

# GESTÃO DE CUSTOS EM UMA UNIDADE DE PRODUÇÃO DE LEITÕES DA REGIÃO NOROESTE DO RIO GRANDE DO SUL

Cristiane Daniela Giehl<sup>1</sup>

Rogério Silva dos Santos<sup>2</sup>

## RESUMO

O presente estudo tem como tema a gestão de custos em uma unidade de produção de leitões da região Noroeste do Rio Grande do Sul, e seu objetivo principal foi analisar a gestão dos custos da referida granja de suínos, bem como identificar os custos e despesas da propriedade; identificar os processos de controle dos custos adotados na propriedade e identificar as possíveis falhas na gestão dos custos e sugerir melhorias e, ainda, propor a implantação de ferramentas de gestão para melhor controle dos custos. Inicialmente, foi realizada a pesquisa bibliográfica, que fundamenta os dados coletados, abordando os seguintes temas: contabilidade/gestão de custos; contabilidade rural e análise de custo/volume/lucro. Na metodologia adota-se a pesquisa aplicada, qualitativa, quantitativa, descritiva, explicativa, bibliográfica, estudo de caso, coleta e interpretação dos dados. Teve-se como problema a análise da viabilidade de uma possível venda ao final do ciclo da “creche”, a qual foi negativa para venda ao final deste ciclo. Apesar de manter contabilidade em escritório terceirizado, a propriedade em análise não possui um sistema próprio para controle de custos.

Palavras-chave: contabilidade rural – suínos - gestão de custos.

## ABSTRACT

This study has the theme Cost management in a piglet production unit in the Northwest region of Rio Grande do Sul, and its main objective was to analyze cost management in that farm, and also to identify the property's costs and expenses, identify the cost control processes adopted in the property, identify possible flaws in cost management, suggest improvements and also to propose the implementation of management tools that offer better cost control. Initially, bibliographic research was carried out, which is the basis of the data collected, addressing the following topics: accounting/cost management; rural accounting and analysis of cost/volume/profit. The methodology employed includes applied, qualitative, quantitative, descriptive, explanatory, bibliographic and case study research, and the collection and interpretation of data. The issue examined is an analysis of the viability of possibly selling at the end of the “grower” cycle, which was found to be negative. Although it

---

<sup>1</sup> Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis – 8º Semestre. Faculdades Integradas Machado de Assis. [cris.97.danielag@gmail.com](mailto:cris.97.danielag@gmail.com)

<sup>2</sup> Pós graduado em administração pública e gestão das cidades. Orientador. Professor do Curso de Ciências Contábeis. Faculdades Integradas Machado de Assis. [rogerio@santarosa.rs.gov.br](mailto:rogerio@santarosa.rs.gov.br).

outsources its accounting, the property under analysis does not have its own system for controlling costs.

Key words: Rural accounting – Pigs - Cost management

## **INTRODUÇÃO**

Delimitou-se o tema do presente estudo como Gestão de Custos em uma Unidade de Produção de Leitões da Região Noroeste do Rio Grande do Sul, no período do mês de setembro de 2018, buscando-se analisar a viabilidade de uma possível venda após o término da fase inicial dos leitões, logo ao sair da “creche”, a qual não foi viável.

No momento atual em que vivemos, com todos os avanços tecnológicos que vem ocorrendo, e com a crescente competitividade entre as empresas, independente do setor, o que inclui, portanto, o setor da suinocultura, é cada vez mais evidente a necessidade da busca por novas ferramentas que auxiliem na gestão dos custos ou nas mais variadas atividades para o processo de produção, ou ainda, que contribuam para o processo de tomada de decisões. Nesse sentido, buscou-se responder ao seguinte problema: seria viável a venda dos leitões já após o término do ciclo inicial de vida (aos 63 dias de vida, com aproximadamente 23 quilogramas)?

Como o objetivo geral este estudo visa analisar a gestão dos custos de uma Unidade de Produção de Leitões situada no noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, identificando os custos e despesas da propriedade, identificando os processos de controle dos custos adotados na propriedade, identificar as possíveis falhas na gestão dos custos, sugerindo melhorias e, ainda, propor a implantação de ferramentas de gestão para melhor controle dos custos.

A atividade da suinocultura é de grande importância para a economia em nossa região, no entanto, seu processo produtivo envolve diversos gastos, que precisam ser bem administrados e controlados, e posteriormente analisados para que possam contribuir no processo de tomada de decisões. Ainda assim, são bastante limitadas as propriedades rurais que realizam um controle organizado dos seus gastos e receitas.

A pesquisa realizada foi de natureza aplicada, com abordagem qualitativa e quantitativa, e por seus objetivos descritiva e explicativa. Quanto aos procedimentos técnicos utilizados, caracteriza-se como bibliográfica, documental e estudo de caso.

Os autores mais relevantes que fundamentam o referencial teórico são Schier e Crepaldi na parte de contabilidade/gestão de custos, Crepaldi, Marion e Rodrigues et al na parte da contabilidade rural e Bornia e Wernke na parte de análise de custo/volume/lucro. Já para a metodologia destaca-se Gil, Vianna e Marconi e Lakatos.

## **1 REFERENCIAL TEÓRICO**

O referencial teórico é a discussão de um determinado assunto com base em outros autores, seguindo o pensamento de Ludwig, “O referencial teórico, como o próprio nome está dizendo, refere-se à teoria que o responsável pela pesquisa levará em conta no trabalho de coleta, análise e interpretação dos dados.” (LUDWIG, 2009, p. 74). Ainda, conforme Furasté, “Trata-se da apresentação do embasamento teórico sobre o qual se fundamentará o Trabalho. São os pressupostos que darão suporte à abordagem do Trabalho.” (FURASTÉ, 2010, p.154).

