

ANÁLISE DA GESTÃO DE CUSTOS NAS PROPRIEDADES DE OVINOS NO ESTADO DE SÃO PAULO, BRASIL

ANALYSIS OF THE COST MANAGEMENT OF SHEEP PROPERTIES IN THE STATE OF SÃO PAULO, BRAZIL

Angélica Cáritas da Silva*
Mirian Fabiana da Silva**
Augusto Hauber Gameiro***

RESUMO

Diante de um cenário complexo e competitivo, a gestão de custos tem papel significativo no gerenciamento das propriedades rurais, pois fornece informações para a tomada de decisão visando um adequado retorno econômico. Neste contexto, objetivou-se analisar a gestão de custos dos produtores de ovinos do estado de São Paulo. Foram entrevistados 20 produtores de ovinos. O roteiro utilizado foi composto por três partes: i) identificação do perfil do produtor, ii) caracterização das propriedades e iii) gestão e controle de custos das propriedades. Os dados coletados foram tabulados e analisados por meio de estatística descritiva, como média, desvio padrão e frequência. Dos produtores, 72,22% possuem mais de 50 anos de idade e 78,95% estão na atividade de ovinocultura há menos de 15 anos. As propriedades analisadas possuem em média de 22,88 ha destinadas a ovinocultura, com média de 276,25 animais. O controle de custos e receitas é realizado por 80,00% dos produtores, destes 87,50% disseram realizar somente o fluxo de caixa. O principal motivo apresentado pelos produtores de não calcularem os custos considerando todos os fatores de produção foi falta de hábito, seguido por não acharem importante, falta de um modelo, falta de orientação e falta de tempo. Conclui-se que na ovinocultura do estado de São Paulo existem produtores que realizam o cálculo dos custos de forma mais completa, produtores que utilizam controles simples dos custos e produtores que não possuem nenhum controle.

Palavras-chave: Eficiência econômica. Fluxo de caixa. Lucratividade. Contabilidade de custos. Tomada de decisão.

ABSTRACT

Faced with a complex and competitive scenario, cost management has a significant role in the management of rural properties, as it provides information for decision making aiming at an adequate economic return. In this context, the objective of this study was to analyze the cost management of sheep-producers in the state of São Paulo. Twenty producers of sheep were interviewed. The roadmap used was composed of three parts: i) identification of the profile of the producer, ii) characterization of properties and iii)

* Universidade de São Paulo, Faculdade de Zootecnia e Engenharia de Alimentos, Pirassununga SP, Brasil.
angelica.caritas@usp.br

** Universidade de São Paulo, Faculdade de Medicina Veterinária e Zootecnia, Pirassununga SP, Brasil.
mirian.fabiana@usp.br

*** Universidade de São Paulo, Faculdade de Medicina Veterinária e Zootecnia, Pirassununga SP, Brasil.
gameiro@usp.br

management and control of property costs. The data collected were tabulated and analyzed using descriptive statistics, such as mean, standard deviation and frequency. Of the producers, 72.22% are over 50 years of age and 78.95% have been in sheep farming for less than 15 years. The analyzed properties have on average 22.88 ha for sheep, with a mean of 276.25 animals. The control of costs and revenues is performed by 80.00% of the producers, of these 87.50% said to carry out only the cash flow. Producers' main reason for not calculating costs by considering all factors of production was lack of habit, followed by not finding it important, lacking a model, lack of orientation and lack of time. It is concluded that in the state of São Paulo, there are producers who carry out the calculation of costs more completely, producers who use simple controls of costs and producers who do not have any control.

Keywords: Economic efficiency. Cash flow. Profitability. Cost accounting. Decision Making.

Introdução

A ovinocultura é uma atividade econômica desenvolvida em todos os estados brasileiros, estando presente em regiões com diferentes características edafoclimáticas, econômicas e sociais. A produção de ovinos no Brasil possui importância econômica e social, tanto para produtores que investem em rebanhos de genética e/ou comercial, quanto para os produtores de subsistência.

A ovinocultura brasileira – com qualquer outra atividade do agronegócio - vem passando por processo de transformação devido às mudanças na economia, desenvolvimento tecnológico e mercado consumidor cada vez mais exigente e dinâmico.

A cadeia de ovinos vem apresentando fatores favoráveis e limitantes para o seu desenvolvimento. Os fatores favoráveis são melhoramento genético e nutricional, assistência técnica, disponibilidade de insumos, integração com outras atividades, atividade alternativa para pequenos produtores, ciclo produtivo curto, apoio de instituições de pesquisa e extensão. No entanto apresenta fatores que limitam o crescimento e que precisa trabalhá-los para tornar a atividade viável. Os fatores limitantes são mão de obra não especializada, baixa taxa de natalidade, atividade secundária, sazonalidade e heterogeneidade produtiva, dificuldade de acesso ao crédito, custos elevados, práticas sanitárias e nutricionais deficientes, falta de inovação, inexistência de controle de custos, falta de planejamento zootécnico e gerencial (VIANA; REVILLION; SILVEIRA, 2013).

Diante deste cenário, os produtores de ovinos precisam se profissionalizar tanto na área zootécnica como gerencial. O gerenciamento da atividade é importante para

identificar os principais fatores limitantes dentro dos sistemas produtivos. As informações geradas podem ser usadas para aumentar a eficiência e tornar a atividade viável. Para isto, o produtor deve conhecer os fatores que compõem e influenciam o sistema de produção. Esses fatores estão ligados a produção de forma interna e externa, ou seja, dentro e fora da porteira.

O sistema de produção é um conjunto de decisões e normas técnicas aplicadas ao uso de fatores produtivos, como trabalho, terra e capital. Cabe ao produtor planejar as atividades zootécnicas buscando a melhor alocação dos recursos produtivos. Além disso, o gestor precisa controlar os gastos, conhecer o resultado econômico e tomar decisões estratégicas. Portanto, para isso o produtor necessita de um sistema de custeio que atenda as necessidades gerenciais.

A gestão de custos tem papel significativo no gerenciamento das propriedades rurais, pois fornece informações para o planejamento e tomada de decisão para a alocação mais eficiente dos recursos, visando um adequado retorno econômico. Porém a ausência da gestão de custos reflete no desempenho da atividade, como baixa rentabilidade, descapitalização e abandono.

Diante desse cenário complexo e competitivo, é preciso que os produtores tenham a capacidade de analisar as exigências do ambiente interno e externo à propriedade. O produtor necessita gerenciar os fatores que estão ao seu controle, pois ele não tem controle do preço de venda do produto. A estratégia fundamental é minimizar os custos ou maximizar o lucro para obter um produto competitivo. Neste contexto, objetivou-se analisar a gestão de custos na ovinocultura do estado de São Paulo, como os produtores gerenciam os custos de produção da sua atividade, identificar qual a forma de cálculo utilizada e, se não faz qual o motivo e dificuldades.

