

# ANÁLISE DO RESULTADO OPERACIONAL DE UMA CEREALISTA<sup>1</sup>

SCHEMMER, Jenifer Laís<sup>2</sup>; PIENIZ, Luciana Paim<sup>3</sup>.

## Resumo

Sendo a região sul do país, um potencial no ramo do agronegócio e pecuária, as cerealistas possuem um papel fundamental, em se tratando do beneficiamento de grãos. Objetivando confrontar os resultados apresentados nas Demonstrações Financeiras da Lautert Ltda, com a forma pela qual os recursos estão sendo utilizados e distribuídos nos processos que geram receita, este artigo caracterizou-se como uma pesquisa descritiva, explicativa, bibliográfica, documental e estudo de caso. Caracterizou-se também como um estudo qualitativo, documental, de observação e análise de conteúdo. Os dados coletados foram analisados através de planilhas e gráficos e apontam para os seguintes resultados: através da DRE gerencial foi possível visualizar o percentual que cada grupo de custos e setor representam na produção dos cereais soja, milho e trigo. O custo com aquisição se destaca nos três itens como sendo o mais elevado, sendo a segunda maior parcela ocupada pelos custos gerais fixos. O alto nível nos estoques configura um dos problemas a serem enfrentados pela empresa. Por fim, conclui-se que o elevado nível de estoque e dos custos fixos relativos à estrutura geral da empresa podem ter contribuído para os resultados negativos apresentados pela empresa nos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015.

**Palavras-chave:** Estoques, Mapeamento, Custos, Cerealista.

## Abstract

Being the southern region of the country, a potential in the agribusiness and livestock sector, the cereal players have a fundamental role in the processing of grains. In order to compare the results presented in Lautert's Financial Statements with the way resources are being used and distributed in the processes that generate revenue, this article was characterized as a descriptive, explanatory, bibliographic, documentary and case study research. It was also characterized as a qualitative, documentary, observation and content analysis study. The data collected were analyzed through spreadsheets and graphs and point to the following results: through the managerial DRE it was possible to visualize the percentage that each group of costs and sector represent in the production of cereals soybean, corn and wheat. The acquisition cost stands out in the three items as the highest, being the second largest portion occupied by fixed overhead costs. The high inventory level is one of the problems that the company faces. Finally, it is concluded that the high level of inventory and fixed costs related to the general structure of the company may have contributed to the negative results presented by the company in the years analyzed.

**Keywords:** Stock, Mapping, Costs, Cerealista.

<sup>1</sup>Trabalho Final de Graduação apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade de Cruz Alta, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis

<sup>2</sup>Acadêmico(a) do curso de Ciências Contábeis da Universidade de Cruz Alta – UNICRUZ – email: jeniferlaiss@gmail.com

<sup>3</sup>Professora do curso de Ciências Contábeis da UNICRUZ, bacharel em Ciências Contábeis – UNIJUI; mestre em Extensão Rural – UFSM; Doutora em Agronegócio – UFRGS. Email: lpieniz@unicruz.edu.br

## 1 INTRODUÇÃO

A região Noroeste do Rio Grande do Sul possui um forte potencial no setor do agronegócio, o qual corresponde à junção de diversas atividades produtivas de alimentos e matéria prima derivados da agricultura e pecuária. Depois de realizados os processos *a montante* na cadeia do agronegócio, tais como financiamento junto aos bancos, plantio, tratamento com insumos, utilização de máquinas e peças, entre outros, são agregados novos integrantes os quais correspondem às agroindústrias *a jusante*, responsáveis pelo processamento da matéria prima oriunda do agronegócio.

A agroindústria realiza a transformação dos produtos primários em produtos principais, os quais estão diretamente ligados aos alimentos sejam eles processados ou não. No dia a dia muitos dos produtos consumidos pela população são oriundos dessa atividade produtiva, a qual é muito importante para o desenvolvimento econômico de todo o país.

É através dessa cadeia produtiva que pequenos, grandes e médios agricultores procuram buscar viabilidade e eficiência na gestão de seus recursos, de forma a obter uma produção que supere os seus custos e que a receita possa suprir suas necessidades durante determinado período de tempo. A busca pelo melhor custo benefício, pode ser feita por meio do mapeamento de processos e seus respectivos custos, o qual propicia a otimização dos recursos investidos e aumento das receitas.

Através do mapeamento de processos torna-se possível visualizar os procedimentos em diferentes escalas, podendo também ser utilizado como uma importante ferramenta gerencial. Esse mapeamento pode ser apresentado em forma de um fluxograma onde são apresentados todos os processos produtivos de determinado produto.

Considerando esta importante atividade de produção de cereais, e no melhoramento de seus processos foi selecionada a empresa “Cereais Lautert”. A empresa deu início às suas atividades no dia 1º de junho de 2004. Está situada na linha Clara, interior do município de Condor. Sua principal atividade é o beneficiamento de grãos, sendo o soja, o milho e o trigo os que mais se destacam. Também atua como revendedora de insumos agrícolas, tais como defensivos, adubos, fertilizantes, sementes, entre outros.

No decorrer das análises da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, dos Balanços Patrimoniais da empresa em questão, observa-se, que seus resultados apresentam grandes oscilações, nos anos de 2012 à 2015, refletindo problemas de ordem financeira e operacional.

Essas informações geram uma série de dúvidas para os proprietários da cerealista, os quais procuram achar respostas e soluções de curto e médio prazo, bem como a fim de fornecer informações aos seus fornecedores e clientes.

O que se propõe, é efetuar a avaliação de eficiência dos processos que compõe as atividades operacionais da empresa, na ótica dos custos comparados à receita gerada pelos produtos, em cada um dos processos. O estudo está focado nos principais produtos, soja, milho e trigo que são os principais geradores de receita da empresa. O processo produtivo está descrito na forma de um fluxograma, associado ao mapa de identificação e custos e receitas em cada uma das etapas do processo.

Portanto, foram estudados as causas dos resultados auferidos pela empresa entre os anos de 2012 a 2015, através do mapeamento dos processos produtivos da Cerealista, o qual poderá auxiliar na compreensão dos resultados retroativos apresentados no período indicado. Resultado este, de fundamental importância tanto para os proprietários, como para o desenvolvimento teórico prático acadêmico.

Ao propor o mapeamento dos processos produtivos da Cerealista Lautert, objetiva-se confrontar os resultados apresentados nos Balanços com a forma pela qual os recursos estão sendo utilizados e distribuídos nos processos que geram receita para a cerealista. Uma das propostas deste estudo encontra embasamento no conceito de eficiência e eficácia, preconizado por Chiavenato:

A medida que o administrador se preocupa em fazer corretamente as coisas, ele está se voltando para a eficiência (melhor utilização dos recursos disponíveis). Porém, quando ele utiliza estes instrumentos fornecidos por aqueles que executam para avaliar o alcance dos resultados, isto é, para verificar se as coisas bem feitas são as que realmente deveriam ser feitas, então ele está se voltando para a eficácia (alcance dos objetivos através dos recursos disponíveis) (CHIAVENATO, 1994, p.70).

A contribuição do estudo alcança não só a proposição de melhoria na gestão dos resultados da empresa como também proporcionou a oportunidade acadêmica de colocar os fundamentos teórico-práticos à prova, frente a possível solução de problemas reais.

A organização deste artigo dar-se-á da seguinte maneira: em um primeiro momento é apresentada a fundamentação teórica, seguida da metodologia da pesquisa, apresentação e análise dos resultados, e por fim, as referências bibliográficas utilizadas.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Para compreender a proposição do estudo, será levantado neste capítulo, a concepção de diferentes autores em relação a estes assuntos. Nele serão apresentadas ideias de diferentes autores em relação à eficiência, controladoria, sistemas de custeio, análises de custos e seus

respectivos afins. Assim sendo, será possível visualizar e compreender a temática proposta para o estudo.

