

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC

CURSO DE GRADUAÇÃO CIÊNCIAS CONTÁBEIS

SUELEN DAL MOLIN

**A APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL NA PRODUÇÃO DE LEITE
DE PEQUENOS PRODUTORES DA COMUNIDADE DE SANTA BÁRBARA –
MORRO GRANDE, ESTADO DE SANTA CATARINA**

CRICIÚMA

2015

SUELEN DAL MOLIN

**A APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL NA PRODUÇÃO DE LEITE
DE PEQUENOS PRODUTORES DA COMUNIDADE DE SANTA BÁRBARA –
MORRO GRANDE, ESTADO DE SANTA CATARINA.**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Manoel Vilsonei Menegali

**CRICIÚMA
2015**

SUELEN DAL MOLIN

**A APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL NA PRODUÇÃO DE LEITE
DE PEQUENOS PRODUTORES DA COMUNIDADE DE SANTA BÁRBARA –
MORRO GRANDE, ESTADO DE SANTA CATARINA**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade de Custos.

Criciúma, 30 de junho de 2015.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. Manoel Vilsonei Menegali – (UNESC) – Orientador

Prof^a. Ma. Andréia Cittadin – (UNESC) – Examinadora

Dedico este trabalho a meus pais que sempre foram meu porto seguro, e me apoiaram dando amor e força por toda esta jornada.

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer primeiramente a Deus, por todas as bênçãos derramadas sobre mim e por ter me iluminado nesta longa jornada.

Os maiores méritos pela conclusão desta monografia são dos meus pais, Antonio Dal Molin e Adelina Damiani Dal Molin, que sempre estiveram me auxiliando e apoiando nos momentos mais difíceis, e por que não agradecer os puxões de orelha? Se não fosse por eles talvez eu não estivesse aqui agradecendo, e os amo muito por isso.

Aos quatro produtores de leite: meus queridos tios, Arcângelo Dal Molin e Anilson Dal Molin por se empenharem nestes seis meses de pesquisa, para que todos os dados fossem levantados de forma fidedigna, assim como meus dois vizinhos, Eloir Peron Figueredo e Elvino José Panato, se não fossem por eles a pesquisa não teria sido realizada com sucesso.

Ao meu orientador, Manoel Vilsonei Menegali, pela compreensão, ajuda e dedicação, pois não mediu esforços para que conseguíssemos findar esta monografia com êxito.

A todos os professores, por toda a experiência e conhecimento passados.

A meu namorado, Gean Carlos de Souza por toda a compreensão, apoio e amor dado por ele. Assim como toda a minha família que partilhou comigo todas as preocupações e conquistas desta etapa da minha vida.

Aos meus colegas de sala, de trabalho, minhas amigas Carine e Daniele, por todo o companheirismo, e principalmente a Aline Mauricio Gonçalves que sempre fez da minha vida acadêmica a melhor. Obrigado pela amizade e por toda ajuda.

E a todas as pessoas que de alguma forma, por mais singela que seja, ajudaram e fizeram parte da minha formação: o meu muito obrigado.

“Não deixe o barulho da opinião dos outros abafar sua voz interior. E mais importante, tenha a coragem de seguir seu coração e sua intuição. Eles de alguma forma já sabem o que você realmente quer se tornar. Tudo o mais é secundário [...]”.

Steve Jobs

RESUMO

DAL MOLIN, Suelen. **A Aplicação do Método de Custeio Variável na Produção de Leite de Pequenos Produtores da Comunidade de Santa Bárbara – Morro Grande, Estado de Santa Catarina.** 2015. 64 p. Graduação (Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis). Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC, Criciúma – SC.

Este estudo tem por objetivo levantar os gastos na produção de leite de pequenos produtores da comunidade de Santa Bárbara, município de Morro Grande – SC. Os produtores de pequenas lavouras ou produções, não têm o costume de acompanhar a fundo os gastos incorridos na produção, e por isso, não sabem identificar ao certo qual a real lucratividade da atividade exercida. Desta forma, a autora utilizar-se-á de uma planilha de acompanhamento diário dos gastos, pelo período de um semestre. A pesquisa abordada é de caráter descritivo, constitui-se na aplicação de procedimentos bibliográficos, em um estudo de caso e levantamento de dados com uma abordagem qualitativa e quantitativa de informações. Os resultados demonstram que os pequenos produtores não sabem realmente a proporção dos lucros obtidos na atividade leiteira, pois acreditam que a receita líquida é o lucro obtido na produção, e acabam se esquecendo de mensurar os custos. Com isso, percebe-se que o acompanhamento de todos os gastos é essencial para que os pequenos produtores continuem produzindo bem e auferindo bons lucros na sua produção.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos. Pequenos Produtores de Leite. Margem de Contribuição. Ponto de Equilíbrio.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Esquema Geral sobre Terminologias de Custos.....	20
Figura 2 - Depreciação dos bens.	24
Figura 3 - Depreciação do rebanho.....	25
Figura 4 - Principais Classificações de Custos.....	26
Figura 5 - Apropriação dos Custos Diretos e Indiretos aos Produtos.....	27
Figura 6 - Representação gráfica do comportamento dos custos fixos e variáveis...	29
Figura 7 - Quadro esquemático do custeio direto.....	32
Figura 8 - Principais componentes da Análise Custo/Volume/Lucro.	35
Figura 9 - Tipos de Ponto de Equilíbrio.	37
Figura 10 - Fórmulas do Ponto de Equilíbrio Contábil em unidades e em valor.....	39
Figura 11 - Fórmulas do Ponto de Equilíbrio Econômico em unidades e em valor. ..	40
Figura 12 - Fórmulas do Ponto de Equilíbrio Financeiro em unidades e em valor. ...	41
Figura 13 - Mapa de Morro Grande – SC.....	47
Figura 14 - Caracterização dos Produtores pesquisados.....	48

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Vantagens e desvantagens apresentadas pelo custeio variável.....	33
Quadro 2 - Fórmula da Margem de Contribuição.....	36
Quadro 3 - Utilidades do PEC.....	38
Quadro 4 – Fórmulas da Margem de Segurança Operacional.....	42
Quadro 5 - Relação de Faturamento dos Produtores.....	49
Quadro 6 - Custos Variáveis do Semestre.....	50
Quadro 7 - Custos Fixos do Semestre.....	51
Quadro 8 - Gastos de Mão de obra.....	52
Quadro 9 - Demonstração do Resultado do Semestre.....	53
Quadro 10 - Margens de Contribuições do Semestre.....	54
Quadro 11 - Margem de Contribuição.....	55
Quadro 12 - Pontos de Equilíbrio.....	56
Quadro 13 - Ponto de Equilíbrio Contábil em unidades.....	56
Quadro 14 - Margem de Segurança Operacional.....	57

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AMESC	Associação dos Municípios do Extremo Sul Catarinense
CVL	Custo Volume Lucro
DR	Demonstração do Resultado
EPAGRI	Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão Rural de Santa Catarina
FUNRURAL	Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural
Há	Hectare
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
MSO	Margem de Segurança Operacional
MERCOSUL	Mercado Comum do Sul
PEC	Ponto de Equilíbrio Contábil
PEE	Ponto de Equilíbrio Econômico
PEF	Ponto de Equilíbrio Financeiro
UNESC	Universidade do Extremo Sul Catarinense
VBP	Valor Bruto de Produção

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 TEMA E PROBLEMA	12
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	14
1.3 JUSTIFICATIVA	14
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
2.1 PRODUÇÃO DE LEITE	16
2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS	17
2.2.1 Origem da Contabilidade de Custos	18
2.3 TERMINOLOGIAS DE CUSTO	19
2.3.1 Gastos	21
2.3.2 Custos	21
2.3.3 Desembolso	21
2.3.4 Despesas	22
2.3.5 Investimentos	22
2.3.6 Perdas	23
2.3.7 Desperdícios	23
2.4 ASPECTOS SOBRE CONTABILIDADE NO AGRONEGÓCIO	23
2.4.1 Depreciação na Pecuária	24
2.4.2 O fundo de assistência ao trabalhador rural (funrural)	25
2.5 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS	26
2.5.1 Quanto à facilidade de identificação no produto	27
2.5.2 Quanto ao volume produzido no período	29
2.6 METÓDO DE CUSTEIO VARIÁVEL (DIRETO)	31
2.7 ANÁLISE DE CUSTO/ VOLUME/ LUCRO (CVL)	34
2.7.1 Margem de Contribuição	35
2.7.2 Ponto de Equilíbrio	36
2.7.3 Margem de Segurança Operacional (MSO)	41
3 METODOLOGIA	43
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	43
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS	45
3.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	46
4 ESTUDO DE CASO	47

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA ÁREA DE ESTUDO.....	47
4.2 ETAPAS DE APLICAÇÃO DE UM MÉTODO DE CUSTEIO.....	48
4.3 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO.....	49
4.3.1 Receitas.....	49
4.3.2 Custos e Despesas Variáveis	50
4.3.3 Custos e Despesas Fixas	50
4.3.4 Mão de Obra.....	51
4.3.5 FUNRURAL	52
4.3.6 Análise do Resultado	52
4.4 INDICADORES	54
4.4.1 Margem de Contribuição	54
4.4.2 Ponto de Equilíbrio.....	55
4.4.3 Margem de Segurança Operacional da Pesquisa.....	57
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	58
REFERÊNCIAS.....	60

1 INTRODUÇÃO

A produção de leite no Brasil aumentou consideravelmente nos últimos seis anos, fazendo com que o país passasse ao terceiro lugar no *ranking* mundial. Na maioria, esta produção advém de pequenas propriedades que são baseadas na agricultura familiar, algo que é muito característico em Santa Catarina.

Atualmente os pequenos produtores enfrentam muitas barreiras para permanecerem no campo, uma delas os próprios custos na produção que são bem altos. Outra é a fiscalização, que ultimamente tem se tornado cada vez mais rígida, fazendo com que os agricultores e pecuaristas de pequenas propriedades desistam de suas atividades rurais, aumentando desta forma o êxodo rural.

Por isso, é necessário que os produtores se adaptem a este cenário mais competitivo para que não se tornem obsoletos. Principalmente, ter um controle rígido de custos, pois isso irá fazer com que a gestão de sua propriedade seja mais eficiente.

Neste sentido o presente trabalho tem como objetivo principal mostrar aos pequenos produtores qual sua real rentabilidade e como pode ser vantajoso ter o controle dos gastos no campo.

Inicialmente a monografia apresenta a situação problema da pesquisa, o objetivo geral e os específicos, e a justificativa. No segundo capítulo destaca-se a fundamentação teórica, seguida do terceiro capítulo composto pelos procedimentos que ampararam o desenvolvimento da pesquisa, com o acompanhamento de custos de quatro pequenos produtores de leite do município de Morro Grande – SC, durante seis meses, iniciando em setembro de 2014 e findando em fevereiro de 2015.

No quarto capítulo apresenta-se a análise dos dados da pesquisa, e na sequência destacam-se a conclusão e as referências.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Em meados de 1995 a produção de leite em Santa Catarina foi fortemente influenciada, quando a competitividade deixou de ser meramente nacional e internacionalizou-se, com a grande quantidade de leite importado para o país. Este novo desafio afetou principalmente a agricultura familiar, pondo em risco a produção de leite no estado catarinense.

A comparação global não é algo utópico, mas sim muito característico, pois segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), o Brasil ocupa o 3º lugar na produção mundial de laticínios, perdendo apenas para os Estados Unidos que ocupa o 1º lugar, seguidos da Índia em 2º. No âmbito brasileiro o estado que mais produz leite é Minas Gerais, Santa Catarina está em 5º lugar no *ranking* a partir de 2008, quando sua produção aumentou consideravelmente.

Em Santa Catarina o Valor Bruto de Produção (VBP) de leite está na quarta posição da agropecuária catarinense, representando 7% do VBP. É superado apenas pela suinocultura, avicultura e fumicultura (IBGE, 2006).

Segundo o censo agropecuário de 2006, foram mais de 66 mil produtores de leite naquele ano; 61% destes tem suas propriedades com área total inferior a 20 hectares, caracterizando assim a produção de leite em Santa Catarina subsidiada na grande maioria por agricultura familiar de pequenos produtores (IBGE, 2006).

Por isso os pequenos produtores atualmente, precisam de mais atenção ao administrarem suas propriedades, uma vez que a grande concorrência e a própria economia empurraram para baixo sua margem de lucratividade; além do próprio preço de venda, já que o mesmo não é estipulado pelo produtor da mercadoria, e sim, o comprador.

Geralmente, estes pequenos produtores tem a atividade leiteira como atividade secundária, dedicando às vezes, menos tempo do que deveria à ela. Nota-se que esta atividade requer um grau de empenho diário, visto que, no mínimo, espera-se que o gado seja ordenhado duas vezes ao dia, fazendo com que muitos produtores desistam desta atividade e permaneçam apenas com a atividade primária. Na maioria dos casos a pequena lucratividade que era gerada pela produção de leite acaba fazendo falta ao produtor, pois era subsídio para a alimentação da família, despesas mensais (tanto na casa como no campo), e a própria alimentação do gado.

Na maioria dos casos em que a produção do leite é a atividade primária, o produtor acaba empenhando boa parte do seu tempo nesta atividade, o que causa maior retorno. Mas, levando em consideração que os pequenos produtores que tem a produção de leite como atividade secundária ficam na dúvida entre o “permanecer” e o “desistir”, levanta-se uma dúvida de que se esta é realmente uma atividade rentável. O retorno para suprir os custos apenas leva a empresa a operar no ponto de equilíbrio, sem obter lucros ou prejuízos. Uma real margem de lucratividade

deveria estar inclusa eventuais desembolsos financeiros que possam ocorrer.

Pontanto, diante do exposto, chega-se ao seguinte questionamento: “Como utilizar o método de custeio variável na produção de leite dos pequenos produtores da comunidade de Santa Bárbara – Morro Grande, estado de Santa Catarina?”

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral desta pesquisa consiste em aplicar um método de custeio variável na produção de leite de pequenos produtores da comunidade de Santa Bárbara – Morro Grande, estado de Santa Catarina.

Para que se possa atingir o objetivo geral faz-se necessário abordar os seguintes objetivos específicos:

- a) levantar dados de pequenos produtores para elaboração do custo da produção do leite;
- b) calcular o custo na produção de leite;
- c) demonstrar qual o ponto de equilíbrio nas vendas do produtor de leite;
- e
- d) verificar qual a margem de contribuição dos produtores de leite.

