

CUSTO DE PRODUÇÃO DE REPRODUTORES BOVINOS DA RAÇA BRAFORD: ESTUDO DE CASO DA ESTÂNCIA ABC EM SANTANA DO LIVRAMENTO-RS

Ariel Behr (UNIPAMPA) - abehr@ea.ufrgs.br

Leonardo Fontoura Souza (UNIPAMPA) - leofontoura_3@yahoo.com.br

Jeferson Luís Lopes Goularte (UNIPAMPA) - jefersongoularte@unipampa.edu.br

João Garibaldi Almeida Viana (UNIPAMPA) - joaoviana@unipampa.edu.br

Thadeu José Francisco Ramos Ramos (UNIPAMPA) - thadeuramos@unipampa.edu.br

Resumo:

A administração da pecuária tem a necessidade controlar os custos, prever e prevenir diversas situações indesejadas, para isso utiliza-se diferentes métodos. Esta pesquisa realizada na Estância ABC, localizada em Sant'Ana do Livramento, Estado do Rio Grande do Sul, tem por objetivo mensurar o custo de produção para a formação de reprodutores bovinos da raça Braford ofertados pela Estância ABC em remate anual. Inicialmente é identificado o custo de produção a partir da seleção do terneiro para reprodutor; depois se realiza o levantamento de gastos na formação dos reprodutores; e descreve-se o método de custeio para apuração do custo de produção dos reprodutores. A pesquisa caracterizou-se como um estudo de caso, no qual foram utilizadas técnicas quantitativas e qualitativas para a operacionalização do objetivo da pesquisa. Foi empregado o método de custeio variável ou direto para auxiliar no gerenciamento da atividade de bovinocultura. Foram identificados custos de produção na atividade de bovinocultura da propriedade, através de levantamento de dados e análise de resultados, contribuindo para a pesquisa na atividade de produção de reprodutores da raça Braford.

Palavras-chave: *Custos na Agropecuária. Custeio Direto. Reprodutores Braford.*

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

CUSTO DE PRODUÇÃO DE REPRODUTORES BOVINOS DA RAÇA BRAFORD: ESTUDO DE CASO DA ESTÂNCIA ABC EM SANTANA DO LIVRAMENTO - RS

Resumo

A administração da pecuária tem a necessidade controlar os custos, prever e prevenir diversas situações indesejadas, para isso utiliza-se diferentes métodos. Esta pesquisa realizada na Estância ABC, localizada em Sant'Ana do Livramento, Estado do Rio Grande do Sul, tem por objetivo mensurar o custo de produção para a formação de reprodutores bovinos da raça Braford ofertados pela Estância ABC em remate anual. Inicialmente é identificado o custo de produção a partir da seleção do terneiro para reprodutor; depois se realiza o levantamento de gastos na formação dos reprodutores; e descreve-se o método de custeio para apuração do custo de produção dos reprodutores. A pesquisa caracterizou-se como um estudo de caso, no qual foram utilizadas técnicas quantitativas e qualitativas para a operacionalização do objetivo da pesquisa. Foi empregado o método de custeio variável ou direto para auxiliar no gerenciamento da atividade de bovinocultura. Foram identificados custos de produção na atividade de bovinocultura da propriedade, através de levantamento de dados e análise de resultados, contribuindo para a pesquisa na atividade de produção de reprodutores da raça Braford.

Palavras-chave: Custos na Agropecuária. Custeio Direto. Reprodutores Braford.

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

1 Introdução

A pecuária em Sant'Ana do Livramento, assim como no Estado do Rio Grande do Sul, teve início no século XVII, com os jesuítas e a colonização espanhola na região do Prata, que criavam o gado no pasto sem critério algum de seleção e manejo. Trouxeram os primeiros rebanhos bovinos para a região com a intenção de povoar os campos finos, e propícios para o desenvolvimento da atividade pecuária desta região, simplesmente reproduziam-se ao natural ocorrendo inclusive consangüinidade nos cruzamentos. Entretanto, a melhoria e a qualificação desse rebanho somente passaram a ser realizadas no século XIX via importação de reprodutores bovinos da Europa. A importação desses reprodutores e matrizes proporcionou um melhoramento genético e zootécnico não só da pecuária local, mas também de toda a Campanha Gaúcha (CHELOTTI, 2003).

Os sistemas de criação da bovinocultura no Brasil e no mundo são extremamente variáveis, sendo possível encontrar animais confinados em um sistema intensivo, até animais criados extensivamente num sistema mais rústico, muitas vezes, quase em estado selvagem. Não há um sistema padrão que funcione adequadamente em todas as regiões, pois as condições climáticas, as condições de lotação dos determinados tipos de campo, área disponível para a criação, disponibilidade e qualidade das forragens são muito diferentes de região para região (SÁ; SÁ, 2005 *apud* CRUZ, 2006).

Os produtores rurais do Rio Grande do Sul tem como característica a criação de rebanhos bovinos em sistemas extremamente rústicos. Ainda assim, o maior rebanho bovino de gado de corte do Estado do Rio Grande do Sul é o de Sant'Ana do Livramento, esses são dados da Secretaria Estadual de Agricultura, Pecuária e Agronegócio, com um rebanho que

chega ao número de 538.000 cabeças. Sendo que o desfrute, ou seja, o número de abate de animais por ano é de 70.000 cabeças (IBGE, 2010).

Para o entendimento da bovinocultura é indispensável um esclarecimento do que é o agronegócio, que é a soma das operações de produção e distribuição de suprimentos agrícolas, das operações de produção nas unidades agrícolas, do armazenamento, processamento e distribuição desses produtos e itens produzidos a partir deles. Entende-se agronegócio como sendo uma sucessão de atividades produtivas, interligadas entre si, desde a produção de insumos, setor agropecuário, beneficiamento e distribuição de alimentos e biomassa, visando atender as necessidades reveladas pelos consumidores finais (BATALHA, 1997 *apud* LUCENA *et al.*, 2008).

Assim, a Estância ABC produtora de reprodutores bovinos localizada em Sant'Ana do Livramento, no Estado do Rio Grande do Sul é parte integrante do agronegócio, para o Município de Sant'Ana do Livramento o agronegócio caracteriza-se como um dos principais setores da economia, assim como no Estado do Rio Grande do Sul, e até mesmo para o Brasil. O estudo realizado na Estância ABC, tem por objetivo mensurar o custo de produção para a formação de reprodutores bovinos da raça Braford ofertados pela Estância ABC em remate anual. Inicialmente, identifica-se o custo de produção a partir da seleção do terneiro para reprodutor; realiza-se o levantamento de gastos na formação dos reprodutores; e descreve-se o método de custeio para apuração do custo de produção dos reprodutores.