Para a elaboração deste capítulo foram utilizadas várias bibliografias de diversos autores, as quais conceituam e explicam os tópicos referentes à contabilidade e gestão de custos, contabilidade rural e para a análise de custo/volume/lucro.

### **1.1 CONTABILIDADE/GESTÃO DE CUSTOS**

A origem da contabilidade de custos se deu com o surgimento de uma nova necessidade. A partir do século XVIII, começaram a surgir as empresas industriais o que fez com que a função de atribuir custos aos estoques de produtos destinados à venda acabou ficando mais complexa, uma vez que além do valor pago pelas matérias-primas, havia o gasto com mão de obra e demais gastos para transformar as matérias primas em produtos. Anteriormente ao processo de industrialização, nas empresas comerciais tal processo consistia apenas em atribuir aos devidos

estoques os custos constantes dos documentos de compra que eram emitidos pelos fornecedores (RIBEIRO,2014).

Em um primeiro momento a contabilidade de custos foi criada apenas para avaliar e mensurar estoques, e conforme foi surgindo a necessidade passou a auxiliar na gestão/administração. De acordo com Schier, “[...]foi concebida como um instrumento para resolução dos problemas da mensuração monetária dos estoques e do resultado das organizações, não sendo, num primeiro momento, utilizada como ferramenta gerencial de administração.” (SCHIER, 2006, p. 25). Ainda conforme Schier

A partir do crescimento das empresas, do acirramento da concorrência, da necessidade de controle e da racionalização efetivos sobre os custos, a contabilidade de custos, em que pese ter sido criada para avaliação dos estoques, após algumas adaptações, começou a ser aproveitada também como instrumento de gestão. (SCHIER, 2006, p. 26).

A contabilidade de custos, como o próprio nome já diz, nada mais é do que um ramo da contabilidade destinado a cuidar dos custos que formarão o produto/serviço oferecido pela empresa. Conforme Crepaldi,

Contabilidade de custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ ou serviços. Ela tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisões. É voltada para a análise de gastos da entidade no decorrer de suas operações. (CREPALDI,2010, p. 02).

Mais do que uma técnica utilizada para identificação e mensuração dos custos dos produtos ao longo do processo produtivo, aquisição de mercadorias para revenda e custos para prestação de serviços, referente ao controle, a contabilidade de custos propicia dados para estabelecer padrões, contribui na confecção dos orçamentos e proporciona o acompanhamento entre os valores orçados com os realmente realizados. No que tange à tomada de decisões, contribui de forma concreta através das informações que viabiliza, para administrar preço de venda, optar por comprar ou não, por produzir ou não etc. (SCHIER, 2006).

Viceconti e Neves conceituam custo como sendo “Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços; são todos os gastos relativos à atividade de produção.” (VICECONTI; NEVES, 2013, p. 14).

Segundo Crepaldi, os custos podem ser classificados quanto à sua apropriação aos produtos, onde podem ser diretos ou indiretos; e quanto ao nível de atividade, onde podem ser fixos ou variáveis e semivariáveis ou semifixos. Os custos diretos são aqueles que podem ser apropriados diretamente aos produtos, bastando haver uma medida de consumo. Já os custos indiretos necessitam de algum critério de rateio para que possam ser apropriados aos produtos. Os custos fixos são aqueles que não se alteram proporcionalmente ao volume produzido e já os custos variáveis alteram conforme o volume de produção. No que tange aos custos semifixos ou semivariáveis, eles se alteram conforme o volume de produção, ou venda, mas não nas mesmas proporções. (CREPALDI, 2010).

Em um mercado cada vez mais competitivo, onde a concorrência ocorre mundialmente, com a entrada cada vez mais significativa de produtos importados no mercado interno, uma gestão eficiente dos custos se torna fundamental, sendo de extrema importância a eliminação dos desperdícios, conforme cita Bornia, “para sobreviver no mercado moderno, a empresa moderna trabalha continuamente para eliminar os desperdícios, entendendo-se por desperdício todo insumo consumido de forma não eficiente e eficaz[...].” (BORNIA, 2009, p.3).

Atualmente, o ambiente econômico em que as empresas estão inseridas está cada vez mais globalizado, forçando-as a otimizar a sua gestão para que consigam continuar operando. Um dos principais objetivos da contabilidade de custos passou a ser a atribuição de valores fiéis aos produtos “tanto para a divulgação em demonstrações financeiras periódicas – do montante do estoque final e do custo de produtos vendidos – quanto como base para decisão sobre o *mix* ótimo de produtos.” (WERNKE, 2008, p.20). Para atingir tal objetivo é necessária a ajuda de um sistema de custos que consiga destinar os custos aos produtos da maneira mais correta possível, ou seja, utilizam-se métodos de custeio, e, segundo Wernke, os “mais conhecidos ou utilizados são o custeio por absorção, o custeio baseado em atividades (Activity-Based costing – ABC), o custeio direto ou variável e o custeio pelo método das unidades de esforço de produção (UEP ou UP).” (WERNKE, 2008 p.20).

