

Análise de custos e rentabilidade da produção de leite: um estudo em propriedades de Granada - Minas Gerais.

Otavia Helena Machado (FACIG) - fa.afonso@bol.com.br

Fabricio Afonso de Souza (FACIG) - fabriciofacig@gmail.com

Monica de Oliveira Costa (FACIG) - monicafacig@gmail.com

Farana de Oliveira Mariano (FACIG) - faranamariano@yahoo.com.br

Resumo:

A contabilidade de custos tem papel significativo no gerenciamento das atividades produtivas, ainda que sejam atividades de produção rural. Seu papel está ligado ao fornecimento de informações que sinalizem o desempenho da atividade. Na busca de verificar a atuação deste segmento da Contabilidade, desenvolveu-se este trabalho, objetivando a avaliação da atividade econômica de produção de leite na região de Granada, distrito de Abre Campo, Minas Gerais. O presente trabalho buscou demonstrar fatores que determinam o melhor desempenho na produção de leite, por meio da análise de custos e da apuração de resultado das propriedades produtoras pesquisadas. Propôs-se questionar: Quais fatores determinam o melhor desempenho das propriedades rurais na produção de leite? Foi elaborada análise da apropriação dos custos das propriedades e sua rentabilidade, com foco em verificar a viabilidade econômica das escolhas de produção. Os resultados evidenciam haver prejuízo contábil nas propriedades analisadas em ambas as modalidades de custeio, variável e por absorção. Entretanto, os resultados operacionais elaborados a partir da utilização do custeio variável indicam haver resultado superior da Fazenda Bonfim em relação à Fazenda Serrinha. Constatou-se ainda como fator preponderante para os resultados o índice de produtividade por cabeça de gado e em ambas as propriedades o custo com alimentação do rebanho apresentou-se como o mais significativo.

Palavras-chave: Custos; Desempenho; Contabilidade Rural.

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

Análise de custos e rentabilidade da produção de leite: um estudo em propriedades de Granada – Minas Gerais.

Resumo

A contabilidade de custos tem papel significativo no gerenciamento das atividades produtivas, ainda que sejam atividades de produção rural. Seu papel está ligado ao fornecimento de informações que sinalizem o desempenho da atividade. Na busca de verificar a atuação deste segmento da Contabilidade, desenvolveu-se este trabalho, objetivando a avaliação da atividade econômica de produção de leite na região de Granada, distrito de Abre Campo, Minas Gerais. O presente trabalho buscou demonstrar fatores que determinam o melhor desempenho na produção de leite, por meio da análise de custos e da apuração de resultado das propriedades produtoras pesquisadas. Propôs-se questionar: Quais fatores determinam o melhor desempenho das propriedades rurais na produção de leite? Foi elaborada análise da apropriação dos custos das propriedades e sua rentabilidade, com foco em verificar a viabilidade econômica das escolhas de produção. Os resultados evidenciam haver prejuízo contábil nas propriedades analisadas em ambas as modalidades de custeio, variável e por absorção. Entretanto, os resultados operacionais elaborados a partir da utilização do custeio variável indicam haver resultado superior da Fazenda Bonfim em relação à Fazenda Serrinha. Constatou-se ainda como fator preponderante para os resultados o índice de produtividade por cabeça de gado e em ambas as propriedades o custo com alimentação do rebanho apresentou-se como o mais significativo.

Palavras-chaves: Custos; Desempenho; Contabilidade Rural.

Área Temática: 2. Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1. Introdução

O processo de gestão tem sido marcado pela evidente presença dos conceitos de qualidade e eficiência de produtos e também de gerenciamento dos negócios. Não distante, a presença destes conceitos pode aprimorar a gestão, à medida que gestores dos mais diversos setores aprimorem seus conhecimentos gerais e específicos. Tratando-se de produtores rurais, de forma semelhante, terem o conhecimento do negócio aprofundado e constante atualização pode subsidiar a melhor escolha de desenvolvimento do negócio, quando há o interesse em optar pela alternativa que proporcione maior retorno (CREPALDI, 1998).

A contabilidade de custos tem papel significativo neste processo de gerenciamento de propriedades rurais, assim como nas demais atividades, uma vez que pode fornecer informações que possibilitem aos gestores tomar decisões apoiadas em planejamento e controle, visando resultados eficientes.

Objetivando avaliar aplicação da Contabilidade de custos como instrumento de apoio a gestão, desenvolveu-se estudo para avaliação da atividade econômica de produção de leite na região de Granada, distrito de Abre Campo, Minas Gerais. Na região ocorre a predominância do regime de economia familiar tradicional, composto em sua maioria por pequenos produtores empresários.

Assim, o presente trabalho buscou demonstrar fatores que determinam o melhor desempenho na produção de leite, por meio da análise de custos e da apuração de resultado das propriedades produtoras pesquisadas.

Diante do exposto, surge o seguinte questionamento: Quais fatores determinam o melhor desempenho das propriedades rurais na produção de leite?

Para atender aos objetivos foi elaborada análise da apuração, controle e apropriação dos custos das propriedades, com a sequente análise da rentabilidade da atividade, com ênfase na verificação da viabilidade econômica das escolhas de produção.

Esta pesquisa contribui para o estudo da Contabilidade de Custos como instrumento relevante no gerenciamento da produção. De forma específica, a comparação dos custos da produção de leite da região de Grana com os preços praticados.

Os resultados evidenciam haver prejuízo contábil nas propriedades analisadas em ambas as modalidades de custeio, variável e por absorção. Entretanto, os resultados operacionais elaborados a partir da utilização do custeio variável indicam haver resultado superior da Fazenda Bonfim em relação à Fazenda Serrinha, o que pode ser explicado pelo melhor nível de produtividade de seus animais.

2. Referencial Teórico

2.1. Contabilidade no meio rural

No mercado atual, com toda competitividade existente, para alcançar o sucesso em qualquer que seja o ramo de empreendimento, é necessário uma administração eficiente, no setor rural não é diferente, sendo estratégias fundamentais o planejamento e controle (CREPALDI, 1998).

Pois, com as incertezas causadas pelas mudanças que ocorrem cada vez mais rápido em todos os níveis socioeconômicos, as empresas que não se aperfeiçoarem e organizarem suas técnicas de administração irão comprometer sua sobrevivência (MARION, 2000).

A Contabilidade pode ser vista de um modo geral, ou em particular para um determinado ramo de atividade ou setor econômico. Quando aplicada a um ramo específico, naturalmente é nomeada por esse mesmo nome. Existem vários ramos, como: contabilidade Comercial, industrial e entre elas a Contabilidade rural, que é definida como Contabilidade Geral aplicada às empresas rurais (MARION, 2000).