A inserção da análise de custos no agronegócio é inevitável para a compreensão, e para a expansão da competitividade das propriedades rurais dentro do mercado. As propriedades rurais que não adotam um método de custeio podem apresentar problemas como: a falta de um melhor controle de valores; de quais são as operações realizadas dentro da propriedade; o grau de importância das atividades realizadas na propriedade; e dificuldade para a descoberta das principais causas para a obtenção de resultado. E ainda, não permitem que os produtores passem a tomar suas decisões baseadas em informações gerenciais corretas (CALLADO, 2005).

Para que o produtor rural passe a administrar a sua propriedade como uma empresa Lopes e Carvalho (2002) afirmam que se faz necessário que o produtor tenha conhecimento de quanto custa, para ele, produzir aquele bem, ou seja, ele tem que saber qual o custo de produção, sendo a determinação do custo de produção uma prática necessária e indispensável ao administrador, constituindo-se em um instrumento para as decisões do mesmo.

A apuração do custo de qualquer atividade rural apresenta um dos seus maiores problemas no rigor do controle de seus elementos de forma a obter uma correta distribuição dos custos as atividades da propriedade, principalmente sobre os gastos gerais, que podem comprometer seus preços no mercado (CALLADO; CALLADO, 1999).

A falta de fontes de informações confiáveis na maioria das vezes leva os produtores à tomada de decisão somente condicionada à sua experiência, ao potencial da região e à disponibilidade de recursos financeiros e de mão de obra. O produtor tem facilidade para perceber quando a rentabilidade da atividade é baixa, porém, encontra muita dificuldade em quantificar e identificar os pontos de estrangulamento do processo produtivo de sua propriedade (OLIVEIRA *et al.*, 2001 *apud* VIANA; SILVEIRA, 2008).

Uma vez que, um dos maiores problemas para a apuração do custo de produção de qualquer atividade rural esta na rigorosidade e no controle da coleta de seus dados, levando a informações equivocadas, e ao comprometimento dos preços dos produtos em relação ao mercado. Para que se possa obter uma melhor distribuição dos custos, estes devem ser distribuídos as atividades de modo que possam garantir o equilíbrio financeiro das contas da propriedade (CALLADO; CALLADO, 1999).

Um outro aspecto relevante a ser destacado, quando da implantação de um sistema de controle de custos, é o de que o mesmo vai provocar alterações no comportamento das

peças cujas atividades estão sendo medidas, e esse efeito será tão maior quanto for a consciência desses indivíduos a respeito desse processo (FREGA *et al.*, 2007). Assim sendo, é importante o comprometimento de todas as pessoas envolvidas no processo.

Ao levar em consideração a importância sócio-econômica da pecuária na região da Campanha Gaúcha, devido às condições, principalmente, de solo, clima, histórico produtivo, além da carência de pesquisas na área, pretende-se orientar aos produtores rurais, no caso específico deste estudo aos administradores da Estância ABC, a conhecer seus custos de produção para que estes possam auxiliar no gerenciamento da propriedade, na tomada de decisão, no planejamento, na análise, e no controle das atividades desenvolvidas na propriedade.

2 Referencial Teórico

Santos (2009) define custo como a soma dos desembolsos de valores de todos os recursos (insumos) e operações (serviços) utilizados no processo de produção de um produto ou de uma atividade, durante um período de tempo definido. Leone (2009, p. 32), diz que, “custo é o valor dos fatores de produção consumidos por uma firma (empresa), para produzir ou distribuir produtos ou serviços, ou ambos”. Segundo Martins (2008, p. 25) “custo é o gasto relativo a um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. O custo é também um gasto, porém só é reconhecido como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço”.

A cada dia que passa, a gestão da pecuária tem preocupado-se mais com a gestão de custos, utilizando combinação de métodos de custeio, em função de suas peculiaridades. Com isso o administrador rural incide em administrar, ou seja, planejar, controlar e decidir, visando o aumento dos lucros para a propriedade e a constante motivação de seu pessoal de acordo com (SANTOS; MARION; SEGATTI, 2004 *apud* CEOLIN *et al.*, 2008). Conforme os autores acima citados, pode-se concluir que custo, é todo o gasto que está diretamente ligado a produção de um bem ou serviço, ou seja é um gasto relativo a fabricação de um produto ou prestação de serviços.

2.1 Custeio Variável ou Direto

Segundo Crepaldi (2009, p. 228) método de custeio “é o método usado para a apropriação de custos”. Para Megliorini (2007), são os métodos de custeio que determinam a valoração dos objetos de custeio. Ainda segundo o próprio autor é comum encontrar na literatura, a classificação dos métodos de custeio em tradicionais e contemporâneos. Métodos tradicionais são aqueles ligados diretamente com o custo dos produtos, onde se destacam os custos com matérias e mão-de-obra diretos. Os métodos tradicionais são: custeio por absorção, custeio pleno e o custeio variável ou direto, os quais variam com o volume de produção. A literatura sobre os métodos de custeio é bastante ampla. Contudo, restringe-se a abordagem ao custeio variável ou direto, pelo fato de o mesmo haver sido utilizado para a apuração do lucro operacional da atividade investigada.

Custeio variável ou direto considera como custo de produção apenas aqueles custos variáveis incorridos, custos que variam de acordo com o volume produzido. Para Crepaldi (2009, p. 232), “fundamenta-se na separação dos gastos variáveis e gastos fixos, isto é, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume da produção/venda e gastos que se mantêm estáveis perante volumes de produção/venda oscilantes dentro de certos limites”.

Segundo Leone (2009), a principal finalidade do custeio variável ou direto é a elevação da margem de contribuição, que é a diferença entre a receita de vendas e o custo variável de produção, para chegar o resultado da atividade diminui-se o custo fixo. Para Martins (2008, p. 179), a margem de contribuição “é a diferença entre o preço de venda e o

custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e lhe pode ser imputado sem erro”.

Ainda conforme Leone (2009), o custeio variável ou direto é bem aproveitado pela administração nos casos em que se deseja saber, com segurança, quais produtos, departamentos, que são realmente lucrativos. Entretanto, o custeio variável ou direto não deve ser utilizado para obter soluções a longo prazo.

