

**CENTRO UNIVERSITÁRIO DO CERRADO
PATROCÍNIO**

Graduação em Ciências Contábeis

**ANÁLISE DO CUSTEIO IDEAL PARA LEVANTAMENTO DA
RENTABILIDADE NUMA INDÚSTRIA DE LATICÍNIO NA REGIÃO DO
ALTO PARANAÍBA**

Juliana Carneiro Queiroz Caixeta

**PATROCÍNIO - MG
2017**

JULIANA CARNEIRO QUEIROZ CAIXETA

**ANÁLISE DO CUSTEIO IDEAL PARA LEVANTAMENTO DA
RENTABILIDADE NUMA INDÚSTRIA DE LATICÍNIO NA REGIÃO DO
ALTO PARANAÍBA**

Trabalho de conclusão de curso
apresentada ao Centro Universitário do
Cerrado Patrocínio – UNICERP, como
exigência parcial para GRADUAÇÃO em
Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Esp. Maíra dos Reis
Araújo

DEDICO este trabalho a meu marido, filhos, meus pais e a todos que acreditam que só alcançam o sucesso quem insiste apesar de tudo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus pela minha vida, paciência e por me ensinar que sempre há o tempo oportuno para cada coisa e a Nossa Senhora por sua interseção e por sempre passar na frente de tudo iluminando meus caminhos.

Aos meus Pais, meu Marido e queridos Filhos, razão de continuar em busca do aperfeiçoamento e trilhar neste caminho do conhecimento.

Obrigada aos Mestres! Sem vocês nada disso seria possível.

Meu muito obrigada a todos!

"A vitória do sucesso é metade conquistada quando você ganha o hábito de estabelecer metas e alcançá-las. Mesmo a mais entediante rotina torna-se suportável quando você marcha a cada dia convencido que toda tarefa, não importando quão chata ela seja, lhe traz mais perto de conquistar seus sonhos."

Pe. Chrystian Shankar



Centro Universitário do Cerrado Patrocínio
Curso de Graduação em Ciências Contábeis

Trabalho de conclusão de curso intitulado “*Análise do custeio ideal para levantamento da rentabilidade numa indústria de laticínio na região do Alto Paranaíba*”, de autoria da graduanda Juliana Carneiro Queiroz Caixeta, aprovada pela banca examinadora constituída pelos seguintes professores:

Prof. Esp. Maíra dos Reis Araújo – Orientadora
Instituição: UNICERP

Prof.
Instituição: UNICERP

Prof.
Instituição: UNICERP

Data de aprovação: __/__/2017

Patrocínio, __ de _____ de 2017

RESUMO

A contabilidade de custos tem sua importância nas informações fornecidas, pois sua finalidade é gerenciar atividades produtivas, comerciais e financeiras. A problemática tem o seguinte questionamento: qual é o custeio ideal para o levantamento da rentabilidade na indústria de laticínio na região do Alto Paranaíba? O objetivo do estudo foi demonstrar a movimentação de custos através da melhor forma de custeio para análises e interpretações dos gastos das operações do produto para apurar a rentabilidade. Os objetivos específicos foram determinar o controle de custos que permitam análises; fornecer dados para gerar relatórios de custeios fins de tomadas de decisão; determinar as contribuições dos produtos para o lucro da empresa. Na metodologia desta pesquisa, foram escolhidas abordagens dentro das ciências sociais que demonstraram a criação de ferramentas através da contabilidade de custos e gerencial, para propiciar informações de análise de forma empírica, em uma empresa no segmento de laticínios, e identificar o modelo ideal de custeio para melhor apurar a rentabilidade como fator essencial para fins de tomadas de decisões. Houve também a pesquisa documental, que foi realizada por meio de documentos para descrever, comprovar e comparar dados. O resultado da pesquisa foi amparado por diversos comparativos que possibilitam a compreensão do melhor desempenho quanto a rentabilidade e identifica a relação causa efeito entre os recursos consumidos com suas atividades para alcançar resultados satisfatórios. Conclui-se que a utilização do melhor custeio irá depender do tipo de decisão que o usuário desta ferramenta vai utilizar para a tomada de decisão.

PALAVRAS-CHAVE: custo; rentabilidade; planejamento

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
2. DESENVOLVIMENTO	12
2.1 Referencial teórico	12
2.1.1 Planejamento, controle e rentabilidade na implantação dos sistemas de custos.....	12
2.1.1.2. Método variável	13
2.1.1.3 Método por absorção.....	13
2.1.1.4. Custeio baseado em Atividades – ABC.....	14
2.1.2. Planejamento	15
2.1.3 Rentabilidade	16
2.2. Metodologia	17
2.3. Resultado da Pesquisa.....	18
2.4 Análise e discussão dos resultados	22
3. CONCLUSÕES.....	23
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	25

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Comparativo dos Custeios x Custo Unitário dos Produtos Pesquisados:23

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 : Demonstrativo de Resultados 2016 Laticínio da Região Alto Paranaíba.....;	18
Tabela 2 Relação anual total e por produtos analisados.	19
Tabela 3: Métodos de custeio e demonstrativo de resultados	20
Tabela 4 Análise da Rentabilidade – Custo unitário	20
Tabela 5: Análise da rentabilidade total Custeio Direto e Variável (Dados unitários + volume + despesas do período).....	21
Tabela 6: Análise da rentabilidade total Custeio por Absorção (Dados unitários + volume + despesas do período).....	21
Tabela 7: Análise da rentabilidade total Custeio ABC (Dados unitários + volume + despesas do período).....	22

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade de custo é um instrumento valioso de gestão que tem a finalidade de desenvolver e fornecer informações de custos para que os usuários da contabilidade, cumpram uma exigência fiscal e fornece informações que possibilitam à administração gerenciar suas atividades produtivas, comerciais e financeiras.

