

INTRODUÇÃO

Atualmente o produtor rural se tornou um empresário, entretanto, ao contrário do que comumente ocorre em outras áreas empresariais, o empresário rural raramente faz uso das técnicas e controles de gestão na administração de sua propriedade e produção.

A falta de controle de custos de uma gestão contábil, implicam em uma produção de maior custo, menor qualidade da produção e conseqüentemente sua permanência no mercado se torna penosa ou inexistente devido ao alto nível de competitividade do mercado.

Atualmente, o empresário rural deve estar disposto a investir em técnicas modernas e eficientes, fazer uso das ferramentas disponíveis e investir em profissionais capacitados e em tecnologia.

A contabilidade é uma ciência que estuda a riqueza patrimonial e objetiva usar uma gama de ferramentas capazes de gerar informações, analisá-las, distingui-las na busca de soluções viáveis para a obtenção da melhoria e aumento do patrimônio.

A contabilidade possui inúmeras ramificações, a Contabilidade de Custos é uma delas, e é de incomensurável valor para o sucesso de um agronegócio, já que a mesma possui como foco o estudo da composição e calculo dos custos, analisa todo o processo de produção e é de caráter exclusivamente interno a empresa em questão.

A Contabilidade de Custos têm como instrumentos principais critérios e técnicas específicas que são capazes de solucionar de modo efetivo e eficiente os problemas em relação à identificação de gastos relativos ao processo produtivo.

Quando se utiliza técnicas de controle gerencial no agronegócio o empreendedor rural passara a ter um conhecimento mais amplo de sua propriedade, poderá identificar com maior clareza e discernimento seus custos e seu processo de

produção, o que acarretara no aumento do lucro e da qualidade final de seus produtos.

Esta monografia pretende analisar e demonstrar a importância da Contabilidade de Custos no agronegócio, sendo feita uma revisão bibliográfica e documental, seguida de uma pesquisa de campo na Fazenda Gramado que possui uma produção leiteira.

Para que o empresário rural tenha controle total dos seus custos do seu agronegócio é fundamental que exista uma gestão de controle de custos de todo processo de produção.

O estudo de campo foi realizado na Fazenda Gramado uma empresa rural localizada na cidade de Ataléia MG, situada no Córrego dos Macacos que se encontra a uma distância de 100 KM da cidade de Teófilo Otoni.

A empresa rural presente neste estudo tem como finalidade principal a produção leiteira, esta produção é enviada por caminhão para a Cooperativa Cisne, a indústria leiteira localizada na cidade de Teófilo Otoni MG.

O objetivo central da monografia é a demonstração da estrutura de controle de custos que permite uma apuração clara dos custos de produção e a análise dos impactos nos resultados financeiros do agronegócio desenvolvido na Fazenda Gramado.

No capítulo 1 serão apresentadas as definições de agronegócio, sua evolução e importância para a economia brasileira, será feita também uma explanação sobre a contabilidade e sua importância para o sucesso do agronegócio.

No capítulo 2 o foco estará na Contabilidade de Custos e suas definições, bem como na conceituação dos custos e na relevância dos mesmos na análise financeira.

No capítulo 3 o Sistema de Controle de Custos será analisado, assim como seus aspectos positivos e negativos para que uma análise financeira eficiente possa ser implementada no agronegócio.

No capítulo 4 será abordado a história e os dados da Fazenda Gramado que foi o palco do estudo de campo, dados e tabelas serão apresentados neste capítulo para ilustrar a evolução do agronegócio com a utilização da Contabilidade de Custos.

1 AGRONEGÓCIO

A crise econômica dos Estados Unidos em 1929 influenciou a queda da hegemonia cafeeira predominante no Brasil à época, transpondo o poderio econômico do campo para as cidades. O recesso econômico Norte Americano influenciou, diretamente, o preço do café no Brasil - maior exportador de café da época, segundo Furtado (1976, p. 152).

Ainda segundo o autor, pode-se inferir que a queda da força econômica e, conseqüentemente, política do campo levou o então presidente Getúlio Vargas a investir na indústria, incentivando o que ficou conhecido como “êxodo rural”¹. Assim, surgem os grandes centros urbanos e suas mazelas, como: epidemias, fome, violência urbana e outras.

Os poucos habitantes que permaneceram na área rural foram, durante muito tempo, desprezados pelas políticas públicas que se voltaram a suprir as necessidades que demandavam dos grandes centros urbanos. Predominou no campo a agricultura familiar de subsistência², os poucos que produziam em maior escala sustentavam o país, embora sem muito incentivo do governo³.

Contudo, o avanço tecnológico dos últimos 50 anos transformou estruturalmente as propriedades rurais, aumentando seus índices de produtividade e sua competitividade econômica nos moldes da globalização. Conforme afirma Araújo (2007, p.15):

Assim, as propriedades rurais cada dia mais:

- perdem sua autossuficiência;
- passam a depender sempre mais de insumos e serviços que não são seus;

1 Período que caracteriza o abandono do campo por seus habitantes. No século XX este fenômeno atingiu grandes proporções no Brasil. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/%C3%8Axodo_rural>.

2 Cultura de subsistência é a denominação dada ao cultivo tradicional realizado por famílias em comunidades rurais. Essa cultura é diversificada e voltada ao sustento da família, de acordo com informações retiradas do site Brasil Escola <<http://www.brasilecola.com/geografia/agricultura-subsistencia.htm>>.

3 Disponível em: <<http://www.webartigos.com/artigos/o-servico-social-no-brasil-na-era-vargas-e-o-totalitarismo/97690/>>.

- especializam-se somente em determinadas atividades;
- geram excedentes de consumo e abastecem mercados, às vezes, muito distantes;
- recebem informações externas;
- necessitam de estradas, armazéns, portos, aeroportos, softwares, bolsas de mercadorias, pesquisas, fertilizantes, novas técnicas, tudo de fora da propriedade rural;
- conquistam mercado;
- enfrentam a globalização e a internacionalização da economia.

Todas essas mudanças determinaram a criação de novos conceitos para definir as recentes atividades desenvolvidas na área rural. Dentre esses vários conceitos está o de agronegócio em destaque.

1.1. CONCEITUAÇÃO DE AGRONEGÓCIO

O agronegócio no Brasil se destaca como um processo histórico, desde o seu período Colonial e esta intrinsecamente atrelada às atividades agropecuárias.

Os avanços tecnológicos permitiram que as atividades desenvolvidas no meio rural se modificassem, deixando de lado a simplicidade e se adequasse a um sistema de produção com níveis mais elevados de produtividade, qualidade e equidade.

Com o decorrer do tempo o Brasil aperfeiçoou suas técnicas de produção, sendo que a tecnologia se tornou um dos maiores responsáveis pelo avanço neste setor, sua utilização no campo vem permitindo cada vez mais uma produção maior, mais eficiente e com uma qualidade cada vez melhor.

[...] O avanço tecnológico foi intenso, provocando saltos nos índices de produtividade agropecuária. Com isto, menor número de pessoas conseguem sustentar mais gente e as propriedades rurais a cada dia aumentam sua auto-suficiência (ARAÚJO, 2005, p. 15).

Foi no século XX, mais precisamente na década de 80 que o conceito de agronegócio teve início, sendo considerado um espaço importante a ser trabalhado baseado nos avanços tecnológicos e na sustentabilidade para o desenvolvimento de um país.

Devido às mudanças estruturais ocorridas no campo, o agronegócio passou a ser visto como um sistema que ultrapassa os limites das propriedades rurais, pois,

gera a necessidade de agregar atividades de processamento, armazenamento e distribuição dos produtos.

Todo esse processo, desde o plantio até chegar ao consumidor, passou a ser entendido como uma cadeia produtiva complexa que demanda planejamento, mão de obra especializada, tecnologia, logística e outras ferramentas de gestão.

Dentre as inúmeras atividades do agronegócio está a produção de leite, que segundo a Embrapa, é na atualidade um dos produtos mais consumidos no Brasil devido seu alto teor nutritivo.

A agricultura e pecuária, para satisfazer os anseios do mercado consumidor passou a ter uma necessidade eminente de se beneficiar da tecnologia, fazendo surgir assim uma nova fase que ficou conhecida como *Agrobusiness*, que faz referencia a complexibilidade de bens, infra-estrutura e serviço e não à propriedade auto-suficiente.

De acordo com Araujo (2005, p.16), O *Agrobusiness* é definido como:

Conjunto de todas as operações e transações envolvidas desde a fabricação dos insumos agropecuários, das operações de produção nas unidades agropecuárias, até o processamento e distribuição e consumo dos produtos agropecuários *'in natura'* ou industrializados.

Ainda segundo o autor, a difusão do termo, ainda em inglês, "*Agribusiness*" ocorreu no Brasil na década de 1980 e o conceito ganhou aderência, principalmente, em São Paulo e Rio Grande do Sul. Somente na década de 1990 o termo foi traduzido para o português e ficou conhecido com "agronegócio", adotado em obras de diversos autores.

Para Zybersztajn e Neves (2000, p. 5), o conceito de *Agrobusiness* pode ser definido como sendo:

Um sistema de commodities engloba todos atores envolvidos com a produção, processamento e distribuição de um produto. Tal sistema inclui o mercado de insumos agrícolas, a produção agrícola, operações de estocagem, processamento, atacado e varejo, demarcando um fluxo que vai dos insumos até o consumidor final. O conceito engloba todas as instituições que afetam a coordenação dos estágios sucessivos do fluxo de produtos, tais como as instituições governamentais, mercados futuros e associação de comércio.

Um dos setores mais importantes da economia brasileira é o agronegócio, sendo que é uma importante fonte de renda e atua diretamente no emprego da população, bem como é o responsável por uma parcela considerável do PIB do país.

No Brasil, o agronegócio foi estimado, para o ano de 1999, em mais de R\$ 300 bilhões, significando mais de 30% do PIB. O agronegócio tem grande importância na balança comercial, participando de 37% da exportação. [...] o agronegócio também é responsável pela geração de empregos, ao custo para cada emprego gerado e à absorção dos gastos familiares. O agronegócio emprega 52% da População Economicamente Ativa (PEA). [...] entre os dez segmentos econômicos que geram empregos a menor custo, sete são segmentos do agronegócio. [...] Quanto aos gastos das famílias brasileiras, aproximadamente 45% deles são de produtos do agronegócio (ARAÚJO, 2005, p. 26).

De um modo geral o agronegócio e todos os seus aspectos é um mecanismo de suma importância para todo o sistema econômico e administrativo do Brasil, desta forma, entender de maneira sistemática todas as suas sutilezas e nuances.

Segundo Araujo (2005, p.22), a visão sistemática do agronegócio trata de observar o seu conjunto, o que permite um entendimento harmonioso e integral de seus problemas, de sua cadeia de produção e suas inter-relações, a sua sustentabilidade, competitividade, seu lucro e não menos importante, sua equidade.

O conceito de visão sistemática é o conjunto de componentes que embarca toda cadeia produtiva com o intuito de alcançar melhores resultados ao final do processo de produção.

Para Araújo (2005, p. 23-24), o agronegócio divide-se em três partes, dentro de uma concepção de visão sistêmica:

Inicialmente, os negócios agropecuários propriamente ditos (ou de "dentro da porteira") que representam os produtores rurais, sejam eles pequenos, médios ou grandes, constituídos na forma de pessoas físicas (fazendeiros ou camponeses) ou de pessoas jurídicas (empresas). Em segundo lugar, os negócios a montante (ou "da pré-porteira") em relação à agropecuária, representados pela indústria e comércio que fornecem insumos para os negócios agropecuários. Por exemplo, os fabricantes de fertilizantes, defensivos químicos, equipamentos, etc. E, em terceiro lugar, estão os negócios a jusante dos negócios agropecuários. São os negócios "após-porteira", aqueles negócios que compram os produtos agropecuários, os beneficiam, os transportam e os vendem para os consumidores finais, por exemplo: os frigoríficos, as fábricas de fiação, tecelagem e de roupas, os curtumes e as fábricas de calçados, os supermercados e varejistas de alimentos, etc.