2.2 Custos Fixos e Variáveis

Para os autores, Crepaldi (2009), Martins (2008) e Leone (2009), os custos podem ser classificados em Fixos e Variáveis e estão ligados às diferentes atividades da produção.

Crepaldi (2009), diz que, Custos Fixos são aqueles cujo total não varia proporcionalmente ao volume produzido. Por exemplo: aluguel, salários de administradores, etc. É importante ressaltar que os custos fixos dentro de determinada faixa de produção e, em geral, não são sempre fixos, podem variar em função de grandes oscilações no volume de produção. Ou seja, é um custo fixo no total, mas variável nas unidades produzidas. Quanto mais produzir, menor será o custo por unidade. Os Custos Variáveis são os que variam proporcionalmente ao volume produzido. O conceito pode ser visualizado através dos seguintes exemplos: matéria-prima, embalagem, etc.

Atkinson *et al.* (2000), diz que os custos fixos não se alteram com as mudanças no nível de produção ou vendas e que os custos variáveis variam em proporção às mudanças no nível de produção ou vendas. Assim os custos fixos e variáveis podem ser utilizados no custeio variável ou direto, os custos variáveis para apurar a margem de contribuição e considerando os fixos para apurar o resultado da atividade.

3 Método

A pesquisa é de caráter descritivo, a qual, de acordo com Collis e Hussey (2005), tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Destaca-se que a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, sem que o pesquisador interfira neles. Já Hair Jr. *et al.* (2005), descreve pesquisa descritiva como, planos estruturados e especificamente criados para medir as características descritas em uma questão de pesquisa, que normalmente servem para guiar o processo e fornecer uma lista do que precisa ser mensurado. Sempre descrevendo, trabalhando com conceitos já existentes ou consolidados.

Este estudo se valerá tanto da abordagem qualitativa, quanto da abordagem quantitativa. A pesquisa qualitativa, segundo Hair Jr. *et al.* (2005), tende a uma visão subjetiva, significando que o pesquisador irá interpretar textos, palavras, ou imagens, coletados sem o uso direto de números, estudando fenômenos humanos e sociais. A pesquisa quantitativa, também segundo Hair Jr. *et al.* (2005), é aquela que permite que sejam analisados dados numéricos levantados, como, por exemplo, registros financeiros da empresa, registros de venda ou questionários. Os dados quantitativos se apresentam na forma de mensurações em que números são utilizados diretamente para representar a propriedade ideal, devido ao fato de estarem representados por números prestam-se para a análise quantitativa.

Ainda conforme Hair Jr. *et al.* (2005), ao compararem-se os métodos quantitativos e qualitativos nota-se que os dados quantitativos são mais úteis para testagem, no mapeamento de tendências e os resultados são mais objetivos, já os dados qualitativos mostram-se mais úteis para descobertas, oferecendo informações aprofundadas sobre algumas características, demonstram pouca representatividade e resultados subjetivos. Sendo assim, ambas as abordagens são ricas e úteis para esta pesquisa.

3.1 Método Escolhido

Esta pesquisa tem como método de tipologia de pesquisa o estudo de caso, que segundo Collis e Hussey (2005), é um exame extensivo de um único exemplo de um fenômeno de interesse de uma metodologia, que foca no entendimento da dinâmica presente dentro de um único ambiente. Corrobora com esta visão Yin (1994, *apud* VIEIRA e ZOUAIN, 2006), afirmando que o objetivo do estudo de caso é basicamente descrever uma situação com profundidade, buscando ilustrar e dar realismo a ela, pela maior quantidade de dados e informações coletadas. O caso selecionado para o estudo foi o da Estância ABC, situada no Município de Sant'Ana do Livramento, na Fronteira Oeste do Estado do Rio Grande do Sul.

3.2 Técnicas de Coleta e Análise dos Dados

Os dados a serem utilizados para a pesquisa são de fontes secundárias, uma vez que já foram tratados e agrupados nos documentos analisados pela pesquisa. Os dados analisados foram os registros contábeis da Estância ABC, porém, outros dados também foram obtidos por meio do contato direto com os proprietários da Estância, sendo coletados em entrevistas, que segundo Marconi e Lakatos (2009), se dão no encontro entre duas pessoas a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional. Quanto ao tipo de entrevistas, foram utilizadas entrevistas semiestruturadas, que de acordo com Hair Jr. *et al.* (2005), podem ser utilizadas para que o pesquisador fique livre para exercitar sua iniciativa no acompanhamento da resposta a uma pergunta. Essa abordagem pode resultar no surgimento de informações inesperadas e esclarecedoras, melhorando a qualidade das descobertas.

Os dados documentais foram analisados de acordo com a técnica da análise de conteúdo, e também recebendo uma análise contábil, de acordo com os princípios do custeio variável ou direto. Os dados originados em notas fiscais, comprovantes de pagamento e extratos bancários foram organizados em Boletins de Custos, que tiveram a tarefa de auxiliar a escrituração das informações coletadas no campo para posterior preenchimento de um Mapa de Localização dos Custos.

Para a elaboração do Mapa de Localização dos Custos e dos Boletins de Custos foi necessário utilizar uma forma de distribuição dos custos nas diferentes atividades pecuária, que teve por base o percentual de unidades animais bovinos em relação ao total de unidades animais da Estância ABC. Posteriormente levantaram-se os dados da Receita Operacional Bruta a partir dos valores de venda de reprodutores bovinos que constavam nos talões de produtor e registrados na contabilidade da Estância ABC. Este valor foi deduzido dos custos variáveis, obtendo-se assim a Margem de Contribuição, e depois deduzindo-se os custos fixos para obter o Resultado Operacional.

Os resultados deste estudo foram analisados durante o período do ciclo produtivo, de abril de 2009 a outubro de 2010, compreendendo o período em que os terneiros são selecionados como candidatos a touros, até a última seleção onde restam apenas os touros que vão para o remate, abrangendo assim os 18 meses necessários para a formação dos reprodutores. Realizou-se uma análise das fichas de lotação da Estância ABC do período estudado a fim de realizar o inventário dos animais.

3.3 Operacionalização da Análise dos Dados

Os dados coletados para a análise dos custos foram obtidos com base em boletins para cálculo de custos de produtos e serviços, acompanhamentos de controles internos fornecidos

pelos proprietários da Estância ABC em relação aos bovinos analisado, bem como notas fiscais, comprovantes de pagamentos e extratos bancários, visando a confiabilidade dos dados, estes últimos por questões de segurança foram apenas consultados.