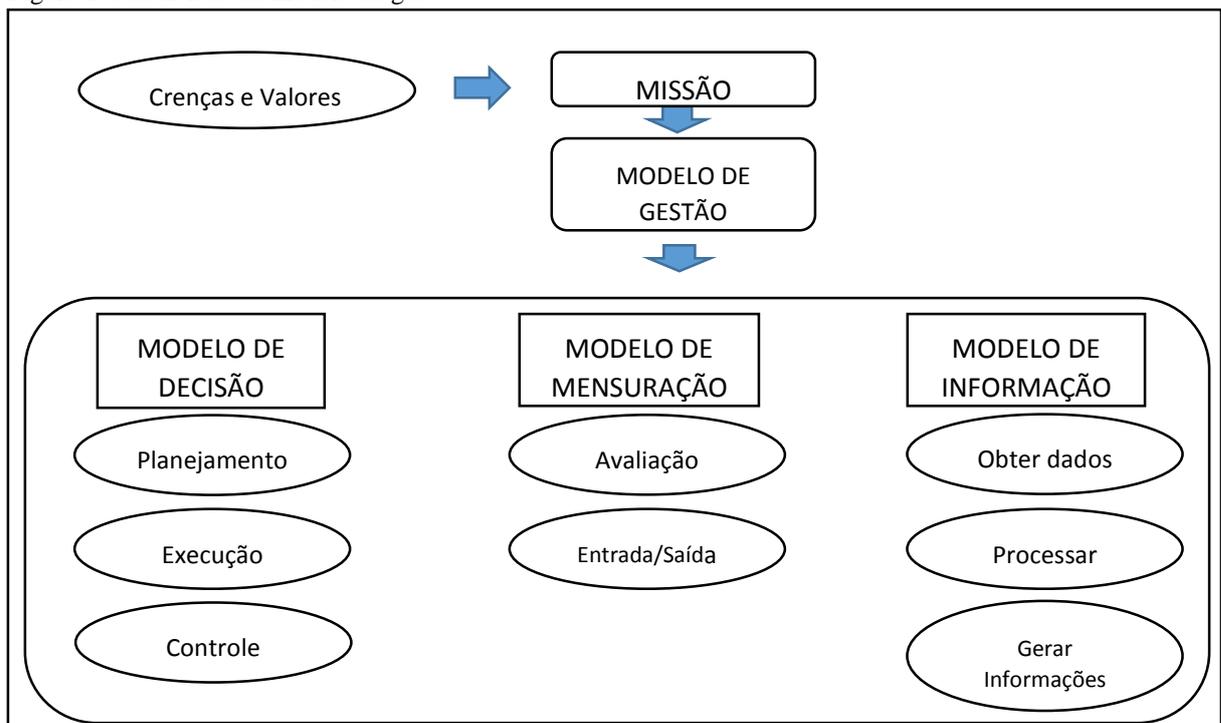
## 2.1 Controladoria

Buscando constantemente a interação com os processos decisórios da empresa, a área da controladoria procura dados e informações econômico-financeiras em suas áreas de apoio, usufruindo, principalmente, dos sistemas de mensuração, informação e decisão. (NASCIMENTO; REGINATO, 2007)

A controladoria, portanto, deverá criar condições informacionais para que seja possível determinar, dentro dos processos de produção e de prestação de serviços, a identificação de onde ocorre a agregação de valor, e ao mesmo tempo, identificar como uma parte do valor é perdida com custos altos, erros, inconsistências, retrabalhos ou treinamento inadequado. (SCHMIDT; SANTOS, 2006, p. 26)

De acordo com Schmidt e Santos (2006), no processo decisório, busca-se o entendimento das crenças e dos valores da entidade. Através da correta definição da missão, será possível fundamentar a concepção teórica do modelo de gestão, o qual pode ser dividido em três submodelos: decisão, mensuração e informação, conforme evidenciado na figura Subdivisão do modelo de gestão.

Figura 1: Subdivisão do modelo de gest



“O primeiro a ser definido é o modelo de decisão, onde deverá conhecer a forma como os gestores tomam decisão para, a partir desse entendimento, customizar os sistemas de informação para que atendam às necessidades desses gestores.” (SCHMIDT; SANTOS, 2006, p. 35).

Ainda de acordo com Schmidt e Santos (2006), no processo de mensuração das informações, o qual será o segundo a ser definido, deverão ser entendidas as características dos gestores, para assim utilizar-se das várias possibilidades de mensuração, buscando a melhor adequação as suas necessidades informacionais.

A mensuração pode ser definida como o ato de medir, de determinar um valor. Esse procedimento pode ser identificado no momento da entrada ou saída de caixa, onde é preciso ter consistência na apuração dos valores.

“A teoria da informação pressupõe que uma informação parte de um transmissor, passa por um canal de comunicação, que pode ser dos mais variados tipos, e chega a um receptor, isto é, consiste em um sistema de veiculação da informação” (NASCIMENTO; REGINATO, 2007, p. 62)

## **2.2 Métodos De Custeio**

Os métodos de custeio são ferramentas importantes para a geração de informações relevantes para a tomada de decisões. Primeiramente, o método irá definir qual informação é importante, para, consecutivamente analisar como essa informação será obtida.

Existem basicamente três tipos de métodos de custeio, sendo eles, por absorção, variável e custeio baseado nas atividades-ABC. Esses métodos buscam mostrar a forma de como serão apropriados ou agregados os custos de fabricação do produto, ao seu preço de venda.

O Método de Custeio por Absorção, também chamado de custeio Pleno ou Integral, é o mais utilizado quando se trata de apuração de resultado e consiste em associar aos produtos e serviços os custos que ocorrem na área de elaboração, ou seja, os gastos referentes às atividades de execução de bens e serviços. Esse método, que satisfaz aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, não considera as despesas como integrantes dos estoques dos bens e serviços, mas todos os custos aplicados em sua obtenção (DUTRA, 2003, p. 226).

No custeio por absorção se “apropriam todos os custos de produção, quer fixos, quer variáveis, quer diretos ou indiretos, e tão-somente os custos de produção, aos produtos elaborados” (MARTINS, 2003, p. 197).

Em oposição ao custeio por absorção encontra-se o Custeio Variável, onde para Dutra (2003) é baseado na margem de contribuição, que é a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto, onde pode ser facilmente visualizado a potencialidade para absorver custos fixos e proporcionar lucro, de cada produto.

No método de custeio variável, são considerados apenas os custos variáveis dos produtos. Os custos fixos, sejam eles, diretos ou indiretos, somente serão computados no resultado do período em que são incorridos.

“Da tentativa de melhorar a qualidade da informação contábil para a tomada de decisões, principalmente com relação à produtividade da força de trabalho e à definição do *mix* ideal de produção”, surge o Custeio Baseado em Atividades – ABC (DUTRA, 2003, p. 234).

O custeio pelo método ABC, permite a abordagem sobre duas diferentes perspectivas. Na primeira, há uma preocupação com o custeio dos produtos, sendo assim, direcionada ao processo de mensuração, buscando a exatidão na alocação dos custos aos seus produtos. A segunda perspectiva leva em consideração o processo de gestão do custo de natureza preponderantemente administrativa (MARTINS; ROCHA, 2010).

### 2.3 Análises de custos

A análise de custo está diretamente relacionada com conceitos de margem de contribuição e ponto de equilíbrio. Quase todas as decisões de curto prazo embasem-se nesses conceitos.

Para Bornia (2002), “a margem de contribuição unitária representa a parcela do preço de venda que resta para a cobertura dos custos e despesas fixos e para a geração do lucro por produto vendido”.

Determinação da margem de contribuição:

$MC = PV - (CV + DV)$  Onde:

MC = Margem de contribuição unitária

PV = Preço de venda unitário

CV = Custo variável unitário

DV = Despesas variáveis unitárias

A margem de contribuição possibilita que se faça uma análise, quanto a políticas de aumento de quantidade de vendas, redução dos preços unitários dos produtos e a redução dos custos.

