

PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DE UM MÉTODO DE CUSTEIO EM UMA EMPRESA DO AGRONEGÓCIO

JULIANO DERKOSKI

Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis
Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR, Campus Pato Branco.
E-mail: derkoski@gmail.com

LUIZ FERNANDE CASAGRANDE

Professor UTFPR – Campus Pato Branco
Mestre em Gestão e Competitividade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)
Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR, Campus Pato Branco.
E-mail: casagrande@utfpr.edu.br

RESUMO

Este estudo teve por objetivo realizar um estudo de caso, propondo um sistema de custeio para uma empresa do ramo do agronegócio, na região Sudoeste do Paraná. Partindo do objetivo, foi efetuada uma revisão da literatura de custos, na sequência foram levantados os custos e despesas da empresa, bem como suas necessidades e objetivos em relação ao método de custeio a ser aplicado. Analisados os pontos e contrapontos, decidiu-se pela implantação método de custeio ABC para a separação dos custos por atividade, e posteriormente a implementação custeio variável, para se obter a margem de contribuição de cada atividade. Como resultado a pesquisa obteve êxito na implantação simultânea dos métodos de custeio ABC e variável, onde foram conhecidos os custos e despesas da empresa por atividade. A partir dos resultados foram elaboradas recomendações para a administração.

Palavras-chave: Métodos de custeio. Atividades. Custos. Agronegócio.

ABSTRACT

This study aimed to conduct a case study, proposing a costing system for a company in the agribusiness sector, in the Southwest region of Parana. Starting from the goal had been accomplished a literature review of costs, in the sequence were raised costs and expenses of the company, as well as your needs and goals in relation to the costing method to be applied. Reviewed the points and counterpoints, it was decided by the implementation of ABC method for the separation of costs by activity, and subsequently implement variable costing, to obtain the contribution margin of each activity. As a result the search was successful in the simultaneous deployment of costing methods and variable ABC, where they were known costs and business expenses by activity. The results were drawn up recommendations to management.

Keywords: Methods of costing. Activities. Costs. Agribusiness.

1 INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas houve um enorme acirramento por parte da livre concorrência comercial, e no setor do agronegócio não é diferente, sobrevivem apenas às empresas que melhor se preparam frente aos desafios que o mercado apresenta. Além disso, a margem de lucro obtida pelo setor é consideravelmente baixa, e o que mantém as empresas em atividade na maioria das vezes, é o volume de operações realizadas dentro de um determinado período.

Apesar das adversidades, o setor do agronegócio é de grande importância para a economia nacional, fato que é comprovado nos dados apresentados pela Secretaria do Comércio Exterior - SECEX (2009), onde o setor aparece como responsável por 41,25% das exportações do Brasil no ano de 2009, tendo dessa forma contribuído diretamente para equilíbrio da balança comercial.

Frente à importância do setor para a economia nacional, e o constante aumento na competitividade entre as instituições, a busca de novas ferramentas, que aumentem a capacidade da empresa de tomar decisões em um menor espaço de tempo, pode definir as empresas que continuam no mercado e as que desaparecem, nesse contexto à gestão de custos assume papel fundamental no auxílio das tomadas de decisões, e para isso se faz importante que informes gerenciais de custos estejam à disposição dos administradores.

Por meio dos argumentos apresentados é relevante que seja realizado um estudo, que auxilie as empresas do ramo na gestão de seus custos, e conseqüentemente propicie um maior embasamento aos empresários no momento da tomada de decisões, contribuindo assim para o fortalecimento do ramo do agronegócio.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesse capítulo serão apresentadas as referências utilizadas no trabalho.

2.1 A CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos é responsável pelo processo de mensuração do valor do custo dos insumos utilizados na produção de um bem ou serviço, os quais são sacrifícios que a empresa faz em um determinado momento com o objetivo de obtenção de benefícios futuros. Para a facilitação do entendimento dos conceitos da contabilidade de custos elaborou-se a Quadro 1 onde são descritas suas principais nomenclaturas.