1 Panorama da Ovinocultura

A ovinocultura é uma atividade econômica desenvolvida em todo o território brasileiro. A espécie ovina é criada em diversos tipos de sistemas de produção, com diferentes tamanhos, níveis de tecnologias e finalidades. A produção da região nordestina do Brasil, a maioria dos sistemas de produção é voltada para a produção de carne e pele, com importância econômica e social principalmente para a agropecuária familiar. No sul do país, a criação apresenta-se mais tecnificada e com finalidade de produzir carne e lã. Essas duas regiões são tradicionais na ovinocultura brasileira.

O rebanho de ovinos no Brasil em 2016 foi de 18,4 milhões de animais distribuídos por todas as regiões do país, porém, a criação concentra-se nas regiões nordeste e sul. A região nordeste detém 63,05%, seguido pela região sul (23,91%), centro-oeste (5,67%), norte (3,72%) e sudeste (3,65%) (IBGE, 2018).

Os estados Bahia e Rio Grande do Sul em 2016 possuíam a mesma quantidade de ovinos, que foi de 3,49 milhões, sendo os dois estados com maior produção representando 18,97% do rebanho efetivo total do Brasil (IBGE, 2018). A ovinocultura na Bahia é baseada na criação de ovinos das raças deslançadas que produzem carne e peles, sendo animais adaptados ao clima tropical e rústicos. No Rio Grande do Sul, as raças predominantes são para a produção de lã, carne ou mistas, adaptadas ao clima subtropical.

O estado de São Paulo possui um rebanho de 377.245 ovinos, o que representa 56,07% do total da região sudeste e 2,05% do Brasil (IBGE, 2018). Ao analisar o rebanho do estado de São Paulo observa que em 2007 era de 415.431 animais, alcançando em 2010 o maior número de 467.253 cabeças. Após 2010 a quantidade de animais vem reduzindo, em 2016 o rebanho foi de 377.245 ovinos (IBGE, 2018). O desenvolvimento da produção de ovinos em São Paulo deve-se a melhoria na genética do rebanho e adoção de tecnologias próprias às condições do estado (STAUDT; SILVA, 2008).

Cardoso et al. (2015) analisaram propriedades com produção de ovinos, no estado de São Paulo em 2009 e 2010, encontraram que a ovinocultura é uma atividade secundária, de pequeno porte e espalhada pelo estado. Porém, a maioria dos sistemas de produção apresenta baixo uso de tecnologia, empregando técnicas simples de manejo, não recebem assistência técnica, nem utilizam ferramentas de administração. Os autores relataram que enquanto não houver interesse de estimular melhorias das condições de produção de ovinos no estado, o setor não evoluirá. De fato, o que esses autores relataram está acontecendo na produção de ovinos de São Paulo, como pode ser observada nos dados da Pesquisa Pecuária Municipal (IBGE, 2018), ao longo dos últimos sete anos houve queda na quantidade de animais.

O estado tem potencial de produção e de consumo de carne ovina, porque a maioria dos consumidores está localizada em São Paulo (VIANA; SILVEIRA, 2009). O maior crescimento do consumo ocorre em restaurantes nas grandes cidades, em especial na região sudeste (JORIS; VILPOUX, 2013). Diante desse contexto, os gestores da ovinocultura precisam melhorar a gestão da atividade, organizar e profissionalizar, buscando desenvolver um planejamento estratégico para se manter no mercado dinâmico

imposto pela globalização da economia. Assim, a atividade conseguirá crescer e atender a demanda por carne, que ainda é suprida pelas importações.

2 Gestão de Custos

A gestão de uma empresa agropecuária é um processo dinâmico, que busca alcançar os objetivos e metas, por meio da utilização dos recursos disponíveis (BATEMAN; SNELL, 1998). A eficiência da gestão do negócio depende, dentre vários fatores, de um suporte capaz de fornecer informações relevantes para as diversas decisões gerenciais. Um sistema de gestão para obter essas informações, deve ser compatível com as características organizacionais, isto é importante para que a atividade econômica seja rentável e garantir competitividade diante de um mercado complexo e dinâmico e com margem reduzida (SOUZA et al., 2011).

A gestão de custos tem papel significativo no processo de gerenciamento de propriedades rurais, assim como nas demais atividades, uma vez que pode fornecer informações que possibilitem aos gestores tomar decisões na escolha do sistema de produção a ser seguido, além de permitir a melhor alocação dos recursos visando um adequado retorno econômico (MOURA et al., 2010).

As informações geradas pela gestão de custos podem ser utilizadas para: avaliar o desempenho, controlar as operações e atividades e auxiliar na tomada de decisão. Na avaliação do desempenho da atividade, o conhecimento dos custos permite medir o lucro, determinar a rentabilidade e avaliar o patrimônio, além da comparação com alternativas de emprego do capital. No controle das operações permite identificar métodos e procedimentos para controle do estoque e de produção, manutenção dos orçamentos e comparação entre previsto e realizado, a fim de fixar diretrizes e corrigir distorções. As informações sobre custos auxiliam no planejamento, no gerenciamento e principalmente na tomada de decisão sobre a produção, se produzir ou não, quando e quanto (CÓCARO; CALEGÁRIO; BHERING, 2015; MENEGAZ et al., 2006; RUBERTO et al., 2013; VORPAGEL; HOFER; SONTAG, 2017).

A implantação da gestão de custos envolve treinamento da mão de obra, coleta de dados, processamento dos dados e análise dos resultados (OIAGEN et al., 2006). O processo de gestão de custos tem sido marcado pela presença de vários conceitos. O conhecimento geral e específico desses conceitos pode aprimorar a gestão. Uma breve descrição dos principais tipos de custos e métodos de custeio é apresentada a seguir.

2.1 Tipos de Custos

O custo de produção é definido como todos os gastos e esforços aplicados diretamente e indiretamente na produção de determinado bem ou serviço (MARTINS, 2010; MATSUNAGA et al., 1976; SANTOS; MARION; SEGATTI, 2009). Vale observar que, o conceito clássico de custo se baseia em dois aspectos: no custo alternativo ou custo de oportunidade, no qual o custo dos recursos para a empresa é igual ao seu valor nos melhores usos alternativos; e no custo explícito e custo implícito, o primeiro definido como dispêndio em dinheiro, referente ao pagamento dos bens e serviços comprados ou alugados e o segundo considerado como a remuneração associada a fatores pertencentes à empresa (MATSUNAGA et al., 1976; RAINERI; ROJAS; GAMEIRO, 2015). Os custos podem ser classificados quanto ao produto em diretos e indiretos e quanto à variação quantitativa em fixos e variáveis.