1.3 JUSTIFICATIVA

Atualmente com a forte competitividade rural, o agricultor teve a necessidade de se ajustar a este ambiente, adaptando-se as tecnologias que foram surgindo ao longo dos anos. O produtor rural sofre grande influência também da economia, pois esta acaba afetando fortemente sua lucratividade, já que, sua margem de lucro cresce minimamente, enquanto os preços com suas despesas e custos de produção aumentam gradativamente. No caso do produtor de leite, este ambiente é vigorosamente caracterizado, já que o preço de venda de seu produto não é estipulado pelo produtor da mercadoria, - de modo a absorver todos seus custos de produção - e sim, pelo comprador, afetando principalmente os pequenos produtores de leite.

A partir do momento em que o pequeno produtor tem o real gasto de produção, fica relativamente mais fácil a ele mensurar se seu lucro econômico é

realmente rentável, e qual sua real margem de contribuição, principalmente se o produtor souber qual seu ponto de equilíbrio contábil, pois ele já pode estipular se sua produção mensal cobrirá os custos.

A relevância deste estudo para os pequenos produtores é de grande importância, pois demonstra como pode ser fácil o controle e o acompanhamento de custos. Além disso, mostra como calcular os itens citados acima, o que pode facilitar em muito para que o produtor perceba se a produção de leite – sendo ela atividade primária ou secundária – é realmente fator significativo na lucratividade total de sua propriedade.

Dessa forma, essa pesquisa tem como fundamento demonstrar ao pequeno produtor de leite o quão essencial e importante é exercerem um controle mais rígido de todos os gastos da sua produção, pois assim, têm-se os reais custos da produção, os gastos estão diretamente ligados a produção (gastos variáveis) e os gastos não são afetados pela quantidade produzida (gastos fixos).

Sendo assim, o presente trabalho busca analisar o sistema de custeio variável aplicado aos pequenos produtores de leite, baseando-se em bibliografias existentes sobre o assunto de modo a entender melhor a aplicação do método de custeio variável neste ramo de produção pecuária.

Esta pesquisa trará maiores conhecimentos do assunto para os produtores em geral, porque o controle de custos na produção é algo que está fortemente ligado com o resultado, não só para a área empresarial, mas também à agroindustrial. Da mesma forma, contribuirá para a economia local, já que o Município é em sua grande maioria rural, contribuindo de maneira positiva para a sociedade.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo será apresentada a fundamentação teórica, baseada em materiais já existentes sobre os assuntos relacionados ao tema principal. Dessa forma, apresenta-se inicialmente os principais conceitos e terminologias ligados a contabilidade de custos e posteriormente serão abordados temas que dizem respeito à aplicação do método de custeio variável.

2.1 PRODUÇÃO DE LEITE

O leite está entre um dos produtos mais importantes da agropecuária brasileira, sendo uma das produções pecuárias que progrediu muito nos últimos anos, mas para que se torne o maior produtor mundial será preciso novos avanços e incentivos para o país. No ano de 2014, o Brasil atingiu a produção de 35 bilhões de litros de leite produzidos, demonstrando quanto o leite é importante economicamente para o país (MILKPOINT, 2014).

Carvalho et al. (2002) afirmam ainda que o leite é um alimento natural que possui um grande potencial nutritivo, pois tem uma enorme concentração de cálcio, vitaminas A, B1, B2 e vários minerais essenciais para uma vida saudável.

Além disso, a atividade leiteira representa um enorme papel social na geração de empregos, “não somente para pessoas que trabalham nas fazendas leiteiras ou em plantas leiteiras, mas também, para o setor todo, desde insumos e prestadores de serviços até na comercialização de produtos terminados” (MILKPOINT, 2012).

Segundo ainda Milkpoint (2012),

Globalmente, cerca de 150 milhões de propriedades leiteiras familiares de pequena escala, equivalentes a 750 milhões de pessoas, estão envolvidas na produção de leite. Podem ser adicionados empregos relacionados ao transporte, processamento e comercialização de leite.

Segundo dados do IBGE do último censo agropecuário realizado em 2006, no estado de Santa Catarina a produção de leite é algo extremamente notável, já que este é um dos maiores estados produtores de leite do Brasil, respondendo por 7,7% da produção total de leite do país, classificando-se em quinto lugar dentre os

estados brasileiros (IBGE, 2006 apud CÓRDOVA, 2012).

Basicamente, a produção de leite gira em torno da agricultura familiar. Segundo o Censo Agropecuário de 2006, neste ano foram mais de 66 mil produtores que venderam leite, representando deste total 61% de pequenos produtores, com área total inferior a 20 ha (IBGE, 2006 apud. CÓRDOVA, 2012).

Segundo o IBGE (2006), no Censo Agropecuário de 2006,

[...] foram identificados 4.366.267 estabelecimentos da agricultura familiar, o que representa 84,36% dos estabelecimentos brasileiros. Este numeroso contingente de agricultores familiares ocupava uma área de 80,10 milhões de hectares, ou seja, 24% da área ocupada pelos estabelecimentos agropecuários brasileiros. Estes resultados mostram uma estrutura agrária ainda concentrada no país: os estabelecimentos não familiares, apesar de representarem 15,6% do total dos estabelecimentos, ocupavam 75,9% da área ocupada. A área média dos estabelecimentos familiares era de 18,34 ha, e a dos não familiares, de 313,3 ha.

Portanto, percebe-se que a produção de leite no país tem grande participação econômica e social, fazendo com que o Brasil esteja entre os seis maiores produtores mundiais. E além do mais, demonstrando que dentre os estados brasileiros, Santa Catarina responde pelo quinto lugar da produção nacional, caracterizada principalmente pela agricultura familiar.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

É notável a busca pelo lucro por todas as empresas. Para que este seja alcançado é necessário que a entidade tenha em vista uma boa gestão de seus custos de produção, e para isso é necessário o uso de ferramentas e técnicas oriundas da Contabilidade de Custos.

Os gestores e analistas de custos têm como uma de suas predominantes aflições “a de estimar, discernir e acompanhar a variação, em reais, de certos itens de custos considerados importantes, dentro da estrutura de custos da empresa” (IUDÍCIBUS; MELLO, 2013, p. 03).

A contabilidade de custos faz parte de uma área denominada “contabilidade gerencial”. Pode-se declarar a contabilidade de custos como sendo um sistema que tem por objetivo mostrar à gestão da empresa o registro dos custos de seus bens e serviços, avaliar os estoques e proporcionar o diagnóstico do desempenho da organização (SANTOS et al., 2006).

Leone e Leone (2007) defendem que a contabilidade de custos alinha as informações dos custos de produção para os demais departamentos da empresa, chamados de níveis gerenciais. Dependendo de cada necessidade dos departamentos, ela fornece as informações necessárias de que este estava necessitando. Ela molda as informações de modo a ser mais fácil o entendimento para cada nível gerencial das organizações, mostrando qual o produto e seus custos incidentes.

Define-se a contabilidade de custos, segundo Santos (2011, p. 01), como “um sistema de contas composto por normas, regras e princípios para a acumulação, geração e análise de dados para atender a necessidades interna e externa de uma empresa.”

Esta contabilidade tem em vista a geração de informações ágeis e exatas para a gestão, para que assim haja uma tomada de decisão precisa. Ela é uma técnica empregada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos ou serviços (CREPALDI, 2004).

Uma entidade tem a necessidade de conhecer seus custos, tanto variáveis quanto fixos, pois esta determinação faz com que se possa atingir os seguintes objetivos: “determinação do lucro, controle das operações e tomada de decisões” (MEGLIORINI, 2002, p. 05).

Deste modo, um sistema de custos deve atender em particular duas necessidades nas organizações de acordo com Santos et al (2006, p.13):

- Gerencial ou administrativa, em que o custo é executado para atender às necessidades da empresa;
- Fiscal, em que o custo é executado para atender à legislação vigente do Imposto de Renda, sob pena de perdas financeiras quando arbitrar valores ao seu estoque.

2.2.1 Origem da Contabilidade de Custos

Há tempos que se tem a necessidade de um controle realmente eficaz sobre os custos de produção nas empresas. Este controle de gastos provavelmente se fez muito mais importante após o surgimento do capitalismo. Era somente por meio da Contabilidade de Custos que o comerciante sabia se realmente obtinha lucros ou não com suas vendas, já que inicialmente a apuração de lucros era somente um confronto entre despesas e receitas do período (SANTOS, 2011).

Santos et al. (2006, p.11) afirmam que inicialmente a principal função da contabilidade de custos:

Era a de fornecer elementos para avaliação dos estoques e apuração do resultado, passou, nas últimas décadas, a prestar duas funções muito importantes na contabilidade gerencial: a utilização dos dados de custos para AUXÍLIO AO CONTROLE E PARA A TOMADA DE DECISÕES (**Grifo do autor**).

Santos (2011, p. 12) reforça dizendo ainda, que o controle dos custos “era usado como instrumento seguro para controlar as variações de custos e de vendas e também para avaliar o crescimento ou o retrocesso do negócio.”

2.3 TERMINOLOGIAS DE CUSTO

São várias as terminologias aplicadas a Contabilidade de Custos. Elas são necessárias para que a linguagem de custos seja substancialmente mais fácil o entendimento entre gestores, administração e contadores. “Os conceitos e a terminologia utilizados pelos autores são oriundos da Contabilidade Geral, da Contabilidade de Custos e também das diversas legislações tributárias e fiscais” (OLIVEIRA; PEREZ JR, 2007, p.16).

Oliveira e Perez Jr. (2007) ressaltam que se pode perceber que estas terminologias e conceitos são específicos pelos profissionais da área contábil, não podendo ser estes conceitos confundidos pelos utilizados por empresários e profissionais de outras áreas. Caso não haja este cuidado, pode haver uma real dificuldade no entendimento do assunto por não contadores, resultando em dificuldades no que tange a teoria relacionada à apuração dos custos de produção de bens ou serviços.

Para entendimento geral apresenta-se a seguir a Figura 1, que demonstra de forma clara as definições das terminologias aplicadas à contabilidade de custos que serão abordadas e alguns exemplos para facilitar as posteriores explicações.

Figura 1 - Esquema Geral sobre Terminologias de Custos

TERMINOLOGIAS		DEFINIÇÃO		EXEMPLOS
Gastos	→	Compra de um produto ou serviço que gera sacrifício financeiro para a empresa.	→	Custos, despesas e investimentos.
Custo	→	Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na área fabril da empresa.	→	Matéria-prima utilizada na fabricação de um produto.
Desembolso	→	Pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço.	→	Compra de mercadorias à vista.
Despesas	→	Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.	→	Materiais de escritório, salários da administração.
Investimento	→	Gastos utilizados na compra de ativos com a intenção de obter retornos positivos.	→	Aquisição de máquinas e equipamentos.
Perda	→	Bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária.	→	Queima de matéria-prima causada por incêndio.
Desperdício	→	Gastos que podem ser considerados custos ou despesas, por ineficiência interna.	→	Mão de obra ociosa.

Fonte: Adaptada de Bruni e Famá (2004, p.26) e Martins (2010, p.25).

A partir do exposto pode-se perceber que cada terminologia tem uma importância específica nas atividades da empresa. A seguir nos próximos itens será explanada cada uma das terminologias aplicadas a contabilidade de custos.

2.3.1 Gastos

Os gastos podem ser assumidos na “compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade” (MARTINS, 2010, p. 24).

Com base na fundamentação do autor acima citado, ainda complementa Megliorini (2002, p. 07) que gasto é todo compromisso financeiro que a empresa assume podendo ser definido:

Como gasto de investimento, quando o bem ou serviço for usado em vários processos produtivos, e como gastos de consumo, quando o bem ou serviço forem consumidos no momento mesmo da produção ou do serviço que a empresa realizar. Dependendo da destinação do gasto de consumo, ele poderá converter-se em custo ou despesa.

Então, pode-se entender como gasto toda ação que estará acarretando em um desembolso financeiro futuro.

2.3.2 Custos

Os gastos com custo podem ser classificados como todo gasto que foi despendido para a realização/fabricação dos seus produtos ou serviços. São todos os gastos que estiverem relacionados com os produtos da empresa. De maneira geral, são os gastos ligados com a parte fabril das organizações (MEGLIORINI, 2002). Martins (2010, p. 25) complementa ainda que “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”

Deste modo, parte-se do pressuposto de que se o desembolso estiver relacionado à produção este será então classificado como um custo para a empresa.

2.3.3 Desembolso

São as saídas de caixa ou bancos das entidades, a fim de pagar a terceiros as compras efetuadas a vista ou alguma obrigação assumida

anteriormente. “Em relação ao momento da contabilização dos gastos, os desembolsos podem ocorrer antes (pagamento antecipado), no momento (pagamento a vista), ou depois da ocorrência do gasto (pagamento a prazo)” (OLIVEIRA; PEREZ JR, 2007, p. 16).

Em concordância, Martins (2010, p. 25) define desembolso de forma clara e simples, sendo aquele o “pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.”

2.3.4 Despesas

Destacam Oliveira e Perez Jr. (2007), que as despesas são os gastos relativos a bens e serviços exauridos na geração de receitas e na manutenção do empreendimento. No geral, as despesas estão ligadas direta ou indiretamente à obtenção de receitas.

De uma forma mais inteligível, destacam ainda Oliveira e Perez Jr. (2007, p.20), as despesas “são gastos ocorridos nas áreas administrativas, financeiras e comerciais, ou seja, fora da fábrica, com o objetivo de gerar receitas ou manter a atividade geradora de receitas.”

De modo a simplificar o entendimento, Martins (2010, p. 25) diz que a despesa é todo “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.”

Na sua grande maioria as despesas estão ligadas aos departamentos de vendas, administrativo ou financeiro, pois são gastos necessários para que haja a obtenção de receitas.

2.3.5 Investimentos

Os investimentos são gastos realizados para aquisições de ativos, podendo assim obter benefícios a curto, médio ou longo prazo (CREPALDI, 2004).

“Gasto Ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s)” (MARTINS, 2010, p. 25).

De uma forma mais ampla, Santos (2011, p. 16) afirma que os investimentos “são todos os bens e direitos registrados no ativo das empresas para baixa em função de venda, amortização, consumo, desaparecimento, perecimento ou desvalorização.”

