

ANÁLISES DOS CUSTOS NA PRODUÇÃO DE LEITE PASTEURIZADO POR PRODUTORES E VENDEDORES AMBULANTES EM DOURADOS-MS

MANAGEMENT COSTS OF PRODUCTION BY MILK PRODUCERS PASTEURIZED AVALEITE OF THE MUNICIPALITY OF DOURADOS-MS

Celso Correia de SOUZA

Universidade Anhanguera Uniderp
csouza939@gmail.com

José Francisco dos REIS NETO

jfreis@terra.com.br

Reginaldo José da SILVA

Universidade Anhanguera Uniderp
pesquisadoremcontabilidade@gmail.com

Valdir da Costa PEREIRA

valdircostaper@yahoo.com.br

Recebido em 03/2016 – Aprovado em 10/2016

Resumo

Objetivou-se este trabalho em identificar um modelo sistema de gestão de custos, podendo ser testado utilizando os métodos de custeio variável ou custeio por absorção, no decorrer de todo processo de produção do leite tipo C pelos produtores da Associação de Vendedores Ambulante de Leite – AVALEITE, na cidade de Dourados-MS. A facilidade de identificação dos custos de produção e a aplicação de ferramentas de gestão poderão garantir um maior entendimento por parte dos associados, sendo fator importante para a saúde financeira e conseqüente crescimento do produtor. Ferramentas de gestão já utilizadas pelas indústrias, ainda não fazem parte da realidade de pequenos grupos produtores de leite, ou faz parte de maneira empírica, sem o devido conhecimento na sua utilização. Em toda cadeia produtiva, seja na indústria ou em uma pequena propriedade rural, é importante conhecer e aplicar a métodos de custos partindo da sua mensuração desde a ordenha até a entrega do produto final ao consumidor. Com o conhecimento dos métodos de custeios, espera-se aperfeiçoar a produção e comercialização do leite e, assim contribuir para que se possa chegar a um resultado que proporcione mecanismos que realmente venham contribuir para o desenvolvimento dos pequenos produtores rurais no município de Dourados- MS.

Palavras-Chave: contabilidade de custos, custeio por absorção, custeio variável.

Abstract

The objective of this work was to identify a model system management costs, can be tested using the methods of variable costing or absorption costing, throughout the whole production process of milk by producers of type C Sellers Association of Milk Lorry - AVALEITE in the town of Dourados, MS. The ease of identifying the costs of production and application of management tools will ensure a greater understanding on the part of members, an important factor for the financial health and consequent growth of the producer. Management tools already used by industry, are not yet part of the reality of small groups of milk producers, or is part of an empirical way, without proper knowledge in their use. Throughout the production chain, whether in industry or in a small rural property, it is important to know and apply the methods of its measurement based on the costs of milking to delivery of the final product to the consumer. With the knowledge of methods of costing, it is expected to improve the production and marketing of milk and thus help to be able to reach a result that offers mechanisms that may actually contribute to the development of small farmers in Dourados - MS.

Keywords: *accounting costs, absorption costing, variable costing.*

1 INTRODUÇÃO

O agronegócio abrange os mais variados níveis da cadeia produtiva, não possuindo como fonte determinante apenas uma atividade do setor, mas todo cenário agroindustrial onde a pecuária, agricultura e até mesmo as atividades de transformação e serviços compõem esse arranjo produtivo que surge e transforma determinada matéria prima da agropecuária em produtos finais (CALLADO e CALLADO, 2011).

Entres os diversos setores e atividades advindas do agronegócio destaca-se a pecuária, que tem como um dos subprodutos do animal a produção do leite, seja por método de ordenha manual ou mecânica e que é destinado, em grande parte,

para indústria de lácteos, com uma produção mundial de 599,6 milhões de toneladas de leite por ano. Dentre os países, maiores produtores de leite, o Brasil como 5º maior produtor mundial, com uma produção de 31,7 milhões de toneladas de leite por ano. Na região Centro Oeste a produção anual de leite é de, aproximadamente, 4,4 milhões de toneladas (EMBRAPA, 2012).

Neste cenário de perspectiva de produção de leite, o estado do Mato Grosso do Sul possui um rebanho bovino em torno de 22,4 milhões cabeças. Deste plantel, o estado possui 528,0 mil cabeças de vacas em ordenha, com produção total ao ano de, aproximadamente, 511,3 mil toneladas de leite (IBGE, 2010).

