

Nível de conhecimento e utilização das ferramentas da contabilidade de custos na produção de leite no município de Alfredo Chaves-ES

Recebimento dos originais: 24/03/2017
Aceitação para publicação: 24/10/2018

Miguel Carlos Ramos Dumer

Mestre em Ciências Contábeis pela FUCAPE e Doutorando em Administração pela UFES
Instituição: Universidade Federal do Espírito Santo – UFES.
Endereço: Avenida Fernando Ferrari, 514, Goiabeiras, Vitória – ES. CEP: 29.075-910
E-mail: prof.migueldumer@gmail.com

Annor da Silva Junior

Doutor em Administração pela UFMG e Professor Adjunto do Departamento de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas da UFES
Instituição: Universidade Federal do Espírito Santo – UFES.
Endereço: Avenida Fernando Ferrari, 514, Goiabeiras, Vitória – ES. CEP: 29.075-910
E-mail: annorsj@gmail.com
annor.silva@ufes.br

Alcinete Aparecida Basso Favero da Silva

Graduada em Ciências Contábeis pela Faculdade DOCTUM
Instituição: Faculdade DOCTUM
Endereço: Rod. Jones dos Santos Neves, 3535, Muquiçaba, Guarapari – ES. CEP: 29.215-002
E-mail: alcinetefavero@hotmail.com

Ariana Marchezi de Souza

Mestre em Administração pela FUCAPE e Doutoranda em Administração pela UFES
Instituição: Universidade Federal do Espírito Santo – UFES.
Endereço: Avenida Fernando Ferrari, 514, bairro Goiabeiras, Vitória – ES. CEP: 29.075-910
E-mail: arianamds@yahoo.com.br

Beatriz Christo Gobbi

Mestre em Administração pela UFLA e Doutoranda em Administração pela UFES
Instituição: Universidade Federal do Espírito Santo – UFES.
Endereço: Avenida Fernando Ferrari, 514, bairro Goiabeiras, Vitória – ES. CEP: 29.075-910
E-mail: admbeatriz@gmail.com

Mark Miranda de Mendonça

Mestre em Ciências Contábeis pela FUCAPE e Professor do Centro Universitário Projeção
Instituição: Centro Universitário Projeção
Endereço: Área Especial, nº 5 e 6, Setor C Norte, Taguatinga – DF. CEP: 71.917-720
E-mail: mark.miranda@uol.com.br

Jarbas Barros Gomes

Mestre em Administração pela FUCAPE
Instituição: FUCAPE Business School
Endereço: Avenida Fernando Ferrari, 1358, Boa Vista, Vitória – ES. CEP: 29.075-505.
E-mail: contato@jarbasgomes.com.br

Resumo

Este trabalho objetivou demonstrar a relação importância-desempenho da contabilidade de custos para a tomada de decisão na atividade de pecuária leiteira, relatada por produtores rurais do município de Alfredo Chaves-ES. A pesquisa empírica foi desenvolvida com aplicação de questionário estruturado a oitenta e quatro (84) produtores de leite do município. A análise da literatura indica que a contabilidade rural e, mais especificamente, a contabilidade de custos são instrumentos de controle de extrema relevância para o bom desempenho das empresas do agronegócio, incluindo a atividade de pecuária leiteira. Porém, a pesquisa empírica realizada com os produtores de leite sugere que se por um lado a contabilidade de custos é percebida como muito importante para a tomada de decisão por outro, a sua utilização prática mostra-se acanhada. Quando estes resultados são analisados a partir da Matriz de Slack (2002), as ferramentas e atributos da contabilidade de custos estudados encontram-se em situação preocupante, indicando a necessidade de ação urgente para melhoria desta situação.

Palavras-chave: Agronegócio. Contabilidade de custos. Matriz de Slack.

1. Introdução

A evolução constante da tecnologia e o acirramento da competitividade marcam o atual cenário dos negócios, impactando também os diversos campos da atividade agrícola. Nessa lógica, os produtores rurais devem se preocupar em buscar o desenvolvimento de novas técnicas que permitam melhorar o desempenho da produção e do controle gerencial, contribuindo para o alcance de uma gestão eficiente e eficaz (MARION; SEGATTI, 2005; SILVEIRA; RESENDE, 2010; SOUZA *et al.*, 2015). Além disso, é importante ressaltar que a atividade rural é considerada uma das principais fontes de desenvolvimento econômico no Brasil (FONTELLES, 2007; EGGERS *et al.*, 2016), o que acrescenta a este setor de atividade um forte apelo de bem-estar social, via produção crescente e sustentável.

Com efeito, a gestão da empresa rural vem, gradativamente, se reconfigurando. “O fazendeiro está se transformando em empresário rural, um administrador profissional preocupado com a produção, a produtividade e a lucratividade” (MARION; SEGATTI, 2005, p. 4). No entanto, a contabilidade rural ainda é uma ferramenta pouco utilizada pelos produtores rurais (MARION; SEGATTI, 2005; DUMER *et al.*, 2013).

A contabilidade como ciência social aplicada pode atender às organizações, incluindo aquelas rurais que compõem as atividades do agronegócio, em suas necessidades de informação de controle, contribuindo, conseqüentemente, para uma boa gestão. Nas empresas

rurais, a área da contabilidade que atende à estas demandas é a contabilidade rural (CREPALDI, 2005; SEGALA; SILVA, 2007; ARAÚJO, 2014).

Entre as diversas áreas da Ciência Contábil, a contabilidade de custos destaca-se como um importante campo de estudo que dispõe de ferramentas necessárias para a boa gestão das organizações (VIEIRA, 2008; MARTINS, 2010). Para as organizações dedicadas as atividades rurais, a utilização de tais ferramentas e atributos da contabilidade de custos também é considerada fundamental (DUMER *et al.*, 2013). Da mesma maneira, o seu conhecimento e a sua aplicação são necessários para o bom desempenho no segmento de produção de leite (SANTOS; LOPES, 2014; ZANIM *et al.*, 2016).