De acordo com Crepaldi (1998) a Contabilidade rural, atende às seguintes finalidades:

- [...]- orientar as operações agrícolas e pecuárias;
- medir o desempenho econômico-financeiro da empresa e de cada atividade produtiva individualmente;
- controlar as transações financeiras;
- apoiar as tomadas de decisões no planejamento da produção, das vendas e dos investimentos;
- auxiliar as projeções de fluxos de caixa e necessidade de crédito;
- permitir a comparação da *performance* da empresa no tempo e desta com outra empresa;
- conduzir as despesas pessoais do proprietário e de sua família;
- Justificar a liquidez e a capacidade e pagamento da empresa junto aos agentes financeiros e a outros credores;
- servir de base para seguros, arrendamentos e outros contratos;
- gerar informações para a declaração de imposto de Renda. [...] (CREPALDI, 1998, p. 76).

O Autor ainda ressalta que mesmo com todas essas finalidades a Contabilidade rural ainda é pouco utilizada para fins gerenciais pelos gestores rurais. É vista pela grande maioria dos administradores rurais, como complicada e complexa, de difícil execução, e na prática trazendo pequeno retorno. Além disso, é totalmente desconhecida no sentido gerencial, os proprietários e administrados rurais a vêem apenas com finalidade fiscal (CREPALDI, 1998).

A contabilidade pode e precisa ser utilizada como ferramenta gerencial, com seus dados transformados em informações que permitam aos proprietários e gestores o planejamento e o controle, e por meio deles, uma tomada de decisão estratégica, transformando as propriedades rurais em empresas capazes de acompanhar a evolução do setor e, através do controle de custos, comparar os resultados (SEGALA; SILVA, 2007).

2.2. Contabilidade de Custos

A contabilidade de custo surgiu como uma forma de mensuração monetária dos estoques e do resultado, para fins meramente fiscais, para se determinar o valor do lucro e sobre esse o cálculo do imposto. Esta foi a primeira finalidade que deu origem à chamada Contabilidade de Custo (MARTINS, 2003).

Essa necessidade de medir os custos para determinar o valor do lucro, surge principalmente após a revolução industrial quando deixaram de existir somente as trocas de mercadorias, avaliadas apenas pelo valor de aquisição. Após a revolução, as empresas passam a agregar valor aos produtos que vão comercializar, pois compram matéria prima e as transformam em novos produtos (BRUNI; FAMA, 2007).

Devido a estas transformações e ao crescimento das empresas e também pela verificação da riqueza de informações geradas pelos dados fornecidos pela Contabilidade de Custos, ela passa a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho gerencial, portanto deixando de ser utilizada apenas para fins fiscais, surgindo como ferramenta de controle e gestão (MARTINS, 2003).

Para a utilização dos dados fornecidos pela contabilidade de Custos, para transformar esses dados em informações úteis, primeiramente temos que entender o que são custos e como classificar esses custos. Há várias definições e métodos para essa classificação, mas no geral, o fundamental é de que: “Custo é a medida em moeda dos sacrifícios com que a organização tem que arcar para alcançar seus objetivos” (CAGGIANO; FIGUEIREDO, 2006, p. 37).

As informações geradas pela contabilidade de custos devem ser capazes de atender três razões básicas: Determinar o lucro, através de registros pelos princípios contábeis normalmente aceitos, de forma a atender o fisco, mas também permitindo processamento diferenciado para torná-las úteis à administração; Controle das Operações, que deve permitir o controle detalhado do fluxo do estoque e de produção, e ainda a manutenção dos orçamentos, comparação entre previsto e realizado; e Tomada de decisão: com informações sobre a produção, se produzir ou não, quando e quanto, e entre outras coisas a formação do preço de venda (BRUNI; FAMA, 2007).

Para chegar a esse ponto, o primeiro passo é diferenciar contabilmente, Custos de Despesas. Martins (2003, pag. 18) define “Custos – Gastos relativos ao bem ou serviço utilizado na produção de outro bem ou serviço.” Já as Despesas são definidas pelo autor como gastos com um bem ou serviço usado direto ou indiretamente para se obter receita. O quadro abaixo demonstra as diferenças entre custos e despesas.

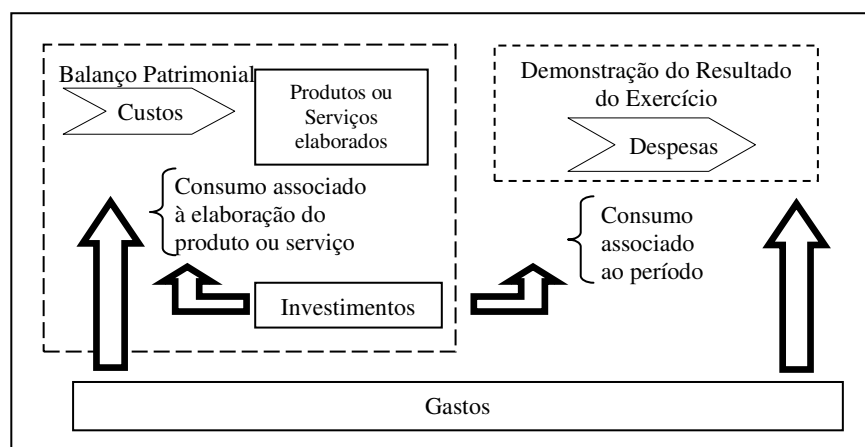


Figura 1. Diferenciação entre Custo e despesa.

Fonte: BRUNI; FAMA (2007).

Conforme demonstrado na figura 1, os custos estão diretamente relacionados à formação do produto ou serviço, vão figurar no Balanço patrimonial, não participando da

demonstração do resultado do exercício, somente quando são vendidos, já as despesas vão diretamente para a demonstração do resultado do exercício do período em que ocorreram, estão associados a gastos administrativos e/ou com vendas e também despesa financeiras. (BRUNI; FAMÁ, 2007).

Uma vez identificados todos os custos de produção, é preciso classificá-los. Quanto à classificação, Dutra (1995) apresenta as seguintes: Custos Diretos, que são aqueles que podem ser diretamente apropriados ao produto resultante, ou seja, está diretamente ligado a cada tipo de bem ou função de custo; e os Custos Indiretos, que inversamente, não podem ser apropriados diretamente a um item ou bem, é um custo comum ao item em questão e a outros itens ou utilidades necessárias ao processo desses.

3. METODOLOGIA

A escolha do tema abordado deu-se, pelo interesse de aplicar a ciência contábil à área rural, tendo em vista a realidade de que é a principal atividade econômica da região de Granada, e ainda por presenciar sempre as dificuldades encontradas pelos proprietários regionais quanto à gestão de suas propriedades.

Inicialmente a ideia era realizar a pesquisa com os produtores da Associação dos pequenos produtores rurais da Região de Granada, que segundo a diretoria da mesma, tem atualmente 28 produtores, vendendo sua produção de leite por intermédio da associação. Porém, não seria possível desenvolver o trabalho com a totalidade dos produtores, pelo tempo que despenderia e também porque, segundo recomenda Brenner e Jesus (2008), como premissa é importante buscar a autorização dos proprietários, e infelizmente a maioria não demonstrou interesse em expor publicamente sua estrutura.

Portanto, optou-se por realizar a pesquisa de estudo de caso com exploração de várias unidades de estudo, objetivando a realização de uma análise comparativa entre as propriedades que demonstraram interesse em participar da pesquisa.

