

Mensuração de Custos No Setor Primário: Aplicada À Atividade Suinícola

Elza Hofer

Charles Albino Schultz

Carla Denise Strey

Resumo:

A competitividade tem exigido de todas as atividades urbanas e rurais a busca contínua do aprimoramento da qualidade a todos os processos e atividade que executam, fazendo com que o empresário rural, também busque informações que possam auxiliá-lo no gerenciamento de sua propriedade, objetivando a permanência na atividade em que atua. A suinocultura é significativa na economia regional como uma maneira de diversificação da pequena propriedade, fixando o homem ao campo, através do desenvolvimento da agropecuária. Neste sentido, o presente trabalho tem por objetivo apresentar o estudo do custo de produção na atividade da suinocultura para propiciar informações que possam auxiliar o empresário na gestão de sua empresa agropecuária. O estudo foi desenvolvido em uma propriedade que produz marrãs e suínos para abate. O estudo foi realizado de setembro de 2001 a janeiro de 2002, período este, em que foram coletadas informações sobre os gastos incorridos para elaborar o custo de produção. Por fim, constatou-se que a produção de marrãs é mais vantajosa que a produção de suínos para o abate, num percentual de 369%, considerando a margem de contribuição.

Área temática: *A Mensuração de Custos no Setor Primário*

**MENSURAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PRIMÁRIO: APLICADA À
ATIVIDADE SUINÍCOLA**

Elza Hofer

Especialista em Contabilidade de Custos e Orçamentos

Charles Albino Schultz

Especialista em Contabilidade Gerencial

Carla Denise Strey

Especialista em Contabilidade Gerencial

Unioeste – Universidade Estadual do Oeste do Paraná

Rua Pernambuco, 1.777 – Centro

85960-000 Marechal Cândido Rondon – PR

hofer@rondonet.com.br

Professora Assistente I, pertencente ao quadro efetivo.

Mestranda em Controladoria e Contabilidade Estratégica.

FECAP – Fundação Escola de comércio “Álvares Penteado”.

Tema 9 - Mensuração de custos no setor primário

MENSURAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PRIMÁRIO: APLICADA À ATIVIDADE SUINÍCOLA

A competitividade tem exigido de todas as atividades urbanas e rurais a busca contínua do aprimoramento da qualidade a todos os processos e atividade que executam, fazendo com que o empresário rural, também busque informações que possam auxiliá-lo no gerenciamento de sua propriedade, objetivando a permanência na atividade em que atua. A suinocultura é significativa na economia regional como uma maneira de diversificação da pequena propriedade, fixando o homem ao campo, através do desenvolvimento da agropecuária. Neste sentido, o presente trabalho tem por objetivo apresentar o estudo do custo de produção na atividade da suinocultura para propiciar informações que possam auxiliar o empresário na gestão de sua empresa agropecuária. O estudo foi desenvolvido em uma propriedade que produz marrãs e suínos para abate. O estudo foi realizado de setembro de 2001 a janeiro de 2002, período este, em que foram coletadas informações sobre os gastos incorridos para elaborar o custo de produção. Por fim, constatou-se que a produção de marrãs é mais vantajosa que a produção de suínos para o abate, num percentual de 369%, considerando a margem de contribuição.

Custos – Produção – Suinocultura

Tema 9 - Mensuração de custos no setor primário

MENSURAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PRIMÁRIO: APLICADA À ATIVIDADE SUINÍCOLA

INTRODUÇÃO

A agricultura representa o ato de explorar a terra, seja em cultivo de lavouras e florestas ou criação de animais, com o nobre objetivo de produzir alimentos e matérias-primas para atender as necessidades da humanidade.

A região oeste do Estado do Paraná, especificamente a micro-região de Marechal Cândido Rondon, começou a ser realmente colonizada em 1946, quando as extensões dessas terras fronteiriças foram vendidas para a empresa Industrial Madeireira Colonizadora Rio Paraná S/A. {MARIPA}. Antes desta data apenas existia a extração de madeira por estrangeiros.

Essa colonizadora em seu plano de ação propôs a divisão das terras em pequenas glebas de 25 ha, possibilitando que todo aquele que viesse para a região pudesse ser dono de sua propriedade, direcionando as propriedades à policultura. Direcionou ainda o seu público alvo, que foram os gaúchos e catarinenses descendentes de europeus que já estavam adaptados a colonizar novas terras e já praticavam a policultura nos estados de origem.

