

Evento: XXV Seminário de Iniciação Científica

ANÁLISE DE CUSTOS, VOLUME E RESULTADOS EM UMA INDÚSTRIA DE CEREAIS¹

ANALYSIS OF COSTS, VOLUME AND RESULTS IN A CEREAL INDUSTRY

Anderson Pettenon Bandeira², Ana Paula Albrecht Meinl³, Joseane Zangirolami Schäffel⁴, Taiana Gonzatto Cossetin⁵, Euselia Pavaglio Vieira⁶

¹ Trabalho realizado na disciplina de Contabilidade e Gestão de Custos no curso de Ciências Contábeis da Unijuí

² Estudante do 7º semestre do Curso de Ciências Contábeis da Unijuí.

³ Estudante do 7º semestre do Curso de Ciências Contábeis da Unijuí.

⁴ Bacharel em Administração e estudante do 9º semestre do Curso de Ciências Contábeis da Unijuí.

⁵ Estudante do 7º semestre do Curso de Ciências Contábeis da Unijuí.

⁶ Professora do DACEC na Unijuí, orientadora do trabalho na disciplina de Contabilidade e Gestão de Custos.

INTRODUÇÃO

No contexto mundial sem divisas onde as empresas estão inseridas, é primordial que atuem com alta performance na gestão dos custos para que obtenham o resultado desejado, e assim, se manter no mercado e em crescimento. Desta forma, encontrar os custos atribuíveis em cada estágio de funcionamento da entidade é de grande importância, não só para que esta consiga se estabilizar no mercado e dar continuidade aos seus trabalhos, mas também para conseguir formar seus preços de venda aceitáveis pelos consumidores e que cubra com suas obrigações, seus custos e suas despesas e ainda gerem resultado positivo para exercício, com o maior lucro possível (LEONE, 2008).

Este artigo foi elaborado a partir de um estudo de caso em uma indústria de produção de cereais, analisando o produto aveia em flocos laminada T3. Estão expostas as definições de custos e a classificação dos custos, bem como da mão-de-obra direta. Em seguida, os tipos de custeio, que são o custeio por absorção e o custeio variável. Por fim, trará um apanhado sobre os indicadores gerenciais disponibilizados pela contabilidade de custos. Segundo Leone (2008, p.21) a contabilidade de custos “é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais”.

Os custos se classificam em diretos e indiretos e fixos e variáveis. Custos indiretos são aqueles que seguem critérios de rateio para identificá-los e alocá-los ao produto objeto. Já os desembolsos que ocorrem sem a necessidade de algum parâmetro, medida ou rateio são classificados como custos diretos de produção (LEONE, 2000). Logo os custos fixos são aqueles que existem independentemente do nível de produção que a empresa tem, ou seja, eles não variam com a variação do volume de produção, mesmo que não haja atividade de produção na empresa. Já os custos variáveis estão diretamente relacionados ao volume de produção, ou seja, se aumenta a quantidade produzida, conseqüentemente e proporcionalmente aumentam os custos variáveis. Portanto, um custo variável é proporcional ao nível de atividade que a entidade possui e só

Evento: XXV Seminário de Iniciação Científica

aparecem, ou só existem, quando houver produção (BORNIA, 2010; LEONE, 2000).

Já os custos com mão de obra podem ser divididos em mão de obra direta ou indireta. A mão de obra direta, conforme Martins (2008, p. 133) “é aquela relativa ao pessoal que trabalha diretamente sobre o produto em elaboração, desde que seja possível a mensuração do tempo despedido e a identificação de quem executou o trabalho”.

O método de custeio por absorção consoante com Bornia (2010) é também chamado de integral ou total, tem como objetivo distribuir aos produtos a totalidade dos custos, enquanto que o custeio variável, ou direto direciona ao produto somente os custos variáveis, sendo os custos fixos considerados como custos do período. A gestão de custos identifica, coleta, mensura, classifica e relata as informações úteis para o planejamento e controle da empresa. Para isto ocorrer a contabilidade de custos possui indicadores próprios para o cálculo e levantamento das informações, dentre eles a formação do preço de venda mínimo, preço de venda estimado e preço de venda praticado, a margem de segurança, o ponto de equilíbrio e a margem de contribuição (HANSEN; MOWEN, 2001).