Nomenclatura	Atribuições
Gasto	É o valor dos insumos adquiridos pela empresa, independentemente de terem sido utilizados ou não.
Desembolso	É o ato do pagamento do gasto, e este pode ocorrer em um momento diferente da geração do gasto.
Custo de fabricação	É o valor dos insumos usados na fabricação dos produtos da empresa.
Despesa	É o valor dos insumos consumidos para o funcionamento da empresa e não identificados com o processo de fabricação.
Custo Gerencial	É o valor dos insumos (bens e serviços) utilizados pela empresa. São englobados no custo gerencial os custos de fabricação e as despesas.
Perda	É o valor dos insumos consumidos de forma anormal. Consumo de insumos de forma não eficiente.
Desperdício	É o esforço econômico que não agrega valor ao produto da empresa e nem serve para suportar diretamente o trabalho efetivo. Esse processo engloba as perdas anormais e também as ineficiências normais do processo.
Investimento	É o valor dos insumos adquiridos pela empresa não utilizados no período, os quais poderão ser empregados em períodos futuros.

Quadro 1: principais nomenclaturas da contabilidade de custos.

Fonte: Bornia (2010)

Por meio do Quadro 1 pode-se analisar as atribuições de cada nomenclatura de custos, para que dessa forma seja de fácil assimilação os termos discutidos no presente trabalho.

Além da utilização de nomenclaturas, é comum a utilização de classificações de custos, por esse motivo no Quadro 2 serão apresentadas e discriminadas as mais encontradas no dia-a-dia da contabilidade.

Custo	Classificação
Custos Diretos	Para Bornia (2010) os custos diretos são aqueles de fácil identificação com o processo produtivo. Para Martins e Rocha (2010, p. 39) “custos diretos são aqueles identificáveis e mensuráveis, em relação a cada entidade objeto de custeio, de maneira clara, direta, precisa, objetiva e economicamente viável”.
Custos Indiretos	Os custos indiretos são aqueles que para apropriação ao produto, necessitam primordialmente de uma forma de distribuição (rateio) indireta, a qual muitas vezes é estimada e, portanto subjetiva (Martins; Rocha, 2010). ex. Aluguel, Salários dos supervisores, etc..
Custos Fixos	Custos fixos são os gastos mensais da empresa, os quais independentemente da produção, a empresa terá de supri-los (desembolsar), nesse contexto Silva e Lins (2010, p. 13) os definem como “aqueles cujo total não varia proporcionalmente ao volume produzido”. O termo custo fixo não significa necessariamente que o valor do gasto seja estável ou constante, muitas vezes existe uma variação provocada por “reajustes de preços” (Martins; Rocha, 2010, p. 22).
Custos Variáveis	São os custos que variam de acordo com a produção da empresa, cada unidade produzida a mais ou a menos resultará diretamente no custo final do produto (Silva; Lins, 2010). Martins e Rocha (2010) destacam que o termo variabilidade de custos está diretamente ligado a dimensão física (quantidade) de consumo, mas não exclusivamente por esta, porque o custo pode variar mesmo que seja mantida a produção, muitas vezes devido a atualizações de preços dos fornecedores e também por alterações do cambio. Ex. matéria-prima.

Quadro 2: principais classificações da contabilidade de custo.

Fonte: adaptado de: Martins e Rocha (2010); Silva e Lins (2010); Bornia (2010).

Por meio de análise do Quadro 2 é possível visualizar as definições e atribuições das principais formas de custos, bem como sua conceituação literária.

2.2 SISTEMAS DE CUSTEIO

Para escolha do sistema de custeio deve-se levar em consideração, primeiramente a qualidade das informações que se obtém a partir da sua utilização, e se estas são relevantes para a administração da empresa. Para Bornia (2010, p.31) o sistema de custeio primeiramente decide “o que deve ser considerado (qual informação é importante) para, em seguida, analisar como a informação será obtida (de que forma será a operacionalização do sistema)”. Dessa forma a importância de se decidir quais os objetivos a alcançar com a utilização de determinado método de custeio, para que seja efetuada a melhor escolha.

2.2.1 Custeio Variável

No método de custeio variável dos produtos, o que é levado em consideração para sua mensuração são “exclusivamente seus custos variáveis” (Martins; Rocha, 2010, p. 65), na mesma linha de pensamento Martins (2006, p.216) afirma que “só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado”. Nesse método todos os custos fixos, são jogados diretamente para o resultado, respeitando o princípio da competência.

O custeio variável é o mais usado no auxílio à tomada de decisões, por gerar alguns indicadores gerenciais, como a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio, a margem de segurança e Grau de Alavancagem Operacional - GAO.

Margem de Contribuição: Segundo Bornia (2010, p.55) “margem de contribuição é o montante da receita diminuído dos custos variáveis”, ou “preço de venda menos os custos variáveis”.

