos referente a duas pessoas que trabalham nesta atividade. Sendo que uma pessoa trabalha em período integral na produção de leite e outra dedica apenas parte do seu tempo à atividade, totalizando um valor de R\$ 1.500,00 mensais de mão de obra para a produção de leite e de R\$ 500,00 para formação de matrizes. Os critérios adotados para a definição do valor da mão de obra foi o mesmo utilizado na atividade suinícola.

A demonstração de resultado sob o aspecto financeiro contempla apenas os custos que representaram o efetivo desembolso de recursos para obter a receita, desconsiderando a depreciação/exaustão, mão de obra e também a receita com leite para bezerras, pois estes itens não representaram entrada ou saída de recursos. Por este método percebe-se um resultado de 63,32% em relação à receita operacional líquida, ou R\$ 0,40 de lucro por litro de leite vendido.

Para os gestores do estabelecimento rural, o resultado financeiro era considerado como o resultado da atividade leiteira, por ser o resultado percebido no fluxo de caixa. No entanto, a partir do estudo evidencia-se o resultado econômico por meio de instrumentos e controles contábeis aplicáveis às atividades desenvolvidas no meio rural. Sob os dois aspectos (econômico e financeiro) pode-se verificar a viabilidade da atividade para o estabelecimento rural.

Os resultados corroboram com o estudo de Süptitz, Woberto e Hofer (2009) quanto à importância da contabilidade na mensuração dos custos e resultados das atividades desenvolvidas no meio rural, bem como, os resultados também corroboram a pesquisa de Santos, Souza e Braga Filho (2011), que identificaram em seu estudo de caso resultados favoráveis para as atividades desenvolvidas no meio rural. Nesse sentido, os resultados do presente estudo reforçam pesquisas anteriores, quanto à viabilidade econômica de investimentos realizados no meio rural.

4.3 Resultados conjuntos das atividades suinícola e leiteira

Com a finalidade de demonstrar o resultado geral do estabelecimento em estudo, elaborou-se a demonstração de resultado conjunta das atividades suinícola e leiteira demonstrada na Tabela 3.

Tabela 3: Demonstrativo de resultado conjunto das atividades suinícola e leiteira

ESTABELECIMENTO HORIZONTE				
DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO - CONJUNTO DAS ATIVIDADES				
Descrição	Econômico	%	Financeiro	%
Receita operacional bruta	92.048,00	102,30	92.048,00	102,30
- Atividade leiteira	49.303,16	53,56	49.303,16	53,56
- Atividade suinícola	42.744,84	46,44	42.744,84	46,44
(-) Deduções	(2.545,46)	(2,30)	(2.545,46)	(2,30)
- Funrural	2.118,01	2,30	2.118,01	2,30
- Retenções	427,45	1,00	427,45	1,00
Receita operacional líquida	89.502,54	100	89.502,54	100
(-) CPV	(79.512,80)	88,84	(19.816,52)	22,14
- Rações	13.026,43	14,55	13.026,43	14,55
- Minerais	1.189,78	1,33	1.189,78	1,33
- Medicamentos	1.416,98	1,58	1.416,98	1,58
- Produtos de limpeza	1.043,34	1,17	1.043,34	1,17
- Energia elétrica	1.020,00	1,14	1.020,00	1,14
- Manutenção de equipamentos	707,84	0,79	707,84	0,79
- Depreciações/exaustões	17.696,28	19,77	-	-
- Mão de obra	42.000,00	46,93	-	-
- Carregamento	780,00	0,87	780,00	0,87
- Materiais diversos	632,15	0,71	632,15	0,71
Resultado operacional	9.989,74	11,16	69.686,02	77,86
Outras receitas	1.323,60	1,48	-	-
- Leite para bezerras	1.323,60	1,48	-	-
Resultado líquido do exercício	11.313,34	12,64	69.686,02	77,86

Fonte: Dados da pesquisa.

Observam-se na Tabela 3 os resultados conjuntos das atividades suinícola e leiteira, desenvolvidas no estabelecimento rural em estudo. Partindo do mesmo modelo de análise utilizado nas demonstrações anteriores, nota-se que o estabelecimento rural Horizonte apresenta, no período analisado, lucro líquido de 12,64% em relação à receita operacional líquida sob o enfoque econômico.

Nota-se que os custos mais relevantes são mão de obra e depreciação/exaustão com

46,93% e 19,77% da receita operacional líquida. Porém estes custos não representam desembolso efetivo de recursos. A depreciação e a exaustão contemplam o capital investido, a mão de obra está relacionada à remuneração do trabalho das pessoas envolvidas em ambas as atividades, apesar de serem todos proprietários do estabelecimento. Evidencia-se o resultado financeiro do estabelecimento, onde se percebe que o custo mais relevante refere-se às rações, utilizadas na atividade leiteira que representa 14,55% dos custos em um total de 22,14% em relação à receita operacional líquida. Sob o aspecto financeiro, o estabelecimento apresenta resultado positivo de 77,86% em relação à receita operacional líquida, no período analisado.

