

APURAÇÃO DE CUSTOS NA PECUÁRIA LEITEIRA, UM ESTUDO DE CASO¹

COST CHECKING IN MILK LIVESTOCK-FARMING, A CASE STUDY

**Elenilton Bolson Noal², Pedro Einstein dos Santos Anceles³ e
Otilia Denise Jesus Ribeiro⁴**

RESUMO

A produção de leite é uma atividade importante na pecuária brasileira. Atualmente, o consumidor busca, além de um produto com melhor qualidade, um produto com menor preço e isso somente pode ser obtido com uma redução do custo total da produção. Dessa forma, saber quais são os custos da produção e como serão apurados é de fundamental importância, tanto na pecuária leiteira quanto em qualquer outra atividade, pois é uma ferramenta fundamental para o produtor rural na tomada de decisões. Essa ferramenta não servirá somente para dizer quanto custou produzir um litro de leite ou quanto custou criar uma cabeça de gado, mas sim, para dar condições de melhor qualidade na apuração do resultado como, por exemplo, o produtor rural saberá onde seus gastos estão sendo consumidos. Para a apuração do custo da produção da atividade leiteira são utilizados os métodos de custeio direto e custeio por absorção.

Palavras-chave: atividade rural, pecuária leiteira, custos da produção.

ABSTRACT

The milk production is a very important activity in the Brazilian livestock-farming. Nowadays, the consumer seeks, besides a better quality product, lower prices and that can only be attained with a reduction of the total production cost. In this way, to know what the production costs are and how they are going to be checked is fundamental, as in milk livestock-farming as in any other activity, for it is a fundamental tool for the farmer in order to take decisions. This tool can not only serve to show how much it cost to produce a quarter of milk or how much it cost to raise a cow, but also to assure better quality in the result checking, i.e., the

¹ Trabalho Final de Graduação - TFG.

² Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis – UNIFRA.

³ Orientador - UNIFRA.

⁴ Co-orientadora - UNIFRA.

farmer may know where the expenditures are being spent. For the milk activity cost checking the direct cost and the absorption cost methods are used.

Key words: rural activity, milk livestock-farming, production costs.

INTRODUÇÃO

Com a evolução da tecnologia e a busca por adquirir produtos de melhores qualidades, o produtor rural necessita desenvolver cada vez mais técnicas tanto na área de produção como também no gerenciamento financeiro de sua propriedade.

Nos dias de hoje, a administração de custos da produção é indispensável tanto na pecuária leiteira como em qualquer outra atividade agropecuária, pois é um forte subsídio na tomada de decisão e demonstra como está a situação da empresa rural⁵.

A administração rural, muitas vezes, desenvolve-se dentro de critérios tradicionais, sob uma mentalidade conservadora, em que uma grande maioria dos produtores rurais persiste em manter controles baseados em sua experiência adquirida com o passar dos anos e essas informações são registradas apenas em sua memória ou em anotações informais. Dessa forma, abrem mão de dados reais que poderiam ser obtidos através do conhecimento de seus custos, para melhorar ou até mesmo aumentar sua produtividade.

Ao determinar os custos da produção, o produtor rural poderá detectar boa parte das causas de sucesso ou insucesso de seu negócio, podendo, até mesmo corrigir problemas que estão provocando prejuízos.

Além de determinar os custos da produção, existe um grande desafio, o de coletar informações. Essas, o produtor rural, na maioria das vezes, não está habituado a registrar, pois, está ligado aos fatos ocorridos no dia-a-dia, no trabalho voltado para exploração, o cultivo da terra e a criação de animais, deixando, muitas vezes, de acompanhar o controle de sua propriedade.

Entretanto, ao calcular esses custos, o produtor deverá englobar todos os insumos que envolvam a produção, pois com isso, terá em mãos uma ferramenta de valor fidedigno para apoiar a tomada de decisão, fornecendo, assim, subsídios necessários para que a empresa rural possa sobreviver no mercado em que está inserida.