Os custos classificam-se como diretos, quando podem ser diretamente e objetivamente relacionados aos produtos agropecuários, bastando existir uma medida de consumo, não havendo necessidade de rateio para determiná-los (SANTOS; MARION; SEGATTI, 2009). Pode-se citar como exemplos de custos diretos na ovinocultura ração, medicamentos, minerais, silagem, cerca elétrica, tosquia, pastagem e outros insumos (EYERKAUFER; COSTA; FARIA, 2007).

Custos indiretos são aqueles necessários à produção, geralmente de mais de um produto, porém, não podem ser alocados de forma direta e objetiva aos produtos finais. Para serem atribuídos ao objeto de custo, precisam de critérios de distribuição (rateio, alocação, apropriação) (MARTINS, 2010). Exemplos de custos indiretos na ovinocultura são mão de obra, energia elétrica e depreciação dos ativos envolvidos na atividade (EYERKAUFER; COSTA; FARIA, 2007).

Custos Variáveis são aqueles que variam em função do volume de produção e sua duração é limitada a um ciclo de produção. Se diminuir o volume de produção os custos variáveis diminuirão. Portanto, se a produção aumentar, os custos variáveis aumentarão (PADOVEZE, 2013). Esses custos na ovinocultura podem ser alimentação, medicamentos e vacinas, pastagem, energia elétrica, conservação e reparos das benfeitorias, conservação e reparos de máquinas e equipamentos, assistência técnica, transporte de animais, custo de abate, impostos e taxas, mão de obra temporária, juros sobre o capital de giro, mão de obra permanente e despesas gerais (BARROS et al., 2009).

Custos Fixos são aqueles que não alteram com aumento ou redução na quantidade produzida, por mais de um ciclo de produção. Esses custos são necessários para se manter um nível mínimo de atividade operacional, sendo conhecidos como custo de capacidade (MEGLIORINI, 2007; PADOVEZE, 2013). Os custos fixos na ovinocultura são depreciação das benfeitorias, máquinas e equipamentos, depreciação da pastagem e o custo de oportunidade do capital investido (BARROS et al., 2009).

2.2 Métodos de Custeio

Para mensurar corretamente a rentabilidade e a lucratividade dos produtos de uma empresa é necessário que se mensure seus custos, para isso utiliza-se de métodos de custeio. Os métodos de custeio possibilitam acumular os custos e transferi-los para os produtos da forma mais adequada. Por meio desses métodos, os gestores obtêm informações para planejar, organizar, coordenar, executar e controlar as ações para a tomada de decisão. A escolha do método dependerá das necessidades da empresa e de seu processo de produção, a fim de adotar a melhor forma de acumular seus custos (MEGLIORINI, 2007; PADOVEZE, 2013).

Os métodos de custeio, mais conhecidos, são o custeio direto, custeio variável e o custeio por absorção, chamados de custeios tradicionais (MEGLIORINI, 2007). Os métodos de custeio direto e variável são os mais simplificados para determinar o custo do produto ou serviço.

O método de custeio direto utiliza apenas os gastos diretos a cada produto, sejam custos (área industrial/operacional) ou despesas (área comercial/financeira). Esse método utiliza os custos e as despesas diretos tanto variáveis quanto fixos. Os custos diretos variáveis são incorporados ao custo dos produtos pelo seu custo unitário específico, e os custos diretos fixos, pelo custo médio em função da quantidade produzida (PADOVEZE, 2013).

O método de custeio variável considera somente os custos e despesas variáveis diretos ou indiretos, para determinação dos custos de produção (SANTOS; MARION; SEGATTI, 2009). Esse método busca o custo unitário do produto utilizando apenas elementos variáveis, sendo o valor unitário para cada unidade de produto perfeitamente definido, não usa conceito de cálculo médio, o que elimina a necessidade de rateios. Essa característica torna esse método cientificamente recomendável para propósitos de previsões e tomada de decisão no curto prazo (PADOVEZE, 2013).

O método de custeio por absorção consiste na apropriação dos custos e despesas diretos ou indiretos, fixos ou variáveis para o cálculo do custo dos produtos. Esse método é o mais utilizado pelas empresas, pela simplicidade em sua utilização e por ser o único aceito pela legislação fiscal brasileira, para fins de valorização de estoques. No entanto a desvantagem desse método é os critérios de rateios para atribuir os custos indiretos aos produtos (MEGLIORINI, 2007; MARTINS, 2010).

Outro método de custeio para calcular os custos de produção na agropecuária é a metodologia do custo operacional de produção, desenvolvido pelo Instituto de Economia Aplicada da Secretaria de Agricultura do Estado de São Paulo. O custo operacional surgiu pelas dificuldades encontradas em avaliar alguns elementos que compõem os custos fixos, pois dependem da situação e da unidade de tempo (MATSUNAGA et al., 1976).

Os custos podem ser segmentados de três formas: custo operacional efetivo, custo operacional total e custo total. O custo operacional efetivo (COE) refere-se aos custos que implicam em desembolso do produtor para a manutenção do sistema, tais como: alimentação; medicamentos, vacinas e limpeza; pastagem; energia elétrica; conservação e reparos das benfeitorias; conservação e reparos de máquinas e equipamentos; assistência técnica; transporte de animais; custo de abate; impostos e taxas; mão de obra; despesas gerais. O custo operacional total (COT) compreende o custo operacional efetivo mais a depreciação de máquinas, implementos, equipamentos, forrageiras não-anuais, reprodutores e animais de serviços e benfeitorias e o pró-labore. O custo total (CT) é a soma do custo operacional total mais os custos de oportunidade (MATSUNAGA et al., 1976).

A depreciação é a redução do valor dos ativos em consequência de sua utilização e/ou disponibilidade em determinado período. A depreciação é um custo necessário para substituir os bens de capitais, ou seja, a reserva em dinheiro feita durante a vida útil do bem para sua posterior substituição. O método mais utilizado para calcular a depreciação é o linear ou de cotas fixas (SANTOS; MARION; SEGATTI, 2009). Para calcular este valor é preciso realizar um inventário de todos os recursos existentes na propriedade, tais como animais, instalações, máquinas e equipamentos. Vale destacar que somente calcula a depreciação dos bens que possuem vida útil limitada, portanto a terra não se deprecia. Os animais necessitam de depreciação somente em rebanhos que não produzem as fêmeas de reposição, caso contrário, é necessário depreciá-los (LOPES; PELEGRINI, 2015).

O custo de oportunidade é a remuneração dos fatores de produção (terra, benfeitorias, máquinas e animais), alocado ao melhor uso alternativo. Esse custo

representa a recompensa que o produtor recebe quando coloca os fatores de produção à disposição do processo de produção, ou seja, o valor que receberia se esses recursos estivessem aplicados em uma atividade alternativa. O critério mais utilizado para a remuneração é a taxa real de juros, por exemplo, a caderneta de poupança (RAINERI; ROJAS; GAMEIRO, 2015).