Identificados os interessados, foi realizada uma visita às propriedades, feita a observação da rotina diária de produção, quando se percebeu que não é utilizado nenhum procedimento de controle. A partir daí foi proposto um monitoramento dos gastos durante os meses de setembro e outubro de 2010, para apuração dos custos de produção de leite que é a principal atividade das propriedades visitadas.

Acredita-se que o monitoramento ideal deveria ser realizado no período de pelo menos um ano, mas isso não foi possível, pois os prazos para realização da presente pesquisa não permitiram, e como os proprietários não efetuavam nenhum tipo de controle anteriormente não será possível levantar os dados dos meses passados.

Para alcançar o objetivo de demonstrar quais fatores determinam o melhor desempenho das propriedades pesquisadas, através da apuração dos resultados pelo levantamento e análise de custos, foi elaborada uma planilha detalhada e adequada a cada caso para o acompanhamento e monitoramento dos custos, despesas, gastos e receitas de cada propriedade. A partir desses dados, foi possível fazer a classificação dos referidos custos, e então transformar o que até então eram dados em informações, para o acompanhamento econômico financeiro de cada empreendimento.

Quanto à escolha da técnica de estudo de caso, com exploração de casos múltiplos para realizar a pesquisa, é preciso ressaltar sua importância, pois cada técnica oferece vantagens e limitações. Uma das vantagens da utilização do estudo de caso é sua flexibilidade no planejamento e a possibilidade de uma análise mais sistêmica das situações encontradas o que estimula a identificação de novas situações (BERTUCCI, 2008).

Quanto aos dados quantitativos serão apresentados para ajudar a esclarecer e enriquecer as análises qualitativas. Porém é preciso esclarecer que por se tratar de estudo de caso, os dados apresentados, os qualitativos e os quantitativos, não permitem a generalização

dos resultados encontrados pela pesquisa, pois suas conclusões devem se limitar ao contexto do estudo (BERTUCCI, 2008).

3.1. Análise dos Resultados

3.1.1.Unidade de Análise

As propriedades onde foi realizada a pesquisa estão localizadas no distrito de Granada, município de Abre Campo, no interior de Minas Gerais. São elas:

- Fazenda Bonfim, com uma área total de 69.9 hectares, adquiridas por herança de seus pais, cerca e 56,00 hectares são utilizadas pelo gado de leite, entre área ocupada com instalações utilizadas no manejo, pastagens, capinheira e canavial, o restante da área esta ocupado com lavouras de café, milho e girassol, e ainda reservas naturais.
- Fazenda Serrinha, com uma área total de 111 hectares, adquiridas por varias etapas ao logo dos anos, a primeira compra foi em 1979, depois em 1981 e por ultimo em 2008 por herança de sua sogra, cerca e 80 hectares são utilizadas pelo gado de leite, entre área ocupada com instalações utilizadas no manejo, pastagens, capinheira e canavial, o restante da área esta ocupado com lavouras de milho e feijão, tendo ainda uma pequena reserva natural e uma área de pedreira, imprópria para a utilização.

Ambas são caracterizadas como propriedades rurais, pois não possuem registro como empresa na junta comercial. Estão imunes às obrigações estabelecidas pelo Novo Código Civil em seu artigo 1.179 que regulamenta para os empresários e sociedades empresariais a obrigatoriedade de se efetuar as escriturações contábeis e levantar anualmente Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício.

A forma de manejo do gado também é a mesma nas duas fazendas, o gado fica a maior parte do dia solto nas pastagens, e é recolhido duas vezes, pela manhã e à tarde para ordenha e complementação da alimentação com ração e concentrado.

3.2. Apuração dos custos do processo de produção de leite.

3.2.1.Plantel

As duas propriedades pesquisadas possuem atualmente um plantel, formado por animais, classificados como de meio sangue, o chamado Girolando, uma mistura da raça Gir e Holandês. Segundo a G Girolando (2010) (Associação Brasileira dos criadores do Girolando), essa raça é responsável por 80% do leite produzido no Brasil e se caracteriza como produtora de leite pela funcionalidade e também como produtora de carne pela adaptabilidade.

Característica essa ressaltada pelos proprietários, ao comentarem a importância dessa qualidade e valorização na hora da comercialização dos bovinos que sobram no processo produtivo do leite, ou seja, a venda dos bezerros, que não serão utilizados no processo produtivo, e que são significativos na formação da receita da propriedade.

A Fazenda Bonfim utiliza de inseminação artificial, e efetua o controle para que a primeira inseminação ocorra em média, quando as novilhas atingem a idade entre 24 e 30 meses, e após a primeira cria entre o segundo e o quarto mês pós-parto, mantendo uma média de uma cria por ano, por um período de aproximadamente 10 anos, de acordo com informações do proprietário. Já na Fazenda Serrinha como não é feita a inseminação artificial, o proprietário não utiliza nenhum método de controle, e a cobertura é feita naturalmente pelo touro, que fica junto com as rezes na pastagem.

O rebanho atual da Fazenda Bonfim é constituído e 78 cabeças e está dividido em 37 matrizes com idades que variam de 3 a 12 anos, 14 novilhas com idade que variam de 2 a 3 anos, 26 bezerros entre machos e fêmeas de 0 a 12 meses e um touro com 5 anos utilizado

como rufião. Rufião é o macho tratado cirurgicamente para não ter condições de fecundar as fêmeas, é utilizado para detectar o cio das fêmeas, ou seja, o momento mais propício para fazer a inseminação artificial.

O rebanho da Fazenda Serrinha está constituído de 81 cabeças, entre elas 40 matrizes com idade que vão de 3 a 12 anos, 10 novilhas com idade variadas de 2 a 3 anos, 30 bezerros amamentando, entre machos e fêmeas com menos de 12 meses, e também 1 touro reprodutor com aproximadamente 7 anos.

Plantel Matrizes (em unidades)	Fazenda Bonfim		Fazenda Serrinha	
	Setembro	Outubro	Setembro	Outubro
Em lactação	22	26	30	30
Secas	14	11	10	10
Novilhas	15	14	10	10
Bezerros	22	26	30	30
Touro	1	1	1	1
TOTAL	74	78	81	81

Quadro 1- Constituição do Plantel durante o período de análise

Fonte: Dados da pesquisa

Durante o período analisado, não houve grandes mudanças na composição do rebanho, na Fazenda Serrinha não houve nenhuma modificação, já na Fazenda Bonfim houve o nascimento de 4 bezerros, de três matrizes que estavam secas e de uma novilha, aumentando o número de vacas ordenhadas de 22 para 26 ao dia.

3.2.1.1. Depreciação dos animais

Para efetuar a depreciação, foi verificado junto aos proprietário o valor médio de aquisição das matrizes, de acordo com Marion (2000), a depreciação deve ser calculada considerando a vida útil do rebanho, iniciando quando este apresentar condições de reproduzir. De acordo com a G Girolando (2010), a produção dessa raça inicia-se em média aos 30 meses e chega até 10 anos.