2.3.6 Perdas

Crepaldi (2004, p. 21) classifica perdas como “bens ou produtos consumidos de forma anormal e involuntários. São gastos não intencionais decorrentes de fatores externos, fortuitos ou da atividade produtiva normal da empresa.”

Em concordância com o autor citado acima, ainda pode-se destacar que as perdas não têm relação com a atividade da empresa e na maioria dos casos acontecem por fatos não previsíveis. Estes gastos são apropriados pelo regime da competência, no momento em que ocorrem (OLIVEIRA; PEREZ JR, 2007).

Martins (2010, p. 26) completa ainda que as perdas são “bens ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária”, portanto, são gastos inesperados, que acarretam reflexos negativos para a empresa, pois não podem ser inclusos ao custo do produto.

2.3.7 Desperdícios

Oliveira e Perez Jr. (2007) destacam os desperdícios como sendo os gastos que incorrem no processo produtivo, no momento em que haja a ligação direta com a operação da empresa. No momento atual os desperdícios estão sendo identificados como custos ou despesas. Manter estes gastos, na economia atual é um fator determinante a prejuízos, já que estes não podem agregar valor para os preços dos produtos ou serviços; por isso, os autores defendem ainda que “sua identificação e eliminação é fator determinante para o sucesso ou fracasso de um negócio” (OLIVEIRA; PEREZ JR, 2007, p. 23).

Desta forma, os desperdícios podem ser ocasionados por algum descuido, podendo ser evitados caso haja maior atenção, e quanto mais for evitado, melhor será para a empresa.

2.4 ASPECTOS SOBRE CONTABILIDADE NO AGRONEGÓCIO

Há alguns aspectos que devem ser levados em consideração neste estudo que tem como objeto de estudo o agronegócio.

A depreciação não é algo que incide somente no setor empresarial, mas

também no agronegócio, assim como o encargo previdenciário para o segurado especial.

Neste item serão demonstrados estes aspectos relevantes para a elaboração do estudo no setor rural.

2.4.1 Depreciação na Pecuária

De acordo com Santos (2005) a depreciação será obtida a partir da fixação de uma taxa anual de acordo com a vida útil do bem, enquanto este estiver em uso para a obtenção de rendimentos pela entidade.

O autor cita ainda as taxas que devem ser utilizadas para alguns bens que serão utilizados neste estudo:

Figura 2 - Depreciação dos bens.

BENS	VIDA ÚTIL	TAXA ANUAL
Máquinas e Instalações	10 anos	10%
Móveis e Utensílios	10 anos	10%
Tratores	4 anos	25%
Construções de Alumínio	25 anos	4%

Fonte: adaptado de Santos (2005, p.127).

Marion (2002), a depreciação deve ser feita nos animais de reprodução. Por isso os touros e vacas devem ser depreciados, já que se trata de um bem do ativo tangível e assim como qualquer outro bem deste grupo tem um limite para sua vida útil.

O autor afirma ainda que um dos problemas “é determinar a vida útil do rebanho. Podem-se observar variações em regiões próximas, que oscilam de quatro a dez anos (após o início da atividade de reprodução)” (MARION, 2002, p. 71)

Marion (2002, p. 71) estima alguns prazos de vida útil para o rebanho, quais sejam:

Figura 3 - Depreciação do rebanho.

ANIMAIS	VIDA ÚTIL
Gado reprodutor mestiço	5 anos
Gado matriz mestiça	7 anos
Gado reprodutor puro	8 anos
Gado matriz pura	10 anos

Fonte: adaptado de Marion (2002, p. 71).

Desta forma, assim como os bens pertencentes ao ativo imobilizado de uma entidade privada, os empresários agrícolas devem praticar a depreciação em seus rebanhos avaliando a vida útil estimada pelo autor.

2.4.2 O fundo de assistência ao trabalhador rural (funrural)

O objetivo do FUNRURAL é custear todos os benefícios sociais para os trabalhadores rurais, sendo que este é incidente sobre a receita bruta das atividades provenientes do agricultor (MOSS; SPAGNOL, 2014).

Segundo os autores esta é uma contribuição,

[...] que substitui a cota patronal do encargo previdenciário, acrescido do percentual dos Riscos Ambientais do Trabalho - RAT, sendo para o segurado especial o custeio de sua previdência para aposentadoria e outros benefícios junto a Previdência Social (MOSS; SPAGNOL, 2014, p. 02)

Assim como todo empregador e empregado descontam a contribuição para a previdência mensalmente, também os agricultores contribuem por meio do

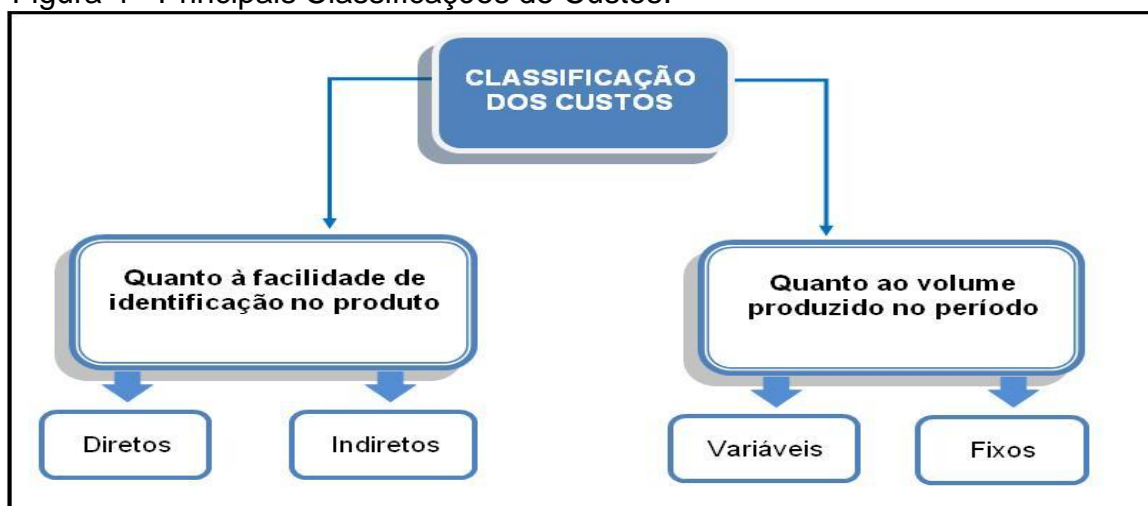
FUNRURAL, que é descontado de suas receitas brutas por meio do bloco de notas do produtor.

2.5 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Para que se consiga atender as várias finalidades para quais os custos são mensurados é necessário classificá-los de diversas formas. Para que a alocação dos custos aos produtos seja mais simples faz-se essencial saber classificá-los. As duas classificações básicas serão abordadas a seguir.

Como já foi apresentado acima, custos são todos os gastos vinculados com a unidade fabril, e segundo Megliorini (2002), todos os custos na produção são vinculados aos produtos. É de extrema importância estabelecer alguns critérios para esta apropriação de custos. Por isso, que a separação entre custos diretos e indiretos é uma das principais etapas para a elaboração do preço de custo dos produtos. Para que haja um entendimento geral da classificação, apresenta-se a figura 4:

Figura 4 - Principais Classificações de Custos.



Fonte: adaptada de Wernke (2005, p. 7).

A classificação dos custos “visa atender as necessidades gerenciais distintas das fases de projeto e de operação dos empreendimentos. Mostra-se também que o uso que se quer fazer da informação de custo é determinante para a sua classificação” (SOUZA; CLEMENTE, 2007, p. 27).

Esta classificação dos custos auxilia os gestores nas tomadas de decisões e acompanhamento no processo geral de elaboração dos produtos e/ou

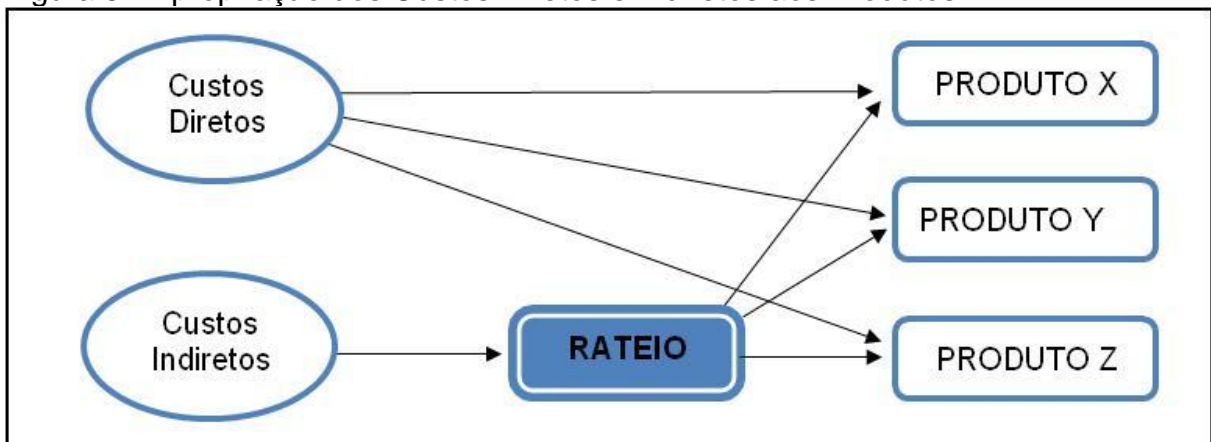
serviços, assim como na definição dos preços de venda. Nos próximos tópicos, serão abordadas cada uma das classificações de custo.

2.5.1 Quanto à facilidade de identificação no produto

Para que se possa alocar os custos nos produtos é necessário classificá-los como Custos Diretos ou Custos Indiretos. Todos os gastos que são incorridos na parte fabril são identificados como custos. Deste modo, a mão de obra, energia elétrica, matéria-prima, etc., inclusive o material de limpeza e o cafezinho na área fabril constituem o custo do produto. E para que estes custos sejam alocados aos produtos, é necessário estabelecer critérios de rateio para isto. Uma destas necessidades é separar os custos em diretos e indiretos (MEGLIORINI, 2002).

Demonstrando de maneira mais simplificada a apropriação dos custos diretos e indiretos aos produtos, Souza e Clemente (2007, p. 29) apresentam a Figura 5.

Figura 5 - Apropriação dos Custos Diretos e Indiretos aos Produtos.



Fonte: Souza e Clemente (2007, p. 29).

Segundo Megliorini (2002), existe uma regra básica para a classificação dos custos em diretos ou indiretos. De forma geral, se houver como identificar o elemento que está agregado ao produto final, este elemento será classificado como custo direto. Se não houver possibilidade de identificação da quantidade agregada ao produto, então este elemento será classificado como custo indireto.

“Para a gestão de custos, a classificação de uma espécie de custo em direto ou indireto depende da forma de utilização do recurso, isto é, depende do

processo de produção” (SOUZA; CLEMENTE, 2007, p. 28).

No processo produtivo são muitos os custos utilizados. Se não houver uma classificação coerente dos custos, no valor de custo do produto não será possível a identificação deste erro. A seguir toma-se o conceito e aplicação dos dois tipos de custos identificados nos produtos.

2.5.1.1 Custos Diretos

Crepaldi (2004, p. 45) define os custos diretos como aqueles que: “podemos apropriar diretamente aos produtos, e variam com a quantidade produzida.”

Guimarães Neto (2011) afirma ainda, que os custos diretos são de fácil alocação aos produtos, já que sua identificação é visivelmente reconhecida. Costuma-se dizer que “fazem parte direta do produto final, ou seja, normalmente podem ser vistos a olho nu” (GUIMARÃES NETO, 2011, p.17).

Portanto, de forma geral os custos diretos “são aqueles que podem ser facilmente apropriados aos produtos e variam de acordo com a quantidade produzida” (CREPALDI, 2004, p. 45).

Por isso que estes custos são classificados de acordo com a identificação no produto, pois são reconhecidos facilmente, já que não se necessita de critérios de rateio para apropriá-los. Um exemplo claro para este gasto é a matéria-prima empregada.

2.5.1.2 Custos Indiretos

De acordo com Guimarães Neto (2011), os custos indiretos não podem ser identificados nos produtos finais, pois eles beneficiam toda a produção. Para que os custos indiretos sejam alocados aos produtos são necessários rateios para tal. Neste caso, não é possível que estes custos sejam vistos no produto final.

Megliorini (2002) afirma ainda que os custos indiretos são aqueles que só podem ser apropriados aos produtos por meio de uma base de rateio ou por meio de um critério de alocação. “Essa base de rateio deve guardar uma relação próxima entre o custo indireto e o objeto de custeio, evitando causar distorções no resultado final” (MEGLIORINI, 2002, p.11).

Em concordância com o autor acima citado, Crepaldi (2004) defende que os custos indiretos não estão vinculados exatamente direto ao produto, mas sim com o processo produtivo.

Sendo assim, acaba tornando-se impossível a mensuração dos custos indiretos sem que haja um critério para rateio. Este critério tem de ser meticulosamente feito para que não tenham distorções nos valores, podendo ocasionar em problemas futuros. Como exemplo deste gasto, a depreciação das máquinas e o seguro do prédio onde fica a área fabril.

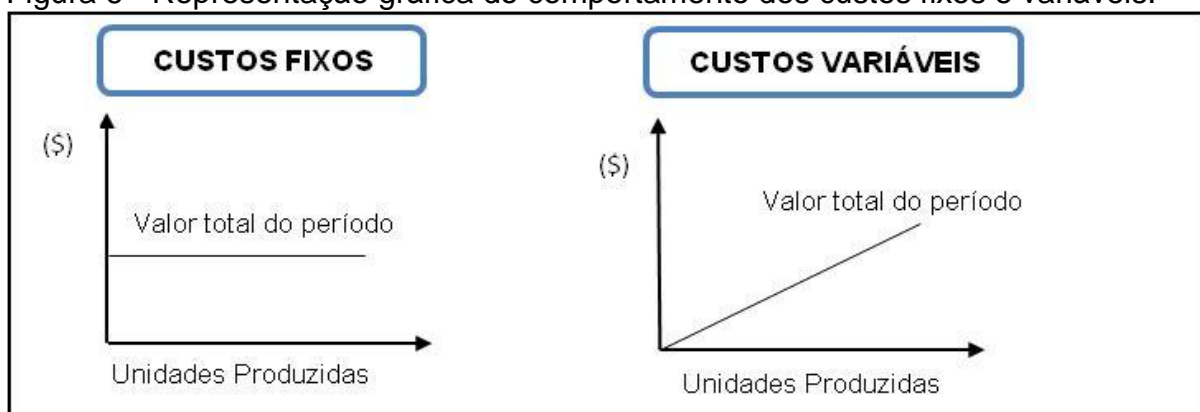
2.5.2 Quanto ao volume produzido no período

Outra classificação de extrema importância é a dos custos com relação ao volume produzido no período. Neste tipo de classificação, como apresentou a Figura 3, os custos são separados em Custos Variáveis e Custos Fixos. De acordo com Megliorini (2002) esta classificação está diretamente ligada ao comportamento dos componentes de custos em relação às alterações que possam ocorrer na capacidade de produção.