O custeio ideal dependerá de várias análises, inclusive o resultado que melhor proporciona a produtividade do produto a ser desenvolvido. Sendo assim, optar por determinado método e o defender ser o melhor, Martins (2010) defende que:

(...) nenhum método de custeio atende a todas as necessidades informativas dos gestores, dada a complexidade do processo de administração das organizações; nenhuma informação de custos, qualquer que seja o método de custeio, substitui o julgamento e o bom senso das pessoas que analisam e das que decidem. O melhor será aquele que melhor ajude a resolver o problema que se apresente em determinada situação, induzindo os gestores a tomar decisões adequadas em cada caso. (MARTINS 2010, p. 166)

A problemática que norteou este estudo está no seguinte questionamento: qual é o custeio ideal para o levantamento da rentabilidade na indústria de laticínio na região do Alto Paranaíba?

Devido encontrar recursos escassos, o papel da contabilidade é identificar as melhores possibilidades de produzir dados contábeis. As informações devem ser produzidas na forma objetiva, útil e relevante e que preencham espaços, para mensurar de forma física e reconhecer os processos operacionais quanto a tecnologia, fornecedores, e competidores para satisfazer as necessidades operacionais e estratégicas com instrumentos gerenciais de controle e demonstrativos de tendências.

Perceber a forma de custeio ideal para auferir a rentabilidade, exige uma sistemática diferente na forma de distinguir os gastos com suas particularidades que são influenciadas pelas mudanças tecnológicas que serão empregadas no atual e intenso ambiente competitivo.

Para reduzir o custo das decisões erradas e distorcidas foi demonstrado a gestão de custeio onde aplica o custeio por absorção, custeio direto e o baseado por atividades.

O trabalho possui uma delimitação ligada ao contexto que seu desenvolvimento, sejam elas teóricas, metodológicas ou práticas. Com relação à limitação deste trabalho, pode-se considerar que a pesquisa se restringiu na análise do custeio ideal para levantamento da rentabilidade numa indústria de laticínio situada na região do Alto Paranaíba, fazendo com que os dados e informações nos revelem instrumentos de estudos gerenciais, econômico-

financeiros, preocupados com informações qualitativas e quantitativas aos usuários, em determinado patrimônio para auxiliar na tomada de decisões.

O objetivo deste estudo, foi demonstrar a movimentação de custos através da melhor forma de custeio para análises e interpretações dos gastos das operações do produto para apurar a rentabilidade.

Como objetivos específicos tem-se a determinar controle de custos que permitam análises; fornecer dados para gerar relatórios de custeios fins de tomadas de decisão; determinar as contribuições dos produtos para o lucro da empresa.

2. DESENVOLVIMENTO

2.1 Referencial teórico

2.1.1 Planejamento, controle e rentabilidade na implantação dos sistemas de custos

Planejar é um meio de orientar para direcionar os esforços de forma eficaz. E controlar significa conhecer a realidade, uma forma de comparar o que deveria ser e ao tomar posse deste conhecimento agir junto às divergências e corrigir estes desvios.

A organização do sistema de custos contábeis, segundo Padoveze (2015), destaca-se:

O sistema de informação contábil, apesar da necessidade de aderência às regulamentações contábeis e fiscais, deve ser estruturado segundo uma abordagem gerencial. Este sistema, estruturado de acordo com esta abordagem, seguramente atenderá as necessidades legais, tributárias e operacionais do setor de contabilidade. O inverso não é verdadeiro. Um sistema contábil estruturado unicamente com base nas necessidades legais e fiscais dificilmente atenderá as necessidades gerenciais. (PADOVEZE, 2015, p.161)

O sistema de custos é processo de medida completo e complexo que utiliza destas funções planejar e controlar para avaliar os custos e as despesas, se estão coerentes ao esperado, e consequentemente agir pontualmente para corrigir as implicações.

Na sequência tem-se a conceituação dos métodos utilizados para alimentar os sistemas de custos com a finalidade de avaliar o melhor desempenho e identificar as relações de causa e efeito entre os recursos consumidos e as atividades para alcançar resultados satisfatórios e rentáveis.

2.1.1.2. Método variável

Este método propõe que apenas os custos variáveis devem ser repassados aos produtos. Para Lorentz (2016), este método diminui o impacto dos vieses que existem nos critérios do rateio, pois aloca os custos fixos diretamente ao resultado e serão ajustados como despesas. Sendo assim permitirá apresentar o quanto cada produto contribuirá para o resultado final na empresa.

2.1.1.3 Método por absorção

O método de custeio é para apurar o custo do período, e distribui os gastos gerais considerando: os custos fixos e variáveis, diretos e indiretos aos diversos produtos no período e as despesas direto ao resultado.