Outro aspecto relevante deste cenário deve-se ao fato de que a facilidade de acesso às informações por parte dos consumidores, faz com que os produtos de alta qualidade tenham maior probabilidade de serem escolhidos. Dessa maneira, muitos produtores rurais são impulsionados a investir no melhoramento de suas atividades produtivas e no aprimoramento dos processos de gestão. Porém, nem sempre esses gestores possuem conhecimento e/ou contratam profissionais qualificados para atuar no controle dos gastos de produção; alguns sequer sabem da importância de terem os valores precisos dos diversos gastos da organização. Como resultado, os produtores rurais colocam, muitas vezes, seus produtos no mercado com um preço alto ou têm prejuízos, pondo em risco todo o empreendimento (NOAL *et al.*, 2005; SILVEIRA; RESENDE, 2010).

Diante do cenário de competitividade desse setor, possuir um controle apropriado e, principalmente, um sistema de custos de produção de leite que forneça informações que auxiliem na tomada de decisões rápidas e objetivas é fundamental para o sucesso das empresas (LOPES *et al.*, 2004; SEGALA; SILVA, 2007). Este panorama tem incentivado a realização de pesquisas e estudos de custos de produção com o objetivo de apresentar a verdadeira situação econômica das atividades leiteiras, para que produtores, pesquisadores acadêmicos e grupos de interesse deste setor possam compreender e descrever as práticas que efetivamente auxiliam nas tomadas de decisões (PRADO *et al.*, 2007).

Diante do exposto, a presente pesquisa teve o objetivo central de averiguar, junto a produtores de leite do município de Alfredo Chaves-ES, qual é o grau de conhecimento e a efetiva utilização das ferramentas de custos na atividade de pecuária leiteira em suas propriedades. Assim, a investigação pretendeu responder a seguinte questão: Qual é o nível de utilização e de conhecimento das ferramentas da contabilidade de custos pelos produtores de leite do município de Alfredo Chaves-ES?

Para tanto, foi adotado o método de pesquisa *survey*, com aplicação de um questionário, entre os meses de janeiro e outubro de 2014, a oitenta e quatro (84) produtores de leite do município de Alfredo Chaves. Posteriormente os dados coletados foram tratados utilizando a Matriz de Importância-Desempenho de Slack (2002).

Neste estudo serão abordadas questões do mundo real, com potencial para a obtenção de resultados inovadores ou inesperados que preencham lacunas do conhecimento. Assim, levar-se-á em consideração aspectos indicados como relevantes nas pesquisas anteriores da área contabilidade gerencial (CHOW; HARRISON, 2002). Ao mesmo tempo, intenciona-se ampliar o conhecimento em contabilidade de custos através da publicação dos resultados de pesquisa em periódicos científicos relevantes, propiciando o compartilhamento do saber nesta importante área do conhecimento (ENGEL, 2016).

Ao identificar a relevância que os gestores das organizações atribuem às informações contábeis, o presente trabalho está em consonância com as proposições de novas pesquisas que: (i) analisem o quanto os gestores de empresas utilizam ferramentas contábeis, indicadas por Melo e Prieto (2013); (ii) pesquisas que tentem avaliar junto a gestores a importância atribuída às informações contábeis frente suas demandas na gestão, sugeridas por Santos (1999); (iii) a realização de estudos que tentem compreender o quanto informações relacionadas à gestão de custos são consideradas relevantes por gestores de organizações do agronegócio, e comparar estes resultados com sua efetiva utilização, conforme indicações de Dumer *et al.* (2013).

Ao analisar os resultados dos questionários foi possível identificar uma alta percepção de importância atribuída à contabilidade de custos pelos produtores de leite. Porém, foi declarado um baixo desempenho de utilização desta ferramenta. Esses resultados, quando analisados pela matriz de Slack, demonstram uma situação de “urgência”, considerado por Slack (2002) como um estado preocupante, o que inspira a necessidade do aprimoramento da utilização da contabilidade de custos neste importante setor produtivo rural.

2. Revisão de Literatura

2.1. Importância do agronegócio e da contabilidade rural

A atividade rural é considerada uma das principais fontes de desenvolvimento econômico no Brasil (FONTELLES, 2007; EGGERS *et al.*, 2016). Nessa direção, Fontelles

(2007, p. 64) afirma que o agronegócio no Brasil, “além de ser o setor que mais gera emprego no país, [...] é fundamental para a busca do equilíbrio das contas externas, possibilitando a geração de superávits na balança comercial”.

O agronegócio deve ser entendido como cadeias organizadas relacionadas às atividades agropecuárias e como arranjos, cadeias e sistemas agroindustriais (PEREIRA, 2007). O termo agronegócio é a tradução do termo *agrobusiness* apresentado no trabalho seminal de Davis e Goldberg (1957), referindo-se ao conglomerado de atividades vinculadas à agropecuária. No Brasil, o termo começou a ser difundido a partir de 1980, ainda em inglês, permanecendo quase toda a década sem tradução para o português. Ele foi utilizado, inicialmente, de forma generalizada, inclusive por alguns jornais, que, mais tarde, trocaram o nome de cadernos agropecuários para *agribusiness*. Foi somente a partir da segunda década de 1990 que o termo agronegócio começa a ser aceito e adotado nos livros e nos jornais, culminando com a criação dos cursos superiores (graduação) de agronegócios (NEVES, 1995).

A contabilidade como ciência social aplicada, pode atender às organizações, incluindo aquelas rurais que compõem as atividades do agronegócio, em suas necessidades de informação de controle, contribuindo, conseqüentemente, para uma boa gestão. Nas empresas rurais, a área da contabilidade que atende à estas demandas é a contabilidade rural (CREPALDI, 2005; SEGALA; SILVA, 2007; ARAÚJO, 2014).

Calderelli (2003, p. 105) descreve a contabilidade rural como “aquela que tem as suas normas fundamentadas na orientação, que controla e registra os atos e fatos acontecidos e praticados por uma empresa cujo objetivo do comércio ou da indústria seja agricultura ou pecuária”. Para Crepaldi (2005, p. 84), a contabilidade rural deve ser entendida como uma importante ferramenta disponível para a administração que tem como finalidades “apurar o resultado, controlar o patrimônio e prestar informações sobre o patrimônio e o resultado das entidades rurais”. A contabilidade rural é a parte da contabilidade que estuda todo o patrimônio rural, gerando informações importantes para a boa gestão das empresas rurais o que, para Marion e Segatti (2005) pode implicar numa mudança de postura dos gestores rurais. Para os autores, “o fazendeiro está se transformando em empresário rural, um administrador profissional, que, além de se preocupar com a produção, busca a produtividade e a lucratividade” (MARION; SEGATTI, 2005, p. 4).