Segundo Martins (2010, p. 49) a classificação em variáveis e fixos “leva em consideração a unidade de tempo, o valor total de custos com um item nessa unidade de tempo e o volume de atividade.”

Conforme a Figura 6, pode-se perceber como os custos fixos e variáveis se comportam ao longo do volume de produção, tornando assim mais claro seu entendimento.

Figura 6 - Representação gráfica do comportamento dos custos fixos e variáveis.



Fonte: Wernke (2005, p. 09).

Deste modo é de fundamental importância a correta classificação dos Custos Fixos e Custos Variáveis. Percebe-se que o valor total de produção no caso dos Custos Fixos permanece constante, de modo a permanecer sempre o mesmo independente das unidades produzidas; enquanto que os Custos Variáveis aumentam no mesmo nível que a produção. Portanto, de maneira geral, os Custos Variáveis são os Custos Diretos.

2.5.2.1 Custos Variáveis

Os Custos Variáveis são identificados por aqueles que variam de acordo com a produção.

Wernke (2005) classifica como Custos Variáveis aqueles gastos que estão proporcionalmente relacionados com a produção do período, de modo a aumentar de acordo com as unidades produzidas, isto é, o valor total dos gastos aplicados na produção tem seu crescimento interligado ao volume de produção no período.

Por exemplo, o valor global de consumo dos materiais diretos por mês depende diretamente do volume de produção. Quanto maior a quantidade produzida, maior seu consumo. Dentro, portanto, de uma unidade de tempo (mês, nesse exemplo), o valor do custo com tais materiais varia de acordo com o volume de produção; logo, materiais diretos são Custos Variáveis (MARTINS, 2010, p.49).

O único modo de mensurar estes custos é a partir do momento em que se haja a quantidade de produção definida, de modo que, quanto maior for o volume de produção, maior será o custo variável, como por exemplo: a matéria-prima e a embalagem.

2.5.2.2 Custos Fixos

São classificados como Custos Fixos, segundo Souza e Clemente (2007), aqueles que fazem parte dos gastos da empresa independente do seu nível de produção. São necessários para que seja mantido certo nível desejado de produção, por isso chamam-se também custos de estrutura.

Em acordo com o exposto acima, Wernke (2005, p. 08) denomina ainda

estes gastos como:

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 independentemente de oscilações na atividade fabril, não possuindo qualquer vinculação com o aumento ou redução do número de unidades produzidas no mês.

Sendo assim, de maneira geral os custos fixos tendem a ser menores quando divididos por um maior volume de produção, neste caso, quando rateados aos produtos, mas não aumentam gradativamente ao lado da quantidade produzida no período.

2.6 METÓDO DE CUSTEIO VARIÁVEL (DIRETO)

Assim como o próprio nome já diz, o custeio variável apropria somente os custos que são associados aos produtos (classificados como custos diretos ou custos variáveis e despesas variáveis). Deste modo, os demais gastos (custos indiretos ou custos fixos e despesas fixas) que são necessários para que a unidade produtiva permaneça funcionando, não devem ser inclusos ao custeamento dos produtos (WERNKE, 2005).

Megliorini (2002, p. 131) pondera sobre o motivo de não se apropriar os custos fixos aos produtos:

[...] esses custos independem de haver produção ou mesmo do tipo de produto que esteja sendo fabricado. Um caso bem simples para ilustração é o aluguel da fábrica. Se a empresa produzir, digamos, 100 ou 120 unidades de produto X, o valor do aluguel não se altera. Caso ela diversifique, passando a fabricar Y e Z, o valor do aluguel permanecerá o mesmo. No entanto, ao ratearmos o aluguel, esses produtos irão absorver uma parcela dele, e essa parcela será decorrente da forma de rateio utilizada.

O autor defende, ainda, que não é o que acontece com os custos variáveis, já que estes são decorrentes do volume de produção. Pois dependendo da quantidade produzida, os custos incorridos serão relativos a este crescimento. Quanto maior a produção, maior serão os custos incorridos nela. E se por acaso forem produzidos mais de um produto, serão consumidas outras matérias-primas além daquelas necessárias para somente um. Por isso, esse raciocínio é válido para todos os demais custos diretos (MEGLIORINI, 2002).

Então, como se pode perceber a principal característica deste método é considerar somente os gastos variáveis para alocação ao preço dos produtos, deixando de lado os custos e as despesas fixas, alocando-as diretamente na demonstração de resultado.

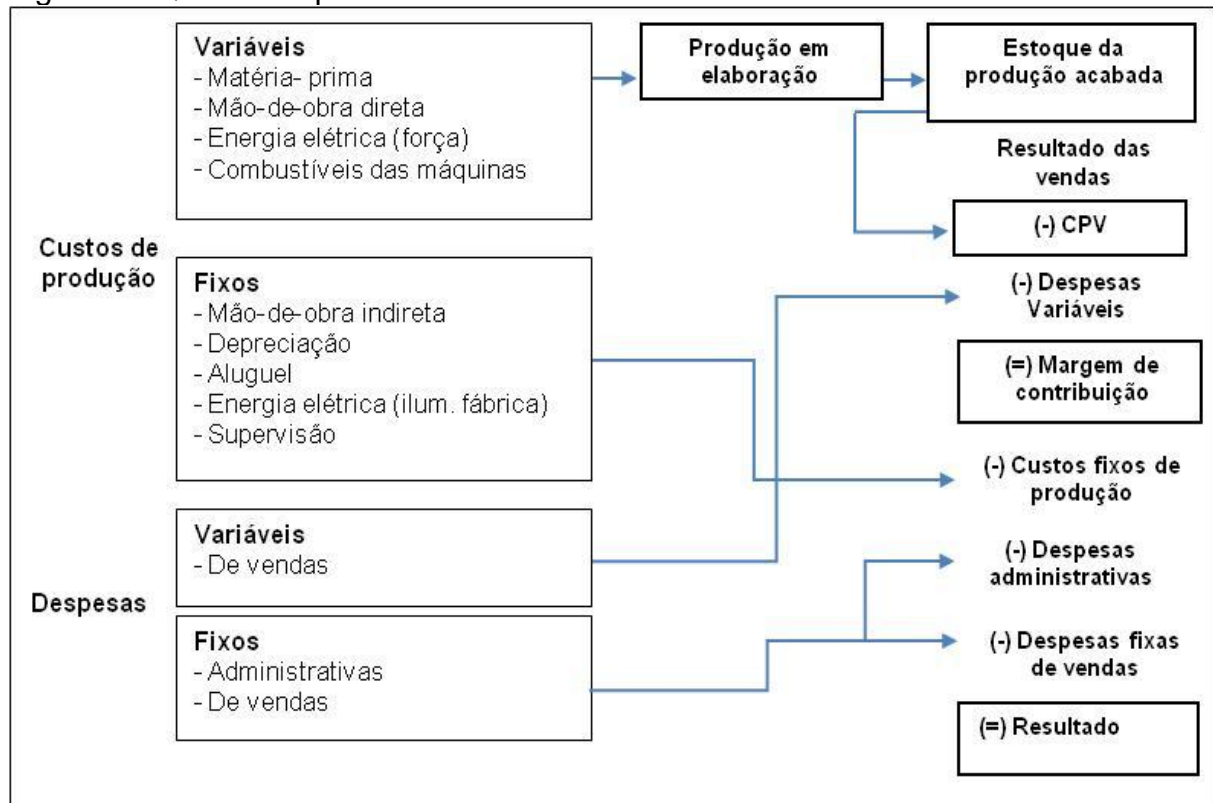
Stark (2007, p. 169), comenta outras características do custeio variável:

- Origem gerencial;
- Orientado para as funções financeiras e de marketing;
- Vendas como elemento gerador de riqueza;
- Só os custos variáveis são imputados aos produtos;
- Custos fixos são despesas do período;
- Margem de contribuição unitária como parâmetro de análise;
- Ênfase na análise da relação custo-volume-lucro.

Conforme Dutra (2003), este método envolve todos os custos variáveis, incluindo, então, não somente a matéria-prima e mão de obra direta, mas, também os custos indiretos proporcionais à quantidade do produto ou serviços obtidos, além das despesas variáveis.

A Figura 7 a seguir, demonstra o funcionamento do processo do método de custeio variável.

Figura 7 - Quadro esquemático do custeio direto.



Fonte: Dutra (2003, p. 233).

Esse esquema apresentado por Dutra (2003) mostra primeiramente a separação dos custos incorridos pela empresa em fixos e variáveis, alocando em seguida os custos diretos aos seus respectivos produtos. Posteriormente calcula a margem de contribuição dos produtos e por fim, subtraem da margem de contribuição os custos fixos ou indiretos, tendo como valor final o resultado líquido da empresa, mostrando que custos e despesas fixas serão somente subtraídos depois de calculada a margem de contribuição dos produtos.

Stark (2007) aponta algumas vantagens e limitações do método de custeio variável, abordadas no Quadro 1.

Quadro 1 - Vantagens e desvantagens apresentadas pelo custeio variável.

Vantagens	Desvantagens
<ul style="list-style-type: none"> • Utilização da análise custo–volume- lucro, importante para o planejamento de lucratividade. • Resultados referem-se somente pelas variações das vendas (não afetando o lucro do período causado pela maior ou menor absorção dos custos fixos aos produtos). • Demonstrações de resultados mais claras e objetivas. • Os custos fixos são apresentados de forma compreensiva nas demonstrações de resultados. • Utilização da contribuição marginal na análise dos produtos. • Não envolve rateios e critérios de distribuição de gastos, facilitando o calculo: por avaliar o produto ou serviço apenas pelos gastos que lhe são atribuíveis facilmente, não requer cálculos complexos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Dificil classificação dos custos fixos e variáveis. • Empresas que possuem mais custos fixos do que custos variáveis, tornando-se difícil a utilização desse método. • A margem de contribuição sofre alterações nos diferentes níveis de atividades, quando os custos fixos encontram-se elevados. • Não é aceito pela legislação tributária para fins de avaliação de estoques: somente é permitido pelo Fisco se forem adequados os valores aos que seriam obtidos se fosse adotado o Custeio por Absorção.

Fonte: adaptado de Stark (2007, p. 169) e Wernke (2005, p .90).

Diante de tais vantagens e desvantagens citadas pelos autores pode-se perceber que o custeio variável pode oferecer facilidades no que diz respeito aos cálculos, porém requer maior atenção no momento de separação dos gastos em fixos ou variáveis.

Por ter característica gerencial, o método de custeio variável tem sido utilizado como instrumento muito eficiente nas tomadas de decisões nas organizações.

2.7 ANÁLISE DE CUSTO/ VOLUME/ LUCRO (CVL)

Na constante busca das empresas por maior lucratividade, os administradores necessitam de parâmetros que ajudem na elaboração do preço de venda dos produtos. Podendo deste modo, efetuar mudanças, aumentos ou subtrações em tudo que tem ligação com adquirir melhores resultados.

Entre as muitas “ferramentas gerenciais da área de custos, aplicáveis ao cotidiano dos administradores que lidam com preços e custos, talvez a de maior importância seja a Análise Custo/Volume/Lucro, também conhecida como Análise CVL” (WERNKE, 2005, p. 97).

O autor cita ainda, que este estudo fornece respostas para questões associadas ao que ocorrerá com o lucro da entidade se acontecer:

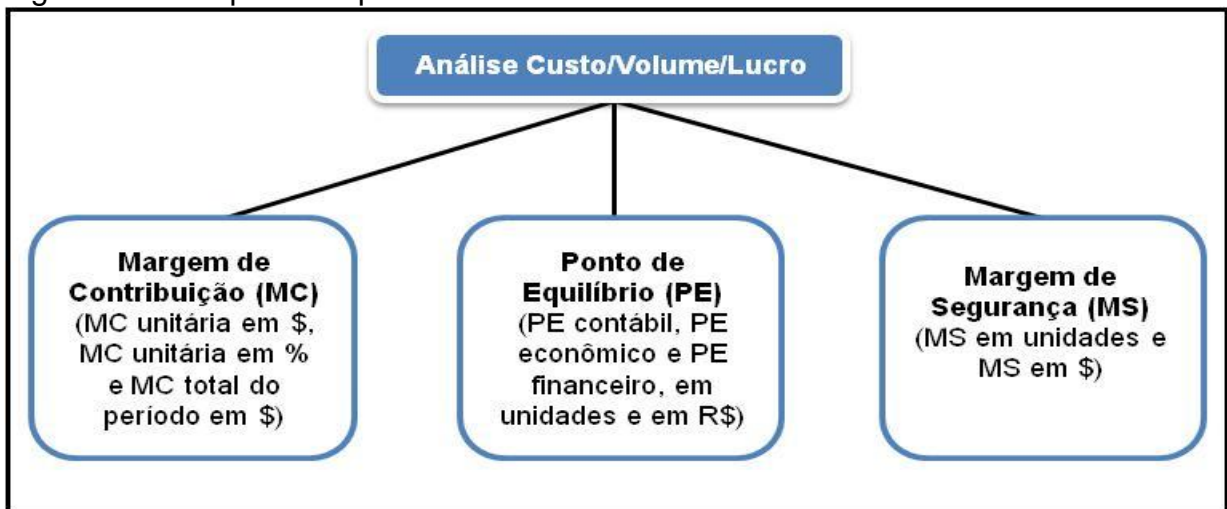
- ✓ aumento ou diminuição do custo (variável ou fixo);
- ✓ diminuição ou aumento do volume de vendas; e
- ✓ redução ou majoração dos preços de venda (WERKE, 2004, p. 41).