Por meio de técnicas de rateio, através deste método todos os gastos do período custos e despesas serão apropriados à produção do período sem separação do objeto de custeio. Todos os esforços concentravam na produção, em contrapartida, as despesas administrativas, comerciais e financeiras eram irrelevantes naquela época. (LORENTZ et al. 2016)

O comportamento do custo por absorção, quanto à apurações do custo unitário devem ser tratadas na seguinte perspectiva segundo Padoveze (2015, p.187), quando se faz parte: os custos “são atribuídos por meio da apuração do custo unitário” ou quanto não fazer parte: “deverá ser lançada na demonstração de resultados como despesa do período, sem preocupação com a atribuição a determinado produto”. Cujo o objetivo deste método pode se destacar Lorentz (2016):

(...) é apurar o custo de uma unidade do produto fabricado. Os custos unitários são necessários para custear inventários (estoques), constar nos demonstrativos financeiros para determinar o lucro líquido do período por meio da apuração dos produtos vendidos. (LORENTZ, 2015, p. 51)

Quanto ao entendimento da contabilidade oficial (brasileira e mundial) e os órgãos governamentais e pela legislação do Imposto de Renda (RIR 1999), que atende plenamente ao princípio da contabilidade (competência), o método por absorção é utilizado para apuração tributária, e é identificado pelo Padoveze (2015), da seguinte forma:

(...) todos os gastos da área industrial devem fazer parte da apuração do custo unitário, sem preocupar com os gastos administrativos, financeiros e comerciais, que serão tratados como despesas periódicas. Incorpora os custos fixos e indiretos (mão de obra direta, despesas gerais e depreciações) aos produtos” (PADOVEZE, 2015, p.187)

É importante ressaltar que as informações para construção do custeio de absorção, sejam fidedignas e verdadeiras na sua extração e sigam os parâmetros confiáveis para que possa ser utilizado como uma ferramenta gerencial.

2.1.1.4. Custeio baseado em Atividades – ABC

É um método complexo de informações que reduz as desvirtuações provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos que normalmente considerados fixos em relação ao volume de produção, alocados aos diversos produtos por critérios de distribuição. (MARTINS, et al, 2010)

Segundo Padoveze (2015), a definição deste método pode-se destacar:

(...)” método de custeamento que identifica um conjunto de custos para cada evento ou transação de cada atividade na organização, que age como um direcionador de custos. Os custos indiretos são alocados aos produtos e serviços na base do número desses eventos ou transações que o produto ou serviço gerado consome como recurso. O custeio por atividades também é denominado por custeio baseado em transações. (PADOVEZE, 2015, p.250)

Na filosofia do custeio ABC, há uma abordagem gerencial e estratégica de custos que foi concebida de forma a possibilitar a melhor análise sob visões diferentes, Martins (2010) destaca:

(...) a visão econômica, é vertical, apropria os custos aos objetos de custeio através das atividades realizadas em cada departamento. E a visão de aperfeiçoamento dos processos, é horizontal, capta os custos dos processos

através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais”. (MARTINS, 2010, p.286)

Para alocar os custos deverá determinar critérios que permitam destacar a prioridade do sistema. Pode ser realizada por alocação direta, quando há uma identificação clara, objetiva e direta dos itens de custos às atividades. No rastreamento, os custos são alocados às atividades com base na identificação da relação causa x efeito entre a geração de custos e a ocorrência da atividade e por último, o rateio, quando os custos deveriam ser alocados de forma subjetiva e arbitrário. (LORENTZ et al., 2016)

2.1.2. Planejamento

No planejamento, o gestor é capaz de orientar determinada atividade para alcançar os objetivos da empresa, é possível considerar a causa e os efeitos dos elementos envolvidos. Conhecidas as atividades por meio do planejamento, o gestor é capaz de determinar que recursos (pessoas, tecnologia, processos, dispêndios) serão necessários. (SILVA, et al. 2016)

O planejamento serve esclarecer as diversas fontes de informação que alimentaram os custos e montar sua implementação, nesta montagem tem algumas etapas que fundamentam a execução do planejamento, conforme esclarece Ferreira (2007):

(...) “formular os objetivos que o sistema de custeio pretende cumprir, definir a extensão e detalhamento do modelo a ser implementado, definir os objetivos de custo e as atividades em seguida identificar e descrever as informações necessárias para a satisfação dos objetivos de produção”. O principal objetivo de um sistema ABC é gerar informações sobre as atividades, que possam ser utilizadas para analisar a cadeia de valor, diminuir custos, servir de suporte a estratégias de preços, permitindo análise de rentabilidade. (FERREIRA, 2007, p.355)

Segundo Silva (2016, p.139), controlar é atividade uma atividade densa que há três procedimentos básicos: ”mensuração (identificar, apurar e processar informações dentro das tarefas que sejam úteis a eventos controlados), avaliação (ocorre a comparação dos resultados apurados) e execução (verifica a conformidade do que foi estabelecido) ”.

Segundo Lorentz (2016, p.171), “o processo de planejamento envolve a seleção de objetivos e a definição dos meios para atingi-los”.

É imprescindível conhecer o negócio, para criar uma sinergia com toda a empresa, para a possibilidade de alinhar os objetivos de construção deste modelo com a empresa envolvida.

2.1.3 Rentabilidade

As análises de custos é uma atividade complexa e a rentabilidade dos produtos apresenta modelos específicos que são fundamentados em critérios que estruturam o acompanhamento das atividades e os resultados para auxiliar na tomada de decisão. O indicador ideal é o de rentabilidade, que mostra a rentabilidade dos capitais investidos, isto é, quanto rendeu os investimentos e, portanto, qual o grau de êxito econômico da empresa e seu retorno diante do que está sendo produzido.

Os indicadores de rentabilidade representam uma avaliação econômica do desempenho da empresa, dimensionando o retorno sobre os investimentos realizados e a lucratividade apresentada pelas vendas e para avaliar os resultados auferidos em relação a determinados parâmetros que melhor revelem suas dimensões, conforme destaca Assaf Neto (2007).

Segundo Silva (2016, p.139), controlar é atividade uma atividade densa que há três procedimentos básicos: “mensuração (identificar, apurar e processar informações dentro das tarefas que sejam úteis a eventos controlados), avaliação (ocorre a comparação dos resultados apurados) e execução (verifica a conformidade do que foi estabelecido) ”.