Ponto de Equilíbrio: O ponto de equilíbrio é o nível zero, onde a empresa vendeu o suficiente para cobrir todos os seus custos fixos e variáveis, dessa forma não gerando lucro nem prejuízo.

Margem de Segurança: A margem de segurança segundo Bornia (2010, p.64) “representa o quanto as vendas podem cair sem que haja prejuízo para a empresa”.

Grau de Alavancagem Operacional – GAO: A alavancagem operacional é definida por Neves Júnior, Freitas, Pereira (2008 *apud* Matarazzo, 1997) como “o quanto a empresa

consegue aumentar o lucro através da atividade operacional, basicamente em função do aumento da margem de contribuição”, o que representa a proporção do aumento do lucro em relação ao aumento das vendas, de maneira que um leve aumento nas vendas pode representar um grande aumento no lucro. O GAO também serve para medir a distância que a empresa está do ponto de equilíbrio, em geral, quanto maior o índice do GAO, mais próximo à empresa está do seu ponto de equilíbrio.

2.2.2 Custeio ABC (*Activity Based Cost*)

A regra geral no método de custeio ABC, os produtos consomem atividade, logo são consumidores de custos, dessa forma para apurar o custo do produto, são primeiramente custeadas as atividades. A implantação do método segue as seguintes etapas:

- (I) mapear os processos existentes;
- (II) identificar as atividades dentro de cada processo, separando aquelas que agregam valor daquelas que não agregam e seus respectivos custos;
- (III) identificar os direcionadores de custos;
- (IV) identificar a taxa relativa a cada atividade (atividade / direcionador identificado);
- (V) alocar os custos de cada atividade aos produtos conforme o consumo dessas atividades (taxa x volume). (Silva; Lins, 2010, p.67)

Na comparação com outros sistemas o método apresenta certa complexidade na obtenção dos custos finais, exigindo assim maiores investimentos na implantação e acompanhamento dos resultados.

2.2.3 Custeio Ideal

O custeio ideal é definido por Bornia (2010, p.83) como “o máximo possível de desempenho que seria obtido do insumo analisado, atingível somente em condições ideais de trabalho”. Dessa forma a utilização dos insumos sem nenhum desperdício. A gestão de custos por esse método enfatiza os desperdícios, e por meio dessa proporciona a administração a estipulação de metas para a redução dos desperdícios.

2.2.4 Custeio RKW / Pleno

Para o custeio *RKW*/pleno não existe a necessidade de separação de custos fixos, variáveis ou despesas, porque para formação do custo do produto, ele leva em consideração além dos custos de produção, todos os gastos da administração geral, custos fixos e de vendas (Martins; Rocha, 2010, p.127). Além dos custos diretamente associados, são-lhe também

atribuídas determinadas percentagens dos custos gerais da empresa, permitindo assim isolar os custos totais de funcionamento dessa unidade.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O trabalho apresenta sua natureza de pesquisa como um estudo de caso, uma vez que investiga dados reais em profundidade, enquadrando-se no conceito de Yin (2003, p. 21) que relata ser o estudo de caso é “uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida”. Também nos conceitos de Gil (1999, p. 73) o qual diz que “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”. Para Fachin (2001, p. 42) no estudo de caso todos os aspectos são investigados e por tratar-se de um estudo intensivo “podem até aparecer relações que de outra forma não seriam descobertas”.

A classificação segundo o caráter de pesquisa é exploratória, porque o mesmo busca desenvolver, esclarecer e modificar conceitos existentes nas organizações, para formular problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis em estudos futuros. Para definição de seu caráter, se faz uso do conceito elaborado por Vieira (2002, p. 65) que relata que a “pesquisa exploratória visa proporcionar ao pesquisador uma maior familiaridade com o problema em estudo”.

Para a coleta de dados usou-se a abordagem qualitativa, a qual tem por objetivo “reduzir a distância entre indicador e indicado, entre teoria e dados, entre contexto e ação” e para isso “compreende um conjunto de diferentes técnicas interpretativas que visam a descrever e a decodificar os componentes de um sistema” (Neves, 1996). A pesquisa foi realizada na empresa ABC Agrícola Ltda., por meio de entrevistas não estruturadas, efetuadas com administração da empresa, para dessa forma contribuir com seus objetivos e perspectivas. As entrevistas foram realizadas entre os meses de julho e agosto de 2010.