Os agricultores quando chegavam, vinham trazendo consigo suas criações (bovinos, suínos e aves) e assim foram dando origem às atividades de plantio de grãos, criação de animais e produção de leite. No início apenas produziam para a subsistência, mas logo em seguida comercialmente. As propriedades que hoje existem são as mesmas que foram colonizadas há 50 anos atrás, sendo hoje, administradas pelos descendentes e muitas ainda pelos próprios colonizadores.

Nesses anos o mundo mudou e a agricultura também sofreu mudanças drásticas a partir da mecanização das lavouras. Durante os anos do regime militar, a agricultura na região, viveu anos de grande fartura, com altos lucros, principalmente, quando os financiamentos eram fartos e de baixíssimo custo e os produtos tinham altos valores no mercado. Com o fim do regime militar, a agricultura se viu desamparada, e entrou em anos difíceis, principalmente porque os proprietários não desenvolveram seus conhecimentos proporcionalmente aos avanços tecnológicos para gerenciar suas propriedades com recursos restritos e muitos haviam abandonado a criação de animais, uma vez que o cultivo de cereais proporcionava grandes lucros com bem menos trabalho.

Assim, com as dificuldades, muitas propriedades resgataram e outros ampliaram o policultivo, criando principalmente suínos, aves e gado leiteiro. E, na maioria dos casos, consumindo grande parte dos cereais produzidos na própria propriedade, agregando, assim, valor aos produtos da mesma. A suinocultura é uma das opções de diversificação mais adotadas pelas propriedades da região Oeste do Estado do Paraná.

No início, era uma simples opção de algumas propriedades, porque o proprietário se identificava com a atividade, uma vez que era bem mais comum a propriedade se dedicar ao cultivo de soja, milho e trigo, pelo fato dessas culturas normalmente exigirem menos mão-de-obra e serem altamente lucrativas.

Os bons tempos do milho, da soja e do trigo se foram e o homem do campo necessitava de algo que lhe permitisse ocupar o tempo e lhe oferecesse um aumento na renda. Uma das formas era agregar valor às atividades e produtos da propriedade.

Hoje, a suinocultura se tornou uma alternativa para o aproveitamento dessa mão-de-obra excedente da pequena propriedade. Já em relação às atividades do cultivo de

soja, milho e trigo, a vantagem é a maior frequência de vendas de produtos terminados (não se restringe a uma safra por ano), e também não sofre os impactos de intempéries tão diretamente quanto às culturas de cereais.

“A carne suína por ser a mais consumida do mundo (...) tem um papel fundamental em relação ao crescimento acelerado da população mundial. A suinocultura, pela sua capacidade de reprodução e facilidade de criação, é uma das principais atividades para fazer frente ao desafio de produzir proteína animal de alta qualidade, e para atender a crescente necessidade da população mundial e, também assume destacada importância social, em virtude da mão-de-obra que emprega”. (GUIMARÃES, 2000. p.3).

A propriedade que trabalha na atividade de transformação de grãos em carne é denominada de empresa zootécnica. A função básica dessas empresas é a transformação de proteína e energia vegetal em proteína e energia animal.

A importância da suinocultura na economia regional, da competitividade e da qualidade dos produtos exigidos pelo mundo globalizado, justifica-se pelo fato de que o empresário rural também busca qualificação que possa auxiliar na administração da sua propriedade.

Nesse sentido o presente trabalho tem por objetivo elaborar o custo de produção na atividade da suinocultura para propiciar informações que possam auxiliar o empresário rural na gestão da sua empresa.

CONTABILIDADE RURAL E CUSTOS

O administrador de uma empresa rural precisa ter uma visão geral sobre todos os aspectos relacionados com o mercado, recursos naturais, tecnologia de produção, etc. É necessário também que seja feito um planejamento para que seja tomada a decisão correta no momento de optar em o que produzir, quanto e como.