Considerando essas orientações, calculou-se a depreciação de todas as matrizes com idade superior a 30 meses, nas duas propriedades, sendo de 36 matrizes na Fazenda Bonfim e 40 matrizes e 1 touro na Fazenda Serrinha. Quando ao valor do rebanho, foi verificado junto aos proprietários e feito uma média, pelo valor de aquisição e pela valorização do mercado local, pois tanto na Fazenda Bonfim quanto na Fazenda Serrinha, a grande maioria das matrizes atuais não foram adquiridas por compra, foram formadas na própria fazenda, e os mesmo não tem informações sobre o valor do custo de formação.

Para o calculo foi utilizado o Método Linear, que considera a depreciação em cotas e taxas anuais constante pela vida útil do bem, e com os dados acima foi calculada a taxa de 10% ao ano (CREPALDI, 1998).

Matrizes com mais de 30 meses		Valor Médio	Valor Total	Depreciação-ano- 10%	Depreciação-mês-0,83%
Fazenda Bonfim	36	R\$ 2.000,00	R\$ 72.000,00	R\$ 7.200,00	R\$ 597,60
Fazenda Serrinha	41	R\$ 1.200,00	R\$ 49.200,00	R\$ 4.920,00	R\$ 408,36

Quadro 2 - Depreciação Mensal das Matrizes

Fonte: Dados da Pesquisa

Foi identificada uma diferença considerável entre os valores atribuído às matrizes pelos proprietários. As matrizes da Fazenda Serrinha foram avaliadas em um valor 40% menor que as da Fazenda Bonfim. O proprietário da Fazenda Bonfim atribui essa diferença, aos seus investimentos no sistema de inseminação artificial, que desde 2002, foi implantado

em sua propriedade e vem melhorando a qualidade dos animais, essa melhora está conquistando espaço no mercado local, e esta sendo valorizada na hora da comercialização.

3.2.2. Alimentação

A Alimentação do gado nas duas propriedades é semelhante. Em ambas o gado passa a maior parte do tempo nas pastagens e é feita uma complementada com ração a base de cana-de-açúcar, produzida na própria propriedade e moída em ensiladeira, sendo misturada com uréia, e reforçada com uma ração concentrada a base de fubá (milho moído), soja, farelo de trigo, sorgo, sal e mineral. Esse complemento alimentar é oferecida duas vezes ao dia aos animais, durante e após cada ordenha.

Matrizes em lactação (Custo Variável)				
FAZENDA BONFIM				
SETEMBRO	Nº de animais	Ração kg / mês	Valor kg	TOTAL
Ração concentrada	22	464,44	R\$ 0,73	R\$ 336,72
Cana-de-açúcar	22	21.999,98	R\$ 0,02	R\$ 440,00
CONSUMO TOTAL / MÊS				R\$ 776,72
OUTUBRO	Nº de animais	Ração kg / mês	Valor kg	TOTAL
Ração concentrada	26	548,89	R\$ 0,73	R\$ 397,94
Cana-de-açúcar	26	25.999,74	R\$ 0,02	R\$ 519,99
CONSUMO TOTAL / MÊS				R\$ 917,94
FAZENDA SERRINHA				
SETEMBRO/OUTUBRO	Nº de animais	Ração kg / mês	Valor kg	TOTAL
Ração concentrada	30	662,96	R\$ 0,71	R\$ 468,15
Cana-de-açúcar	30	29.999,97	R\$ 0,02	R\$ 600,00
CONSUMO TOTAL / MÊS				R\$ 1.068,15
Matrizes secas e novilhas (Custo Fixo)				
FAZENDA BONFIM				
SETEMBRO	Nº de animais	Ração kg / mês	Valor kg	Total
Ração concentrada	14	295,56	R\$ 0,73	R\$214,28
Cana-de-açúcar	14	13.999,99	R\$ 0,02	R\$280,00
CONSUMO TOTAL / MÊS				R\$494,28
OUTUBRO	Nº de animais	Ração kg / mês	Valor kg	Total
Ração concentrada	11	232,22	R\$ 0,73	R\$168,36
Cana-de-açúcar	11	10.999,89	R\$ 0,02	R\$220,00
CONSUMO TOTAL / MÊS				R\$388,36
FAZENDA SERRINHA				
SETEMBRO/OUTUBRO	Nº de animais	Ração kg / mês	Valor kg	Total
Ração concentrada	10	220,99	R\$ 0,71	R\$156,05
Cana-de-açúcar	10	9.999,99	R\$ 0,02	R\$200,00
CONSUMO TOTAL / MÊS				R\$356,05

Quadro 3 - Consumo de alimentos
Fonte: Dados da Pesquisa

O custo da ração concentrada foi calcula através das informações que os proprietários forneceram através das notas fiscais de compra dos ingredientes da ração, já o consumo da ração de cana de açúcar eles forneceram somente o peso médio consumido de ração/dia e o valor foi fornecido pelo Técnico da Emater/MG, que oferece assistência técnica nas propriedades. Ele atribuiu o valor de R\$ 70,00 a tonelada de cana-de-açúcar, no caso de compra, já sobre o valor de custo, para produção segundo suas estimativas deve ficar em torno de R\$ 20,00 a tonelada. Como toda a cana utilizada é produzida nas fazendas optou-se por utilizar a média atribuída de custo de R\$ 20,00 a tonelada.

É importante ressaltar que este custo não se mantém constante durante o ano. Uma vez que no período de seca (de junho a outubro, aproximadamente) é feita essa complementação se torna a base alimentar do rebanho, pois as pastagens ficam secas e não conseguem sustentar as necessidades nutritivas do rebanho, já nos demais períodos a ração é oferecida para complementar a alimentação, mas a base alimentar é feita pelas pastagens.

3.2.3. Inseminação

O uso da inseminação artificial, só ocorre na Fazenda Bonfim. Desde 2002, o proprietário vem investindo nessa tecnologia para melhorar a qualidade de seu plantel. O valor de aquisição de sêmen é bem diversificado, pela pureza da raça do reprodutor e de seu valor de mercado. Já os custos incorridos nos meses não oscilam muito, pois é controlada pela administração, para manter a média de partos por mês.

Já a Fazenda Serrinha não utiliza essa técnica, para reprodução possui um touro, que faz a cobertura das fêmeas.

3.2.4. Manutenção, conservação e limpeza.

São os custos com manutenção, conservação, e com matérias de limpeza das instalações e dos equipamentos utilizados no manejo com o gado. As instalações onde é feita a ordenha e a própria ordenhadeira são higienizados todos os dias após cada ordenha, com água, sabão e detergente.

Ainda é feita a limpeza das tetas das matrizes antes e após a ordenha, antes é efetuada a lavagem do peito das vacas com uma solução de água e cloro e a secagem com papel toalha, para evitar a contaminação do leite. E após a ordenha é feita desinfecção das tetas com uma solução de iodo, para evitar a penetração de germes. Esses cuidados são fundamentais para garantir a qualidade de vida para o rebanho e a qualidade da produção (ZOCCAL 2006, apud SEGALLA e SILVA, 2007).