Os dados coletados sofreram ordenação e são apresentados em capítulo próprio, para análise e interpretação dos seus resultados, conforme dispôs Gil (1999, p.168) de que “A análise tem como objetivo organizar e resumir os dados de tal forma que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para investigação”. Quanto à interpretação, busca o sentido amplo das respostas, o que é feito mediante a sua ligação a conhecimentos já obtidos.

4 ESTUDO DE CASO

Nesse capítulo serão apresentadas as considerações a respeito do estudo de caso efetuado na empresa ABC agrícola Ltda.

4.1 COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Os dados foram obtidos *in loco* por meio de diálogos e entrevistas não estruturadas efetuadas com o administrador da empresa durante os meses de julho e agosto de 2010, além da utilização de relatórios fornecidos pelo sistema eletrônico de dados utilizado pela empresa, e em alguns momentos foram utilizados dados fornecidos pela contabilidade.

A primeira etapa do trabalho se deu pela coleta dos custos fixos totais, em seguida foram identificadas as principais atividades da empresa, para dessa forma efetuar as devidas distribuições dos custos fixos para as atividades. No Quadro 3 são descritas as principais atribuições de cada atividade desenvolvida pela empresa.

Atividade	Definição
Cereais	Atividade responsável pelo recebimento, armazenamento, limpeza, secagem e classificação dos cereais (soja, milho, trigo, cevada e feijão), todos os produtos utilizam os mesmos processos de beneficiamento, mesma estrutura física e espaço de armazenamento.
Insumos Agrícolas	Engloba toda parte de compra e venda de insumos (defensivos, sementes, adubos, fertilizantes, calcários, corretivos de solo), prestação de serviços de agrônomos e técnicos agrícolas.
Outros Produtos	Atividade responsável pela compra, recebimento, armazenamento e venda dos demais produtos comercializados pela empresa, entre eles destaca-se: máquinas e implementos agrícolas e industriais, rações, concentrados, suplementos alimentícios, etc.
Transporte	Atividade responsável pelo transporte de cargas que exigem veículos de grande porte.

Quadro 3: principais atividades desenvolvidas pela empresa.

Fonte: o Autor.

4.1.1 Distribuição dos custos fixos entre as atividades

Os critérios de distribuição dos custos fixos da empresa entre as atividades estão descritos a seguir.

Salários e Encargos: os custos e despesas com salários e encargos foram distribuídos conforme o trabalho desenvolvido por cada colaborador dentro de sua respectiva atividade.

Conservação e Limpeza: nas despesas com conservação e limpeza, partiu-se do princípio de rateio em função da área utilizada por cada atividade, onde o total da área construída na matriz é de 520m². A atividade que ocupa o maior espaço físico dentro dessa estrutura é o da atividade insumos agrícolas, ocupando uma área de 200m², e logo após as atividades de cereais e outros produtos com 160m² cada uma.

Energia Elétrica: o rateio da energia elétrica foi efetuado proporcionalmente área construída no estabelecimento matriz, e ocupada por cada atividade, pelo fato de ser o fator mais próximo da realidade de consumo desse insumo. Mas para evitar arbitrariedades em futuras distribuições de custos entre as atividades, passou-se à empresa a orientação de medidores específicos para cada atividade.

Depreciação: a depreciação referente aos veículos pesados foi alocada diretamente na atividade transporte. Com relação à depreciação dos veículos leves, levou-se em consideração o fato de que existe um veículo destinado para cada atividade da empresa, dessa forma a depreciação foi distribuída conforme o uso efetivo dos veículos pelas atividades.

Telefone e Internet: por falta de critérios específicos para a distribuição dos gastos com telefone e internet, utilizou-se os índices encontrados com os gastos da folha de pagamento.

Despesas com Veículos: as despesas com veículos foram separadas entre, despesas com veículos pesados e com veículos leves, onde serão distribuídas conforme o efetivo uso dos veículos pelas atividades. Na distribuição das despesas com veículos pesados a atividade de transporte recebeu todo o valor constante nessa conta, devido ao fato de que nela são lançados somente os gastos com a manutenção da atividade de transporte. No que diz respeito à distribuição dos gastos com os veículos leves as atividades de cereais e insumos agrícolas são responsáveis por 42,85% cada uma dos gastos que integram essa conta, e o restante 14,3% é de responsabilidade da atividade de outros produtos.