São empresas que possuem algumas particularidades, tais como a dependência do clima, de condições biológicas, dificuldade em obter produtos uniformes, além de todos os problemas encontrados pelos outros tipos de empresas como variações cambiais, políticas, concorrência no mercado externo e outras. Outra grande dificuldade é o fato de que, uma vez tomada a decisão de iniciar o processo produtivo é difícil e demorada a sua conclusão e sua substituição. E se tomada a decisão de parar a produção, quando se deseja retornar, o processo é novamente lento.

A empresa desse ramo tem outro fator agravante, que é o de poucas serem desvinculadas dos seus proprietários, uma vez que não é necessária a sua forma jurídica. Isso vem se agravar quando o proprietário não possui noções de administração, uma vez que recursos da empresa acabam, muitas vezes, sendo deslocados para a aplicação em empreendimentos particulares.

Outra mudança veio com a globalização, permitindo que produtos de outros países invadissem o mercado nacional e o externo a preços inferiores aos nossos no Brasil. Sabe-se que essas empresas geralmente investem pouco na informação. Por isso, tudo o que vem sendo feito nessas empresas a nível contábil e administrativo é bastante novo, e, com as mudanças ocorridas muitas propriedades principalmente, pequenas desapareceram e outras muitas lutam para não desaparecerem, aumentando ainda mais os índices do êxodo rural.

Nesse momento, uma antiga opção, que era diversificar, passou a ser aparentemente uma das poucas alternativas. E hoje, nos deparamos com inúmeras empresas agrícolas, diversificando atividades, adequando mão-de-obra e interessadas no

conhecimento sobre sua situação, planejamento e seus reais resultados. Sendo estes, objetos de importância absoluta para todas as empresas de todos os ramos na atualidade.

CONTABILIDADE DE CUSTOS APLICADA À ATIVIDADE AGROPECUÁRIA

Empresa Rural “é a unidade de produção em que são exercidas atividades que dizem respeito a culturas agrícolas, criação de gado ou culturas florestais, com a finalidade de obtenção de renda”. (CREPALDI, 1993, p.20).

Existe hoje a necessidade da gerência conhecer o custo real de cada cabeça, de cada lote ou do rebanho a qualquer momento, não só para se apurar a rentabilidade após a venda, mas também, o que é mais importante para determinar o ponto ótimo de venda, ou seja, não manter o gado quando os custos passam a ser maiores que o ganho de peso ou, se mantiver porque o preço de mercado está baixo, identificar se é ou não vantajoso.

Pode-se sugerir a Contabilidade Gerencial ou ainda controles extracontábeis de custos para auxiliar o gerente das empresas pecuárias em seu processo decisório. São extremamente úteis à administração, dados voltados para fins internos, num grau de detalhe e forma de apresentação que se encaixem ao seu processo decisório.

A avaliação do desempenho da atividade para a administração, sem a preocupação de se prender aos princípios contábeis, a atualização monetária dos dados de custos (estoques), a comparação com o orçado, fazendo planejamento empresarial etc. são variáveis importantíssimas.

Decisões tais como ter reprodutor ou fazer uso de inseminação artificial, gerar ou adquirir a matriz, comprar as rações prontas ou produzi-las na propriedade, vender hoje ou esperar aumentar o preço, etc. requerem informações elaboradas “sob medida”, que dificilmente seriam obtidas com uma contabilidade à base dos custos históricos e com exigências fiscais.

A meta do suinocultor é entregar um maior número possível de suínos por matriz por ano, pois isto vai significar maior produtividade (rentabilidade), e o custo por animal produzido fica menor na medida em que melhora a produtividade.

O número médio de suínos comercializados por ano depende basicamente:

- do número médio de partos por ano que cada matriz apresenta;
- do número médio de leitões nascidos vivos em cada parto;
- do número de leitões que morrem do nascimento até o desmame;
- do número de leitões que nascem mortos por parto.

TERMINOLOGIAS UTILIZADAS

Gasto: “sacrifício que a entidade arcará para a obtenção de um bem ou serviço”. (CREPALDI, p. 89, 1998). Normalmente o gasto é feito em moeda, ou seja, em dinheiro. O gasto incorre no momento do recebimento do bem ou serviço a que ele se refere. Os gastos podem ser investimentos, custos, despesas ou perdas.