Considerou-se necessário separar os dados que estão em comum entre a atividade de formação de reprodutores e as demais atividades desenvolvidas na propriedade. A partir do levantamento total do rebanho, procedeu a distribuição dos custos nas diferentes atividades pecuárias, considerando as categorias animais. A forma de distribuição utilizada para a análise dos dados foi o de percentual de unidades animais de reprodutores em formação sobre o total de Unidades Animais - UA da Estância ABC. Segundo Contagri (2002, *apud* VIANA e SILVEIRA, 2008) os valores de UA, referentes às categorias animais da bovinocultura e ovinocultura estão representados no Quadro 1, a seguir:

Categoria Animal	Peso vivo (kg) médio	Unidade Animal
Vacas	450	1
Touros	675	1,5
Novilhos (as) 1 – 2 anos	350	0,77
Novilhos + 2 anos	450	1
Terneiros (as)	180	0,4
Ovelhas	50	0,25
Carneiros	70	0,35
Borregos (as)	40	0,2
Capões	50	0,25
Cordeiros (as)	20	0,1

Fonte: Contagri,(2002, *apud* VIANA e SILVEIRA, 2008).

Quadro 1 - Valores de unidades animais por categoria de bovinos

A seguir demonstra-se a fórmula matemática desenvolvida para a obtenção do percentual de distribuição para a atividade, utilizando da relação dos valores de unidades animais (UA) e o inventário do rebanho realizado no período (Quadro 2).

1) Dados obtidos para a distribuição de touros para remate (TR), onde TC representa “touro candidato”:

$$TR_{total} = (n^{\circ}TC_{abr2009} \times UA \times 6 \text{ meses}) + (n^{\circ}TC_{out2009} \times UA \times 6 \text{ meses}) + (n^{\circ}TR_{out2010} \times UA \times 6 \text{ meses})$$

$$TR_{total} = (40 \times 0,4 \times 6) + (40 \times 0,77 \times 6) + (30 \times 1,5 \times 6)$$

$$TR_{total} = 96 + 184,80 + 270$$

$$TR_{total} = 550,8 \text{ UA} / 18 \text{ meses} = 30,6 \text{ UA}$$

2) Dados obtidos para a distribuição da categoria de Vacas (VA):

$$VA = n^{\circ}VA \times UA = 900 \times 1 = 900 \text{ UA}$$

3) Dados obtidos para a distribuição da categoria de Fêmeas -1ano (F1):

$$F1 = n^{\circ}F1 \times UA = 350 \times 0,4 = 140 \text{ UA}$$

4) Dados obtidos para a distribuição da categoria de Fêmeas 01- 02 anos (F2):

$$F2 = n^{\circ}F2 \times UA = 250 \times 0,77 = 192,5 \text{ UA}$$

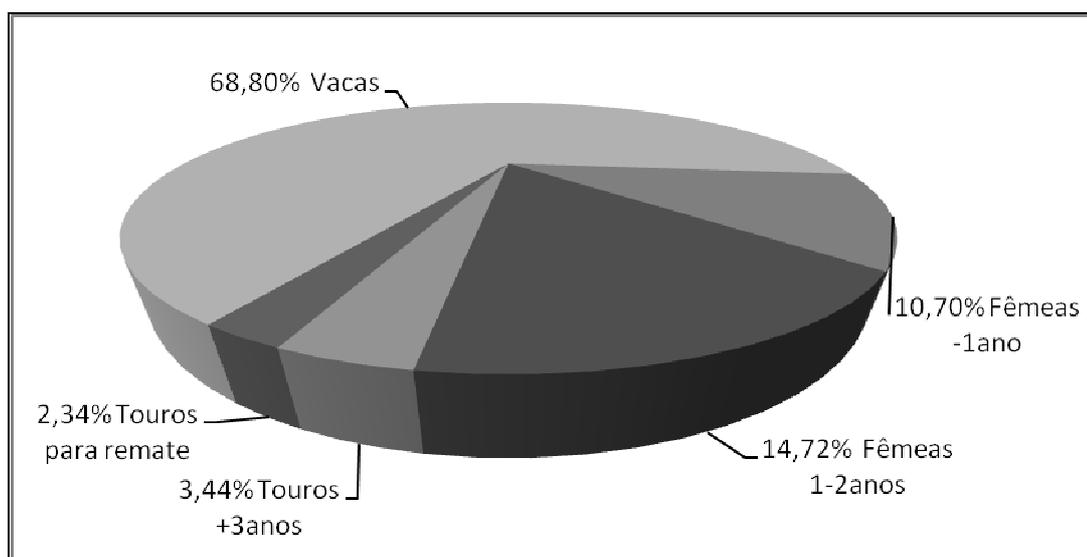
5) Dados obtidos para a distribuição da categoria de Touros + 03 anos (T3):

$$T3 = n^{\circ}T3 \times UA = 30 \times 1,5 = 45 \text{ UA}$$

Segundo Perez Jr., Oliveira e Costa (2009), a principal regra para a determinação da forma de distribuição é o bom senso. Cada organização define sua forma de distribuição de acordo com o gasto que estiver sendo distribuído nas diferentes atividades pecuária.

Conforme Leone (2009), a forma de distribuição dos gastos deve ser a mais coerente com as condições específicas de cada atividade de produção das organizações.

Para a presente pesquisa foi utilizado a forma de distribuição dos gastos aos “*touros para remate*”, que leva em consideração a formação de touros para leilão, e das demais atividades da propriedade. Obteve-se o total UA da propriedade que representa 1308,1UA, sabendo a quantidade de UA para cada uma das diferentes categorias de animais, calculou-se que um percentual de 2,34% dos custos foram alocados para Touros para remate, enquanto que os 97,66 % restantes para as demais categorias da propriedade, sendo que 68,80% dos custos são para Vacas, 10,70% para Fêmeas -1ano, 14,72% para Fêmeas 01- 02 anos e 3,44% para Touros + 03 anos, assim os custos se dispõem de uma maneira correta e com maior precisão, como está demonstrado na Figura 1.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 1 – Demonstração percentual de distribuição dos gastos para todas as atividades.