No ponto de equilíbrio, é apresentado o volume que deve ser vendido de cada produto, objetivando encontrar o lucro nulo.

Determinação do ponto de equilíbrio:

$$R = \frac{CFT}{1 - g/p}$$

Onde:

R = ponto de equilíbrio em termos de receita CFT = custo fixo total

g/p = relação entre custo variável unitário e preço de venda unitário

O ponto de equilíbrio será alternado, no momento em que houver mudanças no preço de venda, nos custos fixos e nos custos variáveis. Quando acontecer de aumentar a receita, pelo aumento do preço do produto, conseqüentemente seu ponto de equilíbrio será mais baixo. O crescimento dos custos fixos ou variáveis fará com que o ponto de equilíbrio seja deslocado para cima.

No método dos centros de custos, a organização é dividida em centros, aonde serão alocados seus custos, por meio de bases de distribuição, sendo sucessivamente repassados aos produtos por unidade de trabalho.

Os centros são determinados considerando-se o organograma (cada setor da empresa pode ser um centro de custos), a localização (quando partes da empresa se encontram em localidades diferentes, cada local pode ser um centro de custos), as responsabilidades (cada gerente pode ter sob sua responsabilidade um centro de custos) e a homogeneidade. (BORNIA, 2002, p. 101)

Nos centros de custos a homogeneidade influencia diretamente na qualidade da alocação dos custos aos produtos. Um centro pode ser considerado homogêneo quando todos os produtos que passam por ele são submetidos ao mesmo tipo de trabalho.

## 2.4 Eficiência

Devido ao aumento da competitividade entre as empresas, nos últimos anos, vêm-se utilizando cada vez mais, técnicas sobre a análise de eficiência produtiva. A eficiência é considerada, de acordo com Rosano-Peña (2012, p.778) “um dos mais importantes indicadores da qualidade de qualquer sistema”.

A eficiência de um sistema pode ser definida como sendo a capacidade desse sistema de utilizar, da melhor maneira possível, os recursos disponíveis e de aproveitar, ao máximo, as condições ambientais para obter o desempenho ótimo em alguma dimensão (MARIANO, 2007, p.1)

Na eficiência busca-se um melhor rendimento, com o menor número de erros, dinheiro, tempo ou meios. Ela pode ser atribuída a uma máquina, pessoa, empreendimento ou técnica.

Dentre os sistemas que permeiam aplicar o conceito de eficiência, um dos mais importantes é o sistema produtivo, que para Mariano (2007, p.1) “se caracterizam por produzirem um conjunto de saídas (*outputs*) a partir de um conjunto de entradas (*inputs*), e que dão origem ao conceito de eficiência produtiva”.

Entre as técnicas mais utilizadas para medir quantitativamente a eficiência, encontram-se os métodos paramétricos, apoiados numa função de produção. E não paramétricos, que constroem empiricamente uma fronteira de eficiência. As técnicas paramétricas são mais tradicionais, nelas são relacionados os *inputs* às máximas quantidades de *outputs* possíveis de serem produzidas.

Os conceitos de eficiência são muito amplos, e dependendo da área na qual estão inseridos podem possuir diversos significados. Entre os tipos de eficiência é possível citar a eficiência produtiva, eficiência energética, eficiência econômica, eficiência alocativa, eficiência técnica e eficiência de escala. No caso específico do estudo, foi utilizada a eficiência técnica, que reflete a capacidade da empresa em gerar receita com o menor custo possível, ou seja, prezar e garantir que as entradas de recurso sejam sempre menores do que as saídas (custos menores do que as receitas).

### **3 METODOLOGIA**

Neste capítulo serão abordados e identificados os aspectos metodológicos necessários para a realização da pesquisa. Nela serão apresentados, aspectos metodológicos quanto ao objetivo, procedimentos técnicos, forma de abordagem, instrumentos da coleta de dados e da análise dos dados.

Quanto aos seus objetivos classifica-se como descritiva, pois descreve características dos processos da empresa Cereais Lautert. Enquadra-se também como explicativa pois, são identificados os fatores que contribuem para a ocorrência dos fenômenos apresentados buscando a melhoria contínua dos processos.

Beuren (2004), destaca que a pesquisa descritiva possui a preocupação quanto a observação dos fatos, registros, análises, classificação e interpretação, onde não há a interferência do pesquisador. Ou seja, os fenômenos propostos são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador.

A pesquisa explicativa segundo Gil (2002) “têm como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos.” Ainda segundo o autor, esse tipo de pesquisa busca explicar o porquê das coisas.

Os procedimentos técnicos, classificam-se como bibliográficos pois explica-se e discute-se um problema com base em livros, periódicos e revistas. A utilização de documentos de variados tipos como fontes de dados, informações e evidências, faz com que a pesquisa se classifique também como documental. A análise profunda e intensa dos processos produtivos a classifica como um estudo de caso.

“A pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos” (GIL, 2002, p. 44).

A pesquisa documental é feita através de materiais que ainda não receberam nenhuma análise profunda, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos de pesquisa.

O estudo de caso busca o aprofundar o conhecimento a respeito de um único caso específico. No caso, para Gil (2002) “Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”.

A forma de abordagem do problema classificar-se-á como qualitativa pois teve caráter exploratório, buscando percepções e entendimento sobre a natureza geral das questões.

Para Beuren (2004, p. 91) “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Quanto aos instrumentos da coleta de dados, trata-se de uma pesquisa documental e de observação, pois teve seus dados retirados e analisados, do balanço patrimonial assim como de relatórios entre outros documentos disponibilizados pela empresa.

Segundo Beuren (2004), a pesquisa documental é caracterizada como uma fonte de coleta de dados restrita a documentos, estritos ou não, constituídos como fontes primárias.

A utilização da técnica de observação, consiste em ver, ouvir e examinar os fatos ou fenômenos, que se pretendem investigar. Desempenha importante papel no contexto da descoberta, fazendo com que o investigador tenha um contato mais próximo com o objeto de estudo (BEUREN, 2004, p.128;129).

A análise de dados se deu através da análise de conteúdo, onde foi considerado como fonte de informação os registros que existem dentro da empresa como relatórios, balanço patrimonial e arquivos em computador. Os dados foram obtidos com o consentimento dos

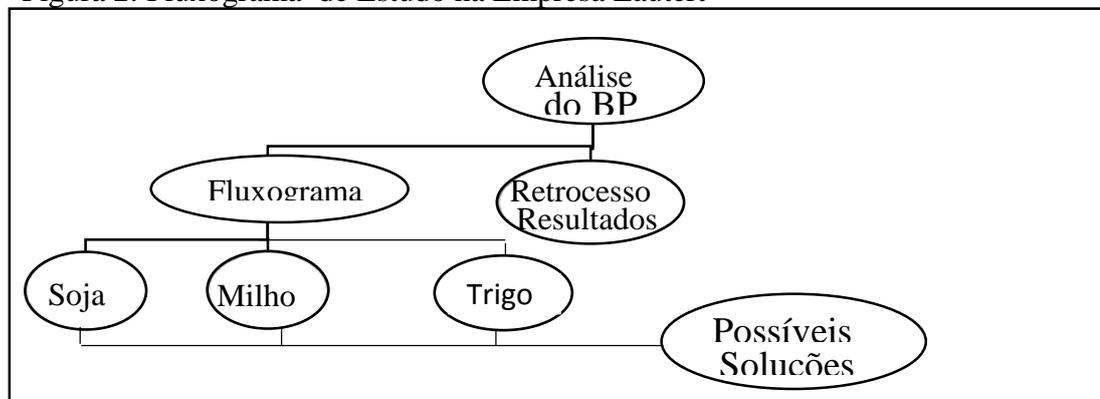
proprietários da empresa. Constitui-se uma amostra intencional de disponibilidade, ou seja, a empresa cedeu o acesso às informações.