O desembolso ocorre no instante em que se realiza o pagamento dos gastos. Ele ocorre no mesmo momento que o gasto quando o pagamento é a vista. Portanto, quando o pagamento é a prazo, o desembolso ocorre em período posterior ao do gasto.

Investimento: “gasto com bem ou serviço ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a períodos futuros”. (CREPALDI, p. 89, 1998). Nas empresas rurais consiste na aquisição de móveis e utensílios, o imóvel rural, despesas pré-operacionais, aquisição de insumos (desde que não consumidos diretamente na

produção do período). No caso da suinocultura incluem-se ainda os gastos com a aquisição ou formação do plantel reprodutivo (matrizes e reprodutores).

Custo: gastos com bens ou serviços utilizados para a produção rural, incluindo todos relativos à atividade de produção. Incluem-se neles custos com mão-de-obra da propriedade, insumos da ração dos suínos, depreciação de instalações, equipamentos e reprodutores e manutenção.

Despesa: “gasto com bens ou serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidas com a finalidade de obtenção de receitas”. (CREPALDI, p. 90, 1998). Numa empresa suinícola as despesas são provenientes basicamente de gastos com a parte administrativa, quando esta não é exclusiva da atividade.

Perda: Gastos, não intencionais provenientes de fatos externos à atividade produtiva normal da empresa ou perdas da própria atividade. Quando são gerados por fatores extraordinários, são tratadas da mesma forma que as despesas e são jogadas diretamente contra o resultado do período. Porém, quando elas se encaixam como perdas normais da atividade, integram os custos de produção.

A distinção mais importante é a entre custos e despesas. Quando um gasto é considerado despesa ela afeta diretamente o resultado do exercício. Se considerado custo só afetará o resultado no momento em que os produtos são vendidos ou ficará ativado no estoque até sua venda.

Custos diretos: “os custos diretos são aqueles custos (ou despesas) que podem ser facilmente identificados com o objeto de custeio”. (LEONE, 1997, p. 49). São todos aqueles gastos apropriáveis diretamente aos produtos, sem a necessidade de rateio. Eles são fáceis de identificar como pertencendo a este ou aquele produto, e geralmente variam proporcionalmente em relação à quantidade produzida. Na suinocultura são gastos com a ração dos lotes comercializados e mão-de-obra direta (quando há funcionários específicos para a atividade ou departamento).

Custos indiretos: “custos indiretos – são aqueles incorridos dentro do processo de produção, mas que, para serem apropriados aos produtos, nos obrigam ao uso de rateios, que são artifícios usados para distribuir os custos que não conseguimos ver com objetividade e segurança a quais produtos se referem”. (CRC-SP, 1995, p. 35).

Sempre que é necessária a utilização de rateios para a apropriação, com base em critérios e estimativas sem a possibilidade da identificação direta, esses custos são classificados como indiretos. Esses critérios são utilizados para a alocação de gastos da produção como aluguéis, depreciações de imobilizados de uso comum, energia entre outros.

Quanto à separação dos custos indiretos e diretos, é preciso ainda atentar à sua dificuldade de mensuração e principalmente à sua relevância. Muitas vezes, o custo para classificar em direto ou indireto é maior que o benefício que essa informação mais exata pode trazer.

Custos fixos: “(...) são aqueles cujo total não varia proporcionalmente ao volume produzido”. (CREPALDI, p. 92. 1998). São fixos em relação a uma determinada faixa de produção, por isso podem variar com uma oscilação acentuada do volume de produção. Como Crepaldi mesmo afirma, “... em geral, não são eternamente fixos”. (1998, p. 92). Outra variação que pode ocorrer com os custos fixos é a mudança dos valores com o decorrer do tempo, porém, não perdendo sua característica de custo fixo.

Essa característica se consolida pelo fato dos custos fixos serem custos que incorrem pelo simples fato da empresa existir. Mesmo que ela não esteja produzindo, ela terá, gastos para manter um nível operacional mínimo. Esses custos, geralmente, se

restringem a aluguéis, salários, energia, gasto administrativos, entre outros necessários para que a empresa esteja apta a produzir no momento em que seja exigido.

Os custos variáveis: são os que variam proporcionalmente às variações da produção. O consumo dos materiais depende diretamente da produção. Por exemplo, uma quantidade maior de suínos consumirá uma quantidade maior de ração. Nestes se incluem ainda gastos com depreciações quando calculadas com base em horas-máquinas, parte da energia, horas extras, entre outros.