Existem inúmeras medições de rentabilidade, acreditando que elas permitem ao analista avaliar os lucros da empresa em relação a certo nível de vendas, a certo nível de ativos ou ao volume de capital investido pelos proprietários, pois sem lucros uma empresa não poderia atrair capital externo, é o que destaca Gitman (2004).

Segundo Padoveze (2015, p.406), a “base conceitual para análise de rentabilidade é o método de custeamento de produtos, metodologia ideal para apuração do custo unitário dos produtos. A adoção irrestrita de um único método que não seja adequado poderá levar a decisão equivocada e até danosa para empresa”.

A rentabilidade desejada deverá estar alinhada com os custos, pois com isso será determinante para conseguir a margem mínima de cada venda do produto. Padoveze (2015, p. 415).

Este custo já foi assumido pelo preço de venda unitário aplicado no mercado, restando a empresa administrar seus custos operacionais para obter a rentabilidade desejada”.

2.2. Metodologia

Para realização desta pesquisa foram escolhidas abordagens dentro das ciências sociais e quanto aos objetivos a pesquisa foram descritivas, pois demonstrou em geral a criação de ferramentas através da Contabilidade de Custos e Gerencial, para propiciar informações de análise de forma empírica, em uma empresa no segmento de laticínios, a fim de identificar o modelo ideal de custeio para melhor apurar a rentabilidade como fator essencial para fins de tomadas de decisões.

Houve também a pesquisa documental, que foi realizada por meio de documentos com o objetivo de descrever, comprovar, e comparar dados contábeis na presente realidade.

Os procedimentos, a pesquisa a foram desenvolvidos através de uma revisão bibliográfica, para apresentar a forma de como identificar o modelo ideal de custeio para melhor apurar a rentabilidade nas organizações e a importância deles. E a pesquisa documental compôs como meio de descrever, comprovar e comparar os dados contábeis para melhor análise.

A pesquisa foi baseada em qual seria a contribuição da Contabilidade Custos e Gerencial: Qual é o custeio ideal para o levantamento da rentabilidade na indústria de laticínio na Região do Alto Paranaíba?

Na presente pesquisa foi utilizada a amostragem bibliográfica buscando apoio nos conceitos e identificações de temas relacionados, ressaltando que as análises de custos é uma atividade complexa e a rentabilidade dos produtos apresenta modelos específicos que são fundamentados em critérios de uma estrutura o acompanhamento das atividades e os resultados são para auxiliar a tomada de decisão.

Para que se alcancem os objetivos propostos neste estudo, a coleta dos dados para pesquisa foi realizada através de informações coletadas, tais como: conceitos, comparativos e aplicabilidade dos custeios.

Os dados foram coletados, fazendo-se as observações através da análise documental e os resultados foram interpretados e atribuídos sua significação. Para ilustração das informações obtidas foram utilizadas tabelas comparativas e aplicabilidade dos custeios, para tanto foram utilizadas as ferramentas do editor de texto Word e da planilha eletrônica Excel, ambos da Microsoft.

2.3. Resultado da Pesquisa

Os dados da pesquisa foram levantados no ramo de atividade de laticínios. Porém, na Tabela 1 foi apresentado o instrumento contábil: Demonstrativo de Resultados (DR) de 2016 que irá compor de informações para apoiar no comparativo dos custeios e apurar a rentabilidades dos produtos queijo frescal e a ricota.