“Analisar dados significa trabalhar com o material obtido durante o processo investigatório” (BEUREN, 2004, p. 136)

A análise do conteúdo é um método de análise de dados. Na análise de conteúdo, busca-se a compreensão de mensagens, aprofundando a investigação do conteúdo simbólico das mensagens.

Abaixo segue design da pesquisa, para uma visão geral do Trabalho Final de Graduação.

Figura 2: Fluxograma de Estudo na Empresa Lautert



Fonte: elaborado pela autora.

#### 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com o intuito, de demonstrar o quanto os processos produtivos em uma empresa, influenciam nos seus resultados, foi apresentado o mapeamento dos processos produtivos dos principais grãos comercializados, na cerealista Lautert. Em decorrência deste procedimento, a empresa poderá discernir possíveis ganhos na sua produtividade, assim também como identificar a redução de desperdícios e custos operacionais, tendo como consequência o aumento do seu lucro. No Quadro 1, tem-se a apresentação do mapeamento dos processos, onde inicialmente apresentam-se as etapas de entradas, processamentos e saídas.

Quadro 1: Entradas, Processamentos e Saídas.

ENTRADAS	PROCESSAMENTO	SAÍDAS
Grãos: soja, milho, trigo Estrutura Física Maquinas e Equipamentos Mão de obra Energia Elétrica	Transformação do grão com impurezas em grão beneficiado.	<b>Produto Principal:</b> Soja, Milho, Trigo (beneficiado) <b>Subprodutos:</b> Farelo, Quirera, Triguilho, Cascas

Fonte: Elaborado pelo autor (2016).

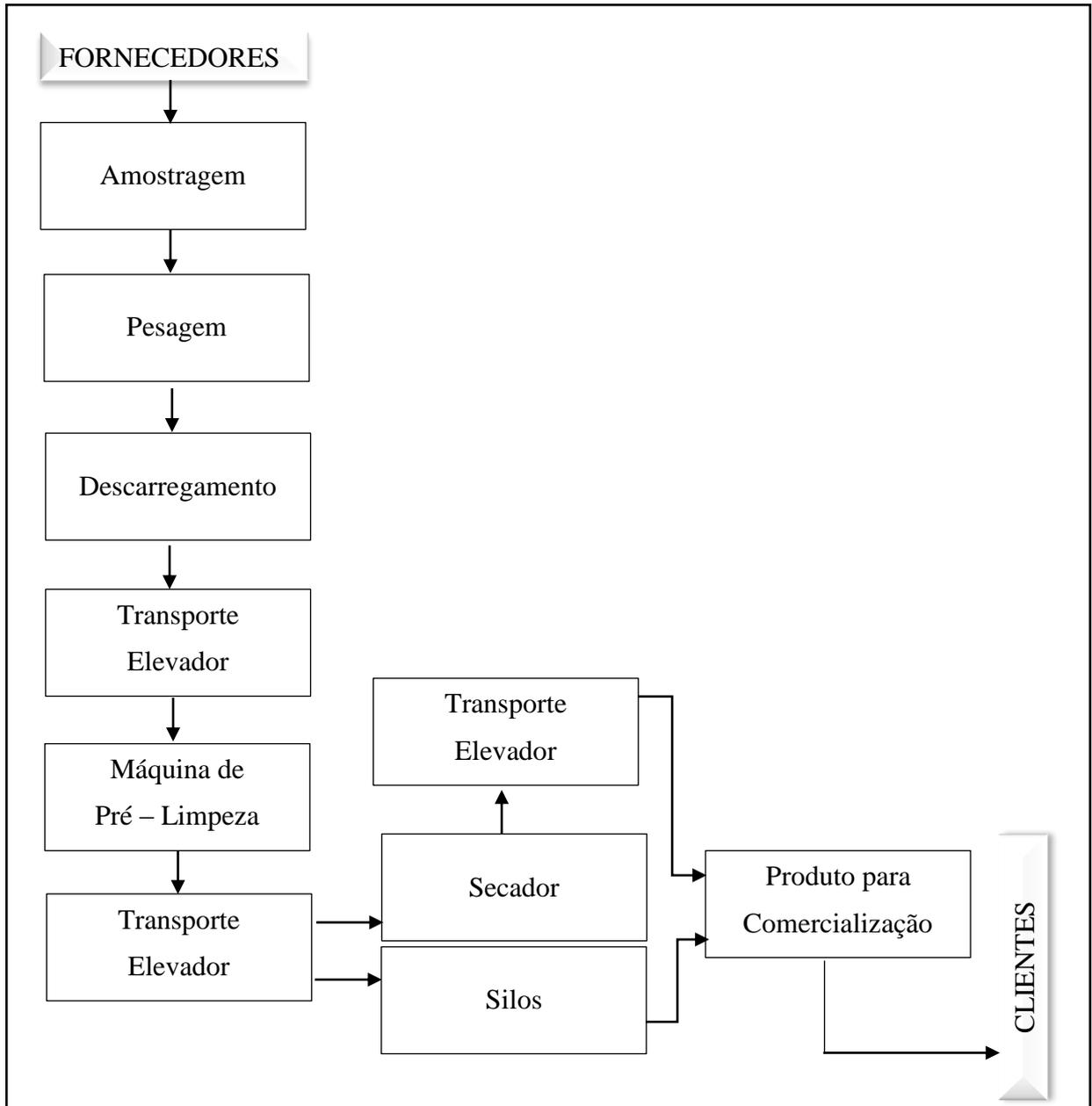
Após levantamento das entradas e saídas, de maneira macro, foi feito a análise do processo produtivo de produção do soja, milho e trigo. O período da colheita dos grãos (safra) é o início do processo, onde a empresa faz o recebimento do produto, sendo a etapa inicial o processo de pesagem da carga.

Uma pequena amostra do produto é retirada, onde será verificada a taxa de umidade do produto, o qual, dependendo do resultado, deverá passar pelo processo de secagem, cada qual com o tempo necessário, para levá-lo ao nível de umidade ideal para o processo de beneficiamento.

Feita a amostragem, através de um tombador hidráulico, o produto é retirado do caminhão, ficando depositado em moegas. O produto ingressa na cerealista, com um certo nível de impurezas, assim sendo, passa pela etapa de limpeza. Neste processo sobre a condução de um elevador, ele é transportado para a máquina de pré-limpeza, onde todas as matérias estranhas, que não são de interesse na armazenagem, são retiradas, independentemente de qual seja o produto (soja, milho, trigo), através do peneiramento e aspiração de ar.

Depois da limpeza, através de um segundo elevador, o produto é transferido para a etapa da secagem, onde, dependendo do resultado auferido, passa pelo secador, o qual é alimentado com lenha. Pronto este processo, a semente é conduzida através de um terceiro elevador para silos, com capacidade total de 63 toneladas ficando disponível para comercialização. Na Figura 3, será apresentado o fluxograma de cada processo de produção dos cereais.