As informações apresentadas e os dados expressivos que este segmento agropecuário contempla, torna essencial, para que haja uma estrutura organizacional que possa vir de encontro a este mercado, a utilização de um modelo de gestão para mensurar gastos, investimentos e demais itens que possam comprometer ou melhorar os resultados dessa importante atividade econômica do agronegócio, a produção e a comercialização do leite.

Diante da importância de se adotar ferramentas modernas de gestão para aplicação nos negócios e empreendimentos do setor lácteo, destacam-se a contabilidade de custos como um ramo da contabilidade que produz informações para os mais diversos níveis gerenciais de uma organização, auxiliando no planejamento e controle das operações realizadas e, assim, proporciona maior segurança nas tomadas de decisão (LEONE e LEONE, 2010).

Neste contexto, a contabilidade de custos passa a atender as necessidades de um todo e, em especial, aos usuários internos, como os produtores de leite, gestores e colaboradores, gerando informações de caráter gerencial tais como, quantidade de litros produzidos por animal em determinado período, custos relacionados à produção e preço de comercialização do produto, atuando como uma ferramenta que possa medir o desempenho econômico destas unidades produtivas (OLIVEIRA, 2010).

Assim este trabalho teve como objetivo identificar um modelo de gestão de custo durante o processo de produção do leite tipo C pelos associados da Associação de Produtores e Vendedores Ambulante de Leite – AVALEITE, na cidade de Dourados-MS. Pois observou-se falta de estudos estratégicos para esse setor, como o sistema de gestão vindo da contabilidade de custos, pretende-se contribuir para incentivar o pequeno produtor de leite a usar as ferramentas de gestão de custos para que possa, a curto e médio prazo, chegar a resultados que venham a contribuir para o desenvolvimento da produção de leite “*in natura*”, em Dourados - MS.

2 MATERIAL E MÉTODOS

O trabalho foi desenvolvido no município de Dourados, situado na região Centro Oeste do Estado de Mato Grosso do Sul, a 240 quilômetros da capital Campo Grande, com área total de 4.086,244 Km², com população de 196.035 habitantes, sendo que 31.429 dessa população moram no campo segundo dados do IBGE (2010). O município de Dourados possui um rebanho bovino de 203.385 mil cabeças das quais 16.601 cabeças corresponde a vacas em ordenha com uma produção de 18.834 mil litros de leite total (IBGE 2010).

A pesquisa realizada para a elaboração deste trabalho se caracterizou como pesquisa exploratória descritiva, com abordagem qualitativa e quantitativa. Na pesquisa descritiva procurou-se descrever as características do associado da AVALEITE, com a utilização de um questionário estruturado para a coleta de dados demográficos e de opinião da população em estudo. A pesquisa apresenta caráter exploratória, devido à formulação do problema, com a finalidade de desenvolver hipóteses e aumentar a familiaridade com o fenômeno, para orientar a realização de futuras pesquisas de campo, pois teve objetivo de obter informações sobre o problema, via coleta e análise de dados (GIL, 2008).

O caráter qualitativo e quantitativo da pesquisa se prende ao fato de levantar informações de natureza numérica, como propósito de mensurar as informações sobre o uso de ferramentas de gestão na associação. Já o caráter qualitativo traz uma reflexão a respeito das opiniões, hábitos e atitudes dos entrevistados (VIEIRA, 2009).

Foi realizada a coleta dos dados no período de março a maio de 2012, em que foi aplicado um questionário a uma população de 22 associados que produzem e comercializam leite tipo C, no município de Dourados - MS. Para esta população foi aplicado um questionário contendo 82 questões direcionadas aos mesmos.

Para que pudessem ser identificados os custos de produção foi utilizado um demonstrativo de resultado, onde foram alocados todos os gastos, receita de venda, despesa e custos de produção diretos e indiretos, para que venham esclarecer por meio da margem de contribuição, ponto de equilíbrio sendo aplicado aos sistemas de custeio variável e custeio por absorção.

A pesquisa adotou as ferramentas de gestão de custos, dando ênfase no sistema de custeio variável, com a utilização da margem de contribuição como ferramenta de gestão de custos, principalmente para esclarecer a respeito da quantidade de litro de leite, que devem ser comercializado para pagar os custos fixos da atividade leiteira.