Tabela 1 : Demonstrativo de Resultados 2016 – Laticínio da Região Alto Paranaíba

	Saldo	Resultado 2016	Saldo	Resultado 2015
Receita Operacional Bruta	5.206.635,50		4.920.757,28	
Receitas Industriais			4.920.757,28	
Queijo Frescal	4.894.237,37	4.894.237,37	4.625.511,84	4.625.511,84
Ricota	306.670,83	5.200.908,20	295.245,44	4.920.757,28
DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	625.247,80		590.613,12	
Tributos Rec. Industriais (Prod. Acabados) ICMS ...	624.431,80	5.825.340,00	585.570,12	4.335.187,16
(-) Devolução de Vendas de Mercadorias Prod. Industrializados	816,00	5.824.524,00	5.043,00	4.330.144,16
CUSTO MERCADORIA VENDIDA	4.066.103,18		3.825.636,56	
Compras Materia Prima p/ Ind. a Vista.....	4.603.323,45	1.221.200,55	3.825.162,56	504.981,60
Mercadorias Recebidas em Bonificação.....	48,00	1.221.152,55	2.174,00	502.807,60
Frete e Carretos.....	2.219,19	1.218.933,36		
ICMS s/Compras.....	539.487,46	679.445,90		
Devolução Compras.....	0,00		1.700,00	501.107,60
Encargos de Depreciação	3.570,00		1.602,93	
Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado..	3.570,00	675.875,90	1.602,93	499.504,67
Despesas Operacionais de Vendas	423.017,57		298.706,62	
Despesas com Pessoal	218.205,33		179.467,62	
Salários e ordenados	165.105,83	510.770,07	108.729,00	390.775,67
Férias	3.219,74	507.550,33	4.115,36	386.660,31
13º Salário	17.694,74	489.855,59	7.382,90	379.277,41
Encargos Sociais.....	47.428,63	442.426,96	35.354,92	343.922,49
FGTS	17.680,03	424.746,93	8.730,53	335.191,96
Indenizações e Acertos Finais	14.504,99	410.241,94	15.154,91	320.037,05
Despesas com utilidades e Serviços	55.738,06		52.616,61	
Energia Elétrica.....	55.738,06	354.503,88	52.616,61	267.420,44
Despesas Comerciais	50.289,96		66.622,39	
Maquinas e Ferramentas.....	2.851,45	351.652,43	5.541,18	261.879,26
Embalagens e Descartáveis.....	1.630,00	350.022,43	1.565,48	260.313,78
Material de Limpeza.....	15.593,30	334.429,13	14.489,88	245.823,90
Despesas com Escritório.....	1.570,00	332.859,13	2.814,72	243.009,18
Pecas e Mat. de Maquinas e Equipamentos..	17.249,91	315.609,22	5.080,55	237.928,63
Despesas Manutenção de Instalação.....	2.949,30	312.659,92	13.533,38	224.395,25
Mensalidade de Software.....	3.108,00	309.551,92	2.797,20	221.598,05
Despesas de Materiais e Utensílios.....	5.338,00	304.213,92	2.450,00	219.148,05
Despesas Cantina e Alimentação	12.656,00	291.557,92	11.600,00	207.548,05
Despesas com Veículos	0,00	291.557,92	6.750,00	200.798,05
Despesas Operacionais Administrativas	69.568,46		11.979,28	
Despesas com Pessoal	69.568,46		3.311,28	
Encargos Sociais.....	53.728,46	237.829,46	3.311,28	197.486,77
Honorários e Retiradas Diretoria/Socios	15.840,00		8.668,00	
Retirada Pro-Labore.....	15.840,00	221.989,46	8.668,00	188.818,77
Resultado Financeiro Líquido	11.041,04		6.997,96	
Despesas Financeiras	11.041,04		6.997,96	
Multas Diversas.....	201,67	221.787,79	1.403,29	187.415,48
Juros Passivos.....	10.839,37	211.150,09	5.594,67	183.224,10
Outras Despesas Operacionais	13.564,67		9.311,02	
Despesas com Tributos e Taxas.....	8.954,61		5.225,05	
Cont.Sindical Patronal.....	373,84	210.776,25	275,00	182.949,10
Taxa de Renovação Licenciamento Anual Veicu..	1.000,25	209.776,00	975,00	181.974,10
ICMS Diferença de Alíquota.....	3.981,65	205.794,35	3.090,27	179.858,83
ICMS Substituição Tributária.....	115,65	205.678,70	235,00	181.739,10
Taxa Ambiental	3.483,22	202.195,48	649,78	179.209,05
Provisão para CSLL e IRPJ	4.610,06		4.085,97	
Imposto de Renda Pessoas Jurídica.....	2.426,35	203.252,35	2.150,51	177.708,33
Contribuição Social Lucro Líquido.....	2.183,71	203.494,99	1.935,46	175.772,87
Lucro Verificado do Exercício.....		203.494,99		175.772,87

Fonte: Dados da pesquisa

O objeto de estudo apresentado na tabela 2, as vendas ocorridas no ano de 2016 dos produtos queijo fresco e a ricota que serão analisados no laticínio situado na região do Alto Paranaíba. Estes produtos relacionados serão distribuídos no ano em análise, com suas devidas quantidades vendidas em unidades, seus preços e a totalidade com sua participação anual. Pode-se perceber que o queijo fresco apresenta 342.829 unidades vendidas e seu preço médio representado por R\$14,11 e a ricota apresenta 64.510 unidades vendidas seu preço médio representado por R\$ 5,71. A venda total do queijo fresco está representado por 92,93% e da ricota por 7,07% no valor total de R\$5.205.819,50, sendo este valor total foi considerado as vendas efetivadas e excluída a devolução como representa no demonstrativo de resultados.

Tabela 2 Relação anual total e por produtos analisados.

Período	Queijo Fresco				Ricota				Totalidade dos Produtos		
	Quantidade (unid)	Valor Unitário(R\$)	Total (R\$)	ΔV (%)	Quantidade (unid)	Valor Unitário(R\$)	Total (R\$)	ΔV (%)	Total R\$	ΔH (%) Queijo	ΔH (%) Ricota
jan/16	39161	10,42	408.209,70	8,44	5905	4,02	23.758,24	6,45	431.967,93	94,50	5,50
fev/16	24485	16,53	404.777,12	8,37	3752	5,19	19.473,08	5,29	424.250,21	95,41	4,59
mar/16	29778	13,54	403.325,42	8,34	5374	5,14	27.623,85	7,50	430.949,27	93,59	6,41
abr/16	38001	10,56	401.435,97	8,30	7243	5,28	38.252,93	10,39	439.688,90	91,30	8,70
mai/16	25938	15,53	402.917,14	8,33	5235	5,73	30.001,24	8,15	432.918,38	93,07	6,93
jun/16	30575	13,16	402.473,27	8,32	5733	5,68	32.585,93	8,85	435.059,20	92,51	7,49
jul/16	26109	15,47	403.828,16	8,35	4145	6,01	24.909,67	6,77	428.737,83	94,19	5,81
ago/16	21286	18,97	403.779,79	8,35	3837	6,50	24.952,20	6,78	428.731,99	94,18	5,82
set/16	28144	14,28	401.909,53	8,31	5597	6,37	35.662,09	9,69	437.571,61	91,85	8,15
out/16	31511	12,71	400.397,19	8,28	6986	6,33	44.192,18	12,00	444.589,38	90,06	9,94
nov/16	23763	16,91	401.889,50	8,31	5759	6,20	35.707,95	9,70	437.597,45	91,84	8,16
dez/16	24078	16,73	402.743,70	8,33	4944	6,27	31.013,65	8,42	433.757,35	92,85	7,15
Total	342.829	14,11	4.837.686,48	100,00	64.510	5,71	368.133,02	100,00	5.205.819,50	92,93	7,07

