

**UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ – UTFPR
CAMPUS DE PATO BRANCO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS E ENGENHARIA
CURSO SUPERIOR DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ADROALDO PROVIN

**CONTABILIDADE GERENCIAL APLICADA NA ATIVIDADE
DE PECUÁRIA LEITEIRA**

**PATO BRANCO – PR
2008**

ADROALDO PROVIN

**CONTABILIDADE GERENCIAL APLICADA NA ATIVIDADE
DE PECUÁRIA LEITEIRA**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR Campus Pato Branco, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel.

Orientador: MSc.: Luiz Fernande Casagrande

**PATO BRANCO – PR
2008**

FOLHA DE APROVAÇÃO

ADROALDO PROVIN

CONTABILIDADE GERENCIAL APLICADA NA ATIVIDADE DE PECUÁRIA LEITEIRA

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do Título de Bacharel em Contabilidade do Curso de Contabilidade da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – Pato Branco, aprovado pela seguinte Banca Examinadora:

Orientador: MSc. Luiz Fernande Casagrande

MSc. Eliandro Schvirck

Dr. Osni Hoss

Pato Branco, 24 de Setembro de 2008

À minha família, pelo amor imensurável, pela motivação constante em todos os momentos de minha vida e em que este trabalho teve prioridade. À minha namorada Giselly, pelo apoio, pela motivação e pelo amor e dedicados de forma inigualável.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, pelo dom da Vida.

Agradeço a meu pai Fernando Alfeu e minha mãe Maria Clotilde pela minha existência, apoio e educação.

Agradecimento especial ao meu professor orientador MSc. Luiz Fernando Casagrande pela orientação e dedicação neste trabalho.

Agradeço a o Sr Leoni Antonio Zeni e família, pela colaboração e contribuição com este trabalho.

Os descobrimentos até agora feitos de tal modo são que, quase só se apóiam nas noções vulgares. Para que se penetre nos estratos mais profundos e mais distantes da natureza, é necessário que tanto as noções quanto os axiomas sejam abstraídos das coisas por um método mais adequado e seguro, e que o trabalho do intelecto se torne melhor e mais correto.

BACON, F.

RESUMO

O aumento dos investimentos relativos à produção de leite no sudoeste do Paraná, mais especificamente no município de Verê, trazem à tona a necessidade de um gerenciamento mais adequado devido aos riscos que a atividade esta sujeita. O objetivo do presente trabalho foi identificar a situação patrimonial de uma propriedade agrícola na comunidade de Alto Alegre, no município de Verê, e aplicar ferramentas contábeis para se ter uma visão mais clara do resultado da atividade. Com isso, buscou-se fomentar a base de conhecimento do administrador para o processo de tomada de decisão. A propriedade possuía alguns controles pouco eficientes relativos apenas a apuração de resultado do exercício. Foram então, levantadas informações a partir de coleta de dados para a elaboração da Demonstração de Resultado do Exercício, e aplicação das seguintes ferramentas contábeis: Ponto de Equilíbrio, Grau de alavancagem operacional, Margem de Contribuição, Retorno sobre o Patrimônio Líquido, Retorno Sobre o Ativo e Custo da Dívida.

Palavras-Chave: pecuária leiteira, apuração de resultado, ferramentas contábeis, informações gerenciais, tomada de decisão.

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1	- Média de produção diária por vaca em lactação.....	33
GRÁFICO 2	- Ponto de equilíbrio.....	34
GRÁFICO 3	- Média diária por vaca x produção.....	35
GRÁFICO 4	- Grau de alavancagem operacional.....	36
GRÁFICO 5	- Margem de contribuição.....	36
GRÁFICO 6	- Margem de contribuição por litro de leite.....	37
GRÁFICO 7	- Retorno sobre o patrimônio líquido.....	38
GRÁFICO 8	- Retorno sobre o ativo.....	38
GRÁFICO 9	- Custo da dívida.....	39

LISTA DE TABELAS

TABELA 1	-	Composição familiar - 2008.....	24
TABELA 2	-	Composição da mão-de-obra contratada – 2008.....	25
TABELA 3	-	Composição do terreno da propriedade.....	25
TABELA 4	-	Terreno utilizado para a atividade de pecuária leiteira.....	26
TABELA 5	-	Construções e instalações.....	26
TABELA 6	-	Máquinas e equipamentos:.....	27
TABELA 7	-	Custos da produção de silagem.....	27
TABELA 8	-	Encargos financeiros.....	28
TABELA 9	-	Inventário de animais.....	29
TABELA 10	-	Gastos com criação de bezerras.....	29
TABELA 11	-	Vendas de animais.....	30
TABELA 12	-	Composição da receita bruta.....	30
TABELA 13	-	Composição da média de produção por vaca em lactação.....	30
TABELA 14	-	Custos e despesas da atividade leiteira.....	31
TABELA 15	-	Demonstração do resultado do exercício.....	32
TABELA 16	-	Resumo de dados gerenciais.....	34

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	09
1.1	TEMA.....	09
1.1.1	Delimitação do Tema.....	09
1.2	PROBLEMAS E PREMISSAS.....	09
1.3	OBJETIVOS.....	10
1.3.1	Objetivo Geral.....	10
1.3.2	Objetivos Específicos.....	10
1.4	JUSTIFICATIVA.....	11
1.5	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	11
1.6	EMBASAMENTO TEÓRICO.....	12
1.7	ESTRUTURA DO TRABALHO.....	12
2	EMBASAMENTO TEÓRICO.....	14
2.1	CONTABILIDADE: CONCEITOS.....	14
2.1.1	Objetivos da contabilidade.....	14
2.1.2	Usuários da contabilidade.....	15
2.2	RELATÓRIOS CONTÁBEIS.....	16
2.3	SISTEMAS DE CUSTEIO.....	18
2.4	FERRAMENTAS CONTÁBEIS.....	19
2.4.1	Ponto de equilíbrio.....	19
2.4.2	Grau de alavancagem operacional.....	20
2.4.3	Margem de contribuição.....	21
2.4.4	Retorno sobre o patrimônio líquido.....	21
2.4.5	Retorno sobre o ativo.....	22
2.5	MERCADO DE LEITE.....	22
3	ESTUDO DE CASO.....	24
3.1	CARACTERIZAÇÃO DA PROPRIEDADE E DOS PROPRIETARIOS.....	24
3.2	COLETA DE DADOS.....	24
3.3	APLICAÇÃO DAS FERRAMENTAS.....	33
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	40
4.1	SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES.....	40
	REFERÊNCIAS.....	42

1 INTRODUÇÃO

1.1 TEMA

O presente trabalho de pesquisa trata da contabilidade gerencial aplicada na atividade de pecuária leiteira. A contabilidade gerencial como controle e proteção do patrimônio, e a atividade de pecuária leiteira como uma atividade de risco, pois necessita de um bom modelo de gestão por ter uma complexa composição de seus custos

A contabilidade Rural, não tem sido utilizada, devido ao desconhecimento dos usuários. O produtor rural, tido como Empresário rural, no Código Civil, conhece como ninguém sua atividade, sabe do que precisa para produzir, e após isso procura o melhor preço para a venda.

Como visto, são aparentemente simples, poucas operações. Esse fato é plenamente perceptível nas atividades de monocultura com safras anuais e poucas movimentações financeiras e patrimoniais. Ocorre que determinadas atividades carecem de melhor acompanhamento, como é o caso da atividade de pecuária leiteira, onde o ciclo é diário e o investimento é maior.

É papel da contabilidade se dar a conhecer, haja visto que é notável da outra parte a necessidade pela informação. É isso que o presente trabalho propõe, através de um estudo de caso que exemplifica a situação aqui exposta.

1.1.1 Delimitação do tema

Propriedade Rural do Sr Leoni Antônio Zeni, município de Verê – Paraná.

1.2 PROBLEMAS E PREMISSAS

A contabilidade gerencial aplicada a pequena propriedade rural na atividade não é de uso comum devido ao desconhecimento por parte dos pequenos agricultores. Com a

globalização e a necessidade de altos índices de produção para se viabilizar qualquer negócio, surge por parte dos agricultores a necessidade de ferramentas gerenciais que lhe permitam ver seu patrimônio e evolução de forma diferente, para saber seguir o melhor caminho.

Diante disso, quais são as ferramentas contábeis que podem ser aplicadas à atividade de pecuária leiteira para se ter as melhores informações para a tomada de decisão?

Fazer um estudo de caso na propriedade Rural do Sr Leoni Antônio Zeni, município de Verê – Paraná, levantando os dados necessários para a aplicação da contabilidade gerencial, e a partir disso identificar as ferramentas necessárias para subsidiar a tomada de decisão.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Fazer um estudo de caso em uma propriedade rural que possui a atividade de pecuária leiteira, para identificar as ferramentas contábeis gerenciais necessárias para subsidiar a tomada de decisão.

1.3.2 Objetivos específicos

- a) fazer uma revisão literária identificando os conceitos e fundamentos da contabilidade gerencial;
- b) identificar as ferramentas contábeis que melhor auxiliam a tomada de decisão na atividade de pecuária leiteira;
- c) aplicar as ferramentas contábeis em questão a uma propriedade rural;
- d) fazer análise dos dados obtidos propondo sugestões e melhorias.