⁷ Go r t g u c " t w t c n i " ê " c " w p k f c f g " f g " r t q f w è ç q " g o " s w g " u ç q " g z g t e k f c u " c v k k f c f g u " s w g " f k g o " t g u r g k q " c " e w n w t c u " c i t f e q r u . " e t k c è ç q " f g " i c f q " q w " e w n w t c u " f l q t g u c k u . " s w g " v g p j c o " r q t " f i p c r k f c f g " c " q d v g p è ç q " f g " t g p f c " * E T G R C N F K ' 3 ; ; : c . ' r 0 4 5 + 0

Então, saber qual o custo da produção, o quanto custou produzir um litro de leite, ou quanto custou criar cada cabeça de gado, serve como instrumento no desempenho do seu negócio, com o intuito de obter melhores resultados no desempenho de suas atividades produtivas.

Um aspecto agravante é que, na maioria das vezes, o fraco desempenho de produção encontra-se relacionado ao baixo nível de gerenciamento, no qual o produtor não avalia certas condições básicas de mercado para tomar decisões, decide com base no passado, sem analisar as tendências futuras, acarretando, assim, acúmulo de decisões erradas, podendo comprometer o futuro de seu empreendimento.

Outro fator relevante e comum de encontrar é a confusão entre gastos da propriedade e as despesas da família, pelo fato de não existir uma separação clara, o que acaba afetando o desempenho do agronegócio, contrariando assim, o princípio contábil da entidade⁶.

No cenário atual, devido à grande concorrência existente em todos os setores, torna-se necessário e indispensável que os produtores ligados à atividade rural tenham a sua disposição informações sobre o custo da sua produção.

Assim, considerando um conjunto de variáveis que faz parte desse cenário, chega-se ao seguinte problema: Qual o custo da atividade leiteira em uma propriedade rural?

Entende-se que, por conhecerem os custos da atividade, os produtores teriam em mãos a única variável que, efetivamente, poderiam controlar, os custos, garantindo ainda a lucratividade da propriedade rural.

Portanto, o objetivo geral proposto, neste trabalho, é o de conhecer os custos da produção provenientes da pecuária leiteira em uma propriedade rural.

Assim, a fim de atender ao problema e ao objetivo proposto no presente trabalho, pretende-se, através dos objetivos específicos, separar os custos da atividade leiteira, referente à criação de gado leiteiro e produção de leite; determinar os custos diretos e custos indiretos, os custos fixos e custos variáveis e determinar o custo da produção, utilizando os métodos de custeio direto e custeio por absorção.

Para calcular esse custo, existem inúmeras técnicas e métodos já conhecidos na literatura. Portanto, selecionaram-se aquelas que mais se adaptam ao ramo de negócio em questão.

⁶ O Princípio Contábil da Entidade determina que o patrimônio da entidade jamais poderá confundir-se com o de seus sócios ou proprietários (IUDÍCIBUS et al., 2000, p. 64).

Dessa maneira, nesse trabalho, pretende-se descrever o sistema de produção, com a finalidade de apurar os custos, entendendo, como e por que funcionam as coisas, da maneira mais próxima a da realidade da propriedade rural em estudo, utilizando como metodologia a investigação bibliográfica e o estudo de caso para coleta de dados.

Em relação aos dados, esses foram coletados na própria propriedade, com o produtor rural e na Cooperativa Agrícola Mista de Aceguá Ltda - CAMAL, a qual é encarregada pelo recebimento do leite. Todas as despesas que o produtor tiver, referente a insumos (ração, sementes, adubos, óleo diesel), assistência veterinária, transporte do leite, entre outras, são debitadas em sua conta e abatidas ao final do mês quando houver o recebimento do leite.

Então, por meio da cooperativa, podem-se obter relatórios das despesas consumidas na propriedade durante o ano de 2004 a agosto de 2005. Esse relatório foi esclarecido junto ao produtor, que explicou as técnicas e medidas consumidas e utilizadas na propriedade.

