

Indicadores de Controle e Desempenho: Uma Ferramenta de Gestão Direcionada para a Atividade Pecuária Bovina de Corte.

Autores

VALDIR FERREIRA BARBALHO

Faculdades Radial

ANISIO CANDIDO PEREIRA

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado

ANTONIO BENEDITO SILVA OLIVEIRA

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado

RESUMO

O agribusiness, em especial a pecuária bovina de corte, representa uma atividade econômica que desempenha um papel fundamental no desenvolvimento da economia nacional. O atual momento desse setor apresenta duas realidades distintas: o mercado externo em plena ascensão - o Brasil é, atualmente, o maior exportador de carne bovina do mundo -, porém no mercado interno, esse ramo de negócio sofre com a queda de preços de venda e com a subida dos custos de produção. Essas duas realidades, que vive esse setor da economia, é fator de preocupação e faz com que os gestores necessitem de controles rigorosos e técnicas de mensuração de produtividade e desempenho do negócio. Desta maneira, este trabalho aborda como a Contabilidade, em especial a Contabilidade Gerencial, com a ferramenta de indicadores de controle e desempenho pode auxiliar o pecuarista na gestão racional dessa atividade, com o fim de orientá-los para a eficácia do negócio. São explanados conceitos básicos da pecuária bovina de corte, bem como alguns dados de mercado, visando introduzir o leitor no assunto e situá-lo quanto ao cenário atual do negócio. Posteriormente, é evidenciada a aplicação da Contabilidade na atividade, seguida da apresentação de uma pesquisa de campo, que foca como a Contabilidade é utilizada no momento da tomada de decisão.

INTRODUÇÃO

O concorrido mercado mundial originado pela Globalização, criou um novo ambiente para os negócios, onde a informação transformada em conhecimento é uma vantagem competitiva, dividindo a linha tênue entre a descontinuidade ou continuidade de uma atividade.

Em nosso país, se não todos, mas pelo menos a grande maioria dos ramos de atividade, sofreram e sofrem com a concorrência do mercado mundial, fazendo com que a busca por menores custos, qualidade e prazo de entrega seja uma constante. Essa argumentação não se faz só valer para o mercado externo, mas também para o mercado interno, onde a saudável opção de marcas e preços oferecidos cria desafios e oportunidades.

As atividades primárias e mais diretamente a pecuária de corte também enfrentam o problema da concorrência, estagnação de preços, aumento de custos, doenças, pragas, e com a agravante de estar sujeita as vontades do “sócio” clima.

Para enfrentar as adversidades os produtores rurais, pessoas físicas ou jurídicas, precisam estar preparados em buscar soluções e alternativas nos mais diversos ramos do conhecimento humano. Dentre os caminhos de busca dessas soluções e alternativas, a Contabilidade é uma ferramenta de auxílio no que tange à informação, controle, maximização de recursos, objetivando a continuidade do negócio.

A discussão é importante porque o Brasil possui o maior rebanho comercial do mundo e, atualmente, é um dos maiores exportadores de carne. Desta forma, o crescimento desse mercado, faz aumentar a necessidade de técnicas e processos contábeis e administrativos para apoiar e sustentar o negócio. Portanto, a Contabilidade deve garantir a melhoria das informações e oferecer caminhos e soluções para os desafios que o crescimento causa. Assim, o objetivo desse artigo é discutir como a Contabilidade e suas ferramentas podem auxiliar os pecuaristas, sejam eles grandes ou pequenos, na gestão de seus negócios.

A metodologia aplicada neste trabalho é a revisão bibliográfica seguida de uma pesquisa de campo, objetivando saber sobre a utilização das informações contábeis e sobre os controles adotados.

1. Alguns Conceitos sobre a Pecuária Bovina de Corte

Marion (2001, p. 15) define gado como “animais geralmente criados no campo, para serviços de lavoura, para consumo doméstico ou para fins industriais e comerciais”. O gado pode ser: bovino, suíno, caprino, eqüino, ovino, dentre outros. Corrobora Marion, Santos e Segatti (2002, p. 29) que definem a pecuária como “a arte de criar e tratar o gado”. Os mesmos autores (2002, p.29) explicam que “a pecuária cuida de animais geralmente criados para abate, consumo doméstico, serviços na lavoura, reprodução, leite, para fins industriais e comerciais”.

1.1. Fases de Produção do Gado Bovino

Compreende a uma especialização da atividade pecuária, sendo três as fases: a **cria**, a **recria** e a **engorda**. Essas fases representam etapas que os animais que se destinam ao abate passam e podem ser desenvolvidas de forma conjunta ou individualmente. A importância em se estabelecer fases de produção, além da justificativa econômica, se verifica quanto ao manejo, isto é, a aplicação de medicamentos, alimentação, tipo de pasto, quantidade e preço da terra, haja vista que o animal jovem tem uma alimentação, uma medicação diferente do animal adulto, assim como o ser humano. São essas as fases:

- a) **Cria:** consiste na produção de bezerros que serão comercializados após o desmame;
- b) **Recria:** a atividade consiste na aquisição do bezerro desmamado, daí a produção e a venda do novilho magro para a engorda;
- c) **Engorda:** a atividade básica é, a partir do novilho magro adquirido, a produção e a venda do novilho gordo.

Lazzarini Neto apud Cantarino (1998, p. 54, grifo nosso) entende que:

As fases que apresentam maior rentabilidade são as de **recria** e **engorda**, embora sejam mais susceptíveis as variações de preço no mercado de animais de reposição.

Portanto a atividade de **cria** deve ser preferencialmente exercida em áreas de mais baixa valorização. A fase de recria apresenta dois inconvenientes: de um lado, o maior risco provocado pela variação dos preços dos animais de reposição; de outro, a necessidade de maior dedicação ao processo de compra e venda dos animais. A engorda apresenta elevados riscos e uma grande dedicação ao processo de comercialização dos animais, de modo que outro fator deve ser considerado na fase de engorda: os animais são mais susceptíveis à queda de produtividade dos pastos, em virtude de apresentarem uma pior conversão alimentar por serem animais mais erados.