1.4 JUSTIFICATIVA

A incerteza em que o mundo nos coloca, com alta velocidade nas mudanças em seus níveis socioeconômicos exige esforço considerável das empresas em sua organização a fim de não comprometer a sua existência. (MARION, 1996, p. 20)

A atividade pecuária de produção de leite está em pleno crescimento devido a diversos fatores. No município de Verê, a valorização do produto incentivou altos investimentos por parte dos produtores transformando uma atividade familiar de subsistência em uma importante fonte de renda.

A inserção de novos insumos e métodos de produção, a todo momento, na atividade rural, unidas as instabilidades econômicas do mundo atual colocam o produtor rural diante das perguntas que a contabilidade nasceu para responder.

Diante disso, se faz necessário uma aproximação do conhecimento contábil com a atividade em questão. No município de Verê, predominantemente agrícola, onde será realizado o estudo de caso, a atividade de pecuária está ganhando importância quanto à participação no total da receita do produtor rural.

Esta atividade agrícola, mais complexa, com maior giro e investimento, demanda mais controle e atenção, nascendo aí a necessidade das ferramentas da contabilidade gerencial.

1.5 METODOLOGIA DA PESQUISA

A presente pesquisa foi fundamentada a partir de dois métodos: Pesquisa Bibliográfica e Estudo de Caso.

a) Pesquisa Bibliográfica

A pesquisa bibliográfica foi utilizada para melhor explicar o problema a partir de referências publicadas em livros, artigos e material disponibilizado na internet. Essencialmente a pesquisa bibliográfica deu-se para atender o embasamento teórico buscando dar alicerce à problemática abordada.

b) Estudo de Caso

O estudo de caso permite conhecer o tema que se está estudando, definindo cada atividade, auxiliando assim numa melhor análise do objeto de estudo em questão. Conforme ensinamentos de Godoy (1995, p. 25) “o estudo de caso se caracteriza como um tipo de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa profundamente. Visa ao exame detalhado de um ambiente em particular”.

Godoy (1995, p. 25) afirma que no estudo de caso: O pesquisador deve preocupar-se em mostrar “a multiplicidade de dimensões presentes num determinado contexto, uma vez que a realidade é sempre complexa”.

O estudo de caso deu-se na propriedade rural do Sr Leoni Antônio Zeni, município de Verê – Paraná, que possui a atividade de pecuária leiteira, buscando identificar as ferramentas contábeis gerenciais necessárias para subsidiar a tomada de decisão.

1.6 EMBASAMENTO TEÓRICO

O embasamento teórico iniciou-se como uma breve explanação sobre contabilidade e seus conceitos. Logo em seguida abordou-se sobre a importância dos relatórios contábeis. Foram apresentados conceitos sobre os sistemas de custeio, foram descritas as principais ferramentas contábeis que podem ser utilizadas como instrumento para tomada de decisões e por fim foi contextualizado sobre o mercado de leite no Brasil, Paraná, região Sudoeste e município de Verê.

1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO

A monografia foi construída em cinco partes, complementar:

Na primeira: ocorre à introdução, apresentam-se: o tema; problema; objetivos e justificativa do estudo. Na segunda parte, ocorre o embasamento teórico, que serviu de apoio para o estudo de caso. Na terceira parte é ilustrado o estudo de caso, na propriedade rural do

Sr Leoni Antônio Zeni, localizada no município de Verê – Paraná. Na quarta parte ocorre a conclusão do estudo seguido das referências bibliográficas.

2 EMBASAMENTO TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE: CONCEITOS

A contabilidade é tão antiga quanto a origem do homem, que sempre teve a necessidade de controlar os bens a sua volta. Para Marion, (2005), a contabilidade surgiu da necessidade básica do homem mensurar e controlar suas riquezas, devido as suas variações. O usuário em específico dessas informações era o próprio dono do patrimônio, que de posse delas, conhece melhor a saúde de seu patrimônio para tomar as decisões adequadas.

Inicialmente por interesses próprios do dono, a contabilidade evoluiu e aumentou o leque de usuários interessados por suas informações. Marion (2005) diz que com passar do tempo surgiram novos interessados pelas informações contábeis: os fornecedores de capital, o governo, e todos os demais interessados que concentraram recursos em determinado empreendimento.

Como visto, a contabilidade tem um papel muito importante. Ela garante a integridade do patrimônio perante ao proprietário e a sociedade.

A geração de informações contábeis cujo enfoque é atender a demanda da administração da entidade contábil em questão, a fim de aprimorar o controle e melhor gerir os recursos é conhecida como Contabilidade Gerencial, o qual é conhecida como o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerencias” (CREPALDI, 2006, p. 20).

A contabilidade é aplicada genericamente a todos os tipos de empresas. Quando tratada de modo específico a certas atividades, ela ganha nomes de acordo com o ramo tratado. É o caso da contabilidade rural (MARION, 2005).

2.1.1 Objetivos da contabilidade

A definição dos objetivos da contabilidade, antigamente era informar ao dono qual o lucro obtido numa atividade comercial. Atualmente, somente isso não é suficiente, pois a empresa precisa apresentar seus resultados para a sociedade, a partir disso, oferecer

informações referentes ao patrimônio da entidade empresarial, e a forma como esses bens e direitos decorrentes das atividades são afetados por essas operações comerciais.

De acordo com Iudícibus (1997, p. 28), o objetivo principal da contabilidade e dos relatórios dela emanados “é fornecer informações econômicas relevantes para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança”.

A Contabilidade visa, também, medir e informar periodicamente a evolução do patrimônio das entidades, o resultado econômico das atividades ocorridas em um período, e controlar os bens, direitos e obrigações das entidades empresariais. Além de todos esses informes, a Contabilidade procura atender às exigências fiscais e tributárias apurando e informando o valor devido dos tributos em cada período.

Conforme a estrutura conceitual básica da contabilidade, Deliberação CVM nº. 29 (1986) o objetivo principal da contabilidade é permitir aos usuários a avaliação das situações econômicas e financeiras das entidades bem como suas tendências futuras. A verdade da contabilidade define-se em ser instrumento útil para tomada de decisões pelo usuário podendo ele ser interno ou externo.

Para que a Contabilidade alcance seus objetivos faz-se necessário que ela forneça informações úteis que auxiliem a tomada de decisão das organizações como um todo. A prática contábil necessita de regras e procedimentos que favoreçam e sustentem este posicionamento. Essas regras podem ser de cunho conceitual e ou podem ser de cunho prático, servindo de orientação para sua aplicação.

Não resta dúvida que o objetivo da contabilidade está fundamentalmente em auxiliar as organizações através de informações que possibilitam a empresa tomarem decisões acertadas.

Em suma a Contabilidade tem como objetivo primordial registrar as entradas e saídas de valores (dinheiro, estoques, dívidas) e, controlar o patrimônio das empresas e suas variações resultantes da apuração de resultados.

2.1.2 Usuários da contabilidade

Os usuários da Contabilidade compreendem todas as pessoas físicas e jurídicas que, direta ou indiretamente, tenham interesse na avaliação da situação e do desenvolvimento da entidade, freqüentemente os responsáveis pela administração (empresários, sócios, acionistas,

administradores), tomam decisões importantíssimas para o sucesso do negócio, mas não se restringe apenas aos limites da empresa, mas igualmente a outros segmentos externos como investidores, o governo (fisco), fornecedores, bancos, entre outros.

Segundo Iudícibus (2006 p. 42), os diversos usuários da contabilidade podem ser agrupados em “Administradores e Gerentes (Usuários Internos); Investidores, Fornecedores de bens e serviços a crédito; Bancos; Governo; Sindicatos (Usuários Externos) e Outros Interessados (Que podem ser Internos ou Externos)”.

Os usuários são as pessoas que buscam na contabilidade suas respostas, que se preocupam com a situação da empresa. Evidentemente, os Administradores e Gerentes não são os únicos que utilizam a contabilidade. Também se utilizam aqueles sujeitos que aplicam o dinheiro na empresa utilizam os relatórios contábeis para analisar a rentabilidade da mesma.

Convém aqui lembrar que outros interessados são os sujeitos que necessitam ter conhecimentos sobre a empresa, buscando saber se ela apresenta condições de honrar com suas dívidas. Com informações atualizadas a Contabilidade é sempre uma fonte útil de referência para todos os interessados na organização.

2.2 RELATÓRIOS CONTÁBEIS

Para se administrar e controlar qualquer patrimônio, precisa-se conhecê-lo, saber de que ele é composto. Esta é a função do Balanço Patrimonial.

Crepaldi (2006, p. 87) diz que o balanço patrimonial “é um demonstrativo que, em determinado momento, apresenta de forma sintética e ordenada as contas patrimoniais agrupadas de acordo com a natureza dos bens, direitos ou obrigações que representa”.

Dividido em duas partes representadas em colunas, Ativo e Passivo mais Patrimônio Líquido, contem todo o patrimônio descrito de forma quantitativa e qualitativa. O Ativo contém os bens e direitos, e o Passivo contém as obrigações, e o Patrimônio Líquido é a Diferença entre os anteriores. Hoss et al.,(2008, p. 16) afirma que:

O objetivo principal do Balanço patrimonial é apresentar de um lado os bens e direitos (ativos) que a empresa possui a sua disposição para poder funcionar e do outro lado as obrigações (passivos) que a empresa tem com aqueles que forneceram capital para seu funcionamento.