A pesquisa ainda adotou como sistema de gestão o ponto de equilíbrio, já que o mesmo identifica a quantidade de litros de leite necessária para se produzir, sem que apresente prejuízo. Entre os métodos de custeio existente, a pesquisa apreciou a diferença entre os sistemas de custeio variável e absorção e assim por meio de um demonstrativo de resultado, ficando evidente a alocação dos custos de acordo com os sistemas de custeio adotado na pesquisa.

As entrevistas foram realizadas, individualmente, entre os dias 02 de março de 2012 a 28 de maio de 2012. Os dados foram lançados no software Sphinx, Léxica 5.0, onde foi realizada a análise univariada das questões, para o levantamento das

informações sobre custos e despesas na produção e comercialização do leite tipo C, em um segundo momento foi realizado o cruzamento de outras variáveis, para análise bivariada, assim obtendo uma melhor compreensão dos dados. Sendo então que a cada cruzamento foi calculado o grau de dependência entre as variáveis envolvidas, utilizando-se o teste do Qui-quadrado, com nível de confiança de 95%.

3 RESULTADOS E DISCUSSÃO

3.1 Perfil dos associados da AVALEITE

A pesquisa realizada constatou que a maioria dos associados, são do sexo masculino, sendo cerca 80% homens e 20% mulheres, além de que 95% dos associados terem idade igual ou superior a 44 anos, e apenas 5% tem idade inferior a 34 anos. Da população que compôs a pesquisa, apenas 10% tem ensino superior completo, apontando que a maioria da população tem um baixo grau de instrução, onde 35% têm o ensino fundamental incompleto e 25% possui ensino médio completo.

Constatou-se que 60% da população é residente no perímetro urbano e apenas 40% é residente na área rural. Metade possui renda mensal de R\$ 1.001,00 a R\$ 2.000,00, 20% entre R\$ 500,00 a R\$1.000,00, já 20% da população dos associados possui renda superior a R\$ 2.001,00 por mês. A pesquisa constatou que 80% da população está a mais de 07 anos fazendo parte da Associação, e 20% da população está na Associação entre 01 e 04 anos, isso demonstra que não se tem novos associados aderindo à Associação nos últimos 12 meses.

Uma parcela de 50% da população entrevistada era composta por produtor vendedor, simultaneamente, e uma parcela de 40% dos associados é composta por coletores vendedores, simultaneamente e os demais associados não se enquadram neste perfil, pois eram apenas coletores. O sistema de ordenha praticado por 55% dos associados em suas propriedades rurais foi o sistema convencional, sendo realizado de

forma manual e o restante adota o sistema de ordenha mecânica. A pesquisa evidenciou que 60% dos associados que produz e comercializa o leite possui uma extensão de terras entre 06 a 13 hectares e o restante dos produtores utilizam mais de 18 hectares para produção.

3.2 Gestão dos custos de produção.

Para que o associado pudesse mensurar a real situação econômica e encontrar um resultado satisfatório por litro de leite produzido e comercializado em sua propriedade, foi necessário que seja feito um controle preciso de todos os custos e demais itens que compõem a atividade leiteira em pequenas propriedades rurais. Assim, ele pode estabelecer os sistemas de custeio ou método gerencial. Esse procedimento é essencial na tomada decisão.

A pesquisa apontou que 50% dos associados realizam um controle dos seus custos diariamente, já outros associados realizam o controle mensal, correspondendo a 40%, já os demais fazem o controle anualmente ou nem realizam este controle. A pesquisa constatou que 75% dos associados realizam anotações apenas em cadernetas, 15% utiliza do computador para controle de seus custos, sendo que 10% dos associados não fazem controle algum durante o processo de produção e venda do seu produto.

Um total de 70% dos associados elegeu o item transporte como elemento que atribui maior carga dos custos, o restante esta distribuído em três categorias: mão de obra com 10%, ração animal com 10% e embalagem com 10%. A Tabela 1 apresenta os principais fatores considerados, pelos associados da AVALEITE, como custos de produção e comercialização do leite tipo C.

Tabela 1. Elementos considerados como custo para os associados da
AVALEITE. Dourados-MS. 2012.