Assim, a integração dessas atividades, no atual momento, é o mais indicado. A segregação do custo e a conseqüente apuração do lucro de cada atividade, mostra ao gestor uma idéia precisa da rentabilidade de cada fase (o gestor pode utilizar-se da pauta fiscal para verificar o preço e fazer uma venda fictícia).

1.2. Sistema de Criação ou Produção de Bovinos

O sistema de criação ou produção de bovinos pode ser dividido em **pecuária extensiva e intensiva**. O sistema extensivo é aquele em que o animal é produzido em grande quantidade de terra, sem suplementação alimentar ou cuidados veterinários constantes e se alimentam das pastagens naturais. Conforme Cantarino (1998, p. 59), “neste sistema de produção, os animais são abatidos com idade superior a três anos, chegando a ser necessário até cinco hectares para a criação de uma unidade animal”.

O sistema intensivo é aquele que utiliza uma menor quantidade de terra, há investimentos na formação de pastagens, há visitas constantes de veterinários, o gado é de melhor qualidade genética e além da alimentação normal, há suplementação alimentar com ração, sal, forragens, etc. Segundo Cantarino (1998, p. 59), “neste sistema de produção, os animais são abatidos com idade inferior a três anos, sendo necessário menos de um hectare para a criação de uma unidade animal”. Vale esclarecer que unidade animal é um indicador pré-determinado que facilita os controles, como o cálculo de lotação do pasto, o rateio dos custos indiretos, etc. Uma unidade padrão animal corresponde a 450 kg de peso vivo. Exemplo: Um boi de 380 kg de peso corresponde a 0,84 UA (divisão de 380 kg por 450 kg). Assim uma vaca em média corresponde a 1 unidade animal, o touro 1,25 unidade, macho de 0 a 1 ano corresponde a 0,25 UA. Esta classificação pode variar em função da região.

O sistema intensivo pode ser a pasto ou a confinamento. O sistema intensivo a pasto é aquele onde o pecuarista investe no plantio e manutenção das pastagens, oferece um capim melhor e complementa com o sal mineral. Já o sistema em confinamento, atualmente, só é utilizado na engorda, e de forma geral pode ser entendido como a concentração de uma quantidade de gado em um pasto demarcado que se alimentam basicamente de ração.

2. A aplicação da Contabilidade na Gestão da Atividade Pecuária

A Contabilidade é conhecida como a linguagem dos negócios e que quanto mais o usuário da informação contábil entender essa linguagem melhor serão suas decisões. Marion (2003, p. 26) afirma que o objetivo principal da Contabilidade é “o de permitir a cada grupo principal de usuários a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer *inferências* sobre suas *tendências futuras*”.

Desta forma, a Contabilidade pode ser aplicada na pecuária bovina de corte no sentido de orientar os gestores para saber **o custo real de cada cabeça de gado** e assim compor o valor de estoque de animais vivos. Contribui na **apuração da rentabilidade** após a venda, bem como na determinação do lucro final do período. Auxilia na determinação do **momento ótimo** para venda, isto é, vender o animal quando a valoração do ganho de peso desse não

superar os custos de mantê-lo no pasto (custos de tratos e custos financeiros do estoque). Neste caso, quando o animal está terminado, porém os preços de venda não estão atraentes, o gestor precisa estar atento e verificar se a continuação do animal no pasto vai gerar ganho de peso que compense o custo de manutenção do mesmo em estoque, afinal esse animal irá consumir horas-homem, alimentação, etc. Assim só compensará ficar com o animal no pasto se o ganho de peso ultrapassar os custos desses dias em que o animal ficar no pasto, além de justificar a perda financeira do dinheiro ao longo do tempo. Outras contribuições são: ajuda o gestor saber qual a **especialização mais rentável** se a cria, a cria ou a engorda ou a integração dessas atividades, se a opção de **confinar** gado é mais atraente do que criá-lo no **sistema intensivo** a pasto ou mesmo no **sistema extensivo**, se para o gestor é melhor **arrendar**, fazer uma **parceria**, ou contratar um **empréstimo** para compra de terras, contribui com a **racionalização dos custos e despesas**, auxilia nos **controles operacionais**: nascimentos, mortes, transferências vendas, compras, no controle do **estoque físico** e outros controles de campo, bem como fazer **orçamentos e planejamentos**, inclusive o tributário, buscando a redução de desembolsos.

A adoção da Contabilidade traz mais subsídios para a tomada de decisão, a pecuária brasileira esta dividida entre dois mundos. Um deles vive tempos de bonança com o comércio internacional, o outro sofre com a queda de preços no mercado interno (no mês de fevereiro de 2006, os preços de comercialização apresentavam-se como os mais baixos nos últimos nove anos) e com a subida dos custos de produção. Segundo Salomão (2004, p. 56), quando se calculam na ponta do lápis os custos e os ganhos com o rebanho, a pecuária aparece como um negócio com margens estreitas para o produtor. O quadro abaixo ilustra a afirmação:

A rentabilidade na comercialização do gado de corte			
Quando se calculam na ponta do lápis os custos e os ganhos com o rebanho, a pecuária aparece como um negócio com margens estreitas para o produtor.			
1.200 reais	380 reais	800 reais	20 reais
Isso é o que o produtor ganha em média com a venda do boi gordo	Preço médio para a compra de um bezerro	Custo para engordar e vacinar o animal durante um ano e meio	O retorno por animal será de 1,7%
Baseado nos valores praticados no mercado paulista durante o mês de setembro de 2004.			

Quadro 1: Rentabilidade na Comercialização do Gado de Corte

Fonte: Adaptado de Scot Consultoria in Salomão (2004, p.56)

O quadro 1 mostra que o retorno por animal comercializado é de 1,7% ou R\$ 20,00 no período de um ano e meio. Corrobora a ANUALPEC 96 apud Cantarino (1998, p. 1), quando afirma: “o custo de produção de uma arroba, na década de 70, dificilmente ultrapassava 30% do seu preço de venda, porém hoje dificilmente ficará abaixo de 70%”. Isto vem ocorrendo devido ao preço de comercialização no mercado interno estar em baixa e os custos de produção apresentarem uma tendência oposta.