O ativo composto por bens e direitos assim classificados segundo Marion (2005, p. 42): “Bens: máquinas, terrenos, estoques, Dinheiro (moeda), ferramentas, veículos, instalações etc. Direitos: Contas a receber, duplicatas a receber, títulos a receber, ações, depósitos em contas bancárias (direito de saque), títulos de crédito etc”.

Para Marion (2005) passivo exigível, evidencia toda a dívida que a empresa tem com terceiros: contas a pagar, fornecedores de matéria-prima, impostos a pagar, financiamentos, empréstimos etc. Estão aqui representadas uma a uma todas as obrigações com terceiros.

O Patrimônio Líquido é a diferença entre o ativo e o passivo exigível, representado o montante investido pelo sócio na empresa. Podemos então fazer o seguinte raciocínio:

Se: Ativo – Passivo = Patrimônio Líquido

Então: Passivo + patrimônio Líquido = Ativo

Temos aqui a equação fundamental do patrimônio

ATIVO	PASSIVO
	PATRIMONIO LÍQUIDO

FIGURA 1 – Balanço Patrimonial
Fonte: Hoss et al., 2008

O Patrimônio Líquido contém o investimento inicial dos sócios para com a empresa e seus demais investimentos durante seu funcionamento. “O Patrimônio Líquido não só é acrescido com novos aumentos de capital, mas também, e isso é comum, com os rendimentos resultantes do capital aplicado” (MARION 2005, p. 47).

As empresas são dinâmicas, isto é, seu patrimônio gira, movimenta-se em função de sua atividade com objetivos de resultados positivos.

Como exposto, o Balanço Patrimonial demonstra a composição patrimonial da entidade contábil em determinado momento. A atividade faz com que bens e recursos (ativos) sejam sacrificados em troca de receitas. Essas operações de entrada e saída são registradas nas contas de resultado que agrupadas geram a Demonstração de Resultados do Exercício (DRE). “as contas de resultados são compostas pelas receitas, custos e despesas, as quais são confrontadas ao final do exercício com o objetivo de se apurar o lucro ou prejuízo”. (HOSS et al. 2008, p. 44).

Ao analisarmos dois Balanços patrimoniais em momentos distintos, gerados no início e no final de um determinado período, notaremos a evolução do patrimônio, para isso teremos a DRE como relatório auxiliar para se visualizar o resultado obtido no período. O resultado

evidenciado no DRE é o retorno do capital social investido, sendo lançado no Patrimônio Líquido.

O resultado positivo geralmente representa aumento no Ativo da empresa e conseqüente aumento do Patrimônio Líquido. Este resultado pode ser retirado pelos sócios representado uma diminuição no Ativo e conseqüente diminuição do Patrimônio Líquido.

2.3 SISTEMAS DE CUSTEIO

a) Custos diretos

Os custos diretos dizem respeito ao relacionamento entre o custo e o produto feito são diretamente apropriáveis ao produto feito.

Custos diretos segundo Padoveze (2000, p. 236) são “os custos que podem ser fisicamente identificados para um segmento particular sob consideração.” Assim, se o que está sob consideração é uma linha de produtos, então os materiais e a mão-de-obra envolvidos em sua manufatura seriam ambos custos diretos. Dessa forma, relacionando-se então com os produtos finais, os custos diretos são os gastos que podem ser alocados direta e objetivamente aos produtos.

b) Custos indiretos

Custos indiretos são os gastos industriais que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional. Caso sejam atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos será através de critérios de distribuição ou alocação. São também denominados custos comuns.

Conforme Padoveze (2000, p. 237) comportamento dos custos “é a evolução de como tais gastos acontecem em alguma relação com dados físicos de produção, venda ou outra atividade”.

c) Custo fixo

Apesar da possibilidade de se classificar uma série de gastos como custos fixos, é importante ressaltar que qualquer custo é sujeito a mudanças. Mas, os custos que tendem a manter-se constantes nas alterações das atividades operacionais são tidos como custos fixos.

De modo geral segundo Padoveze (2000, p. 237) são “custos e despesas necessárias para manter um nível de atividade operacional, por isso são também denominados custos de capacidade”.

Para Crepaldi (1998, p. 140) custos fixos ocorrem “independentemente do uso ou não do maquinário”. Como a depreciação, juros calculados, seguros e eventuais taxas fixas.

Apesar de serem conceitualmente fixos, tais custos podem aumentar ou diminuir em função da capacidade ou do intervalo de produção. Assim, os custos são fixos dentro de um intervalo relevante de produção ou venda, e podem variar se os aumentos ou diminuições de volume forem significativos.

Sabe-se que os custos fixos conceitualmente não variam em relação ao volume produzido ou vendido. Porém, não se pode esquecer de que os custos fixos estão também relacionados à capacidade de produção ou venda, ou seja, de modo geral eles acontecem ou são fixados considerando um intervalo de produção ou venda.

d) Custo variável

Os custos variáveis têm seu valor determinado a alteração em função da oscilação da atividade.

São assim chamados os custos e despesas cujo montante em unidades monetárias variam na proporção direta das variações do nível de atividades. É importante salientar que a variabilidade de um custo existe em relação a um denominador específico.

Para Padoveze (2000, p. 236) um custo “é variável se ele realmente acompanha a proporção da atividade com que ele é relacionado.” Um custo direto é aquele que se pode medir em relação a essa atividade ou ao produto.

Desta forma, os custos variáveis são valores que dependem da intensidade da utilização do maquinário. Como os combustíveis, lubrificantes, manutenção e consertos.

2.4 FERRAMENTAS CONTÁBEIS

2.4.1 Ponto de equilíbrio

O ponto de equilíbrio é uma decorrência do comportamento atual de uma empresa onde os custos e as receitas totais se igualam, demonstrando seu valor perante sua atividade sendo no qual a empresa poderá ou não obter lucro e nem prejuízo, ou seja, onde o lucro e

igual a zero. Tem-se que considerar que o ponto de equilíbrio não é somente para tomadas de decisões e sim para analisar a situação da empresa.

O ponto de equilíbrio evidencia, apresenta o volume que a empresa precisa produzir ou vender para que consiga pagar todos os custos e despesas fixas, além dos custos e despesas variáveis em que necessariamente ela tem de incorrer para fabricar/vender o produto. No ponto de equilíbrio não há lucro ou prejuízo. A partir de volumes adicionais de produção ou de venda, a empresa passa a ter lucros (PADOVEZE, 2006).

A informação do ponto de equilíbrio da empresa, tanto do total, como por produto individual, é importante para a empresa, porque identifica o nível mínimo de atividade em que a empresa ou cada divisão deve operar.

Segundo Leone (2001. p. 377):

Uma vez separados os custos da empresa em fixos e variáveis, a administração está de posse de informação útil para a preparação de instrumentos de análises que, além de responderem a muitas perguntas, auxiliarão o processo de tomada de decisões e no controle.

Percebe-se que o ponto de equilíbrio contábil é uma análise que os gestores da empresa usam frequentemente para consultarem as dificuldades e as estratégias, onde poderão estar melhorando a qualidade do serviço desenvolvido por ela.

2.4.2 Grau de alavancagem operacional

Alavancagem Operacional tem como ponto de partida o aumento das Vendas, em contrapartida aos custos fixos. É determinada em função da relação existente entre as Receitas Operacionais e o Lucro Antes de Juros e Imposto de Renda, conhecido como LAJIR. Apresenta-se a seguir a fórmula da Alavancagem Operacional:

$$\text{GAO} = \frac{\text{Percentagem de Variação no Lucro}}{\text{Percentagem de Variação no Volume}}$$

$$\text{GAO} = \frac{\Delta\% \text{LUCRO}}{\Delta\% \text{VOLUME}}$$

Alavancagem Operacional representa segundo Neves (2007, p. 450) “o efeito desproporcional entre a força efetuada numa ponta (a do nível de atividade ou produção), e a força obtida ou resultante na outra (a do lucro)”.

2.4.3 Margem de contribuição

Margem de contribuição por unidade é a diferença entre a receita e o custo variável de cada produto, tem o objetivo de demonstrar sua contribuição. Margem de Contribuição é considerada o valor que cada unidade efetivamente trás a empresa, entre sua receita e o custo que de fato provocou. Esse valor quando multiplicado pelas quantidades vendidas totalizam a margem de contribuição total. Desse total, descontando-se os custos fixos encontra-se o lucro global, já que não é possível encontrar lucro por unidade.

A margem de contribuição representa o lucro variável. É a diferença entre o preço de venda unitário do produto ou serviço e os custos e despesas variáveis por unidade de produto ou serviço. Denota que, em cada unidade vendida, a empresa lucrará determinado valor. Multiplicado pelo total vendido, ter-se a margem de contribuição total do produto para a empresa (PADOVEZE, 2006).