Esses cuidados são observados nas duas propriedades uma vez que ambas utilizam as mesmas técnicas de ordenha, e, além disso, esses cuidados são exigências da legislação vigente sobre qualidade do leite e exigidos pelo laticínio que compra a produção de ambas as propriedades.

3.2.5. Combustível e lubrificantes

Esse item apresenta grande diferença entre as propriedades. Na Fazenda Bonfim são utilizados mais combustíveis, pois a ração de cana-de-açúcar é preparada por ensiladeira acoplada a um trator que traz a ração já pronta do canavial, para a alimentação do gado. Enquanto na Fazenda Serrinha, a cana-de-açúcar é transportada por carroça de tração animal até as instalações da fazenda e transformada em ração por ensiladeira elétrica, conforme pode ser constatado no quadro 06 de Custos da Produção de Leite.

3.2.6. Consumo de água e Luz

O custo com o consumo de água não foi apurada, considerando que ambas as propriedades possuem fontes naturais de água na própria propriedade, e toda a água consumida tanto no consumo dos moradores e funcionários, quanto para os animais vem dessas fontes.

Já o consumo de energia elétrica foi feito por estimativa, os valores foram declarados pelos proprietários, pois ambas as propriedades não possuem medidor específico para o consumo na produção de leite. Levaram em consideração as especificações de consumo de KW/hora máquina.

3.2.7. Medicamentos e vacinas

O custo com vacinas e medicamentos varia de acordo com a necessidade apresentada pelo gado, as vacinas são controladas por um cartão de registro de todo rebanho que é monitorado pelo Instituto Mineiro de Agropecuária – IMA o que é obrigatório, já os medicamentos como vermíficos, antibióticos e outros são controlados pelos proprietários por anotações a parte, e variam bastante durante os meses.

3.2.8.Mão de obra

Em ambas as propriedades trabalham diretamente na produção de leite duas pessoas, um funcionário e o próprio proprietário. A ordenha é realizada por ordenhadeira mecânica, o que facilita o manejo, o tanque de resfriamento fica na própria propriedade, portanto não há transporte da produção.

Pela manhã, por volta das 07:00 horas, o funcionário recolhe as matrizes do pasto e juntamente com o proprietário, preparam as instalações, o que inclui distribuir a alimentação (ração concentrada) oferecida para as vacas durante a ordenha. Terminada a ordenha é oferecida ao rebanho a ração de cana-de-açúcar com uréia para complementação da alimentação do rebanho.

Logo após a alimentação, o gado volta para as pastagens e são recolhidos novamente por volta das 15:00 horas para a segunda ordenha, onde se repete todo o processo da manhã. No restante do tempo, são feitos os preparativos da complementação alimentar, e as devidas manutenções e limpeza das instalações, e ainda alguns cuidados com o gado, como: preparação para inseminação, vacina, pulverização para aplicação de antiparasitários, e outros.

O custo do funcionário também é o mesmo nas duas propriedades, os funcionários recebem o salário mínimo vigente.

3.2.9.Equipamentos e instalações

Foram identificados para fins do cálculo do custo de depreciação os equipamentos e instalações que são utilizados integralmente na atividade de produção de leite, conforme descrito no quadro 05. As propriedades possuem outras instalações e equipamentos, porém como não são utilizados para produção de leite, sua depreciação não foi considerada.

Os cálculos seguiram as taxas impostas pela receita federal, segundo tabela publicada no site oficial, pelo valor do bem e a vida útil estimada, o método utilizado é o de depreciação linear.

Veículos e máquinas	Valor de aquisição				Taxa anual	Depreciação/mês	
	Faz. Bonfim	Ano	Faz. Serrinha	Ano		Bonfim	Serrinha
Carroça			R\$3.000,00	2000	10%	-	R\$ 25,00
Ensiladeira			R\$2.400,00	2009	15%	-	R\$ 30,00
Ordenhadeira	R\$ 4.500,00	2004	R\$4.000,00	2008	10%	R\$ 37,50	R\$ 33,33
Tanque Resfriamento	R\$ 8.000,00	2007	R\$6.000,00	2006	6,67%	R\$ 44,47	R\$ 33,35
Roçadeira	R\$ 1.600,00	2008			10%	R\$ 13,33	-
Trator	R\$ 58.000,00	2009			25%	R\$1.208,33	-
Depreciação mensal de veículos e máquinas						R\$1.303,63	R\$ 121,68

Imóveis e instalações	Valor de aquisição				Taxa anual	Depreciação/mês	
	Faz. Bonfim	Ano	Faz. Serrinha	Ano		Bonfim	Serrinha
Curral Madeira	R\$ 5.000,00	1979	R\$10.000,0	2009	6,67%	-	R\$ 55,58
Galpão de Ordenha	R\$ 5.000,00	2004	R\$6.500,00	2006	4%	R\$ 16,67	R\$ 21,67
Galpão do Tanque	R\$ 2.500,00	2007	R\$3.000,00	2006	4%	R\$ 8,33	R\$ 10,00
Cercas	R\$ 3.800,00	2007	R\$2.500,00	2004	10%	R\$ 31,67	R\$ 20,83
Rede elétrica	R\$ 2.500,00	2001	R\$4.000,00	1986	20%	-	-
Depreciação mensal de imóveis e instalações						R\$ 56,67	R\$ 108,08

Quadro 4 – Depreciação de Máquinas e equipamentos e imóveis e instalações

Fonte: Dados da pesquisa

Os valores do custo de depreciação sobre o imóvel e as instalações apresentaram uma pequena diferença entre as unidades, porém pelos valores serem bem baixos essa diferença é irrelevante, tendo em vista que as propriedades operam com estruturas bem parecidas, o que determinou essa diferença foi o item curral de madeira, construído em 2009 pela propriedade Serrinha. Já sobre veículos e máquinas a Fazenda Bonfim, apresenta um custo muito maior, essa diferença se deve principalmente pela aquisição recente de um trator agrícola, com carreta e ensiladeira acoplada, que é utilizado na preparação da ração de cana-de-açúcar.

3.2.10. Custo total de produção

Após a coleta dos dados as informações foram organizadas no quadro a seguir, formando os custos gerais de produção dos meses de setembro e outubro, e foi feita uma análise vertical dos dados para proporcionar mais informações.