O custeio por absorção é o método mais tradicional de custeio e conforme citam Viceconti e Neves tem como objetivo

[...] ratear todos os seus elementos (fixos ou variáveis) em cada fase da produção. Logo um custo é absorvido quando for atribuído a um produto ou unidade de produção, assim cada unidade ou produto receberá sua parcela no custo até que o valor aplicado seja totalmente absorvido pelo custo dos produtos vendidos ou pelos estoques finais. (VICECONTI; NEVES, 2013, p.33).

Já o custeio baseado em atividades (Activity-Based costing – ABC) é dividido em duas fases, sendo que num primeiro momento, os custos da empresa são destinados às várias atividades nela desenvolvidas, e, após são distribuídos aos produtos que possuem relação com tais atividades. Tal método presume que as atividades consomem os recursos, provocando custos, sendo que os produtos usam estas atividades, absorvendo assim tais custos. Desse modo, a empresa é dividida por atividades, sendo que estas irão gerar custos, sendo calculado o custo de cada atividade e distribuídos aos produtos de acordo com a sua relação a cada atividade. (BORNIA, 2010).

No custeio direto ou variável, “[...] somente os custos claramente identificados com os produtos ou serviços vendidos (chamados de diretos ou variáveis) devem ser apropriados.” (WERNKE, 2008, p.29). Os custos fixos e indiretos, são considerados como despesas e desconsiderados para efeitos de custo do produto.

Ainda, no custeio pelo método das unidades de esforço de produção (UEP), trabalha-se somente com os custos de transformação. O método não analisa os custos da matéria-prima, portanto, estes devem ser tratados isoladamente. De acordo com Bornia,

O método da UEP baseia-se na unificação da produção para simplificar o processo de controle de gestão. A mensuração do desempenho da empresa é feita por meio de custos e medidas físicas de eficiência, eficácia e produtividade. Em uma empresa que fabrica um só produto, o cálculo de custos e o controle de desempenho são bastante simplificados, pela própria simplicidade do processo produtivo. A determinação dos custos dos produtos, por exemplo, pode ser feita simplesmente dividindo-se os custos do período pela produção correspondente. (BORNIA, 2010, p.138).

Pelos conceitos expostos acima é possível compreender a importância de alocar os custos do produto ou serviço corretamente para a tomada de decisões acertadas e para um bom gerenciamento da empresa, bem como para saber se com o preço de venda que está sendo praticado a empresa consegue cobrir seus custos e despesas e ainda obter lucro ou se está atuando com prejuízo, necessitando assim ajustar os seus custos.

## 1.2 CONTABILIDADE RURAL

Segundo Crepaldi, no Brasil a Contabilidade Rural ainda não é muito utilizada, tanto pelos contadores como pelos empresários. Isso ocorre pelo desconhecimento por parte destes empresários da importância das informações obtidas por meio da contabilidade, bem como da maior clareza e segurança que estas informações poderiam lhe proporcionar na tomada de decisões. Outro fator para a não utilização da contabilidade rural é a mentalidade conservadora da maioria dos agropecuaristas, que insistem em manter controles baseados na sua experiência adquirida, abrindo mão, portanto, de dados reais que poderiam ser obtidos através da contabilidade. (CREPALDI,2012).

Os fatores que levam à não utilização da contabilidade rural são vários, porém, como já citado, os principais são a falta de conhecimento sobre o assunto, e também no alto custo para manutenção de uma contabilidade eficiente, como cita Crepaldi,

O grande problema para utilização efetiva da contabilidade rural está na complexidade e no custo de manutenção de um bom serviço contábil. A dificuldade de separar o que é custo de produção do que é gasto pessoal do empresário rural, a inexistência de recibos, notas fiscais, avisos de lançamentos e cópias de cheques ou extratos de contas bancárias pessoais fazem com que não se possa adotar a contabilidade para esse fim. (CREPALDI, 2012, p.47).

Segundo Marion, entende-se que atividade rural é toda e qualquer atividade praticada no meio rural, como a agricultura, pecuária e atividades zootécnicas. (MARION, 2014). Atividades consideradas rurais são:

- a) a agricultura;
- b) a pecuária;
- c) a extração e a exploração vegetal e animal;
- d) a exploração de atividades zootécnicas, tais como apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;
- e) o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização;
- f) a venda de rebanho de renda, reprodutores ou matrizes; e
- g) a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada. (RODRIGUES et al, p. 20-21).

A Contabilidade Rural é aquela aplicada às empresas rurais (MARION, 2007), tendo grande importância no auxílio aos empresários deste setor. De acordo com o Estatuto da Terra, Lei nº 4.504/64:

"Empresa Rural" é o empreendimento de pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que explore econômica e racionalmente imóvel rural, dentro de condição de rendimento econômico ...Vetado... da região em que se situe e que explore área mínima agricultável do imóvel segundo padrões fixados, pública e previamente, pelo Poder Executivo. Para esse fim, equiparam-se às áreas cultivadas, as pastagens, as matas naturais e artificiais e as áreas ocupadas com benfeitorias. (BRASIL, 1964).

Já para Marion, "Empresas Rurais são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo por meio do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas." (MARION, 2007, p. 2).

Ainda em relação à empresa rural Crepaldi menciona que "Qualquer tipo de Empresa Rural, seja familiar ou patronal, é integrada por um conjunto de recursos, denominados fatores de produção. São três os fatores da produção: 1. a terra; 2. o capital; 3. o trabalho." (CREPALDI, 2012, p. 4).

Dentro deste contexto de empresa rural, surge o empresário rural, que segundo Crepaldi é alguém que pratica profissionalmente atividade econômica



organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços. (CREPALDI, 2012).