2.4.4 Retorno sobre o patrimônio líquido

A Taxa de Retorno sobre o Patrimônio Líquido é entendida como a rentabilidade do ponto de vista dos proprietários, ou seja, a capacidade de ganho (ou não) dos mesmos, uma vez que se relaciona o Lucro Líquido com o Patrimônio Líquido onde estão alocados os recursos dos proprietários e a partir dessa análise averiguar a remuneração que está sendo oferecida ao Capital Próprio. $TRPL = \text{Lucro Líquido} / \text{Patrimônio Líquido}$ (IUDÍCIBUS, 1997).

2.4.5 Retorno sobre o ativo

O retorno sobre o ativo é considerado como um dos quocientes individuais mais importantes da análise de balanços, ele mostra o desempenho da empresa de uma forma global. Essa medida deveria ser usada amplamente pelas empresas como teste geral de desempenho, comparando os resultados encontrados e o retorno esperado. A medida de retorno sobre o ativo representa o potencial de geração de lucros da empresa, isto é, o quanto a empresa obteve de lucro líquido em relação aos investimentos totais. $ROA = (\text{Lucro Líquido}/\text{Ativo Total})$ (IUDÍCIBUS, 1997).

2.5 MERCADO DE LEITE

O município de Verê, como todo pequeno município do interior, tem sua economia baseada na agricultura. A produção de leite tem ganhado um importante papel na economia do município. Atualmente o município conta com 04 indústrias de laticínios, que captam leite e o transformam exclusivamente em queijo. Além destas, mais 4 empresas da região coletam o leite para a industrialização fora do município.

O Brasil tem aumentado a sua produção de leite ano após ano. O estado do Paraná é um dos responsáveis por essa evolução, tendo como destaque, a região sudoeste, onde se encontra o município de Verê. Os quadros abaixo apresentam os dados do IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, sobre os volumes de produção de leite dos últimos anos:

Dados sobre a produção de leite no Brasil nos últimos anos:

BRASIL			
ANO	(mil litros)	VARIÇÃO ANUAL %	VARIÇÃO TOTAL %
2000	19.767.206	0	
2001	20.509.953	4%	
2002	21.642.780	6%	
2003	22.253.863	3%	28%
2004	23.474.694	5%	
2005	24.620.859	5%	
2006	25.398.219	3%	

Fonte: IBGE, 2008

PARANÁ			
ANO	(mil litros)	VARIACÃO ANUAL %	VARIACÃO TOTAL %
2000	1.799.240		
2001	1.889.627	5%	
2002	1.985.343	5%	
2003	2.141.455	8%	50%
2004	2.394.537	12%	
2005	2.568.251	7%	
2006	2.703.577	5%	

Fonte: IBGE, 2008

SUDOESTE-PR			
ANO	(mil litros)	VARIACÃO ANUAL %	VARIACÃO TOTAL %
2000	283.821		
2001	318.087	12%	
2002	354.295	11%	
2003	394.751	11%	81%
2004	454.787	15%	
2005	462.356	2%	
2006	514.303	11%	

Fonte: IBGE, 2008

VERÊ - PR			
ANO	(mil litros)	VARIACÃO ANUAL %	VARIACÃO TOTAL %
2000	7.089		
2001	7.853	11%	
2002	9.600	22%	
2003	8.225	-14%	154%
2004	12.006	46%	
2005	14.250	19%	
2006	18.008	26%	

Fonte: IBGE, 2008

A análise dos quadros acima demonstram como o município está em crescimento nessa atividade em relação a sua região, ao estado, e ao país. Enquanto o a região sudoeste aumentou em 81% o seu volume de produção, o município alcançou 154% de evolução no período.

É nesse contexto de evolução que se encontra a propriedade em estudo neste trabalho.

3 ESTUDO DE CASO

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PROPRIEDADE E DOS PROPRIETARIOS

A propriedade do Sr. Leoni Antônio Zeni localiza-se na comunidade de Alto Alegre, interior do município de Verê, estado do Paraná, onde o proprietário reside com sua família. Casado com a Sra. Lídia Iaguczeski Zeni, 38 anos, possui dois filhos homens: Eduardo Antonio Zeni, 15 anos, e Luiz Felipe Zeni, de 1 ano.

O Sr. Leoni nasceu e cresceu em Verê, na mesma comunidade onde reside, sua família tem descendência italiana, que migrou do rio Grande na década de 1950.

A Sra. Lídia é Formada em Geografia pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná, desenvolvendo a atividade de professora na escola de ensino fundamental do município, contribuindo desta forma com o orçamento familiar.

O filho mais velho esta cursando o ensino médio e preparando-se para o vestibular, desenvolvendo atividades domésticas.

3.2 COLETA DE DADOS

O Sr. Leoni dedica-se com a administração da propriedade da família. Além da propriedade aqui analisada, a família possui outros terrenos em sociedade com terceiros e ainda terras arrendadas em que se desenvolve a atividade de monocultura de soja e milho no verão e trigo no inverno. Apresenta-se na tabela 1 a composição o familiar:

TABELA 1 - Composição familiar - 2008

COMPOSIÇÃO FAMILIAR				
NOME	IDADE	SEXO	FUNÇÃO	DEDICAÇÃO NA ATIVIDADE LEITEIRA
Leoni A. Zeni	39	Masculino	Administrador	20%
Lídia Iaguczeski Zeni	38	Feminino	Professora	0
Eduardo A. Zeni	15	Masculino	Estudante	0

Fonte: Dados de pesquisa, 2008

A mão-de-obra contratada esta discriminada na tabela a seguir: o Sr. Valdecir Galvão é casado com a Sra. Marli Godois Galvão. Os dois residem na propriedade onde trabalham, tendo dedicação exclusiva á atividade leiteira, sendo que a moradia é oferecida pelo proprietário.

TABELA 2 - Composição da mão-de-obra contratada – 2008

MÃO DE OBRA CONTRATADA				
NOME	IDADE	SEXO	FUNÇÃO	DEDICAÇÃO NA ATIVIDADE LEITEIRA
Valdecir Galvão	23	Masculino	Mão -de-obra	100%
Marili Godois Galvão	22	Feminino	Mão -de-obra	100%

Fonte: Dados da pesquisa, 2008

A composição total do terreno da propriedade está assim composta em alqueires:

TABELA 3 - Composição do terreno da propriedade

TERRENO			
DESCRIÇÃO	Área alqueires	Valor unit. de mercado R\$	Valor total
Lavouras	3,00	50.000,00	150.000,00
Pastagens	3,00	40.000,00	120.000,00
Sede	0,20	50.000,00	10.000,00
Matas e Nascentes	1,78	50.000,00	89.173,55
Total de Terrenos	7,98		369.173,55

Fonte: Dados da pesquisa, 2008

O valor exposto por alqueire é o valor de mercado, sendo que as pastagens têm valor menor devido o seu desnível desfavorecendo o uso para lavoura. O item descrito como sede refere-se à parte da propriedade em que estão instalados os galpões, e demais construções descritos mais adiante, bem como a casa do proprietário.

A porção do terreno destinada à lavoura é utilizada para a atividade leiteira em duas oportunidades: no inverno para o plantio de aveia durante os meses de maio a setembro, e nos meses de setembro a janeiro para o plantio de milho destinado a produção de silagem.

A próxima tabela nos mostra a porção do terreno utilizado para a atividade leiteira:

TABELA 4 - Terreno utilizado para a atividade de pecuária leiteira

TERRENO UTILIZADO NA ATIVIDADE LEITEIRA			
DESCRIÇÃO	Área	Valor unit. de mercado R\$	Valor total
Lavouras	3,00	50.000,00	150.000,00
Pastagens	3,00	40.000,00	120.000,00
Sede	0,20	50.000,00	10.000,00
Total	6,20		280.000,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2008

Nota-se que do todo, apenas as matas e nascentes não são utilizadas para atividade em análise, evidenciando a total dedicação para com a produção de leite. Os demais bens da família em outras propriedades não serão mencionados por não fazerem parte do objeto de estudo em questão.

Em seguida temos a caracterização das construções e instalações da propriedade para a atividade em estudo. Os valores estão mensurados em valor de mercado devido a sua idade e impossibilidade de busca do valor original de custo. O valor de mercado nos fornecera uma melhor visão de custo do investimento para atividade e uma melhor visão do ativo imobilizado.

TABELA 5 - Construções e instalações

CONSTRUÇÕES E INSTALAÇÕES					
DESCRIÇÃO	ÁREA EM M2	VALOR DE MERCADO	DEPRECIÇÃO POR ANO	DEPRECIÇÃO MENSAL	IDADE
Sala de ordenha 7 x 10 m	70	7.500,00	4%	25,00	7
Sala de Alimentação 12 x 12 m	144	15.000,00	4%	50,00	7
Sala de espera / mangueira	100	5.000,00	4%	16,67	7
Cercas elétricas 5000 m		5.000,00	10%	41,67	5
Total	314	32.500,00		133,33	

Fonte: Dados da pesquisa, 2008

Para o bom desenvolvimento da atividade a propriedade utiliza-se de ótimos equipamentos seguindo o as instruções da Normativa 51 do Ministério da Agricultura. A tabela 6 mostra os equipamentos constantes do ativo imobilizado da propriedade utilizados na atividade:

Tabela 6 - Máquinas e equipamentos

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS				
DESCRIÇÃO	IDADE	VALOR DE MERCADO	DEPRECIÇÃO POR ANO	VALOR MENSAL
Ensiladeira	20	5.000,00	5%	20,83
Tanque Resfriador de Leite	2	20.000,00	10%	166,67
Equipamento de Ordenha	5	3.500,00	10%	29,17
Silo para armazenamento da ração	3	7.600,00	10%	63,33
Bomba de transferência do leite	2	900,00	10%	7,50
Total		37.000,00		287,50

Fonte: Dados da pesquisa, 2008

As máquinas e equipamentos também estão avaliados em valor de mercado. Para tanto foram colhidos orçamentos junto ao comércio local.