Custeio por absorção: “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos”. (MARTINS, 1990, p.38). Dentro dos princípios fundamentais da Contabilidade, consagrados pela Lei 6.404/76 o método de custeio real por absorção é o indicado, pois mostra, que ao custo de produção devem ser adicionados os custos reais incorridos, obtidos pela Contabilidade Geral, e pelo sistema por absorção, o que significa a inclusão de todos os gastos relativos à produção, quer diretos, quer indiretos, fixos ou variáveis.

Por esse motivo “o método de custeamento por absorção é falho em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada de decisão, porque tem como premissa básica os ‘rateios’ dos chamados custos fixos, que, apesar de apresentarem lógica, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas”. (CRC-SP, 1995, p.36).

Custeio variável (direto): o critério do custeio variável fundamenta-se na idéia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitadas aos produtos em processamento e acabados) serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva, e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade. Os demais custos de produção, definidos como periódicos, repetitivos e fixos, serão debitados diretamente contra o resultado do período. O critério, por causa desse procedimento básico, é chamado, também, de critério de custo parcial. (LEONE, 1997, p.322).

Uma das vantagens do emprego do custeio variável é a determinação de um indicador de grande força denominado de margem de contribuição, que ajuda na tomada de várias decisões e mostra facilmente quando existem dois ou mais produtos distintos qual deles contribui com uma parcela maior no pagamento dos custos e despesas fixas, podendo ser estimulada a venda e a produção daquele que mais contribui dentro das limitações produtivas das empresas.

Levando em consideração todos os problemas e desvantagens do custeio por absorção por ocasião dos rateios dos custos, e que os custos fixos incorrerão mesmo que não haja produção é muito mais simples e seguro não apropriá-los aos produtos, mas sim, ao período.

Em alguns casos em que as características dos departamentos e produtos na empresa possibilitam a separação de parte dos custos fixos, relacionados com esses produtos ou departamentos, pode ser apurada a segunda margem de contribuição, ou seja, a primeira margem de contribuição consiste no preço de venda deduzido os custos e despesas variáveis, já a segunda margem de contribuição consiste nessa primeira margem de contribuição deduzida os custos fixos identificáveis aos produtos. Os demais custos e despesas que não são identificáveis são atribuídos ao período.

METODOLOGIA

A presente pesquisa foi desenvolvida a partir de um estudo de caso, onde abordamos a propriedade escolhida. Isso porque “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita o seu

amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos considerados” (GIL, 1994, p. 58), ou seja, é impossível a execução nesse ramo, sem o acompanhamento de uma empresa no seu cotidiano.

A pesquisa procura responder as seguintes perguntas:

- a) Qual o custo das atividades na propriedade?
- b) Qual o resultado obtido com as atividades?

Os dados foram coletados junto à empresa e empresas relacionadas. Entrevistas com os funcionários e proprietário da empresa, bem como, fontes literárias e outros recursos.

Os dados foram processados, analisados e classificados. Essa análise consiste na quantificação dos custos e resultados o que possibilitou a elaboração dos custos das atividades.

A pesquisa foi elaborada no período de outubro de 2001 a janeiro de 2002. E, limita-se às atividades da empresa em estudo, não servindo de modelo para outras empresas do ramo, uma vez que informações podem ter sido resguardadas. Porém, a pesquisa em questão, pode servir para subsidiar novas pesquisas na área.

ANÁLISE DOS RESULTADOS

O estudo foi realizado na Granja da família Cottica, que é uma propriedade suinícola com plantel médio de 1.200 suínos, localizada no interior do município de Marechal Cândido Rondon no estado do Paraná. Além da atividade da suinocultura, a família também se dedica a pecuária leiteira e à produção de milho e soja. Sendo o milho consumido nas atividades zootécnicas.

A mão-de-obra contratada para a atividade da suinocultura é de quatro funcionários e a gerência desenvolvida por uma pessoa da família. Dentro da granja todos os funcionários têm suas funções e responsabilidades definidas. Porém um dos funcionários é responsável pela organização e programação dos desmames, manejo dos animais e na reposição de matérias primas para a fábrica de ração.