Elementos custos	%
Mão de obra	0,00
Transporte	70,0
Comissões	0,00
Embalagens	10,0
Ração	10,0
Não sabe/Não Respondeu.	10,0
Total	100,0

O percentual relativo ao transporte é visto pelos associados como item que compromete e incrementa ainda mais os custos de produção e distribuição, mas o custo do transporte se torna importante por, justamente, fazer a ligação entre pontos essenciais, condicionar a uma relação dos centros de produção ao mercado em geral e por estarem justamente separados pelo tempo e distância (SCRAMIM e BATALHA, 2011).

Foram também constatados interessantes resultados a respeito dos investimentos realizados em pastagens pelos associados. Uma parcela de 10% dos associados faz investimentos de até R\$ 50,00 por ano, e 10% faz investimentos de R\$ 51,00 a R\$ 250,00, ao passo que 10% realizam investimentos entre R\$ 351,00 e R\$ 450,00 por ano, e os demais associados não fazem investimentos algum na área ocupada.

É importante que o associado aproveite as forragens disponíveis em sua propriedade ou realize investimentos em espécies de boa qualidade e produtividade de massa por hectare, observando que este investimento pode ser

realizado a um custo menor, para tanto é necessário realizar uma análise periódica em suas condições de produção e custos mediante investimento que possa ser realizado em sua propriedade (MASAHIKO et al.,2010).

A Tabela 2 apresenta os resultados sobre os investimentos em pastagens, por hectare, realizados pelos associados da AVALEITE.

Considerando que neste sistema de controle a produção foi de 1.000 litros mês, em uma propriedade com 4 unidades de produção em lactação, nesta concepção os custos fixos continuará os mesmos já que não tem relação com o volume de produção e os custos variáveis comportou-se de acordo com o volume de cada unidade de produção (Tabela 3).

Tabela 2. Investimento por hectare, realizados pelos associados da AVALEITE Dourados-MS. 2012.

Investimento por ha/ano.	%
Até R\$ 50,00	10,0
de R\$ 51,00 a R\$ 150,00	5,00
de R\$ 151,00 a R\$ 250,00	5,00
de R\$ 251,00 a 350,00	0,00
de R\$ 351,00 a R\$ 451,00	10,0
Não faz investimento	5,00
Não sabe/ Não respondeu	65,0
Total	100,0

Tabela 3. Mapa de controle mensal dos custos com uma produção padrão de até 1.000 litros por mês. Dourados-MS. 2012.

Receita de vendas	1.600,00
Mão de obra	622,00
Remédios	10,00
Pastagem	29,17
Transporte (Combustível)	421,50
Manutenção veículos	80,00
Embalagem	220,00
Funrural (2,3%)	36,80
Ração	626,40
Depreciação gado	39,84
Depreciação do imobilizado	135,60
Depreciação instalações	99,60
Energia elétrica	90,00
Custo da folha de pagamento	295,09

Quadro 1. Apuração do resultado por litro de leite produzido pelos Associados da AVALEITE. Dourados – MS. 2012.

Total custo de produção	2.570,40
Produção mensal em litros de leite	1.000
Custo por litro de leite	2,57
Preço de venda por litro de leite	1,60
Prejuízo por litro de leite	0,97

Tabela 4. Mapa de controle mensal dos custos de produção AVALEITE. Dourados – MS. 2012.

Receita de vendas	8.985,60
Mão de obra	622,00
Remédios	50,00
Pastagem	29,17
Transporte (Combustível)	421,50
Manutenção veículos	80,00
Embalagem	1.235,52
Funrural (2,3%)	206,67
Ração	3.132,00
Depreciação gado	200,00
Depreciação do imobilizado	135,60
Depreciação instalações	99,60
Energia elétrica	90,00
Custo da folha de pagamento	295,09

Diante os dados apontados pela pesquisa ficou nítido que caso o associado tenha um nível de produção de 1.000 litros mês e este produto seja comercializado diretamente ao mercado consumidor ao preço de R\$ 1,60 por litro o mesmo terá um prejuízo de R\$ 0,97 por litro de

leite comercializado já que os custos para produzir é superior a sua capacidade de produção e comercialização, sendo estes dados apresentados no Quadro 1.

Para ajudar na compreensão dos resultados alcançados pela pesquisa, foi elaborado um mapa

de controle onde todos os elementos característicos para uma gestão esclarecedora a respeito da obtenção dos custos de produção de um dos associados (Tabela 4).

Muito embora a perspectiva de produção esteja concentrada em uma produção em torno de 5.616 litros a pesquisa buscou evidenciar caso o nível de produção fosse condicionado apenas a quantidade de 1.000 litros mês, tornando assim um modelo como base para os variados níveis dentro do processo produtivo de leite “*in natura*” em pequenas propriedades rurais.