Porém, Crepaldi (2005) adverte que a contabilidade rural é raramente usada pelos gestores das organizações agropecuárias, sendo muitas vezes considerada uma obrigação

técnica de difícil entendimento e com pouco retorno prático, mas necessária para declaração do Imposto de Renda. Os autores apontam que, entre os fatores que podem contribuir para o agravamento desse desinteresse está a carência de acesso a sistemas de informações contábeis e a falta de profissionais capacitados para o suprimento dessa defasagem, além da não inclusão de estratégias de disseminação do uso da contabilidade rural nas políticas governamentais agrícolas e/ou fiscais.

2.2. Contabilidade de custos e o agronegócio

A contabilidade de custos é um importante campo de estudo da contabilidade que disponibiliza diversas ferramentas para a boa gestão de organizações. A contabilidade de custos originou-se da contabilidade financeira, com a exigência de se controlar e avaliar estoques nas indústrias – trabalhos até então considerados como de fácil avaliação, uma vez que as empresas eram predominantemente pequenas e familiares (VIEIRA, 2008; MARTINS, 2010).

Silva *et al.* (2008) conceituam a contabilidade de custos como um ramo da ciência contábil utilizada para identificar, mensurar, armazenar e apresentar os custos dos produtos, mercadorias ou serviços vendidos. Para os autores, a contabilidade de custos deve aplicar os princípios contábeis com o objetivo de apurados os resultados e valorizar os estoques, alertando aos administradores para quaisquer resultados passíveis de correção.

De acordo com Martins (2010), a contabilidade de custos apresenta duas funções. A primeira delas diz respeito ao auxílio do controle, tendo como propósitos apresentar dados, orçamentos e outras formas de previsão e, em seguida, acompanhar o que de fato tenha acontecido e comparar com os valores antes determinados. A segunda função está vinculada ao apoio às tomadas de decisões. Nesse sentido, o papel da contabilidade de custos consiste no fornecimento de informações sobre valores ressaltantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de corte de produtos, opção de compra e fixação de preços de venda.

A contabilidade de custos é uma ferramenta de extrema importância para a tomada de decisão. Ela fornece informações valiosas aos empresários rurais, entre elas, como produzir com custos reduzidos e como administrar adequadamente a propriedade rural (BORILLI *et al.*, 2005; ARAÚJO, 2014).

Para Valle (1987, p. 102), “nas atividades rurais, o custo da produção compreende o conjunto de todas as despesas que devem ser suportadas para a obtenção dos produtos”. Silva *et al.* (2016, p. 354) salientam que a gestão de custos possui papel essencial não apenas na formação e identificação do preço dos produtos, “mas também pela capacidade de oferecer aos gestores informações que possam contribuir com o processo decisório”, garantindo a “continuidade operacional das organizações”. Os autores identificam na contabilidade de custos a área específica da contabilidade, marcada por uma vertente gerencial, que possibilita informações e artefatos fundamentais na gestão empresarial.

Identificar custos em empresas rurais é de extrema importância nas tomadas de decisões gerenciais (EYERKAUFER *et al.*, 2007; SEGALA; SILVA, 2007; ARAÚJO, 2014). Essa atividade pode favorecer a análise e a escolha da melhor cultura, as criações e as práticas que devem ser adotadas pela administração. “O controle dos custos e comparação de resultados [...] são indispensáveis para planejar a diversificação de culturas e a modernização do setor” (BORILLI *et al.*, 2005, p. 77).

Porém, Hofer *et al.* (2004) identificam que a utilização de ferramentas contábeis para o gerenciamento de empresas não é comum no Brasil, sendo ainda mais reduzida a utilização das informações da contabilidade de custos. Para eles, tal desalinhamento pode ser explicado pelo fato de que boa parte das organizações rurais não se constitui como pessoa jurídica. Em outras palavras, sem uma estrutura formal não há a escrituração e registro de informações contábeis. Em vista disso, Dumer *et al.* (2013) recomendam pesquisas que identifiquem a percepção dos gestores rurais sobre a importância que atribuem as informações e ferramentas de custos, assim como a efetiva utilização destas na gestão de suas organizações rurais.

2.3. Contabilidade de custos na pecuária leiteira

A acelerada inovação tecnológica faz com que os consumidores busquem cada vez mais produtos de alta qualidade. Os produtores rurais, por sua vez, são impelidos a investir mais no controle das atividades produtivas e na gestão destas atividades (SILVEIRA; RESENDE, 2010; SANTOS; LOPES, 2014). Além disso, a variação intensa nos preços de mercado deste setor tem levado os produtores de leite a refletir sobre a necessidade de se gerenciar bem a atividade, de modo a ser mais eficiente e competitivo (CARVALHO *et al.*, 2007).

Os produtores de leite, entretanto, nem sempre efetuam os registros dos custos e outros gastos de produção, utilizam, muitas vezes, apenas suas memórias e seus conhecimentos adquiridos na prática. Da mesma forma, não costumam contratar profissionais qualificados para atuação na gestão de custos. Acabam colocando seus produtos no mercado com um preço inadequado e em função disto, muitas vezes, têm prejuízos. Outros nem sabem da importância de ter esses valores conhecidos com precisão. Nestes casos, os produtores costumam tomar decisões sem fundamentação, realizam investimentos sem conhecer a real situação financeira da organização e não separam as despesas familiares das despesas de sua propriedade, o que pode comprometer todo o seu empreendimento (NOAL *et al.*, 2005).

Os custos de produção são considerados informações necessárias para o alcance da boa administração da atividade leiteira (GOMES; FERREIRA FILHO, 2007; SEGALA; SILVA, 2007; SILVA *et al.*, 2008; SANTOS; LOPES, 2014; ZANIN *et al.*, 2016). Seu cálculo, porém, envolve algumas questões mais complexas, razão pela qual a prática dos custos de produção é pouco difundida na pecuária leiteira (GOMES; FERREIRA FILHO, 2007; SEGALA; SILVA, 2007; SANTOS; LOPES, 2014).