Assim, o uso das informações contábeis além mostrar a margem da atividade e a lucratividade, ajuda a controlar os custos e evidencia eventuais restrições e “gargalos”. A Contabilidade, no agronegócio, é importante tanto na identificação do problema, como na avaliação e escolha das alternativas mais interessantes para solucioná-lo.

Afinal, entender e saber como anda o empreendimento e poder fazer inferências futuras com mais precisão, num mercado competitivo e dinâmico como este, é uma vantagem competitiva de grande importância para a eficácia do negócio.

3. O Cenário e Perspectivas para a Pecuária Bovina de Corte Brasileira

O processo de globalização da economia vem promovendo a corrida por melhores índices de qualidade e produtividade, estabelecendo a competição para atender as fortes exigências dos mercados – nacional e internacional.

A pecuária brasileira é um exemplo de competitividade, possuindo o maior rebanho comercial do mundo com mais de 170 milhões de cabeças (ver tabela 1) e com índices crescentes de produtividade e qualidade. No tocante ao mercado externo o Brasil não fica atrás, sendo atualmente um dos maiores exportadores de carne bovina, batendo exportadores tradicionais, como a Austrália e os Estados Unidos (ver tabela 3).

O Brasil, no ano de 2004, segundo a ANUALPEC (2005, p. 53) possuía um rebanho bovino efetivo 170.153.519 cabeças de gado, tendo abatido 46.977.803 cabeças no mesmo ano, correspondendo a uma taxa de abate de 27,6% do rebanho total, conforme tabela 1.

Tabela 1: Quadro Evolutivo do Rebanho Bovino no Brasil (cabeças de gado)

Ano	Plantel Total	Abate	Taxa Geral de Abate(*)	Nascidos de Bezerros	Nascidos x Abates (**)
2000	165.754.929	35.550.697	21,4%	41.890.581	17,8%
2001	170.287.792	36.797.244	21,6%	43.235.954	17,5%
2002	175.130.180	38.475.791	22,0%	45.553.007	18,4%
2003	176.239.431	41.541.519	23,6%	45.457.164	9,4%
2004	170.153.901	46.977.803	27,6%	45.573.565	-3,0%

Fonte: ANUALPEC (2005, p. 53, 56 e 59)

(*) Qtidade de cabeças abatidas sobre o plantel total (**) Qtidade de nascimentos sobre o total de abate

A tabela 1 também demonstra que o plantel de bovino cresceu de 2000 para 2004 2,65%, enquanto o abate 32,1% e os nascimentos 8,8%. O ano de 2004 foi atípico, visto que houve uma grande venda de matrizes (cerca de três milhões de cabeças de vacas), o que contribui para o incremento da estatística de abates. Excluindo esse efeito, tem-se que apesar do crescimento de abates, houve a compensação com nascimentos, graças às técnicas mais produtivas de manejo.

No tocante ao preço, verifica-se uma queda do valor da arroba, sendo que a arroba média do boi em 2004 era cotada, respectivamente, em São Paulo e Campo Grande a R\$ 61,10 e 58,20 e em 03 de fevereiro de 2006 a R\$ 52,00 e R\$ 46,00, conforme a FNP Online.

Tabela 2: Preço Médio do Boi Gordo por Região (R\$/@ a prazo)

Estado	2003	2004	3/fev/06
São Paulo (Noroeste)	58,0	61,1	52,0
M. Grosso (Campo Grande)	55,0	58,2	46,0
Goiás (Goiânia)	54,4	57,1	49,0
Rio Grande do Sul	49,3	50,4	49,5

Fonte: Adaptado de ANUALPEC (2005, p. 84-85) e FNP Online

O Brasil passou nos últimos tempos a ser um dos maiores exportadores de carne bovina do mundo, tendo como maiores compradores de carne in natura o Chile, a Rússia e o Egito e de carne industrializada o Reino Unido e os Estados Unidos. Alguns pontos que ajudaram o Brasil foram:

- a) maior rebanho comercial do mundo;
- b) produção de boi a pasto – “boi verde”;
- c) combate, controle e erradicação de doenças – febre aftosa, brucelose, tuberculose, etc. e a adoção da rastreabilidade e certificação;
- d) surgimento de doenças nos rebanhos europeus;

e) desvalorização do Real e valorização do Euro em relação ao Dólar dos EUA;

Lopes (2004, p.56) afirma que:

A partir de 1996, o país passou a sustentar um crescimento ininterrupto de suas exportações de carne bovina. Graças à expansão do rebanho e aos ganhos de produtividade, o setor frigorífico pode suprir o aumento de pedidos, garantindo o cumprimento dos contratos, e garantir a compra de grandes quantidades de um único pedido, por parte dos países importadores.

Uma das grandes vantagens do produtor brasileiro é representada pela criação do bovino a pasto (hoje chamado de “boi verde”), tipo de manejo tradicionalmente adotado por mais de 90% dos criadores de gado do país. O sistema permite produzir a um custo muito baixo, possivelmente o menor do mundo, conferindo alta competitividade à carne bovina brasileira nos mercados mundiais, em especial naqueles mais sensíveis a preços, como os do Oriente Médio, a Rússia, o Leste Europeu e países da América Latina.

O crescimento das exportações foi favorecido também pela ocorrência concomitante de enfermidades em outros países. Esse fato impediu que países antes ativos como exportadores participassem do mercado internacional, o que fez diminuir a concorrência ao produto nacional.