Custo Produção de Leite		FAZENDA BONFIM				FAZENDA SERRINHA			
		Setembro	AV	Outubro	AV	Setembro	AV	Outubro	AV
Custos variáveis	Combustível e Lubrificante	R\$ 90,00	2,14%	R\$ 95,00	2,22%	R\$ 12,00	0,41%	R\$ 15,00	0,51%
	Consumo de Luz	R\$ 135,00	3,21%	R\$ 155,00	3,62%	R\$ 170,00	5,81%	R\$ 180,00	6,12%
	Alimentação	R\$ 776,72	18,50%	R\$ 917,94	21,45%	R\$ 1.068,15	36,52%	R\$ 1.068,15	36,30%
	Salário Funcionários	R\$ 650,25	15,49%	R\$ 650,25	15,19%	R\$ 650,25	22,23%	R\$ 650,25	22,10%
	Manutenção, conservação e limpeza	R\$ 45,00	1,07%	R\$ 55,00	1,29%	R\$ 30,00	1,03%	R\$ 35,00	1,19%
	TOTAL CUSTO VARIÁVEL	R\$ 1.696,97	40,41 %	R\$ 1.873,19	43,77 %	R\$ 1.930,40	66,01 %	R\$ 1.948,40	66,21 %
Custos fixos	Medicamentos e Vacinas	R\$ 90,00	2,14%	R\$ 110,00	2,57%	R\$ 80,00	2,74%	R\$ 85,00	2,89%
	Depreciação das instalações	R\$ 56,67	1,35%	R\$ 56,67	1,32%	R\$ 108,08	3,70%	R\$ 108,08	3,67%
	Depreciação das Matrizes	R\$ 597,60	14,23%	R\$ 597,60	13,96%	R\$ 408,36	13,96%	R\$ 408,36	13,88%
	Depreciação Maquinas e Equipamentos	R\$ 1.303,63	31,05%	R\$ 1.303,63	30,46%	R\$ 121,68	4,16%	R\$ 121,68	4,14%
	Inseminação	R\$ 50,00	1,19%	R\$ 60,00	1,40%	R\$ -	0,00%	R\$ -	0,00%
	Alimentação do gado fora de produção	R\$ 494,28	11,77%	R\$ 388,36	9,07%	R\$ 356,05	12,17%	R\$ 356,05	12,10%
	TOTAL DO CUSTO FIXO	R\$ 2.502,18	59,59 %	R\$ 2.406,26	56,23 %	R\$ 994,18	33,99 %	R\$ 994,18	33,79 %
TOTAIS	Total dos Custos	R\$ 4.199,15	100,00%	R\$ 4.279,45	100,00%	R\$ 2.924,57	100,00%	R\$ 2.942,57	100,00%
	Produção Mensal em litros	3395		4520		2118		2245	
	Custo /Litro	R\$ 1,2369		R\$ 0,9468		R\$ 1,3808		R\$ 1,3107	

AV – Análise Vertical

Quadro 5 - Custos totais da Produção de Leite
Fonte: Dados da pesquisa

Observando a distribuição dos custos, pode-se perceber que na Fazenda Bonfim a maior concentração de custos classificadas como Custos fixos, que segundo Dutra (1995), podem ser considerados custos de estrutura. Isso se deve principalmente, pelo elevado custo de depreciação que representa mais de 45% do total dos custos apurados, destacando-se a alta taxa de depreciação sobre o recente trator agrícola adquirido em 2009, conforme é demonstrado no quadro 4.

Já a Fazenda Serrinha inversamente apresenta seus custos variáveis em um percentual maior que os fixos, acima de 60% do total dos custos, são classificados com variáveis. O custo de maior influência nesse resultado é o de alimentação do gado, isso se deve principalmente pelo fato dessa propriedade possuir um rebanho mais numeroso. Nota-se também a expressividade desse custo na propriedade Bonfim, representando o maior custo variável do empreendimento, demonstrando ser um dos fatores de maior impacto sobre a lucratividade da atividade.

3.3. Produção de leite

O quadro 6 demonstra a produtividade das propriedades nos dois meses analisados e o valor recebido por litro produzido.

	FAZENDA BONFIM		FAZENDA SERRINHA	
	Setembro	Outubro	Setembro	Outubro
Produção mensal em litros	3395	4520	2118	2245
RECEITA DE VENDA	R\$ 2.219,31	R\$ 3.118,81	R\$ 1.335,13	R\$ 1.583,68
Valor recebido por litro	R\$ 0,6537	R\$ 0,6900	R\$ 0,63037	R\$ 0,7054
MEDIA DE PRODUÇÃO VACA LITRO/DIA	5,14	5,79	2,35	2,49

Quadro 6 - Produção mensal de Leite em litros

Fonte: Dados da pesquisa

Observou-se que o valor recebido por litro é diferente, pois as propriedades vendem sua produção para laticínios diferentes. Segundos os gestores essa diferença não se mantém sempre em favor de um, às vezes é um produtor que recebe um valor melhor, outras vezes essa diferença fica a favor do outro, com certo equilíbrio.

Pode se observar também um aumento significativo na produtividade de ambas as propriedades, sobretudo na Fazenda Bonfim, os gestores atribuíram esse ganho de produtividade ao fim do período de seca, que se encerra no mês de outubro, a ocorrências das chuvas melhoram as pastagens o que normalmente traz melhores condições ao gado.

Observa-se também que o nível de produtividade da propriedade Bonfim é superior ao da propriedade Serrinha, o nível de produção por vaca é duas vezes maior.

3.4. Apuração do resultado

Está representado no quadro a seguir o Demonstrativo do Resultado do Bimestre das duas propriedades analisadas. É importante destacar que os demonstrativos foram apurados especificamente para esta pesquisa, e tem finalidade exclusiva para uso gerencial. Foram utilizados os métodos de Custeio por absorção integral e o custeio Variável. O Quadro 07 apresenta o resultado apurado pelos principio do custeio por absorção e o quadro 08 mostra os resultados apurados pelo método do custeio variável. Não foram apuradas as demais receitas, custos e despesas das fazendas, que não dizem respeito à produção de leite.

FAZENDA BONFIM			
Receitas	SETEMBRO	OUTUBRO	BIMESTRE
Receita leite vendido no mês	R\$ 2.171,75	R\$ 3.048,65	R\$ 5.220,40
Incentivo de qualidade	R\$ 47,56	R\$ 70,16	R\$ 117,72
Receita Operacional	R\$ 2.219,31	R\$ 3.118,81	R\$ 5.338,12
Custo do Produto Vendido CPV	R\$ (4.199,15)	R\$ (4.279,45)	R\$ (8.478,60)
LAIR	R\$ (1.979,84)	R\$ (1.160,64)	R\$ (3.140,47)
FAZENDA SERRINHA			
Receitas	SETEMBRO	OUTUBRO	BIMESTRE
Receita leite vendido no mês	R\$ 1.305,46	R\$ 1.550,80	R\$ 2.856,26
Incentivo de qualidade	R\$ 29,67	R\$ 32,88	R\$ 62,55
Receita Operacional	R\$ 1.335,13	R\$ 1.583,68	R\$ 2.918,81
Custo do Produto Vendido CPV	R\$ (2.924,57)	R\$ (2.942,57)	R\$ (5.867,15)
LAIR	R\$ (1.589,44)	R\$ (1.358,89)	R\$ (2.948,34)

Quadro 7 - Demonstração do Resultado do Exercício (Custeio por Absorção integral)