Durante o início do ano de 2008, nos meses de janeiro a março não foi utilizada a silagem para a alimentação animal devido a sua falta. A mesma foi substituída pelo consumo da ração, que tem maior custo. A tabela 7 mostra a planilha de custos da produção de silagem de milho produzida no mês de fevereiro de 2008:

TABELA 7 - Custos da produção de silagem

CUSTOS DA PRODUÇÃO DE SILAGEM UTILIZADA NO PERÍODO	
PLANTIO E DESENVOLVIMENTO	
DESCRIÇÃO	VALOR TOTAL R\$
Dessecação (Limpeza do solo)	180,00
Horas máquina dessecação	100,00
Semente (100 kg)	758,00
Adubo plantio (180 kg)	1.110,00
Horas máquina plantio	400,00
Limpeza (30 lts. de herbicida)	450,00
Horas máquinas limpeza	100,00
Cobertura de nitrogênio (20 sacas)	900,00
Horas máquinas cobertura	100,00
Total Custo Plantio e Crescimento	4.098,00
CORTE E ARMAZENAMENTO	
Horas máquina corte	1.440,00
Horas maquina transporte	450,00
Horas máquina socagem	1.260,00
Mão-de-obra	405,00
Lona 800 M ²	640,00
Total Custo Corte e Armazenamento	4.195,00
Custo Total R\$	8.293,00
Produção Total em Kg.	150.000,00
Custo por Kg R\$ / Kg	R\$ 0,0553

Fonte: Dados da pesquisa, 2008

Foram plantados 03 alqueires de milho, sendo que a produção foi de 150 toneladas de silagem para o consumo do período de um ano. A média de consumo mensal estimada é de 12,5 toneladas.

Caso a área utilizada para o plantio de silagem fosse arrendada a terceiros, o proprietário teria que comprar a silagem produzida ou outro alimento para suprir a sua falta. O valor médio de arrendo na região está em 25% do total da produção. Com uma produção média de 270 sacas de 60 kg por alqueire, o proprietário teria um ganho a título de arrendo em torno de 202,5 sacas de milho, que se, vendidas no momento da colheita a um preço de R\$: 23,00 por saca, teria um ganho líquido de R\$: 4.657,50. Caso optasse por arrendar a área e comprar a silagem, é notório que teria prejuízo, pois os custos da produção maiores do que o resultado líquido do arrendo, de modo que quem estivesse disposto a vender a sua produção de silagem, só o faria ganhando uma margem de lucro compensatória para tanto.

Os dados de produção e cotação de valores acima foram obtidos por base nas negociações locais ocorridas no período.

A propriedade conta com bens financiados junto a cooperativa de credito rural com integração solidária CRESOL do município de Verê. São dois financiamentos. A tabela 8 demonstra os encargos financeiros decorrentes desses empréstimos:

TABELA 8 - Encargos financeiros

FINANCIAMENTOS E DESPESAS FINANCEIRAS DE JANEIRO A JUNHO DE 2008						
DESCRIÇÃO	Janeiro/08	Fevereiro/2008	Março/2008	Abril/2008	Maió/2008	Junho/2008
Saldo Financiamento Cresol Tanque Resfriamento	20.406,33	20.788,65	21.529,84	15.901,82	16.220,40	16.544,80
Juros financiamento Cresol – Tanque de resfriamento	400,79	382,32	741,19	302,39	318,58	324,40
Saldo Financiamento Cresol – Vacas	4.386,50	4.397,99	4.410,29	4.422,23	4.434,59	4.446,95
Juros Financiamento Cresol – Vacas	5,94	11,49	12,30	11,94	12,36	12,36
Soma dos Saldos Devedores	24.792,83	25.186,64	25.940,13	20.324,05	20.654,99	20.991,75
Soma dos Juros Incorridos	406,73	393,81	753,49	314,33	330,94	336,76

Fonte: Dados da pesquisa, 2008

O financiamento do tanque de resfriamento de leite tem o encargo financeiro maior. Desde a contratação da dívida, o proprietário está pleiteando um financiamento a juros menores junto ao Banco do Brasil, o que deve ocorrer nos próximos meses.

O segundo financiamento é referente a compra de 05 novilhas, que já estão em produção. A propriedade mantém em seu plantel em torno de 47 animais. Durante o período em questão, ocorreu a venda de 06 novilhas, 5 vacas e 05 nascimentos de bezerras. As vendas foram necessárias para se fazer suprimento de caixa e manter a quantidade ideal de animais na propriedade. A tabela 9 mostra a planilha de inventario de animais.

TABELA 9 - Inventário de animais

INVENTÁRIO DE ANIMAIS DE JANEIRO A JUNHO DE 2008 – LEONI ANTONIO ZENI						
Descrição	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho
Nº de vacas lactação	21	21	22	25	17	17
Nº de vacas secas	7	7	4	2	10	10
Nº de novilhas/bezerras	21	19	22	22	18	19
Venda de novilhas		-2,			-4,	
Venda de vacas			-2			-3*
Nascimentos			3	1		1
Total de Animais	49	47	48	49	45	46

Nota: a venda ocorreu no fim do mês de modo que as vacas produziram durante o período sendo contadas como produtoras para o período

Fonte: Dados da pesquisa, 2008

A propriedade conta com boa genética animal, que esta em constante melhoramento. As bezerras nascidas são criadas para produção futura. Os gastos são absorvidos mensalmente como custos da produção. Eventualmente são vendidas novilhas ou vacas descartadas que são encaradas como receitas adicionais não operacionais. A tabela 10 mostra a planilha de custos referente à criação de bezerras no período:

TABELA 10 - Gastos com criação de bezerras

GASTOS COM CRIAÇÃO DE BEZERRAS						
Descrição	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho
Silagem	70,00	70,00	50,00	50,00	50,00	50,00
Sal Mineral	74,00	111,00	115,00	120,00	150,00	150,00
Ração Bezerras	301,00	323,00	150,00	120,00	121,00	38,00
Total	445,00	504,00	315,00	290,00	321,00	238,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2008

As vendas de animais estão expostas na tabela a seguir:

TABELA 11 - Vendas de animais

VENDAS DE ANIMAIS - LEONI A. ZENI			
Período	Valor total	Valor patrimonial (custo)	Resultado
Fevereiro	4.600,00	3.000,00	1.600,00
Março	2.400,00	2.000,00	400,00
Maiο	1.650,00	890,00	760,00
Junho	4.038,00	3.000,00	1.038,00
Total	12.688,00	8.890,00	3.798,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2008

Como já citado, os custos de criação e desenvolvimento de bezerras, das novilhas e das vacas secas são lançadas como custo mensal. As vendas de animais são esporádicas, de modo que para o correto computo do resultado não operacional para o período, está lançado ao lado do valor de venda, o valor de custo de cada animal em função de sua vida útil. Dessa forma são baixados do ativo compondo um resultado não operacional para análise de retorno do investimento nos índices a serem calculados no presente trabalho.

Todo o leite produzido é vendido ao Laticínio Alto Alegre (Laticínio Daniel Colle Ltda.), em que o Sr. Leoni é sócio portador de 1/20 (um vinte avos) do capital Social.

Abaixo, na tabela 12, apresenta-se a composição da receita bruta da venda do leite:

TABELA 12 - Composição da receita bruta

COMPOSIÇÃO DA RECEITA BRUTA DA VENDA DE LEITE						
Descrição	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho
Leite produzido	14.605	11.657	13.112	10.830	9.495	8.251
Valor por Litro	0,5905	0,6249	0,6595	0,7040	0,7097	0,6756
Receita	8.624,00	7.285,00	8.647,00	7.624,00	6.739,00	5.574,38

Fonte: Dados da pesquisa, 2008

A produção está em baixa devido ao número de vacas secas em relação ao de vacas em produção como se pode observar pela comparação na tabela 9. A média obtida por vaca em lactação também se observa na tabela 13:

TABELA 13: Composição da média de produção por vaca em lactação

MEDIA DE PRODUÇÃO DIÁRIA POR VACA EM LACTAÇÃO						
Descrição	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho
Produção mensal	14.605	11.657	13.112	10.830	9.495	8.251
Vacas em lactação	21,00	21,00	22,00	25,00	17,00	17,00
Média	23,2	18,5	19,9	14,4	18,6	16,2

Fonte: Dados da pesquisa, 2008

Nota-se pelo número de novilhas que o potencial de produção futuro da propriedade é bastante alto.

Considerando se que o tempo de ociosidade de produção médio de uma vaca é de 3 meses para um ciclo de produção de 10 meses em média, o número de vacas secas mostrado na tabela 08 indica um desencontro no manejo, já que se apresenta grande o número de vacas secas em comparação ao de vacas em produção.