A receita bruta das vendas foi mediante os resultados apresentados no questionário aplicado ao associado que, neste caso, a sua produção diária é de 9,36 litros de leite/dia/animal. Cada propriedade possui uma média 20 cabeças de vaca em lactação, chegando a uma produção de 5.616 litros de leite mês. Como o preço de um litro de leite é de R\$ 1,60, tem-se, assim, temos uma receita média bruta de cada proprietário, que é de R\$ 8.985,60.

As respostas dos associados foram que somente 10% dos entrevistados possuem funcionários para auxiliar junto à ordenha das vacas, e os demais associados contam com ajuda de membros da família. Adotando o salário mínimo vigente de R\$ 622,00 por mês, este será aplicado aos custos de produção do leite nestas propriedades rurais, sendo inseridos diretamente ao custo de produção mensal do leite. Assim, a pesquisa adotou como fator tributário a contribuição mensal de 2,3% sobre faturamento bruto, pago ao Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), que corresponde a R\$ 206,67, devido ao faturamento de R\$ 8.985,60 ao mês.

Constatou-se que os associados têm um gasto médio durante o ano com medicamentos e vacinas em torno de R\$ 30,00 por animal. Sendo que o plantel médio dos associados é, em torno, de 20 cabeças, tem-se, então, um custo com medicamentos de R\$ 50,00 por mês.

A pesquisa propiciou a identificação da logística de transporte adotada pelos associados, em que a distribuição do leite é feita diariamente em motocicletas e, assim, são percorridos em torno

de 100 quilômetros por dia, a um custo diário de R\$ 14,03, já que o consumo diário da motocicleta é de 5 litros de gasolina para o percurso de 100 quilômetros. Nesta condição, o custo mensal com combustível é de R\$ 421,00 por associado.

Quando indagados sobre o valor dos investimentos realizados na propriedade rural, ficou constatado que os investimentos são em torno de R\$ 350,00 por hectare ao ano. Considerando que o tamanho médio da propriedade é de 13 hectares, e os investimentos correspondem à manutenção de currais, cerca aplicação de calcário e benfeitorias em geral na propriedade, perfazendo uma média de R\$ 29,17 por mês, a cada hectare que é ocupado pelo rebanho na produção do leite.

Os associados foram unânimes em afirmar que um fator relevante em relação ao custo é a embalagem, haja vista que dentro do processo de empacotamento do leite pasteurizado está incluído este item, que tem como custo unitário R\$ 0,22 por litro, e assim corresponde a um custo total mensal de R\$ 1.235,52, pelo fato de que a produção e empacotamento de leite por associado por mês é de 5.616 litros.

Outro custo considerável é o de alimentação dos animais, visto que os associados utilizam a ração como complemento na alimentação do gado. De acordo com os entrevistados, é utilizado diariamente em torno de 6 quilos de ração/dia/animal. Considerando novamente 20 cabeças de animais por associado, tem-se um consumo de 120 kg/dia, perfazendo um total 3.600 quilos de ração por mês por associado. Como o valor da ração é de R\$ 0,87 por quilo, tem-se um valor de R\$ 3.132,00 por mês na alimentação complementar do gado.

A alimentação do gado pode ser vista como um fator determinante aos custos de produção, ainda mais quando se trata de fatores climáticos, onde temos um clima tropical e assim as forrageiras não atendem a necessidade do gado então é necessário o uso de ração para suprir as necessidades nutricionais destes animais e permitir melhor eficiência na produção de leite (MASAHIKO, et.al, 2010).

Quadro 2. Depreciação mensal do gado leiteiro a ser atribuída como custo na produção de leite dos associados da AVALEITE. Dourados-MS. 2012.

Plantel	Preço Médio	Total	Depreciação Mensal	Valor Mensal
20 cabeças	R\$ 1.200,00	R\$ 24.000,00	0,83%	R\$ 200,00

Quadro 3. Depreciação mensal do imobilizado, atribuída como custo na produção de leite, dos associados da AVALEITE. Dourados - MS. 2012.