De uma maneira geral o agronegócio se refere ao uso da tecnologia na produção rural, de modo que seja possível aumentar os níveis de produção, bem como sua qualidade, e aqueles produtores que, por quaisquer motivos, se abstém dos meios tecnológicos estão fadados a uma baixa produtividade, e

conseqüentemente com uma qualidade inferior, o que inevitavelmente resulta na venda de produtos com um preço aquém do esperado.

O agronegócio passa a ser encarado como um sistema de elos, abrangendo itens como pesquisa, insumos, tecnologia de produção, transporte, processamento, distribuição e preço. Com relações intersetoriais a montante e a jusante à unidade produtiva agrícola, formando o sistema do *agribusiness* ou agronegócio (ARAÚJO, 2005, p.19).

Um fator fundamental sobre o agronegócio da é que este não deve ser visto como exclusividade dos grandes produtores, o mesmo princípio pode e deve ser usado por pequenos produtores, o que ira destacar como diferencial será a escala de produção.

Com um mercado consumidor altamente competitivo e extremamente exigente é fundamental, que mesmo os pequenos produtores se adéqüem a necessidade do aprimoramento tecnológico para o desenvolvimento satisfatório da cadeia de produção.

1.2. CONTABILIDADE NO AGRONEGÓCIO

Desde tempos imemoriáveis a contabilidade esta presente na administração dos negócios, os documentos históricos mais antigos já encontrados, que fazem referencia ao uso da contabilidade são da Civilização Suméria.

A contabilidade é uma ciência que ao longo dos tempos evoluiu para se adequar as mudanças constantes nos negócios, desta forma, surgiram vários segmentos desta ciência.

Numa visão geral, Contabilidade é uma ciência, uma disciplina, um ramo de conhecimento humano, uma profissão que tem por objeto o estudo dos fenômenos patrimoniais. A Contabilidade é a ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a interpretação dos fatos neles ocorridos, com o fim de oferecer informações sobre sua composição e variação, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial (CREPALDI, 2012, p. 83).

Dentre esses segmentos se destaca a contabilidade rural, que Gomes (2002, p. 21) conceitua da seguinte maneira:

A contabilidade rural é um instrumento fundamental para o controle financeiro e econômico da propriedade rural; pode-se também afirmar que a utilização da contabilidade contribui, sob vários aspectos, com o ambiente onde a entidade esteja inserida.

Como atividade rural entende-se que seja o conjunto que envolve a exploração das atividades agrícolas, pecuárias, extração vegetal e animal e mesmo as transformações de produtos agropecuários, desde que seu estado *in natura* seja mantido, com a utilização de equipamentos empregados nas atividades rurais.

Marion (2005, p.24-25) faz a seguinte divisão das atividades desenvolvidas pelas empresas rurais:

- **Atividade agrícola**
- ✓ Culturas hortícolas e forrageira:
 - Cereais (feijão, soja, arroz, milho, trigo, aveia...);
 - Hortaliças (verduras, tomate, pimentão...);
 - Tubérculos (batata, mandioca, cenoura...);
 - Plantas oleaginosas (mamona, amendoim, menta...);
 - Especiarias (cravo, canela...);
 - Fibras (algodão, pinho...);
 - Floricultura, forragens, plantas industriais...
- ✓ Arboricultura:
 - Florestamento (eucalipto, pinho...);
 - Pomares (manga, laranja, maçã...);
 - Vinhedos, olivais, seringais etc.
- **Atividade zootécnica (criação de animais)**
- ✓ Apicultura (criação de abelhas);
- ✓ Avicultura (criação de aves);
- ✓ Cunicultura (criação de coelhos);
- ✓ Pecuária (criação de gado);
- ✓ Piscicultura (criação de peixes);
- ✓ Ranicultura (criação de rãs);
- ✓ Sericicultura (criação do bicho-da-seda);
- ✓ Outros pequenos animais.
- **Atividade agroindustrial**
- ✓ Beneficiamento do produto agrícola (arroz, café, milho);
- ✓ Transformação de produtos zootécnicos (mel, laticínios, casulos de seda);
- ✓ Transformação de produtos agrícolas (cana-de-açúcar em álcool e aguardente; soja em óleo; uvas em vinho e vinagre; moagem de trigo e milho).

Segundo Crepaldi (2012, p.85-86) o surgimento da contabilidade rural deu a partir do momento que se julgou necessário proteger o negócio.

A Contabilidade Rural surgiu da necessidade de controlar o patrimônio. É fato que existem pessoas, entidades e empresas que realizam muitas transações, decorrendo daí maior complexidade de controle. Seria impossível controlar um patrimônio, que é um conjunto de bens, direitos e obrigações, sem que houvesse registros organizados de todas as mutações ocorridas.

E é no intuito de gerir e administrar as atividades desenvolvidas no meio rural que a contabilidade rural se destina. Segundo os ensinamentos de Crepaldi (2004, p.76):

A Contabilidade Rural é um instrumento da função administrativa que tem como finalidade: controlar o patrimônio das entidades rurais e apurar-lhe o resultado; prestar informações sobre o patrimônio e sobre o resultado das entidades rurais aos diversos usuários. Conclui que a “Contabilidade é um método universal utilizado para registrar todas as transações de uma empresa rural, que possam ser expressas em termos monetários”.

O agronegócio é um setor que sofre com freqüentes oscilações de mercado, onde inúmeras mudanças ocorrem inesperadamente que podem ocasionar em prejuízos que podem desestruturar toda a gestão do negocio.

É com a intenção de ser um instrumento protetor para manter a salvo os investimentos aplicados que a contabilidade rural se destina, sendo seu objetivo principal gerar informações que serão úteis e de grande relevância para que a segurança dos investidores seja uma garantia seria e eficiente.

A Contabilidade Rural é “aquela que tem suas normas baseadas na orientação, controle e registro dos atos e fatos ocorridos e praticados por uma empresa cujo objeto de comércio ou indústria seja agricultura ou pecuária”. (CREPALDI,2003,p.180)

Quando se trata da contabilidade rural no Brasil, Crepaldi (2004, p. 62) afirma que:

A Contabilidade Rural é uma necessidade urgente no Brasil, porém ainda pouco utilizada, tanto pelos empresários quanto pelos contadores. Em geral, considera-se que a função contábil deve ser controlada pelo empresário rural.

Os produtores rurais em geral são resistentes ao fato de assumirem a importância do contador rural, ainda são poucos os que se beneficiam e agregam valores ao seu negocio ao trabalhar com um profissional qualificado para o serviço proposto.

Crepaldi (2012, p.47) afirma que:

A Contabilidade Rural no Brasil ainda é pouco utilizada, tanto pelos empresários quanto pelos contadores. Isto acontece devido o desconhecimento por parte desses empresários da importância das informações obtidas através da contabilidade, da maior segurança e clareza que estas informações proporcionariam nas tomadas de decisões. Isto acontece também em função da mentalidade conservadora da maioria dos agropecuaristas, que persistem em manter controles baseados em sua experiência adquirida com o passar dos anos. Desta forma, abrem mão de dados rurais que poderiam ser obtidos através da contabilidade.

A finalidade da contabilidade rural pode ser definida como sendo a de orientar e planejar as operações efetuadas no agronegócio, a de medir e controlar o desempenho financeiro e também econômico, bem como sua atividade de produção, ser um auxílio nas projeções de fluxo de caixa, justificar a liquidez e a capacidade de pagamento junto aos credores, dentre mais uma gama extensa de atribuições.

O planejamento rural tem por principal meta organizar os planos de produção da propriedade visando melhor utilização dos fatores de produção, aumento das eficiências técnica e econômica e, por conseguinte, melhoria da rentabilidade econômica e da renda do proprietário (CREPALDI, 2012, p. 43).

1.3. SISTEMA DE CONTROLE DE CUSTOS NO AGRONEGÓCIO

Para que o contador e seu empregador tenham sucesso na administração do agronegócio e preciso investigar e fazer a análise das ferramentas de gestão que estão disponíveis, detectando assim aspectos de incompatibilidades que podem ser contrárias as necessidades do empreendedor.

Um sistema de gestão de planejamento e controle de custos que se adéqüe a realidade da região, do mercado e do seu capital deve ser implantado para que o negocio se torne viável e confiável.

Este sistema, ao ser implantado, deve ser antecedido pelo diagnostico da propriedade rural, que por sua vez permitira a elaboração de um planejamento orçamentário anual e ate mesmo plurianual.

É de suma importância que todo o sistema seja arquitetado de forma intensa e sistemática no que diz respeito à pesquisa quantitativa e qualitativa sobre as propriedades rurais, bem como as associações e agroindústrias com o intuito de averiguar os mecanismos que são usados em termos de sistemas de custos.

O chamado sistema de custo é denominado de conjunto de informações contábeis e gerenciais utilizadas para a aferição de custos, monitoramentos de orçamentos e na tomada de decisões de venda.

Segundo Oliveira (1999, p. 41), o sistema de custos pode ser definido como:

[...] um conjunto de partes interagentes e interdependentes que, conjuntamente, formam um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função.

Quando o sistema de custos é implantado de maneira adequada são geradas informações que irão ser úteis quando forem sistematicamente estudadas

juntamente com as mudanças do mercado, o preço de venda e seu volume, bem como uma infinidade de outros dados que irão permitir uma análise mais profunda do administrador na hora de tomar decisões.

Zanella (1993, p. 9), conceitua o sistema de custos como sendo:

[...] um dos instrumentos que o administrador pode utilizar para revitalizar a estrutura interna de controle da empresa, assegurando o domínio de todos os fatores que interferem nas operações.

2. CONTABILIDADE DE CUSTOS E SUAS DEFINIÇÕES

A contabilidade de custos surgiu da necessidade das empresas de avaliarem seus estoques de modo mais eficiente. Esta por sua vez pode ser considerada uma descendente direta da contabilidade financeira de acordo com Martins (2006, p. 23).

A Contabilidade de Custos nasceu da contabilidade financeira, quando da necessidade de avaliar estoques nas indústrias, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo. Seus princípios deveriam dessa finalidade primeira e, por isso, nem sempre conseguem atender completamente a suas outras duas mais recentes e provavelmente mais importantes tarefas: controle e decisão.

Com o advento da Revolução Industrial na Inglaterra no século XVIII a contabilidade de custos apresentou um desenvolvimento rápido, o que possibilitou a geração de informações para controle, planejamento e tomada de decisões por parte dos administradores.

A contabilidade de custos é considerada a parte da ciência contábil responsável pela racionalidade das análises feitas com o intuito de obter um bem de venda ou de consumo, é na verdade quem determina o lucro com a finalidade de controlar as operações e auxiliar o administrador quando este estiver passando pelo processo de tomada de decisões.

Segundo Derberck e Nagy (2001, p. 13), que a função da contabilidade de custos é fornecer informações.

A contabilidade de custos fornece as informações que permitem à gerência alocar recursos para as áreas mais eficientes e rentáveis da operação.

Para compreender o funcionamento, o fluxo e a finalidade da contabilidade de custos, é necessário entender a definição de alguns termos técnicos. Assim, este projeto fará uma breve introdução aos conceitos das principais terminologias em custos.

Comparando as definições estabelecidas por vários autores percebe-se a semelhança entre as conceituações, não havendo muita diferenciação entre elas.

Ainda assim, o confronto entre os autores merece ser registrado, visto que, alguns apesar de concordarem com o conceito básico, ampliam-no fornecendo mais informações e contribuindo para a base teórica deste estudo. Assim, todos concordam com Martins (2003, p. 24) ao conceituar:

- Gasto: “compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”. Isso significa que gasto ocorre na aquisição de bens ou serviços, independente da forma de quitação.

Logo, o gasto é reconhecido no momento em que há a confirmação da dívida assumida ou diminuição do ativo para quitação do mesmo. Vale ainda ressaltar que, para Martins (2003, p. 25), o conceito de gastos não inclui todos os sacrifícios assumidos pela entidade, pois não inclui o custo de oportunidade ou os juros sobre o capital próprio.