Já pelo produtor rural, que na prática acaba equivalendo-se ao empresário rural, Rodrigues et al entende que seja:

[...] a pessoa física ou jurídica, proprietária ou não, que desenvolve, em área urbana ou rural, a atividade agropecuária, pesqueira ou silvicultural, bem como a extração de produtos primários, vegetais ou animais, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos. (RODRIGUES et al, 2015, p. 38).

Por empregado rural, Rodrigues et.al, entendem que seja toda pessoa física que presta serviços de natureza não eventual a empregador rural, em propriedade rural ou prédio rústico, sob a subordinação deste e mediante remuneração. Ainda neste contexto, por empregador rural os mesmos autores entendem que é a pessoa física ou jurídica, podendo ser proprietária ou não, que explore atividade agroeconômica, de caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intervenção de prepostos e com o auxílio de empregados. (RODRIGUES; et. al, 2015).

Como imóvel rural, o Estatuto da Terra, Lei 4.504/1964, em seu artigo 4º, inciso I estabelece “o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.” (BRASIL, 1964).

Conforme cita Rodrigues et.al, “aplicam-se às entidades rurais os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.” (RODRIGUES et al, 2015, p.23). Assim, conforme a Instrução Normativa SRF nº 83/2001.

Art. 6º A receita bruta da atividade rural, decorrente da comercialização dos produtos, deve ser comprovada por documentos usualmente utilizados nessas atividades, tais como Nota Fiscal de Produtor, Nota Fiscal de Entrada, Nota Promissória Rural vinculada à Nota Fiscal de Produtor e demais documentos oficialmente reconhecidos pelas fiscalizações estaduais. (RECEITA FEDERAL, 2001).

Na perspectiva de Crepaldi, o setor agrícola apresenta algumas características inerentes, que o diferenciam dos demais setores econômicos. Podem ser citadas: dependências climáticas; correlação tempo de produção versus tempo de trabalho; dependência de condições biológicas; terra como participante da produção; estacionalidade da produção; incidência de riscos; sistema de competição econômica; produtos não uniformes e alto custo de saída e/ou entrada. Ao analisar essas características em conjunto, é possível observar que o efeito das mesmas sob a administração da empresa agrícola, é mais prejudicial do que benéfico. Isso indica, portanto, que o empresário deverá adotar medidas administrativas eficazes para modificar os efeitos prejudiciais de cada característica. (CREPALDI, 2012).

Uma das principais diferenças entre a Contabilidade Comercial e a Contabilidade Rural, segundo Marion, é o exercício social. Na Contabilidade Comercial ele coincide com o ano civil, ou seja, de janeiro a dezembro, o que não ocorre na Contabilidade Rural, onde é utilizado o ano agrícola, que compreende o período entre o plantio e a comercialização da safra, ou na atividade pecuária o recomendável é encerrá-lo após o nascimento dos bezerros. De nada adiantaria encerrar o ano agrícola coincidentemente com o ano civil, se as informações obtidas não retratassem a realidade e evidentemente seriam de pouca utilidade. Em caso de colheitas em períodos diferentes recomenda-se que o ano agrícola seja fixado em função da cultura que prevaleça economicamente. (MARION, 2007).

Na agricultura, as culturas podem ser divididas entre culturas temporárias, que são aquelas sujeitas ao replantio após a colheita, que geralmente tem um período curto de vida; e as permanentes, que permanecem vinculadas ao solo, oferecendo mais de uma colheita, seu período de vida é mais longo. (MARION, 2007).

### 1.3 ANÁLISE DE CUSTO/VOLUME/LUCRO

A previsão ou o planejamento do lucro da empresa é um ponto importante quando se trata da utilização dos custos para apoio à tomada de decisões. Conforme cita Bornia, “Um conjunto de procedimentos, denominados análise de custo-volume-lucro, determina a influência no lucro provocada por alterações nas quantidades vendidas e nos custos.” (BORNIA, 2009, p. 54).

O estudo da relação custo/volume/lucro é fundamental em qualquer processo de análise que envolva a gestão de uma empresa industrial. Para que se tomem decisões breves em prol do desenvolvimento da empresa industrial, os usuários das informações contábeis, especialmente os analistas, precisam ter amplo conhecimento dos fatores que provocam variações nos resultados, uma vez que o lucro almejado é o termômetro capaz de intervir nas decisões de incremento ou descontinuidade de parte ou do total de um processo produtivo. (RIBEIRO, 2013).

Segundo Wernke, as análises de custo/volume/lucro podem ser conceituadas como:

[...] modelos que visam demonstrar, de forma gráfica ou matemática, as inter-relações existentes entre as vendas, os custos (fixos ou variáveis), o nível de atividade desenvolvido e o lucro alcançado ou desejado. Seu estudo proporciona respostas a questões relacionadas ao que acontecerá com o lucro da empresa se ocorrer:

- a) aumento ou diminuição do custo (variável ou fixo);
- b) diminuição ou aumento do volume de vendas; e
- c) redução ou majoração dos preços de venda. (WERNKE, 2008, p. 41).

Para poder analisar esta relação de forma efetiva, é necessária a compreensão de outros termos que servem de base para este estudo como: margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança.

A margem de contribuição, segundo Bornia, é o valor que resta da receita após diminuir os custos variáveis, ou ainda, a margem de contribuição unitária é o preço de venda (unitário) deduzidos os custos variáveis unitários do produto. A margem de contribuição unitária representa ainda a parcela do preço de venda que sobra para cobrir os custos e despesas fixos e para a geração do lucro. (BORNIA, 2009).