Fonte: Dados da pesquisa

FAZENDA BONFIM			
Receitas	SETEMBRO	OUTUBRO	BIMESTRE
Receita leite vendido no mês	R\$ 2.171,75	R\$ 3.048,65	R\$ 5.220,40
Incentivo de qualidade	R\$ 47,56	R\$ 70,16	R\$ 117,72
Receita Operacional	R\$ 2.219,31	R\$ 3.118,81	R\$ 5.338,12
Custo do Produto Vendido CPV	R\$ (1.696,97)	R\$ (1.873,19)	R\$ (3.570,16)
Lucro Operacional	R\$ 522,34	R\$ 1.245,62	R\$ 1.767,96
Despesas Fixas	R\$ (2.502,18)	R\$ (2.406,26)	R\$ (4.908,44)
LAIR	R\$ (1.979,84)	R\$ (1.160,64)	R\$ (3.140,47)
FAZENDA SERRINHA			
Receitas	SETEMBRO	OUTUBRO	BIMESTRE
Receita leite vendido no mês	R\$ 1.305,46	R\$ 1.550,80	R\$ 2.856,26
Incentivo de qualidade	R\$ 29,67	R\$ 32,88	R\$ 62,55
Receita Operacional	R\$ 1.335,13	R\$ 1.583,68	R\$ 2.918,81
Custo do Produto Vendido CPV	R\$ (1.930,40)	R\$ (1.948,40)	R\$ (3.878,80)
Lucro Bruto	R\$ (595,27)	R\$ (364,72)	R\$ (959,99)
Despesas Fixas	R\$ (994,18)	R\$ (994,18)	R\$ (1.988,35)
LAIR	R\$ (1.589,44)	R\$ (1.358,89)	R\$ (2.948,34)

Quadro 8 - Demonstração do Resultado do Exercício (Custeio Variável)

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que as duas unidades apresentam resultado contábil negativo, onde as receitas não são suficientes para cobrir os custos de produção. Nota-se que as duas unidades apresentaram uma pequena melhora no segundo mês, devida ao aumento de produção, mas continuando com resultado negativo.

Com a análise da Demonstração dos Resultados utilizando o método de custeio variável, nota-se que o resultado contábil é o mesmo, porém permite uma comparação das receitas direto com os custos variáveis. É possível conhecer a margem de contribuição, que é a dedução dos custos e despesas variáveis das receitas, conhecendo o total disponível para cobrir os custos fixos e evitar o prejuízo (CAGGIANO; FIGUEIREDO, 2006).

Vale destacar que a Fazenda Serrinha não esta conseguindo cobrir nem mesmo suas despesas variáveis, isso indica que precisa rever seus métodos de produção, pois nas condições atuais, seu gestor precisa dispor de outros recursos financeiros para cobrir seus custos de produção.

Já a Fazenda Bonfim apresenta uma pequena margem de contribuição, mas ainda assim não é suficiente para manter suas despesas fixas. Como os custos com depreciação representam uma alta parcela dos custos fixos, e sendo este um custo econômico, ou seja, sem desembolso financeiro, foram desconsiderados para uma análise financeira das unidades.

Custo Produção de Leite		FAZENDA BONFIM				FAZENDA SERRINHA			
		Setembro	AV	Outubro	AV	Setembro	AV	Outubro	AV
Custos variáveis	Combustível e Lubrificante	R\$ 90,00	4,02%	R\$ 95,00	4,09%	R\$ 12,00	0,52%	R\$ 15,00	0,65%
	Consumo de Luz	R\$ 135,00	6,02%	R\$ 155,00	6,68%	R\$ 170,00	7,44%	R\$ 180,00	7,81%
	Alimentação	R\$ 776,72	34,66%	R\$ 917,94	39,54%	R\$ 1.068,15	46,72%	R\$ 1.068,15	46,35%
	Salário Funcionários	R\$ 650,25	29,01%	R\$ 650,25	28,01%	R\$ 650,25	28,44%	R\$ 650,25	28,22%
	Manutenção, conservação e limpeza.	R\$ 45,00	2,01%	R\$ 55,00	2,37%	R\$ 30,00	1,31%	R\$ 35,00	1,52%
	TOTAL DO CUSTO VARIÁVEL	R\$ 1.696,97	75,72%	R\$ 1.873,19	80,69%	R\$ 1.930,40	84,43%	R\$ 1.948,40	84,55%
Custos fixos	Medicamentos e Vacinas	R\$ 90,00	4,02%	R\$ 110,00	4,74%	R\$ 80,00	3,50%	R\$ 85,00	3,69%
	Inseminação	R\$ 50,00	2,23%	R\$ 60,00	2,58%	R\$ -	0,00%	R\$ -	0,00%
	Alimentação do gado fora de produção	R\$ 494,28	22,05%	R\$ 388,36	16,73%	R\$ 356,05	15,57%	R\$ 356,05	15,45%
	TOTAL DO CUSTO FIXO	R\$ 544,28	24,28%	R\$ 448,36	19,31%	R\$ 356,05	15,57%	R\$ 356,05	15,45%
TOTAIS	Total dos Custos	R\$ 2.241,25	100,00%	R\$ 2.321,55	100,00%	R\$ 2.286,45	100,00%	R\$ 2.304,45	100,00%
	Produção Mensal em litros	3395		4520		2118		2245	
	Custo /Litro	R\$ 0,6602		R\$ 0,5136		R\$ 1,0795		R\$ 1,0265	
	Valor/ Litro	R\$ 0,6537		R\$ 0,6900		R\$ 0,6304		R\$ 0,7054	
	RESULTADO	R\$ (0,0065)		R\$ 0,1764		R\$ (0,4491)		R\$ (0,3211)	
MEDIA DE PRODUÇÃO VACA LITRO/DIA		5,14		5,79		2,35		2,49	

Quadro 9- Custos totais da Produção de Leite – AV: Análise Vertical

Fonte: Dados da Pesquisa

FAZENDA BONFIM			
Receitas	SETEMBRO	OUTUBRO	BIMESTRE
Receita leite vendido no mês	R\$ 2.171,75	R\$ 3.048,65	R\$ 5.220,40
Incentivo de qualidade	R\$ 47,56	R\$ 70,16	R\$ 117,72
Receita Operacional	R\$ 2.219,31	R\$ 3.118,81	R\$ 5.338,12
Custo do Produto Vendido CPV	R\$ (2.241,25)	R\$ (2.321,55)	R\$ (4.562,80)
LAIR	R\$ (21,94)	R\$ 797,26	R\$ 775,33
FAZENDA SERRINHA			
Receitas	SETEMBRO	OUTUBRO	BIMESTRE
Receita leite vendido no mês	R\$ 1.305,46	R\$ 1.550,80	R\$ 2.856,26
Incentivo de qualidade	R\$ 29,67	R\$ 32,88	R\$ 62,55
Receita Operacional	R\$ 1.335,13	R\$ 1.583,68	R\$ 2.918,81
Custo do Produto Vendido CPV	R\$ (2.286,45)	R\$ (2.304,45)	R\$ (4.590,89)
LAIR	R\$ (951,32)	R\$ (720,77)	R\$ (1.672,08)

Quadro 10 - Demonstração do Resultado do Exercício

Fonte: Dados da Pesquisa

Como pode ser constada, excluindo-se as depreciações a Fazenda Bonfim irá apresentar um resultado contábil positivo, o que significa que financeiramente o empreendimento consegue cobrir seus custos de produção. Já a Fazenda Serrinha apresenta de fato prejuízo tanto econômico quanto financeiro, com já pode ser constado anteriormente na demonstração do resultado do exercício pelo método de custeio variável, quando foram identificados que suas receitas não estão cobrindo nem mesmo seus custos variáveis.