Gomes (2000) destaca a necessidade de conhecer o método de cálculo dos custos para evitar conclusões equivocadas. O custo de produção é um poderoso instrumento para o gestor quando bem interpretado, do contrário poderá levar a conclusão irreal.

3 Material e Métodos

A pesquisa caracterizou-se como descritiva, por descrever e analisar as características de determinada população e/ou estabelecer relações entre variáveis, quando se deseja levantar as opiniões, atitudes e crenças de uma população. Quanto ao delineamento, adotou-se pesquisa *survey* ou levantamento, caracterizado pela interrogação direta às pessoas, buscando obter informações. Para a coleta de dados utilizou-se técnica de interrogação por meio de entrevistas. Em relação ao método de abordagem do problema, a pesquisa foi qualitativa e quantitativa (GIL, 2010; MARCONI; LOKATOS, 2012).

A escolha dos produtores foi por amostra não-probabilística intencional, dentro de um universo de 54 produtores de ovinos associados à Associação Paulista de Criadores de Ovinos - ASPACO (ASPACO, 2017). Os dados foram coletados através de entrevista via telefone em dezembro de 2017. O número de entrevistados foi em decorrência da disponibilidade e do interesse de participar da pesquisa, obtendo no final uma amostra de 20 produtores (37,04%).

A coleta dos dados foi realizada por meio de entrevista estruturada, seguindo um roteiro. O roteiro utilizado foi composto por três partes: i) identificação do perfil do produtor, como sua idade, escolaridade e tempo de atividade rural; ii) caracterização das propriedades quanto aos aspectos de tamanho, sistema produtivo e quais as culturas desenvolvidas; e iii) gestão e controle de custos das propriedades, se os produtores realizam, como é realizado e quais as dificuldades encontradas. A interrogação direta por meio da entrevista proporcionou que os produtores relatassem os seus pontos de vista sobre a situação e as dificuldades de realizar a gestão de custos da atividade de ovinos.

Os dados coletados foram tabulados e analisados por meio de estatística descritiva, como média, desvio padrão e frequência, utilizando o software Microsoft Office Excel[®] para os cálculos.

4 Resultados e Discussão

Os resultados da pesquisa estão divididos em três partes: o perfil dos produtores de ovinos, o perfil das propriedades rurais e gestão de custos utilizada na atividade.

4.1 Perfil dos Produtores de Ovinos

Os produtores de ovinos entrevistados apresentaram média de 53,83 anos de idade, com um mínimo de 24 e máximo de 84 anos, sendo que 72,22% estão acima de 50 anos (Figura 1). Percebe-se que uma das características dessa atividade é possuir produtores com grande variação de idade. Cardoso et al. (2015) que também estudaram a ovinocultura no estado de São Paulo, encontraram que a idade do criador foi em média de 57,40 anos, variando de 19 a 86 anos. No entanto, ao mesmo tempo em que se verifica o envelhecimento dos produtores rurais, identifica-se a entrada de produtores jovens na atividade.

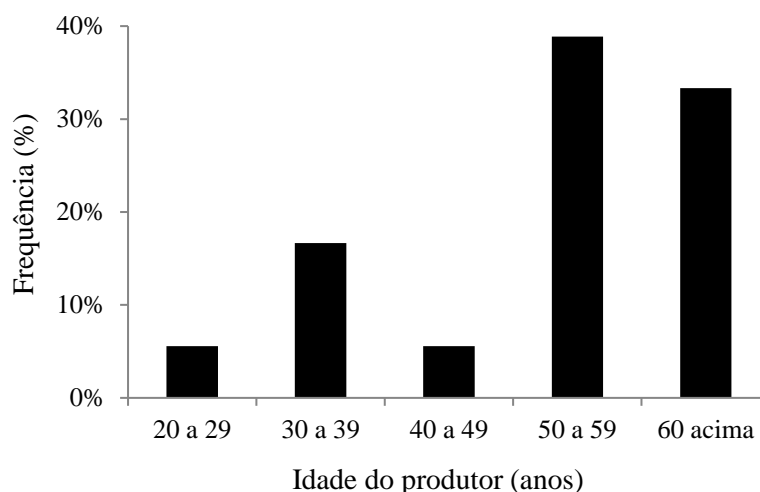


Figura 1 - Idade dos produtores de ovinos entrevistados no estado de São Paulo (n=18).

Fonte: os autores.

Os produtores estão na atividade rural em média há 21,94 anos, a maioria (68,42%) está na atividade entre 6 a 25 anos, no entanto observou-se produtor atuando há 60 anos (Figura 2).

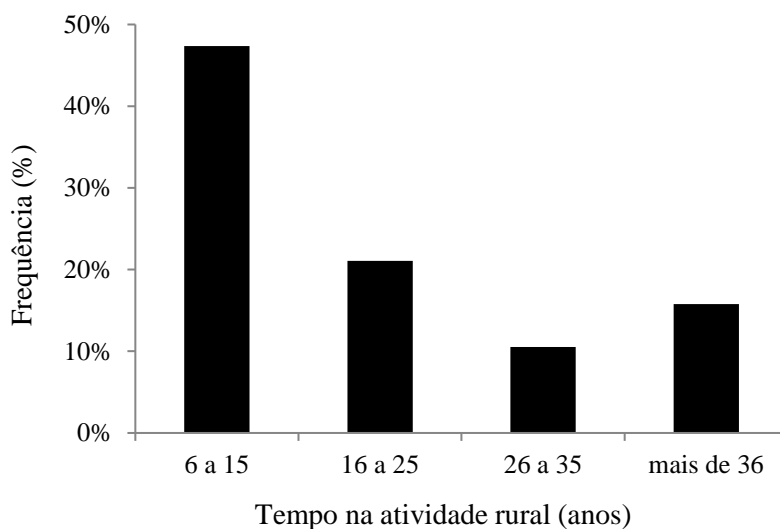


Figura 2 - Tempo na atividade rural dos produtores de ovinos entrevistados no estado de São Paulo (n=18).

Fonte: os autores.

Os produtores entrevistados atuam na atividade de ovinocultura em média há 13 anos, tendo criador iniciante com 1,5 anos e também com 60 anos de atuação. Na Figura 3, pode-se observar a distribuição dos produtores por tempo de atuação na atividade. Dos produtores entrevistados 78,95% estão na atividade há menos de 15 anos, isso demonstra que a ovinocultura no estado de São Paulo é relativamente recente e em crescimento. Fato observado também por Souza, Lopes e Demeu (2008) e Cardoso et al. (2015).