O ponto de equilíbrio, para Ludícibus, “[...] é aquele volume em que as receitas totais igualam os custos totais.” (LUDÍCIBUS, 1998, p. 145). Ainda, conforme Schier, “refere-se ao nível de venda em que não há lucro nem prejuízo, em que existe o equilíbrio entre as receitas totais e as despesas e custos totais.” (SCHIER, 2006, p.118).

O ponto de equilíbrio pode ser dividido em três tipos que são: ponto de equilíbrio contábil, econômico e financeiro, sendo que a principal diferença entre eles

são os custos e despesas fixas a serem considerados em cada caso. Assim, no ponto de equilíbrio contábil, são levados em consideração todos os custos e despesas contábeis pertinentes ao funcionamento da empresa. Para o ponto de equilíbrio econômico, são também imputados nos custos e despesas fixos considerados todos os custos de oportunidade referente ao capital próprio. Ainda, no ponto de equilíbrio financeiro são considerados somente os custos que foram realmente desembolsados. (BORNIA, 2009). Ainda, conforme o mesmo autor:

Os três pontos de equilíbrio fornecem importantes subsídios para um bom gerenciamento da empresa. O ponto de equilíbrio financeiro informa o quanto a empresa terá de vender para não ficar sem dinheiro para cobrir suas necessidades de desembolso. Se a empresa estiver operando abaixo do ponto de equilíbrio financeiro, ela terá problemas de caixa e deverá, por exemplo, fazer empréstimos, dificultando ainda mais sua situação. O ponto de equilíbrio econômico mostra a rentabilidade real que a atividade escolhida traz, confrontando-a com outras opções de investimento. Naturalmente, os custos imputados são um tanto quanto subjetivos e deve-se ter em conta que se trata de um instrumento gerencial, não representando custos realmente incorridos, mas apenas comparando possíveis aplicações alternativas do capital. (BORNIA, 2009, p.63).

Já a margem de segurança, segundo Wernke, “é o volume de vendas que supera as vendas calculadas no ponto de equilíbrio.” (WERNKE, 2008, p.62). Ou seja, a margem de segurança representa a quantia, que pode ser física ou monetária, que as vendas podem cair sem que a empresa tenha prejuízo.

## **2 METODOLOGIA**

Para Marconi e Lakatos, a caracterização da metodologia da pesquisa é a que engloba maior número de itens, por responder, a um tempo só questões: como? com que? onde? quanto? (MARCONI; LAKATOS, 2010).

Conforme Furasté, a metodologia é uma “definição explicação minuciosa, detalhada, rigorosa e exata dos procedimentos técnicos, das modalidades de atividades, dos métodos que serão utilizados.” (FURASTÉ, 2010, p.154).

A pesquisa possibilita demonstrar os seguintes tópicos que foram classificados quanto à: Categorização da pesquisa, Plano de Geração de Dados, Plano de Análise e de interpretação de Dados e Apresentação da Organização.

## 2.1 CATEGORIZAÇÃO DA PESQUISA

Classificar a pesquisa torna-se uma atividade de grande relevância, uma vez que contando com um sistema de classificação faz-se possível o reconhecimento entre as semelhanças e diferenças entre as diversas modalidades da pesquisa. (GIL, 2010). Ainda o mesmo autor cita que “Dessa forma, o pesquisador passa a dispor de mais elementos para decidir acerca de sua aplicabilidade na solução dos problemas propostos para investigação.” (GIL, 2010, p. 25). Vianna afirma, “Neste momento do seu trabalho é muito importante que você saiba explicitar muito bem o tipo de pesquisa a ser desenvolvido, identificando-o por seus elementos e suas exigências.” (VIANNA, 2001, p.118). Ainda quanto à classificação, Gil afirma:

As pesquisas podem ser classificadas de diversas maneiras. Mas para que esta classificação seja coerente, é necessário definir previamente o critério adotado para classificação. Assim, é possível estabelecer múltiplos sistemas de classificação e defini-las segundo a área de conhecimento, a finalidade, o nível de explicação e os métodos adotados. (GIL, 2010, p.25-26).

Quanto à natureza, os estudo se classifica como uma pesquisa aplicada, uma vez que busca dados na empresa, visando resolver possíveis problemas que venham a ser encontrados. Gil define pesquisa aplicada, “[...] pesquisa aplicada, abrange estudos elaborados com a finalidade de resolver problemas identificados no âmbito das sociedades em que os pesquisadores vivem.” (GIL, 2010, p. 26). Vianna complementa,

[...] quando necessita utilizar os resultados de seus estudos na solução de problemas, para intervenção em realidade ou compreensão maior de um ou mais dos seus aspectos. “É, portanto, uma pesquisa com fins práticos, de aplicação, geralmente imediata, dos resultados obtidos para a resolução de problemas da realidade.” (VIANNA, 2001, p. 119).

Conforme citam Marion, Dias e Traldi, “pesquisa bibliográfica: objetiva explicar um problema com base em contribuições teóricas publicadas em documentos (livros, revistas, jornais etc.) e não por intermédio de relatos de pessoas ou experimentos.” (MARION, DIAS e TRALDI, 2002, p. 62).

Levando em consideração os fins ou objetivos propostos, a pesquisa classifica-se como descritiva, onde prevê um estudo detalhado dos custos da empresa; e explicativa por ir além da pesquisa bibliográfica. (VIANNA,2001).