Então, os produtores, sem conseguir controlar os preços dos produtos que vendem, têm seu poder de negociação no mercado da pecuária leiteira limitado. Isso tende a intensificar a percepção gerencial da importância de se administrar as variáveis que estão sob alcance (LOPES *et al.*, 2007). Uma forma de manter (ou alcançar) a competitividade na atividade leiteira se dá pela compreensão dos gastos. Esse conhecimento, por exemplo, pode propiciar uma redução dos custos de produção e conseqüente aumento dos resultados com a produção de leite. Portanto, são essenciais para o efetivo controle da atividade rural e indispensáveis para o processo de tomada de decisão nestas organizações (FASSIO *et al.*, 2006; SEGALA; SILVA, 2007).

2.4. Matriz de importância-desempenho de Slack

A matriz de importância-desempenho é uma ferramenta muito presente no contexto de administração da produção de bens e serviços. Ela é utilizada para avaliar a importância e o desempenho de um produto ou de um processo produtivo. Esse eficiente método é construído com informações obtidas de diversas empresas com características comuns, como setor ou porte (SLACK, 2002).

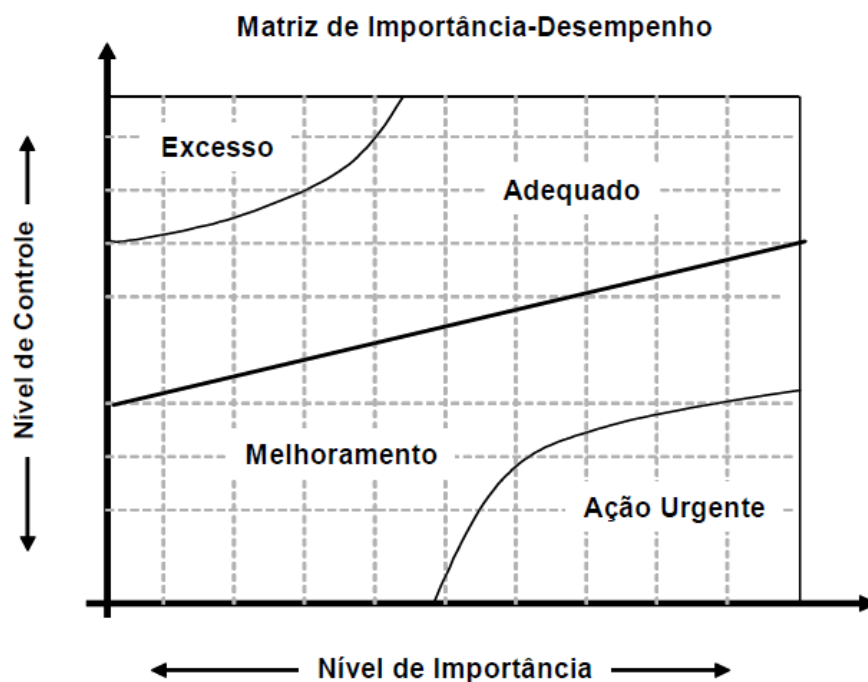


Figura 1 – Níveis de prioridade das opções na matriz de importância-desempenho
Fonte: Adaptada de Slack (2002).

As quatro zonas da matriz (excesso, adequado, melhoramento e ação urgente) possibilitam identificar a situação dos aspectos relacionados ao controle de custos. A percepção de agentes relacionados às organizações estudadas, assim como uma análise agrupada, identifica a situação de importância-desempenho da contabilidade de custos de forma genérica (DUMER *et al.*, 2013). Porém, é importante frisar que Slack (1993) considera que nenhuma escala é estática, ou seja, o nível de importância (relevância) ou desempenho (utilização) pode mudar à medida que o mercado e o ambiente econômico evoluem, o que reforça a necessidade de acompanhamento e avaliação constante.

Quando a ferramenta analisada se encontra na *zona do excesso* da matriz indica que seu desempenho (utilização) é muito superior em relação ao percebido como relevante, sendo recomendada uma redistribuição em outros controles que necessitem dessa atenção. A *zona adequada* demonstra que as ferramentas estão em níveis ideais para a necessidade da empresa. “Os objetivos de desempenho que estiverem nessa área devem ser considerados satisfatórios, pelo menos no curto e médio prazo” (SLACK, 2002, p. 184).

Se os atributos estiverem na *zona de melhoria* significa que “certamente eles precisam de melhoramento, mas provavelmente não como primeira prioridade” (SLACK, 2002, p. 184), pois o ponto mais problemático será quando algum atributo estiver na *zona de ação urgente*, representando um nível de desempenho muito abaixo do que deveria ser.

Dumer *et al.* (2013) utilizou a matriz de Slack para compreender a percepção de gestores de pequenas propriedades rurais sobre a relevância e desempenho de ferramentas da Contabilidade de Custos na produção de café. Os autores consideram que “a matriz permite identificar se essas ferramentas ou atributos são considerados em situação adequada, no que toca ao excesso de esforço dispensado ou necessitam melhoramento” (DUMER *et al.*, 2013, p 40). Na presente pesquisa a matriz de Importância-Desempenho de Slack foi aplicada para análise da importância e do desempenho da Contabilidade de Custos na percepção produtores de leite do município de Alfredo Chaves-ES.

3. Aspectos Metodológicos

A presente pesquisa pode ser caracterizada como descritiva. Para Cervo e Bervian (2002, p. 66), esse é um tipo de pesquisa que “[...] desenvolve-se, principalmente, nas ciências humanas e sociais, abordando aqueles dados e problemas que merecerem ser estudados e cujo registro não consta de documentos”.

Quanto ao método adotado, a pesquisa pode ser classificada como *survey*. Freitas *et al.* (2000, p. 105-106) recomendam a utilização do *survey* quando “o interesse é produzir descrições quantitativas de uma população” e quando “o ambiente natural é a melhor situação para estudar o fenômeno de interesse”. Para coleta dos dados, optou-se pela utilização de questionário, composto por questões fechadas que intencionavam captar a percepção desses produtores rurais quanto à relevância e utilização de ferramentas e atributos de custos, na atividade de produção de leite. Além disso, foram inseridas algumas questões com intenção descrever características dos respondentes, e de seus empreendimentos rurais.