A partir da coleta de dados efetuada com os Boletins de Custos e por meio da distribuição dos custos, o Mapa de Localização dos Custos foi preenchido, segundo o modelo adotado por Saldanha (2003).

4 Análise e Discussão dos Resultados

A seguir é apresentado o contexto onde se deu a pesquisa, bem como os resultados encontrados quando da metodologia de custeio aplicada.

4.1 Estância ABC

Conforme entrevista com os proprietários da Estância ABC foram relatadas as informações descritas abaixo:

Estância ABC foi fundada por Antonio Guerra no ano de 1890, desde então vem trabalhando a pecuária tanto na bovinocultura quanto na ovinocultura. Hoje a Estância pertence à Lysia Pires Guerra, e ao seu filho Antonio Guerra Soares que fazem parte, respectivamente, da terceira e quarta geração da família de Antonio Guerra.

A propriedade caracteriza-se como uma empresa familiar, conta com duas áreas para a exploração da pecuária, uma no município de Uruguaiana, e a outra área, que é o tema deste estudo, Estância ABC no município de Sant’Ana do Livramento.

A Estância ABC esta localizada ao norte do município de Sant’Ana do Livramento divisa com o município de Rosário do Sul, na região denominada ABC que dá o nome à propriedade, nome esse, originário de um arroio que nasce nos campos da mesma, esta situada à distância de 57 km da sede do município de Sant’Ana do Livramento, tendo acesso pelas estradas Robledo Braz e São Leandro.

A propriedade cria a raça Braford há 20 anos, criação essa, que partiu de um rebanho Hereford definido, sendo que a partir de 1980 foi introduzido o cruzamento com zebuínos, porém somente a partir de 1991 começou a registrar animais Braford. Atualmente a propriedade trabalha com um rebanho de 800 vacas Braford em um sistema de ciclo completo, sendo que na estância ABC são desenvolvidas as atividades de cria, recria, formação de reprodutores bovinos da raça Braford, internada de fêmeas. Enquanto que na área de Uruguiana é realizada a internada dos machos.

A propriedade conta com 8 funcionários no setor operacional, o responsável pela assistência agrônômica Fernando Soares, mais o médico veterinário Eduardo Soares na administração. A propriedade conta ainda com assistência contábil e fiscal de um escritório de contabilidade e um escritório próprio na sede do município, visando concentrar os controles de despesas e receitas, vendas de genética, assim como organizar dados e informações, e planejar atividades.

4.2 Raça Braford

A raça Braford surgiu oficialmente na Flórida (Estados Unidos da America), na década de 60, já no Brasil, somente em 1967, um criador de Rosário do Sul (RS), iniciou a importação de Zebuínos americanos, da raça Brahma, visando cruzá-los especificamente com bovinos Hereford, a fim de criar uma nova raça. Logo, criadores do Rio Grande do Sul começaram a perceber as vantagens do cruzamento entre os herefords e zebus, alastraram assim os cruzamentos no Estado. Após vários anos da introdução do zebuínio nos campos do Rio Grande do Sul, Uruguai e Argentina produtores e técnicos trabalhavam em projetos de cruzamento entre Hereford e Zebu para formação de uma raça com características de genótipo zebuínio, buscando rusticidade e adaptabilidade (ABHB, 2006).

A partir da década de 80 a Associação Brasileira de Hereford e Braford, na época, denominada Associação Brasileira de Criadores de Hereford e Polled Hereford (ABCHPH), sabedora desses esforços, começou um trabalho para orientar e oficializar esse processo de criação. A partir daí, seu corpo técnico iniciou visitas aos criadores que estavam mais desenvolvidos na seleção desses animais para analisar e estudar os projetos que estavam sendo criados e executados, tendo em vista unificá-los para formação da raça Braford. Assim em 1983 a ABCHPH inicia o controle de registros de grau sangue e o mapeamento dos criadores que estavam fazendo os cruzamentos para formação da raça. Também nesse ano, foram aceitos, oficialmente, a inscrição de animais Braford, registrados na ABCHPH, na Expofeira de Rústicos da Raça Hereford, de Uruguiana (RS), conforme (ABHB, 2006).

Nascia a Pampiano Braford, que após um curto período passou a se chamar apenas Braford, mudança que visou facilitar o intercâmbio internacional. Em 1993, a ABCHPH obteve o reconhecimento de raça em formação pelo Ministério da Agricultura do Brasil, quando a mesma adota o nome atual de Associação Brasileira de Hereford e Braford (ABHB) e recebe a delegação para efetuar o registro genealógico da raça em todo território nacional, sendo a Braford, finalmente, reconhecida como raça, no Brasil, em 2003. O Braford é um bovino sintético e a raça busca características que reúnam em um só animal a fertilidade, habilidade materna, precocidade, temperamento dócil, volume e qualidade da carne do Hereford, com a capacidade de adaptação aos trópicos, resistência aos ectoparasitas, rusticidade, rendimentos de carcaça dos Zebuínos, de acordo com (ABHB, 2006).

O macho Braford é extremamente fértil, viril e precoce, adaptando-se muito bem às condições de reprodução a campo, detentor de excepcional massa muscular; é incomparável na missão de produzir terneiros. A fêmea Braford é precoce e fértil, tem comprovado potencial de entrar em reprodução totalmente a campo entre 14 e 18 meses de idade. Com peso médio adulto de 450 Kg, tem excelente facilidade de parto e habilidade materna, desmamando entre 6 e 8 meses terneiros que podem ter mais de 50% do peso materno, (ABHB, 2006).

O novilho Braford é muito precoce na terminação, podendo ser abatido, em terminação exclusivamente a campo, entres 18 e 24 meses de idade e peso entre 380 e 480 Kg, apresentando rendimentos de carcaça entre 50% e 58%. Tem carcaça bem conformada, bom perfil muscular, alto rendimento de cortes comestíveis e, o que é mais importante, tem cobertura de gordura e marmorização, o que garante a boa conservação das características de sabor e suculência quando no resfriamento realizado pelos frigoríficos, garantindo também a excelente apresentação dos cortes na gôndola, segundo (ABHB, 2006).

4.3 Resultados

A propriedade rural localizada em Sant’Ana do Livramento, RS, Brasil, dispõe de 2000 hectares para a exploração da pecuária de corte. O sistema de produção adotado é o de ciclo completo, com a realização das fases de cria, recria e terminação de bovinos da raça hereford e braford, além da produção de touros como reprodutores.