Quanto aos procedimentos técnicos utilizados, caracteriza-se esta pesquisa como bibliográfica, elaborada com base em materiais já publicados; documental utilizando-se de dados e documentos já existentes; e ainda como um estudo de caso, pois requer um estudo aprofundado sobre o assunto. (GIL,2010).

## 2.2 PLANO DE COLETA DE DADOS

A coleta de dados será feita através de dados fornecidos pelo empresário, planilhas com os custos para análise a fim de verificar qual o método utilizado na gestão dos seus custos e como isso pode afetar na sua lucratividade, bem como no seu desenvolvimento e crescimento em geral.

Cervo, Bervian e Silva tratam com importância a coleta de dados, “A coleta de dados, tarefa importante na pesquisa, envolve diversos passos, como a determinação da população a ser estudada, a elaboração do instrumento de coleta, a programação da coleta e também o tipo de dados e de coleta.” (CERVO, BERVIAN e SILVA, 2007, p. 50). O mesmo autor ainda menciona,

Os instrumentos de coleta de dados, de largo uso, são a entrevista, o questionário e o formulário. Na aplicação da entrevista e do formulário, o informante conta com a presença do pesquisador ou seu auxiliar, que registra as informações. O questionário, sem a presença do investigador, é preenchido pela pessoa que fornece as informações. (CERVO, BERVIAN E SILVA, 2007, p. 50).

Para atender o exposto, a geração dos dados da pesquisa será realizada através de documentação direta e indireta. Vianna define documentação direta e indireta,

“Direta quando utilizar documentos de primeira mão, ou seja, que não sofreram nenhum tipo de tratamento analítico. São documentos de primeira mão: cartas, diários, memorandos, documentos de arquivo de órgão públicos ou instituições privadas.” Indireta quando lança mão de documentos de segunda mão, ou seja, documentos que sofreram algum tipo de análise. São exemplos de documentos de segunda mão: tabelas estatísticas, relatórios de pesquisa.” (VIANNA, 2001, p. 136).

Marconi e Lakatos conceituam documentação direta, “A documentação direta constitui-se, em geral, no levantamento de dados no próprio local onde os fenômenos ocorrem. (MARCONI; LAKATOS, 2010, p. 169). Os mesmos autores falam a respeito de documentos indiretos, “É a fase da pesquisa realizada com o intuito de recolher informações prévias sobre o campo de interesse.” (MARCONI; LAKATOS, 2010, p. 157).

Sendo assim, a coleta de dados utilizada ocorreu de forma direta quanto às notas de faturamento e despesas buscadas nos arquivos da empresa e como indireta quanto às planilhas de controle de que o pesquisador se utilizará, bem como relatórios que serão emitidos do sistema da empresa. Por meio da coleta de dados permite-se a análise e interpretação dos seus resultados.

### 2.3 PLANO DE ANÁLISE E DE INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Com o desenvolver do presente projeto de pesquisa e dados das informações coletadas, serão analisados os dados obtidos, para verificar quais estratégias podem ser utilizadas na gestão dos custos para conseguir se manter em um mercado com tantas oscilações no valor dos insumos e do produto final.

Segundo, Marconi e Lakatos se referem quanto análise e interpretação, “Análise e interpretação são duas atividades distintas, mas estreitamente relacionadas e, como processo, envolvem duas operações [...]” (MARCONI; LAKATOS, 2010, p. 151). Os mesmos autores definem análise e interpretação,

Análise (ou explicação). É a tentativa de evidenciar as relações existentes entre o fenômeno estudado e outros fatores. [...]

Na análise, o pesquisador entra em maiores detalhes sobre os dados decorrentes do trabalho estatístico, a fim de conseguir respostas às suas indagações, e procura estabelecer as relações necessárias entre os dados

obtidos e as hipóteses formuladas. Estas são comprovadas ou refutadas, mediante análise. [...] Interpretação. É a atividade intelectual que procura dar um significado mais amplo às respostas, vinculando-as a outros conhecimentos. Em geral, a interpretação significa a exposição do verdadeiro significado do material apresentado, em relação aos objetivos propostos e ao tema. (MARCONI; LAKATOS, 2010, p. 151-152).

Cervo, Bervian e Silva definem dedução,

A dedução é a argumentação que torna explícitas verdades particulares contidas em verdades universais. O ponto de partida é o antecedente, que afirma uma verdade universal, e o ponto de chegada é o conseqüente, que afirma uma verdade particular ou menos geral contida implicitamente no primeiro. (CERVO, BERVIAN E SILVA, 2007, p. 46).

Segundo Gil, “A análise e interpretação dos dados a pesquisa documental tende a variar conforme a natureza dos documentos utilizados.” (GIL, 2010, p. 67).

### **3 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

A propriedade rural estudada fica localizada na região Noroeste do Rio Grande do Sul, onde sua principal fonte de renda é a criação de leitões, para posterior entrega a “parceiros”, os quais cuidam da parte da engorda e venda, ou seja, apesar da propriedade ter o ciclo completo de criação, foca principalmente como sendo uma Unidade de Produção de Leitões (UPL), que produz leitões até a saída da creche.

Atualmente a propriedade totaliza uma área de três hectares, das quais duas e meia hectares estão ocupadas pela criação de leitões propriamente dita, os quais são criados dentro de instalações chamadas de “chiqueiros”.