Para tanto, o trabalho foi desenvolvido em duas etapas. A primeira foi realizada a partir de pesquisa em livros, artigos de revistas acadêmicas e consulta a sítios eletrônicos a fim de conceituar a relevância da informação contábil para as atividades rurais, principalmente sobre a contabilidade de custos. Na segunda etapa, foram coletados dados junto a 84 produtores de leite do município de Alfredo Chaves durante os meses de setembro e outubro do ano de 2014. Essa amostra foi estabelecida por conveniência, ou seja, quando o pesquisador possui liberdade para selecionar os elementos que farão parte da amostra (COOPER; SCHINDLER, 2003; BRYMAN, 2012).

Para o cumprimento da segunda etapa, dois dos autores/pesquisadores realizaram abordagens diretas junto aos produtores rurais do município. Primeiro com 15 produtores

leiteiros indicados por pessoas conhecidas dos pesquisadores, que forneceram seus nomes e números de telefone. Após ligação telefônica, foi possível agendar visitas com 11 deles, que tinham disponibilidade e interesse em receber e responder em uma tarde de sábado do mês de setembro, nas suas casas (algumas na área urbana, outras na propriedade agrícola). Ao encontrar cada respondente pessoalmente, mais uma vez era explicado o motivo da pesquisa, e o questionário era entregue para que o produtor de leite pudesse responder diretamente cada questão, marcando as respostas com caneta. Após o preenchimento e devolução do questionário, os pesquisadores solicitavam indicações de outros produtores de leite do município. Na maioria dos casos os respondentes forneciam novos possíveis participantes. Os pesquisadores igualmente entravam em contato via telefone, agendavam novas visitas em finais de semana vindouros, aplicavam o questionário e solicitavam outras indicações. Este processo foi repetido por seis finais de semanas até a obtenção de 91 questionários, porém 07 continham rasuras e/ou questões não respondidas, e foram excluídos. Os 84 questionários considerados válidos foram tabuladas, as informações organizadas utilizando o programa *Microsoft Office Excel*[®], e analisadas pela matriz de desempenho-importância de Slack (2002).

Foram coletados dados sobre as características dos produtores e os resultados demonstram que do total de 84 respondentes, 22 eram mulheres e 62 homens. A média de idade foi de quarenta e um anos. A maioria dos participantes da pesquisa possui ensino fundamental completo. Mais da metade dos respondentes, quarenta e quatro produtores, são proprietários das terras onde desenvolvem suas atividades.

A média de cabeças de gado por propriedade é de 45 unidades. Todos respondentes descreveram a produção de leite como principal atividade geradora de renda, sendo o café a segunda produção mais citada. Contudo, apenas um dos produtores afirmou contratar profissional contador para, entre outras atribuições, realizar o cálculo e a análise dos dados de custos da produção agrícola.

4. Descrição e Análise Dos Resultados

4.1. Nível de importância da contabilidade de custos

Nesta parte, é evidenciado o que os produtores rurais consideram importante, no que diz respeito aos elementos da contabilidade de custos pesquisados. Foram elaboradas 08 questões relacionadas à relevância de artefatos da contabilidade de custos e da informação

contábil na gestão da atividade rural. Cada um dos 84 produtores rurais teve a opção de determinar se tal componente é irrelevante, útil, importante ou crucial para produção de leite. A definição desses parâmetros seguiu a utilizada por Kowalski *et al.* (2010).

Slack (1993) sugere uma escala de nove pontos para medir o nível de importância e de desempenho dos critérios competitivos. Para não utilizar os pontos extremos, a cada resposta foi atribuída uma pontuação equivalente aos nove pontos da Matriz, ou seja, foi utilizada uma média para cada conceito averiguado. Em cada uma das nove questões relacionadas à importância atribuída (relevância) desempenho efetivo (utilização) de ferramentas e atributos da contabilidade de custos na produção de leite os gestores rurais deveriam marcar apenas uma opção de resposta. Foi utilizada uma escala de Likert, que variava de um a nove. Quanto mais próximo de 09, maior a relevância atribuída e/ou utilização efetiva; quanto mais próximo de 01, menor. Dessa forma, foi utilizada uma média para as respostas atribuídas pelos gestores dos empreendimentos rurais, conforme a escala de mensuração sugerida por Kowalski *et al.* (2010) e utilizada por Dumer *et al.* (2013). Para tal, cada resposta marcada na escala de Likert foi convertida em uma nota que variava de 0,50 a 8,50, conforme indicado na Tabela 1.

Tabela 1: Atribuição da média de desempenho e/ou importância utilizada.

Atribuição de Desempenho e/ou Importância Marcada pelo Respondente	Limite para Matriz	Nota Média Atribuída
1	0,00 a 1,00	0,50
2	1,00 a 2,00	1,50
3	2,00 a 3,00	2,50
4	3,00 a 4,00	3,50
5	4,00 a 5,00	4,50
6	5,00 a 6,00	5,50
7	6,00 a 7,00	6,50
8	7,00 a 8,00	7,50
9	8,00 a 9,00	8,50

Fonte: Adaptada de Kowalski *et al.* (2010).

Para definir o nível de importância para cada questão, somam-se suas respectivas notas e divide-se pela quantidade de respondentes, conforme evidenciado na Tabela 2.

Tabela 2: Respostas referentes ao nível de importância de ferramentas e atributos da contabilidade de custos na atividade leiteira.

Questão	Descrição	Total das notas atribuídas	Número de respondentes	Nível de Importância (média)
01	Importância conhecer efetivamente as informações e dados da contabilidade de custos.	582,5	84	6,93
02	Importância de conhecer os custos por cabeça de gado, desde o nascimento (ou compra) até a produção de leite.	562	84	6,69
03	Importância de saber a diferença entre os custos fixos e os custos variáveis.	552,5	84	6,58
04	Importância de saber os custos, despesas e receitas mensais.	591	84	7,04
05	Importância de saber a diferença entre os custos diretos e indiretos.	595	84	7,08
06	Importância de saber a diferença entre o que é um custo e o que é uma despesa.	595	84	7,08
07	Importância de saber o ponto de equilíbrio mensal.	591	84	7,04
08	Importância de saber o custo unitário por cabeça de gado.	600	84	7,14
Média Geral	-----	-----	-----	6,95

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da análise dos dados, é possível perceber que foi atribuída grande importância ao tema abordado na questão 08. Isso significa que o custo unitário por cabeça de gado recebeu as maiores avaliações de percepção de relevância deste atributo para a boa gestão da atividade de pecuária leiteira. Por outro lado, com a menor média apareceu à questão 02, qual seja: a Importância de conhecer os custos por cabeça de gado, desde o nascimento (ou compra) até a produção de leite. Porém, temos evidências de que todos os atributos pesquisados receberam altas avaliações no que tange a relevância para gestão do empreendimento rural avaliado. A média geral encontrada, somando-se a média de cada questão e dividindo pelo total de questões, foi de 6,95, indicando uma elevada percepção geral da importância dos atributos da contabilidade de custos para a atividade de pecuária.