Para a formação de preços com base em custos, isto é, calcular os preços “de dentro para fora”, primeiramente precisa-se conhecer o valor do custo apurado através do critério estabelecido seja ele, custeio por absorção, custeio variável, ou outro. Depois de obtido esse valor, aplica-se o Mark-up, margem a qual deve ser determinada de modo a cobrir os gastos não inclusos no custo, os impostos e comissões que incorrem sobre o preço, e o lucro almejado pela administração, (MARTINS, 2008; WERNKE, 2011).

A margem de contribuição é um método que auxilia na tomada de decisão com relação à formação do preço de venda. Ela corresponde ao valor total da receita subtraídos os custos variáveis. Quanto à margem de contribuição unitária, trata-se do preço de venda diminuído os custos variáveis unitários do produto. Para fazer a análise de custo, volumes e lucro, a margem de contribuição se torna uma ferramenta intimamente indispensável, visto que, praticamente todas as aplicações de custos para decisões de curto prazo, tomam como norteador esse conceito (BORNIA, 2010; MARTINS, 2008).

O ponto de equilíbrio é definido por Leone (2000, p. 424), como sendo “o ponto da atividade onde os custos totais se igualam às receitas”, sendo que quando a empresa passar deste ponto, ela terá lucro, e da mesma forma, se ficar abaixo dele, terá prejuízo. De acordo com Bornia (2010) o ponto de equilíbrio também é conhecido como ponto de ruptura, no qual o volume de vendas tem lucro nulo. O mesmo autor salienta que se ocorrerem mudanças no preço de venda, custos fixos ou variáveis, o ponto de equilíbrio será alterado, dessa forma, se o preço de venda for acrescido, a receita será maior e o PE será menor, já se os custos fixos ou variáveis tiverem aumento, o PE será maior. E Wernke (2011, p. 137) define como margem de segurança (MS) “o volume de faturamento que supera as vendas calculadas no ponto de equilíbrio”. Quanto maior for a margem de segurança encontrada, maior será o lucro obtido (BORNIA, 2010).

Neste contexto define-se a questão problema deste estudo: como um sistema de custeio em uma indústria de cereais pode instrumentalizar os gestores no que se refere aos custos de produção e a análise dos resultados? Assim sendo, o objetivo deste artigo, baseado do referencial teórico, é desenvolver um sistema de custeio em uma indústria de produção de cereais.

METODOLOGIA

Esta pesquisa tem embasamento teórico construído a partir das diferentes bibliografias consultadas e dos documentos fornecidos pela empresa em estudo, e com base nestes, foram

Evento: XXV Seminário de Iniciação Científica

realizadas as sistematizações e análises dos dados obtidos. Quanto à natureza, classifica-se como aplicada, pois tem o escopo de reproduzir conhecimentos para aplicação prática voltada a solução de problemas específicos da realidade, Will (2012, p. 61) descreve que “a pesquisa aplicada é uma investigação motivada pela necessidade de resolver problemas concretos”. Assim, neste estudo analisou-se o processo de produção e apurou-se o custo da aveia, seguido da análise do volume e do resultado.

Quanto à abordagem este estudo é qualitativo, pois os fenômenos são interpretados inferindo-se os significados à pesquisa. Will (2012, p.63) menciona que “o pesquisador participa, compreende e interpreta. O caso ou a situação estudada podem tão somente ajudar na compreensão de outros tantos casos, ou colaborar na compreensão de um dado problema mais geral”. No que se refere aos objetivos, classifica-se como descritivo visando identificar, expor e descrever os fatos ou fenômenos de determinada realidade em estudo, características de um grupo, comunidade, população ou contexto social (ZAMBERLAN et al., 2014).

No estudo em questão foram utilizados os instrumentos da observação e da entrevista. A observação individual é uma técnica realizada por um pesquisador onde a personalidade dele pode fazer algumas inferências ou distorções sobre o objeto ou pessoa observada, mas também pode intensificar as informações. Beuren et al. (2004, p.131) conceitua entrevista como “técnica de obtenção de informações em que o investigador se apresenta pessoalmente a população selecionada e formula perguntas, com o objetivo de obter dados necessários para responder à questão estudada”. A coleta de dados foi realizada por meio de entrevistas despadronizadas com os gestores da empresa, e também por meio de observação dos processos de produção. A fonte de dados é de uma indústria de cereais localizada na região noroeste do Estado do Rio Grande do Sul.