Outros custos e despesas: foram alocados nesta os demais custos e despesas da empresa e por falta de critérios objetivos, decidiu-se utilizar como critério de rateio o faturamento de cada atividade.

4.1.2 Resumo da distribuição dos custos fixos entre as atividades

Quando finalizadas as distribuições dos custos fixos entre as atividades chegou-se a Tabela 1, a qual apresenta os valores totais de custos fixos por atividade.

Tabela 1: distribuição dos custos fixos para as atividades.

Custos Fixos	ATIVIDADES				Total
	Cereais	Insumos Agrícolas	Outros Produtos	Transporte	
Salários e Encargos	117.872,16	70.261,29	37.029,97	87.561,48	312.724,90
Energia Elétrica	1.941,03	1.157,46	609,45	-	3.707,94
Depreciação	6.559,06	6.490,28	5.978,09	132.494,40	151.521,82
Telefone/Internet	5.108,45	3.045,05	1.604,84	3.794,82	13.553,15
Conservação e Limpeza	1.894,91	2.368,63	1.894,91	-	6.158,45
Veículos Pesados	-	-	-	255.301,69	255.301,69
Veículos Leves	24.017,93	24.017,93	8.005,97	-	56.041,83
Outros custos e despesas	25.149,04	5.623,51	1.186,34	1.379,89	33.338,78
Custos fixos totais matriz	182.542,57	112.964,15	56.309,56	480.532,27	832.348,56
Custos fixos filial 1	310.852,25	-	-	-	310.852,25
Custos fixos filial 2	261.679,34	-	-	-	261.679,34
Custos fixos - total geral	755.074,16	112.964,15	56.309,56	480.532,27	1.404.880,15

Fonte: o Autor.

Por meio da Tabela 1 é possível ter uma dimensão dos custos por atividades, efetuando-se uma simples análise na distribuição dos custos da matriz, percebe-se que 57,73% dos custos fixos foram gerados pela atividade transporte, sendo seguida pela atividade de cereais a qual gerou 21,93% dos custos da matriz. Optou-se pela distribuição dos custos fixos das filiais, diretamente na atividade cereais, pelo motivo das mesmas possuírem essa única atividade, na sua estrutura física.

Logo após o transporte dos custos fixos das filiais, nota-se que a atividade de cereais passou a ser a responsável por 53,74% dos custos fixos da empresa.

Depois de conhecidos os custos fixos, passa-se a calcular a margem de contribuição total de cada atividade, para que dessa forma a apresentação dos dados seja mais clara e objetiva. A distribuição dos dados resultou na Tabela 2.

Tabela 2: cálculo da margem de contribuição total por atividade.

Atividades	ATIVIDADES				Margem Total
	Cereais	Insumos Agrícolas	Outros Produtos		
Total de vendas	8.757.914,28	1.958.333,91	413.133,03		
Custo total de aquisição	7.629.617,28	1.557.391,09	292.134,63		
Frete sobre vendas	246.231,52	-	-		
Outros custos sobre vendas	42.407,05	-	-		
Impostos sobre vendas	1.934,82	-	51.755,72		
Margem de contrib. Total	837.723,61	400.942,82	69.242,68		
%	9,57%	20,47%	16,76%		
Custos fixos da atividade	755.074,16	112.964,15	56.309,56		
Margem antes da distrib. Dos custos de Transporte	82.649,44	287.978,67	12.933,12		383.561,23
Resultado antes da distribuição dos custos da atividade transporte					383.561,23

Fonte: o Autor.

A partir da tabela 2, é possível perceber que a maior margem de contribuição é obtida pela atividade de insumos agrícolas, mas devido ao volume de produtos comercializados pela atividade cereais, esta apresenta a maior margem de contribuição total.

Com relação à atividade de transporte, esta existe na empresa apenas para prestar serviços de cargas próprias (para a própria empresa) para as atividades de insumos agrícolas e cereais, nesse contexto não possui receitas, apenas custos. Dessa forma procedeu-se a distribuição dos gastos da atividade a partir do total de cargas transportadas no período.

Para a atividade de cereais foram transportadas 10.084,37 toneladas e 4.771,63 toneladas de insumos, assim perfazendo um total de 14.856 toneladas. Na Tabela 15 é apresentada a distribuição dos custos da atividade transporte, entre as atividades cereais e insumos as quais utilizaram os serviços durante o ano. A distribuição dos custos foi efetuada proporcionalmente ao volume transportado para cada atividade durante o ano, onde $((480.532,27 / 14.856) * 10.084,37)$ corresponde ao custo transportado para cereais, e $((480.532,27 / 14.856) * 4.771,63)$ para insumos agrícolas.