Bruni e Famá (2004, p. 25) ampliam um pouco a definição de gastos feita por Eliseu Martins em sua obra Contabilidade de Custos, ao classificá-lo como gastos ou dispêndios, que dependendo de sua relação com a elaboração dos produtos, serão classificados, em última instância, como custos ou despesas.

- Desembolso: “pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço. Pode ocorrer concomitantemente com o gasto (pagamento à vista) ou depois deste (pagamento a prazo)”. (VICECONTI; NEVES, 2003, p. 11)

Novamente Bruni e Famá (2004, p. 26) ampliam este conceito, ressaltando que a contabilidade segue o princípio da Competência registrando os fatos no momento de sua ocorrência independente da sua realização (no caso de receitas) ou de sua quitação (no caso das despesas). Logo, não se pode confundir despesas com desembolso, já que este será registrado no mês da quitação e a despesas no mês da ocorrência.

- Investimento: “gasto com bem ou serviço ativados em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a períodos futuros”. (VICECONTI; NEVES, 2003, p. 11). Investimento é um tipo de gasto e sua principal característica é a finalidade de obter benefícios podendo ser a curto, médio ou longo prazo.

Bruni e Famá (2004, p. 25), apresentam outro ponto de vista importante ao relacionar investimento à idéia de depreciação. O autor afirma que os gastos cuja

característica é o investimento, ficam “congelados” no ativo das empresas e de forma gradual ocorre o “descongelamento” incorporando os gastos aos custos (caso do estoque de matéria-prima, por exemplo) ou despesas (a exemplo das despesas com depreciação de máquinas e equipamentos).

- Custos: “gasto relativo à bem ou serviço utilizados na produção de outros bens ou serviços”. Osni Moura Ribeiro citado por Marin e Santos (2014, p. 74), entende custo como a somatória dos gastos que serão agregados ao produto e recuperados no momento da venda do mesmo.

A efetivação do custo ocorre na ocasião do consumo, ou seja, se a matéria-prima para produção estiver no estoque, então não será custo, estará no Ativo Circulante como Estoque de matéria-prima, quando for consumida na fábrica passará a ser registrada como custo em outra conta também do Ativo Circulante.

Em resumo, o custo compõe o produto no momento de sua fabricação, e no final, vai para a conta Estoque aumentando o Ativo circulante.

- Despesa: “são gastos ocorridos na administração ou na venda para se obter receitas”.

Despesas não têm relação direta com a produção. Entretanto, não é fácil diferenciá-las dos custos. Então, Viceconti e Neves (2003, p. 13) propuseram uma regra do ponto de vista didático que define: “todos os gastos realizados com o produto até que este esteja pronto, são custos; a partir daí, são despesas”.

A maior dificuldade de compreensão ocorre, pois os custos tornam-se despesas no momento da venda do produto. Logo, pode-se raciocinar que todos os custos se tornam despesas (no momento da venda), mas nem todas as despesas foram custos. Exemplo: a depreciação de máquinas do escritório de vendas é reconhecida como despesa sem passar pelos custos, uma vez que, essas não estavam diretamente relacionadas à produção.

- Perda: “bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária”. Já Marin e Santos (2014, p. 76) diferenciam perda de restos produtivos, segundo eles, toda cadeia produtiva gera restos e estes são considerados normais e, portanto, devem ser agregados aos custos de produção. Por outro lado, as perdas são consumos involuntários de bens ou serviços que ocorrem de forma anormal e não há como prever.

Martins (2003, p. 26) afirma que perda não se confunde com despesas ou custos, devido a sua característica de anormalidade e por não esta associada à

realização de Receitas. A diferença entre perda e desperdício é porque ao contrário de perda, o desperdício pode ser controlado, pois advém, na maioria das vezes, de falta de planejamento, negligência ou falta de atenção dos funcionários.

A contabilidade de custos tem como objetivo principal detalhar os custos e despesas de modo que seja possível atribuí-los a cada produto, seria na verdade um meio de avaliar os ativos fabricados, apurar os resultados, fazer uma análise detalhada da sua rentabilidade, controlar as operações, dentre muitas outras possibilidades.

Para Martins, (2006, p.22):

A contabilidade de custos tem duas funções relevantes: na ajuda ao controle e na tomada de decisões. No que diz respeito a controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivo acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. No que tange a decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo sobre medidas de corte de produtos, fixação de preços de venda, opção de compra ou fabricação.

Em suma os objetivos principais da contabilidade de custos podem ser elencados da seguinte forma:

Determinar o lucro utilizando os dados dos registros convencionais da Contabilidade;

Controlar as operações e estoques, estabelecer padrões e orçamentos, comparações entre o custo real e o custo orçado e ainda fazer previsões;

Tomar de decisões formação de preços, determinação da quantidade a ser produzida, escolha de qual produto deve produzir, avaliar as decisões sobre o corte de produtos ou decisão de comprar ou fabricar.

De acordo com o pensamento de Martins (2003, p.218), no que diz respeito aos preços:

[..] Para administrar preços de venda, sem dúvida é necessário conhecer o custo do produto; porém essa informação por si só, embora seja necessária, não é suficiente. Além do custo, é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos dos concorrentes, os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa, etc.; e tudo isso depende também do tipo de mercado em que a empresa atua, que vai desde o monopólio ou do monopólio até a concorrência perfeita, mercado de commodities, etc.[...]

A contabilidade de custos é um processo que tem como finalidade a otimização dos recursos que estão disponíveis para que a empresa possa se desenvolver e prosperar, o que irá no decorrer do processo implementar com objetivos específicos um modelo de gestão e estrutura organizacional mais eficiente.

Para Santos (2005, p.3):

[...] “o conhecimento do custo operacional e o seu reflexo em todo produto ou serviço são condições preponderantes de sobrevivência em qualquer negócio com ou sem fins lucrativos. A contabilidade de custos leva em consideração os tipos de custos e requer a existência de métodos de custeio para que, ao final do processo, seja possível obter-se o valor a ser atribuído ao objeto produzido.”[...]

2.1. CONCEITUAÇÃO DE CUSTOS

A conceituação de custo no agronegócio usa a mesma terminologia usadas nas demais atividades industriais sendo classificados também, em custos fixos e variáveis.

Segundo Martins (2006, p. 25) “Custo é um gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Custo nada mais é que é um desembolso de caixa ou mesmo o firmar de um compromisso de pagar em moeda corrente no futuro, sendo que o propósito é sempre o de gerar receitas.

A classificação dos custos depende de sua finalidade e da metodologia empregada. Conforme afirmam Bruni e Famá (2004, p. 31):

Sistemas, formas e metodologias aplicados no controle e gestão dos custos podem ser classificados em função da forma de associação dos custos aos produtos elaborados (unidade do produto), de acordo com a variação dos custos em relação ao volume de produtos fabricados (comportamento com relação ao volume), em relação aos controles exercidos sobre os custos (controlabilidade), em relação a alguma situação específica (decisões especiais) e em função da análise do comportamento passado (base monetária).

Ainda de acordo com Bruni e Famá (2004, p. 31) a relação à tomada de decisão, os custos podem ser classificados como:

- Custos diretos: “são diretamente incluídos no cálculo dos produtos”. São formados pelos materiais usados na fabricação e são de fácil mensuração.
- Custos indiretos: “são aqueles que não podem ser apropriados diretamente a cada tipo de produto ou serviço”. Sendo assim, para sua alocação são usados critérios de rateio e estimados os gastos atribuindo-os ao produto fabricado.

Com relação ao comportamento ou a variabilidade, os custos podem ser classificados como:

- Custos fixos: “são os custos que não variam no período independentemente da quantidade produzida”. Ou seja, ocorrem mesmo não havendo produção. São exemplos de custos fixos: depreciação, aluguel, salário dos funcionários de produção, seguro da fábrica e outros.
- Custos variáveis: “são os custos que guardam relação direta com a quantidade produzida”. Ou seja, variam de forma proporcional à produção. Assim, maior produção demandam mais custos diretos.

Existem várias outras classificações de custos, porém, essas são as mais utilizadas nos sistemas de controle de custos, o restante fica como sugestão para leitura complementar.

2.2. CUSTOS FIXOS E VARIÁVEIS

Os custos denominados de fixos são aqueles que não possuem variação e ao mesmo tempo são necessários para que possa haver o bom funcionamento da empresa, mesmo independente da produção ou não de unidades.

Os custos fixos por unidade estão intrinsecamente ligados ao volume de produção, ou seja, quanto maior for o volume, menor será o custo e vice-versa.

Leone (2000 p. 55) esclarece que os custos fixos se mantêm fixos diante de qualquer quantidade, ele garante que:

[...] que não variam com a variabilidade da atividade escolhida, o valor total dos custos permanece praticamente igual mesmo que a base de volume selecionada como referencial varie.

Há também os denominados custos semi fixos, estes contêm, em sua formação de valor, uma parcela fixa e outra que varia com a atividade, pois o custo semi fixo ira sempre apresentar o gasto da parte fixa, como por exemplo, as despesas com as contas de luz e água.

Entretanto é mister esclarecer que todo e qualquer custo pode apresentar mudanças em decorrência as variações de esforço ou serviço.

De acordo com Wernke (2005, p. 8) custos fixos são:

Custos fixos são aqueles cujos valores totais tendem a permanecer constantes (“fixos”) mesmo havendo alterações

no nível de atividades operacionais do período. São os custos que tem seu montante fixado independente de oscilações na atividade fabril, não possuindo qualquer vinculação com o aumento ou redução do número de unidades produzidas no mês.

Os custos variáveis têm uma relação direta ou proporcional ao volume de produção, vendas ou mesmo outras atividades.

Uma boa ilustração do que na realidade são custos variáveis são as comissões sobre vendas que variam devido à quantidade de produtos vendidos, gerando assim uma comissão sobre vendas. Custos variáveis são os custos que passam por alterações de acordo com o volume de produção ou venda.

Wernke (2005, p. 8) conceitua custos variáveis da seguinte maneira:

[...] os gastos cujo total do período está proporcionalmente relacionado com o volume de produção: quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais do período, isto é, o valor total dos valores consumidos ou aplicados na produção tem seu crescimento vinculado à quantidade produzida pela empresa.

Quando existe a variação na produção, seja ela maior ou menor, faz com que os custos variáveis sejam alocados aos produtos e/ou serviços, o que permite ao setor administrativo a posse de informações mais contundentes em relação aos custos. Um custo também pode ser semi variável, para tanto, sua variação não é avaliada na mesma proporção da variação do volume de produção ou vendas.

2.3. CUSTOS DIRETOS E INDIRETOS

Crepaldi (2004, p.18) acredita que: basicamente os custos diretos são aqueles identificados e apropriados aos produtos, para tanto, é apenas necessário possuir uma medida de consumo que pode ser identificado de maneira física para um determinado segmento.

Segundo Wernke (2005, p. 10):

[...] custos diretos são os gastos facilmente apropriáveis às unidades produzidas, ou seja, são aquelas que podem ser identificadas como pertencentes a este ou aquele produto. Por sua natureza, características próprias e objetividade de identificação no produto são imputadas por medições objetivas ou por controles individuais como a ficha técnica do produto, sem a necessidade de rateios. Correspondem aos gastos específicos do produto ou serviço, ou seja, não sendo produzida a unidade ou executado o serviço, estes gastos

não ocorrem. Tais custos podem ser fisicamente identificados para um segmento particular desejado.

Os custos indiretos são os gastos não podem ser alocados de uma maneira mais direta aos produtos, os custos indiretos podem apenas serem apropriados diante as estimativas, critério de rateio e por previsão de comportamentos de custos.

Para Martins (2006, p. 79):

Todos os custos indiretos só podem ser apropriados, por sua própria definição, de forma indireta aos produtos, isto é, mediante estimativas, critérios de rateios, previsão de comportamento de custos etc.