Fonte: Dados da pesquisa

O método de custeio apresentado na tabela 3, dos métodos de custeio e demonstrativo de resultados, visa identificar de forma proporcional e aproximadamente o custo unitário dos produtos queijo fresco e ricota da empresa de Laticínio da região do alto Paranaíba com base no total dos custos diretos e indiretos e distribuir os gastos totais nos diversos métodos existentes. Neste sentido, não tem a informação de hora/máquina e hora/homem em cada produto, sendo estas informações imprescindíveis para compor a certeza dos esforços dos recursos aplicados na produção do produto. No custeio direto/variável incorpora custos variáveis, mão de obra direta. No custeio por absorção incorpora os custos fixos e indiretos industriais (mão de obra, despesas gerais/energia e depreciações) aos produtos por meio de procedimentos de rateio de despesas. O custeio ABC é uma continuidade do custeio por absorção, e incorpora também as atividades administrativas e comerciais. A apuração do cálculo

do custo unitário dos produtos foi realizada de forma proporcional por envolver dois produtos distintos e produção diferente.

Tabela 3: Métodos de custeio e demonstrativo de resultados

	TOTAL	QUANTIDADE ¹		CUSTO UNITÁRIO DOS PRODUTOS					
				CUSTEIO DIRETO E VARIÁVEL		CUSTEIO POR ABSORÇÃO		CUSTEIO ABC	
		Queijo fresco	Ricota	Queijo fresco	Ricota	Queijo fresco	Ricota	Queijo fresco	Ricota
Receita Operacional Bruta	5.205.819,50	342.829	64.510						
(-) Deduções da receita bruta (ICMS)	624.431,80	342.829	64.510						
(=) Receita Operacional Líquida	4.581.387,70	342.829	64.510						
(-) Custo dos Produtos Vendidos (CPV)	4.343.616,57	342.829	64.510						
Materiais Diretos	4.066.103,18	342.829	64.510	9,60	12,02	9,60	12,02	9,60	12,02
Mão de Obra direta	218.205,33	342.829	64.510	0,54	0,54	0,54	0,54	0,54	0,54
Despesas Gerais	55.738,06	342.829	64.510			0,14	0,14	0,14	0,14
Depreciações	3.570,00	342.829	64.510			0,01	0,01	0,01	0,01
(=) Lucro Bruto	237.771,13	342.829	64.510						
(-) Despesas Operacionais	119.858,42	342.829	64.510						
Administrativas	69.568,46	342.829	64.510					0,17	0,17
Comerciais	50.289,96	342.829	64.510					0,12	0,12
(=) Lucro Operacional	117.912,71	342.829	64.510						
(-) Despesas Financeiras	11.041,04	342.829	64.510						
(=) Lucro antes do imposto sobre o Lucro	106.871,67	342.829	64.510						
Custo unitário total do Produto				10,14	12,56	10,28	12,70	10,58	13,00

(1): Quantidade vendida é igual à quantidade produzida

Fonte: Dados da pesquisa

A primeira análise da rentabilidade foi realizada a partir dos dados unitários de preço de venda e de custo. Nesta tabela 4 apura a rentabilidade a partir do custo unitário:

Tabela 4 Análise da Rentabilidade – Custo unitário

	CUSTEIO DIRETO E VARIÁVEL		CUSTEIO POR ABSORÇÃO		CUSTEIO ABC	
	Queijo fresco	Ricota	Queijo fresco	Ricota	Queijo fresco	Ricota
Preço de venda (A)	14,11	5,71	14,11	5,71	14,11	5,71
Dedução Imposto ICMS (B) = A-12%	-1,69	-0,68	-1,69	-0,68	-1,69	-0,68
Preço de venda Líquido (C) = A-B	12,42	5,02	12,42	5,02	12,42	5,02
Custo unitário (D)	10,14	12,56	10,28	12,70	10,58	13,00
Lucro Unitário (E)=C-D	2,28	-7,53	2,14	-7,68	1,84	-7,97
Margem de Lucro (E/C) %	18,38	-150,02	17,21	-152,92	14,84	-158,78

Fonte: Dados da pesquisa

Pelo método do custeio direto e variável o produto queijo fresco tem um lucro unitário de R\$ 2,28 e corresponde a uma margem de lucro unitário de 18,38% sobre o preço de venda e o produto ricota tem um prejuízo unitário de (R\$7,53) que corresponde margem de prejuízo unitário de (150,02%); pelo método custeio por absorção o produto queijo fresco tem um lucro unitário de R\$ 2,14 e corresponde a uma margem de lucro de 17,21% sobre o preço de venda e o produto ricota tem um prejuízo unitário de (R\$7,68) que corresponde margem de prejuízo de

(152,92%) ao passo que pelo método ABC, o produto queijo fresco tem um lucro unitário de R\$ 1,84 e corresponde a uma margem de lucro de 14,84% sobre o preço de venda e o produto ricota tem um prejuízo de (R\$7,97) que corresponde margem de prejuízo de (158,78%).