Tabela 3: distribuição dos custos da atividade transporte para as demais atividades.

Atividades	Distribuição dos custos da atividade transporte p/ demais atividades				
	Cereais	Insumos Agrícolas	Outros	Transporte	Total
Margem de contrib. total	837.723,61	400.942,82	69.242,68		1.307.909,11
Custos fixos anteriores	755.074,16	112.964,15	56.309,56		(924.347,88)
Margem Total	82.649,44	287.978,67	12.933,12		383.561,23
Distrib. Custos Transporte	326.189,12	154.343,15	-	(480.532,27)	
Resultado Final	(243.539,67)	133.635,52	12.933,12	-	(96.971,04)

Fonte: o Autor.

A partir da Tabela 3 é possível verificar que quando os custos fixos da atividade transporte são distribuídos, a atividade de cereais passou a apresentar margem negativa, e mesmo as outras atividades continuando com margens positivas de contribuição, a empresa apresentou resultado final negativo (prejuízo).

Dessa forma depois de efetuadas todas as distribuições dos custos fixos as atividades, nota-se que a empresa apresenta prejuízo de 7,41% com relação à margem de contribuição total apresentada no período, dessa forma exigindo atitudes do administrador quanto à gestão da empresa e atitudes perante aos resultados negativos obtidos no período.

4.2 RESULTADOS E DISCUSSÕES

No contexto do controle dos custos e também na gestão estratégica de custos Martins (2006, p. 298) relata ser “necessário que os gestores recebam informações precisas, tempestivas e atualizadas para um apoio eficaz ao processo decisório”, e nesse sentido o ABC é um instrumento muito útil no sentido de que os custos apresentados por esse método de custeio representam o mais próximo da realidade, o que cada produto consome em todas as suas etapas de processamento.

O processo de implantação e acompanhamento do método de custeio ABC, exige empenho e dedicação, seja por parte do administrador de custos, quer seja de seus colaboradores. Esse fator muitas vezes gera uma moderada resistência à implantação desse método por parte das empresas. Algo que pode ser superado quando mostrado ao gestor e aos colaboradores que os benefícios a serem obtidos com a utilização do método, são maiores que seus entraves.

Em linhas gerais o presente trabalho procurou apresentar alternativas de sistemas de custeio para a empresa estudada, também efetuar um levantamento dos principais sistemas de custeio, para dessa forma escolher qual ou quais sistemas seriam mais úteis para a administração.

Nesse contexto foram absorvidos pela a empresa os sistemas ABC e variável, sendo que o ABC para a separação dos custos fixos da empresa por atividades, e o variável para as análises de margem de contribuição e ponto de equilíbrio, visto que “os métodos de custeio não são excludentes” (Almeida; Santos, 2007), dessa forma apresentando ao administrador resultados estatísticos de custos, possibilitando uma tomada de decisão mais coerente com a realidade apresentada pela empresa.

Com a conclusão das distribuições dos custos fixos e variáveis por atividades, foi possível identificar que a atividade de insumos agrícolas é a que mais contribui para a formação do lucro da empresa, mesmo depois de ter recebido todos os custos e despesas que lhe cabiam, ela apresentou uma margem positiva, contribuindo dessa forma para amenizar o prejuízo do período estudado, o qual é proveniente da atividade de cereais.

Pelos argumentos apresentados o trabalho apresenta de grande importância para a empresa estudada, por meio dos indicadores apresentados pode contribuir para uma melhor gestão de custos. Também contribui na avaliação das atividades e por meio de indicadores de contribuição dos produtos integrantes para o resultado da empresa.

Ao final sugere-se para a empresa um estudo de viabilidade com relação à necessidade da continuidade das atividades desenvolvidas pela filial 02, a qual apresentou um custo fixo superior a R\$ 260.000,00 ao ano. Sendo que esta filial utiliza como sede uma estrutura alugada e que no período de análise desembolsou R\$ 165.000,00 com essa despesa aluguel.