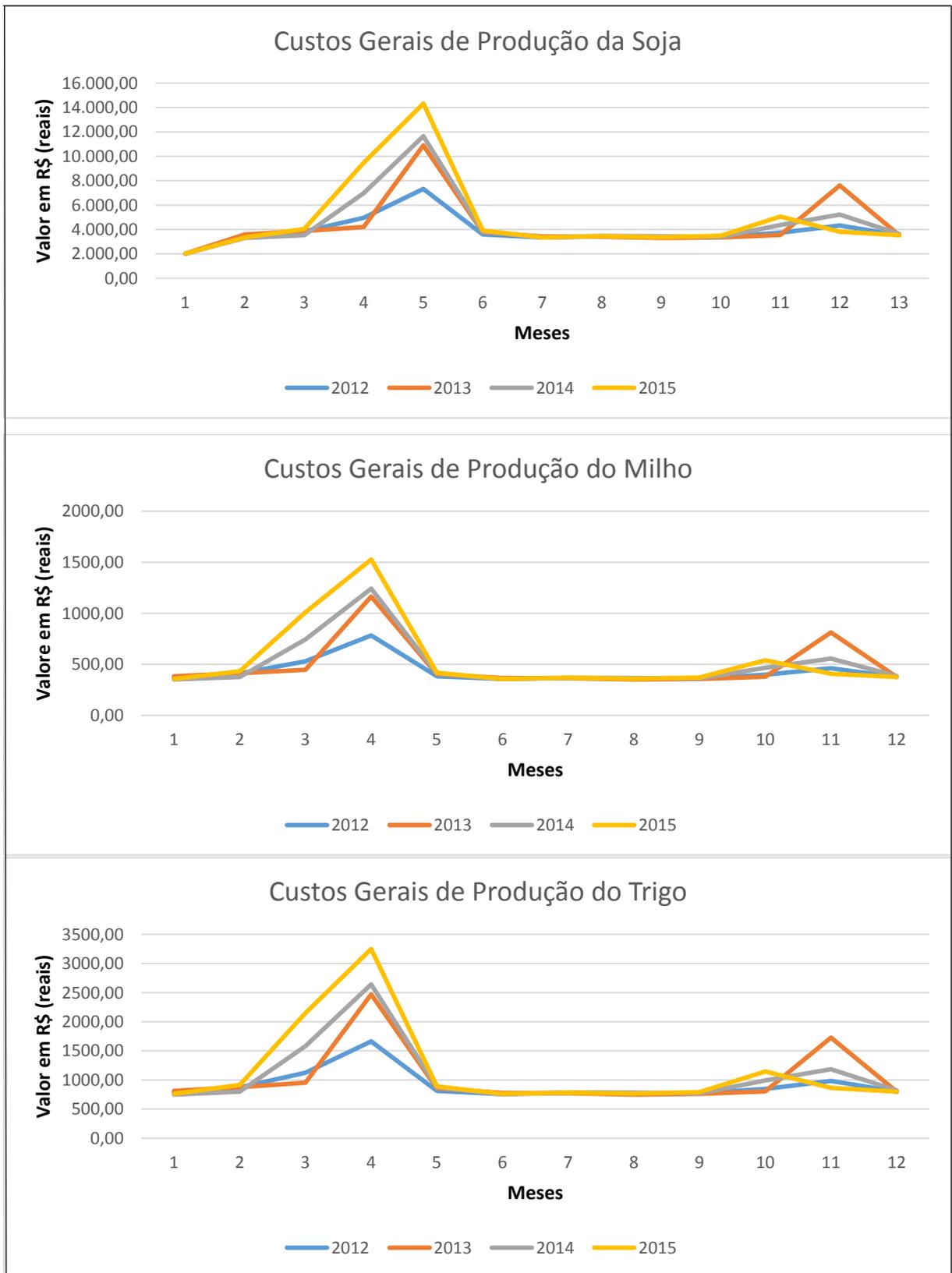
Figura 3: Fluxograma de Atividades



Fonte: Elaborado pelo Autor (2016).

Após feito o levantamento dos processos de produção dos cereais, buscou-se alocar os respectivos custos, conforme o consumo de cada produto por setor, com base no rateio por quilos (kg) vendidos. Abaixo na Figura 4, será apresentado em forma de gráfico, os custos gerais de processamento dos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015 agrupados por produto sendo eles o soja, o milho e o trigo.

Figura 4: Custos Gerais de Processamento por Produto



Fonte: Elaborada pelo autor (2016).

Conforme observado na figura 4, o crescimento dos custos gerais de produção possuem resultados significativos no período da safra de soja, tendo uma ascensão na safra de trigo, sem a mesma significância, se mantendo constante ao longo do período, no decorrer dos quatro períodos analisados.

A tendência do gráfico, observada na figura 4, remete ao fato de que nas épocas de safra, os processos produtivos se concentram, ou pela entrada de novos grãos ou pela necessidade de buscar espaço nos silos, para a nova safra. O trabalho nesse caso, fica concentrado na mesma época do ano, para todos os cereais. Nos períodos posteriores, há apenas a incidência dos custos de manutenção, por isso, apresenta-se queda acentuada nos custos.

No decorrer do ano de 2012, o total destes custos foi de R\$ 64.472,15, chegando ao montante de R\$ 72.708,25 no ano de 2013 e se mantendo em R\$ 74.928,82 em 2014. Ao longo do ano de 2015 foi gerado R\$ 81.600,69 de custos de produção, dos produtos soja, milho e trigo.

Buscando demonstrar, de forma específica os respectivos custos e receitas, foi elaborada uma Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) gerencial, dos anos analisados, conforme mostram os Quadros 2, 3, 4 e 5. Os custos diretos de processamento foram apontados conforme o consumo de cada setor (basicamente compostos por mão de obra direta e depreciação, manutenção e consumo das máquinas utilizadas).

O critério de rateio utilizado para cálculo dos impostos para os produtos soja, trigo e milho, foi de excluir a parte de varejo da receita total de vendas da empresa, calculando assim, a proporcionalidade que cabe a cada produto, tendo em vista que o regime de tributação da empresa é o Lucro Presumido. Já para a alocação dos custos fixos gerais, o critério para rateio, foi do valor total da receita total dos cereais (soja, trigo e milho), tendo em seguida a proporcionalidade que cabe a cada um. Nos custos diretos de processamento, utilizou-se do rateio com base no quilos (kg) vendidos dos produtos soja, milho e trigo.

Quadro 2: DRE Gerencial 2012

DRE GERENCIAL 2012						
DRE	SOJA	%	TRIGO	%	MILHO	%
RECEITAS COM VENDAS	4.554.308,08	100,00	322.391,31	100,00	268.745,21	100,00
(-) CUSTO DE AQUISIÇÃO	3.436.379,00	75,45	278.162,33	86,28	286.937,05	106,77
(-)CUSTOS DIRETOS DE PROCESSAMENTO	48.354,11	1,06	10.960,27	3,40	5.157,77	1,92
(Pesagem)	7.966,87	0,17	1.805,82	0,56	849,80	0,32
(Descarregamento)	7.053,12	0,15	1.598,71	0,50	752,33	0,28
(Transporte Elevador)	1.237,50	0,03	280,50	0,09	132,00	0,05
(Pré-limpeza)	825,00	0,02	187,00	0,06	88,00	0,03
(Secador)	825,00	0,02	187,00	0,06	88,00	0,03
(Silo Grande)	21.062,25	0,46	4.774,11	1,48	2.246,64	0,84
(Silo Pequeno)	9.384,38	0,21	2.127,13	0,66	1.001,00	0,37
(=) Margem de Contribuição	1.069.574,97	23,48	33.268,71	10,32	-23.349,61	-8,69
(-) Custos fixos Gerais	763.051,58	16,75	78.936,37	24,48	35.082,83	13,05
(=) Resultado Operacional	306.523,39	6,73	-45.667,66	-14,17	-58.432,44	-21,74
(-) Impostos (IRPJ, PIS, CS)	97582,11	2,14	15787,33	4,90	4486,53	1,67
(=) Lucro líquido	208.941,28	4,59	-61.454,99	-19,06	-62.918,98	-23,41

Fonte: Elaborada pelo autor (2016).