O Brasil bateu fortes concorrentes no comércio mundial de carnes e fechou o ano de 2004 como o maior exportador de carne do mundo. Outro fato importante é a evolução das exportações, onde de 1995 para 2004 cresceram 467,9%. A tabela abaixo demonstra a evolução das exportações de carne bovina do Brasil e de alguns importantes países

Tabela 3: Exportações Mundiais de Carne Bovina (Mil ton. equivalente-carcaça)

País	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Brasil	287	280	287	370	541	554	789	929	1.208	1.630
Austrália	1.109	1.026	1.184	1.268	1.270	1.338	1.399	1.366	1.264	1.300
USA	826	851	969	985	1.094	1.119	1.029	1.110	1.143	202
Canadá	245	319	382	427	491	523	574	610	384	540
Outros	3.042	3.020	3.038	2.471	2.533	2.403	2.035	2.380	2.395	2.661
Total	5.509	5.496	5.860	5.521	5.929	5.937	5.826	6.395	6.394	6.333

Fonte: Adaptado de ANUALPEC (2004, p. 89) e ANUALPEC (2005, p. 80)

É salutar esclarecer que equivalente-carcaça é uma unidade padrão de medida internacional que visa transformar a carne industrializada (sem osso) e carne “in natura” (com osso) em produtos semelhantes, ou seja, equivalente ao peso carcaça (animal abatido e limpo).

As perspectivas para o mercado mundial de carnes para o Brasil são bastante positivas, a evolução do país neste comércio é impressionante e o empenho para aumentar a produção e a qualidade é uma constante. A tabela a seguir demonstra o plantel global de gado de corte:

Tabela 4: Rebanho Bovino por País

País	2000	2001	2002	2003	2004
Brasil	165.755	170.288	175.130	176.239	170.154
Índia	313.774	317.000	323.000	327.250	330.250
China	128.663	128.242	130.848	134.672	138.712
USA	97.298	96.723	96.100	94.882	94.725
Argentina	50.167	50.369	50.869	50.768	49.066
Austrália	27.720	27.870	27.479	26.600	26.600
Demais Países	282.120	273.698	271.468	221.085	214.440
total	#####	#####	#####	#####	#####

Fonte: Adaptado de ANUALPEC (2005, p. 76)

Essa tabela demonstra que o Brasil possui o maior rebanho comercial do planeta, visto que na Índia esses animais são considerados sagrados e, portanto, não são comercializados.

No tocante aos problemas sanitários enfrentados pelo Brasil no final de 2005 (febre aftosa), pode-se inferir que este problema já esta contornado com a debelação do foco. Além disso, as exportações não foram tão prejudicadas devido à carne para exportação vir de locais não afetados pela doença e os frigoríficos aumentaram a exportação de carne industrializada.

De forma geral o mercado externo pode ser visto com otimismo, estando o Brasil se consolidando como um dos líderes na exportação de carne, porém no mercado interno, o olhar é de preocupação, devido à estagnação de preços conjugado com a redução de consumo e aumento dos preços dos insumos, fazendo com que o pecuarista tenha que se acautelar com o controle de custos, para a manutenção e/ ou recuperação de margens.

4. A Pesquisa de Campo

A pesquisa empírica teve por objetivo saber como a Contabilidade e os contabilistas, são utilizados, pelo gestor rural da pecuária bovina de corte, no momento da tomada de decisão.

4.1 O Local da Pesquisa

A pesquisa foi aplicada na cidade de Nova Andradina, no estado de Mato Grosso do Sul. A cidade está a 300 km da capital Campo Grande e é a 8ª cidade do Estado em arrecadação de ICMS e em população, sendo também rota de escoamento da produção do Mato Grosso do Sul, rumo aos Estados de São Paulo e Paraná. É conhecida como a “Capital do Boi Gordo” devido ao seu potencial de exportação de carne, através de dois frigoríficos de grande porte.

4.2 População da Pesquisa

Para esta pesquisa, a população eleita foram todos os escritórios contábeis registrados no CRC/ MS, com sede em Nova Andradina, MS. O universo pesquisado totaliza uma sociedade limitada e quinze escritórios individuais. Foram obtidas doze respostas das dezesseis possíveis, sendo **dez respostas positivas** à pesquisa, duas entidades afirmaram que não trabalhavam com a Contabilidade da Pecuária e quatro escritórios não responderam. A pesquisa foi realizada em janeiro e fevereiro de 2005, com a distribuição pelo correio, eletrônico e tradicional, de formulários com quinze questões abertas e fechadas.

4.3 Tabulação e Análise Pesquisa de Campo

O questionário aplicado (apêndice A) teve por objetivo compreender melhor o perfil do contabilista, dos usuários das informações contábeis, bem como, detectar quais os relatórios contábeis mais utilizados e se a Contabilidade é utilizada como subsídio para a tomada de decisão.

A primeira constatação da pesquisa diz respeito à formação do contabilista respondente, onde a totalidade respondeu ser Técnico em Contabilidade. Sobre o número de clientes que atuam na área pecuária bovina de corte, que os escritórios respondentes possuíam, a pesquisa constatou que a maioria dos escritórios possuem até 10 clientes (5

escritórios), porém um escritório respondeu ter entre 126 e 150 clientes e um mais de 200 clientes, conforme gráfico 1:

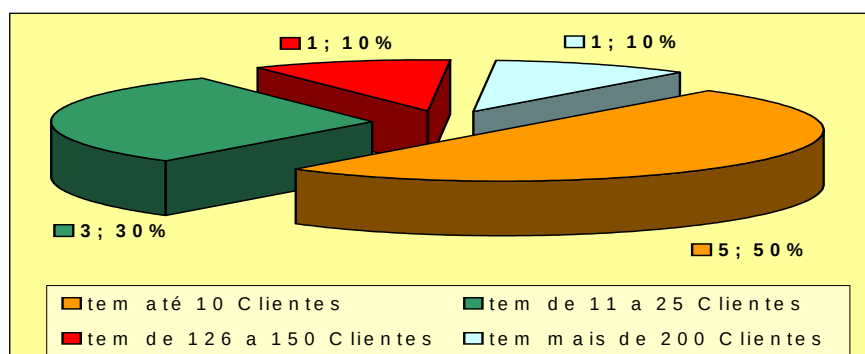


Gráfico 1: Faixa de Clientes por Entidade Contábil

No tocante ao número absoluto de pecuaristas assessorados pelos escritórios respondentes, alcançados pela pesquisa, pode-se inferir que totalizam, aproximadamente, 417 clientes ou proprietários rurais.