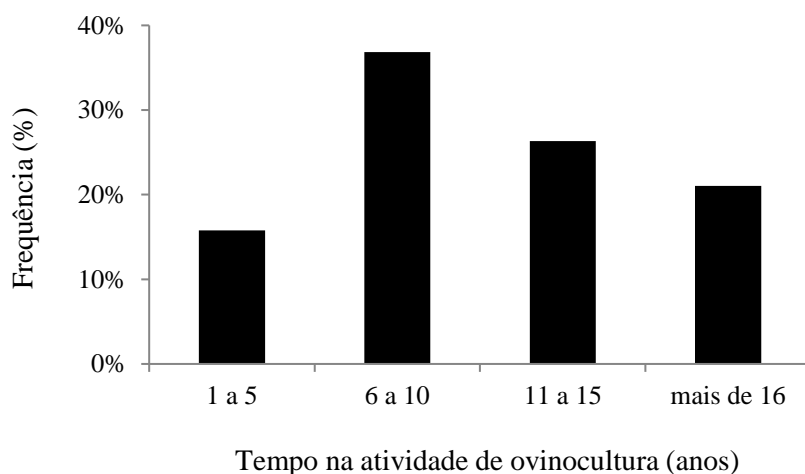


Figura 3 - Tempo na atividade de ovinocultura dos produtores entrevistados no estado de São Paulo (n=19).

Fonte: os autores.

A pesquisa identificou que a atividade de ovinocultura no estado de São Paulo é conduzida principalmente por pessoas com curso superior (88,90%) e curso técnico

(11,10%). Esse resultado foi diferentes do estudo de Cardoso et al. (2015) que encontraram 45,00% dos produtores com nível superior.

Dos produtores entrevistados 50,00% possuem formação nas áreas de produção rural e gerenciamento, como Medicina Veterinária, Zootecnia, Administração, Agronomia e Técnico em Agropecuária. Isso demonstra que existem produtores interessados no crescimento profissional.

4.2 Perfil das Propriedades

As propriedades analisadas possuem área total em média de 210,75 ha, verificou-se que 47,37% das propriedades têm área total até 50 ha. O tamanho da área utilizada para a ovinocultura foi em média de 22,88 ha, sendo que 61,11% das fazendas possuem área até 20 ha. A área total e a usada para a atividade de ovinos apresentam tamanhos variados, com desvio padrão de 309,81 ha e 21,72 ha, respectivamente (Tabela 1).

Nos estudos de Souza, Lopes e Demeu (2008) e Cardoso et al. (2015) verificaram que no estado de São Paulo a área destinada à criação de ovinos são pequenas, em média de 26 ha (SOUZA; LOPES; DEMEU, 2008) e 60,00% das propriedades em área até 15 ha (CARDOSO et al., 2015). Caso semelhante foi encontrado por Silva et al. (2013) no estado do Rio Grande do Sul, onde 31,00% das propriedades usam menos de 5 ha, 51,00% entre 5 e 100 ha e 18,00% mais de 100 ha.

Tabela 1 - Perfil das propriedades de ovinos analisadas no estado de São Paulo

Parâmetros	Área total da propriedade (ha) (n=19)	Área utilizada para a ovinocultura (ha) (n=18)	Quantidade de animais (cabeças) (n=20)
Média	210,75	22,88	276,25
Desvio padrão	309,81	21,72	279,76
Mínimo	0,60	0,60	20,00
Máximo	1040,00	72,60	1000,00

Fonte: os autores.

As propriedades analisadas possuem em média 276,25 animais, sendo que 40,00% têm rebanho com até 100 cabeças, 40,00% com 101 a 500 cabeças e 20,00% de 501 a

1000 cabeças. O tamanho dos rebanhos de ovinos apresenta bastante variado (desvio padrão de 279,76 animais), como o tamanho das propriedades.

Rodrigues et al. (2013) analisaram fazendas de ovinos no estado de São Paulo, e encontraram que o número médio de animais por propriedade foi superior a 100 animais, com capacidade para comercializar entre 50 e 100 cordeiros por ano. Já o estudo de Silva et al. (2013) sobre a ovinocultura no estado do Rio Grande do Sul relataram que 70,00% das propriedades possuíam até 100 animais. Portanto, as criações de ovinos podem ser consideradas pequenas e com poucas exceções.

A ovinocultura não é a atividade exclusiva em 80,00% das propriedades pesquisadas. Quanto às atividades desenvolvidas juntamente com a ovinocultura, as atividades pecuárias representam 72,00%, enquanto que as agrícolas, 28,00%. Na pecuária, a atividade desenvolvida com maior frequência é bovinocultura de corte, seguida de outras criações como equinocultura, bovinocultura de leite, canicultura e avicultura (Figura 4).

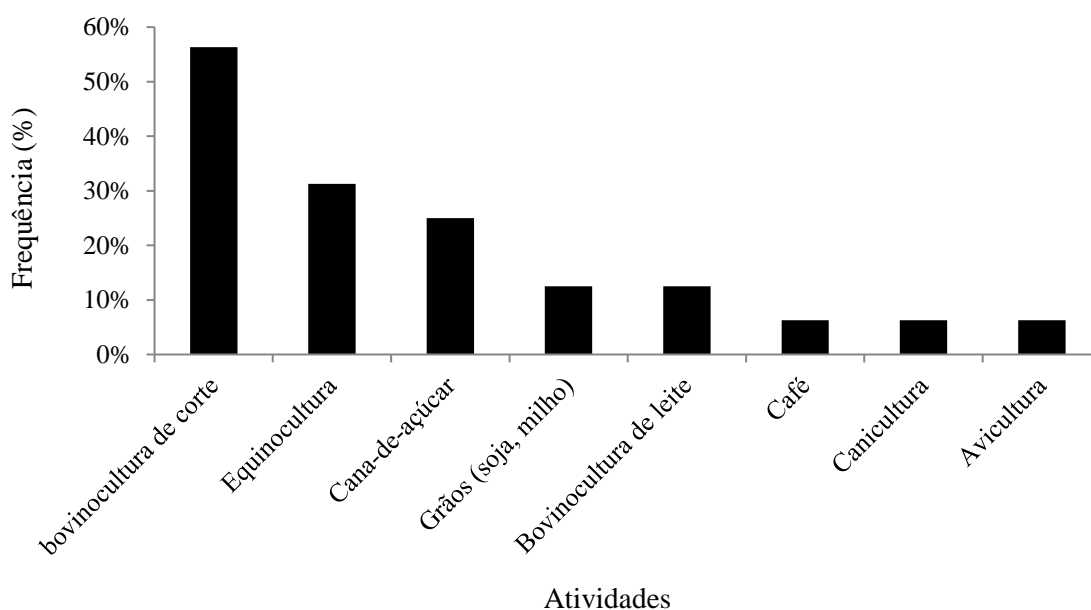


Figura 4 - Atividades desenvolvidas em conjunto com a ovinocultura pelos produtores entrevistados no estado de São Paulo (n=16).

Fonte: os autores.

A ovinocultura é uma atividade secundária das propriedades, pois os criadores a desenvolvem paralelamente a outras atividades econômicas de maior relevância. A presença de bovinos de corte nas propriedades também foi relatado nas pesquisas de Rodrigues et al. (2013) e Silva et al. (2013).