A tabela 14 apresenta um resumo dos custos da atividade leiteira.

TABELA 14 - Custos e despesas da atividade leiteira

CUSTOS DA ATIVIDADE LEITEIRA - LEONI A. ZENI						
DESCRIÇÃO	jan/08	Fev/08	Mar/08	Abr/08	Mai/08	Jun/08
Alimentação/Ração	3.981,00	4.491,00	3.360,00	3.482,00	3.384,00	2.678,00
Alimentação/Silagem	-	-	563,92	655,15	692,74	674,50
Alimentação/Minerais	115,00	114,00	110,00	110,00	110,00	275,00
Medicamentos	660,00	420,00	226,00	210,00	244,00	614,00
Higiene/Material de ordenha	166,00	77,00	7,00	13,00	227,00	139,00
Inseminação/Reprodução	-	90,00	-	20,00	96,00	84,00
Pastagens Adubação	90,00	90,00	90,00	90,00	90,00	90,00
Mão-de-obra	760,00	760,00	830,00	830,00	830,00	830,00
Criação de Bezerras	445,00	504,00	315,00	290,00	321,00	238,00
Energia Elétrica	163,00	163,00	180,00	198,00	161,00	145,00
Serviços Veterinários	140,00	140,00	-	140,00	140,00	-
Depreciação	420,83	420,83	420,83	420,83	420,83	420,83
Totais	6.940,83	7.269,83	6.102,76	6.458,98	6.716,58	6.188,33

Fonte: Dados da pesquisa, 2008

Os valores lançados a título de pastagens e adubação representam desembolso no período. Sua origem advém de amortização assim como a depreciação, pois não são de desembolsos periódicos como os outros gastos.

A tabela 15 apresenta o DRE, Demonstração do Resultado do Exercício, computado e elaborado tendo por base as tabelas e informações coletadas e citadas anteriormente, e o sistema variável de custeio.

TABELA 15 - Demonstração do resultado do exercício

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO - DRE	jan/08	fev/08	mar/08	abr/08	mai/08	jun/08	SOMA	%
(+) Receita operacional bruta	8.624,00	7.285,00	8.647,00	7.624,00	6.739,00	5.574,38	44.493,38	100%
(-) Contribuição p/Funrural	198,35	167,56	198,88	175,35	155,00	128,21	1.023,35	2,3%
(=) Receita Líquida	8.425,65	7.117,45	8.448,12	7.448,65	6.584,00	5.446,17	43.470,03	97,7%
(-) Custos e despesas variáveis	5.530,00	5.859,00	4.761,92	4.978,15	5.235,74	4.847,50	31.212,31	70,2%
Alimentação/Ração	3.981,00	4.491,00	3.360,00	3.482,00	3.384,00	2.678,00	21.376,00	48,0%
Alimentação/Silagem	-	-	563,92	655,15	692,74	674,50	2.586,31	5,8%
Alimentação/Minerais	115,00	114,00	110,00	110,00	110,00	275,00	834,00	1,9%
Medicamentos	660,00	420,00	226,00	210,00	244,00	614,00	2.374,00	5,3%
Higiene/Material de ordenha	166,00	77,00	7,00	13,00	227,00	139,00	629,00	1,4%
Inseminação/Reprodução	-	90,00	-	20,00	96,00	84,00	290,00	0,7%
Energia Elétrica	163,00	163,00	180,00	198,00	161,00	145,00	1.010,00	2,3%
Criação de Bezerras	445,00	504,00	315,00	290,00	321,00	238,00	2.113,00	4,7%
(=) Margem de Contribuição	2.895,65	1.258,45	3.686,20	2.470,50	1.348,26	598,67	12.257,72	27,5%
(-) Custos e despesas fixas	1.410,83	1.410,83	1.340,83	1.480,83	1.480,83	1.340,83	8.465,00	19,0%
Mão-de-obra	760,00	760,00	830,00	830,00	830,00	830,00	4.840,00	10,9%
Pastagens Adubação	90,00	90,00	90,00	90,00	90,00	90,00	540,00	1,2%
Serviços Veterinários	140,00	140,00	-	140,00	140,00	-	560,00	1,3%
Depreciação	420,83	420,83	420,83	420,83	420,83	420,83	2.525,00	5,7%
(=) Resultado antes dos Encargos Financeiros	1.484,81	(152,39)	2.345,36	989,67	(132,57)	(742,16)	3.792,72	8,5%
(-) Encargos Financeiros	406,73	393,81	753,49	314,33	330,94	336,76	2.536,06	5,7%
(=) Resultado Operacional	1.078,08	(546,20)	1.591,87	675,34	(463,51)	(1.078,92)	1.256,66	2,8%
(=) Resultado não Operacional		1.600,00	400,00	-	760,00	1.038,00	3.798,00	8,5%
(+) Receitas não Operacionais		4.600,00	2.400,00		1.650,00	4.038,00	12.688,00	28,5%
(-) Custos e Despesas não Operacionais		3.000,00	2.000,00		890,00	3.000,00	8.890,00	20,0%
(=) Resultado do Exercício	1.078,08	1.053,80	1.991,87	675,34	296,49	(40,92)	5.054,66	11,4%

A atividade apresentou resultado positivo na soma dos meses. Os encargos financeiros estão consumindo grande parte da margem de contribuição da atividade.

O gráfico a seguir demonstra a evolução da média de produção mensal por vaca em lactação.

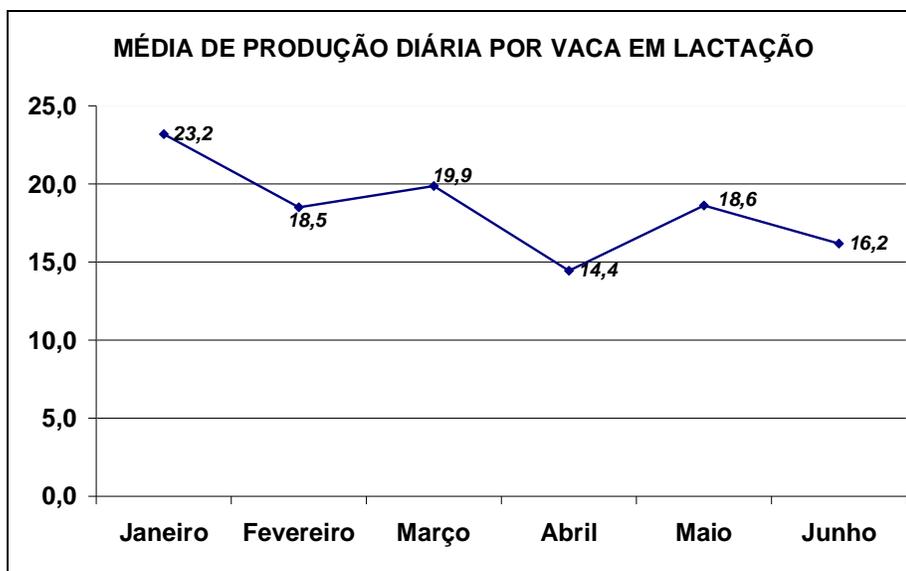


GRÁFICO 1 – Média de produção diária por vaca em lactação
Fonte: dados da pesquisa, 2008

É notória a relação entre a média de produção por animal comparada com o resultado do período. A média vem diminuindo enquanto o resultado também.

3.3 APLICAÇÃO DAS FERRAMENTAS

A seguir segue um quadro resumo de dados gerenciais para análise e aplicação das ferramentas contábeis:

Grau de alavancagem operacional	2,69	(2,30)	2,32	3,66	(2,91)	(0,55)
Margem de contribuição	2.895,65	1.258,45	3.686,20	2.470,50	1.348,26	598,67
Margem de contribuição por litro de leite	0,20	0,11	0,28	0,23	0,14	0,07
Retorno sobre o PL	0,21%	0,20%	0,38%	0,13%	0,06%	-0,01%
Retorno sobre o Ativo	RESUMO DE DADOS GERENCIAIS PARA ANÁLISE					
Custo da Dívida	jan/08 1,64%	fev/08 1,56%	mar/08 2,90%	abr/08 1,55%	mai/08 1,60%	jun/08 1,60%
Leite produzido	14.605	11.657	13.112	10.830	9.495	8.251
Ponto de equilíbrio em litros de leite	9.167	16.716	7.450	7.870	12.759	23.121
Ponto de equilíbrio em média de produção diária por vaca	14,08	27,45	10,92	10,49	24,21	45,34
Média de produção diária por vaca	23,18	18,50	19,87	14,44	18,62	16,18

TABELA 16 - Resumo de dados gerenciais
 Fonte: dados da pesquisa, 2008

Junto com os dados gerenciais, a tabela 16 traz o volume de produção do período.

O ponto de equilíbrio foi calculado em litros de leite considerando-se os custos e despesas fixas do mês. Representa o volume de produção necessário para se cobrir os custos fixos, de modo que a partir daí, a margem de contribuição representa resultado positivo para o período. A seguir, o gráfico 2 traz o ponto de equilíbrio em comparação com a produção.