Os resultados indicam que as atividades são economicamente sustentáveis e viáveis para o estabelecimento rural em estudo, bem como, reforçam a importância da contabilidade como instrumento de controle e planejamento para as atividades desenvolvidas, inclusive para o meio rural.

Cabe salientar que a elaboração deste comparativo considerou o olhar do gestor com as atividades, considerando a sua percepção. No entanto, considerando-se a teoria contábil, o resultado a ser considerado para análise de viabilidade e retorno econômico-financeiro deve ser o resultado econômico, o qual considera o custo dos investimentos (mão de obra e depreciações).

5 Conclusões

As atividades rurais são importantes para a sociedade, pois são elas as geradoras de um grande volume de alimentos consumidos pela população. Neste sentido, é importante também desenvolver métodos de controle que possibilitam melhorar cada vez mais o processo de gestão destas atividades.

O presente estudo teve por objetivo comparar o resultado econômico e financeiro das atividades suinícola e leiteira, desenvolvidas em uma entidade rural do município de Coronel Freitas - SC.

A partir da coleta e tratamento dos dados relacionados à receita e aos custos de produção das atividades, identificou-se os resultados individuais e conjuntos das atividades suinícola e leiteira durante o período de um ano para o estabelecimento rural em estudo.

O uso da contabilidade é importante para o processo de gestão em todas as entidades, inclusive nos estabelecimentos rurais. O uso adequado dos mecanismos contábeis amplia e qualifica a quantidade das informações necessárias ao gestor para que possa tomar as decisões corretas no decorrer do desenvolvimento das atividades do estabelecimento.

Analisando o resultado financeiro do período da atividade suinícola observa-se que o resultado gera uma margem de 94,80% ou R\$ 12,84 por suíno comercializado. Isso se deve principalmente ao fato da parceria estabelecida com uma cooperativa, a qual é responsável pelos suínos, a alimentação e sanidade dos animais. O gestor responde pela mão de obra e a estrutura física, instalação e sua manutenção. No entanto, sob os aspectos contábeis em que se considera o custo do investimento (depreciação e mão de obra), a atividade apresenta um resultado de R\$ 1,97 por suíno comercializado.

Para os gestores do estabelecimento rural, o resultado financeiro era considerado como o resultado da atividade leiteira, por ser o resultado percebido no fluxo de caixa. No entanto, a partir do estudo evidencia-se o resultado econômico por meio de instrumentos e controles contábeis aplicáveis às atividades desenvolvidas no meio rural.

Quanto à atividade leiteira, observou-se que o resultado líquido do período analisado sob o aspecto econômico corresponde a 10,98% da receita operacional líquida, ou R\$ 0,04 por litro de leite vendido. Enquanto sob o aspecto financeiro do ponto de vista do gestor rural, percebe-se um resultado de 63,32% em relação à receita operacional líquida, ou R\$ 0,40 de lucro por litro de leite vendido.

Respondendo a problemática do estudo, observou-se que ambas as atividades desenvolvidas geram resultados econômicos e financeiros que permitem a viabilidade da entidade rural e a subsistência desta família que vive no meio rural, no município de Coronel Freitas - SC. Adicionalmente, a atividade suinícola mostrou-se econômica e financeiramente mais eficiente na geração de resultados para o estabelecimento rural investigado, de forma comparativa à atividade leiteira.

Os achados ainda evidenciam a importância do uso da contabilidade no processo de controle e gestão das organizações, inclusive nos estabelecimentos rurais. O uso adequado dos mecanismos contábeis amplia e qualifica a quantidade das informações necessárias ao gestor para que possa tomar as decisões corretas no decorrer do desenvolvimento das atividades, bem como, avaliar os resultados e investimentos realizados.

Os resultados encontrados na demonstração de resultado conjunta das atividades suinícola e leiteira indicam que as atividades são economicamente e financeiramente viáveis para o estabelecimento rural em estudo, bem como, reforçam a importância da contabilidade como instrumento de apoio e controle para a gestão das entidades rural.

Salienta-se que o estudo realizado limitou-se a apenas um estabelecimento rural, sendo que os resultados encontrados poderão ser diferentes dos resultados de outros estabelecimentos que desenvolvam as mesmas atividades. Assim, recomenda-se a realização de outros estudos nesta área para comparar resultados e aprofundar o conhecimento.