As respostas obtidas na pesquisa mostraram que na grande maioria, a entidade fiscal onde é controlado o negócio é diretamente na pessoa física, ou seja, das 417 entidades pecuárias, estima-se que 406 ou 97,36% sejam controladas na pessoa física e 11 ou 2,64% na pessoa jurídica. A preferência de controle do negócio diretamente na pessoa física é justificada, pelos entrevistados, pela tributação menos elevada e também pela menor burocracia.

No que tange ao faturamento, área de terra destinada à produção, e número de cabeças de gado, as respostas evidenciaram que 40% dos escritórios possuem clientes com faturamento entre R\$ 501 mil e R\$ 5 milhões, que a área média de terra destinada à pecuária bovina de corte é entre 1.001 hectares a 5.000 hectares, e que 30% dos contabilistas têm clientes com plantel de 1.001 a 2.500 cabeças, 30% dos respondentes possuem clientes com 2.501 a 5.000 cabeças, 10% prestam serviços para clientes que possuem entre 7.501 e 10.000 cabeças, 20% dos escritórios trabalham com clientes que detêm entre 10.001 a 15.000 cabeças, 10% dos respondentes têm clientes entre 15.001 a 20.000 cabeças de gado e outros 10% com 7.501 a 10.000 (ver gráfico 2). A especialização predominante no momento da pesquisa é a cria, recria e engorda de forma integrada. Assim, a pesquisa atingiu o pequeno, o médio e o grande produtor. É importante destacar que acima de 5.000 cabeças já é considerado um grande produtor.

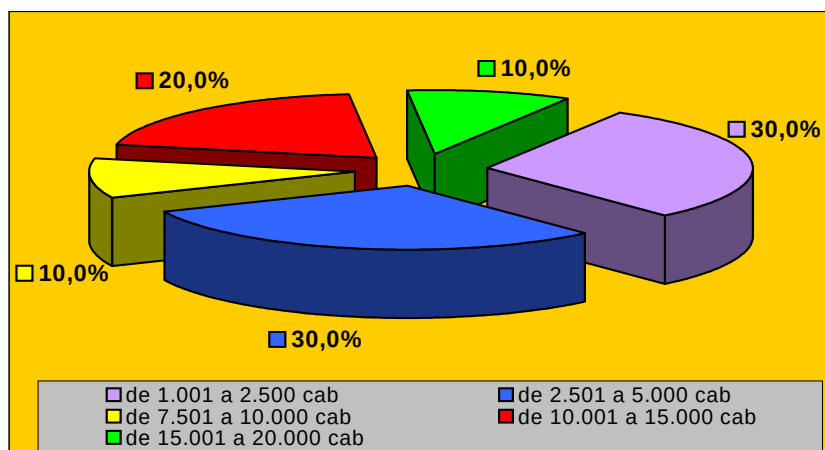


Gráfico 2: Número de cabeças de gado do maior cliente

Abordando a parte contábil, a pesquisa verificou que 90% dos pesquisados informaram que seus clientes fazem o controle do estoque físico dos animais, sendo que 50% afirmaram que os clientes o fazem mensalmente e a valorização desse estoque é pelo método de valor de mercado, bem como os nascimentos, isto é, multiplica-se o número de animais por categoria pelo preço de mercado. Essa valorização é tratada como superveniências ativas (receita decorrente do nascimento ou mudança de categoria do animal).

Sobre os relatórios contábeis, foi realizada a seguinte questão: Quais os relatórios contábeis disponibilizados para a maioria dos clientes? A respostas estão compiladas abaixo:

Tabela 5: Relatórios Disponibilizados pelos Contabilistas aos Clientes

Tipos de Relatórios	No. de Citações por Entrevistados	%
Balanços / Balancetes	0	0,0 %
Demonst. de Resultados (D.R.E.)	4	21,1 %
Fluxo de Caixa	5	26,3 %
D.O.A.R.	0	0,0 %
Inventário e Valoração	5	26,3 %
Balancetes Gerenciais	0	0,0 %
Orçamento	0	0,0 %
Simulação de Impostos	0	0,0 %
Projeções das D. Financeiras	2	10,5 %
Custo Médio do Rebanho	3	15,8 %
Total de Citações	19	100,0 %

Assim o inventário físico ou movimentação de estoques e a valoração e o fluxo de caixa foram os relatórios contábeis mais citados seguidos da DRE. O balancete ou balanço não foi citado uma única vez, o que remete a entender que não é feito qualquer controle de evolução financeira e patrimonial das entidades pecuárias.

A questão seguinte versou sobre a frequência de uso dos relatórios disponibilizados. A pesquisa constatou que para 50% dos escritórios respondentes os relatórios contábeis disponibilizados são utilizados com pouca frequência pelos usuários, 40% afirmaram que entendem que raramente esses relatórios são analisados pelos gestores e 10% entendem que são consultados com certa frequência. O gráfico 3 mostra o resultado:

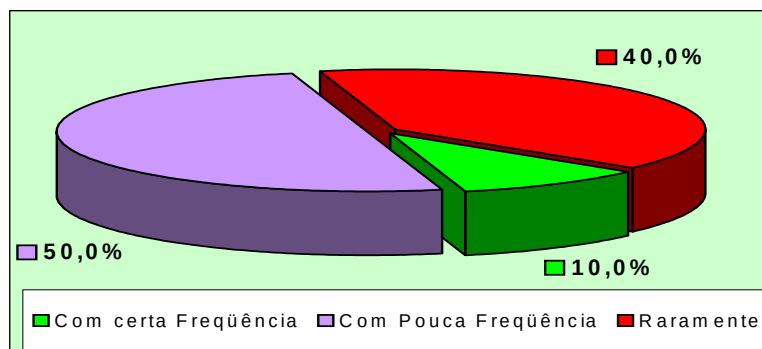


Gráfico 3: Frequência de Utilização dos Relatórios Contábeis

Quando questionados sobre relatórios e controles gerenciais, os escritórios afirmaram que não disponibilizam nenhum tipo para os clientes. Vale lembrar que relatórios gerenciais são aqueles utilizados internamente pelos gestores, não sendo divulgado aos usuários externos.

da informação. Sobre o uso de indicadores de controle e desempenho, tais como índice de natalidade ou mortalidade, índice de roubos, taxa de crescimento do rebanho, etc, somente um respondente afirmou ser solicitado a fazer a taxa de abate, que resulta da divisão do número de animais vendidos para abate pelo total do rebanho no início do período.