De acordo com Souza e Clemente (2007, p. 171), a análise de custo-volume-lucro:

Busca apresentar o comportamento dos custos e do lucro em função do nível de atividade. Mais especificamente, a análise da relação custo-volume-lucro considera os custos e as receitas como funções do nível de produção vendida em certo período. Essa relação proporciona informações valiosas sobre a estrutura de custos e o risco operacional da empresa.

A análise CVL é indispensável para os administradores das empresas. É formada por alguns componentes fundamentais para tal finalidade. Apresentam-se eles na Figura 8.

Figura 8 - Principais componentes da Análise Custo/Volume/Lucro.



Fonte: Wernke (2005, p. 97).

Cada componente da análise CVL é de extrema importância no processo decisório para os gestores, impactando diretamente ao resultado final.

2.7.1 Margem de Contribuição

Uma das maneiras de descobrir se a venda de um determinado produto resulta em lucro é pela margem de contribuição, e que segundo Wernke (2005) esta demonstra quais os valores resultantes da venda de uma unidade depois de deduzidos, do preço de venda, os custos e as despesas variáveis. “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” (WERNKE, 2005, p. 99).

Nascimento (2001, p. 278) aponta que:

É com essas análises que se pode determinar qual a margem bruta de contribuição que deve ser gerada ou obtida, relacionando-se o custo de produção (produto vendido) a sua receita operacional, e, ao mesmo tempo, se esta margem será suficiente para cobrir os custos variáveis sobre vendas, os custos fixos de administração gera, comercial e fixar ou obter uma margem líquida de contribuição ou comercial que venha remunerar o capital investido e assegurar economicamente seu retorno dentro dos padrões normais.

Martins (2010) evidencia, ainda, que a margem de contribuição pode ser conceituada como a diferença entre a receita e dos gastos variáveis do produto,

tornando visivelmente mais fácil saber qual a capacidade de potencial de cada produto, mostrando como cada qual contribui para formar o lucro livre de gastos fixos.

Desta forma, torna-se evidente que a margem de contribuição é uma ferramenta que garante retornos positivos, pois assim, tem-se qual a real contribuição nos lucros que cada produto fornece, demonstrando ao gestor qual produto traz melhores resultados à organização.

De modo geral, Megliorini (2002, p. 138) comenta que esta margem é obtida pelo quanto resta do preço de venda, depois de deduzidos os gastos variáveis do produto. “A empresa só começa a gerar lucro quando a margem de contribuição dos produtos vendidos superar os custos e despesas fixos do exercício”. E segundo o autor, a fórmula para o cálculo é a seguinte:

Quadro 2 - Fórmula da Margem de Contribuição.

<p>MC = PV – (CV + DV)</p> <p>Onde: MC: Margem de Contribuição PV: Preço de Venda CV: Custos Variáveis DV: Despesas Variáveis</p>

Fonte: Megliorini (2002, p. 139).

Se os dados fornecidos para a análise forem fiéis e exatos, é possível que a empresa chegue a um resultado preciso ajudando desta forma em diversos aspectos decisórios.

2.7.2 Ponto de Equilíbrio

Uma análise bem estruturada do ponto de equilíbrio entre as receitas e gastos é de extrema importância para uma entidade, pois ela serve diretamente como instrumento de decisão gerencial. O triunfo de qualquer organização estará ligado intimamente com uma boa fonte de informações gerenciais (SANTOS, 2011).

De acordo com Santos (2011, p. 17), o ponto de equilíbrio pode ser definido como “a expressão usada para definir o equilíbrio entre o faturamento de vendas e os custos totais, equivalente ao lucro zero. A partir do ponto de equilíbrio é

que as operações de uma empresa começam a gerar lucro”.

Entende-se ainda por ponto de equilíbrio o momento em que o valor das vendas é igual ao valor de seus custos e despesas. Neste momento então, a empresa opera sem lucros e sem prejuízos (WERNKE, 2005).

Deste modo, Megliorini (2002, p.151) complementa ainda que “qualquer produto cujo preço de venda seja superior aos seus custos e despesas variáveis contribuem, primeiramente, para a cobertura dos custos e despesas fixos e, depois, para o lucro”

Esta análise de equilíbrio entre as vendas e os custos e despesas, pode fornecer ao gestor qual o volume necessário de vendas que cobrirá o total dos gastos, demonstrando a partir de que momento das vendas que a empresa começará a obter lucros.

Como instrumento de decisão gerencial a análise de equilíbrio é um fator muito importante, tendo em vista que o sucesso financeiro de uma entidade só será alcançado pela existência das adequadas informações gerenciais (SANTOS, 2005).

Dependendo da situação que se quer analisar, Wernke (2005) identifica três situações de equilíbrio nas empresas, pois cada um dos pontos de equilíbrio identifica determinada informação desejada para a organização. Na Figura 9, apresentam-se os seguintes pontos de equilíbrio apontados pelo autor, conforme apresentados abaixo.

Figura 9 - Tipos de Ponto de Equilíbrio.



Fonte: Wernke (2005, p. 120).

Lembrando que todos os três cálculos de equilíbrio podem tanto ser calculados em valor (\$) quanto em unidades (peças, metros, litros, etc.), conforme serão apresentados nos próximos tópicos.

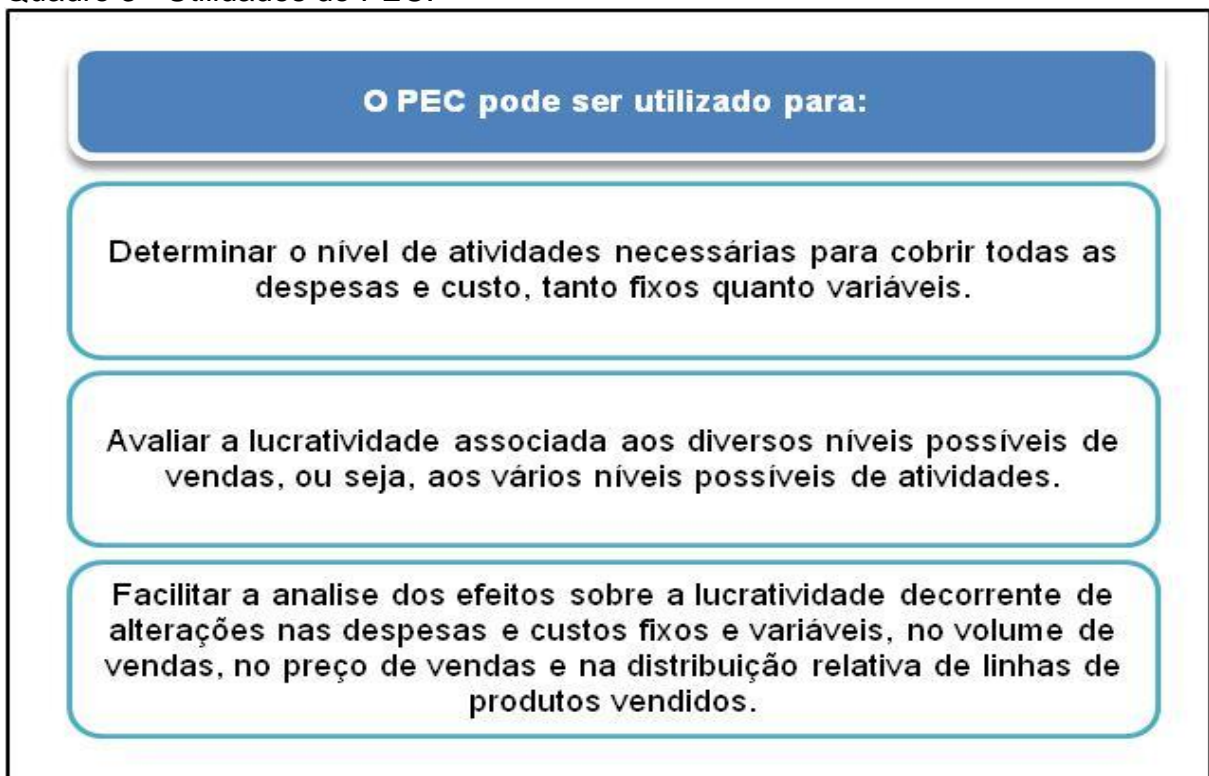
2.7.2.1 Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC)

O ponto de equilíbrio contábil pode ser calculado para obtenção de um resultado em unidades ou em valor, sendo o cálculo de equilíbrio mais utilizado, já que os resultados são mais facilmente inteligíveis. É obtido quando, o resultado apurado entre a produção e vendas do período é igual a zero. Assim sendo, não há lucro e nem prejuízos (FERREIRA, 2007).

Segundo Megliorini (2002), o equilíbrio contábil é obtido quando a margem de contribuição sozinha cobre os custos e despesas fixas do período.

No Quadro 3, são elencadas algumas utilidades para o PEC, segundo Perez Jr. e Oliveira (2005).

Quadro 3 - Utilidades do PEC.

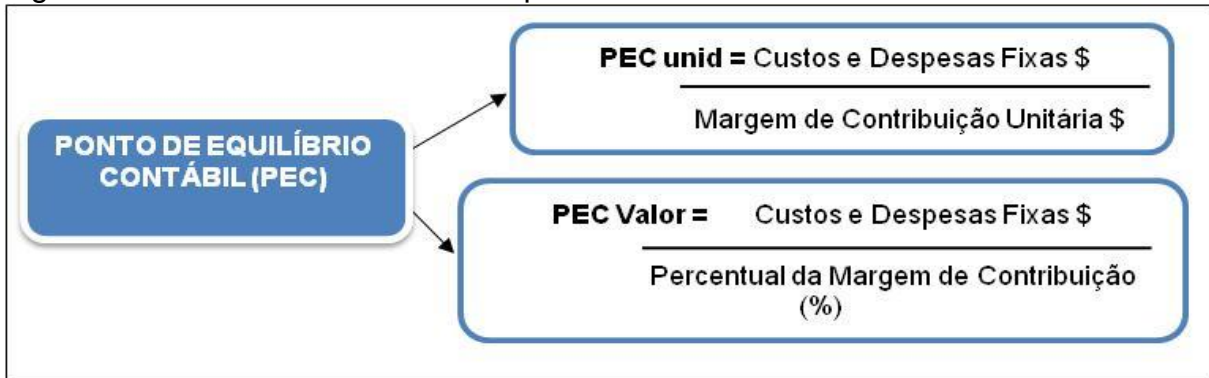


Fonte: adaptado de Perez Jr. e Oliveira (2005, p. 232).

Wernke (2005) aponta ainda que o ponto de equilíbrio contábil determina qual o volume de produtos que deve ser vendido para que se chegue ao equilíbrio entre receitas e gastos fixos e variáveis. Da mesma forma que ele determina qual o valor mínimo de vendas que devem ser vendidos para que o resultado seja nulo. As fórmulas para calcular os pontos de equilíbrio contábil em unidades e em valor estão

descritas a seguir.

Figura 10 - Fórmulas do Ponto de Equilíbrio Contábil em unidades e em valor.



Fonte: adaptado de Wernke (2005, p. 121).

Após citar as fórmulas do PEC, Werke (2005, p.122), aponta ainda que existe outra maneira de calcular em valor (PEC Valor): “consiste em multiplicar o Ponto de Equilíbrio Contábil em Unidades pelo preço de venda unitário.”

Desta maneira, a margem de contribuição deverá ser suficiente para cobrir os custos e despesas fixas do período, caso contrário, o resultado do ponto de equilíbrio será gradativamente maior, e sendo assim, menor a probabilidade de alcance.

2.7.2.2 Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE)

O ponto de equilíbrio econômico diferencia-se dos demais cálculos de ponto de equilíbrio porque, neste é incluso a variável de retorno mínimo desejado pelos gestores (WERNKE, 2004).

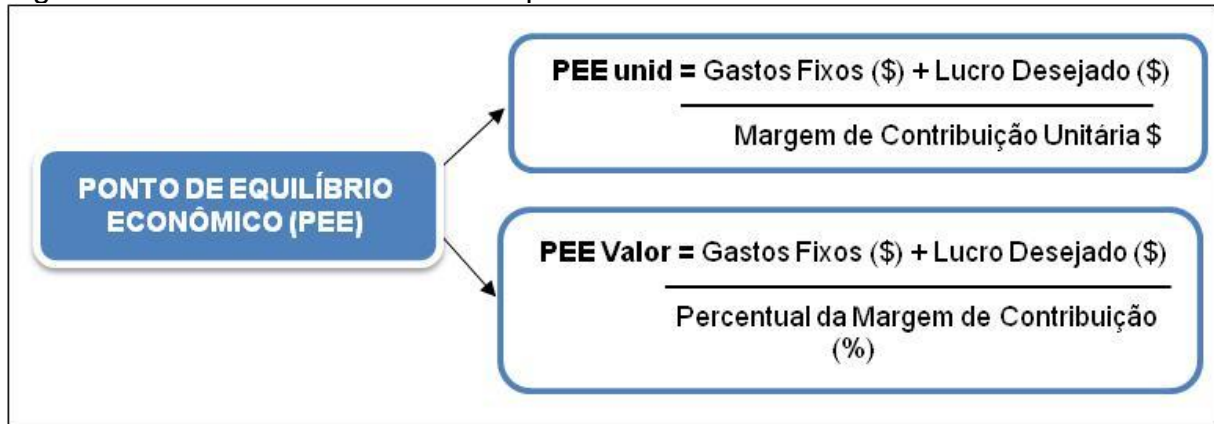
Megliorini (2002, p. 155) apresenta outro conceito do ponto de equilíbrio econômico onde cita que “diferencia-se do ponto de equilíbrio contábil ao considerar que, além de suportar os custos e despesas fixos, a margem de contribuição deve, também, cobrir o custo de oportunidade do capital investido na empresa.”

Deste modo, Wernke (2005, p. 123) argumenta que, “se sua empresa quer fixar metas de vendas que proporcionem um determinado valor de lucro, você pode utilizar o ponto de equilíbrio econômico para calcular o volume de vendas a ser conseguido.”

Sendo assim, percebe-se que o PEE reflete o lucro nulo da empresa, considerando o valor de retorno desejado pelos gestores sobre o Patrimônio Líquido.

O PEE pode ser encontrado em unidades ou em valor, assim como o PEC mostrado anteriormente. A seguir têm-se as fórmulas para os cálculos.

Figura 11 - Fórmulas do Ponto de Equilíbrio Econômico em unidades e em valor.



Fonte: adaptado de Wernke (2005, p. 123).