ESTUDO DE CASO: APURAÇÃO DE CUSTOS NA PECUÁRIA LEITEIRA

DESCRIÇÃO DO CAMPO DE ESTUDO

Este trabalho foi desenvolvido na propriedade rural localizada em Aceguá – RS, no município de Colônia Nova.

A propriedade em que o estudo se realizou possui uma extensão de terra de cento e cinquenta e três hectares, assim divididos: setenta e oito hectares dos quais quinze hectares formam uma barragem arrendados para terceiros, setenta e cinco hectares destinadas à produção e à criação de gado leiteiro.

Essa propriedade sempre teve como atividade principal a agricultura, predominando, a cultura do arroz, mas sempre produziu secundariamente, outras culturas como milho, sorgo e soja. Também nunca deixou de criar gado leiteiro para a produção de leite.

Na propriedade, nos doze meses do ano de 2004, foram produzidos 49.306 litros de leite, já no ano de 2005, até o mês de agosto, foram produzidos 33.600 litros de leite. A média de vacas em processo de lactação foi de treze vacas, no ano de 2004 e de doze vacas, no ano de 2005.

Dessa forma, a média mensal da produção de leite, no ano de 2004, foi de 4.109 litros e, no ano de 2005, foi de 4.200 litros de leite. Por dia, a média da produção foi de 137 litros, no ano de 2004 e de 140 litros de

leite, no ano de 2005. Isso representa uma média de 10,53 litros de leite por dia para cada matriz no ano de 2004 e de 11,67 litros por dia de leite no ano de 2005.

Já o produtor explora a atividade rural sob a forma de pessoa física, pois no Brasil, a atividade rural pode ser explorada sem a constituição de pessoa jurídica. O produtor rural é o único proprietário das terras, autônomo, apenas com inscrição de produtor.

O produtor além da pecuária leiteira, obtém rendimentos com arrendamentos, pois aluga parte de sua propriedade para terceiros. É bom lembrar que a receita proveniente do arrendamento não é considerada atividade rural para efeito do Imposto de Renda, devendo ser recolhida através do carnê-leão.

O produtor rural também trabalha para terceiros, ou seja, presta serviços em outras propriedades, como aração, gradeação, pulverização, construção de açudes, entre outros, utilizando suas máquinas e implementos agrícolas.

COMPONENTES DOS CUSTOS DA PRODUÇÃO LEITEIRA

Os componentes dos custos de produção são divididos em: Custo de Insumos, Custo de Máquinas e Equipamentos, Custo de Mão-de-Obra, Depreciação e Outros Custos. Todas essas informações serviram de base para a determinação do custo da produção de leite através do método de custeio direto e do método de custeio por absorção.

Cada item de custo foi calculado um a um. Por exemplo, nos insumos referentes à cultura de pastagem ou sorgo ou aveia, há gastos com sementes, fertilizantes, herbicidas, combustível e mão-de-obra. Assim, o cálculo do custo foi de acordo com a quantidade de hectares produzidos, ou seja, quanto o produtor gastou para produzir um certo número de hectares. A quantidade de hectares produzidos foi de dezoito no primeiro ano e de vinte no segundo ano, o que aumentou a quantidade produzida. Além disso, deve ser considerado que, neste período, houve variação de preços, principalmente com o combustível, justificando o aumento dos custos de um ano para outro.

Em relação ao insumo (ração), no primeiro ano analisado, a quantidade era de 3,76kg/vaca ao dia, no segundo ano, passou para 5,2kg/vaca ao dia, o que acarretou em um aumento de 1,44kg/vaca ao dia, de um ano para outro. Isso porque a quantidade de alimentação consumida pelas vacas em processo de lactação tem ligação direta com a produção de leite. Assim, quanto melhor as condições de pastejo e quanto melhor

a alimentação com ração, feno, silagem, melhor tenderá a ser a produção de leite, devendo sempre se levar em conta a qualidade genética de cada animal, para que não haja gastos desnecessários com um animal com baixa produtividade.