A análise se deu utilizando dados do mês de setembro de 2018. Segue tabela com os custos e despesas apuradas no decorrer do mês para um lote de 2500 leitões, que é a média mensal de nascimentos, calculados proporcionalmente à fase analisada (inicial, até os 63 dias de vida):

Tabela 1



## Custos totais apurados para um lote de 2500 leitões para o período de 63 dias

Custo/despesa	Valor
Ração	R\$ 112.500,00
Energia elétrica	R\$ 630,00
Genética	R\$ 69.472,60
Mão de obra	R\$ 55.650,00
Veterinário	R\$ 5.675,68
Vacinas e medicamentos	R\$ 81.250,00
Água	R\$ 0,00
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 325.178,28</b>

Fonte: produção do pesquisador

Acima estão identificados os principais custos envolvidos na fase analisada, a qual foi a fase inicial dos leitões, até os 63 dias de idade, que é quando saem da “creche” para a fase de engorda, com os parceiros. A média de nascimentos na propriedade em análise é de 2500 (dois mil e quinhentos) leitões ao mês, sendo que os lotes que saem para engorda são menores pelo fato de os nascimentos não ocorrerem simultaneamente.

Apesar de ser a fase inicial, os gastos com ração são bastante significativos pois os leitões são desmamados com aproximadamente 25 dias de vida, passando aproximadamente 38 dias consumindo ração, e, cada leitão necessita consumir aproximadamente 1,5 quilogramas de ração para converter em um quilograma de carne/peso. Quando os leitões são desmamados, com aproximadamente 25 dias de vida, o peso aproximado é de 7 quilogramas, e já quando sai desta fase, aos 63 dias de vida pesam em média 22 a 23 quilogramas.

Já para os gastos com energia elétrica estão as lâmpadas para aquecimento dos leitões nos dias mais frios, lâmpadas em geral e gastos com alimentadores automatizados, valores estes que também foram proporcionais aos 63 dias em que os leitões passam nesta fase.

A troca dos machos para a reprodução ocorre, em média, a cada 2 anos, os quais custam em média R\$ 25.000,00, por serem adquiridos sempre os machos da melhor qualidade. Já as porcas utilizadas para reprodução custam em torno de R\$ 650,00 cada, sendo que a propriedade possui 1200 porcas, que são trocadas

também em média a cada 2 anos. Portanto, foi utilizado o valor proporcional ao período inicial/estudado (63 dias) em dias.

Os custos com mão-de-obra e veterinário são realizados por funcionários contratados, variando somente em razão de horas extras que, por vezes, necessitam ser realizadas. Os valores com mão de obra e veterinário também foram correspondentes aos 63 dias.

Ainda, logo ao nascer os leitões necessitam de algumas vacinas e medicamentos, sendo que cada leitão leva, em média 5 doses durante este período, totalizando um gasto de R\$ 81.250,00.

A propriedade não possui gastos com água para os leitões nem para a limpeza dos “chiqueiros” em razão de possuir poço artesiano próprio. Segue gráfico demonstrando a porcentagem de cada custo referente aos gastos totais para um lote de 2500 leitões no período da fase estudada (63 dias de vida):

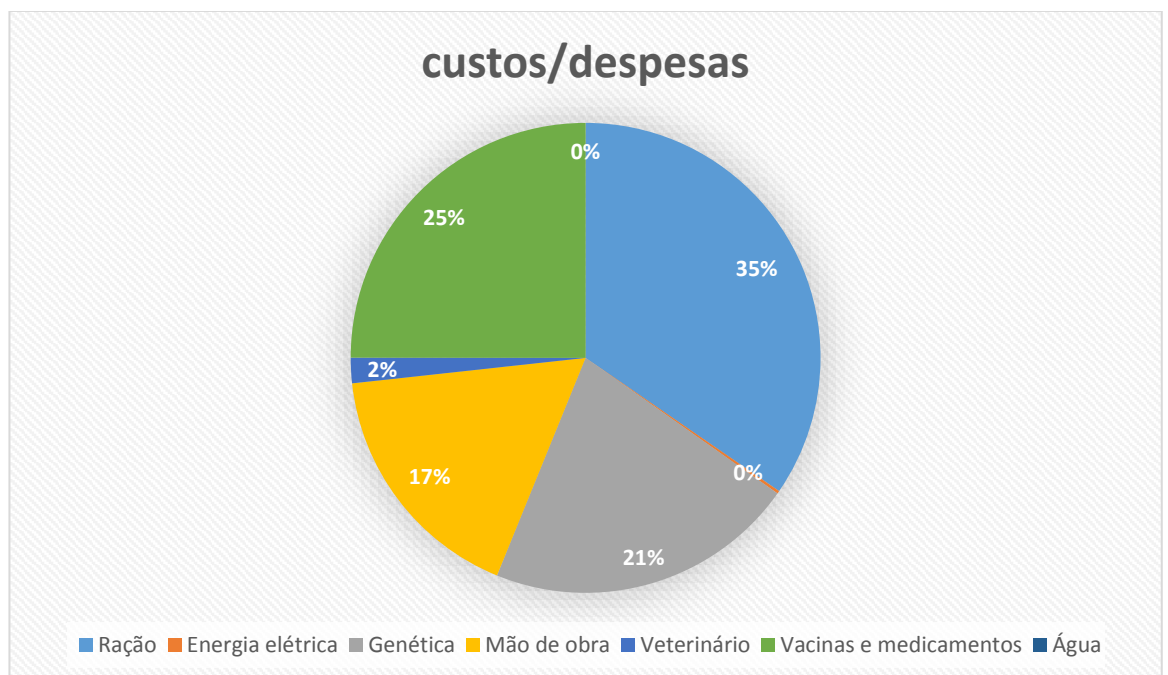


Ilustração 1: Porcentagem de cada custo em relação ao total.