2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO

Existem vários métodos de custeio e cada um abarca os custos de uma maneira única, entretanto há aqueles mais conhecidos, e, portanto, mais utilizados, dentre eles estão o Custeio por Absorção, Custeio Variável.

Estes métodos são utilizados para apropriação dos custos. Na concepção de Padoveze (2006, p. 150):

[...] método de custeio é o processo de identificar o custo unitário de um produto ou serviço ou de todos os produtos e serviços de uma empresa, partindo do total dos custos diretos e indiretos.

O objetivo do método de custeio é definir quais gastos farão parte da apuração do custo dos produtos e/ou serviços, sendo assim, sua função é atribuir os custos aos bens produzidos.

O método de custeio pode ser o tradicional, ou seja, por Absorção, ou Variável (direto).

Maher (2002, p.82), afirma que no Custeio por Absorção “todos os custos de produção, fixos ou variáveis, são considerados custos do produto”.

Já para Warren, (2002, p. 82), no Custeio por Absorção são:

Todos os custos são absorvidos pelos produtos acabados e aí permanece como ativos até serem vendidos. A distinção principal no custeio por absorção é entre custos e despesas, porque é importante que as despesas sejam lançadas imediatamente contra o resultado do período, enquanto somente os custos relativos aos produtos vendidos serão tratados como Custos. Os custos relativos aos produtos em elaboração e aos produtos acabados que não tenham sido vendidos estarão ativados nos estoques desses produtos.

- **Absorção:** caracteriza-se pelo conjunto de procedimentos que tem por objetivo apropriar todos os custos de produção: diretos, indiretos, variações e fixos, aos produtos fabricados em um determinado período de tempo.

O sistema de custeio por absorção considera tanto os custos diretos como indiretos aos produtos, sendo que esses terão o custo total de fabricação (custos fabris). Ressalta-se que enquanto permanecerem em estoque, todos os custos estarão no ativo da empresa e , quando forem vendidos, todos os custos dos serão considerados no resultado da empresa como Custos dos Produtos Vendidos. (MARIN; SANTOS, 2014, p. 133-134)

- **Variável:** Esse sistema considera para apuração dos custos de produção, apenas os custos variáveis. Conforme apresentado no tópico anterior, custos variáveis são aqueles que variam de acordo com a produção.

Segundo Megliorini (2001, p. 137), o custeio direto ou variável é um sistema que:

[...] enquanto no custeio por absorção eles são rateados aos produtos, no custeio variável, são tratados como custos do período, indo diretamente para o resultado igualmente as despesas. A diminuição da necessidade de rateio deve-se ao fato de que no sistema de custeio variável são alocados aos produtos e/ou serviços, somente os custos variáveis e, como na maioria dos casos ele também são diretos, não alocando os rateios dos custos indiretos. Ele é usado para eliminar qualquer distorção na apuração dos custos oriundos de problemas com rateios, pois os custos fixos são tratados como despesas.

Neste método, os custos e as despesas fixas são tratados da mesma forma, sendo alocados diretamente no resultado da empresa.

Apesar de não ser considerado para fins fiscais, o Custeio Direto ou Variável é utilizado para fins gerenciais nas empresas, pois somente os gastos variáveis de produção e de comercialização do produto ou serviço devem ser considerados no custeamento da produção. (MARIN; SANTOS, 2014, p.134)

O sistema de acumulação de custos pode ser dividido em Ordem de produção ou por Processos.

- **Ordem de produção:** caracteriza-se pela despachonização dos produtos e a forma descontínua do processo produtivo. Também conhecido como produção por encomenda.

2.4.1 Vantagens e Desvantagens dos Métodos de Custeio por Absorção e Variável

São várias as discussões a respeito das vantagens e desvantagens de analisar o custo de produção através desses 2 sistemas de custeio. A seguir, segundo PADOVEZZE (2003 - p. 170), serão apresentadas as vantagens e desvantagens de se utilizar os métodos.

Quadro 1 - Vantagens do Custeio por Absorção e Custeio Variável

CUSTEIO POR ABSORÇÃO	CUSTEIO VARIÁVEL
<p>Pode melhorar a utilização dos recursos, absorvendo todos os custos produção permitindo apuração do custo total de cada produto;</p>	<p>Os custos dos produtos são mensuráveis objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns;</p>
<p>Considera-se que a mais óbvia vantagem do custeamento por absorção é que ele está de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) e as leis tributárias”.</p>	<p>O lucro líquido não é afetado por mudanças de aumento ou diminuição de inventários;</p>
<p>Outra vantagem é que ele pode ser menos custoso de programar, pois ele não requer a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis.</p>	<p>Os dados são necessários para a análise das relações custo-volume-lucro são rapidamente obtidos do sistema de informação contábil; de desempenho setorial.</p>

	É mais fácil para os gerentes industriais entender o custeamento dos produtos sob o custeio direto, pois os dados são próximos da fábrica e de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação.
	O custeamento direto é totalmente integrado com o custo padrão e o orçamento flexível, possibilitando o correto controle de custo.

Fonte: PADOVEZZE (2003 - p. 170)

Quadro 2 - Desvantagens do Custeio por Absorção e Custeio Variável

CUSTEIO POR ABSORÇÃO	CUSTEIO VARIÁVEL
Os custos, por não se relacionarem com este ou aquele produto ou a esta ou aquela unidade, são quase sempre distribuídos à base de critérios de rateio, quase sempre com grande grau de arbitrariedade;	A exclusão dos custos fixos indiretos para valoração dos estoques causa a sua subavaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período;
O custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção; pior de tudo isso, o custo de um produto pode variar em função da alteração de volume de outro produto.	Na prática, a separação de custo fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos, semivariáveis e semifixos, podendo o custeamento direto incorrer em problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio;

<p>Os custos fixos existem independentes da fabricação ou não desta ou daquela unidade, e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que ocorram oscilações (dentro de certos limites).</p>	<p>O custeamento direto é um conceito de custeamento e análise de custos para decisões de curto prazo, mas subestima os custos fixos, que são ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade para a empresa.</p>
<p>Outra desvantagem deste método está no aspecto gerencial, já que todos os custos deverão se incorporar aos produtos, inclusive os fixos. Deve-se utilizar algum critério de rateio para alocação destes custos. Assim, mesmo que o critério de rateio seja o mais ideal, haverá certo grau de arbitrariedade na alocação de custos.</p>	
<p>Um problema na utilização do método de custeio por absorção está na fixação dos preços sem conhecer a margem real de cada produto vendido e de forma menos eficaz visando resultado global.</p>	

Fonte: PADOVEZZE (2003 - p. 170)

3. SISTEMA DE CONTROLE DE CUSTOS E RESULTADOS FINANCEIROS

3.1. OS PRINCIPAIS SISTEMAS DE CONTROLE DE CUSTOS E SEUS ASPECTOS POSITIVOS E NEGATIVOS

O sistema de custos é para o gestor um instrumento capaz de proporcionar meios para auxiliá-lo no momento de tomar decisões, fazendo assim, o uso de técnicas diferenciadas com base nas atividades propostas.

O sistema de controle de custos é o procedimento utilizado para apropriar os custos aos produtos ou serviços, sua aplicação pode auxiliar no controle dos custos de produção, no planejamento e na tomada de decisão, fornecendo informações precisas às diferentes finalidades do processo gerencial.

“Para se escolher qual o sistema mais adequado, se só Real ou Real com Padrão (já que Padrão puro é sem sentido), se por Absorção ou Variável, é necessário começar pelo fim”. (MARIN; SOUZA, 2014, p. 125-134).

Pois, a escolha do melhor sistema, depende de sua destinação. Assim, é necessário definir para que se destina o sistema: “para controle, para fornecimento rápido de informação para fins de decisões rotineiras e intempestivas, para decisões que não demandam tanta rapidez de dados ou ainda para simples avaliações de estoques, ou para ajudar a Contabilidade Financeira em sua tarefa de apuração de Estoque e Resultados”. (MARIN; SOUZA, 2014, p. 125-134).

O sistema de controle de custos pode ser classificado, segundo Marin e Souza (2014, p. 125-134), pelos tipos de sistemas de custeio: custo Padrão e custo Real; pelo método de custeio: por Absorção ou Variável; e pelo sistema de acumulação de custos: por Ordem de Produção ou por Processo.

- **Custo Padrão:** são estabelecidos pelas empresas como metas para a fabricação futura, considerando as particularidades de cada produto. O Custo Padrão pode ser dividido em Ideal, Estimado e Corrente.

O *Custo Padrão Ideal* é obtido com base em parâmetros ideais de produtividade, analisados na capacidade máxima de produção, com a máxima eficiência na utilização dos recursos e o mínimo de desperdício. (VICECONTI; NEVES, 2003, p. 185)

O *Custo Padrão Estimado* é “o custo previsto com base na série histórica de custos da empresa (não levam em conta as ineficiências que ocorrem na produção)”. (MARIN; SANTOS, 2014, p. 126)

O *Custo Padrão Corrente* está entre o ideal e o estimado, conforme afirma Viceconti e Neves (2003, p. 186):

Ao contrário deste último, para fixar o Corrente, a empresa deve proceder a estudos para uma avaliação da eficiência da produção. Por outro lado, ao contrário do Ideal, leva em consideração as deficiências que reconhecidamente existem, mas que não podem ser sanadas pela empresa, pelo menos a curto e médio prazo.

- **Custo Real:** refere-se aos custos incorridos efetivamente no processo produtivo em um determinado período de tempo. “caso o Custo Real seja superior ao Custo Padrão, a variação (diferença) aí ocorrida será considerada desfavorável, uma vez que o custo efetivo foi maior que o estabelecido como meta para a empresa”.

3.2. A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NA ANÁLISE FINANCEIRA

Como qualquer área de estudo a contabilidade de custos apenas poderá vir a ser uma aliada se for aplicada de modo correto, com tranqüilidade, equidade e objetividade.

Padoveze (2006, p. 86) assevera que a utilização dos custos dentro das empresas:

[...] decorre da extraordinária importância das informações geradas pelo sistema de custos e, portanto, exige um cuidadoso trabalho na implantação dos sistemas de custos e, conseqüentemente, na sua administração e utilização.

Maher (2002, p.38) afirma que a Contabilidade de Custos é um “[...] ramo da contabilidade que mede, registra e relata informações sobre custos”.

Essas informações se utilizadas de maneira correta e eficaz será para a empresa e seus administradores uma fonte rica na manutenção do bem estar das finanças da empresa.

Segundo as afirmações de Martins (2006, p.21):

A preocupação primeira dos Contadores, Auditores e Fiscais foi a de fazer a Contabilidade de Custos uma forma de

resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento de administração. Por essa não utilização de todo o seu potencial no campo gerencial, deixou a Contabilidade de Custos de ter uma evolução mais acentuada por um longo tempo.

A contabilidade de custos é uma ferramenta de suma importância para que os administradores possam analisar as finanças da sua empresa, é através dela que o contador filtra informações e as utiliza para encontrar soluções viáveis e favoráveis para o grupo.

Para Hoog (2007, p. 51):

[...] existem ferramentas que possibilitam diagnosticar a saúde da situação econômica das empresas, através dos princípios de análise de balanço. Dentre estes o autor cita o cálculo do ponto de equilíbrio como importante para o controle à eliminação de produtos não rentáveis ou alheios à missão da entidade. Contudo, para adentrar ao conceito de ponto de equilíbrio faz-se necessário antes conhecer um importante conceito, o da margem de contribuição.

3.2.1. Análise de custos x volume x lucro

A necessidade da análise de custos x volume x lucro, esta ligada intimamente com os efeitos da globalização, a crescente concorrência e com a necessidade impar de se conhecer o que se passa na empresa, bem como planejar e estimar comportamentos para o futuro.

A análise de custos-volume-lucro é uma ferramenta simples que permite à efetuação de análise de ajuste de preços, a seleção mix de produtos, a escolha de estratégias de *marketing*, e não menos importante a análise dos custos em relação aos lucros.