Com relação às máquinas e equipamentos, foram medidos o consumo de combustível, lubrificantes e manutenção. Esse consumo foi de acordo com a quantidade de hectares produzidos, ou seja, quanto cada máquina gastou para produzir cada hectare.

A mão-de-obra está dividida em culturas e ordenha. A primeira, é em relação à mão-de-obra utilizada para as culturas de pastagem, silagem, feno, aveia, o quanto custou para preparar, plantar ou colher (se preciso) cada cultura. A segunda está ligada à ordenha das vacas que estão em processo de lactação e ao trato das mesmas.

Os outros custos são compostos por energia elétrica, assistência veterinária e mão-de-obra extra referente às vacas em processo de lactação.

Assim, montou-se um quadro, consolidando os itens de custo da produção leiteira, a fim de proporcionar uma melhor visualização desses itens e facilitar, a apuração do custo da produção de leite. Esses são apresentados na tabela 1.

Dessa forma, constam, nesse quadro, os custos referentes às vacas em processo de lactação dos referidos anos em estudo. Entretanto, o ano de 2005, como já foi citado, corresponde a oito meses, ou seja, alguns itens, como os insumos: sementes, fertilizantes e herbicidas; máquinas e equipamentos: combustível e manutenção; e mão-de-obra referente às culturas foram apropriadas aos oito meses em estudo. Isso porque os custos desses pertencem as pastagens, as quais são destinadas para o pastejo/alimentação das vacas em processo de lactação para o ano inteiro (doze meses), assim, para que não haja distorção do custo da produção, apropriou-se aos oito meses.

Portanto, o custo referente ao ano de 2004 foi de R\$ 32.253,52 e, aos oito meses do ano de 2005, foi de R\$ 24.663,37.

A partir do quadro de consolidação dos itens de custos será apurado o custo da produção da atividade leiteira na propriedade em estudo, por meio dos métodos de custeio direto e de custeio por absorção.

No entanto, para que isso seja possível são necessárias as quantidades de litros de leite produzidos na propriedade em estudo nos respectivos anos. Essas são apresentadas na tabela 2.

Tabela 1. Consolidação dos itens de custo da produção leiteira.

ITEM DE CUSTO	ANO 2004	ANO 2005
Insumos		
Ugo gpvgu."Hgt wkl cpvgu."J gtdlekf cu	708; 7.: 2	50 67.55,
Tcèçq	906; .72	807; 5.22
O gf leco gpvqu"g"Xcekpcu	486.62	382.77
Máquinas e Equipamentos		
Eqo dwúxgrl'g'Nwdtkfiecpgu	4032.; 9	4032.; 9
O cpwgpèçq	777.5:	542.64,
Mão-de-obra		
Ewmtcu	40 52.22	30 28.89,
Qtf gpj c	9065.64	70 72.74
Depreciação	60; 6.97	40 36.; 4,
Outros Custos	3062; .52	; : 5.: 9
CUSTO TOTAL	32.253,52	24.663, 37

*Apropriado ao período de oito meses.

Tabela 2. Quantidade produzida em litros de leite.

Produção	Quantidade	
	Ano de 2004	Ano de 2005
Nktqu'f g'Ngkg' Cpq	5; 0 82	4: 0785
Ewuvq"go 'Nktqu'f g'Ngkg	; 068	70259
TOTAL	49.306	33.600

A quantidade de litros de leite, por ano, foi obtida pela soma dos relatórios mensais enviados pela cooperativa ao produtor rural. Já os custos em litros de leite foram obtidos nos relatos feitos pelo próprio produtor.

Também junto aos relatórios enviados ao produtor pela cooperativa, pôde-se obter a média do preço por litro de leite pago ao produtor. No ano de 2004, o preço médio por litro de leite foi de R\$ 0,46 e, no ano de 2005, foi de R\$ 0,52 por litro de leite. Assim, o produtor rural obteve uma receita total, no ano de 2004 de R\$ 18.381,60 (39.960 litros x R\$ 0,46) e, no ano de 2005, de R\$ 14.852,76 (28.563 litros x R\$ 0,52).