Dentro deste sistema, a presente pesquisa objetivou analisar os custos de produção de reprodutores da raça braford. A primeira etapa para a formação de touros na propriedade foi a classificação dos animais após o desmame, em abril de 2009. Neste ponto, foram selecionados 40 terneiros para o manejo de formação de touros. A segunda etapa consistiu em uma nova seleção, em março de 2010, após um ano da primeira seleção, onde foram classificados 30 animais para seguir no processo de formação de reprodutores.

O remate/leilão em que esses touros foram ofertados aconteceu em outubro de 2010, onde se encerra o ciclo produtivo para a formação de reprodutores, com idade média de 24 meses. Assim, o ciclo produtivo estudado inicia em abril de 2009 e se encerra em outubro de 2010 com a venda dos touros no remate de produção da Estância ABC, período equivalente a 18 meses, tendo relação direta com os custos de produção. Os seis meses iniciais da formação dos touros foram contabilizados no mapa de custos como “custo dos terneiros”, sendo as demais atividades contabilizadas nos 18 meses subsequentes. O primeiro passo para a análise dos custos de produção de reprodutores da Estância ABC estudada foi a realização de um inventário de rebanho bovino nos 18 meses de coleta de dados da pesquisa (Quadro 2).

Categoria animal	Inventário		
	01/04/2009	31/03/2010	31/10/2010
Vacas	900	900	900
Fêmeas - 01 ano	350	350	350
Fêmeas 01-02 anos	250	250	250
Machos - 01 ano	201	0	0
Touros + 03 anos	30	30	30
Candidatos a touros -1,5 ano	40	40	0
Touros p/ remate + 1,5 ano			30

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 2 – Inventário de rebanho das categorias animais da Estância ABC pesquisada em três períodos distintos.

Cabe ressaltar que os 201 machos menores de um ano, que não foram selecionados como candidatos a touro, foram para uma internada em outra propriedade, localizada em outro município, arrendada pelos proprietários da Estância ABC, a fim de produzir novilhos para abate, bem como os 10 candidatos a touro que não passaram na segunda etapa de seleção.

Após a obtenção do inventário do rebanho, foram calculados os percentuais de distribuição dos custos às atividades, como apresentado na Figura 1 do método da pesquisa. Com os percentuais calculados, foram distribuídos os custos de produção da Estância ABC, conforme o valor relativo da categoria de touros para remate. Por sua vez, os custos variáveis para o manejo dos touros foram computados exclusivamente para a categoria, sem a necessidade de distribuição.

Salienta-se que o a forma de distribuição dos gastos utilizada baseia-se conforme a representatividade das diferentes categorias animais no rebanho bovino total. Deste modo, a categoria de “vacas” acaba por absorver grande parte dos custos gerais pela sua representatividade dentro de um sistema de ciclo completo. Assim, a análise do resultado econômico para a categoria de “vacas”, ou seja, as matrizes do rebanho, segundo esta forma de distribuição, emerge como um tema para futuras pesquisas.

Os resultados detalhados dos custos da atividade para reprodutores da Estância ABC analisada é apresentado no Quadro 3.

Especificação	TOUROS	% ref,
1.1 Impostos e Contribuições Sociais	R\$ 670,09	2,34%
1.2 Custo de Oportunidade da terra	R\$ 6.620,80	100,00%
1.3 Depreciação dos Bens	R\$ 156,2	2,34%
1- SOMA PATRIMÔNIO	R\$ 7.447,09	
2.1 Pró-Labore	R\$ 2.680,36	2,34%
2.2 Assist. Contábil	R\$ 306,33	2,34%
2.2 Publicidade e Propaganda	R\$ 97,64	2,34%
2.3 Cursos e Treinamentos	R\$ 42,12	2,34%
2.4 Assist. Médica	R\$ 727,53	2,34%
2- SOMA ADMINISTRATIVA	R\$ 3.853,98	
SOMA DOS CUSTOS FIXOS	R\$ 11.301,07	
3.1 Mão de Obra	R\$ 1.656,08	2,34%
3.2 Alimentação	R\$ 160,82	2,34%
3.3 Serviços Terceirizados	R\$ 204,86	2,34%
3- SOMA PESSOAL	R\$ 2.021,76	
4.1 Energia Elétrica	R\$ 61,27	2,34%
4.2 Água	R\$ 18,38	2,34%
4.3 Comunicação tel.intern.	R\$ 86,15	2,34%
4-SOMA TERCEIROS	R\$ 165,80	
5.1 Despesas c/ veículos manutenção	R\$ 576,28	2,34%
5.2 Combustível e Lubrificantes veículos	R\$ 555,22	2,34%
5.3 Despesas manut. Trator	R\$ 153,16	2,34%
5.4 Combustível e Lubrif. Trator	R\$ 264,21	2,34%
5.5 Manutenção de Implementos Agric.	R\$ 97,64	2,34%
5.6 Manutenção da Casa	R\$ 191,45	2,34%
5.7 Manutenção de Instalações	R\$ 746,67	2,34%
5.8 Fretes	R\$ 363,76	2,34%
5.9 Despesas Diversas	R\$ 229,75	2,34%

5.10 Desp. Sanidade Estância	R\$ 354,19	2,34%
5.11 Despesas c/ Rações Estância	R\$ 191,45	2,34%
5.12 Arrendamento Cascata	R\$ 593,51	2,34%
5.13 Inseminação Artificial	R\$ 258,46	2,34%
5.14 Mineralização	R\$ 842,40	2,34%
5.15 ABHB e Técnico	R\$ 245,06	2,34%
5.16 Custo dos Terneiros	R\$ 24.000,00	100,00%
5.17 Sanidade Touros	R\$ 1.500,00	100,00%
5.18 ABHB Técnico avaliação Touros	R\$ 1.200,00	100,00%
5.19 Veterinário Touros	R\$ 1.500,00	100,00%
5.20 Ração Touros	R\$ 35.910,00	100,00%
5.21 Pastagem Touros	R\$ 9.000,00	100,00%
5.22 Comissões Venda Touros	R\$ 6.000,00	100,00%
5.23 Marketing Publicid. Prop. Touros	R\$ 1.350,00	100,00%
5- SOMA GASTOS GERAIS	R\$ 86.123,21	
SOMA DOS CUSTOS VARIÁVEIS	R\$ 88.310,77	
TOTAL	R\$ 99.611,84	

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos documentos registrados na contabilidade, adaptado de Saldanha (2003).