Quadro 3: DRE Gerencial 2013

DRE GERENCIAL 2013						
	SOJA	%	TRIGO	%	MILHO	%
RECEITAS COM VENDAS	4.432.440,69	100,00	268.035,58	100,00	163.615,30	100,00
(-) CUSTO DE AQUISIÇÃO	4.012.222,42	90,52	894.740,94	333,81	256.786,56	156,95
(-) CUSTOS DIRETOS DE PROCESSAMENTO	54.531,19	1,23	12.360,40	4,61	5.816,66	3,56
(Pesagem)	11.348,27	0,26	2.572,27	0,96	1.210,48	0,74
(Descarregamento)	9.848,80	0,22	2.232,39	0,83	1.050,54	0,64
(Transporte Elevador)	1.237,50	0,03	280,50	0,10	132,00	0,08
(Pré-limpeza)	825,00	0,02	187,00	0,07	88,00	0,05
(Secador)	825,00	0,02	187,00	0,07	88,00	0,05
(Silo grande)	21.062,25	0,48	4.774,11	1,78	2.246,64	1,37
(Silo pequeno)	9.384,38	0,21	2.127,13	0,79	1.001,00	0,61
(=) Margem de contribuição	365.687,08	8,25	-639.065,76	-238,43	-98.987,92	-60,50
(-) Custos fixos gerais	758.109,92	17,10	78.425,16	29,26	34.855,63	21,30
(=) Resultado operacional	-392.422,84	-8,85	-717.490,93	-267,68	-133.843,55	-81,80
(-) Impostos (IRPJ, PIS, CS)	121449,36	2,74	12563,73	4,69	5583,88	3,41
(=) Lucro líquido	-513.872,20	-11,59	-730.054,65	-272,37	-139.427,43	-85,22

Fonte: Elaborada pelo autor (2016).

Quadro 4: DRE Gerencial 2014

DRE GERENCIAL 2014						
	SOJA	%	TRIGO	%	MILHO	%
RECEITAS COM VENDAS	4.904.478,16	100,00	1.431.273,59	100,00	325.982,83	100,00
(-) CUSTO DE AQUISIÇÃO	5.629.841,74	114,79	281.378,87	19,66	638.234,58	195,79
(-) CUSTOS DIRETOS DE PROCESSAMENTO	56.196,61	1,15	12.737,90	0,89	5.994,31	1,84
(Pesagem)	12.256,68	0,25	2.778,18	0,19	1.307,38	0,40
(Descarregamento)	10.605,81	0,22	2.403,98	0,17	1.131,29	0,35
(Transporte Elevador)	1.237,50	0,03	280,50	0,02	132,00	0,04
(Pré-limpeza)	825,00	0,02	187,00	0,01	88,00	0,03
(Secador)	825,00	0,02	187,00	0,01	88,00	0,03
(Silo grande)	21.062,25	0,43	4.774,11	0,33	2.246,64	0,69
(Silo pequeno)	9.384,38	0,19	2.127,13	0,15	1.001,00	0,31
(=) Margem de contribuição	-781.560,19	-15,94	1.137.156,82	79,45	-318.246,06	-97,63
(-) Custos fixos gerais	898.554,64	18,32	92.953,93	6,49	41.312,86	12,67
(=) Resultado operacional	-1.680.114,84	-34,26	1.044.202,89	72,96	-359.558,91	-110,30
(-) Impostos (IRPJ, PIS, CS)	148991,43	3,04	15412,91	1,08	6850,18	2,10
(=) Lucro líquido	-1.829.106,27	-37,29	1.028.789,99	71,88	-366.409,09	-112,40

Fonte: Elaborada pelo autor (2016).

Quadro 5: DRE Gerencial 2015

DRE GERENCIAL 2015						
	SOJA	%	TRIGO	%	MILHO	%
RECEITAS COM VENDAS	6.636.857,30	100,00	181.390,00	100,00	127.771,25	100,00
(-) CUSTO DE AQUISIÇÃO	6.873.337,34	103,56	362.332,83	199,75	177.974,67	139,29
(-) CUSTOS DIRETOS DE PROCESSAMENTO	61.200,52	0,92	13.872,12	7,65	6.528,05	5,11
(Pesagem)	14.986,08	0,23	3.396,84	1,87	1.598,52	1,25
(Descarregamento)	17.173,75	0,26	2.919,54	1,61	1.373,90	1,08
(Transporte Elevador)	1.237,50	0,02	280,50	0,15	132,00	0,10
(Pré-limpeza)	825,00	0,01	187,00	0,10	88,00	0,07
(Secador)	825,00	0,01	187,00	0,10	88,00	0,07
(Silo grande)	21.062,25	0,32	4.774,11	2,63	2.246,64	1,76
(Silo pequeno)	9.384,38	0,14	2.127,13	1,17	1.001,00	0,78
(=) Margem de contribuição	-297.680,56	-4,49	-194.814,95	-107,40	-56.731,47	-44,40
(-) Custos fixos gerais	1.054.711,76	15,89	109.108,11	60,15	48.492,49	37,95
(=) Resultado operacional	-1.352.392,32	-20,38	-303.923,06	-167,55	-105.223,97	-82,35
(-) Impostos (IRPJ, PIS, CS)	156883,36	2,36	16229,31	8,95	7213,03	5,65
(=) Lucro líquido	-1.509.275,68	-22,74	-320.152,37	-176,50	-112.437,00	-88,00

Fonte: Elaborada pelo autor (2016).

Conforme os quadros 2, 3, 4 e 5, o resultado líquido de cada uma das atividades evidencia os custos diretos de processamento, de cada um dos cereais analisados em separado do grupo dos custos fixos e impostos, visando oferecer informação qualificada ao gestor.

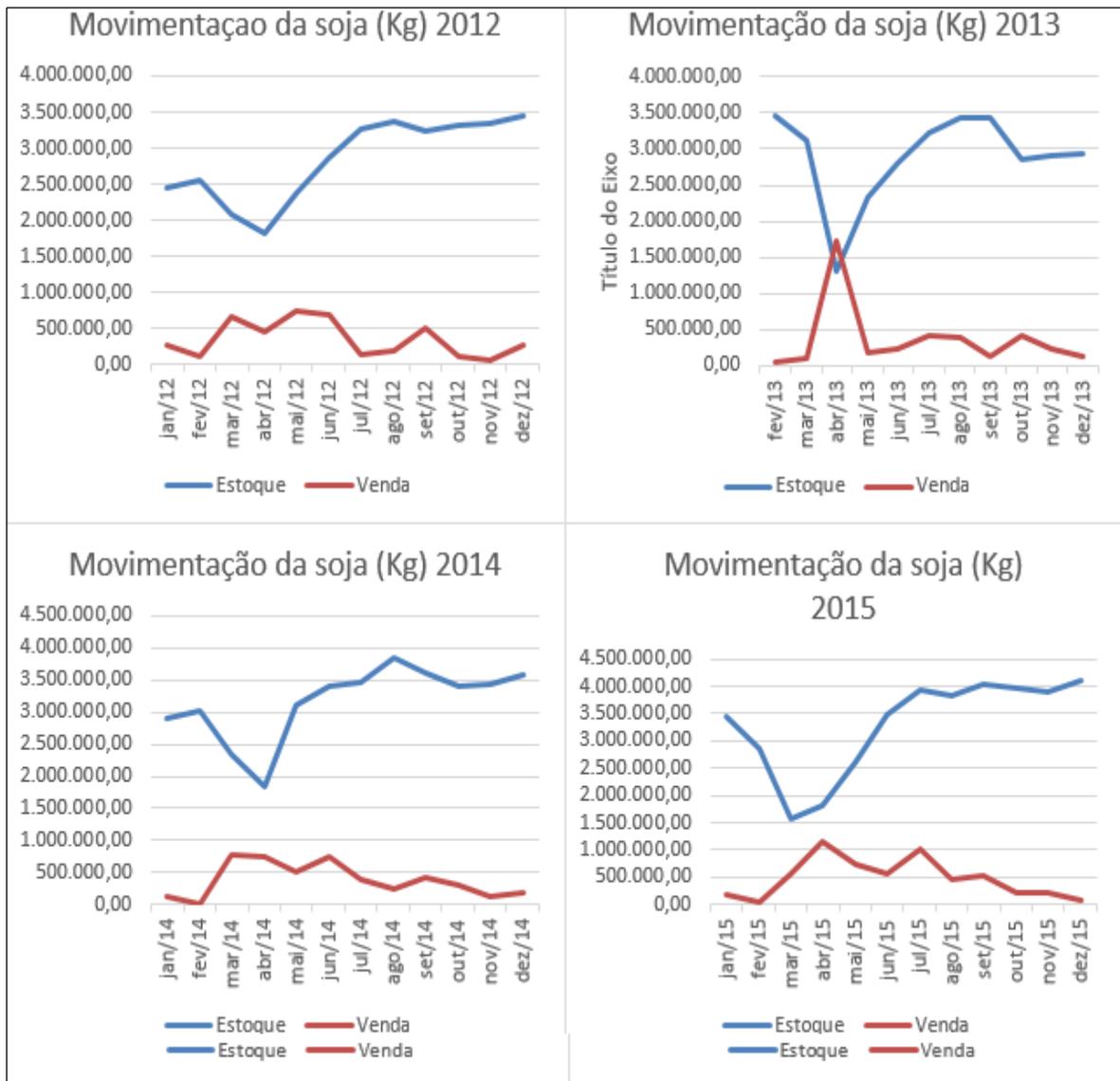
É possível observar que no quadro 3, o trigo e o milho tiveram seus custos de aquisição com valor superior ao valor das receitas, o que evidencia um maior número de compras, ficando maior parte do produto estocado. O mesmo acontece com o soja e o milho, demonstrado no quadro 4 e no quadro 5 o mesmo acontece com os três produtos citados.