Pode-se identificar que o fator que causou essa diferença nos resultados dos empreendimentos não está ligado aos preços recebidos pelo produto, pois a diferença é

insignificante, e que os custos de produção de ambos também são muito semelhantes, porém o nível de produtividade dos animais é que está determinando o melhor desempenho da propriedade Bonfim.

Quanto ao custo de maior impacto sobre o resultado pode-se perceber que o custo com a alimentação do rebanho, quando consideramos os fixos e os variáveis representam mais de 50% do total dos custos nas duas propriedades, sendo assim pode ser considerado o custo que mais causa impacto sobre o resultado.

Entretanto vale destacar que este custo, segundo apurado junto aos gestores, não é um custo constante, sendo maior no período de seca (de junho a outubro) do qual faz parte o período analisado. De acordo com os produtores nesse período a ração oferecida no cocho é a base alimentar no rebanho, pois as pastagens estão secas e não conseguem sustentar o gado, enquanto no restante dos meses essa ração é apenas um complemento, pois a base alimentar é mesmo as pastagens, diminuindo consideravelmente este custo.

4. Considerações Finais

No mercado de hoje com as exigências sobre especialização e qualidade, acaba impondo aos produtores rurais um custo de produção elevado, não é possível obter produtos de qualidade, sem investimentos tecnológicos, mecanização e insumos (CREPALDI, 1998).

E, para conseguir gerenciar os negócios, os gestores precisam efetuar um planejamento econômico-financeiro, planejamento que somente será possível através de organização e controle. Nesse sentido o levantamento dos custos pode ser usado como ferramenta auxiliar.

Portanto, essa pesquisa se propôs a efetuar o levantamento dos custos na produção de leite de duas propriedades do distrito de Granada, Abre Campo, Minas Gerais, organizar e classifica-los e ainda fazer a análise comparativa entre os custos apurados e as receitas recebidas na comercialização da produção. Apurando os resultados do período analisado, tanto pelo custeio por absorção integral, quanto pelo custeio variável, procurando identificar quais fatores determinam o melhor desempenho da atividade, foi efetuada ainda uma análise vertical do quadro de demonstração dos custos, com o intuito de demonstrar qual o custo de maior impacto sobre o lucro, e identificar os fatores que influenciam no prejuízo.

Foi verificado que no período analisado as unidades apresentaram prejuízo contábil, não tendo receitas suficientes para cobrir os custos incorridos no período. Houve uma pequena diminuição nesse prejuízo no segundo mês. Pela apuração do resultado pelo custeio variável pode-se concluir que a propriedade Bonfim, apresentou um melhor desempenho, pois seu resultado operacional é positivo, cobrindo seus custos variáveis e ainda tendo uma sobra para cobrir parte dos custos fixos, enquanto a unidade Serrinha não consegue nem mesmo pagar os custos variáveis de produção. Pode-se constatar que o fator que determinou esse melhor desempenho, foi o índice de produtividade por matriz em lactação.

Ao analisar o quadro de distribuição de custos, pode-se identificar que existe grande diferença na distribuição dos custos entre as unidades pesquisadas, enquanto na Fazenda Serrinha o volume maior de custo é variável, na Fazenda Bonfim o volume maior é fixo. Essa diferença foi determinada principalmente pelos custos de depreciação, que na Fazenda Bonfim são superiores ao da Fazenda Serrinha. O custo de depreciação no caso específico da Fazenda Bonfim, deve-se ao investimento recente em trator agrícola, representando seu maior custo. Para uma melhor análise comparativa entre as propriedades, esse custo foi desconsiderado, num segundo momento, quando a nova análise evidenciou lucro na unidade Bonfim e prejuízo na unidade Serrinha. Identificou-se então que o custo que causou maior impacto sobre o resultado das propriedades foi o custo com a complementação alimentar do gado, que em ambos os casos representa mais de 50% do total dos custos de produção, porém

a Fazenda Bonfim sobressaiu pelo nível superior de produtividade, conforme mostram as análises dessa pesquisa.

Houve dificuldade em coletar as informações necessárias à pesquisa, pois os gestores das duas propriedades pesquisadas não efetuavam nenhum tipo de controle, e por isso algumas informações não sabiam informar com exatidão, o que pode trazer distorções aos resultados.

Outro fator que limita a análise dos resultados encontrados é o período apurado, de um bimestre. Para conclusões mais detalhadas, as análises financeiras e econômicas das unidades devem ser realizadas em períodos mais extensos.

Torna-se preciso ressaltar ainda como limitação que trata-se de estudo de caso, e mesmo com análise de duas unidades distintas, os resultados não podem ser generalizados, pois suas conclusões estão limitadas ao contexto pesquisado nas unidades (BERTUCCI, 2008).

Recomenda-se a realização de novas pesquisas ampliando a amostra, na busca de verificação dos resultados em unidades de elementos diferentes, como localização, estrutura, nível de controle e gestão.

5. Referencias Bibliográficas

BERTUCCI, Janete Lara de Oliveira. **Metodologia Básica para Elaboração de Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)**; Ênfase na elaboração de TCC de Pós-Graduação, Lato Sensu, São Paula, Atlas, 2008.

BRENNER, Eliana de Moraes; JESUS, Dalena Maria Nascimento de. **Manual de planejamento e apresentação de trabalhos acadêmicos**: projeto de pesquisa, monografia e artigo. São Paulo: Atlas, 2008.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**; com aplicações na Calculadora HP 12C e Excel; São Paulo, Atlas, 2007.

CAGGIANO, Paulo César; FIGUEIREDO, Sandra. **Controladoria**: Teoria e Prática, São Paulo, Atlas 2006.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Rural**: Uma abordagem decisória. São Paulo: Atlas, 1998.

DUTRA, René Gomes. **Custos**: Uma abordagem prática. São Paulo; Atlas, 1995.

G Girolando; Associação brasileira dos criadores de girolando, disponível em <www.girolando.com.br> Acesso em: 11/10/2010 às 17:30 horas.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**, O uso da Contabilidade de Custo como instrumento Gerencial de Planejamento e Controle. 9ª Ed., São Paulo, Atlas, 2003.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Rural**; Contabilidade Agrícola, Contabilidade de Pecuária, Imposto de Renda – Pessoa Jurídica, 6ª Ed. São Paulo, Atlas, 2000.

SEGALA, Cristiane Zucchi Sopelsa.; SILVA, Ivanir Techio da. **Apuração dos custos na produção de leite em uma propriedade rural do município de Iraci-SC**. Disponível em www.custosagronegocioonline.com.br acesso em 25/02/2010.