As raças de ovinos utilizadas nas propriedades analisadas estão apresentadas na Tabela 2. A raça predominante é a Dorper em mais da metade das fazendas, esta é uma das opções de animais para a produção de carne em condições tropicais. Esse resultado foi diferente dos encontrados por Souza, Lopes e Demeu (2008) e Cardoso et al. (2015), em que a raça predominante foi a Santa Inês no estado.

Tabela 2 - Frequência das principais raças de ovinos nas propriedades analisadas no estado de São Paulo

Raças	Frequência (n=20)
Dorper	55%
White Dorper	30%
Santa Inês	25%
Suffok	15%
Poll Dorset	5%
Cruzamento Dorper x Santa Inês	5%
Sem raça definida	5%

Fonte: os autores.

Nas propriedades analisadas, 45,00% (9/20) das criações de ovinos são destinadas a produção de genética, ou seja, animais de elite. Siqueira et al. (2013) analisaram também propriedades no estado e relataram que 59,40% das fazendas atuavam na produção comercial e 21,80% na criação de animais de elite. De acordo com Staudt e Silva (2008), o crescimento da ovinocultura em São Paulo tem acontecido juntamente com o melhoramento genético do rebanho, isto pode ser verificado pelo número de propriedades com produção de genética.

O estudo evidenciou que há uma grande diversidade de sistemas de produção entre os produtores. Os sistemas de produção utilizados foram semiconfinado em 25,00% (5/20) das propriedades, confinamento somente dos cordeiros e o restante do rebanho a pasto em 25,00% (5/20), à pasto com suplementação em 25,00% (5/20), confinamento somente dos animais de genética e o restante do rebanho à pasto com suplementação em 25,00% (3/20) e confinamento em 10,00% (2/20). Esse estudo diverge dos resultados de Cardoso et al. (2015) e Silva et al. (2013) em que o regime de criação à pasto foi predominante nas fazendas. Souza, Lopes e Demeu (2008) encontraram que o semiconfinado foi o mais adotado.

Quanto às pessoas envolvidas com a atividade de ovinocultura, 65,00% (13/20) das propriedades utilizam somente empregados, 25,00% (5/20) familiares e empregados

e 10,00% (2/20) somente familiares. Portanto, a atividade não é predominantemente familiar.

Para a realização de investimentos, 85,00% (17/18) dos produtores afirmaram fazer uso de recursos próprios e 5,00% (1/18) de financiamento. Isso se evidencia pela dificuldade de acesso ao crédito e pela diversidade de atividades econômicas existentes nas propriedades, pois, quando uma atividade está em crise, a outra gera renda. Cyrne et al. (2015) verificaram que para a manutenção e ampliação das atividades na propriedade, 88,00% dos produtores se valem de recursos próprios e financiamentos.

4.3 Gestão de Custos na Ovinocultura

Quando os produtores foram questionados se realizam algum controle de custos e receitas na propriedade, 80,00% disseram que sim, contra 20,00% que não fizeram. Ao questionar quanto ao método de controle, 87,50 % (14/16) disseram realizar somente o fluxo de caixa (entrada e saída de dinheiro).

Dos quatros produtores que não fazem controle das receitas e custos, dois afirmaram que está liquidando o plantel e abandonando a atividade. Um disse que a atividade está no início e que ainda não gerou receitas. O outro declarou que não compensa, pois a atividade apresenta prejuízo.

O fluxo de caixa demonstra a origem e a aplicação de todo o dinheiro que transitou pelo caixa em um determinado período e o resultado de fluxo, ou seja, as entradas e saídas de valores monetários no decorrer das operações que ocorrem ao longo do tempo (CÓCARO; CALEGÁRIO; BHERING, 2015). Se considerar o método de custo operacional de produção, os produtores calculam o custo operacional efetivo, que compreende aqueles nos quais ocorrem efetivamente desembolso de dinheiro. Esses itens são facilmente identificados por serem explícitos. Os custos não monetários que incluem depreciação das máquinas, equipamentos, construções e animais e custo de oportunidade são ignorados nos cálculos pelos produtores. A não consideração dos custos implícitos não permite avaliar o resultado econômico da atividade de forma correta, e muitas vezes o produtor acaba se descapitalizando, pela falta de informação e controle.

A ovinocultura é desenvolvida em conjunto com outras atividades agropecuárias, tornando a apuração dos custos mais difícil. Esta dificuldade reside tanto no controle dos seus elementos, de forma a obter uma correta apropriação dos custos de cada produto ou atividade econômica existente, bem como sobre os procedimentos de rateio (CALLADO;

CALLADO, 2006). Isso explica o fato que somente dois produtores calcularem a depreciação.

Vorpagel, Hofer e Sontag (2017) analisaram a gestão dos produtores rurais de Marechal Cândido Rondon, Paraná, e verificaram que 89,00% dos produtores realizavam controle de custos, despesas e receitas na propriedade e que 11,00% não o fazem. No entanto nos estudos de Cyrne et al. (2015) e Cyrne, Haetinger e Rempel (2015) foram encontrado que 12,00% e 29,00% dos produtores não realizavam registros, respectivamente. O fluxo de caixa era realizado por aproximadamente 50,00% dos produtores em ambos os estudos. Embora alguns registros sejam feitos, os autores afirmaram que ainda há necessidade de qualificar o uso dos dados, transformando em informação para subsidiar decisões.

Um estudo realizado em fazendas de ovinos no estado de São Paulo verificou-se que a escrituração contábil era feita somente em 15,00% das propriedades. O motivo alegado foi por ser uma atividade de menor produção e tecnologias, os recursos de administração geralmente não são utilizados (CARDOSO et al., 2015).

As agroindústrias familiares rurais do extremo oeste do estado de Santa Catarina, não utilizam sistema de gestão de custos científico (CARPES; SOTT, 2007). Callado e Callado (2006) analisaram a mensuração e o controle de custos em agroindústrias processadoras de mandioca no estado do Ceará. Os autores observaram que das 21 organizações pesquisadas, apenas cinco não possuíam estruturas de registro dos custos, as outras utilizavam processos de estruturação simples. Segundo Vorpagel, Hofer e Sontag (2017) a maioria dos produtores utilizam algum tipo de controle de custos na sua propriedade, mesmo que seja informal, sem nenhum tipo de anotações.

No estudo de Hofer et al. (2011) com pequenos e médios produtores rurais da região oeste do estado do Paraná, os resultados evidenciaram que 54,00% dos produtores utilizam controles para a gestão de suas atividades. Os autores constataram que ainda há uma resistência para adotar a contabilidade como ferramenta de gestão.

Quanto aos meios utilizados para registrar os dados, observou-se a predominância da planilha eletrônica em 87,50% (14/16) das propriedades, caderno de anotações em 6,25% (1/16) e *software* (aplicativo) em 6,25% (1/16).