A penúltima pergunta foi formulada buscando saber se no momento de uma decisão importante, como compra ou venda de terras, contratação de empréstimos, fazer uma parceria rural ou arrendamento, etc, as informações contábeis ou mesmo os contabilistas eram consultados. As respostas a essa questão apresentaram-se contraditórias, visto que 50% dos contabilistas responderam ser consultados e 50% responderam não serem consultados. Porém nas justificativas ou comentários de alguns contabilistas, percebeu-se que esses consultados são chamados somente para opinar sobre questões tributárias. Infelizmente, nunca são chamados para opinar sobre a rentabilidade do negócio, se os custos estão acima ou abaixo do padrão, sobre o desenho de um novo negócio, se é o melhor momento para realizá-lo, se haverá capital de giro para sustentar o negócio e até se haverá o retorno esperado.

3.4 Comentários Gerais sobre a Pesquisa

Em resumo, a pesquisa constatou que a totalidade dos contabilistas pesquisados são técnicos em contabilidade, os pecuaristas, em sua maioria, controlam o negócio diretamente na pessoa física, que a integração das especialidades de cria, recria e engorda é mais praticada e que o plantel de animais, bem como os nascimentos são valorados pelo valor de mercado, não sendo adotado um sistema de custeio.

No que tange aos relatórios contábeis, os mais disponibilizados pelos contabilistas são o fluxo de caixa, o controle físico de estoque e a demonstração de resultados e que esses, são utilizados com pouca assiduidade pelos usuários. As respostas também evidenciaram que os contabilistas e os relatórios produzidos, no momento de tomada de decisão, são consultados somente para responder sobre questões tributárias e fiscais e não sobre o negócio como um todo. Assim, uma alternativa, enquanto não se adota a Contabilidade de forma completa, como uma ferramenta de gestão, se propõe à adoção de indicadores de controle e desempenho na gestão desta atividade.

5. Indicadores de Controle e Desempenho

A utilização de indicadores é um complemento às demonstrações contábeis no tocante à mensuração do desempenho das atividades de entidades pecuárias. Em alguns casos pode ser até uma alternativa de gestão, principalmente para aqueles pecuaristas que ainda não utilizam as informações contábeis de forma sistemática. Normalmente, esses indicadores são calculados de acordo com números ou dados que não são captados no balanço ou na DRE, assim, podem ser calculados a partir de um bom controle de estoque físico e de algumas anotações feitas no campo.

A adoção dos indicadores (relação entre duas grandezas, que constata desvios dos padrões existentes) permite fazer uma comparação com outros produtores e verificar se o desempenho da propriedade está de acordo com a média geral. Os indicadores podem ser financeiros ou não financeiros, e basicamente atuam na área operacional. Esse tipo de controle é bastante semelhante à filosofia do Balanced Scorecard e segue a máxima “o que não é medido não é gerenciado”. Dessa forma, a implementação de um sistema de controle por indicadores mostrará ao gestor se os nascimentos estão de acordo com o plantel de vacas, se as mortes estão dentro de um padrão aceitável e se o rendimento de peso dos animais no momento da venda está de acordo com o padrão dos outros fornecedores do frigorífico. Nesse sentido, Marques (2002, p. 134) explica que:

O uso de índices na análise do desempenho animal propicia, portanto, meios para se avaliarem as ações de manejo desenvolvidas junto ao rebanho, detectando desvios dos padrões existentes, e servindo de referência para os gestores na adoção de medidas corretivas necessárias.

O gerenciamento por indicadores ou índices aqui sugerido não é uma proposta nova, mas pela ampla visão do negócio que proporciona é bastante útil no processo de gestão. A seguir, são elencados alguns indicadores de controle e desempenho baseados em Marion (2001, p. 34) e Marion, Santos e Segatti (2002, p. 31):

5.1 Índice de fertilidade

É a relação do número de fêmeas em cobertura que, após determinado período, ficaram prenhas, ou seja:

$$\text{Índice de Fertilidade} = \frac{\text{n}^{\circ} \text{ de fêmeas prenhas}}{\text{n}^{\circ} \text{ de fêmeas em cobertura}}$$

Esse índice demonstra o percentual de fêmeas que ficaram prenhas após a cobertura ou estação de monta. Esse processo determina se uma fêmea será descartada ou não do plantel. Alguns pecuaristas adotam a seguinte premissa: quando a fêmea é coberta uma vez e não emprenhou, ela terá uma segunda chance e, após, em caso negativo, será descartada. Quando esse indicador foge da normalidade, o plantel de vacas merecerá uma maior investigação para ver a causa.

5.2 Índice de natalidade

É a relação do número de bezerros nascidos vivos em um determinado período pelas matrizes em produção.

$$\text{Índice de Natalidade} = \frac{\text{bezerros nascidos}}{\text{matrizes em reprodução}}$$

Esse índice demonstra a relação dos animais nascidos como o número de fêmeas prenhas. A unidade de produção fazendo um bom manejo poderá obter boas taxas (média de 70% a 80%).

5.3 Índice de mortalidade

Relação dos animais mortos por acidentes, doenças ou outras causas, exceto abate, sobre o total do plantel de mesma raça.

$$\text{Índice de Mortalidade} = \frac{\text{n}^{\circ} \text{ de animais mortos}}{\text{total do rebanho (plantel)}}$$

O gestor ou contabilista, no momento de calcular esse índice, pode optar também por somar os animais desaparecidos ou roubados. Esse indicador é importante para o pecuarista, visto que sinaliza se há algo de errado com o rebanho ou se está havendo desaparecimento de animais, que podem ser vítimas de predadores naturais ou não.

A separação entre animais mortos ou desaparecidos, se dá pelo encontro da carcaça, isso é, quando um animal é morto por picada de animais peçonhentos, por doenças, etc, o

corpo aparecerá, em caso de desaparecimento, não. Uma forma de controle adotada é pela brincagem (brinco que possui um número e dados sobre o animal).