ANÁLISE DOS RESULTADOS

Efetuada a aplicação dos instrumentos para a coleta de dados na Indústria de Cereais, por meio das entrevistas e da observação, foram extraídas as informações necessárias para a apuração do custo total que a empresa operou na produção da Aveia em Flocos Laminada T3. Como resultados, a indústria obteve um custo total pelo método de custeio por absorção integral de R\$ 35,95, já pelo método de custeio variável, o custo total alcançou o valor de R\$ 32,14, essa diferença pode ser explicada pelo fato de que no método de custeio variável os custos fixos não são contabilizados. No custeio por absorção, constata-se que o percentual de 71% da matéria-prima prevalece sobre os outros índices, visto que na composição da aveia, por natureza, a matéria-prima é o custo com maior valor. No custeio variável, diferentemente do método anterior, não se utilizam os valores dos custos fixos. Desse modo, percebe-se que o percentual de matéria-prima passa a representar 79% da composição do custo total, e a nível gerencial revela que os custos fixos não possuem grande relevância dentro da indústria.

Quadro 01 – Indicadores gerenciais para análise dos resultados

INDICADORES GERENCIAIS	PREÇO ORIENTATIVO	PREÇO PRATICADO
Preço de Venda (PV)	85,45	75,00
Margem de Contribuição Unitária (MCU)	16,63	10,67
Margem de Contribuição Total (MCT)	315.998,50	202.646,10
Ponto de Equilíbrio (PE)	4.518	7.045
Margem de Segurança Operacional (MSO)	14.482	11.955
	COM COMISSÃO	SEM COMISSÃO
Preço de Venda Mínimo	61,91	62,99

Fonte: Elaborado pelos autores (2017).

Evento: XXV Seminário de Iniciação Científica

Tendo o custo total apurado, é possível ser calculado todos os indicadores gerenciais que a contabilidade de custos oferece, os quais estão descritos no quadro acima. Alguns desses indicadores levam em consideração o volume de vendas que a entidade obteve no período que foi de 19.000 sacas de aveia, e o resultado de cada indicador conforme o quadro.

Sobre o PV, no caso da Indústria de Cereais, foram considerados quatro itens para definição do percentual do mark-up: os impostos, as despesas variáveis, as comissões e a margem de lucro, que representam 17,93%, 24%, 1% e 15%, respectivamente e juntos totalizam 57,93% formando um mark-up divisor de 0,4207 e multiplicador de 2,3770. Observa-se com relação às despesas variáveis que as mesmas possuem um alto percentual, isso é devido, principalmente, a altos valores de frete e combustível, pois o produto desloca-se para vários estados até a região Nordeste, além dos valores dos salários dos vendedores e a comissão de representantes em outros estados, estarem incluídos nessas despesas.

Pelo método de absorção apurado o PV foi de R\$ 85,45, e o PV praticado pela Indústria é de R\$ 75,00, evidenciando então uma diferença considerável. Apurando o resultado que cada produto teria com esses preços, verifica-se que com o preço orientativo de R\$ 85,45 a Indústria lucraria R\$ 12,82, que correspondem aos 15% de lucro desejados na formação do mark-up. Já com o PV praticado de R\$ 75,00, a Indústria estaria lucrando um montante de R\$ 6,85 por produto, que corresponde a 9,14% de margem de lucro, o que demonstra que a entidade está relativamente distante do PV orientativo.

Com relação à MCU calculada, pelo método de absorção foi de R\$ 16,63 para a aveia em flocos laminada T3, já pelo preço praticado foi de R\$ 10,67. O volume de vendas obtido durante o período apurado foi de 19.000 unidades, o que permite calcular a MCT que, pelo método de absorção, ficou em R\$ 315.998,50 e, pelo preço praticado, alcançou R\$ 202.646,10. Consta-se que com esses resultados a empresa consegue perfeitamente quitar os seus custos e despesas fixas e ainda gerar um lucro considerável no período.