APURAÇÃO DO CUSTO PELO MÉTODO DE CUSTEIO DIRETO

Pelo método de custeio direto ou variável, tem-se como custo variável os insumos referentes à alimentação (pastagens, rações), visto que esses são os únicos ligados diretamente ao volume de produção. O restante dos custos são considerados como custos fixos.

Logo, os custos variáveis são computados como custos de produção do período (CPP), esse seria igual ao valor dos insumos pastagens e rações.

Assim, na tabela 3, são apresentados os custos da produção, conforme a apuração pelo método direto.

Tabela 3. Apuração do custo pelo método de custeio direto.

Custos Variáveis	Ano de 2004	Ano de 2005
	Valor Total	Valor Total
Alfeno de Pastagem	708; 7.: 2	*50 67.55
Alfeno de Ração	906; .72	807; 5.22
Alfeno de Alfeno de Pastagem	35067.52	32065: .55
Alfeno de Alfeno de Ração	6; 028	55022
Custo Variável Unitário	0,26	0,31

*O valor desse insumo foi apropriado, conforme os oito meses em estudo, visto que os insumos (pastagem, sorgo, aveia) são produzidos para o ano inteiro.

Por esse método, leva-se em consideração somente o custo variável, aquele que varia de acordo com a quantidade produzida, ou seja, na pecuária leiteira, para que tenha uma melhor produção, é essencial à alimentação, pois quanto melhor for a alimentação das vacas em processo de lactação, maior deverá ou poderá ser a produção de leite.

Nesse método, os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, são considerados como despesa, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período.

Com isso, o custo de produção dos períodos em estudo, para o ano de 2004, foi de R\$ 0,26 centavos e, para o ano de 2005, foi de R\$ 0,31 centavos por litro de leite. Durante o ano, o custo total da produção foi de R\$ 13.045,30 para 2004 e de R\$ 10.438,33 para o ano de 2005.

Então, com a receita de vendas e com o custo variável de produção, pode-se obter a margem de contribuição, a qual é de grande importância no auxílio à tomada de decisões. Assim, verificou-se a seguinte margem de contribuição: para o ano de 2004, foi de R\$ 5.336,30 e no ano de 2005 foi de R\$ 4.414,43. Portanto, se da margem de contribuição forem diminuídos

os custos fixos, o resultado mostra que há um prejuízo no valor de R\$ 13.871,92 para o ano de 2004 e de R\$ 9.810,61 para o ano de 2005. Esses serão apresentados na tabela 4.

Tabela 4. Apuração do resultado pelo método de custeio direto.

Descrição	Ano de 2004	Ano de 2005
	Valor Total	Valor Total
Tgegk'f'g'xgpf cu	3: 6: 3.82	360 74.98
*/'+'Ewuxqu'Xctkâxgk'ERR+	35067.52	32065: .55
*?'+'O cti go 'f'g'Eqptkdwèçq	7058.52	6036.65
*/'+'Ewuxqu'Hlzqu	3; 0:2: .44	36047.26
(=) Prejuízo do Período	13.871,92	9.810,61

APURAÇÃO DO CUSTO PELO MÉTODO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Pelo método de custeio por absorção, todos os custos envolvidos no processo de produção são considerados como custos do período, sejam custos fixos sejam custos variáveis.

A apuração pelo método de absorção dos custos da produção é apresentada na tabela 5.

Tabela 5. Apuração do custo pelo método de custeio por absorção.

Descrição	Ano de 2004	Ano de 2005
	Valor Total	Valor Total
Ewuxq'f'g'Rtqf wèçq'f'q'Rgtîqf q	54075.74	46085.59
S wcpkf cf'g'Rtqf wj kf c	6; 0:28	55022
Custo Unitário	0,65	0,73

O custo unitário de produção pelo método de custeio por absorção para o ano de 2004 foi de R\$ 0,65 centavos e, para o ano de 2005, foi de R\$ 0,73 centavos por litro de leite.