Ativo	Preço Mercado	Total	Depreciação Mensal	Valor Mensal
Motocicleta	R\$ 8.120,00	R\$ 8.120,00	1,67%	135,60
Instalações	R\$ 12.000,00	R\$ 12.000,00	0,83%	99,60

A depreciação de animais e equipamentos é um item muito importante na composição dos custos de produção. Para o cálculo da depreciação do gado, foi utilizado o critério onde o animal com idade superior a 24 meses (qualquer vaca em lactação), sofre uma depreciação de 10% do seu valor ao ano.

Considerou-se no cálculo da depreciação, uma média de 20 cabeças de animais por associado e um valor médio de R\$ 1.200,00 por animal. Assim, no cálculo da depreciação foi utilizado o critério onde o preço foi submetido à taxa de depreciação de 10% ao ano. Esse valor encontrado foi dividido proporcionalmente aos 12 meses do ano. O Quadro 2 apresenta detalhadamente esses dados.

Os valores das depreciações dos bens materiais imobilizados utilizados na cadeia de produção e distribuição do leite tipo C, e considerados como custos de produção, foram realizados sobre os valores de mercado dos bens, conforme o Quadro 3, que apresenta, ainda, as taxas anuais de depreciações da motocicleta (20%) e instalações (10%).

O gasto mensal com energia elétrica nas propriedades pesquisadas foi em média de R\$ 90,00 ao mês, consumo este baixo já que o processo de ordenha é realizado de maneira manual e assim dispensa um elevado consumo de energia elétrica. Portanto o consumo de energia elétrica está voltado apenas para a estrutura familiar do associado.

Na folha de pagamento de funcionários foi considerado como custo, além do valor do salário pago ao funcionário, também os valores que a legislação trabalhista adota como critério de taxa de contribuição dos proventos de cada funcionário. O Quadro 4 apresenta os custos da folha de pagamento, com um total mensal de R\$ 295,09, utilizando o salário mínimo vigente como base de cálculo.

No Quadro 5 estão resumidos os dados apresentados os dados discutidos anteriormente, tendo ficado constatado que o custo de produção por litro de leite tipo C, é de R\$ 1,16. Considerando que a receita por litro na venda do leite é de R\$ 1,60, conclui-se, daí, que os custos

Quadro 4. Contribuição mensal efetuada pelo associado da AVALEITE sobre da folha de pagamento, relativa a proventos oficiais, incluída como custo de produção pelo associado da AVALEITE. Dourados – MS. 2012.

Custos	Férias	1/3 Férias	13 Salário	FGTS 8%	INSS 20%
Mensal	R\$ 51,83	R\$ 17,27	R\$ 51,83	R\$ 49,76	R\$ 124,40

Quadro 5. Apuração do lucro líquido recebido por litro de leite produzido pelos Associados da AVALEITE. Dourados – MS. 2012.

Total custo de produção	6.586,65
Produção mensal em litros de leite	5.616
Custo por litro de leite	1,17
Preço de venda por litro de leite	1,60
Lucro líquido por litro de leite	0,43

correspondem a 72,5% do preço de venda por litro, ocasionando um percentual de 27,5% que irá corresponder ao resultado líquido da atividade desenvolvida pelo associado.

Em um ambiente industrial é importante que se tenha uma visão a respeito dos custos que compõem a estrutura organizacional produtiva, já que diante desta informação torna-se mais fácil identificar os custos de produção. Essa visão é interessante para qualificar valores que serão considerados como custos de produção e, assim, quantificar os mesmos no sentido de mensurar sua participação no processo produtivo, onde os valores destes custos de produção serão, justamente, os valores utilizados na fabricação de um determinado produto (BORNIA, 2010).

Na condição de que o associado possua conhecimento mínimo a respeito dos itens envolvidos na produção, que possam ser considerados como custos de produção, a pesquisa considerou alguns dos custos de produção que relatados pelos associados da AVALEITE, ainda de maneira de difícil

compreensão por parte dos mesmos, por terem uma extrema ausência de conhecimento no que tange a classificação e separação entre custos e despesas de produção.

É importante destacar que para facilitar o entendimento devem ser considerados todos os gastos identificáveis direto ou indiretamente na produção e assim as despesas devem se comportar como sendo um gasto não identificável com a produção, mas que deve ser mensurados com tal durante o período (MARION, 2012).

Diante de inúmeras considerações aplicadas aos custos, é necessário realizar um estudo aprofundado a respeito de sua variabilidade, já que então alguns custos tende a permanecer fixos diante a produção e assim não varia proporcionalmente ao volume produzido ao passo que os custos quando variáveis tende a variar proporcionalmente ao volume de produção (CREPALDI, 2010).