Para o cálculo do custo das rações consumidas na propriedade foi necessário o levantamento do custo de todas as matérias-primas utilizadas na fabricação de cada uma delas. Esses custos foram coletados com base em documentos e relatórios da empresa e consulta dos valores com os fornecedores da empresa.

Para o custo da silagem de milho úmido optou-se pela utilização do valor de mercado referente aos meses observados. Isso por não existir o custo real da produção que já havia sido colhida. O milho seco é adquirido de terceiros, tanto de empresas quanto outros produtores rurais e para os demais insumos das rações foram considerados os custos médios de aquisição.

Foram levantadas, ainda, as fórmulas das rações junto à fábrica de ração da propriedade. Essas fórmulas definem a quantidade de cada uma das matérias-primas que são incluídas em cada tipo de ração. A composição das fórmulas é definida por zootecnista e obedece a requisitos da nutrição animal para cada fase.

Para a apropriar os custos aos animais, adotou-se o critério de rateio, considerando o período em que os animais permanecem alojados, consumindo recursos. Em média, as marrãs são comercializadas com 65 dias de idade e os animais terminados para abate permanecem na propriedade em média até os 185 dias de idade.

Para elaborar o custo de produção total foram considerados os custos consumidos diariamente com: alimentação dos animais, medicamentos, mão-de-obra e encargos, depreciação, telefone, energia elétrica e assistência técnica. A apropriação dos custos indiretos inclui os gastos com ração das matrizes, depreciações das mesmas e

demais custos indiretos. Ainda, são custos indiretos as rações pré-iniciais que são fornecidas aos leitões na maternidade.

Para a apuração do resultado elaborou-se um custeio específico para a propriedade que consiste numa conciliação do custeio variável e do custeio por absorção. Partiu-se dos dados de receitas e custos, apurando a margem de contribuição após a alocação dos custos diretos. Chegou-se ainda a uma segunda margem de contribuição, que é encontrada após a alocação dos custos indiretos e antes das despesas fixas.

A receita bruta das marrãs representa o valor auferido com a venda de marrãs do período e conseqüentemente a receita bruta dos suínos terminados representa o valor da venda de animais para o abate. Sendo a receita total a soma de ambas as fases. A dedução de impostos representa o valor do INSS (2,3%) retido na fonte. Sendo que o custo variável é o valor referente ao custo com rações consumidas diretamente na alimentação dos animais comercializados.

A margem de contribuição consiste na parcela resultante da diferença entre a receita e os custos variáveis. Enquanto a margem de contribuição percentual representa a participação de cada item. Posteriormente são deduzidos os custos fixos, classificados e separados em dois grupos. Sendo custos fixos matrizes e outros custos fixos.

Após estas deduções, obtém-se a segunda margem de contribuição. Observa-se que neste momento os animais terminados para abate já apresentam prejuízo. Porém no cômputo geral dos custos ainda alcança lucro. E por fim, são deduzidas as despesas fixas em que a atividade ainda apresenta um lucro de 7,51%.

Observa-se que há uma oscilação entre os valores encontrados nos três meses estudados, tanto nas receitas quanto nas deduções como também nas margens de contribuições e no resultado encontrado. Essas oscilações decorrem em função das variações nos preços dos insumos, bem como nos valores de comercialização dos produtos.

Para uma melhor visualização das informações mencionadas, apresentam-se os quadros 01, 02 e 03 referentes aos meses de outubro, novembro e dezembro do ano de 2001. Sendo que, para uma análise global do período estudado, apresenta-se, o quadro 04, com os resultados consolidados.

Quadro 01 - Resultado 10/2001 (R\$)

	Marrãs	Terminados	TOTAL
Receita bruta	R\$ 16.747,31	R\$ 22.903,93	R\$ 39.651,24
(-) Impostos	R\$ 468,92	R\$ 641,31	R\$ 1.110,23
(-) Custos variáveis	R\$ 2.277,69	R\$ 14.695,59	R\$ 16.973,28
(=) Margem de contribuição	R\$ 14.000,70	R\$ 7.567,03	R\$ 21.567,73
Margem de contribuição em %	83,60%	33,04%	54,39%
(-) Custos indiretos fixos (matriz)	R\$ 4.263,27	R\$ 3.132,58	R\$ 7.395,84
(-) Outros Custos fixos	R\$ 4.637,89	R\$ 5.126,22	R\$ 9.764,11
(=) Margem de contribuição 2	R\$ 5.099,54	R\$ (691,76)	R\$ 4.407,78
Margem de contribuição em %	30,45%	-3,02%	11,12%
(-) Despesas fixas			R\$ 1.430,00
(=) Lucro			R\$ 2.977,78
Lucro %			7,51%

Fonte: dados coletados na propriedade em estudo.