Quadro 3 - Mapa de localização de custos para reprodutores Braford do estudo de caso.

Ao analisar o Mapa de Localização dos Custos verifica-se que os custos variáveis representam 88,65% do custo total para formação de reprodutores, enquanto os custos fixos 11,35%. Verifica-se ainda que, o centro de custos que mais alocou valores foi, “soma com gastos gerais” possuindo um percentual de 86,46% dos custos, logo após vem a “soma de patrimônio” com 7,47%, seguido de “soma administrativa” com 3,87%, “soma do pessoal” 2,03%, e “soma com terceiros” 0,17%.

Visto a representatividade da “soma com gastos gerais” dentro custo de produção, é de suma importância analisar que é neste centro de custos que estão alocadas a três principais matérias-primas, e contas agregadoras de custos que são a “ração dos touros” representando 41,70% deste centro de custo, “custo dos terneiros” que foram selecionados (27,87%), e as pastagens destes touros, responsáveis por 10,45% dos gastos gerais de produção. Assim, estas contas representam 69,18% do custo total para a produção de reprodutores bovinos da Estância ABC analisada.

Nos outros 19,98% da soma com gastos gerais, entram gastos como, sanidade dos touros, visitas de técnicos da associação da raça Braford e *marketing* específico do remate de produção e outros.

No centro de custos “soma de patrimônio”, o custo de oportunidade da terra obteve 88,9% deste centro de custos, evidenciando que este custo é o maior entre os custos fixos de produção, seguido dos custos com pró-labore que relaciona 69,55% da soma administrativa.

O valor total dos custos para a formação de reprodutores bovinos da raça *Braford* foi de R\$ 99.611,84. O Quadro 4, a seguir, demonstra a depreciação de bens do período analisado durante este estudo, base para a construção do centro de custos na soma de patrimônio.

Bem	Valor do Bem	Vida econômica	Vida útil	Valor residual	Valor anual depreciado ref. Touros
Mangueiras e Bretes de ovinos	R\$ 25.000,0	25 anos	25 anos	R\$ 0,00	R\$ 23,40

Trator Máquinas e implementos Agrícolas	R\$ 150.000,0	50 anos	50 anos	R\$ 15.000,0	R\$ 63,18
Benfeitorias Casa e Galpões	R\$ 250.000,0	100 anos	100 anos	R\$ 175.000,0	R\$ 17,55
VALOR TOTAL ANUAL PARA TOUROS =					R\$ 104,13

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 4 - Depreciação de bens na propriedade rural analisada.

Após o cálculo do custo total, demonstra-se no Quadro 5 o valor mínimo de venda, ou o custo de produção de cada produto, relacionado com o custo total atividade. O valor mínimo de venda foi obtido através da divisão do custo total da atividade de formação de reprodutores bovinos, pelo total de animais da mesma.

Produto	Total de Animais	Custo Total da Atividade	Valor Mínimo de Venda
Touros remate 2010	30	R\$ 99.559,77	R\$ 3.318,66

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 5 - Valor mínimo de venda de cada touro para leilão do caso analisado.

Assim, para remunerar a formação de touros na propriedade analisada, a receita bruta deve ser superior ao valor mínimo de venda calculado. Para tal análise, o Quadro 6 demonstra a receita operacional bruta dos reprodutores no remate de 2010, a partir do preço médio dos mesmos.

Nº de animais	Preço médio	Receita Operacional Bruta
30	R\$ 7.144,00	R\$ 214.320,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 6 - Receita Operacional Bruta dos touros comercializados em leilão.

Ao analisar a receita operacional bruta, verifica-se o valor de R\$ 214.320,00. O Quadro 7, abaixo, demonstra o método de custeio variável ou direto sugerido para apurar o resultado econômico da atividade de formação de reprodutores da Estância ABC. No quadro, utilizou-se o método de custeio variável ou direto onde os custos são demonstrados de forma clara e são facilmente identificáveis com a atividade. O método variável ou direto é capaz de demonstrar os custos de forma gerencial, separando os custos fixos que são considerados as despesas do período, auxiliando na tomada de decisões tendo como principal vantagem a apuração dos resultados financeiros gerados pelos produtos da propriedade rural.

Receitas de Vendas	R\$ 214.320,00
(-) Custos Variáveis	R\$ 88.310,77
= Margem de Contribuição	R\$ 126.009,23
(-) Custos Fixos	R\$ 11.301,07
= Resultado Operacional	R\$ 114.708,16

Fonte: Método de custeio adaptado de Crepaldi (2009).

Quadro 7 - Método de Custeio utilizado para a análise econômica da formação de touros.

Ao analisar o Quadro 7, construído com base no método de custeio de Crepaldi (2009), percebe-se que o resultado operacional foi de R\$ 114.708,16, de um ciclo produtivo de dois anos, ou seja, seis meses como terneiro (custo de aquisição de terneiros), e um ano e meio como seleção de touro para remate, representando 115,15% do custo total e 53,52% da receita das vendas. Neste sentido, constata-se um resultado operacional médio, por animal comercializado, de R\$ 3.823,60; assim, a partir dos acompanhamentos técnicos realizados na propriedade, verifica-se que o período estudado foi um lucrativo ciclo produtivo para formação de reprodutores bovinos da raça Braford.

Por fim, cabe ressaltar que, como limitação do estudo, não realizaram-se levantamentos de custos das demais atividades desenvolvidas na propriedade, podendo assim fornecer melhores resultados e menos distorções nos dados apresentados.

5 Considerações Finais

Ao final deste estudo pode-se concluir que foi possível mensurar os custos da atividade para a formação de reprodutores bovinos da raça Braford na Estância ABC, auxiliando no gerenciamento da propriedade. Através do Mapa de Localização de Custos, sendo este efetivo no controle dos custos e comprovando a eficiência do método de custeio variável ou direto. Assim, acredita-se que o meio de controle dos custos proposto, para auxiliar no gerenciamento de uma propriedade rural, denominado Mapa de Localização de Custos, é uma ferramenta indispensável.

O método de custeio variável ou direto é eficiente para a aplicação em uma propriedade rural onde não há, ou existe pouco, controle dos custos, acredita-se que o método de custeio variável ou direto é o método para ser implantado inicialmente. Esse método foi sugerido, no decorrer do estudo, para ser utilizado pelos gestores da Estância ABC. Os responsáveis pela Estância visam sempre à lucratividade do negócio, por isso, faz-se necessário um planejamento de situações futuras. Dessa forma, é através de posse de informações confiáveis, que os gestores poderão melhorar o gerenciamento da propriedade.