Fonte: produção do pesquisador.

Já os custos unitários de produção para a fase em estudo estão abaixo demonstrados:

Tabela 2

Custos unitários apurados para um lote de 2500 leitões para o período de 63 dias

Custo/despesa	Valor unitário
Ração	R\$ 45,00
Energia elétrica	R\$ 0,26
Genética	R\$ 27,79
Mão de obra	R\$ 22,26
Veterinário	R\$ 2,27
Vacinas e medicamentos	R\$ 32,50
Água	R\$ 0,00
<b>TOTAL UNITÁRIO</b>	<b>R\$ 130,08</b>

Fonte: produção do pesquisador.

A propriedade não realiza a venda desses lotes ao saírem da “creche” pois como possui “parceiros” esses leitões são levados para estes que cuidam da parte da engorda para venda apenas na fase adulta, quando já prontos para o abate. Considerando uma possível venda já ao saírem desta fase, normalmente pesando 23 quilogramas, o preço base de venda para estes leitões seria em torno de R\$ 122,36 (cento e vinte e dois reais e trinta e seis centavos).

Como mencionado no referencial teórico, a margem de contribuição é o valor da receita deduzidos os custos variáveis. Sendo assim, a tabela abaixo demonstra o cálculo da margem de contribuição da propriedade para a fase estudada:

Tabela 3

Cálculo da margem de contribuição.

Descrição	Total	Unitário
RECEITA (SUPOSIÇÃO)	R\$ 305.900,00	R\$ 122,36
CUSTOS VARIÁVEIS	R\$ 325.178,28	R\$ 130,08
Ração	R\$ 112.500,00	R\$ 45,00
Energia elétrica	R\$ 630,00	R\$ 0,26
Genética	R\$ 69.472,60	R\$ 27,79
Mão de Obra	R\$ 55.650,00	R\$ 22,26
Veterinário	R\$ 5.675,68	R\$ 2,27
Vacinas e medicamentos	R\$ 81.250,00	R\$ 32,50

MARGEM	DE	R\$ -19.278,28	R\$ -7,72
CONTRIBUIÇÃO			

Fonte: produção do pesquisador.

Como pode-se observar, todos os custos apurados na propriedade são variáveis, ou seja, variam de acordo com a quantidade produzida/vendida, tendo como consequência uma margem de contribuição negativa se utilizados dados somente desta fase e considerando-se uma venda já ao final deste período. Portanto, é inviável a venda dos lotes ao final apenas desta idade, qual seja, os 63 dias até a saída da “creche”.

## CONCLUSÃO

O estudo teve como tema e delimitação a gestão de custos em granja de suínos da região noroeste do Rio Grande do Sul, e tendo em vista a questão central do assunto em analisar a viabilidade de uma possível venda ao final do ciclo da “creche”, o qual foi negativo para venda ao final deste ciclo.

Para isso, efetuou-se um levantamento dos gastos ocorridos na propriedade durante o período analisado, bem como da possível receita se o lote fosse comercializado ao final do ciclo analisado. Com estes dados realizou-se o cálculo da margem de contribuição, o qual demonstrou prejuízo nesta fase, evidenciando assim ainda não ser viável a venda ao final desta fase.

Para as futuras investigações na área da suinocultura na propriedade estudada, sugere-se novas análises sobre a rentabilidade da implantação de um biodigestor para a produção da energia elétrica consumida na propriedade, utilizando-se da rentabilidade de todas as fases, desde a inicial até a venda dos suínos prontos para abate, para futuramente diminuir gastos com energia elétrica.

O desenvolvimento do trabalho foi de grande importância para a acadêmica pois possibilitou um maior aprofundamento no assunto, bem como pôde colocar em prática conteúdos adquiridos em sala de aula. Para a propriedade a contribuição

está na certeza de que vem tomando a decisão mais rentável ao não realizar a venda dos lotes logo após o término da fase inicial.

## REFERÊNCIAS

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa SRF N° 83**, de 11 de outubro de 2001. Dispõe sobre a tributação dos resultados da atividade rural das pessoas físicas. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=14387&visao=original>. Acesso em: 02 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei 4.504**, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/03/leis/L4504.htm>. Acesso em: 02 jun. 2018.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**. 2° ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**. 3° ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica**. 6° ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Contabilidade Rural: uma abordagem decisorial**. 7° ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 5° ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FURASTÉ, Pedro Augusto. **Normas técnicas para o trabalho científico**. 15° ed. Porto Alegre: Brasul, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5° ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6° ed. Atlas, 1998.

LUDWIG, Antonio Carlos Will. **Fundamentos e prática de metodologia científica**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2009.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7° ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Rural**: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda – pessoa jurídica. 9° ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARION, José Carlos; DIAS, Reinaldo; TRALDI, Maria Cristina. **Monografia para os Cursos de Administração, Contabilidade e Economia**. 1° ed. São Paulo: atlas, 2002.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos**. 3° ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

RODRIGUES, Aldenir Ortiz; BUSCH, Cleber Marcel; GARCIA, Edino; TODA, William. **Contabilidade Rural**. 3° ed. São Paulo: IOB-SAGE, 2015.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Gestão de custos**. 20° ed. Curitiba: Ibpex, 2006.

VIANNA, Ilca Oliveira de Almeida. **Metodologia do trabalho científico: um enfoque didático da produção científica**. São Paulo, SP: E.P.U, 2001.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos**. 2° ed. São Paulo: Atlas, 2008.