5.4 Índice de descartes

Demonstra o percentual de animais que eram matrizes ou reprodutores e foram vendidos ou sacrificados.

$$\text{Índice de Descartes} = \frac{\text{n}^{\circ} \text{ de animais descartados}}{\text{total do rebanho (plantel)}}$$

Esse indicador mostra o número de multiplicadores (touro e vacas) que deixaram o plantel em função da baixa produtividade, idade avançada, morte ou outros motivos.

5.5 Índice de rendimento

Consiste na relação entre o peso carcaça (peso-morto) e o peso total do animal vivo, isso é, antes de ser abatido, ou seja:

$$\text{Índice de Rendimento} = \frac{\text{peso da Carcaça (peso morto)}}{\text{peso vivo no abate}}$$

O índice acima mede a produtividade de carne do animal. O peso morto é o peso do animal após ser abatido e limpo, e quanto maior o peso da carcaça, mais numerário o fazendeiro irá receber. No momento da venda, é importante o pecuarista estar atento a esse indicador, pois o comprador pode, no momento da desossa, tratar a carne como miúdos e pagar menos do que o direito do pecuarista.

5.6 Taxa de desfrute

Esse indicador mostra a capacidade do rebanho gerar excedente para a venda (abate).

$$\text{Taxa de Desfrute} = \frac{\text{total de animais abatidos}}{\text{total do rebanho (plantel)}}$$

O plantel deve-se manter em um nível médio, isso é, à medida que se abate um animal, deve ser produzido (nascer) outro para substituí-lo.

5.7 Relação vaca/ touro

Essa relação é necessária para não haver desproporção e, conseqüentemente, excesso de matrizes ou touros. Esse indicador está em função da raça e da região do país.

$$\text{Relação de Vaca/touro} = \frac{\text{n}^{\circ} \text{ de matrizes no rebanho}}{\text{n}^{\circ} \text{ de touros no rebanho}}$$

A relação entre vaca e touro no Brasil é de 25 a 30 vacas para cada touro, porém, esse número pode ser aumentado em função de alguns fatores, como alimentação, qualidade do touro, etc.

5.8 Taxa de densidade

Avalia o rendimento dos animais com relação à área.

$$\text{Taxa de Densidade} = \frac{\text{n}^{\circ} \text{ de cabeças no pasto}}{\text{hectares destinados para pasto}}$$

É uma forma de avaliar o rendimento dos animais com relação às áreas de pasto. Se há uma grande concentração de animais em uma área, pode acontecer de gerar uma baixa produtividade por falta de alimentação e doenças, e no caso inverso, têm-se terras ociosas. No sistema intensivo de produção, é necessário menos de um hectare para a criação de uma unidade animal, e no sistema extensivo são necessários cinco hectares. Esse indicador deve ser associado ao tempo que o animal demanda para alcançar o peso para abate.

5.9 Taxa de crescimento do rebanho

Avalia o crescimento do rebanho em determinado período.

$$\text{Taxa de Crescimento do Rebanho} = \frac{\text{n}^{\circ} \text{ de cabeças no final do período}}{\text{n}^{\circ} \text{ de cabeças no início do período}}$$

Essa taxa associada à taxa de desfrute dará uma idéia exata de como o patrimônio do pecuarista está se comportando.

5.10 Índice de desmame

Indica quanto dos animais nascidos vivos, foram desmamados.

$$\text{Índice de Desmame} = \frac{\text{n}^{\circ} \text{ de bezerros desmamados}}{\text{n}^{\circ} \text{ de bezerros nascidos vivos}}$$

O índice dá uma boa idéia da produtividade dos animais, pois quanto mais precoce ele desmama, mais cedo a vaca pode engravidar.

Esses são alguns dos indicadores que podem auxiliar o gestor rural na administração do negócio. Existem outros indicadores, como produção de carnes por hectare, vida útil das matrizes e reprodutores, etc e também financeiros, que podem ser obtidos na Demonstração de Resultados do Exercício, tais como: Margem de Contribuição, Índices de Liquidez, Endividamento, Liquidez, etc. Se analisados com a evolução histórica e com os dados gerais do setor e aliados a outras informações, como o volume de investimentos, os inventários, a origem dos recursos, preços praticados, entre outros dados, devem auxiliar de modo ímpar no sucesso do empreendimento.

A Contabilidade, por ser um dos maiores bancos de dados dentro de uma organização, pode fornecer a informação necessária e no tempo adequado, restando saber que informação é importante e útil naquele momento, o que é sanado com a formação da parceria gestor/contador.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pecuária brasileira vem crescendo a olhos vistos, estando hoje entre os maiores produtores de carne do mundo. Nesta situação, é inevitável a necessidade de bons controles, para verificar o crescimento, bem como evidenciar possíveis caminhos para alavancar os resultados. A Contabilidade é por natureza, o caminho certo a ser tomado pelo gestor que quer ter sucesso e mantê-lo, pois além de mostrar a posição financeira em determinada data, evidencia onde os custos e as despesas são consumidos e como podem ser controlados, auxilia também na construção do futuro, através de projeções.

A pesquisa mostrou que a Contabilidade é pouco utilizada pelos gestores desse negócio, porém com a divulgação das várias utilidades da Contabilidade, no que tange a controles e informações úteis, passe a não ser só utilizada para fins fiscais e tributários. Assim, a Contabilidade pode auxiliar e muito o gestor rural, principalmente num mercado tão acirrado e com preços instáveis. Enquanto, a Contabilidade não é usada completamente, uma alternativa é a adoção dos indicadores de controle e desempenho para auxiliar o gestor no seu dia-a-dia.

REFERÊNCIAS

ANUALPEC 2005: anuário da pecuária brasileira. 11. ed. São Paulo: FNP Consultoria e Agroinformativos, 2005.

ANUALPEC 2004: anuário da pecuária brasileira. 10. ed. São Paulo: FNP Consultoria e Agroinformativos, 2004.

BARBALHO, Valdir Ferreira. **A utilização das informações contábeis na tomada de decisão pelos gestores do negócio pecuária bovina de corte, na região de Nova Andradina, MS.** 2005. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Centro Universitário Álvares Penteado, São Paulo, 2005.