Acredita-se que a correta distribuição dos custos nas diferentes atividades pecuária, incluindo a de formação de reprodutores bovinos, é um ponto chave para a adequada avaliação da situação econômica da atividade, e da propriedade, evitando resultados inconsistentes, oriundos da limitação de métodos de custeio equivocados. Somente através de métodos eficazes e confiáveis é possível exercer uma boa administração, para que se possam conhecer os resultados econômicos que norteiam uma gestão, auxiliando na tomada de decisão e na superação de metas e resultados.

Por meio dos boletins de levantamento de custos, do mapa de localização de custos e do método proposto foi possível identificar e apurar os custos de produção, atribuindo-lhes grau de importância para a propriedade pesquisada. O mapa de localização de custos que foi proposto como um meio de controle capaz de demonstrar e separar os custos em diferentes centros de custos através da distribuição nas diferentes atividades desenvolvidas na propriedade. Ainda, é uma ferramenta para o gestor promover o controle e o planejamento da propriedade.

As informações proporcionadas pelo método de custeio variável ou direto a respeito da real situação econômica da propriedade, somado ao conhecimento do gestor, tornam possível administrar e tomar decisões seguras e conscientes baseadas em dados confiáveis. Assim, permite ao gestor, identificar, analisar, controlar, planejar, e tomar decisões, visando modificar sua forma de produção, promovendo cortes de investimentos, corrigindo distorções em algumas atividades, ou ainda, aumentar os investimentos em atividades chaves na propriedade.

Este estudo deixa contribuições para futuras pesquisas nesta área carente de métodos de custeio capazes de fornecer informações confiáveis aos administradores da atividade agropecuária.

Referências

ABHB. ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE HEREFOD E BRAFORD. **A história da raça.** Bagé – RS, 24 de maio de 2006. Disponível em: <<http://www.hereford.com.br>>. Acesso em: 20 maio 2011.

CALLADO, A. A. C. **Agronegócio.** São Paulo: Atlas, 2005.

CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C. **Custos: um desafio para a gestão no agronegócio.** In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6, 1999, São Paulo. Anais. São Paulo: FEA/USP, 1999.

CEOLIN, A. C; et al.. **Sistemas de informação sob a perspectiva de custos na gestão da pecuária de corte gaúcha.** Revista Custos e @gronegócio on line da Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife, v. 4., edição especial, p. 62-84, mai. 2008.

CHELOTTI, M.C; **A Dinâmica do Espaço Agrário no Município de Sant’ana do Livramento/RS:** Das Sesmarias aos Assentamentos Rurais. Dissertação de Mestrado em Geografia defendida em março de 2003 na Universidade Estadual Paulista/Unesp/Presidente Prudente.

COLLIS, J.; HUSSEY, R.; **Pesquisa em Administração. Um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação.** Trad: Lucia Simonini. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Rural.** São Paulo: Atlas, 1993.

CREPALDI, S. A. **Curso Básico de Contabilidade de Custos.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FREGA, J.R., *et. al.* **Relação Dinâmica Entre as Estratégias Competitivas e os Sistemas de Gestão de Custos: um Estudo de Caso.** In: XXXI ENCONTRO DA ANPAD, 2007, Rio de Janeiro. Anais. Rio de Janeiro : ANPAD, 2007.

HAIR JR., J. F., *et. al.* **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração.** Tradução: Lene Belon Ribeiro. Porto Alegre: Bookman, 2005.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Censo Agropecuário 2010.** Brasília, 2010. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 6 Abril 2011.

LEONE, G. S. G. **Curso de Contabilidade de Custos.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LIMA, A. P. de. *et al.* **Administração da unidade de produção familiar:** modalidade de trabalho com agricultores. Ijuí: Unijuí, 2005.

LOPES, M. A.; CARVALHO, F. de M.. **Custos de Produção do Gado de Corte.** Boletim Agropecuário. Lavras: UFLA, 2002.

LUCENA, L. P. et al. **Cadeia produtiva da ovinocultura em Mato Grosso do Sul: uma análise de seu sistema de coordenação agroindustrial.** In: CONGRESSO DA SOCIEDADE BRASILEIRA DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E SOCIOLOGIA RURAL, 46., 2008. Rio Branco. Anais. Rio Branco: SOBER, 2008.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M.. **Fundamentos de metodologia científica.** 6. ed. São Paulo: Atlas 2009.

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

MENDES, A. C. A. . **Sistemas de Custo na Prática da Bovinocultura de Corte.** In: VIII Congreso del Instituto Internacional de Costos, 2003, Punta del Leste. Nuevos Desafios de la Gestion Empresarial ante un Mundo Globalizado y Competitivo, 2003.

PEREIRA, R.V.G.; AMARAL, T. L. do. **Introdução à agropecuária.** Setor de Educação a Distância – SEAD. Barbacena – MG. 2011.

PEREZ JR., J. H.; OLIVEIRA, L. M. de.; COSTA., R. G. **Gestão Estratégica de Custos.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SALDANHA, J. R.; **Plano de gestão de custos para a pequena propriedade rural, utilizando sistema de custeio variável.** In: CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 9., 2003, Bento Gonçalves. Anais. Bento Gonçalves: CRCRS, 2003.

SANTOS, J. J. **Contabilidade e Análise de Custos.** 5 ed. São Paulo, Atlas, 2009.

VIANA, J. G. A.; SILVEIRA, V. C. P. **Custos de produção e indicadores de desempenho: metodologia aplicada a sistemas de produção de ovinos.** Revista Custos e @gronegocio on line da Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife, v. 4., n. 3., p. 02-27, set./dez. 2008.

VIANA, J. G. A.; SILVEIRA, V. C. P. **Análise econômica da ovinocultura na metade sul do Rio Grande do Sul, Brasil.** In: CONGRESSO DA SOCIEDADE BRASILEIRA DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E SOCIOLOGIA RURAL, 46., 2008. Rio Branco. Anais. Rio Branco: SOBER, 2008.

VIEIRA, M. M. F.; ZOUAIN, D. M.;. **Pesquisa qualitativa em administração.** 2. ed. -Rio de Janeiro: FGV, 2006.

YIN, R. K.;. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos.** Trad. Daniel Grassi. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.