Quadro 02 - Resultado 11/2001 (R\$)

	Marrãs	Terminação	TOTAL
Receita bruta	R\$ 15.538,93	R\$ 26.287,66	R\$ 41.826,59
(-) Impostos	R\$ 435,09	R\$ 736,05	R\$ 1.171,14
(-) Custos diretos	R\$ 1.667,77	R\$ 15.161,61	R\$ 16.829,38
(=) Margem de contribuição	R\$ 13.436,07	R\$ 10.390,00	R\$ 23.826,07
Margem de contribuição em %	86,47%	39,52%	56,96%
(-) Custos indiretos fixos (matriz)	R\$ 3.132,58	R\$ 3.169,65	R\$ 6.302,22
(-) Outros Custos fixos	R\$ 3.346,68	R\$ 5.265,06	R\$ 8.611,75
(=) Margem de contribuição 2	R\$ 6.956,80	R\$ 1.955,29	R\$ 8.912,10
Margem de contribuição em %	44,77%	7,44%	21,31%
(-) Despesas fixas			R\$ 1.430,00
(=) Lucro			R\$ 7.482,10
Lucro %			17,89%

Fonte: dados coletados na propriedade em estudo.

Quadro 03 - Resultado 12/2001 (R\$)

	Marrãs	Terminação	TOTAL
Receita bruta	R\$ 12.702,00	R\$ 18.046,34	R\$ 30.748,34
(-) Impostos	R\$ 355,66	R\$ 505,30	R\$ 860,95
(-) Custos diretos	R\$ 930,31	R\$ 8.442,46	R\$ 9.372,77
(=) Margem de contribuição	R\$ 11.416,03	R\$ 9.098,58	R\$ 20.514,61
Margem de contribuição em %	89,88%	50,42%	66,72%
(-) Custos indiretos fixos (matriz)	R\$ 2.557,96	R\$ 2.187,24	R\$ 4.745,20
(-) Outros Custos fixos	R\$ 2.631,52	R\$ 3.221,17	R\$ 5.852,69
(=) Margem de contribuição 2	R\$ 6.226,55	R\$ 3.690,16	R\$ 9.916,72
Margem de contribuição em %	49,02%	20,45%	32,25%
(-) Despesas fixas			R\$ 1.430,00
(=) Lucro			R\$ 8.486,72
Lucro %			27,60%

Fonte: dados coletados na propriedade em estudo.

Quadro 04 - Resultado do período (R\$)

	Marrãs	Terminação	TOTAL
Receita bruta	R\$ 44.988,24	R\$ 67.237,94	R\$ 112.226,18
(-) Impostos	R\$ 1.259,67	R\$ 1.882,66	R\$ 3.142,33
(-) Custos diretos	R\$ 4.875,77	R\$ 38.299,66	R\$ 43.175,43
(=) Margem de contribuição	R\$ 38.852,80	R\$ 27.055,62	R\$ 65.908,41
Margem de contribuição em %	86,36%	40,24%	58,73%
(-) Custos indiretos fixos (matriz)	R\$ 9.953,81	R\$ 8.489,47	R\$ 18.443,27
(-) Outros Custos fixos	R\$ 10.616,09	R\$ 13.612,46	R\$ 24.228,55
(=) Margem de contribuição 2	R\$ 18.282,90	R\$ 4.953,69	R\$ 23.236,59
Margem de contribuição em %	40,64%	7,37%	20,71%
(-) Despesas fixas			R\$ 3.900,00
(=) Lucro			R\$ 19.336,59
Lucro %			17,23%

Fonte: dados coletados na propriedade em estudo.