Nessas condições foi elaborada a Tabela 5, na qual foram classificados os custos variáveis de produção, de acordo com sua participação no processo produtivo.

As condições de percepção aos custos de produção devem ser consideradas os itens que tem relação com a produção para que possa ser verificado qual é o custo que está sendo alocado, onde temos alguns valores alteram em função do volume produzido, neste contexto teremos custos variáveis que podem aumentar ou diminuir em função ao processo produtivo (NEVES e VICECONTI, 2008).

Quando temos itens que alteram em função ao processo produtivo, ao passo que dentro do mesmo processo produtivo existem elementos que não irá alterar em unidade de medida ou em unidade monetária devido a sua relação indireta a produção.

A simplicidade de mensurar os custos fixos faz que ocorra a identificação do mesmo dentro das organizações, onde esta terminologia de custos se caracteriza pelo motivo de que o que é considerado como fixo é justamente aqueles que independem do nível da atividade da empresa, ou seja, não variam em relação ao volume de produção (BORNIA, 2010). Na Tabela 6 onde constam os custos que não se altera mediante a produção por se alocado no processo, como custo fixo.

A margem de contribuição unitária encontrada na Tabela 7 vem de encontro ao critério onde se tem a diferença entre preço de venda, subtraindo os custos variáveis e, assim, dividindo pela quantidade de litros produzidos, já que a margem de contribuição é a margem bruta obtida pela venda de um produto ou serviço. Assim, cada unidade da margem de contribuição por litro produzido serve justamente para cobrir todos os custos e despesas fixas (PADOVEZE, 2011).

Para elaboração do cálculo da margem de contribuição unitária, foi adotado como critério de identificação da margem de contribuição por litros de leite comercializado, sendo reconhecida a receita de venda que é de R\$ 8.985,60

subtraído, deste os custos variáveis que somados é de R\$ R\$ 4.947,69 nesta condição temos uma margem de contribuição total de R\$ R\$ 4.037,91.

Para reconhecimento da margem de contribuição unitária foi utilizada como critério a divisão da margem de contribuição total R\$ 4.037,91 por litros de leite produzido que nesta ocasião foi de 5.616 litros que irá apresentar uma margem de contribuição unitária de R\$ 0,72 valor este responsável para cobrir os custos e despesas fixas do associado no período

Para encontrar o ponto de equilíbrio na produção do leite pasteurizado, pelos associados da AVALEITE, foram utilizadas as informações apresentadas pelos associados e, assim, foi realizado um levantamento destas informações, permitindo calcular esse ponto de equilíbrio que representa o valor mínimo de produção de leite, que cada produtor associado deve produzir mensalmente, para que não tenha prejuízo (NEVES e VICECONTI 2008).

Neste momento fica claro que a quantidade a ser produzida pelos associados deve ser de 2.280 litros por mês, para que possa pagar seus custos e despesas fixas do período conforme a Tabela 8, que demonstra um custo fixo de R\$ 1.638,96 com isso condiciona ao associado a priorizar sua produção mínima de acordo com a quantidade encontrada no ponto de equilíbrio apresentado.

A utilidade do ponto de equilíbrio produz uma condição onde os fatores de produção estão ligados há uma quantidade mínima a ser produzida e assim este conceito revela a necessidade de uma gestão onde as decisões devem ser tomadas com base em fatores de curto prazo, já que na aplicabilidade do ponto de equilíbrio não temos resultados positivos, apenas uma quantidade mínima a ser produzida (PADOVEZE, 2011).

Tabela 5. Classificação dos custos variáveis de produção

Custos variáveis	
Combustível	421,00
Embalagem	1.235,52
Ração	3.132,00
Pastagem	29,17
Remédios	50,00
Manutenção	80,00
Total dos custos variáveis	4.947,69

Tabelas 6. Classificação dos custos fixos de produção

Custos fixos	
Mão de obra	622,00
Encargos folha	295,09
Funrural	206,67
Depreciação gado	200,00
Depreciação veículos	135,60
Depreciação instalações	99,60
Total custo fixo	1.638,96

Tabela 7. Margem de contribuição unitária.