4.2. Nível de desempenho da contabilidade de custos

As mesmas questões utilizadas para avaliar o grau de percepção referente à importância da contabilidade de custos foram transformadas em questões com o objetivo de avaliar o desempenho real desses artefatos, ou seja, mensurar a sua real utilização. Foi utilizado o mesmo padrão de respostas do tipo escala de Likert, variando de um a nove. Quanto mais próxima de 09 for a resposta, maior a utilização, e quanto mais próxima de 01, menor a utilização da contabilidade de custos. Também foi adotada uma média para cada nota, ainda seguindo a proposta de Kowalski *et al.* (2010), conforme indicado na Tabela 1. Os resultados são apresentados na Tabela 3.

Tabela 3: Respostas referentes ao nível de desempenho de ferramentas e atributos da contabilidade de custos na atividade leiteira.

Questão	Descrição	Total das notas atribuídas	Número de Respondentes	Nível de Desempenho (média)
01	Conhecimento efetivo das informações e dados da contabilidade de custos da atividade pecuária.	225	84	2,68
02	Conhecimento efetivo dos custos por cabeça de gado, desde o nascimento (ou compra) até a produção de leite.	238	84	2,83
03	Conhecimento efetivo da diferença entre os custos fixos e os custos variáveis.	229	84	2,73
04	Conhecimento efetivo dos custos, despesas e receitas mensais.	248	84	2,95
05	Conhecimento efetivo dos custos diretos e indiretos.	232	84	2,76
06	Conhecimento efetivo da diferença entre o que é um custo e o que é uma despesa.	221	84	2,63
07	Conhecimento efetivo do ponto de equilíbrio mensal.	219	84	2,61
08	Conhecimento efetivo do custo unitário por cabeça de gado.	222	84	2,64
Média Geral	-----	-----	-----	2,73

Fonte: Dados da pesquisa.

Nesta parte da pesquisa, a média geral de 2,73 foi obtida pela soma dos níveis de desempenho de cada questão dividida por oito, que indica o total de questões. Tal resultado

evidencia a baixa utilização dos atributos pesquisados, sinalizando que os artefatos básicos da contabilidade de custos são muito pouco adotados nas atividades rurais de pecuária leiteira dos produtores do Município de Alfredo Chaves.

4.3. Elaboração da matriz de importância-desempenho

A matriz de importância-desempenho de Slack foi elaborada a partir das médias gerais evidenciadas na Tabela 2 e Tabela 3. Dessa forma, a Figura 2 demonstra a relação importância-desempenho da média dos resultados das 08 questões aplicadas.

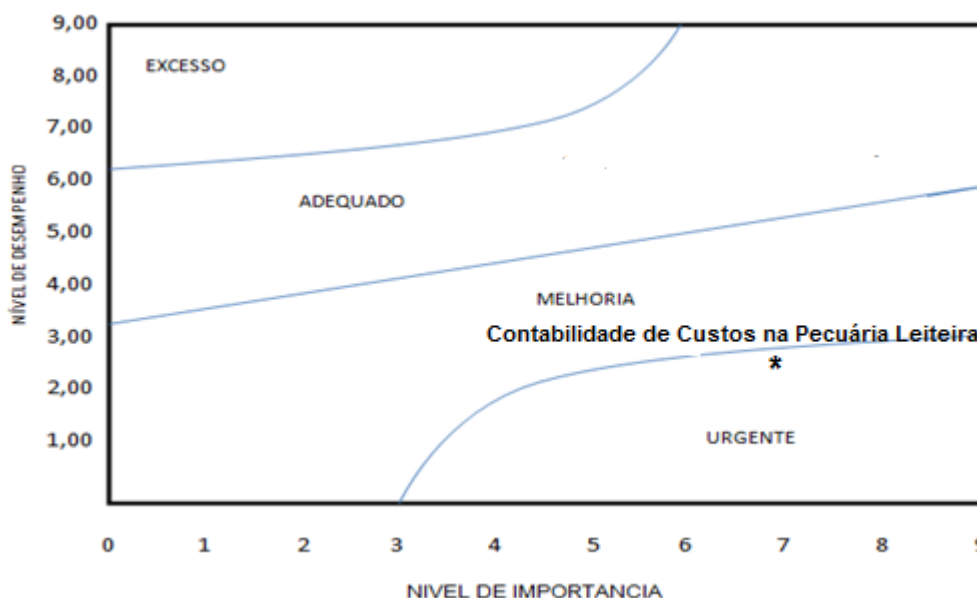


Figura 2: Matriz de importância-desempenho com a média geral das questões relacionadas à contabilidade de custos na atividade de pecuária leiteira.

Fonte: Dados da pesquisa.

É possível perceber que todos os elementos relacionados à contabilidade de custos na atividade de pecuária leiteira encontram-se na zona de “urgência”. Quando o objeto de análise da matriz encontra-se nessa zona, é evidenciado um resultado preocupante, conforme sinalizado por Slack (1992). Na presente pesquisa, configura-se tal resultado em função de, apesar dos gestores indicarem uma alta percepção de importância dos elementos relacionados à contabilidade de custos para a gestão da atividade de pecuária leiteira, na prática tais artefatos contábeis possuem um desempenho acanhado. Portanto, tal posição na matriz indica a necessidade de aprimoramento na utilização da contabilidade de custos, devido à alta relevância atribuída.

5. Considerações Finais

Este estudo objetivou demonstrar a relação importância-desempenho sobre a contabilidade de custos na tomada de decisão, relatada pelos produtores rurais da atividade de pecuária leiteira do município de Alfredo Chaves. As respostas coletadas por meio de questionário permitiram detectar os pontos que necessitam de aperfeiçoamento ou manutenção.