De acordo com Padoveze (2006, p. 22):

A análise custo/volume/lucro é uma ferramenta utilizada pela contabilidade gerencial que analisa os custos e despesas da empresa, em relação aos volumes produzidos e vendidos, determinando pontos importantes para fundamentar decisões futuras.

A análise dos custos x volume x lucro, segundo Crepaldi (2004, p. 150) é uma das técnicas que proporcionam uma análise eficiente dos custos com relação ao lucro. Esse instrumento serve para projetar o lucro obtido em diferentes cenários

de vendas e produção. Assim, é possível avaliar como o impacto das modificações nos preços de vendas e nos custos influenciariam a lucratividade.

Neste sentido, Ludícibus (1998, p. 141), apresenta que a boa gestão dos custos é de grande relevância para todos os níveis gerenciais, visto que, a anatomia dos custos possibilita o acompanhamento das relações existentes entre volume de venda, variações dos custos, e conseqüentemente, o lucro.

Esta análise é um instrumento utilizado para projetar o lucro que seria obtido a diversos níveis possíveis de produção e vendas, bem como para analisar o impacto sobre o lucro de modificações no preço de venda, nos custos ou em ambos. Ela é baseada no Custeio Variável e, através dela, também pode-se estabelecer qual a quantidade mínima que a empresa deverá produzir e vender para que não incorra em prejuízo.

3.2.2. Margem de Contribuição

Martins (2003, p. 185) define margem de contribuição como sendo o valor que cada produto contribui para quitar os custos fixos e formar o lucro. Pode ser definida, em resumo, como a diferença entre o custo variável e o preço de venda.

Crepaldi (2004, p. 150) também concorda com Martins ao afirmar:

A análise da margem de contribuição é outro instrumento que os gerentes usam para tomar decisões. Do ponto de vista da análise da margem de contribuição, as despesas são classificadas como fixas ou variáveis. Os custos variáveis são deduzidos das vendas para obter a margem de contribuição. Os custos fixos são então subtraídos da margem de contribuição para obter a renda líquida.

Margem de Contribuição na concepção de Ribeiro (2009, p.465) seria:

[...] a diferença entre a receita bruta é auferida na venda de uma unidade de produto e o total dos custos variáveis incorridos na fabricação dessa unidade de produto.

Para Leone (2000, p. 380), a contribuição marginal “é a diferença entre as receitas e os custos diretos e variáveis identificados a um produto, linha de produtos, serviços, processos, segmentos, enfim, a cada um dos objetos em que se pode dividir a atividade de uma empresa”.

Para o autor, a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e os custos e despesas variáveis por unidade. A margem de contribuição por

produto possibilita ao gestor: o controle dos custos na linha de produção; maximizar os lucros, por meio de incentivo às vendas de produtos que ofereçam maior margem de contribuição; estabelecer preços de vendas mínimos; delimitar políticas de vendas e deliberar sobre novos investimentos.

Já de acordo com Wernke (2005, p.99):

A expressão “Margem de Contribuição” designa o valor resultante de venda de uma unidade após serem deduzidos, do preço de venda respectivo, os custos e despesas variáveis (como matérias-primas, tributos incidentes sobre a venda e comissão dos vendedores) associados ao produto comercializado. A Margem de contribuição pode ser conceituada como o valor (em \$) que cada unidade comercializada contribui para, inicialmente, pagar os gastos fixos mensais da empresa e, posteriormente, gerar o lucro do período.

3.2.3. Ponto de Equilíbrio

Ponto de equilíbrio pode ser definido de maneira sucinta como a área da contabilidade de custo onde não existe lucro nem prejuízo, ou seja, o total da receita e possui equidade com o total da despesa.

O ponto de partida usual na análise do custo, do volume e do lucro é a determinação do ponto de equilíbrio de uma empresa. Essa ferramenta é importantíssima porque em função dela se saberá qual o volume de atividade é o suficiente para que a empresa não tenha prejuízo, além de identificar qual o nível de vendas que deve ser atingido para que a empresa alcance o lucro desejado. Deve ficar claro, contudo, que o número de unidades vendidas, exatamente no ponto de equilíbrio, é o suficiente para que a empresa pague seus custos fixos e variáveis, no entanto, sem gerar lucro. (VIEIRA; ROSSI; POCAI, 2003, p. 44).

A denominação específica adotada por Wernke (2005, p. 119) sobre ponto de equilíbrio:

O Ponto de Equilíbrio (PE) pode ser conceituado como o nível de vendas, em unidades físicas ou em valor (\$), no qual a empresa opera sem lucro ou prejuízo. O número de unidades vendidas no Ponto de Equilíbrio é o suficiente para a empresa cobrir seus custos (e despesas) fixos e variáveis, sem gerar qualquer resultado positivo (lucro).

O ponto de equilíbrio, de acordo com Martins (2003, p. 257) se destaca de forma quantitativa o volume de vendas necessário para cobrir os custos igualando

lucro e prejuízo ao ponto zero. “O ponto de equilíbrio (também denominado ponto de ruptura – Break-even Point) nasce da conjugação dos custos e despesas totais com as receitas totais”.

Sabe-se que o ponto de equilíbrio pode ser contábil, econômico e financeiro. Contábil, quando compara receitas com custos e despesas totais; econômico, quando faz a relação que resulta no custo de oportunidade do capital próprio empregado; e financeiro, quando iguala as receitas totais à quantidade de gastos que representam desembolsos financeiros para a empresa.

Segundo Ribeiro (2009, p.486) para a análise do ponto de equilíbrio é importante que alguns aspectos recebam uma atenção mais profunda:

Quando a receita total de iguala aos custos e despesas totais, a empresa não obtém nem lucro nem prejuízo. Entretanto, conforme já assinalamos, neste estágio, os proprietários (titular, sócios ou acionistas) estarão incorrendo em um custo de oportunidade, ou seja, deixando de ganhar os juros que o capital por eles investido na empresa lhes renderia se fosse destinado a outras aplicações no mercado financeiro ou no mercado de capitais. Ainda, no total dos custos e despesas poderão estar incluídas despesas com depreciação, amortização, exaustão e com a constituição de provisões, as quais não correspondem a saídas de recursos financeiros no referido exercício. Nesse caso, mesmo a empresa estando operando abaixo do seu ponto de equilíbrio, não estará apresentando financeiramente resultado negativo. Assim, a fórmula do ponto de equilíbrio poderá ser adaptada com a inclusão ou exclusão de dados visando melhor adequação aos interesses de momento de seus usuários (proprietários, administradores, analistas etc).

Vieira (2008, p.83) destaca que:

Para a formação do ponto de equilíbrio é preciso levar em conta as receitas e as despesas, calculando os parâmetros que indicam a capacidade mínima em que a empresa deve operar para não ter prejuízo, sendo necessário, para tanto, saber a margem de contribuição em percentual ou em quantidades unitárias, que é provocada pela ocorrência de custos e despesas variáveis na produção e comercialização de produtos.

O ponto de equilíbrio em vendas é considerado o momento em que o total de vendas cobre o total dos custos operacionais, não havendo lucro nem prejuízo para a organização, ou seja, o lucro é igual a zero, pois há igualdade entre receitas totais e custos totais.

3.2.4. Margem de Segurança

Segundo Leone (2000, p.354):

A margem de segurança, é a diferença entre o que a empresa pode produzir e comercializar, em termos de quantidade de produtos e a quantidade apresentada no ponto de equilíbrio.

A margem de segurança relaciona o volume de venda e o valor estimado no ponto de equilíbrio, chegando assim, à quantidade que pode ser vendida sem que haja prejuízo para a empresa.

Para Wernke (2005, p.90):

A margem de segurança pode ser vista como uma medida crua do risco. Existem sempre eventos desconhecidos, quando os planos são elaborados, podendo reduzir as vendas abaixo do nível esperado. Se a margem de segurança de uma empresa for grande dado às vendas esperadas para o ano vindouro, o risco de sofrer perdas, caso as vendas caiam, é menor do que se a margem de segurança fosse pequena. Os gestores que enfrentam uma margem de segurança baixa podem considerar certas medidas para aumentar suas vendas e reduzir seus custos.

Logo, essa margem pode ser considerada com uma medida de avaliação de risco, pois identifica o grau de risco e estabelece um limite de segurança.

O conceito de margem de segurança está diretamente relacionado com o ponto de equilíbrio e mede a distância entre o valor das vendas correspondentes a esse ponto com o valor efetivo ou planejado de vendas. Quanto mais o valor das vendas efetivas ou planejadas for superior ao das vendas no ponto de equilíbrio, maior será a margem de segurança, ou seja, mais segura do risco operacional estará a empresa. Em outras palavras, mede a resistência das empresas à redução do volume de operações. (BRUNI; FAMA, 2004, p. 261-262)

4. FAZENDA GRAMADO

A monografia apresentada teve o estudo de campo realizado na Fazenda Gramado uma empresa rural localizada na cidade de Ataléia MG, situada no Córregos dos Macacos, se encontra a uma distancia de 100 KM da cidade de Teófilo Otoni, tendo como proprietário o senhor Nilson Soares de Matos, que a adquiriu no ano de 1989.

A empresa rural presente neste estudo tem como finalidade principal produção de leite, esta produção deve ser enviada por caminhão para a Cooperativa Cisne, a industria leiteira localizada na cidade de Teófilo Otoni MG.

Para que a ordenha fosse realizada com sucesso eram necessários 10 trabalhadores, entretanto, a retirada do leite de maneira manual não apresentava a qualidade e eficiência desejada, já que os trabalhadores muitas vezes deixavam de comparecer por estarem bêbados, ou mesmo doentes. As estradas da região também apresentavam dificuldades extras para o transporte, que não conseguia passar em temporadas de chuvas fortes, até que a mesma veio a ser asfaltada. Tais transtornos causaram grandes custos ao proprietário, que desgostoso resolveu vender a propriedade para o senhor Nilton Paulo Bicalho de Matos.

O novo proprietário da fazenda fez várias mudanças, inclusive adquiriu equipamentos tecnológicos que otimizaram a ordenha, esta passou a ser mecânica, e para que aconteça é necessário apenas dois trabalhadores.

A ordenha mecânica é realizada duas vezes ao dia, a primeira ocorre as 4:30 horas e segunda as 14:30 horas, onde são tirados de 1.500 a 2.500 litros de leite por dia de 150 200 vacas leiteiras.

Atualmente o leite é entregue a Nestlé, na cidade de Teófilo Otoni MG, onde o seu valor é diferenciado por causa da qualidade do leite e pelo contrato de longa data com a empresa.

Com o investimento em tecnologia, as melhoras nas estradas e os contratos firmados, os imprevistos ocorridos são de responsabilidade da empresa e não do produtor, quanto ao pagamento este é diretamente depositado em conta bancária.

A finalidade da monografia, na sua parte prática e levantar, organizar, comparar e diagnosticar os resultados econômicos obtidos pela empresa rural após as mudanças efetuadas, tendo em vista a identificação dos pontos que ainda podem ser melhorados a partir dos custos diretos, indiretos e fixos.

A maioria dos dados avaliados foram retirados da contabilidade gerencial da fazenda, os quais foram organizados em:

– Custos variáveis diretos: ração, medicamentos, sementes, combustível. Estes custos foram levantados para cada a partir de uma série de informações contábeis e com o auxílio de informações fornecidas pelo produtor, através de uma planilha de controle de estoque utilizado na propriedade.

4.1. DESCRIÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO

O processo de ordenha funciona diariamente, e é executado duas vezes ao dia, a primeira é feita às 04h30min e a segunda às 14h30min. A princípio é realizado um procedimento de limpeza das teteiras⁴ onde são lavadas e higienizadas com produtos adequados, e também das tetas das vacas.

Em seguida o leite é direcionado por uma mangueira através de uma ordenhadeira, que são colocadas nas vacas para retirada do leite. O leite retirado vai para o tanque resfriador a granel na qual o leite é resfriado rapidamente permanecendo ali durante duas horas a uma temperatura de 3º graus aonde o leite é retirado e entregue aos caminhões da empresa Piracanjuba. Após a finalização deste procedimento é usado um iodo nas teteiras que serve para prevenir doenças como a mastite e rachaduras nas teteiras.