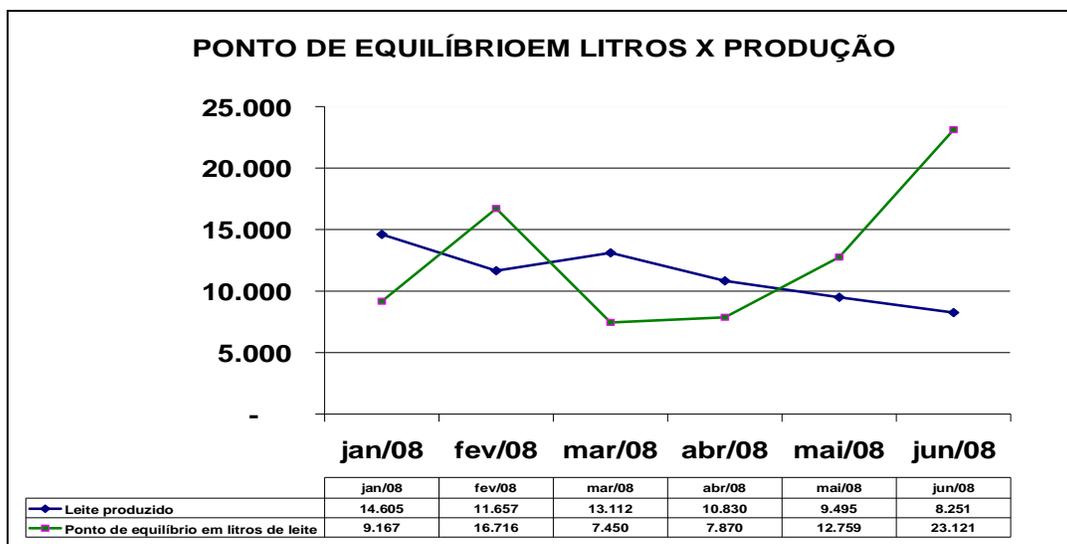


GRÁFICO 2 – Ponto de equilíbrio
 Fonte: dados da pesquisa, 2008

Nota-se que em 03 períodos a produção foi abaixo do ponto de equilíbrio, trazendo prejuízo para a atividade.

O gráfico a seguir traz a mesma comparação em média de produção diária por vaca em lactação

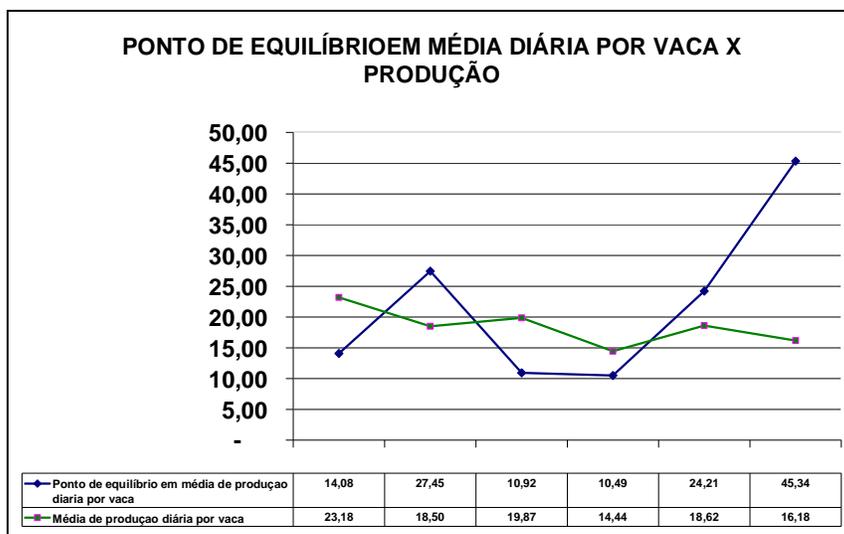


GRÁFICO 3 - Média diária por vaca x produção
Fonte: dados da pesquisa, 2008

Juntamente com a baixa da produção total, acompanha a baixa da média diária por vaca. Outra variável importante é o preço de venda do produto que baixou nos últimos períodos, elevando os índices de necessidade de produção.

O próximo gráfico traz o grau de alavancagem operacional, que representa o aumento do resultado a cada 1% de aumento das vendas. Esse índice é satisfatório em 03 períodos. O fato de a margem de contribuição ser negativa, baixa esse índice para valor menor que zero.

Considerando-se as perspectivas de aumento da produção, o índice demonstra bom potencial de resultados para a atividade.

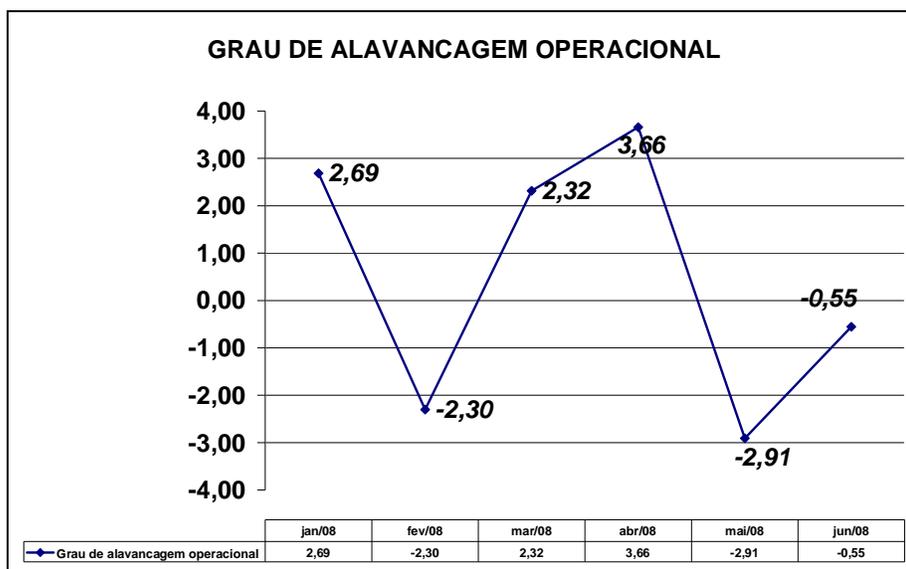


GRÁFICO 4 - Grau de alavancagem operacional
 Fonte: dados da pesquisa, 2008

Na seqüência temos a margem de contribuição, que representa o valor total das vendas, deduzidos os custos variáveis de produção, restando-os para cobrir os custos e despesas fixos e remunerar a atividade com lucros ou prejuízos.

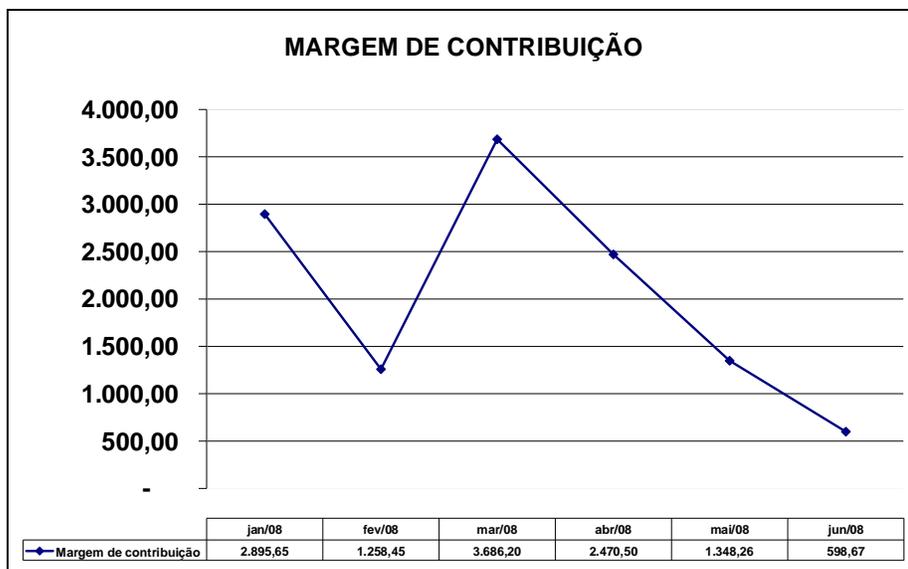


GRÁFICO 5 - Margem de contribuição
 Fonte: dados da pesquisa, 2008

Percebe-se grande oscilação da margem de contribuição com tendência de baixa. A comparação com os dados anteriores referentes à produção, evidenciam a necessidade de maior produtividade para que ela se mantenha positiva.

O gráfico 6 traz a mesma análise, mas em litros de leite produzidos.