Referências

ALMEIDA, L. B.; COSTA, F. M. G.; PANHOCA, L.; GOMES, G.A.; ROBAZZA, W. S. Práticas de controles gerenciais pelos produtores de leite no Oeste de Santa Catarina que adotam o método de Pastoreio Racional *Voisin* (PRV). **Custos e @gronegocio on line**, v. 7, n. 1, 2011.

ASSEFA, H.; EGZIABHER, T. G.; SEHAI, E.; TEGEGNE, A. Agricultural knowledge management in dairy production improvement: the case of Bure Woreda, West Gojjam zone, Amhara Region. **The IUP Journal of Agricultural Economics**, v. VIII, n. 4, 2011, p. 30-40.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CALLADO, A. A. C. (org.). **Agronegocio**. São Paulo: Atlas, 2006.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. Coleta, análise e interpretação de dados. In BEUREN, Ilse Maria (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Contabilidade rural: Uma abordagem Decisorial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

EMPRESA BRASILEIRA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA - EMBRAPA. Disponível em: <<http://www.cnpqgl.embrapa.br/nova/informacoes/estatisticas/producao/tabela0232.php>>. Acesso em: 05. set. 2012.

GUANZIROLI, C. E. **Agronegocio no Brasil: perspectivas e limitações**. Universidade Federal Fluminense, Texto para Discussão 186, Rio de Janeiro, 2006.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

HORNGREN, C. T.; DATAR S. M.; FOSTER G. **Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial**. 11. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

HOFER, E.; TORTATO, U.; PROTIL, R. M.; SCHULTZ, C. A. Gestão estratégica de custos na cadeia de valor do leite: um estudo de caso. **Custos e @gronegocio on line**, v. 6, n. 3, 2010.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Teoria da contabilidade**. 7. ed. São Paulo; Atlas, 2004.

KITAWORNAT, A.; ZIMMERMAN, J. J. Toward a better understanding of pig behavior and pig welfare. **Animal Health Research Reviews**, jun, 2011, p. 25-32.

KRUGER, S. D.; PISSAIA, J. E.; ZANIN, A.; BAGATINI, F. M.; MAZZIONI, S. Análise comparativa de custos entre os sistemas de desmame precoce segregado (DPS) e de unidade de produção de leitões (UPL) na atividade suinícola. **Custos e @gronegocio on line**, v. 8, n. 1, 2012a.

KRUGER, S. D.; ZANIN, A.; MELLO, F. S. M.; OENNING, V.; GUBIANI, C. A. **Contribuição econômico-financeira da atividade leiteira para o município de São Bernardino-SC**. 50º Congresso da SOBER 2012. (ISBN 978-85-98571-08-9). Disponível em: <<http://icongresso.itarget.com.br/useradm/anais/?clt=ser.2>>. Acesso em 11 de maio de 2012b.

MARION, J. C. **Contabilidade rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda – pessoa jurídica**. 9. ed. Atlas, São Paulo, 2007.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA PECUÁRIA E ABASTECIMENTO - MAPA. **Suínos**. Disponível em: <<http://www.agricultura.gov.br/animal/especies/suinos>>. Acesso em: 12 de maio de 2012.

NEVES, M. F. **Agronegocio no Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2005.

PIZZOLATO, N. D. **Introdução à contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2000.

SAMPAIO, J. P. A.; MACHADO, M. A. V.; MACHADO, M. R. A utilização do EVA como medida de desempenho econômico: Estudo de caso na SAELPA. In: Congresso Brasileiro de Custos, 13., **Anais...** Belo Horizonte: ABC, 2006. CD-ROM.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à Contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. São Paulo: Atlas, 2003.

SÚPTITZ, L. A. S.; WOBERTO, M. C. R.; HOFER, E. Gestão de custos na suinocultura: um estudo de caso. **Custos e @gronegocio on line**, v. 5, n. 1, 2009.

TALAMINI, T. J. D.; MARTINS, F. M.; ARBOIT, C.; WOLOZSYN, N. Custos agregados da produção integrada de suínos nas fases de leitões e de terminação. **Custos e @gronegocio on line**, v. 2, 2006.

ZANIN, A.; BAGATINI, F. M.; PESSATO, C. B. Viabilidade econômico-financeira de implantação de biodigestor: uma alternativa para reduzir os impactos ambientais causados pela suinocultura. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16., **Anais...** Fortaleza: ABC, 2009. CD-ROM.

SANTOS, R. A.; SOUZA, T. L.; BRAGA FILHO, R. Um estudo sobre a viabilidade econômica da criação de gado leiteiro numa propriedade com arrendamento rural para auxiliar na criação de gado de corte – Estudo de caso. **Revista Eletrônica Saber Contábil - R.E.S.C.**; vol. 1; n. 1, 2011.