Depois da ordenha no período da manhã as vacas são levadas aos piquetes de pastagens, onde recebem alimento e água até ao meio dia, posteriormente são encaminhadas ao piquete de descanso onde permanecem ali até o próximo processo de ordenha.

4 Teteiras: Bico usado na ordenhadeira automática

Ao Finalizar o processo da retirada do leite na um dos empregados que trabalha naquele setor fica encarregado pela limpeza da sala de ordenha, na qual as teteiras são higienizadas com cloro durante 10 minutos em seguida é feito outro procedimento que é passar água morna (40º) na tubulação. A quantidade de água a ser utilizado deve ser até o ponto que não se percebe mais leite nas tubulações e toda a água utilizada neste processo deve ser descartada.

Ao finalizar o processo no período da tarde as vacas são encaminhadas ao piquete de silagem⁵ aonde se alimentam de farelo de milho, polpa de algodão, polpa cítrica e logo após são direcionadas ao piquete de descanso permanecendo assim até o dia seguinte.

A partir do sétimo mês de gestação, as matrizes são secas, permanecendo a partir daí isoladas das outras criações em diferentes piquetes e também com uma alimentação diferenciada, isso ocorre para que as matrizes possam estar recuperadas para enfrentar o parto.

A propriedade possui atualmente 100 vacas em lactação e 50 vacas secas. O leite produzido por cada vaca durante a pesquisa realizada na Fazenda Gramado foi de 15 litros de leite ao dia, chegando a 450 litros de leite ao mês, e em relação a toda produção temos 1500 litros de leite ao dia, 45000 litros de leite ao mês, a um preço de R\$1,28 chegando a uma receita total de R\$57600,00 ao mês.

As informações obtidas na Fazenda Gramado foram tabuladas, elencadas e analisadas em uma planilha eletrônica (*Excel*), para que fosse possível acompanhar a evolução da empresa no decorrer nestes 3 meses analisados.

O planejamento permite que a obtenção do lucro seja maior, bem como a qualidade do que é produzido na empresa rural, as tabelas 1 a 4 demonstram a pesagem do leite na fazenda Gramado em janeiro de 2015.

4.2 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS CUSTOS

Os dados recolhidos na Fazenda Gramado foram organizados e serão apresentados a seguir. A primeira análise foi efetuada a partir da produção do leite, sendo demonstrados nas tabelas de 01 a 04.

⁵ Silagem: forragem tirada dos silos para alimentar os animais

o toque nas vacas e fazer vacinação, já a bomba de banho serve para a limpeza das vacas contra carrapatos e moscas.

A máquina de misturar ração é usada para a fabricação das misturas da comida das vacas, sendo assim, a máquina de moinho é onde o milho é processado para ser feita a ração das vacas, a balança serve para passar a comida da das vacas e a irrigação é o método utilizado para irrigar a plantação de milho, etc., o galpão é onde fica o trator e rações e etc.

4.2.2 Depreciações de Equipamentos

As depreciações citadas nas tabelas a seguir ocorrem nas máquinas e equipamentos relacionados à produção leiteira que sofrem um desgaste natural devido ao seu uso contínuo.

As máquinas e equipamentos que foram identificadas na fazenda gramado foram: Ordenha, máquina de cana, máquina de roçadeira, resfriadores, gerador de luz, tranco valfran, bomba banho, máquina de misturar ração, máquina moinho, balança, galpão e máquina de irrigação.

Em seguida são identificados o ano em que cada máquina e equipamento passaram a funcionar dentro da propriedade, o seu valor de compra, o tempo de depreciação, o valor residual que equivale a 20% do valor do produto, a depreciação ao ano, ao mês, e os seus resultados de cada mês são alocados como custos fixos da produção.

A seguir será apresentado uma tabela com todas as depreciações e o valor mensal de toda a depreciação calculado na produção de leite.

Tabela 04- Depreciação do Equipamento Ordenha Mecânica

Depreciação no Método Linear			
Ordenha	Compra/Ano	Valor	Tempo
	2006	R\$ 70.000	10 Anos
Valor Compra	R\$ 70.000,00		
Valor Residual	R\$ 14.000,00		
Valor da Depreciação	R\$ 56.000,00		
Desgaste	R\$ 5.600,00		
Nº	Valor da Depreciação	Depreciação Acumulada	Residual
0	X	X	70.000,00
1	5.600,00	5.600,00	64.400,00
2	5.600,00	11.200,00	58.800,00
3	5.600,00	16.800,00	53.200,00
4	5.600,00	22.400,00	47.600,00
5	5.600,00	28.000,00	42.000,00
6	5.600,00	33.600,00	36.400,00
7	5.600,00	39.200,00	30.800,00
8	5.600,00	44.800,00	25.200,00
9	5.600,00	50.400,00	19.600,00
10	5.600,00	56.000,00	14.000,00
Obs: Valor residual é igual a 20% do valor do produto			

Fonte: Dos próprios pesquisadores a partir dos dados coletados na pesquisa de campo

Tabela 05- Depreciação do Equipamento Máquina de cana

Depreciação no Método Linear			
Maquina de Cana	Compra/Ano	Valor	Tempo
	2006	R\$ 19.000	10 Anos
Valor Compra	R\$ 19.000,00		
Valor Residual	R\$ 3.800,00		
Valor da Depreciação	R\$ 15.200,00		
Desgaste	R\$ 1.520,00		
Nº	Valor da Depreciação	Depreciação Acumulada	Residual
0	X	X	19.000,00
1	1.520,00	1.520,00	17.480,00
2	1.520,00	3.040,00	15.960,00
3	1.520,00	4.560,00	14.440,00
4	1.520,00	6.080,00	12.920,00
5	1.520,00	7.600,00	11.400,00
6	1.520,00	9.120,00	9.880,00
7	1.520,00	10.640,00	8.360,00
8	1.520,00	12.160,00	6.840,00
9	1.520,00	13.680,00	5.320,00
10	1.520,00	15.200,00	3.800,00
Obs: Valor residual é igual a 20% do valor do produto			

Fonte: Dos próprios pesquisadores a partir dos dados coletados na pesquisa de campo

Tabela 06- Depreciação do Equipamento Máquina de Roçadeira

Depreciação no Método Linear			
Maquina de Roçadeira	Compra/Ano	Valor	Tempo
	2006	R\$ 3.000	10 Anos
Valor Compra	R\$ 3.000,00		
Valor Residual	R\$ 600,00		
Valor da Depreciação	R\$ 2.400,00		
Desgaste	R\$ 240,00		
Nº	Valor da Depreciação	Depreciação Acumulada	Residual
0	X	X	3.000
1	240,00	240,00	2.760,00
2	240,00	480,00	2.520,00
3	240,00	720,00	2.280,00
4	240,00	960,00	2.040,00
5	240,00	1.200,00	1.800,00
6	240,00	1.440,00	1.560,00
7	240,00	1.680,00	1.320,00
8	240,00	1.920,00	1.080,00
9	240,00	2.160,00	840,00
10	240,00	2.400,00	600,00
Obs: Valor residual é igual a 20% do valor do produto			

Fonte: Dos próprios pesquisadores a partir dos dados coletados na pesquisa de campo

Tabela 07- Depreciação do Equipamento Resfriador

Depreciação no Método Linear			
Resfriador	Compra/Ano	Valor	Tempo
	2006	R\$ 15.000	10 Anos
Valor Compra	R\$ 30.000,00		
Valor Residual	R\$ 6.000,00		
Valor da Depreciação	R\$ 24.000,00		
Desgaste	R\$ 1.600,00		
Nº	Valor da Depreciação	Depreciação Acumulada	Residual
0	X	X	30.000,00
1	1.600,00	1.600,00	28.400,00
2	1.600,00	3.200,00	26.800,00
3	1.600,00	4.800,00	25.200,00
4	1.600,00	6.400,00	23.600,00
5	1.600,00	8.000,00	22.000,00
6	1.600,00	9.600,00	20.400,00
7	1.600,00	11.200,00	18.800,00
8	1.600,00	12.800,00	17.200,00
9	1.600,00	14.400,00	15.600,00
10	1.600,00	16.000,00	14.000,00
11	1.600,00	17.600,00	12.400,00
12	1.600,00	19.200,00	10.800,00
13	1.600,00	20.800,00	9.200,00
14	1.600,00	22.400,00	7.600,00
15	1.600,00	24.000,00	6.000,00
Obs: Valor residual é igual a 20% do valor do produto			

Fonte: Dos próprios pesquisadores a partir dos dados coletados na pesquisa de campo

Tabela 08- Depreciação do Equipamento Gerador de Luz

Depreciação no Método Linear			
Gerado de Luz	Compra/Ano	Valor	Tempo
	2006	R\$ 10.000	10 Anos
Valor Compra	R\$ 10.000,00		
Valor Residual	R\$ 2.000,00		
Valor da Depreciação	R\$ 8.000,00		
Desgaste	R\$ 800,00		
Nº	Valor da Depreciação	Depreciação Acumulada	Residual
0	X	X	10.000,00
1	800,00	800,00	9.200,00
2	800,00	1.600,00	8.400,00
3	800,00	2.400,00	7.600,00
4	800,00	3.200,00	6.800,00
5	800,00	4.000,00	6.000,00
6	800,00	4.800,00	5.200,00
7	800,00	5.600,00	4.400,00
8	800,00	6.400,00	3.600,00
9	800,00	7.200,00	2.800,00
10	800,00	8.000,00	2.000,00
Obs: Valor residual é igual a 20% do valor do produto			

Fonte: Dos próprios pesquisadores a partir dos dados coletados na pesquisa de campo

Tabela 09- Depreciação do Equipamento Tronco Valfran

Depreciação no Método Linear			
Tronco Valfran	Compra/Ano	Valor	Tempo
	2008	R\$ 5.000	10 Anos
Valor Compra	R\$ 5.000,00		
Valor Residual	R\$ 1.000,00		
Valor da Depreciação	R\$ 4.000,00		
Desgaste	R\$ 400,00		
Nº	Valor da Depreciação	Depreciação Acumulada	Residual
0	X	X	5.000,00
1	400,00	400,00	4.600,00
2	400,00	800,00	4.200,00
3	400,00	1.200,00	3.800,00
4	400,00	1.600,00	3.400,00
5	400,00	2.000,00	3.000,00
6	400,00	2.400,00	2.600,00
7	400,00	2.800,00	2.200,00
8	400,00	3.200,00	1.800,00
9	400,00	3.600,00	1.400,00
10	400,00	4.000,00	1.000,00
Obs: Valor residual é igual a 20% do valor do produto			

Fonte: Dos próprios pesquisadores a partir dos dados coletados na pesquisa de campo

Tabela 10- Depreciação do Equipamento Bomba de Banho

Depreciação no Método Linear			
Bomba Banho	Compra/Ano	Valor	Tempo
	2008	R\$ 750	10 Anos
Valor Compra	R\$ 750,00		
Valor Residual	R\$ 150,00		
Valor da Depreciação	R\$ 600,00		
Desgaste	R\$ 60,00		
Nº	Valor da Depreciação	Depreciação Acumulada	Residual
0	X	X	750,00
1	60,00	60,00	690,00
2	60,00	120,00	630,00
3	60,00	180,00	570,00
4	60,00	240,00	510,00
5	60,00	300,00	450,00
6	60,00	360,00	390,00
7	60,00	420,00	330,00
8	60,00	480,00	270,00
9	60,00	540,00	210,00
10	60,00	600,00	150,00
Obs: Valor residual é igual a 20% do valor do produto			

Fonte: Dos próprios pesquisadores a partir dos dados coletados na pesquisa de campo