Comparado à receita de vendas obtida nos respectivos anos em estudo, percebe-se que há um prejuízo nos dois anos. No ano de 2004, o prejuízo foi de R\$ 13.871,92 e, para o ano de 2005, foi de R\$ 9.810,61, o qual será apresentado na tabela 6.

Tabela 6. Apuração do resultado pelo método de custeio por absorção.

Descrição	Ano de 2004	Ano de 2005
	Valor Total	Valor Total
Tgegkç"f g'xgpf cu	3: 5: 3.82	360 74.98
Ewıqu"f g'Rtqf wêçq"f q'Rgtıqf q"	54075.74	46885.59
Prejuízo do Período	13.871,92	9.810,61

DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Além do prejuízo, nota-se que há uma diferença entre os custos apurados em relação aos anos em estudo.

No custeio direto, a diferença é de R\$ 0,05 centavos, já no custeio por absorção essa diferença é de R\$ 0,08 centavos por litro de leite, ou seja, no ano de 2005 os custos estão maiores que os do ano de 2004. Mas, se forem consideradas as metas e objetivos do produtor, nota-se que esta diferença não está mostrando a realidade observada na propriedade em estudo. Isso porque, o levantamento dos dados no ano de 2004 foi sobre os doze meses e, no ano de 2005, foi sobre os oito meses, o que acarretou em um custo maior em relação ao ano anterior.

Nos últimos quatro meses do ano, assim como nos primeiros, as pastagens apresentam melhores condições, fazendo com que as vacas em processo de lactação aumentem a produção de leite nesse período.

Segundo o produtor, a quantidade de leite esperada para os últimos quatro meses do ano de 2005 é de, no mínimo, 200 litros por dia, ou seja, um aumento de 39,86% em relação ao mês de agosto cuja quantidade por dia foi de 143 litros.

Assim, se compararmos com o crescimento do ano de 2004, no mesmo período, essa relação faz sentido, pois nesse ano houve um aumento de 54,88%, passando de 84 litros para 130 litros de leite por dia no mês de setembro. Para ilustrar essa informação, poderia ir ainda mais longe e comparar os meses de outubro e novembro do ano de 2004, em que houve um aumento de 22,12% passando de 128 litros para 156 litros.

Portanto, de acordo com esses dados, mais precisamente em relação ao crescimento estipulado pelo produtor, a produção de leite nesses quatro meses será de 24.000 litros de leite (200 litros/dia x 30 dias x 4 meses). Assim, a produção total do ano de 2005 poderá ser de 57.600 (33.600 + 24.000) litros de leite.

Em relação ao método de custeio direto, os custos de produção do período seriam alterados para R\$ 15.455,00 (ração R\$ 6.593,00 (oito

meses) + 3.094,00 (quatro meses = 35 sacas x R\$ 20,50 + R\$ 224,00 de frete) e as pastagens R\$ 5.768,00 (doze meses)). Dessa forma, o custo unitário seria de R\$ 0,27 centavos por litro de leite, ao invés, de R\$ 0,31 centavos.

Mostra-se assim, que essa diferença, se levado em conta o mínimo de crescimento estipulado pelo produtor até o final do ano, será de R\$ 0,01 centavo (R\$ 0,27 em 2005 e R\$ 0,26 em 2004), a mais em 2005 do que em 2004, pois foi aumentada a quantidade de ração, o salário do funcionário e foram cultivados dois hectares a mais em relação ao ano anterior. Mas também mostra que a qualidade genética das vacas em processo de lactação estão melhores que as de 2004, ou seja, por média, treze vacas produziram 49.603 litros de leite e, para 2005, com doze vacas em processo de lactação estão previstos 57.600 litros de leite.