O registro dos dados (receitas e gastos) em controle manual foi relatado em alguns estudos, sendo realizado aproximadamente pela metade dos proprietários (CARPES; SOTT, 2007; CYRNE et al., 2015; CYRNE; HAETINGER; REMPEL, 2015; HOFER et al., 2011; VORPAGEL; HOFER; SONTAG, 2017). O uso de planilhas de Excel para os

controles foi utilizado por poucos produtores nessas pesquisas, contrário do que foi encontrado neste estudo, onde a planilhas de Excel é a mais usada.

Dentre os produtores entrevistados 65,00% (13/20) declararam possuir contador. No entanto, somente dois produtores disseram que utilizam as informações do contador no gerenciamento da propriedade, nove disseram ter sistema de gerenciamento próprio e dois tem contador somente para registro de carteira de trabalho dos funcionários.

A contabilidade contábil constitui de um sistema de informação para fins de contabilização e atendimento às necessidades legais e fiscais, segue princípios e normas para sua sistematização e operação. Já a contabilidade gerencial visa à gestão econômica, permite o controle, avaliação e tomada de decisão, portanto segue procedimentos livre, em função das necessidades gerenciais da empresa (FREZATTI; AGUIAR; GUERREIRO, 2007).

O principal motivo apresentado pelos produtores de não calcularem os custos considerando todos os fatores de produção foi falta de hábito, seguido por não acharem importante, falta de um modelo, falta de orientação e falta de tempo (Figura 5).

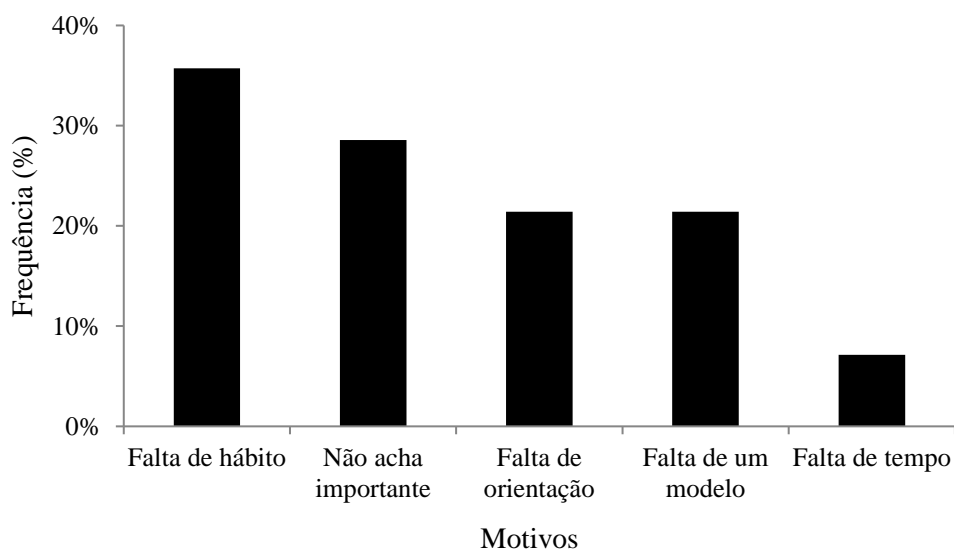


Figura 5 - Motivos porque os produtores de ovinos entrevistados no estado de São Paulo não registram todos os custos (n=14).

Fonte: os autores.

Entre as dificuldades em registrar e calcular os custos apresentadas pelos produtores estão entender os conceitos, coletar e processar de dados e fazer anotações de campo. Os produtores que afirmaram não terem dificuldades em registrar e calcular, disseram terem pessoas em escritório para realizar a atividade de finança da propriedade. Dois produtores disseram que adquiriram um *Software* para o gerenciamento da atividade,

mas que ainda não conseguiram implantar, por estarem em fase de treinamento. Um produtor afirmou que necessita de um programa mais simples.

Os fatores que interferem na apuração e medição dos custos podem ser ausência de meios formais específicos para os custos agropecuários, falta de uma orientação técnica que auxilie na aplicação de processamentos contábeis mais precisos, falta de tempo para dedicar-se a esta tarefa, tamanho e faturamento da propriedade, limitações organizacionais e incertezas sobre os benefícios gerados pela gestão de custos (CALLADO; CALLADO, 2006; CYRNE et al., 2015; CYRNE; HAETINGER; REMPEL, 2015; VORPAGEL; HOFER; SONTAG, 2017).

Os controles são utilizados para tomada de decisões por 68,75% (11/16) dos produtores entrevistados, 31,25% (5/16) utilizam às vezes e 25,00% (4/16) não utilizam. No estudo de Vorpapel, Hofer e Sontag (2017), 77,00% dos produtores utilizam a gestão de custos para o planejamento de investimentos futuros. A pesquisa de Dumer et al. (2013) evidenciou que os produtores consideram a contabilidade de custos uma importante ferramenta para a tomada de decisão, porém revela-se ainda pouco utilizada e conhecida pelos agropecuaristas.

Considerações finais

Os resultados desse estudo permitem concluir que na ovinocultura do estado de São Paulo existem três realidades na gestão de custos entre os produtores. Primeira, os produtores que realizam o cálculo dos custos de forma mais completa com ajuda de contador. Segunda, os produtores que utilizam controles simples dos custos, considerando somente os custos desembolsáveis, portanto não tem certeza de quais são os seus reais resultados. E a terceira, os produtores que não possuem nenhum controle e relataram que não vêm importância e necessidade de fazer. A maioria dos produtores pertence à segunda realidade.

O fluxo de caixa é o mais analisado pelos produtores para medir o resultado da atividade, devido à simplicidade de sua estrutura, pois inclui os custos que geram desembolso de dinheiro. Portanto, é necessário a elaboração de sistemas de gestão de custos de fácil aplicação e manuseio, e que atenda as necessidades dos produtores e lhes mostrem os seus reais custos de produção. Visto que os produtores apresentam dificuldades de entender os conceitos, coletar e processar de dados.