Ao longo dos 4 anos analisados, foi possível evidenciar que os custos do processamento (diretos) são percentualmente os menores, e a maior parcela de custos fica destinada ao dispêndio com a aquisição dos produtos e por fim com os custos da estrutura fixa da empresa. Nos 4 anos analisados foi possível verificar, em sua maioria, o prejuízo destas operações, principalmente após a dedução dos impostos.

A seguir, serão demonstrados os gráficos relativos a posição dos estoques destes produtos ao longo do mesmo período.

Na Figura 5, pode-se observar a movimentação do produto soja, onde é comparado o saldo em quilos dos estoques com a quantidade que foi vendida ao longo dos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015.

Figura 5: Movimentação de estoque e venda de soja 2012-2015

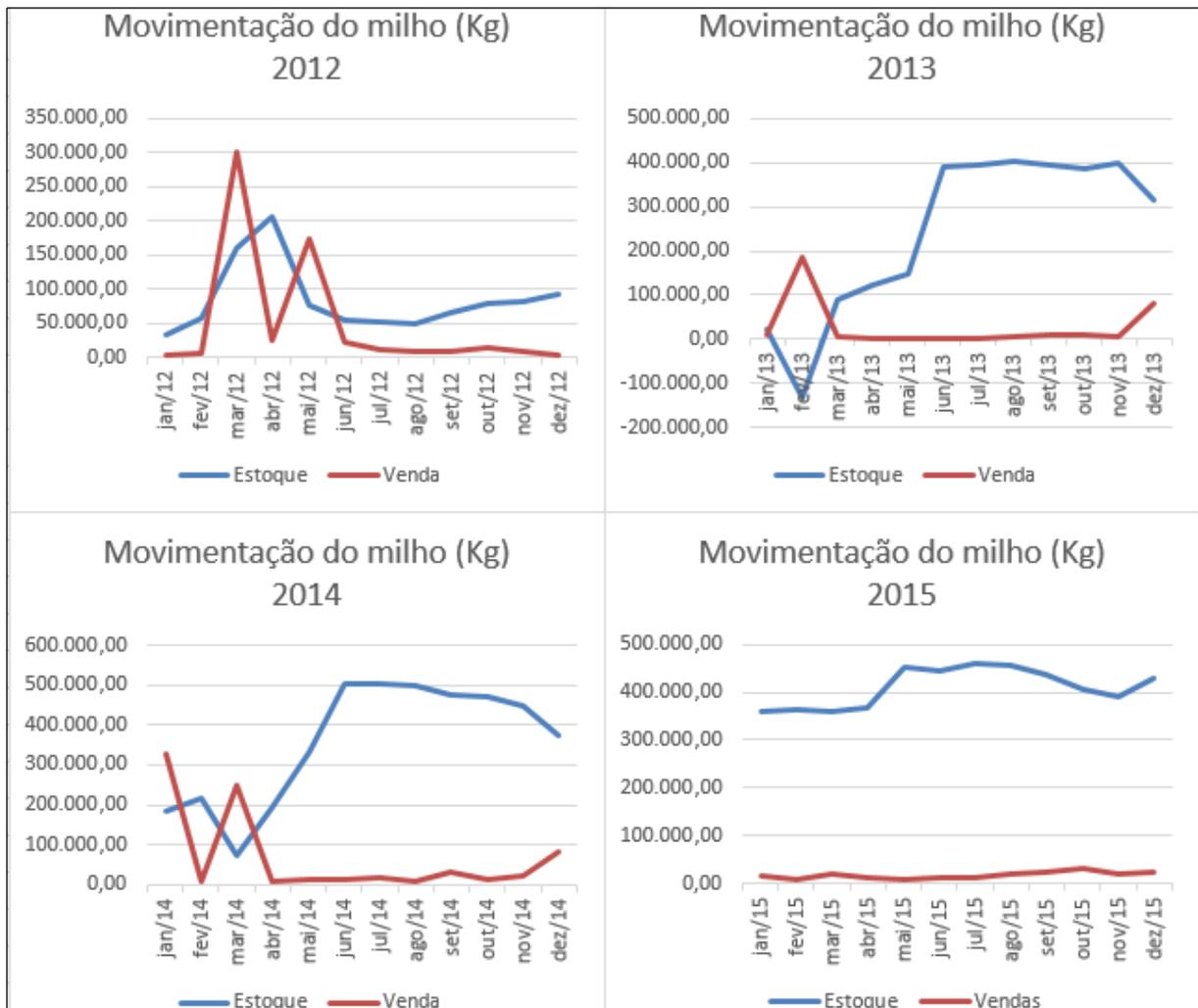


Fonte: Elaborada pelo autor (2016)

Conforme observado na figura 5, a movimentação de venda da soja, ao longo dos quatro anos analisados, em apenas um dos momentos a quantidade (kg) vendida, foi maior que a quantidade (kg) em estoque. Sendo assim, possui um elevado saldo em estoques, os quais apresentam uma leve queda no período da colheita da soja, se mantendo constante durante o restante dos períodos.

Na Figura 6, pode-se observar a movimentação do produto milho, onde é comparado o saldo em quilos dos estoques com a quantidade que foi vendida ao longo dos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015.