Quanto ao nível de Importância atribuído é possível identificar uma alta relevância na percepção dos produtores de leite. Porém, o nível declarado de utilização destes mesmos artefatos da contabilidade de custos receberam respostas muito baixas no aspecto quantitativo, o que denota uma baixa utilização (desempenho) da contabilidade de custos nesta atividade de agronegócio.

Uma possível explicação para este resultado pode advir do reduzido número de empresas rurais que contratam serviços de um profissional capacitado, o contador, para executar essa tarefa, conforme indicação de Crepaldi (2005). Como visto anteriormente, apenas um dos produtores contratava um profissional contador para, entre outras atribuições, realizar cálculo e análise dos dados de custos da produção agrícola.

Quando os dados coletados foram analisados pela matriz de importância-desempenho de Slack (Figura 2), verificou-se que o contraste entre a média geral da percepção de importância e de desempenho efetivo, encontra-se numa situação que Slack (2002) classifica como preocupante, que merece ação urgente de ajuste. Apesar dos gestores apresentarem alta percepção de importância dos elementos relacionados a contabilidade de custos para a gestão da atividade de pecuária leiteira, na prática tais artefatos possuem um desempenho acanhado. Ou seja, para os produtores de leite participantes do estudo, a contabilidade de custos é considerada muito importante para a tomada de decisão das atividades desse setor, porém pouco utilizada.

O presente estudo contribui, principalmente, de duas formas com a literatura sobre os temas no Brasil. Primeiro por utilizar uma técnica de análise, ou seja, a matriz de Slack, ainda incipiente em estudos que abordem a situação das organizações rurais frente a atributos e ferramentas da contabilidade de custos (DUMER *et al.*, 2013). Essa ferramenta é amplamente utilizada nas áreas de gestão da produção, porém é dotada de características que permitem aplicação em outras áreas da gestão de organizações, inclusive na gestão de empreendimentos

do setor de agronegócio (VALERIANO *et al.*, 2011). Segundo, por demonstrar resultados em alinhamento com outros estudos de autores que defendem a alta relevância de conhecimento da informação de custos para boa gestão e desempenho dos empreendimentos rurais (BORILLI *et al.*, 2005; CREPALDI, 2005; DUMER *et al.*, 2013; ARAÚJO, 2014), em especial os dedicados a atividade leiteira (HOFER *et al.*, 2004; GOMES; FERREIRA FILHO, 2007; SEGALA; SILVA, 2007; SILVA *et al.*, 2008; SANTOS; LOPES, 2014; ZANIN *et al.*, 2016). Além de apresentar um cenário de baixo desempenho efetivo dos gestores deste tipo de atividade pecuária, conforme evidenciado em outros estudos (GOMES; FERREIRA FILHO, 2007; SEGALA; SILVA, 2007; SILVA *et al.*, 2008; SANTOS; LOPES, 2014; ZANIN *et al.*, 2016).

Adicionalmente cabe ponderar que, conforme indicado por Slack (1993) as posições da matriz não devem ser consideradas como estáticas, já que o nível de importância (relevância) ou desempenho (utilização) pode mudar à medida que as características do ambiente econômico e social evoluem. Nesse sentido, recomenda-se o desenvolvimento de novas pesquisas para compreender os achados deste trabalho, em novas regiões ou atividades de empresas rurais. Além disso, sugerem-se futuras pesquisas para avaliar possíveis relações entre características do gestor – como formação escolar e conhecimento de tecnologias da informação – com a percepção de importância e o desempenho efetivo de informações contábeis no ambiente do agronegócio brasileiro.

6. Referências

ARAÚJO, M. J. *Fundamentos de agronegócios*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BORILLI, S. P.; PHILIPPSEN, R. B.; RIBEIRO, R. G.; HOFER, E. O uso da contabilidade rural como uma ferramenta gerencial: um estudo de caso dos produtores rurais no município de Toledo – PR. *Revista de Ciências Empresariais da UNIPAR*, v. 6, n. 1, p. 77-95, jan./jun. 2005.

BRYMAN, A. *Social research methods*. 4. ed. New York: Oxford, 2012.

CALDERELLI, A. *Enciclopédia contábil e comercial brasileira*. 28. ed. São Paulo: CETEC, 2003.

CARVALHO, G. R.; CARNEIRO, A. V. STOCK; L. A.; YAMAGUCHI, L. C. T.; MARTINS, P. C. Avaliação de impacto do preço de alimentos concentrados nos sistemas de produção de leite no estado do Paraná. *In: CONGRESSO DA SOCIEDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E SOCIOLOGIA RURAL, 45., 2007. Anais eletrônicos...* Londrina-PR: SOBER, 2007.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. *Metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CHOW, C. W.; HARRISON, P. D. Identifying meaningful and significant topics for research and publication: a sharing of experiences and insights by “influential” accounting authors. *Journal of Accounting Education*, n. 20, p. 183-203, 2002.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. *Métodos de pesquisa em administração*. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CREPALDI, S. A. *Contabilidade rural: uma abordagem decisorial*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

DAVIS, J. H.; GOLDBERG, R. A. *A concept of agribusiness*. Division of research. Graduate School of Business Administration. Boston: Havard University, 1957.

DUMER, M. C. R.; VIEIRA, A.; SCHWANTZ, K. C.; MARTINEZ, A. L. 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 Agronegócio Online*, v. 9, n. 4, p. 40-59, out./dez. 2013.

EGGERS, K. F.; GUTH, S. C.; MOTTA, M. E. V.; CAMARGO, M. E.; FERNNADES, A. M.; PRUSCH, R. V. F.; TONDOLO, V. A. G. Empresa rural de piscicultura: criação de tilápias. *Custos e Agronegócio Online*, v. 12, n. 4, p. 295-309, out./dez. 2016.

ENGEL, C. I. Doze anos de Custos e @gronegócio *on line*: um estudo bibliométrico das publicações. *Custos e Agronegócio Online*, v. 12, n. 4, p. 175-195, out./dez. 2016.

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*, v. 9, n. 2, p. 202-215, 2007.