Por meio do cálculo do PEE se obtém qual o resultado que a empresa encontrará no equilíbrio, no qual a margem de contribuição cobre os custos e despesas fixas mais o lucro desejado pelos gestores.

2.7.2.3 Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF)

A diferença fundamental deste ponto de equilíbrio aos demais, é que no PEF a depreciação é desconsiderada dos custos fixos totais, pois se tem em vista que esta não gera desembolso para a entidade. E, caso tenha algum pagamento adicional no período, como por exemplo, amortização de empréstimos, este então, deverá ser incluso ao cálculo.

Werke (2005, p. 122) descreve este ponto de equilíbrio da seguinte forma:

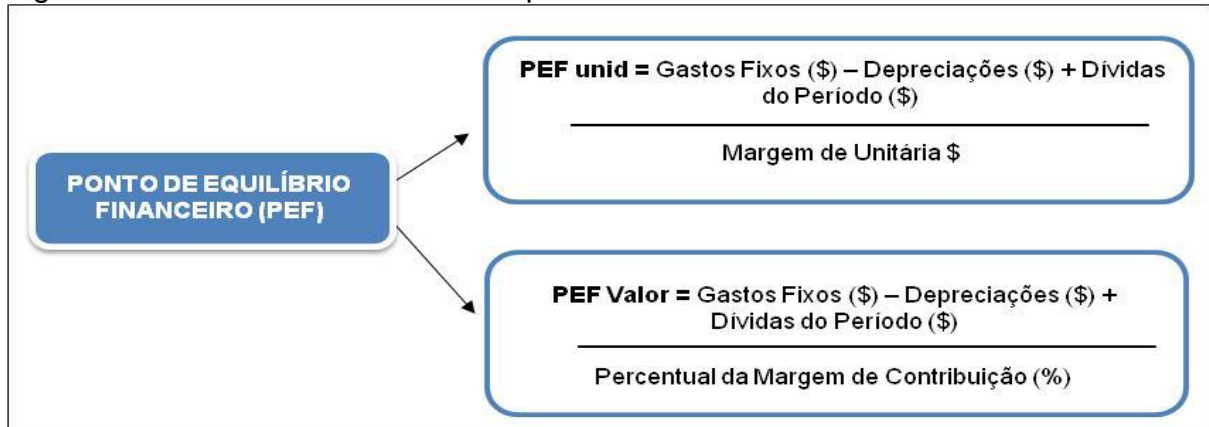
Quando uma empresa deseja saber o volume de vendas (em unidades ou em \$) que é suficiente para pagar os custos e despesas variáveis, os custos fixos (exceto a depreciação) e outras dívidas que a empresa tenha que saldar no período, como empréstimos e financiamentos bancários, aquisições de bens etc., pode-se recorrer ao cálculo do Ponto de Equilíbrio Financeiro (PE Fin.).

Portanto, tudo o que for considerado desembolso no mês, será adicionado à base de cálculo do PEF, e como a depreciação apesar de ser custo ou despesa fixa não representa desembolso para a entidade, esta não será inclusa no cálculo.

Segundo Ferreira (2007, p. 99), “o ponto de equilíbrio financeiro é alcançado quando a margem de contribuição total é igual ao total de custos e despesas fixos que afetam o caixa, vale dizer, as disponibilidades”.

A fórmula que representa o cálculo deste ponto de equilíbrio em unidades e em valor é apresentada na Figura 12.

Figura 12 - Fórmulas do Ponto de Equilíbrio Financeiro em unidades e em valor.



Fonte: adaptado de Wernke (2005, p. 122).

A partir disso, percebe-se que pelo PEF a margem de contribuição unitária é capaz de cobrir os gastos fixos, e mais ainda as dívidas do período em questão, subtraindo então as depreciações que não significam saídas financeiras para a empresa.

2.7.3 Margem de Segurança Operacional (MSO)

Após o cálculo do ponto de equilíbrio, se observa mais uma análise que é a Margem de Segurança Operacional (MSO). Ela consiste no método que calcula a quantidade de produtos que são vendidos acima do que foi calculado no ponto de equilíbrio, representando então quanto que as vendas, tanto em unidades quanto em valor podem decair sem que a entidade ponha em risco sua segurança, tendo que operar então com prejuízo (WERNKE, 2005).

Santos (2005, p. 57), aponta que:

Em termos operacionais, quanto maior for a margem de segurança operacional maiores serão as possibilidades de negociação de preços envolvendo as relações custo, volume e lucro, principalmente quando a empresa participa de um mercado altamente competitivo.

Deste modo, o ponto de equilíbrio alinhado com a margem de segurança da entidade, é muito mais difícil a possibilidade de operar no prejuízo, pois sabendo qual a quantidade exata que a empresa tem que faturar para que não passe por um prejuízo, as estratégias empresariais podem empenhar-se para que estes números sejam sempre superados.

Ferreira (2007, p. 99) cita o seguinte exemplo a cerca da margem de contribuição:

Se uma indústria tem seu ponto de equilíbrio quando produz e vende 1.500 unidades, caso esteja produzindo e vendendo 2.000 unidades, estará operando com margem de segurança de 500 unidades. Poderá reduzir sua produção em até 500 unidades sem que atinja a faixa de prejuízo. Em percentual, a margem de segurança dessa indústria seria de: $500 \text{ unid.} / 2.000 \text{ unid.} = 0,25 = 25\%$.

Diante disso, entende-se que a quantidade e/ou valor que estiver acima do ponto de equilíbrio da empresa representa então a sua margem de segurança operacional.

Wernke (2005) apresenta as fórmulas da margem de segurança operacional.

Quadro 4 – Fórmulas da Margem de Segurança Operacional.

MSO Valor (\$) = Vendas totais realizadas (\$) – Vendas totais do Ponto de Equilíbrio (\$)

MSO Unid = Vendas totais realizadas (unid) – Vendas totais do Ponto de Equilíbrio (unid)

MSO (%) = Margem de segurança / Vendas totais realizadas (\$)

Fonte: adaptado de Wernke (2005, p.135).

Portanto, a margem de segurança representa uma ferramenta de fato importante para a gestão da entidade, já que ela assinala ao gestor qual o volume de venda representa uma segurança à empresa, não deixando que ela regreda a um prejuízo, trazendo desta forma, maior confiança quando tratar de assuntos relacionados ao operacional da empresa, prestando maior segurança no mercado competitivo.

3 METODOLOGIA

Com o propósito de atingir os objetivos apresentados no presente estudo, utilizou-se de procedimentos metodológicos para a operacionalização da pesquisa. Sendo assim, nos tópicos a seguir são explanados o enquadramento metodológico e os procedimentos utilizados para a coleta e análise de dados, destacando por último as limitações da pesquisa.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Quando a pesquisa é baseada em estudo científico, torna-se necessário a definição e apresentação dos processos metodológicos que foram adotados na elaboração do trabalho.

Pinheiro (2010, p. 17) caracteriza a pesquisa científica como “um conjunto de ações propostas para encontrar a solução para um problema com base em procedimentos racionais e sistemáticos e realizada quando não se possui informação para se solucionar tal problema.” O autor destaca ainda que o trabalho científico pode ser identificado por sua qualidade política e formal.

Para Marconi e Lakatos (1990) um trabalho científico é realizado a partir de informações com base em fontes que podem ser primárias ou secundárias, podendo ser elaborados de diversas formas, a partir de sua metodologia e objetivos propostos.

Em relação aos objetivos da pesquisa, o presente trabalho caracteriza-se como pesquisa descritiva. Segundo Pinheiro (2010, p. 152), a pesquisa descritiva caracteriza-se aquela que tem como finalidade “descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis.” Assim, pretende-se fazer uma análise detalhada para que se possa atingir os objetivos propostos pelo autor.

Quanto aos procedimentos que serão utilizados para a elaboração deste trabalho, estão o estudo de caso, levantamento e a pesquisa bibliográfica. Entende-se por pesquisa bibliográfica segundo Pinheiro (2010, p. 22),

quando elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e atualmente com material disponibilizado na internet. A citação das principais conclusões a que outros

autores chegaram permite salientar a contribuição da pesquisa realizada, demonstrar contradições ou reafirmar comportamentos e atitudes.

Diante disto, nota-se que a pesquisa bibliográfica pode ser elaborada com base em ideias já existentes de autores, por meio de citações, possibilitando o confronto de opiniões para a explanação de um tema abordado. Neste trabalho apresentam-se conceitos bibliográficos já existentes, para que se torne mais fácil o entendimento da pesquisa em geral.

Na segunda tipologia abordada, que é o estudo de caso, Pinheiro (2010) aponta como sendo o estudo aprofundado e intenso do objeto em análise de modo a obter um conhecimento detalhado do mesmo.

Jung (2004, p. 158) conceitua o estudo de caso como “um procedimento de pesquisa que investiga um fenômeno dentro do contexto local, real, e especialmente quando os limites entre fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

Assim como explanado, o estudo de caso pesquisa a fundo algo que necessita de maiores esclarecimentos. Deste modo, analisados todos os detalhes pesquisados consegue-se chegar a uma conclusão, como será feito com os pequenos produtores de leite da comunidade de Santa Bárbara, município de Morro Grande, pois se fará um estudo de acompanhamento de gastos na produção por um período de seis meses.

E na terceira tipologia quanto aos procedimentos, é o levantamento de dados, que de acordo com Pinheiro (2010) ocorre quando acontece um envolvimento direto com os objetos/pessoas que com a pesquisa procura-se conhecer.

Ou seja, com o auxílio de um instrumento, que no caso do presente trabalho será uma planilha de acompanhamento de gastos na produção, foi feita uma abordagem direta com os pequenos produtores de modo a obterem-se as informações necessárias à pesquisa, que são os gastos totais necessários para a produção de leite.

Em relação à abordagem do problema, a pesquisa classifica-se em qualitativa. Teixeira (2005, p. 25) cita que:

Na pesquisa qualitativa o pesquisador procura reduzir a distância entre a teoria e os dados, entre o contexto e a ação, usando a lógica da análise fenomenológica, isto é, da compreensão dos fenômenos pela sua descrição

e interpretação. As experiências pessoais do pesquisador são elementos importantes na análise e compreensão dos fenômenos estudados.

No presente trabalho, a pesquisa se enquadra como qualitativa porque conecta a teoria de custos com a realidade dos produtores de leite, pois são abordados os custos totais na produção de leite, de modo a demonstrar qual o valor de custo deste produto, para que este seja comparado com o preço de venda da mercadoria, para que deste modo se possa descobrir a real lucratividade da produção.

Na outra abordagem do problema, Pinheiro (2010, p. 20) afirma que na pesquisa quantitativa escolhe-se a “abordagem de quantificação da coleta de informações, do tratamento dos dados e do uso estatístico nas análises.” O autor afirma ainda que “o método tem como objetivo garantir precisão aos resultados, isenção do subjetivismo do pesquisador, evitar distorções nas interpretações, assegurando uma margem de segurança às inferências” (PINHEIRO, 2010, p. 20).

A presente pesquisa científica classifica-se como quantitativa porque há uma necessidade de análise dos dados resultantes das planilhas de acompanhamento de gastos na produção de leite, demonstrando em percentuais e valores os resultados obtidos com os pequenos produtores de leite.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Para que os objetivos propostos pelo presente trabalho fossem alcançados, foi elaborada uma planilha de acompanhamento de gastos para que quatro pequenos produtores da comunidade de Santa Bárbara – Morro Grande a preenchessem, num período de setembro de 2014 a fevereiro de 2015 (seis meses), na qual são demonstrados os custos com alimentação do gado, gastos com benfeitorias, energia, água, etc.

A partir dos resultados obtidos com essa pesquisa, foi possível desenvolver qual o valor de custo do produto, de modo a compará-lo ao preço de venda, e assim poder identificar qual a real lucratividade, ponto de equilíbrio nas vendas e margem de contribuição dos pequenos produtores de leite.

3.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Acredita-se que a grande limitação encontrada nesta pesquisa foi o levantamento dos gastos na produção do leite, já que os pequenos produtores não têm o costume de acompanhar rigidamente os gastos incorridos na propriedade.

Além disso, esta pesquisa é de certa forma uma quebra de paradigmas para os produtores, já que na maioria das vezes eles não levantam todos os custos incorridos na produção do leite para saber se a atividade rendeu de fato lucros.

Por isso, é necessário que o autor do presente trabalho acompanhe mensalmente como andam os procedimentos de gastos nas quatro propriedades, de modo a não passar despercebido algum eventual equívoco da parte dos produtores.

4 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo apresenta-se o objeto de estudo da pesquisa, onde foram realizadas as análises inerentes a pesquisa da autora, levando-se em consideração o método de custeio variável ou direto, de pequenos produtores rurais da comunidade de Santa Bárbara, município de Morro Grande – SC.

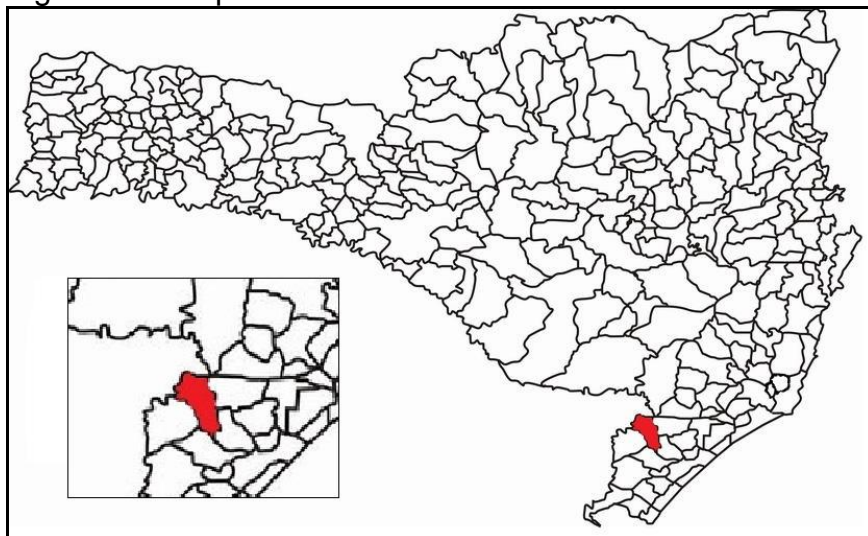
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA ÁREA DE ESTUDO

No município de Morro Grande estão localizadas as propriedades objetos de análise da pesquisa. Este município está localizado no Sul de Santa Catarina na micro região da Associação dos Municípios do Extremo Sul Catarinense (AMESC), no Vale do Araranguá. Possui 12 comunidades, entre elas está Santa Bárbara que foi a área abrangida pela pesquisa da autora.