Na tabela 5 tem-se a demonstração da rentabilidade total pelos seguintes métodos de custeio direto e variável:

Tabela 5: Análise da rentabilidade total Custeio Direto e Variável (Dados unitários + volume + despesas do período)

	Dados unitários		QUANTIDADE ¹		Total	
	Queijo Frescal	Ricota	Queijo fresco	Ricota	Queijo fresco	Ricota
Vendas	12,42	5,02	342.829	64.510	4.257.410,82	323.957,06
(-) Custo dos Produtos Vendido	10,14	12,56	342.829	64.510	3.474.806,70	809.967,23
Margem de Contribuição	2,28	-7,53	342.829	64.510	782.604,12	-486.010,17
Custos e despesas indiretas					176.759,85	13.447,67
Despesas Gerais					51.797,38	3.940,68
Depreciações					3.317,60	252,40
Administrativas					64.649,97	4.918,49
Comerciais					46.734,46	3.555,50
Despesas Financeiras					10.260,44	780,60
(=) Lucro antes do imposto sobre o Lucro					605.844,27	-499.457,84
Margem unitário/total do Produto	18,38	-150,02			14,23	-154,17

(1): Quantidade vendida é igual à quantidade produzida

Fonte: Dados da pesquisa

O preço de venda menos os custos variáveis denominamos de margem de contribuição, com uma margem de lucro unitária de 18,38% para o queijo fresco e (150,02) % margem de prejuízo para ricota. Todos os custos que não foram apropriados aos produtos são considerados despesas na coluna “Total”. Neste modelo percebe-se a margem unitária do produto e após a dedução de todas as despesas não foram consideradas ao produto. O lucro líquido total que a empresa teria com estes produtos produzido/vendido que é de R\$ 605.844,27 para o queijo fresco e prejuízo de R\$ (499.457,84) para a ricota no período. A margem líquida representa 14,23% para o queijo fresco e prejuízo de (154,17) % para a ricota representado no total das vendas.

Tabela 6: Análise da rentabilidade total Custeio por Absorção (Dados unitários + volume + despesas do período)

	Dados unitários		QUANTIDADE ¹		Total	
	Queijo Frescal	Ricota	Queijo fresco	Ricota	Queijo fresco	Ricota
Vendas	12,42	5,02	342.829	64.510	4.257.410,82	323.957,06
(-) Custo dos Produtos Vendido	10,28	12,70	342.829	64.510	3.524.722,18	819.359,81
Lucro Bruto	2,14	-7,68	342.829	64.510	732.688,64	-495.402,75
Custos e despesas indiretas					121.644,87	9.254,59
Administrativas					64.649,97	4.918,49
Comerciais					46.734,46	3.555,50
Financeiras					10.260,44	780,60
(=) Lucro antes do imposto sobre o Lucro					611.043,77	-504.657,34
Margem unitário/total do Produto	17,21	-152,92			14,35	-155,78

(1): Quantidade vendida é igual à quantidade produzida

Fonte: Dados da pesquisa

A margem unitária de contribuição determinada neste custeio como apresentado na tabela 6, foi de 17,21% para o queijo frescal e para ricota a margem unitária foi negativa de (152,92) %. Esta margem que é a diferença entre o preço de venda e todos os custos e indica com quanto cada unidade de produto contribui para absorver os custos e as despesas fixas. O lucro líquido total que a empresa teria com estes produtos produzido/vendido é de R\$ 611.043,77 representada por 14,35% de margem total para o queijo frescal e com prejuízo líquido de R\$ (504.657,34) representada por uma margem negativa total de (155,78%) para a ricota representado no total das vendas.

Tabela 7: Análise da rentabilidade total Custeio ABC (Dados unitários + volume + despesas do período)

	Dados unitários		QUANTIDADE ¹		Total	
	Queijo Frescal	Ricota	Queijo frescal	Ricota	Queijo frescal	Ricota
Vendas	12,42	5,02	342.829	64.510	4.257.410,82	323.957,06
(-) Custo dos Produtos Vendido	10,58	13,00	342.829	64.510	3.625.598,71	838.341,70
Lucro Bruto	1,84	-7,97	342.829	64.510	631.812,11	-514.384,64
Custos e despesas indiretas					10.260,44	780,60
Financeiras					10.260,44	780,60
(=) Lucro antes do imposto sobre o Lucro					621.551,68	-515.165,24
Margem unitário/total do Produto	14,84	-158,78			14,60	-159,02