Isso equivale a uma média de 137 litros de leite por dia, ou seja, 10,53 litros por vaca ao dia no ano de 2004. Para 2005, essa média será de 160 litros de leite por dia, sendo 13,33 litro por vaca ao dia. Isso mostra que o melhoramento genético aplicado pelo produtor está dando resultados, pois em um ano, reduziu uma matriz leiteira e a produção, mesmo assim, aumentou em 2,8 litros por vaca em relação ao ano de 2004, isto, levando em consideração as metas e objetivos do produtor.

Em relação ao método de custeio por absorção, referente ao ano de 2005, os custos da produção do período equivalente aos doze meses, seriam de R\$ 34.812,89 (atribuídos os custos dos quatro meses restantes, referentes à ração e os custos com a mão-de-obra de ordenha). Dessa forma, obtém-se um custo unitário de R\$ 0,60 centavos por litro de leite, ou seja, o custo ficaria R\$ 0,05 centavos menor em relação ao ano de 2004 (R\$ 0,65), devido ao aumento no volume da produção.

Considerando que o preço de venda médio no ano de 2004 foi de R\$ 0,46 centavos e o do ano de 2005 foi de R\$ 0,52 centavos por litro de leite e a produção em litros foi de 49.306 e 57.600 (estimada) para os respectivos anos, a receita obtida no ano de 2004 foi de R\$ 22.680,76 e no ano de 2005 de R\$ 29.952,00.

Dessa forma, apurou-se um prejuízo de R\$ 9.572,76 (R\$ 22.680,76 – R\$ 32.253,52) no ano de 2004 e R\$ 5.172,89 (R\$ 29.952,00 – R\$ 34.812,89) no ano de 2005, considerando que, neste último, a produção e os custos do período são dos doze meses, pois, se fosse calculado sobre os oito meses, o prejuízo seria de R\$ 7.191,37 (33.600 litros x 0,52 – 24.663,37), ou seja, obter-se-ia um resultado distorcido, se não se levarem em conta as metas e objetivos do produtor.

Percebe-se que, de um ano para o outro, o prejuízo diminuiu quase pela metade, isso ocorreu porque a qualidade genética das vacas em lactação, no ano de 2005, foi superior ao ano de 2004.

Portanto, se as vacas em processo de lactação, número de doze no ano de 2005, tivessem produzido uma maior quantidade de litros de leite, digamos, cerca de 16 litros dia por vaca (uma média ainda não considerada alta, visto que as vacas com alta qualidade genética variam de trinta a quarenta litros por dia, segundo veterinários), obter-se-ia uma média de 192 litros por dia, chegando a uma produção anual de 69.120 litros de leite. Assim, a receita seria de R\$ 35.942,40, ou seja, o produtor já estaria tendo lucro em vez de prejuízo.

Outra alternativa seria o aumento do número de matrizes, pois a quantidade de hectares de pastagem produzida suporta um número maior de matrizes, assim haveria um aumento da produção de leite e os custos permaneceriam quase inalterados, aumentando somente o custo da ração e os de medicamentos e vacinas.

Na pecuária leiteira, porém, há uma grande dificuldade em afirmar que o produtor teve prejuízos por se tratar de uma produção conjunta, ao mesmo tempo em que as matrizes produzem leite, aumentam o rebanho, reproduzindo bezerras (as), portanto, estão dando frutos para o futuro da atividade, seja para aumentar o rebanho leiteiro seja simplesmente para abate.

CONCLUSÃO

Ao conhecer os custos da produção, provenientes da pecuária leiteira, acredita-se ter atingido os objetivos anteriormente propostos. Entretanto, ao calcular os custos da produção, de uma forma geral, procurou-se englobar todos os insumos que envolvam a produção, para que o produtor possa ter em mãos uma ferramenta importante na tomada de decisões.

Com relação ao resultado encontrado no presente trabalho, referente à propriedade rural em estudo, a atividade leiteira está demonstrando prejuízo. O produtor, para reverter esse resultado, como já vem fazendo, deverá continuar utilizando as técnicas de melhoramento genético e aumentar o número de vacas em processo de lactação, pois, dessa forma, elevará a quantidade de litros de leite produzidos e, conseqüentemente a receita, obtendo assim um resultado positivo.