Tabela 11- Depreciação do Equipamento Máquina de Misturar Ração

Depreciação no Método Linear			
Maquina de Misturar Ração	Compra/Ano	Valor	Tempo
	2013	R\$ 1.800	10 Anos
Valor Compra	R\$ 1.800,00		
Valor Residual	R\$ 360,00		
Valor da Depreciação	R\$ 1.440,00		
Desgaste	R\$ 144,00		
Nº	Valor da Depreciação	Depreciação Acumulada	Residual
0	X	X	1.800,00
1	144,00	144,00	1.656,00
2	144,00	288,00	1.512,00
3	144,00	432,00	1.368,00
4	144,00	576,00	1.224,00
5	144,00	720,00	1.080,00
6	144,00	864,00	936,00
7	144,00	1.008,00	792,00
8	144,00	1.152,00	648,00
9	144,00	1.296,00	504,00
10	144,00	1.440,00	360,00
Obs: Valor residual é igual a 20% do valor do produto			

Fonte: Dos próprios pesquisadores a partir dos dados coletados na pesquisa de campo

Tabela 12- Depreciação do Equipamento Máquina de Moinho

Depreciação no Método Linear			
Maquina de Moinho	Compra/Ano	Valor	Tempo
	2014	R\$ 8.000	10 Anos
Valor Compra	R\$ 8.000,00		
Valor Residual	R\$ 1.600,00		
Valor da Depreciação	R\$ 6.400,00		
Desgaste	R\$ 640,00		
Nº	Valor da Depreciação	Depreciação Acumulada	Residual
0	X	X	8.000,00
1	640,00	640,00	7.360,00
2	640,00	1.280,00	6.720,00
3	640,00	1.920,00	6.080,00
4	640,00	2.560,00	5.444,00
5	640,00	3.200,00	4.800,00
6	640,00	3.840,00	4.160,00
7	640,00	4.480,00	3.520,00
8	640,00	5.120,00	2.880,00
9	640,00	5.760,00	2.240,00
10	640,00	6.400,00	1.600,00
Obs: Valor residual é igual a 20% do valor do produto			

Fonte: Dos próprios pesquisadores a partir dos dados coletados na pesquisa de campo

Tabela 13- Depreciação do Equipamento Balança

Depreciação no Método Linear			
Balança	Compra/Ano	Valor	Tempo
	2014	R\$ 1.030	10 Anos
Valor Compra	R\$ 1.030,00		
Valor Residual	R\$ 206,00		
Valor da Depreciação	R\$ 824,00		
Desgaste	R\$ 84,40		
Nº	Valor da Depreciação	Depreciação Acumulada	Residual
0	X	X	1.030,00
1	82,40	82,40	947,60
2	82,40	164,80	865,20
3	82,40	247,20	782,80
4	82,40	329,60	700,40
5	82,40	412,00	618,00
6	82,40	494,40	535,60
7	82,40	576,80	453,20
8	82,40	659,20	370,80
9	82,40	741,60	288,40
10	82,40	824,00	206,00
Obs: Valor residual é igual a 20% do valor do produto			

Fonte: Dos próprios pesquisadores a partir dos dados coletados na pesquisa de campo

Tabela 14- Depreciação do Equipamento Máquina de Irrigação

Depreciação no Método Linear			
Irrigação	Compra/Ano	Valor	Tempo
	2015	R\$ 25.000	10 Anos
Valor Compra	R\$ 25.000,00		
Valor Residual	R\$ 5.000,00		
Valor da Depreciação	R\$ 20.000,00		
Desgaste	R\$ 2.000,00		
Nº	Valor da Depreciação	Depreciação Acumulada	Residual
0	X	X	25.000
1	2.000	2.000	23.000
2	2.000	4.000	21.000
3	2.000	6.000	19.000
4	2.000	8.000	17.000
5	2.000	10.000	15.000
6	2.000	12.000	13.000
7	2.000	14.000	11.000
8	2.000	16.000	9.000
9	2.000	18.000	7.000
10	2.000	20.000	5.000
Obs: Valor residual é igual a 20% do valor do produto			

Fonte: Dos próprios pesquisadores a partir dos dados coletados na pesquisa de campo

Tabela 15- Depreciação do Equipamento Galpão

Depreciação no Método Linear			
Galpão	Compra/Ano	Valor	Tempo
	2006	R\$ 30.000	25 Anos
Valor Compra	R\$ 30.000,00		
Valor Residual	R\$ 6.000,00		
Valor da Depreciação	R\$ 2.400,00		
Desgaste	R\$ 960,00		
Nº	Valor da Depreciação	Depreciação Acumulada	Residual
0	X	X	30.000,00
1	960,00	960	29.040
2	960,00	1.920	28.080
3	960,00	2.880	27.120
4	960,00	3.840	26.160
5	960,00	4.800	25.200
6	960,00	5.760	24.240
7	960,00	6.720	23.280
8	960,00	7.680	22.320
9	960,00	8.640	21.360
10	960,00	9.600	20.400
11	960,00	10.560	19.440
12	960,00	11.560	18.480
13	960,00	11.520	17.520
14	960,00	12.480	16.560
15	960,00	13.440	15.600
16	960,00	14.400	14.640
17	960,00	15.360	13.680
18	960,00	16.320	12.720
19	960,00	17.280	11.760
20	960,00	18.240	10.800
21	960,00	19.200	9.840
22	960,00	20.160	8.880
23	960,00	22.080	7.920
24	960,00	23.040	6.960
25	960,00	24.000	6.000

Obs: Valor residual é igual a 20% do valor do produto

Fonte: Dos próprios pesquisadores a partir dos dados coletados na pesquisa de campo

Tabela 16- Depreciação dos Equipamentos

Depreciações					
OBS: Os Seus Resultados de Cada Mês são Jogados nos Custos Fixos Operacionais					
	Ano	Valor	Tempo Depreciação	Depreciação no Ano	Depreciação ao Mês
Ordenha	2006	R\$ 70.000,00	10 anos	R\$ 5.600,00	R\$ 466,66
Maquina de Cana	2006	R\$ 19.000,00	10 anos	R\$ 1.520,00	R\$ 126,66
Maquina Roçadeira	2006	R\$ 3.000,00	10 anos	R\$ 240,00	R\$ 20,00
Resfriadores	2006	R\$ 30.000,00	15 anos	R\$ 1.600,00	R\$ 133,33
Gerador de Luz	2006	R\$ 10.000,00	10 anos	R\$ 800,00	R\$ 66,66
Tranco Valfran	2008	R\$ 5.000,00	10 anos	R\$ 400,00	R\$ 33,33
Bomba de Banho	2008	R\$ 750,00	11 anos	R\$ 60,00	R\$ 5,00
Maquina Misturadora Ração	2013	R\$ 1.800,00	12 anos	R\$ 144,00	R\$ 12,00
Maquina Moinho	2014	R\$ 8.000,00	13 anos	R\$ 640,00	R\$ 53,33
Balança	2014	R\$ 1.030,00	14 anos	R\$ 82,40	R\$ 6,86
Galpão	2006	R\$ 30.000,00	25 anos	R\$ 960,00	R\$ 80,00
Irrigação	2015	R\$ 25.000,00	10 anos	R\$2.000,00	R\$ 166,66
Total					R\$ 1.170,49

Fonte: Dos próprios pesquisadores a partir dos dados coletados na pesquisa de campo.

4.2.3 Custos de Produção

Todos os dados fornecidos pelo proprietário da fazenda foram organizados e separados de acordo com as nomenclaturas utilizadas na contabilidade de custos e apresentadas nos capítulos anteriores. A seguir serão apresentadas 3 tabelas (tabela 20 a 22) representando estes custos de forma organizada e separada nos meses de julho, agosto e setembro de 2015.

Tabela 20 - Custos e Despesas Competência de Julho 2015

Custos Direto / Variáveis Mês de Julho		
Nitrogênio	R\$ 100,00	
Combustível	R\$ 3.000,00	
Sementes	R\$ 1.500,00	
Remédio do Gado	R\$ 9.350,00	
Alimento do Gado	R\$ 8.833,33	(R\$ 53.000 a Carreta que dura 6 Meses)
Energia	R\$ 875,00	
Total	R\$ 23.658,33	
Despesa Variável		
Padaria	R\$ 300,00	
Custos Fixos		
Oficina / Manutenção	R\$ 350,00	
Zeinho Funcionario de Produção	R\$ 250,00	
Douglas Funcionário de Produção	R\$ 600,00	
Sager Gerente do Curral	R\$ 1.600,00	
Toco Funcionário de Produção	R\$ 950,00	
Nilton Paulo F	R\$ 8.000,00	
Russo Gerente Produção	R\$ 2.500,00	
Joelma Funcionaria de Produção	R\$ 950,00	
Diogo Zootecnista	R\$ 700,00	
Dr. Fred Veterinário	R\$ 700,00	
Depreciação de Equipamentos	R\$ 1.170,49	
Total	R\$ 17.770,49	

Fonte: Dos próprios pesquisadores a partir dos dados coletados na pesquisa de campo

Tabela 21 - Custos e Despesas Competência de Agosto 2015

Custos Direto / Variáveis Mês de Agosto		
Remédio Gado	R\$ 7.579,24	
Combustível	R\$ 4.325,72	
Energia	R\$ 785,79	
Alimento do Gado	R\$ 8.333,33	
Total	R\$ 21.024,08	
Despesa Variavel		
Padaria	R\$ 280,00	
Custos Fixos		
Oficina / Manutenção	R\$ 350,00	
Zezinho Funcionário de Produção	R\$ 250,00	
Douglas Funcionário de Produção	R\$ 600,00	
Sager Gerente do Curral	R\$ 1.600,00	
Toco Funcionário de Produção	R\$ 950,00	
Nilton Paulo	R\$ 8.000,00	
Russo Gerente Produção	R\$ 2.500,00	
Joelma Funcionaria de Produção	R\$ 950,00	
Depreciação de Equipamentos	R\$ 1.170,49	
Total	R\$ 16.370,49	
Despesa Fixa		
Contador	R\$ 250,00	
Secretaria Fernanda	R\$ 800,00	
	R\$ 1.050,00	

Fonte: Dos próprios pesquisadores a partir dos dados coletados na pesquisa de campo

Tabela 22 - Custos e Despesas Competência de Setembro 2015

Custos Direto / Variáveis		
Mês de Setembro		
Remédio Gado	R\$ 10.077,53	
Combustível	R\$ 4.352,84	
Energia	R\$ 1.009,65	
Alimentado Gado	R\$ 8.333,33	
Nitrogênio	R\$ 120,00	
Total	R\$ 24.393,35	
Despesa Variável		
Padaria	R\$ 300,00	
Cola de Pneu	R\$ 40,00	
Custos Fixos		
Oficina / Manutenção	R\$ 350,00	
Zeinho Funcionário de Produção	R\$ 250,00	
Douglas Funcionário de Produção	R\$ 600,00	
Sager Gerente do Curral	R\$ 1.600,00	
Toco Funcionário de Produção	R\$ 950,00	
Nilton Paulo	R\$ 8.000,00	
Russo Gerente Produção	R\$ 2.500,00	
Joelma Funcionaria de Produção	R\$ 950,00	
Depreciação de Equipamentos	R\$ 1.170,49	
Diogo Zootecnista	R\$ 700,00	
Dr. Fred Veterinário	R\$ 700,00	
Total	R\$ 17.770,49	

Fonte: Dos próprios pesquisadores a partir dos dados coletados na pesquisa de campo

4.2.3.1 Método de Custeio

Para melhor entendimento e análise dos custos de produção fornecidos pela fazenda e mostrados nas tabelas 20, 21 e 22, serão apresentados a seguir 3 tabelas que demonstrarão os custos da produção, o leiteira através da aplicação de 2 métodos, custeio por absorção e custeio variável.