(1): Quantidade vendida é igual à quantidade produzida

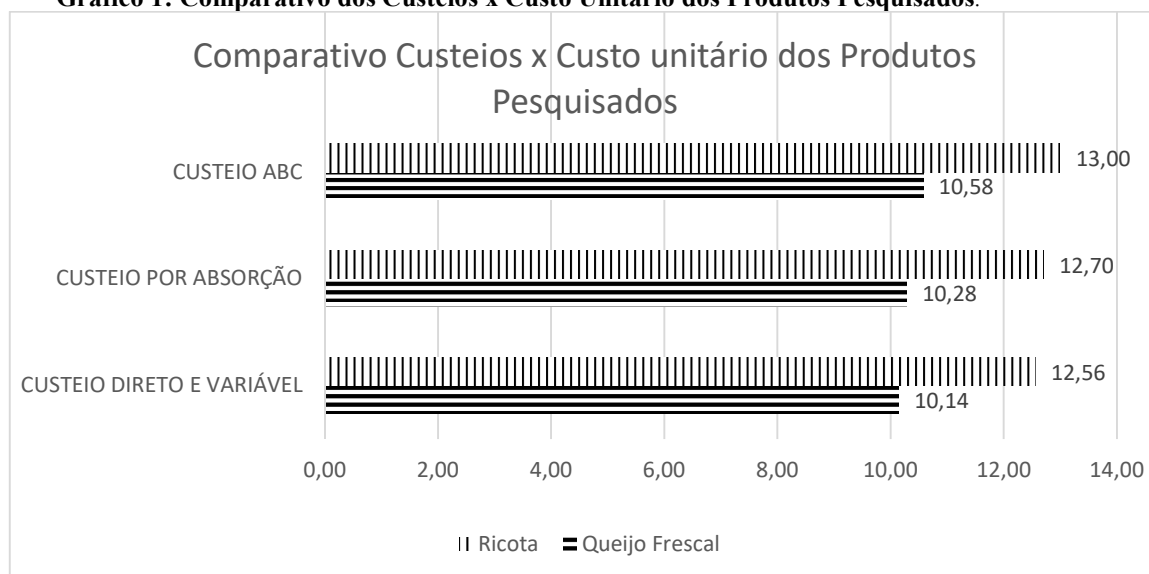
Fonte: Dados da pesquisa

Na tabela 7, a margem unitária de contribuição determinada neste custeio foi de 14,48% para o queijo frescal e uma margem negativa de (158,78) % para a ricota. Esta margem que é a diferença entre o preço de venda e todos os custos e indica com quanto cada unidade de produto contribui para absorver os custos e as despesas fixas além de evidenciar o lucro operacional. O lucro líquido total que a empresa teria com estes produtos produzido/vendido que é de R\$ 621.551,68 para o queijo frescal e prejuízo líquido de R\$ (515.165,24) para a ricota no período. A margem líquida representa 14,60% para o queijo e prejuízo de (159,02) % para a ricota representado no total das vendas.

2.4 Análise e discussão dos resultados

As informações fornecidas no resultado nos possibilitam a compreensão do melhor desempenho quanto a rentabilidade e identifica a relação causa efeito entre os recursos consumidos com suas atividades para alcançar resultados satisfatórios.

Gráfico 1: Comparativo dos Custeios x Custo Unitário dos Produtos Pesquisados:



Fonte: Dados da Pesquisa

Neste gráfico 1, percebe-se um comparativo entre os custeios relacionados no estudo analisados e o valor expresso em moeda (R\$) do custo que estes produtos Queijo Frescal e Ricota representam na empresa Laticínio da Região do Alto Paranaíba.

3. CONCLUSÕES

Nos modelos apresentados dos custeios, o que fica esclarecido que independentemente do método de custeio utilizado, o lucro líquido total é o mesmo. Para decisões gerenciais, o que é importante como aspecto conclusivo, é a lucratividade total. Com a utilização destes modelos, no processo decisório a análise de rentabilidade dos produtos terá eficácia desde que o fundamento do lucro líquido total não seja desprezado.

O trabalho atendeu aos objetivos quanto a demonstração da movimentação de custos através da melhor forma de custeio para análises e interpretações dos gastos das operações do produto para apurar a rentabilidade, especificamente tratou de determinar controles de custos que permitam análises; forneceu dados para gerar relatórios de custeios fins de tomadas de decisão e determinou as contribuições dos produtos para o lucro da empresa.

Na análise da rentabilidade que foi realizada é importante ressaltar que para tomada de decisão tem que estar incluso todos os gastos da produção direta e indireta do produto e terá

sentido de comparação do melhor custeio que posicione melhor rentabilidade, se estiver incluso produtos diferentes incluídos no tipo de negócio.

Um outro parâmetro de análise qualitativa pode-se caracterizar que esta organização possui um perfil de clientes com baixo custo para servir e ou vender os produtos, pois os pedidos são de produtos padrão, em grande quantidade, demanda previsível sendo que nem há estoques, entrega padrão, necessidade de distribuição constante, sendo que os produtos são muito perecíveis.

Este trabalho não é conclusivo, sendo estendido aos estudiosos da área, aos contadores, empresários.

Conclui-se que o comparativo entre os custeios relacionados no Laticínio da Região do Alto Paranaíba, apresentou diante dos produtos o custo unitário com a seguinte representatividade: para o queijo frescal a variação do custeio direto/variável foi de R\$ 10,14; no custeio por absorção foi de R\$ 10,28 e no custeio ABC de R\$10,58. Enquanto que, a ricota corresponde no custeio direto/variável de R\$ 12,56; no custeio por absorção de R\$ 12,70 e no custeio ABC por R\$ 13,00. A utilização do melhor custeio irá depender do tipo de decisão que o usuário desta ferramenta vai utilizar para a tomada de decisão.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASSAF NETO, Alexandre. **Finanças corporativas e valor**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FERREIRA, Jose Antonio Stark. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Pretince Hall, 2007. 379p. Disponível em: <http://fgvrj.bv3.digitalpages.com.br/users/publications.htm>> acesso em: 08 de jun. de 2017

GITMAN, Lawrence Jeffrey. **Princípios de administração financeira**. 10. ed. São Paulo: Pearson, 2004

LORENTZ, Francisco. **Contabilidade e análise de custos: Uma abordagem pratica e objetiva: 250 exercícios resolvidos**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015. 352p.. Disponível em: <http://fgvrj.bv3.digitalpages.com.br/users/publications.htm>> acesso em: 08 de jun. de 2017

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

PADOVEZE, Clovis Luís. **Contabilidade de custos: teoria, prática e integração de sistemas de Informação (ERP)**. Reimpressão da 1ed. São Paulo: Cengage Learning, 2015. 508p.

SILVA, Ernane João. **Custos Empresariais: uma visão sistêmica de processo de gestão de uma empresa [livro eletrônico]**/ Ernane João Silva, Guilherme Teodoro Garbrecht. Curitiba: Intersaberes, 2016. 223p. Disponível em: <http://fgvrj.bv3.digitalpages.com.br/users/publications.htm>> acesso em: 08 de jun. de 2017