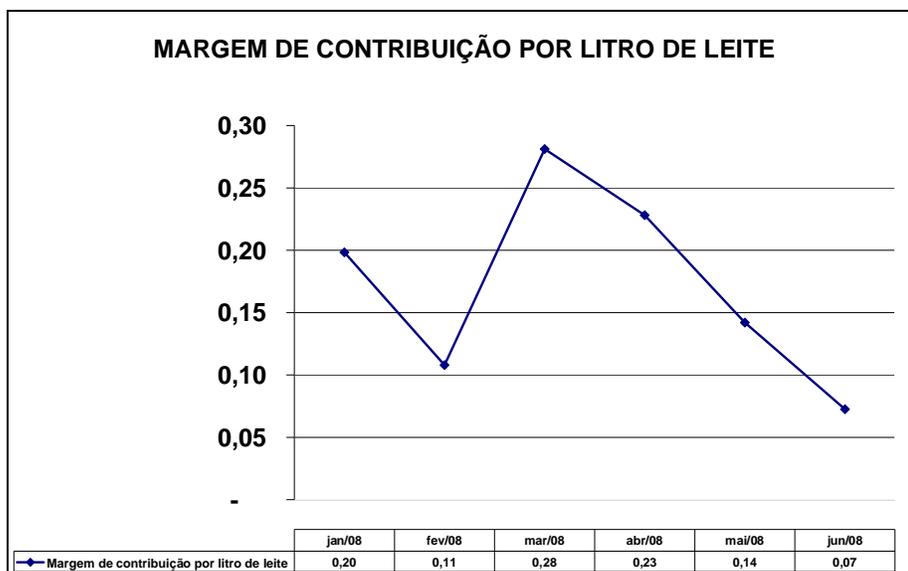


GRÁFICO 6 - Margem de contribuição por litro de leite
 Fonte: dados da pesquisa, 2008

O desencontro no manejo das vacas secas e vacas em lactação traz a tona a tendência de maiores prejuízos nos meses seguintes.

O inventário de animais nos mostra o grande número de novilhas, bem como uma futura reviravolta no quadro de vacas secas versus vacas em lactação. Boa parte das novilhas está prestes a entrar e lactação. Estes fatos geram alta confiança na atividade e perspectivas altas de resultados positivos futuros.

O próximo gráfico nos mostra o retorno sobre o patrimônio líquido. Esse índice é muito importante para que o proprietário tenha uma noção clara do retorno obtido pelo seu investimento



GRÁFICO 7 - Retorno sobre o patrimônio líquido
 Fonte: dados da pesquisa, 2008

No período em que se tem prejuízo, o índice também é negativo. Do primeiro ao quinto mês o índice é positivo, sendo que o último é negativo. A perspectiva de aumento de produção gera expectativas positivas para esse índice.

O retorno sobre o ativo total investido também acompanha o índice de retorno sobre o patrimônio líquido.



GRÁFICO 8 - Retorno sobre o ativo
 Fonte: dados da pesquisa, 2008

O melhor mês para esses dois índices é o mês de março, em que se tem um retorno de 0,38% para o Patrimônio Líquido e 0,37% para o Ativo total. Segue agora o gráfico representativo do custo da dívida.

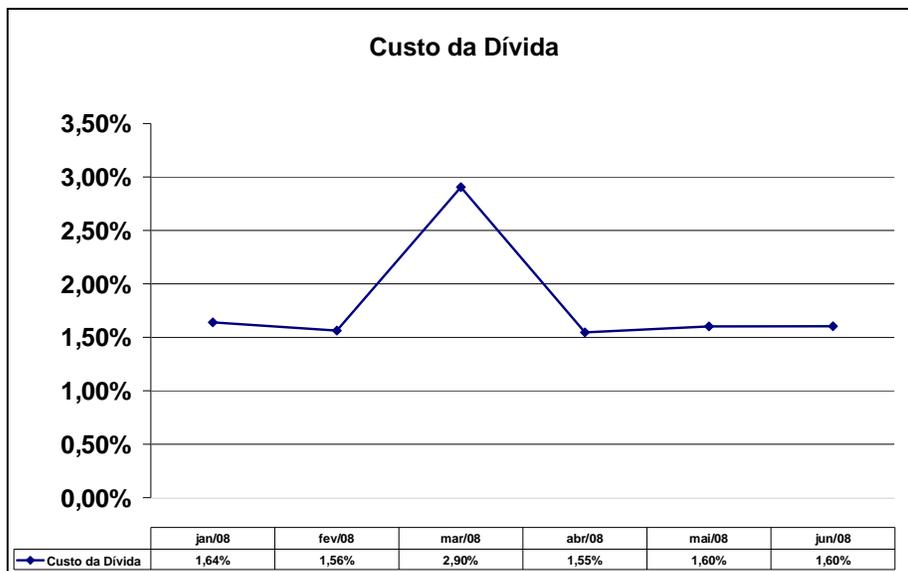


GRÁFICO 9 - Custo da dívida
Fonte: dados da pesquisa, 2008

Aqui está um ponto forte a ser atacado para se melhorar o resultado da atividade. Os juros incorridos são altos. Temos um pico de 2,9% no mês de março. Esse desnível refere-se a multas e taxas de renovação de um dos financiamentos. O proprietário, já está pleiteando novo financiamento a fim de quitar este de alto custo financeiro.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Todas as demonstrações e ferramentas aplicadas apresentados possibilitam uma clara compreensão da necessidade da propriedade a curto prazo: aumento de produtividade. A estrutura de custos da empresa é boa, conta com assistência veterinária e métodos adequados de produção, dando um bom suporte para isso.

Os índices de retorno sobre o capital investido são muito baixos. Considerando-se os fatos de os custos de criação dos animais são todos absorvidos pela atividade, e de que é alto o número de novilhas e bezerras em desenvolvimento, vê-se a médio prazo um incremento na produção. Os custos fixos da propriedade são baixos e o incremento previsto da produção não acarreta necessidade de alterá-los. A margem de contribuição é satisfatória e traz expectativa de bons resultados em se aumentando a produtividade.

Devido a alguns fatos recentes imprevistos como constantes perdas de inseminação, atrasando o ciclo de produção dos animais, o produtor está com um sério problema de manejo, pois a razão entre vacas secas e vacas em lactação está muito alta. A maioria das vacas está secando na mesma época. Esse fato é notado pela análise da baixa média de produção diária por vaca, e pela razão entre vacas secas e vacas em lactação.

Outro fato inesperado é a baixa do preço do leite percebido nos últimos meses. Tal fato incomum nos meses de inverno ajudou a incrementar o prejuízo operacional.

O produtor, com os estes dados em mãos, tem agora uma visão mais clara de suas necessidades. Nota-se que o estudo feito foi viável e de grande importância para o gerenciamento da atividade, pois se tem agora a medida do potencial de resultado da propriedade. A partir disso, pode-se dar o passo certo em busca de melhores resultados.

4.1 SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

Buscou-se com esse trabalho, desenvolver um estudo de caso em uma propriedade rural que trabalha com a pecuária leiteira, a fim de levantar dados contábeis para a elaboração de demonstrações de resultado e aplicação de ferramentas contábeis visando identificar a sua aplicabilidade à atividade, e sua viabilidade.

Para tanto foram identificadas as informações necessárias para o processo de gestão do proprietário e iniciada a coleta de dados.

Pode-se constatar que os objetivos gerais e específicos foram atingidos em sua totalidade, já que todas as ferramentas aplicadas trouxeram contribuições notórias ao processo de tomada de decisão do administrador.

As ferramentas trouxeram uma visão clara do retorno obtido pelo capital investido. Apesar de os índices não serem satisfatórios, concluiu-se que a propriedade tem um grande potencial de resultados futuros.

Os pontos fracos identificados da propriedade são o manejo, responsável pelo prejuízo operacional da atividade e os encargos financeiros que também comprometem o resultado da atividade.

O potencial da propriedade está em seu baixo custo fixo, e na sua possibilidade de expansão da produção, devido o alto número de novilhas.

Com estas informações em mãos, sugere-se ao administrador:

- Manter as novilhas para futura produção afim de superar o ponto de equilíbrio de produção;
- Aumentar a média de produção diária por vaca desfazendo-se das menos produtivas, identificando-as pela sua contribuição individual para o resultado da atividade;
- Buscar alternativas para se reordenar o manejo das vacas produtoras;
- Buscar alternativas de refinanciamento do tanque de resfriamento de leite, a fim de diminuir o encargo financeiro da atividade;
- Incrementar os controles contábeis aplicando ferramentas de controles de caixa e melhoramento das demonstrações contábeis a fim de buscar o resultado obtido por vaca.

Sugere-se ao proprietário a correção do manejo das vacas produtoras e das novilhas em desenvolvimento. Também se deve manter as melhores vacas, identificando-as por controles individuais de produção, e não se desfazer de novilhas a fim de aumentar a produção futura, que está em baixa no momento.

A aplicação dessas medidas administrativas e o constante acompanhamento desses índices são visivelmente necessários para a segurança do proprietário quanto ao seu investimento e dos resultados futuros da atividade.

5 REFERÊNCIAS

CREPALDI, S. A. **Contabilidade rural**. São Paulo: Atlas, 1998.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006

HOSS, O. CASAGRANDE, L. F.; METZNER, C. **Conhecimento e aplicação contábil**. Cascavel: DRHS, 2008.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2006.

LEONE, G. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARION, J. C. **Contabilidade rural**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MARION, J. C. **Contabilidade rural**. 8. ed. Atlas: São Paulo, 2005.

NEVES, S. **Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras**. São Paulo: Frase, 2007.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GODOY, A.S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo v. 35, n.2, p. 57 – 63; n.3, p. 20 – 29; n.4, p. 65 – 75 mar/ag.1995.

IBGE, <http://www.sidra.ibge.gov.br/>.