Figura 6 – Movimentação de estoque e venda de milho 2012-2015

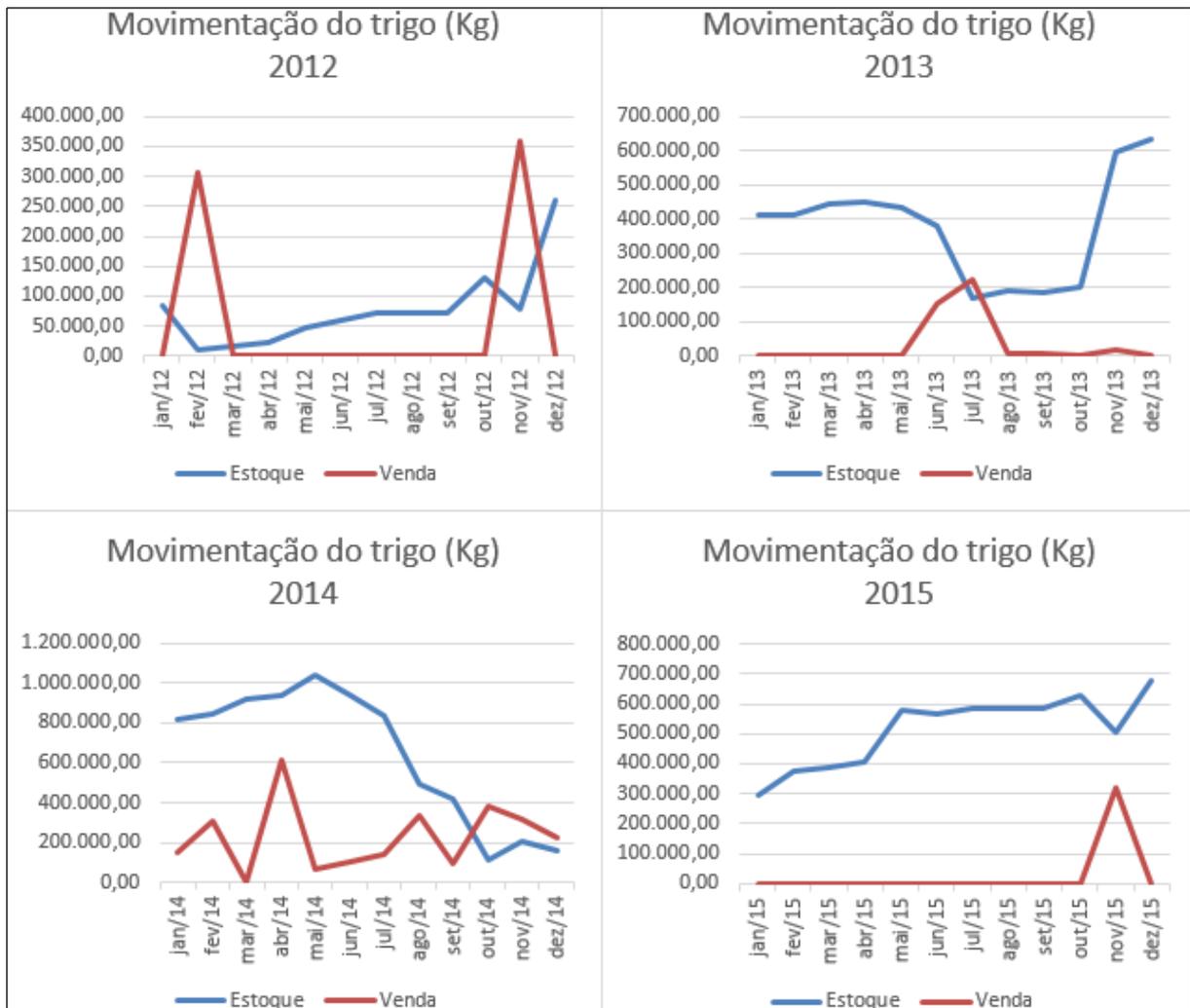


Fonte: Elaborada pelo autor (2016).

Diferentemente da soja, apenas no ano de 2015 os estoques de milho superaram as quantidades de vendas, ao longo de todo o período. Em 2013 e 2014 observa-se um grande fluxo no primeiro quadrimestre, voltando o montante dos estoques a ficar maior nos próximos quadrimestres. No ano de 2012, o fluxo se estendeu durante o primeiro semestre, mantendo-se o estoque maior que as vendas no segundo semestre.

Na Figura 7, pode-se observar a movimentação do produto trigo, onde é comparado o saldo em quilos dos estoques com a quantidade que foi vendida ao longo dos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015.

Figura 7 – Movimentação de estoque e venda de trigo 2012-2015



Fonte: Elaborada pelo autor (2016).

A movimentação do trigo, de acordo com a figura 7, comparado as suas vendas e estoques, apenas no ano de 2015, manteve seu estoque maior que as vendas. Já ao longo dos períodos de 2012, 2013 e 2014, teve oscilações consideráveis no decorrer de cada período.

Para a soja, o trigo e o milho, as flutuações de estoque sofrem uma dinâmica diária em sua movimentação e, em virtude disso, os fechamentos mensais das quantidades podem apresentar distorção, dando a impressão de que há estoque negativo, sem no entanto haver de fato. Há um ponto a ressaltar, como nos casos onde há antecipação financeira de contratos, onde o produtor ainda não entregou o “físico” na empresa e esta já tenha faturado o contrato financeiro no porto de Rio Grande com as *tradings*. Por exemplo, na figura 6 do produto milho, no ano de 2013.

A empresa calcula seus custos com base no critério do custeio por absorção, ou seja, todos os custos, variáveis e fixos, são incorporados aos produtos, e compõe o custo final dos estoques.

Em virtude disso, só é possível lançar na formação do resultado, os custos relativos às mercadorias vendidas, os demais ficam "estocados" até o momento da venda. Isso é negativo para as empresas, principalmente para aquelas que possuem alto nível de custos fixos estruturais, como é o caso da Lautert e ainda são tributadas pelo Lucro Presumido. Ou seja, presume-se um lucro irreal, e a maior parte dos custos, já desembolsados, ficam estocados.

O custo de manutenção dos estoques de cereais na maioria das empresas, como no caso da Lautert, é elevado, além das perdas estimadas em 0,25% do valor do estoque ao longo do tempo<sup>1</sup>. Não foi alvo de estudo neste artigo, mas com certeza é um elemento importante a ser considerado.

Além disso a empresa deve considerar o custo de oportunidade de negociação a fim de justificar a manutenção de estoques tão elevados, por prazos maiores do que 1 ano.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este trabalho teve o objetivo, de confrontar os resultados apresentados nos Balanços com a forma pela qual os recursos estão sendo utilizados e distribuídos nos processos que geram receita para a cerealista.

A forma pela qual o trabalho foi desenvolvido, ressalta a importância dos custos nos processos de produção, assim também, como a realização do mapeamento dos processos, onde é possível alocar os respectivos custos conforme o consumo de cada equipamento ou máquina.

Ao propor efetuar a avaliação de eficiência, dos processos que compõe as atividades operacionais da empresa, na ótica dos custos comparados à receita, em cada um dos processos, foi possível visualizar o percentual que cada custo representa sobre o total da receita. Foi identificado que os custos gerais fixos, tomam uma grande porcentagem da receita, sendo um valor significativo, por não estarem diretamente relacionado ao processo de produção da soja, milho e trigo.

Portanto, foram estudados as causas dos resultados auferidos pela empresa entre os anos de 2012 a 2015, através do mapeamento dos processos produtivos da Cerealista, onde os quais poderão auxiliar na compreensão dos resultados retroativos apresentados no período indicado.

---

<sup>1</sup> Perdas normais devido a fungos e bactérias presentes nos silos de armazenagem (BROOKER *et al*, 1992)

Através da realização do mapeamento foi observado que o maior custo é o de aquisição dos produtos. Uma das causas dos resultados negativos da empresa se dá através dos altos níveis de estoque, onde a quantidade de produtos vendidos é menor que a quantidade adquirida dos fornecedores, elevando o custo total dos estoques, o que representa no curto prazo, desembolso de recursos sem a devida compensação na DRE, afinal, só é possível lançar custos quando a empresa comercializa os produtos. Uma provável explicação para a estocagem tão elevada pode estar relacionada ao fato de que a empresa especula preços, na tentativa de melhores resultados na este safra. Este caso em específico não fora discutido com a direção da empresa.

Além disso, a empresa possui um alto montante com custos fixos, e por ser tributado pelo Lucro Presumido, paga impostos sobre um suposto lucro, que conforme demonstrado na DRE gerencial, representam na prática resultados negativos.

Como possíveis estudos futuros, na empresa em questão, sugere-se a realização de um estudo que identifique a melhor forma de tributação para a empresa, avaliando criteriosamente a política de estocagem da empresa.

## REFERÊNCIAS

- BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2º ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BROOKER, D.B.; BAAKER-ARKEMA, F.W.; HALL, C.W. **Drying and Storage of Grain and Oilseeds**. New York. USA. 1992. 450p
- BRUNI, Adriano Leal, Famá, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços: com aplicações na calculadora HP 12c e Excel**, 1 edição. São Paulo: Atlas, 2002
- CHIAVENATO, Idalberto. **Recursos humanos na Empresa: pessoas, organizações e sistemas**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 67-76.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1998.
- DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 5º ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4º ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9º ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. São Paulo: Atlas 2010.

NASCIMENTO, A.M.; REGINATO, L. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. São Paulo: Atlas 2007.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J.L. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.