Referências

- ASSOCIAÇÃO PAULISTA DE CRIADORES DE OVINOS. **Criadores**. São Paulo, 2017. Disponível em: <<http://www.aspaco.org.br/criadores/>>. Acesso em: 7 dez. 2017.
- BARROS, C. S. et al. Rentabilidade da produção de ovinos de corte em pastagem e com confinamento. **Revista brasileira de zootecnia**, Viçosa, v. 38, n. 11, p. 2270-2279, 2009.
- BATEMAN, T. S.; SNELL, S. A. **Administração: construindo vantagem competitiva**. São Paulo: Atlas, 1998.
- CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C. Mensuração e controle de custos: um estudo empírico em empresas agroindustriais. **Revista Eletrônica Sistema & Gestão**, Niterói, v. 1, n. 2, p. 132-141, 2006.
- CARDOSO, M. V. et al. Caracterização da caprinocultura e ovinocultura no estado de São Paulo. **Arquivos do Instituto Biológico**, São Paulo, v. 82, p. 1-15, 2015.
- CARPES, A. M. S.; SOTT, V. R. Um estudo exploratório sobre a sistemática de gestão de custos das agroindústrias familiares, estabelecidas no extremo oeste do Estado de Santa Catarina-Brasil. **Custos e @gronegocio on line**, Recife, v. 3, n. 1, p. 2-20, 2007.
- CÓCARO, H.; CALEGÁRIO, C. L. L.; BHERING, A. S. O cálculo do custo de produção em softwares para gerenciamento da pecuária bovina leiteira. **Custos e @gronegocio on line**, Recife, v. 11, n. 3, p. 26-55, 2015.
- CYRNE, C. C. S. et al. O (não) uso de indicadores de gestão em propriedades leiteiras na Galícia – Espanha. **Holos**, Natal, v. 5, p. 307-321, 2015.
- CYRNE, C. C. S., HAETINGER, C.; REMPEL, C. O (não) uso de indicadores de gestão em propriedades leiteiras do Vale do Taquari – RS. **Estudo & Debate**, Lajeado, v. 22, n. 1, p. 128-142, 2015.
- DUMER, M. C. R. et al. A contabilidade de custos na visão dos produtores de café de Afonso Claudio-ES: análise da percepção de importância-desempenho pela matriz de Slack. **Custos e @gronegocio on line**, Recife, v. 9, n. 4, p. 40-59, 2013.
- EYERKAUFER, M. L.; COSTA, A.; FARIA, A. C. Métodos de custeio por absorção e variável na ovinocultura de corte: estudo de caso em uma cabanha. **Organizações rurais & agroindustriais**, Lavras, v. 9, n. 2, p. 202-215, 2007.
- FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B.; GUERREIRO, R. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 44, p. 9-22, 2007.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GOMES, S. T. **Economia da produção de leite**. Belo Horizonte: Itambé, 2000.

HOFER, E. et al. A relevância do controle contábil para o desenvolvimento do agronegócio em pequenas e médias propriedades rurais. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 3, n. 1, p. 27-42, 2011.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Pesquisa Pecuária Municipal**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <<https://sidra.ibge.gov.br/pesquisa/ppm/quadros/brasil/2016>>. Acesso em: 08 de jan.2018.

JORIS, J. L.; VILPOUX, O. F. Transações entre produtores e frigoríficos no setor de ovinos no estado de Mato Grosso do Sul: uma abordagem pela economia dos custos de transação. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, Lavras, v. 15, n. 2, p. 220-234, 2013.

LOPES, M. A.; PELEGRINI, D. F. **Gerenciamento de custos na atividade leiteira**. Belo Horizonte: EPAMIG, 2015.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração análise e interpretação de dados. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, E. **Contabilidade de custo**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATSUNAGA, M. et al. Metodologia de custo de produção utilizada pelo IEA. **Agricultura em São Paulo**, São Paulo, v. 23, n. 1, p. 123-139, 1976.

MEGLIORINI, E. **Custos**: análise e gestão. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

MENEGAZ, E. et al. Análise dos coeficientes de desempenho técnico e econômico que caracterizam as unidades produtoras benchmark na atividade leiteira no RS. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 6, n. 9, p. 1-23, 2006.

MOURA, J. F. P. et al. Análise econômica da exploração de leite no cariri paraibano. **Acta Scientiarum. Animal Sciences**, Maringá, v. 32, n. 2, p. 225-231, 2010.

OIAGEN, R. P. et al. Custos de produção em terneiros de corte: uma revisão. **Veterinária em Foco**, Canoas, v. 3, n. 2, p. 169-180, 2006.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade de custos**: teoria, prática, integração com sistemas de informações (ERP). São Paulo: Cengage Learning, 2013.

RAINERI, C.; ROJAS, O. A. O.; GAMEIRO, A. H. Custos de produção na agropecuária: da teoria econômica à aplicação no campo. **Empreendedorismo, Gestão e Negócios**, Pirassununga, v. 4, n. 4, p. 194-211, 2015.

RODRIGUES, A. D. et al. Formas de governança nas transações entre ovinocultores e frigoríficos no estado de São Paulo. **Informações Econômicas**, São Paulo, v. 43, n. 3, p. 35-46, 2013.

RUBERTO, I. V. G. et al. Contribuição da programação linear na gestão de custos e na produtividade em uma propriedade rural. **Custos e @gronegocio on line**, Recife, v. 9, n. 1, p. 185-202, 2013.

SANTOS, G. J.; MARION, J. C.; SEGATTI, S. **Administração de Custos na Agropecuária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, A. P. S. P. et al. Ovinocultura do Rio Grande do Sul: descrição do sistema produtivo e dos principais aspectos sanitários e reprodutivos. **Pesquisa Veterinária Brasileira**, Rio de Janeiro, v. 33, n. 12, p. 1453-1458, 2013.

SIQUEIRA, E. R. et al. Perfil sócio-econômico da ovinocultura paulista. In: SYNERGISMUS SCYENTIFICA, 8., 2013, Pato Branco. **Anais...** Pato Branco: UTFPR, 2013. p. 1-4.

SOUZA, F. A. A.; LOPES, M. A.; DEMEUI, F. A. Panorama da ovinocultura no Estado de São Paulo. **Revista Ceres**, Viçosa, v. 55, n. 5, p. 384-388, 2008.

SOUZA, M. P. et al. Custos da produção em unidades rurais produtoras de leite: avaliação do gerenciamento e produtividade. **Custos e @gronegocio on line**, Recife, v. 7, n. 1, p. 140-158, 2011.

STAUDT, N. P.; SILVA, R. O. P. Perspectivas da produção de ovinos no estado de São Paulo. **Revista Análises e Indicadores do agronegócio**, São Paulo, v. 3, n. 5, p. 1-4, 2008.

VIANA, J. G. A.; SILVEIRA, V. C. P. Análise econômica da ovinocultura: estudo de caso na metade do Rio Grande do Sul, Brasil. **Ciência Rural**, Santa Maria, v. 39, n. 4, p. 1187-1192, 2009.

VIANA, J. G. A.; REVILLION, J. P. P.; SILVEIRA, V. C. P. Alternativa de estruturação da cadeia de valor da ovinocultura no Rio Grande do Sul. **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**, Taubaté, v. 9, n. 1, p. 187-210, 2013.

VORPAGEL, A. C. M.; HOFER, E.; SONTAG, A. G. Gestão de custos em pequenas propriedades rurais: um estudo aplicado no município de Marechal Cândido Rondon – PR. **ABCustos**, São Leopoldo, v. 12, n. 2, p. 111-139, 2017.