A comunidade de Santa Bárbara tem 35 famílias, sendo que destas, 11 são produtoras de leite. É uma comunidade muito caracterizada pela agricultura no município, sendo esta é uma região 100% agrícola.

A seguir demonstra-se o mapa da localização do município de Morro Grande em relação ao estado de Santa Catarina, conforme figura 13.

Figura 13 - Mapa de Morro Grande – SC.



Fonte: Disponível em: <http://www.sc.gov.br/>, 2015.

A Figura 14 - Caracterização dos Produtores Pesquisados, mostra as

atividades envolvidas nas propriedades dos produtores e suas respectivas medidas agrárias.

Figura 14 - Caracterização dos Produtores pesquisados.

PRODUTOR	ATIVIDADE PRIMÁRIA	ATIVIDADE SECUNDÁRIA	HECTARES PROPRIEDADE
Eloir Peron Figueredo	Avicultura	Produção de Leite	8,7 ha
Anilson Dal Molin	Avicultura	Produção de Leite	5,8 ha
Arcângelo Dal Molin	Rizicultura	Produção de Leite	38 ha
José Elvino Panato	Empregado Assalariado	Produção de Leite	4,5 ha

Fonte: elaborado pela autora (2015).

Nota-se que nas quatro propriedades pesquisadas a produção de leite é a atividade secundária das famílias.

4.2 ETAPAS DE APLICAÇÃO DE UM MÉTODO DE CUSTEIO

Levou-se como base de estudo para a elaboração do presente trabalho o acompanhamento mensal de quatro pequenos produtores de leite da comunidade de Santa Bárbara, município de Morro Grande – SC. O período utilizado para a análise foi semestral, de setembro de 2014 a fevereiro de 2015. Nestes meses foram levantadas as informações inerentes a todos os gastos que envolvem a produção de leite, inclusive todas as receitas decorrentes da mesma.

O levantamento de dados destes produtores se deu por meio de uma planilha, onde houve um acompanhamento mensal de gastos na produção de leite, durante o período pesquisado, os quais serão apresentados de forma acumulada, demonstrando os resultados totais dos quatro produtores.

Para que os objetivos da pesquisa fossem alcançados, foi utilizado como base de cálculo para os indicadores, as informações dos quatro produtores de forma unificada, como salientado anteriormente, demonstrando consolidadamente as receitas e gastos foram efetivamente gastos para os quatro produtores nos meses pesquisados.

Além disso, foi utilizado um acumulado do semestre, para a demonstração dos indicadores, facilitando desta forma a identificação dos reais gastos dos produtores no semestre, e levantando a receita bruta efetiva total dos mesmos durante a pesquisa.

4.3 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

Nesta fase do trabalho, serão discutidas as informações básicas que são de suma importância para o estudo de caso.

4.3.1 Receitas

A seguir será demonstrada a receita bruta dos produtores no semestre pesquisado, conforme quadro.

Quadro 5 - Relação de Faturamento dos Produtores.

DESCRIÇÃO	set/14	out/14	nov/14	dez/14	jan/15	fev/15	TOTAL
Litros Mensais	7.556	7.711	9.033	9.470	11.455	9.993	55.218
Preço de Venda	0,95	0,88	0,85	0,84	0,84	0,86	-
Receita Bruta	7.325	6.931	7.760	7.950	9.691	8.615	48.273

Fonte: dados da pesquisa (2015).

Nota-se que em decorrência do verão a quantidade de litros produzidos tende a crescer já que nesta época do ano as pastagens são mais viçosas, nutritivas e há maior quantidade de alimento em contrapartida ao inverno.

Houve esta variação no preço de venda pois quando a produção vai aumentando no verão, o preço vai decaindo, e quando o clima vai esfriando e a produção diminui, o preço de venda aumenta.

A queda na produção no mês de fevereiro é justificada pela secagem de duas matrizes dos produtores.

4.3.2 Custos e Despesas Variáveis

No Quadro 6 a seguir serão elencados os gastos incorridos no semestre apurado, sendo eles classificados em custos e despesas variáveis, conforme segue.

Quadro 6 - Custos Variáveis do Semestre.

DESCRIÇÃO		set/14	out/14	nov/14	dez/14	jan/15	fev/15	TOTAL
CUSTOS VARIÁVEIS	Silagem	1.019	1.083	1.054	899	899	728	5.682
	Farelo de arroz	409	423	409	505	450	407	2.603
	Ração	279	363	351	446	391	329	2.158
	Sal Mineral	678	800	862	807	823	743	4.713
	Funrural	165	94	157	182	217	63	878
	Total	2.551	2.762	2.833	2.839	2.780	2.269	16.034

Fonte: dados da pesquisa (2015).

Como já abordado no referencial teórico do presente trabalho, os custos variáveis são aqueles que estão diretamente ligados com a produção da mercadoria, e variam de acordo com a quantidade produzida.

Na produção de leite, da mesma forma, os gastos referentes à alimentação das matrizes estão relacionadas diretamente com a produção de leite, já que, a produção aumenta de acordo com a quantidade e qualidade dos alimentos do rebanho.

4.3.3 Custos e Despesas Fixas

Existem alguns custos que não estão diretamente ligados a produção, sendo estes constantes independentemente de algum aumento ou eventual queda daquela. São chamados custos fixos, e na produção de leite há alguns extremamente caracterizados, por exemplo, as pastagens, como se pode perceber na Quadro 7 – Custos Fixos do Semestre.

Quadro 7 - Custos Fixos do Semestre.

	DESCRIÇÃO	set/14	out/14	nov/14	dez/14	jan/15	fev/15	TOTAL
CUSTOS FIXOS	Pastagens	0	0	0	0	0	277	277
	Vermicidas e Pesticidas	150	24	0	62	70	18	324
	Vacinas	30	44	20	19	30	35	178
	Inseminação	40	0	20	0	20	40	120
	Veterinário	0	58	10	58	50	200	376
	Benfeitorias	816	12	14	39	156	20	1.057
	Energia e Água	156	149	175	264	214	144	1.102
	Depreciação	790	790	790	790	790	790	4.740
	Mão de Obra	1.800	1.800	1.800	1.800	1.800	1.800	10.800
	Total	1.982	1.077	1.029	1.231	1.329	1.524	8.172

Fonte: dados da pesquisa (2015).

Os custos fixos elencados acima partem do pressuposto de que haverá desembolso independente da quantidade produzida. Como exemplo, as pastagens, citadas acima, são gastos sazonais, pois no inverno elas precisam de maiores quantidades de adubos e fertilizantes, ocasionando um gasto maior do que seria no verão.

4.3.4 Mão de Obra

Provavelmente o maior problema dos pequenos produtores está a seguir. Mensurar a mão de obra nunca foi questão fácil, pois este é um custo que precisa ser estudado e levantado um melhor critério de rateio para o mesmo.

Na grande maioria das propriedades familiares a mão de obra é um fator que não é levado em consideração no momento de serem levantados os custos de produção. É realmente aquela frase conhecida do “trabalhar de graça”, principalmente, no caso dos quatro produtores em questão, pelo fato da atividade abordada pela pesquisa ser a atividade secundária de todos os produtores.

Neste caso, para mensurá-la foi levado em consideração uma carga horária diária de 10 h para cada um deles. Desta carga horária foram levantadas quantas horas cada produtor gasta diariamente em decorrência da produção de leite. E esse fator variou de acordo com a quantidade de vacas a serem ordenhadas no dia para cada produtor. Destas, foram feitas uma média de horas gastas conforme se expõe no Quadro 8.

Quadro 8 - Gastos de Mão de obra.

MÃO DE OBRA DOS PRODUTORES						
DESCRIÇÃO	set/14	out/14	nov/14	dez/14	jan/15	fev/15
PRÓ-LOBORE	R\$ 8.000,00	R\$ 8.000,00	R\$ 8.000,00	R\$ 8.000,00	R\$ 8.000,00	R\$ 8.000,00
Jornada de Trabalho Diário	10	10	10	10	10	10
Jornada de Trabalho Diário gasta no Leite	2,25	2,25	2,25	2,25	2,25	2,25
Valor de Mão-de-obra do Leite	R\$ 1.800,00	R\$ 1.800,00	R\$ 1.800,00	R\$ 1.800,00	R\$ 1.800,00	R\$ 1.800,00

Fonte: dados da pesquisa (2015).

Estima-se que um produtor de leite gaste com mão de obra R\$ 2.000,00 por mês levando em consideração uma carga de 10 h diárias. Portanto, alocou-se o valor de Pró-labore estimado pela carga horária diária, chegando então ao valor de mão de obra unicamente da atividade leiteira, conforme demonstrado no Quadro.

4.3.5 FUNRURAL

Além disso, existe ainda outra dedução da receita bruta no caso dos produtores rurais, o Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural (FUNRURAL), que é a contribuição previdenciária dos agricultores em geral. Ela equivale ao percentual de 2,3% sobre o faturamento bruto, sendo este o valor devido para Seguridade Social dos mesmos.

4.3.6 Análise do Resultado

A partir do exposto, depois de demonstrados e levantados todos os gastos incorridos neste semestre abordado pela pesquisa, e o faturamento total, será visualizado a seguir a Demonstração do Resultado (DR) dos quatro produtores, conforme Quadro 9.

Quadro 9 - Demonstração do Resultado do Semestre.

DEMONSTRATIVO DO RESULTADO DOS QUATRO PRODUTORES	PERÍODO DE ACOMPANHAMENTO						Acumulado do Semestre		Média do semestre
	set/14	out/14	nov/14	dez/14	jan/15	fev/15	Total	AV %	
	RECEITA BRUTA DE VENDAS	7.325	6.931	7.760	7.950	9.691	8.615	48.273	
Litros Produzidos	7.556	7.711	9.033	9.470	11.455	9.993	55.218		9.203
Preço de Venda	0,95	0,88	0,85	0,84	0,84	0,86	-		1
(-) DEDUÇÕES	0	0	0	0	0	0	0		0
(=) RECEITA LIQUIDA DE VENDAS	7.325	6.931	7.760	7.950	9.691	8.615	48.273	100%	8.045
GASTOS VARIÁVEIS	2.551	2.762	2.833	2.839	2.780	2.269	16.034	33%	2.672
CUSTOS VARIÁVEIS	2.551	2.762	2.833	2.839	2.780	2.269	16.034	33%	2.672
Silagem	1.019	1.083	1.054	899	899	728	5.682	12%	947
Farelo de arroz	409	423	409	505	450	407	2.603	5%	434
Ração	279	363	351	446	391	329	2.158	4%	360
Sal Mineral	678	800	862	807	823	743	4.713	10%	785
Funrural	165	94	157	182	217	63			
DESPESAS VARIÁVEIS	0	0	0	0	0	0	0	0%	0
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	4.774	4.170	4.927	5.111	6.912	6.346	32.239	67%	5.373
% MC	65%	60%	63%	64%	71%	74%	-	0%	0
GASTOS FIXOS	3.782	2.877	2.829	3.031	3.129	3.324	18.972	39%	3.162
CUSTOS FIXOS	3.782	2.877	2.829	3.031	3.129	3.324	18.972	39%	3.162
Pastagens	0	0	0	0	0	277	277	1%	46
Vermicidas e Pesticidas	150	24	0	62	70	18	324	1%	54
Vacinas	30	44	20	19	30	35	178	0%	30
Inseminação	40	0	20	0	20	40	120	0%	20
Veterinário	0	58	10	58	50	200	376	1%	63
Benfeitorias	816	12	14	39	156	20	1.057	2%	176
Energia e Água	156	149	175	264	214	144	1.102	2%	184
Depreciação	790	790	790	790	790	790	4.740	10%	790
Mão de Obra	1.800	1.800	1.800	1.800	1.800	1.800	10.800	22%	1.800
DESPESAS FIXAS	0	0	0	0	0	0	0	0%	0
RESULTADO	992	1.293	2.098	2.080	3.782	3.022	13.267	27%	2.211

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Após analisado o DR percebe-se que o melhor resultado atingido foi no mês de janeiro, como já explicado no decorrer do trabalho. Isto é decorrente do clima, já que no verão a produção de leite tende a aumentar devido a maior abundância de alimento para os animais.

No geral, o mês de fevereiro deveria ter um aumento significativo em relação a janeiro, pois o aumento na produção de leite só começa a regredir a partir do mês de maio em diante, quando o clima na região começa a esfriar novamente. Esta queda é devido a secagem de duas matrizes dos produtores estudados.

Observa-se que o resultado final representa 28% do faturamento líquido do período pesquisado.

4.4 INDICADORES

Nesta etapa serão apresentados e examinados os indicadores inerentes a pesquisa, demonstrando desta forma, as reais quantidades e valores necessários para que os produtores consigam obter melhores resultados em suas produções. Serão eles: margem de contribuição e pontos de equilíbrio.

4.4.1 Margem de Contribuição

O resultado da margem de contribuição é obtido a partir da subtração dos custos e despesas variáveis da receita líquida de vendas. No semestre pesquisado pela autora a margem de contribuição atingiu o montante de R\$ 32.239.

No Quadro 10 a seguir, serão demonstradas as margens alcançadas no período.

Quadro 10 - Margens de Contribuições do Semestre.