Tabela 17 - Métodos de custeio por absorção e variável

Fazenda Gramado	Julho de 2015
OBS: A Fazenda Gramado produz 1.500 Litros ao dia ao valor de R\$ 1,28 o Litros	
Receita = 1.500 X 1,28 = 1920 x 30 = 57.600 ao Mês	
Métodos de Custeio	
Variável / Direto	
Receita	R\$ 57.600,00
(-) Custo Variável	R\$ 23.658,33
(-) Despesa Variável	R\$ 300,00
= Margem de Contribuição	R\$ 33.641,67
(-) Custo Fixo	R\$ 17.770,49
(-) Despesa Fixa	R\$ 1.050,00
= Lucro Líquido	R\$ 14.821,18
Por Absorção	
Receita	R\$ 57.600,00
(-) Custo Fixo	R\$ 17.770,49
(-) Custo Variável	R\$ 23.658,33
= Resultado Bruto	R\$ 16.171,18
(-) Despesa Fixa	R\$ 1.050,00
(-) Despesa Variável	R\$ 300,00
= Lucro Líquido	R\$ 14.821,18

Fonte: Dos próprios pesquisadores a partir dos dados coletados na pesquisa de campo

Tabela 18 - Métodos de custeio por absorção e variável

Fazenda Gramado	Agosto de 2015
OBS: A Fazenda Gramado produz 1.500 Litros ao dia ao valor de R\$ 1,28 o Litros	
Receita = 1.500 X 1,28 = 1920 x 30 = 57.600 ao Mês	
Métodos de Custeio	
Variável / Direto	
Receita	R\$ 57.600,00
(-) Custo Variável	R\$ 21.024,08
(-) Despesa Variável	R\$ 280,00
= Margem de Contribuição	R\$ 36.295,92
(-) Custo Fixo	R\$ 16.370,49
(-) Despesa Fixa	R\$ 1.050,00
= Lucro Líquido	R\$ 18.875,43
Por Absorção	
Receita	R\$ 57.600,00
(-) Custo Fixo	R\$ 16.370,49
(-) Custo Variável	R\$ 21.024,08
= Resultado Bruto	R\$ 20.205,43
(-) Despesa Fixa	R\$ 1.050,00
(-) Despesa Variável	R\$ 280,00
= Lucro Líquido	R\$ 18.875,43

Fonte: Dos próprios pesquisadores a partir dos dados coletados na pesquisa de campo

Tabela 19 - Métodos de custeio por absorção e variável

Fazenda Gramado	Setembro de 2015
OBS: A Fazenda Gramado produz 1.500 Litros ao dia ao valor de R\$ 1,28 o Litros	
Receita = 1.500 X 1,28 = 1920 x 30 = 57.600 ao Mês	
Métodos de Custeio	
Variável / Direto	
Receita	R\$ 57.600,00
(-) Custo Variável	R\$ 22.393,35
(-) Despesa Variável	R\$ 340,00
= Margem de Contribuição	R\$ 32.866,65
(-) Custo Fixo	R\$ 17.770,49
(-) Despesa Fixa	R\$ 1.050,00
= Lucro Líquido	R\$ 14.046,16
Por Absorção	
Receita	R\$ 57.600,00
(-) Custo Fixo	R\$ 17.770,49
(-) Custo Variável	R\$ 24.393,35
= Resultado Bruto	R\$ 15.436,16
(-) Despesa Fixa	R\$ 1.050,00
(-) Despesa Variável	R\$ 340,00
= Lucro Líquido	R\$ 14.046,16

Fonte: Dos próprios pesquisadores a partir dos dados coletados na pesquisa de campo

De acordo com os dados apresentados nas tabelas 17, 18 e 19, é possível realizar a seguinte análise, levando em consideração o volume 45.000 litros de leite produzidos mensalmente.

Quadro 3 – Custo de Produção e Margem de Contribuição Unitária – Julho 2015

<u>Julho 2015</u>
Método de Custeio Variável
Margem de Contribuição por litro/leite = R\$0,72
Método de Absorção
Custo Total de Produção por litro/leite = R\$0,92

Quadro 4 - Custo de Produção e Margem de Contribuição Unitária – Agosto 2015

<u>Agosto de 2015</u>
Método de Custeio Variável usando
Margem de Contribuição por litro/leite = R\$0,80
Método de Absorção
Custo Total de Produção por litro/leite = R\$0,83

Quadro 5 - Custo de Produção e Margem de Contribuição Unitária – Setembro 2015

<u>Setembro de 2015</u>
Método de Custeio Variável usando
Margem de Contribuição por litro/leite = R\$0,73
Método de Absorção
Custo Total de Produção por litro/leite = R\$0,94

Analisando os quadros 3, 4 e 5 percebe-se que a margem de contribuição unitária para os três períodos analisados é satisfatória, pois cada litro leite contribui com a média, considerando os 3 meses analisados, de R\$0,75. O que indica que todos os custos que realmente incorreram diretamente na produção de leite contribuem para a quitação de todas as despesas e custos fixos do período, pois em todos os períodos analisados a fazenda obteve uma margem de lucro positiva.

Fazendo a análise e levando em consideração o custo total da produção, através do método de custeio por absorção, é possível perceber que o custo total da produção, calculando a média dos 3 meses analisados, é de R\$0,90 por litro leite. É

possível perceber que alocando todos os custos dos produtos incorridos durante a produção, custos fixos e custos variáveis, a fazenda possui um lucro bruto capaz de suprir as despesas do período.

4.3. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS CUSTOS

Ao analisar os dados coletados da Fazenda Gramado foi possível averiguar a necessidade de um sistema de controle de custo, atualmente a fazenda padece de um sistema de controle de custos que possibilitaria uma comunicação mais efetiva entre a parte contábil e as necessidades do agronegócio como um todo.

Os proprietários da Fazenda Gramado durante o processo do estudo de campo demonstrou interesse em implantar um sistema de controle de custo, ao entenderem que o mesmo facilitaria na organização geral da produção, no gerenciamento da sua receita e na gestão dos gastos.

Uma estrutura de sistema de controle de custos voltada para a produção leiteira automatizada da Fazenda Gramado poderia de maneira eficaz e efetiva auxiliar seus gestores a promoverem uma análise mais detalhada dos resultados financeiros do seu processo de produção.

As hipóteses levantadas foram confirmadas, sendo apresentadas anteriormente, já que ficou evidente a necessidade e a importância de um sistema de controle de custos para a evolução do processo de produção de leite na Fazenda Gramado, a implantação do mesmo irá possibilitar uma excelência cada vez maior na gestão da empresa.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A gestão de custos é um importante instrumento da Contabilidade de Custos, sendo que seu objetivo central é a medição e atribuição dos custos para determinados objetos.

Para que o agronegócio obtenha sucesso no mercado, que está cada dia mais competitivo, é necessário que exista uma gestão de custos eficiente e objetiva, para que o produtor esteja ciente dos problemas a serem solucionados e da eficiência encontrada.

Atualmente é um fato consumado a importância de um profissional na área contábil para auxiliar o empresário rural a administrar sua propriedade e efetivar a eficiência de sua produção, em um mercado altamente exigente e competitivo as inovações tecnológicas e de gestão são com certeza o primeiro passo para a conquista do mercado e a obtenção do lucro.

A pesquisa de campo desenvolvida na Fazenda Gramado permitiu a análise das teorias pesquisadas e estudadas na revisão bibliográfica e documental, o acompanhamento das mudanças tecnológicas e de gestão empregadas na produção leiteira da Fazenda Gramado corrobora o que estudiosos afirmam em suas teorias. Em relação as Hipóteses chegamos as seguintes conclusões:

H0: O atual sistema de controle de custo adotado pela Fazenda Gramado seria o adequado à análise dos resultados financeiros da produção leiteira.

Avaliamos e percebemos que não existia um sistema de controle de custos na Fazenda Gramado.

H1: Não haveria interesse dos gestores da Fazenda Gramado na apresentação de um sistema de controle de custos adequado à análise dos resultados financeiros.

Houve um interesse dos gestores por isso a nossa Monografia teve uma seqüência.

H2: Uma nova estrutura de sistema de controle de custos auxiliaria os proprietários na análise dos resultados financeiros da produção leiteira.

Sim, Pois o controle de custos inerentes ao processo produtivo é considerado, na atualidade um diferencial competitivo e pode definir a trajetória de uma empresa.

A Contabilidade de Custos faz uma enorme diferença no desenvolvimento e sucesso de um agronegócio, portanto, a necessidade de um profissional capacitado é fundamental para que o empresário rural consiga se situar nessa nova era de gestão de custos e inovações tecnológicas.

REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, Massilon J. *Fundamentos de Agronegócio*. São Paulo: Atlas, 2007.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ Rubens. *Gestão de custos e formação de preços: com aplicação na calculadora HP12C e Excel*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004. 551 p.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. *Contabilidade gerencial: Teoria e Prática*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004. 373 p.
- FURTADO, Celso. *A economia latino-americana: formação histórica e problemas contemporâneos*. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1976.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade gerencial*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1998. 332 p.
- LEONE, George Sebastião Guerra. *Custos: Planejamento, implantação e controle*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000. 518 p.
- MARIN, Alessandro do Prado; SANTOS, Edson Bento. *Contabilidade de Custos*. 1 ed. Goiânia: Kelps, 2014. 153 p.
- MARION, José Carlos. *Análise das demonstrações contábeis: Contabilidade empresarial*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010. 289 p.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003. 370 p.
- NETTO, Vicente Nogueira; GOMES, Aloísio Teixeira. *Política para agronegócio do leite*. Agência de informações Embrapa, São Paulo, 2007. Disponível em: <
http://www.agencia.cnptia.embrapa.br/Agencia8/AG01/arvore/AG01_31_2172_00392358.html > Acessado em: 20 de maio de 2015.
- OLIVEIRA, Fabrício Junio Gomes; NEIVA, Leonardo Sales. *Gestão de custos da produção leiteira – estudo de caso da Fazenda São Sebastião na cidade*

de Frei Gaspar – MG. 2013. 44 f. Faculdades Unificadas de Teófilo Otoni, Teófilo Otoni, 2013.

SCHIFFLER, Eli Antônio; et al. *Efeito da escala de produção nos resultados econômicos da produção de Leite B no estado de São Paulo*. Revista Brasileira de Zootecnia, São Paulo, 28,425-431, 1999. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rbz/v28n2/v28n2a29.pdf>> Acessado em: 26 de maio de 2015.

SILVA, Carlos Vktov Alves Da; JUNIOR, Leônidas Costa; ALMEIDA, Udenvaldo Vieira. *Custos no Laticínio Yoguedes: um estudo de caso*. 2012. 52 f. Faculdades Unificadas de Teófilo Otoni, Teófilo Otoni, 2012.

SILVA, Daniel de Andrade; ANDRADE, Mamédia de Sousa Andrade. *Rastreamento Gerencial dos Custos da Fazenda Ipê situada no município de Itambacuri–MG*. 2014. 33 f. Faculdades Unificadas de Teófilo Otoni, Teófilo Otoni, 2014.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. *Contabilidade de custos: Um enfoque direto e objetivo*. 7 ed. São Paulo: Frase Editora, 2003. 272 p.

APENDICE

Pesquisa de Campo Faculdades Unificadas de Teófilo Otoni-MG

Questionário feito para a obtenção de dados relacionado a produção leiteira na conclusão da monografia

1) Qual a atividade principal da propriedade rural?

() Produção de leite () Outros

2) Qual é o efetivo total de vacas que fazem parte da produção leiteira?

() Cem () Cento e cinqüenta () Duzentos

3) Em relação a alimentação do gado leiteiro, o que é melhor, a proteína em excesso ou o balanceamento de rações?

() Proteína em excesso () Balanceamento de rações

4) A ausência de sal mineral pode afetar a produção de leite?

() Sim () Não

5) Em que época é mais apropriado a utilização da alimentação suplementar?

() Baixa produção e má qualidade do pasto () Durante todo o ano

6) Qual a doença que causa mais prejuízo a produção leiteira?

() Mastite () Outras

7) A mastite interfere na qualidade do leite?

() Sim, o leite fica com um sabor salgado () Não altera o sabor do leite

8) Qual o maior custo em relação a produção de leite na fazenda Gramado?

() Alimentação () Outros

9) A propriedade rural possui um sistema de controle de custos?

() Sim () Não

10) Como é feita a ordenha na produção leiteira?

() Manual () Mecânica