Para o cálculo do PE consideram-se os valores dos custos fixos e das despesas fixas com venda, no qual totalizaram R\$ 75.134,93. Com esse valor é realizado uma razão com a MCU para encontrar o número de unidades que precisam ser vendidas para que o lucro seja zero. Dessa forma, em valores de mercado, isso representa R\$ 386.047,96 pela absorção e R\$ 528.346,13 pelo praticado. Na MSO a indústria de cereais, apresentou índices bastante elevados, sendo que pelo método de absorção, o número de unidades de Aveia em Flocos Laminada T3 foi de 14.482, que representa um percentual de 76,22% de segurança; e pelo preço praticado 11.955 unidades, ou seja, 62,92% de margem de segurança. Sendo assim, percebe-se que a empresa possui grande presença no mercado. O PV Mínimo foi analisado apenas pelo método de absorção, onde o preço, sem comissão, da aveia em flocos laminada T3 encontrado foi de R\$ 61,91 e o preço com comissão encontrado foi de R\$ 62,99.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após conhecimento da empresa objeto deste estudo e dos processos produtivos realizados por ela, bem como apresentação e fornecimento de todos os dados necessários para fins dos diversos cálculos pertinentes, a opção pela aveia em flocos laminado T3 se deu pelo fato de ter sido apresentada como o item mais vendido e que maior retorno traz a entidade.

Baseado nos valores apurados constata-se que a margem de contribuição gerada pelo produto é bastante significativa. Comparado ao preço orientativo ela seria superior, no entanto, mesmo relativo ao preço praticado é expressiva, dessa forma é importante frisar que utilizando esse preço

Evento: XXV Seminário de Iniciação Científica

de venda, apesar de não atingir a margem de lucro desejada, a empresa consegue pagar seus custos e despesas fixas e ainda gerar resultado. O ponto de equilíbrio apurado também é satisfatório, pois com referência ao preço praticado ele representa 33,87% da quantidade produzida, e levando em consideração o orientativo, esse PE passa a representar apenas 21,72% do total produzido. Por conseguinte, esse resultado levou a uma margem de segurança alta, de 76,22% para o preço aconselhado e 62,92% para o atual, demonstrando então que, mesmo que a receita diminua, existe uma boa margem que garante que a empresa consiga cobrir seus custos e despesas, e ainda gerar resultado. Em última análise, com relação ao preço de venda da aveia em flocos laminada T3, se a empresa desejar obter o percentual de lucro que estipulou, é necessário que ela altere seu preço para o orientativo, entretanto essa decisão precisa ser acompanhada por uma análise de mercado, se esse aumento não resultará em redução nas vendas, ou então a organização deverá reduzir seus custos, dentre eles os custos variáveis que são mais fáceis de gerir que os fixos, para que dessa forma, atinja seus objetivos.

Com este estudo foi possível trazer para a prática conhecimentos de grande relevância para a vida de uma empresa, sendo determinantes para sua continuidade ou não. Para os autores, propiciou um grande acréscimo intelectual e preparatório para o mercado de trabalho, onde se permitiu colocar em prática a teoria estudada na matéria de contabilidade e gestão de custos. Dessa forma, a conclusão deste trabalho serviu de alicerce para a realização de mais estudos nesse aspecto, de modo a aprimorar o conhecimento de um futuro profissional de custos.

Palavras-chave: Gerenciamento; Indicadores; Método de custeio; Preço; Tomada de decisão.

Keywords: Management; Indicators; Costing method; Price; Decision making.

REFERÊNCIAS

- BEUREN, Ilse Maria; et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e pratica. São Paulo: Atlas, 2004. 195 p.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos.** Aplicação em empresas modernas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 214 p.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos** - contabilidade e controle. 1. ed. São Paulo: Pioneira, 2001. 783 p.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos, planejamento, implantação e controle.** 3. ed. São Paulo: Atlas: 2000. 518 p.
- _____. **Custos, planejamento, implantação e controle.** 4. ed. São Paulo: Atlas: 2008.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 370 p.
- WERNKE, Rodney. **Gestão de custos no comércio varejista.** Curitiba: Juruá editora, 2011.
- WILL, Daniela Erani Monteiro. **Metodologia da pesquisa científica : livro digital / Daniela Erani Monteiro Will** ; Design instrucional Daniela Erani Monteiro Will; João Marcos de Souza Alves - 2a Ed. Rev. e atual. - Palhoça: UnisulVirtual, 2012.
- ZAMBERLAN, Luciano (org); **Pesquisa em ciências sociais aplicadas.** Ijuí: Ed.Unijuí, 2014. 208 p.