CANTARINO, Plínio Sampaio. **Pecuária bovina de corte: uma análise introdutória dos indicadores de controle.** 1998. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL. **Relação dos contabilistas inscritos na entidade e com domicílio ou sede da empresa em Nova Andradina, MS.** [Mensagem pessoal]. Mensagem recebida por <vfb@uol.com.br> em 28 dez. 2004.

LAZZARINI NETO, Sylvio. **Cria e cria.** 3. ed. Viçosa, MG: Aprenda Fácil Editora, 2000b. [Lucrando com a Pecuária; v. 2].

LOPES, Pablo Paulino. **Até onde vai a expansão das exportações de carne bovina.** In: **ANUALPEC 2004**, Anuário da Pecuária Brasileira. 10. ed. São Paulo: 2004. p. 56-58.

MARION, Jose Carlos; SEGATTI, Sonia; SANTOS, Gilberto Jose dos. **Administração de custos na agropecuária.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Contabilidade da pecuária.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____; SANTOS, Gilberto José dos. Sistema de Custos. In: MARION, José Carlos (Coord.). **Contabilidade e controladoria em agribusiness.** São Paulo: Atlas, 1996. p. 53-70.

_____. **Contabilidade empresarial**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Contabilidade rural**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARQUES, Hernani. **Um estudo das informações que a contabilidade pode prover para dar suporte ao processo de gestão operacional da atividade agropecuária**. 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

_____. Secretaria de Estado de Planejamento e de Ciência e Tecnologia – SEPLANCT/MS – Banco de Dados do Estado – BDE/MS. **Nova Andradina**, 2005. Disponível em: <<http://www.iplan.ms.gov.br>>. Acesso em: 09 jan. 2005.

SALOMÃO, Alexa. A Conta do Boi não Fecha. **Exame**, São Paulo, nº 827, p. 56-57. Ed. Abril. 29 set. 2004.

APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO APLICADO

Nome do Entrevistado: _____ Cargo: _____
 Nome do Escritório Contábil: _____
 Endereço: _____ Bairro: _____ Cidade: _____ Estado: _____
 Telefone: () _____ E-mail: _____
 Formação: () Contador () Técnico Contábil () Outros _____

- Quantos clientes o senhor possui que tem como atividade predominante à pecuária bovina de corte?
 () até 10 () de 11 a 25 () de 26 a 50 () de 51 a 75 () de 76 a 100
 () de 101 a 125 () de 126 a 150 () de 151 a 200 () mais de 200
- Dos clientes acima, em termos percentuais, em qual entidade fiscal é controlado o negócio?
 _____% Pessoa Jurídica _____% Pessoa Física _____% Outros
 Quais? _____ Porque? _____
- Qual é a média de faturamento, com venda de boi gordo, de seus clientes no ano de 2004? (em reais)
 () até 50 mil () 51 mil a 100 mil () de 101 mil a 200 mil () de 201 a 500 mil
 () de 501 mil a 1.000 mil () de 1.001 mil a 5.000 mil () mais de 5.000 mil
- Qual é o tamanho da área destinada à pecuária bovina de corte da média dos clientes?
 () até 10 ha () de 11 a 50 ha () de 51 a 100 ha () de 101 a 1.000 ha
 () de 1.001 a 5.000 ha () de 5001 a 10.000 ha () mais de 10.000 ha
- Qual a especialidade da atividade da pecuária bovina de corte mais praticada pelos seus clientes?
 () cria () cria e engorda () engorda () cria e cria e engorda () cria, cria e engorda () outras
 Qual? _____
- Qual é o tamanho atual do plantel de animais de seu maior cliente? (em número de cabeças)
 () até 1.000 () de 1.001 a 2.500 () de 2.501 a 5.000
 () de 5.001 a 7.500 () de 7.501 a 10.000 () 10.001 a 15.000
 () 15.001 a 20.000 () de 20.001 a 25.000 () mais de 25.001
- Como é controlado o estoque físico de animais pela média dos criadores?
 () inventário mensal () inventário semestral () inventário anual () nenhum tipo de controle () Outros
 Qual? _____
- Como é valorado o estoque de animais ao final de um determinado período pela maioria dos clientes?
 () Método de Custo () Método Valor de Mercado () Outros Quais? _____
- Como a maioria dos clientes, ao final de um período, quantificam os nascimentos de animais?
 () Pelo Valor de Mercado () Custo Médio do Rebanho () Custo Médio dos Reprodutores () Outro
 Qual? _____
- Quais os relatórios contábeis disponibilizados para a maioria dos clientes?
 () Balancetes Societários () Demonstração de Resultados () Fluxo de Caixa () DOAR
 () Inventário Físico de animais e valoração () Balancetes Gerenciais () Orçamento Empresarial
 () Simulação de Impostos (Pis, I.R, INSS, etc) () Projeções das Demonstrações Financeiras

- ☐ Custo Médio do Rebanho ☐ Outros Quais? _____
11. **O senhor acredita que os relatórios acima assinalados são utilizados com que frequência, pela administração, na gerência do negócio?**
☐ freqüentemente ☐ com certa frequência ☐ com pouca frequência ☐ raramente
Porque? _____
12. **Quais controles gerenciais, caso haja, são solicitados pelos clientes?**

13. **Algum cliente solicita, ou mesmo faz, cálculos de indicadores?** ☐ Sim ☐ Não
Se sim quais os mais utilizados: ☐ Índice de natalidade ☐ Índice de mortalidade ☐ Índice de Rendimento
☐ Taxa de Densidade ☐ Relação Vaca/Touro ☐ Taxa de Abate ☐ Índice de Roubo ☐ Crescimento do Rebanho
☐ Outros Quais? _____
14. **No momento de tomada de decisão pelo pecuarista, como compra ou venda de terras, de animais, arrendamento ou parceria, etc., as informações contábeis ou mesmo o contabilista responsável pelo cliente, são consultados?**
☐ Sim ☐ Não Porque? _____
15. **Na sua opinião como a contabilidade poderia facilitar a tomada de decisão do empreendedor pecuarista de gado de corte?**