FASSIO, L. H., REIS, R. P., E GERALDO, L. G. Desempenho técnico e econômico da atividade leiteira em Minas Gerais. *Ciência e Agrotecnologia*, v. 30, n. 6, p. 1154-1161, nov./dez. 2006.

FONTELLES, A. B. *Perfil de investimento do produtor rural*. 2007. 85 f. Dissertação (Mestrado em Economia) - Programa de Pós-Graduação em Economia, Faculdades Ibmec, Rio de Janeiro, 2007.

FREITAS, H.; OLIVEIRA, M.; SACCOL A. Z.; MASCAROLA, J. O método de pesquisa *survey*. *Revista de Administração*, v. 35, n. 3, p. 105-112, jul./set. 2000.

GOMES, A. L; FERREIRA FILHO, J. B. S. Economias de escala na produção de leite: uma análise dos Estados de Rondônia, Tocantins e Rio de Janeiro. *Revista de Economia e Sociologia Rural*, v. 45, n. 3, p. 591-619, jul. 2007.

HOFER, E.; ENGEL, W.; CARMO, W. A.; SCHULTZ, C. A.; BELTRAME, S. L. Custo de produção para a atividade da pecuária leiteira: um estudo de caso. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 11. 2004. *Anais eletrônicos...* Porto Seguro-BA: ABC, 2004.

KOWALSKI, F. D.; FERNANDES, F. C.; FARIA, A. C. Análises dos controles internos relacionados às atividades ambientais das cooperativas catarinenses de energia elétrica por meio da matriz de importância-desempenho de Slack. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, v. 21, n. 2, p. 153-177, abr./jun. 2010.

LOPES, M. A. LIMA, A. L. R.; CARVALHO, F. M.; REIS, R. P.; SANTOS, I. C.; SARAIVA, F. H. Controle gerencial e estudo da rentabilidade de sistemas de produção de

leite na região de Lavras, MG. *Ciências e Agrotecnologia*, v. 28, n. 4, p. 883-892, jul./ago. 2004.

LOPES, P. F.; REIS, R. P.; YAMAGUCHI, L. C. T.; Custos e escala de produção na pecuária leiteira: estudo nos principais estados produtores do Brasil. *Revista de Economia e Sociologia Rural*, v. 45, n. 3, p. 567-590, jul./set. 2007.

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

MELO, C.; PRIETO, M. A gestão de custos em micros e pequenas empresas - MPES: um estudo de caso em empresas de panificação na cidade de Uberlândia. In: CONFERÊNCIA SULAMERICANA DE CONTABILIDADE SOCIOAMBIENTAL, 3., 2013. *Anais eletrônicos...* Belém-PA: CSEAR, 2013.

NEVES, M. F. *Sistema agroindustrial citrícola: um exemplo de quase-integração no agribusiness brasileiro*. 1995. 119 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Faculdade de Administração, Economia, Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995.

NOAL, E. B.; ANCELES, P. E. S.; RIBEIRO, O. D. J. Apuração de custos na pecuária leiteira, um estudo de casos. *Revista Disciplinarum Scientia*, v. 1, n. 1, p. 167-180, 2005.

PEREIRA, J. P. C. N. *A concentração geográfica de empresas no agronegócio de flores: uma análise das localidades de Holambra e Mogi das Cruzes*. 2007. 273 f. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) - Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

PRADO, E.; GERALDO, L. G.; CARDOSO, B. M. Rentabilidade da exploração leiteira em uma propriedade durante cinco anos. *Arquivo Brasileiro de Medicina Veterinária e Zootécnica*, v. 59, n. 2, p. 501-507, abr. 2007.

SANTOS, J. J. *Formação de preços e do lucro*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, G.; LOPES, M. A. Indicadores econômicos de sistemas de produção de leite em confinamento total com alto volume de produção diária. *Ciência Animal Brasileira*, v. 15, n. 3, p. 239-248, 2014.

SEGALA, C. Z. S.; SILVA, I. T. Apuração dos custos na produção de leite em uma propriedade rural do município de Irani-SC. *Custos e Agronegócio Online*, v. 3, n. 1, p. 61-86, jan./jun. 2007.

SILVA, G. R.; SANTOS NETO, E. M.; ARAÚJO, M. A.; CEOLIN, A. C. Controladoria empresarial e formação de preço de venda à luz da gestão de custos: um estudo de caso em um supermercado do estado da Paraíba. *Custos e Agronegócio Online*, v. 12, n. 2, p. 352-373, abr./jun. 2016.

SILVA, H. A.; KOEHLER, H. S.; MORAES, A.; GUIMARÃES, V. D. A.; HACK, E.; CARVALHO, P. C. F. Análise de viabilidade econômico da produção de leite a pasto e com suplementos na região dos Campos Gerais - Paraná. *Ciência Rural*, v. 38, n. 2, p. 445-450, mar. 2008.

SILVEIRA, J. V. F.; RESENDE, L. M. Estratégias de mercado no agronegócio paranaense: soja convencional vs. transgênica. *Produção*, v. 20, n. 1, p. 54-65, jan./mar. 2010.

SLACK, N. *Vantagem competitiva em manufatura*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. *Vantagem competitiva em manufatura: atingindo competitividade nas operações industriais*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SOUZA, M. A.; RASIA, K. A.; ALMEIDA, L. B. Práticas de gestão estratégica de custos adotadas por empresas brasileiras de segmentos do agronegócio. *Custos e Agronegócio Online*, v. 11, n. 3, p. 116-143, jul./set. 2015.

VALERIANO, M. F.; TALAMINI, E.; OLIVEIRA, L. Diagnóstico do clima organizacional utilizando a matriz de importância-desempenho: aplicação em uma pequena empresa do agronegócio. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, v. 5, n. 1, p. 20-35, jan./abr. 2011.

VALLE, Francisco. *Manual da contabilidade agrária: a produção agrária, a administração da empresa agrária, a contabilidade agrária*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

VIEIRA, E. P. *Noções básicas de contabilidade de custos*. Ijuí: UNIJUÍ, 2008.

ZANIN, D. F.; ESPEJO, M. M. DOS S. B.; PANHOCA, L.; VOESE, S. B. Custos na pecuária leiteira: um estudo sobre o empirismo da aplicação conceitual por parte de diferentes profissionais. *Custos e Agronegócio Online*, v. 12, edição especial, p. 2-24, dez. 2016