Receita de venda		
Receita total de vendas		R\$ 8.985,60
Combustível	421,00	
Embalagem	1.235,52	
Ração	3.132,00	
Pastagem	29,17	
Remédios	50,00	
Manutenção	80,00	
Total custo variável	R\$ 4.947,69	
Margem de contribuição		R\$ 4.037,91
Margem de contribuição unitária		R\$ 0,72

Tabela 8. Ponto de equilíbrio da produção.

Receita de venda	
Receita total de vendas	8.985,60
Quantidade produzida	5.616
Preço unitário	1,60
Custo fixo	
Total custo despesa fixa	1.638,96
Margem de contribuição	0,72
Ponto de Equilíbrio	2.280

Tabela 9. Análise comparativa entre os sistemas de custeio.

Descrição	Custeio variável	Custeio absorção
Receita de vendas	8.985,60	8.985,60
(-) Custo Produto	(6.506,65)	(6.596,65)
Lucro Bruto	2.478,95	2.388,95
(-) Custos Fixos	-	-
(-) Despesas fixas	(90,00)	-
Lucro	2.388,95	2.388,95

Diante dos dados apontados na pesquisa, o estudo realizado com os associados e durante a coleta dos dados percebe-se que há uma ausência de um critério para apuração e mensuração dos custos e despesas na produção e comercialização do leite pasteurizado na AVALEITE em Dourados – MS.

Entre os aspectos relevantes temos uma análise comparativa entre os sistemas de custeio de acordo com a Tabela 9, e assim conseguimos verificar a diferença entre os sistemas de custeio.

Fazendo uma análise entre os métodos de custeios existentes se pode notar que no sistema do custeio variável foi considerado como custos de produção somente os custos variáveis do período e assim os demais custos existentes foram tratados como se despesa fosse, caracterizando o sistema de custeio variável, ao que no método de custeio por absorção todos os custos de produção foram alocados diretamente ao produto, fazendo uma menção a este critério onde todos os elementos considerados como custos foram absorvidos pelo produto que se

encontra em processo de produção ou em estoque.

CONCLUSÃO

Através dos resultados obtidos nesta pesquisa pode-se concluir que, os associados têm uma enorme deficiência em mensurar seus custos de produção, já que não utiliza de ferramenta alguma no tratamento das questões relacionadas à produção. Neste cenário é visto que não há um sistema de gestão de custo único e exclusivo. E quanto à organização e conhecimento da atividade é visto que muitos são os casos onde o conhecimento empírico ainda é praticado pelos associados.

REFERÊNCIAS

- BORNIA, A. C. Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010. 232 p.
- CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C. Sistemas agroindustriais. In: CALLADO, A. A. C. Agronegócio. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p.01-19.
- CREPALDI, S. A. Curso básico de contabilidade de custos. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 384 p.
- EMBRAPA. 2012. Pesquisa da Pecuária Municipal. Disponível em: <<http://www.cnpqgl.embrapa.br/nova/informacoes/estatisticas/producao/tabela0212.php>>. Acesso em 11 jun. 2012.
- GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 176 p.
- IBGE. 2010. Instituto Brasileiro de Geografia Estatística. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/estadosat/imprimir.php?sigla=ms&tema=pecuaria2010>>. Acesso em: 09 jul. 2012.
- LEONE, G. S. G.; LEONE, R. J. G. Curso de contabilidade de custos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 480 p.
- MARION, J. C. Contabilidade rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda pessoa jurídica. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2012. 296 p.
- MASAHIKO, O.; KNOPKI, A. C. G.; BERNARSKI, F.; NASCIMENTO, L. V.; SILVA, L. B. Princípios básicos para produção de leite bovino. Curitiba: Imprensa da UFPR, 2010. 144p.
- NEVES, S.; VICECONTI, P. E. Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo. 8. ed. São Paulo: Frase Editora, 2008. 280p
- OLIVEIRA, N. C. Contabilidade do agronegócio. Teoria e pratica. 2.ed. Curitiba: Juruá, 2010. 194 p.
- PADOVEZE, C. L. Introdução a administração financeira: texto e exercício. 2 ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011. 308 p.
- SCRAMIM, F. C. L; BATALHA, M. O. Gestão de custos agroindustriais In: BATALHA, M. O. Gestão Agroindustrial: GEPAL: Grupo de estudos e pesquisas agroindustriais. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 431-502.
- VEIRA, S. Como elaborar questionários. São Paulo: Atlas, 2009. 176p.