Apresenta-se ainda um quadro dos custos e da margem de contribuição unitária por suíno de ambas as fases nos três meses. Observa-se que os custos diretos que são os custos com alimentação são significativamente maiores para um animal terminado para o abate. No período abordado o custo direto para o animal terminado foi 832% maior que os custos para uma marrã. No que se refere receita, a diferença proporcional, por animal terminado, é apenas 72% maior que a receita de uma marrã.

Os custos indiretos também apresentam uma variação entre marrã e animal terminado. Esta variação decorre em função da diferença no período do ciclo produtivo de cada um e pelo fato de parte dos custos indiretos serem fixos.

Quadro 05 - Apuração dos custos unitários (R\$/suíno)

	Marrãs			Terminados		
	out-01	nov-01	dez-01	out-01	nov-01	dez-01
Receita bruta	R\$ 72,81	R\$ 91,95	R\$ 92,04	R\$ 135,53	R\$ 153,73	R\$ 152,94
(-) Impostos	R\$ 2,04	R\$ 2,57	R\$ 2,58	R\$ 3,79	R\$ 4,30	R\$ 4,28
(-) Custos diretos	R\$ 9,90	R\$ 9,87	R\$ 6,74	R\$ 86,96	R\$ 88,66	R\$ 71,55
(=) 1ª Margem de contribuição	R\$ 60,87	R\$ 79,50	R\$ 82,72	R\$ 44,78	R\$ 60,76	R\$ 77,11
Margem de contribuição em %	83,60%	86,47%	89,88%	33,04%	39,52%	50,42%
(-) Custos indiretos fixos (matriz)	R\$ 18,54					
(-) Custos indiretos	R\$ 20,16	R\$ 19,80	R\$ 19,07	R\$ 30,33	R\$ 30,79	R\$ 27,30
(=) 2ª Margem de contribuição	R\$ 22,17	R\$ 41,16	R\$ 45,12	R\$ (4,09)	R\$ 11,43	R\$ 31,27
Margem de contribuição em %	30,45%	44,77%	49,02%	-3,02%	7,44%	20,45%

Fonte: dados coletados na propriedade em estudo.

CONCLUSÃO

Os avanços tecnológicos e as constantes mudanças no mercado fazem com que se busque a qualificação e a informação para o gerenciamento dos negócios também no setor primário. Qualificação esta, que consiste na tecnificação da atividade, seja ela na área produtiva quanto na área da informação, possibilitando a avaliação e a análise do resultado da atividade.

Ressalta-se que, é de suma importância para o empresário rural, dispor de informações dos custos de produção de suas atividades. Esses custos de produção propiciam informações que podem servir de instrumentos de acompanhamento e decisão na gestão dos negócios da empresa rural.

No que se refere aos custos de produção, percebe-se que a produção de marrãs apresenta um resultado maior que o dos suínos terminados para abate. Esses resultados foram obtidos, adotando o método de custeio variável, integrado com método do custeio por absorção. Apesar da atividade dos suínos terminados ter incorrido em prejuízo num dos períodos, no geral, ambas totalizaram resultados positivos.

Fica assim, comprovado que a Contabilidade de Custos é ferramenta essencial também, na gestão das empresas rurais. A Contabilidade aliada às análises das informações obtidas permite conhecer melhor o custo dos produtos e conseqüentemente o resultado, que são fundamentais para a continuidade de qualquer empresa.

No que se refere à empresa rural, vale ressaltar, que a pequena propriedade também, tem um papel fundamental, pois gera mão-de-obra terceirizada para outras pessoas, neste caso emprega quatro pessoas. Desta forma fixando o homem no campo e, agregando valor também, no aspecto social.

BIBLIOGRAFIA

CRC-SP. CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Custo Como Ferramenta Gerencial**. 1ª ed. São Paulo : Atlas, 1995.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Rural**. Uma abordagem decisória. 2ª ed. São Paulo : Atlas, 1998.

GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 2ª ed. São Paulo : Atlas, 1989.

GUIMARÃES, Luiz Carlos. **Apuração de Custos em uma Granja de Suínos**. Estudo de Caso. Monografia de Especialização em Gestão Financeira e Planejamento Tributário. Marechal Cândido Rondon : Unioeste, 2000.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. São Paulo : Atlas, 1997.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 6ª ed. São Paulo : Atlas, 1998.