Então, para o ano seguinte, o produtor rural terá um número maior de vacas em processo de lactação, utilizando a mesma quantidade de hectares para o pastoreio, com uma melhor qualidade genética dos animais. Portanto, haverá um aumento nos custos da produção, em relação aos

insumos, ração e medicamentos, pois esses variam conforme o número de vacas em processo de lactação. Já os hectares produzidos com pastagens serão os mesmos, mas com um número maior de vacas em processo de lactação, com isso, a produção de leite tenderá a ser maior.

No entanto, o resultado mostrou que existe um alto custo de alimentação das vacas em processo de lactação, em relação a pastagens e suplementos alimentícios. Considera-se esse custo, um dos fatores mais importantes no processo da produção de leite, visto que, quanto melhores as condições de alimentação, mais o animal produzirá, ou seja, aumentando a alimentação, aumentará a produção. Isso envolve, porém, a genética de cada animal, devendo ser acompanhada desde o início de sua vida. Isso servirá para que o produtor não tenha gastos desnecessários com animais que não tenham alta produtividade.

O estudo mostrou que a apuração dos custos da produção de leite são bastante complexos em razão de algumas características como a produção conjunta, isto é, leite e carne; participação de mão-de-obra familiar; produção contínua; e altos investimentos em terras, benfeitorias, máquinas e animais. A complexidade do cálculo dos custos, levando em conta tais fatores, recomenda uma forte interação entre, quem está determinando o custo, o acadêmico e o produtor, buscando assim, uma interpretação dos resultados que mais se aproxime da realidade.

Sem esse cuidado, é bem possível que se encontre um elevado custo da produção, enquanto para o produtor a atividade vai muito bem ou vice-versa. Prazos diferentes entre os objetivos do produtor e o período de análise são, freqüentemente, razões de interpretações erradas. Por exemplo, podem-se ter altos investimentos em um ano e, portanto, os benefícios desses investimentos ocorrerão daqui a três ou quatro anos. Por isso, os custos da produção devem ser apropriados, para que reflitam a realidade do produtor. Daí a necessidade de considerar, no cálculo do custo, os objetivos e as metas do produtor.

Constatou-se que não é muito simples apurar os custos da atividade rural, devido ao produtor rural, muitas vezes, manter as informações somente em sua memória ou em anotações informais. Apesar disso, o produtor rural sempre se colocou à disposição para a realização do trabalho.

Verificou-se que, para o produtor obter o seu sucesso, é preciso que concretize seus objetivos e metas, o que pode levar, mais ou menos, uns dois anos, caso não faça novos investimentos em matrizes leiteiras.

Por fim, conclui-se que o trabalho realizado alcançou todos os seus objetivos propostos, já que houve uma troca de conhecimentos entre o produtor rural e o acadêmico. Além de o produtor demonstrar um

grande interesse nos dados e sugestões apresentados referente ao custo da produção da pecuária leiteira, reconhece também a importância de um controle maior dos seus custos da produção.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1998a.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. São Paulo: Atlas, 2000.

OBRAS CONSULTADAS

ANCELES, Pedro E. S. **Manual de tributos da contabilidade rural**. São Paulo: Atlas, 2001.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade rural: uma abordagem decisória**. São Paulo: Atlas, 1998b.

FERREIRA, Aurélio Buarque de H. **Dicionário Aurélio**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José. **Introdução à teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

LEONI, George S. G. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARION, J. C. **Contabilidade rural**. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Contabilidade da pecuária**. São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MATZ, Adolph; CURRY, Othel; FRANK, George. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1978.

NEPOMUCENO, Fernando. **Contabilidade rural e seus custos de produção**. São Paulo: IOB - Thomson, 2004.

NEVES, Silvério; VICECONTI, Eduardo. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Frase, 2001.

SANTOS, G. J.; MARION, J. C.; SEGATTI, S. **Administração de custos na agropecuária**. São Paulo: Atlas, 2002.