Também é preciso levar em consideração a quantidade comercializada pela empresa no ano de 2009, que foi de 14.124 toneladas, caso a Filial 01 (própria) não consiga suprir a demanda sozinha, estudar a possibilidade de aumento da estrutura da mesma, utilizando o valor que hoje é desembolsado para manutenção da filial 02 (alugada).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve por objetivo principal, propor um sistema de custeio para auxiliar o processo de decisão de uma empresa do ramo do agronegócio, e conforme Lima, Egito e Silva (2002) a “utilização do custeio adequado contribui fortemente para a geração de inúmeras informações que podem fazer a diferença entre o sucesso e a descontinuidade de uma empresa”. No caso específico da empresa estudada foi possível à implantação de um sistema de custeio híbrido, mesclando a segurança do método ABC com a simplicidade do custeio Variável, para dessa forma aumentar o nível de informações disponibilizadas para o administrador.

O método de custeio ABC foi implantado para se conseguir a separação dos custos fixos por atividade e posteriormente o sistema de custeio variável foi utilizado para se obter a margem de contribuição de cada produto, o que segundo Martins (2006) “é absolutamente possível, viável e mesmo necessário ter a aplicação do ABC também dentro do conceito de custeio variável”.

O estudo de caso apresenta como principais resultados: (I) a separação da empresa em quatro atividades, (II) a distribuição dos custos fixos por atividade, (III) o cálculo da margem de contribuição e resultados por atividade, e (IV) o cálculo da margem de contribuição dos principais itens e grupo de itens comercializados pela empresa. Esses indicadores propiciam auxílio para o gestor e sua equipe nas tomadas de decisões futuras da empresa, além de no curto prazo, evidenciar as fragilidades de cada atividade, dessa forma auxiliando nos resultados imediatos.

Ao final fica a sugestão para a empresa, de um estudo de viabilidade com relação à continuidade das atividades da Filial 02, devido esta haver apresentado um alto custo fixo de manutenção, principalmente referente ao aluguel pago a terceiros, que de outra forma poderia

ser investido na ampliação da Filial 01, a qual é de sede própria. Para pesquisas futuras sugere-se da implantação do método de custeio ABC, com a separação dos custos em mais atividades, afim de que as arbitrariedades cometidas no rateio dos custos sejam diminuídas e ou eliminadas.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Lauro B. de; SANTOS, Ademilson R. dos. **Práticas de Contabilidade de Custos: Uma Investigação nas Indústrias Paranaenses**. Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão. Rio de Janeiro, v. 2, n.1, primeiro semestre de 2007. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/ufrj/issue/view/66>> Acesso em: 06 de nov. 2010, 17:30.

BORNIA, Antonio C. **Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FACHIN, Odila. **Fundamentos da Metodologia**. São Paulo: Saraiva, 2001.

GIL, Antônio C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

LIMA, Gerlando A. S. F. de; EGITO, Meline O. T. do; SILVA, José D. G. da. **Uma reflexão sobre as classificações dos custos para efeito da utilização dos custeios direto e por absorção**. IX Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo – SP, 13 a 15 de Outubro de 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. – 6. reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Eliseu; ROCHA Welington. **Contabilidade de Custos**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NEVES, José L. Pesquisa Qualitativa – Características, Usos e Possibilidades. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, V.1, Nº 3, 2º Sem. 1996. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/cad-pesq/arquivos/c03-art06.pdf>>. Acesso em: 22 nov. 2010. 22:12.

NEVES JUNIOR, Idalberto J. das, FREITAS, Leandro da S., PEREIRA, Carlos D. S.. **A utilização dos indicadores de margem de contribuição e grau de alavancagem operacional combinada para a avaliação de resultados de multi-lojas do Distrito Federal** – XV Congresso Brasileiro de Custos. 12 A 14 DE NOVEMBRO DE 2008.

SECEX/CONAB – **Balança do agronegócio exportações Brasileiras**. <<http://www.conab.gov.br/OlalaCMS/uploads/arquivos/cdf0bbb14d8387bc7d6269a315e4eef3..pdf>>. Acesso em: 06/11/2010 às 18:30.

SILVA, Raimundo N. S.; LINS, Luiz. S. **Gestão de Custos: Contabilidade, Controle e Análise**. São Paulo: Atlas. 2010.

VIEIRA, Valter A. **As tipologias, variações e características da pesquisa de marketing.** Revista FAE, Curitiba, v.5, n.1, jan./abr. p.61-70. 2002. Disponível em: <<http://www.mouraconsultoria.com.br/artigo/Tipologia...pdf>> Acesso em: 28 jun. 2010, 22:20.

YIN, Robert. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** São Paulo: Bookman, 2003.