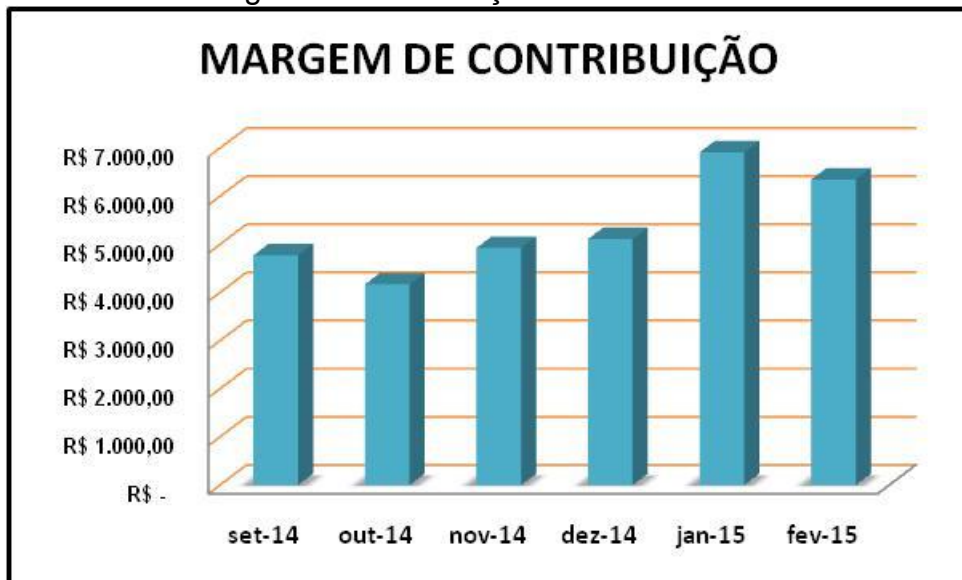
Margem de Contribuição	set/14	out/14	nov/14	dez/14	jan/14	fev/14	Acumulado
Total R\$	4.774	4.170	4.927	5.111	6.912	6.346	32.239
Total %	65%	60%	63%	64%	71%	74%	67%
Unitária R\$	0,63	0,54	0,55	0,54	0,60	0,64	3,50

Fonte: dados da pesquisa (2015).

No Quadro 11 – Margem de Contribuição serão demonstrado os índices obtidos nos seis meses de pesquisa. Como se pode perceber, o mês de outubro obteve a menor margem, mas isto é explicado porque no mês em questão houve

uma queda de produção, devido à secagem de uma vaca de leite. Os gastos variáveis acabaram sendo os mesmos, já que eles só sofreriam variação caso o rebanho tivesse aumentado, por isso a queda da margem de contribuição neste período variou de acordo com a oscilação da quantidade produzida.

Quadro 11 - Margem de Contribuição.



Fonte: dados da pesquisa (2015).

O mês que obteve a melhor margem foi janeiro. Como já explicado, a produção aumenta só no verão, e o mês de fevereiro só não obteve o melhor índice porque houve a secagem de duas matrizes dos produtores.

O índice em fevereiro atingiu um percentual de 54% se comparado a receita líquida do mês, participando então em mais da metade desta.

4.4.2 Ponto de Equilíbrio

Este é o momento em que a empresa entra em um equilíbrio entre despesas e receitas, obtendo desta forma um resultado igual zero. A seguir será demonstrado o ponto de equilíbrio contábil em unidades e reais, financeiro e econômico, no quadro que segue.

Quadro 12 - Pontos de Equilíbrio

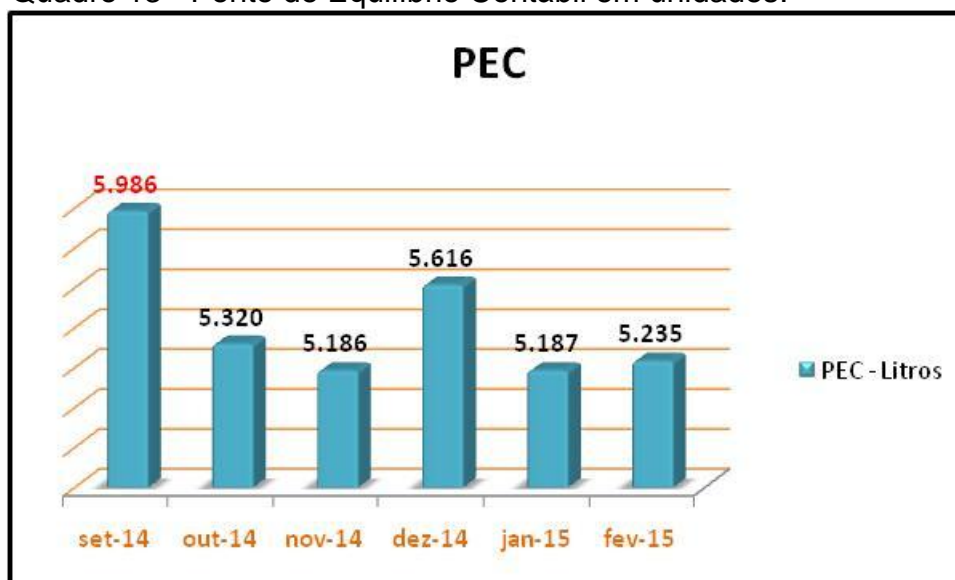
Ponto de Equilíbrio	set/14	out/14	nov/14	dez/14	jan/14	fev/14	Acumulado
Contábil R\$	5.802	4.782	4.455	4.715	4.388	4.513	28.656
Contábil - Litros	5.986	5.320	5.186	5.616	5.187	5.235	32.530
Financeiro R\$	4.590	3.469	3.211	3.486	3.280	3.441	21.477
Econômico R\$	6.876	5.946	5.558	5.804	5.370	5.463	35.017

Fonte: dados da pesquisa (2015).

Como apresentado no quadro, o ponto de equilíbrio contábil resultou em R\$ 28.656 no semestre pesquisado. Ou seja, é necessário que os produtores vendam esse valor para que consigam cobrir todos os gastos na produção de leite.

No Quadro abaixo apresenta-se a comparação em quantidade do ponto de equilíbrio contábil do semestre pesquisado.

Quadro 13 - Ponto de Equilíbrio Contábil em unidades.



Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Como analisado, o ponto de equilíbrio em setembro alcançou uma quantidade muito elevada, representando 79% da receita bruta de vendas do mês. Portanto, mais da metade do que foi produzido em setembro foi absorvido pelos custos fixos. Este aumento foi devido ao grande aumento dos custos fixos neste mês do produtor A.

No mês de setembro o produtor A teve alguns problemas com o resfriador de leite, onde o mesmo precisou ser consertado, acarretando desta forma um grande aumento nos custos fixos.

Em fevereiro o índice alcançou um percentual de 52,4% em comparação

à receita bruta deste mês, demonstrando que houve uma melhora significativa se comparada ao primeiro mês da coleta de dados.

4.4.3 Margem de Segurança Operacional da Pesquisa

De modo a contemplar toda a Análise Custo/ Volume/ Lucro a margem de segurança também será demonstrada, apesar de não ser um dos objetivos específicos da autora.

Quadro 14 - Margem de Segurança Operacional.

Margem de Segurança	set-14	out-14	nov-14	dez-14	jan-15	fev-15	Acumulado
MS R\$	1.522	2.149	3.304	3.235	5.303	4.102	19.617
MS Unidades	1.570	2.391	3.847	3.854	6.269	4.758	22.688

Fonte: dados da pesquisa (2015).

Observa-se no quadro acima que os produtores obtiveram uma margem de segurança operacional de 22.688 litros no semestre, ou seja, a produção pode ter uma queda de até essa quantidade que eles não operarão com prejuízos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade de custos é um instrumento de gestão muito importante em todos os âmbitos, desde a área empresarial quanto a agrícola, já que está fortemente agregada em todos os processos produtivos.

Assim como em toda pesquisa, o resultado final é muito esperado, e as expectativas são sempre grandes. Mas, nem sempre a resposta obtida é aquela esperada.

No presente trabalho foram muitas as dificuldades encontradas para a elaboração, uma das maiores é a quebra de paradigmas por parte dos produtores, já que eles não têm um acompanhamento dos custos incorridos na produção, como já mencionado no decorrer da pesquisa.

Para que as propriedades obtenham melhores margens de lucro é fundamental que o controle de custos seja rígido, porque o lucro final depende essencialmente disto.

Em todas as propriedades estudadas a produção de leite é a atividade secundária, e os desembolsos referentes à alimentação do rebanho não partem desta atividade, mas sim, da primária. Por exemplo, a silagem é obtida em grandes quantidades, geralmente para todo o inverno, e esta é quitada pela atividade primária.

Dos quatro produtores, um tem a produção mais reduzida se comparado aos demais, e por isso obteve grandes prejuízos no semestre pesquisado, se estudado unicamente, pelo fato da produção de leite ser financiada pela atividade primária dele.

O objetivo principal deste trabalho era evidenciar qual a real lucratividade dos pequenos produtores com a aplicação do método de custeio variável, podendo este ser alcançado na medida em que os objetivos específicos eram contemplados.

Por meio deste estudo, pode-se aprender os conceitos relacionados à contabilidade de custos por meio do capítulo 2. E no capítulo 4, de forma prática a aplicação dos mesmos na produção de leite.

De forma geral, todos os objetivos da pesquisa foram alcançados. O primeiro objetivo específico consistia no levantamento de dados dos quatro produtores pesquisados no semestre, deste modo, o início das atividades pela autora, onde foram levantados os gastos incorridos na produção por meio de

planilhas diárias, que foram preenchidas no decorrer da pesquisa.

O segundo objetivo específico também foi atingido, onde foi analisado qual o método de custeio seria indicado para que se chegasse ao resultado dos produtores no semestre. A partir deste objetivo, pode-se partir para os demais.

Os dois últimos objetivos, terceiro e quarto, despertaram dos resultados dos produtores, já que, consistiam na margem de contribuição e ponto de equilíbrio nas vendas no semestre. Esta foi à etapa mais importante do estudo, pois elucidada como a produção de leite para pequenos produtores não é tão lucrativa como parece. Porque como já mencionado, os gastos da produção não são cobertos somente por ela, mas sim, pelas outras atividades exercidas na propriedade.

Acredita-se que a maior conclusão deste estudo é que nem sempre quando o resultado econômico é positivo, efetivamente a produção é lucrativa. No caso dos pequenos produtores abordados pela pesquisa, os mesmos não consideravam os gastos incorridos na produção, e acreditavam que a receita líquida fosse o lucro líquido do período. Desta forma, após aplicado o estudo, poderão saber qual é realmente o dinheiro que estão obtendo ao final de cada mês de produção.

Por meio da pesquisa também foi possível averiguar a importância da margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança não só na área empresarial, ou nas grandes propriedades agrícolas, mas também aos pequenos produtores que nunca tem um acompanhamento seguro dos gastos.

Os resultados obtidos pela pesquisa não podem ser levados como base de referência, pois o estudo acompanhou exatamente o período em que o clima foi aquecendo, em que há uma queda no preço de venda. Para que a pesquisa fosse levada como referência total seria necessário um estudo de um ano, no qual estaria incluso todas as estações do ano e assim, o ciclo completo do preço de venda, que aumenta no inverno e diminui no verão.

REFERÊNCIAS

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços:** com aplicações da calculadora HP 12C e Excel. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 551 p.

CARVALHO, Limirio de Almeida et al. **Embrapa Gado de Leite Sistema de Produção 2.** 2002. Disponível em: <<http://sistemasdeproducao.cnptia.embrapa.br/FontesHTML/Leite/LeiteCerrado/importancia.html>>. Acesso em: 30 out. 2014.

CÓRDOVA, Ulisses de Arruda. **Produção de leite à base de pasto em Santa Catarina.** Florianópolis: Epagri, 2012. 626 p.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 322 p.

DUTRA, René Gomes. **Custos:** uma abordagem prática. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2003. 394 p.

FERREIRA, José Antonio Stark. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. 378 p.

GUIMARÃES NETO, Oscar. **Curso de análise de custos.** Curitiba: IESDE, 2011. 171 p.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **Censo Agropecuário 2006:** Abate de animais, produção de leite, couro e ovos. 2006. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/agropecuaria/producaoagropecuaria/#leite>>. Acesso em: 30 out. 2014

_____. **Censo Agropecuário 2006:** Notas Técnicas. 2006. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/agropecuaria/censoagro/agri_familiar_2006_2/notas_tecnicas.pdf>. Acesso em: 30 out. 2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MELLO, Gilmar Ribeiro de. **Análise de custos:** uma abordagem quantitativa. São Paulo: Atlas, 2013. 170 p.

JUNG, Carlos Fernando. **Metodologia para Pesquisa & Desenvolvimento:** aplicada a novas tecnologias, produtos e processos. Rio de Janeiro: Editora Axcel Books do Brasil, 2004. 312 p.

LEONE, George Sebastião Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra. . **Os 12 mandamentos da gestão de custos.** Rio de Janeiro: Ed. da FGV, 2007. 255p.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990. 231 p.

MARION, José Carlos. **Contabilidade rural**: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda-pessoa jurídica. 7. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2002. 275 p.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 370 p.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2002. 193 p.

MILKPOINT. **Brasil deve subir no ranking mundial de produção de leite em 2014**. 2014. Disponível em: <<http://www.milkpoint.com.br/cadeia-do-leite/giro-lacteo/brasil-deve-subir-no-ranking-mundial-de-producao-de-leite-em-2014-90070n.aspx>>. Acesso em: 08 maio 2015.

_____. **IDF: Importância econômica da indústria de lácteos**. 2012. Disponível em: <<http://www.milkpoint.com.br/cadeia-do-leite/giro-lacteo/idf-importancia-economica-da-industria-de-lacteos-81289n.aspx>>. Acesso em: 08 maio 2015.

MOSS, Lucas Rezende; SPAGNOL, Ludymilla. **O Fundo de Assistência ao Trabalhador rural (FUNRURAL)**. 2014. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/6fua/o-fundo-de-assistencia-ao-trabalhador-rural-funrural-lucas-rezende-moss>>. Acesso em: 10 mar. 2015.

NASCIMENTO, Jonilton Mendes. **Custos**: planejamento, controle e gestão na economia globalizada. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 384 p.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Contabilidade de custos para não contadores**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007. 338 p.

PINHEIRO, José Maurício dos Santos. **Da Iniciação Científica ao TCC**: uma abordagem para os cursos de tecnologia. Rio de Janeiro: Editora Ciência Moderna, 2010. 161 p.

SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos**: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 231 p.

_____. **Contabilidade e análise de custos**: modelo contábil, métodos de depreciação, ABC - custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 249 p.

SANTOS, José Luiz dos et al. **Fundamentos de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2006. 277 p. (VI).

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de custos**: aplicações operacionais e estratégicas, exercícios resolvidos e propostos com utilização do EXCEL. São Paulo: Atlas, 2007. 266 p.

STARK, José Antônio. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Editora Pearson Prentice Hall, 2007. 378 p.

TEIXEIRA, Elizabeth. **As Três Metodologias**: acadêmica, da ciência e da pesquisa.

Rio de Janeiro: Editora Vozes, 2005. 203 p.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos:** uma abordagem prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 175 p.

_____. **Análise de custos e preços de venda:** (ênfase em aplicações e casos nacionais). São Paulo: Saraiva, 2005. 201 p.