

ANÁLISE DE CUSTO, VOLUME E LUCRO DE UMA EMPRESA DO AGRONEGÓCIO¹.

XAVIER, Guilherme Bock²;

TRETER, Jaciara³;

RESUMO

O objetivo do presente estudo é realizar uma análise de custo volume e lucro, tendo como suporte os três métodos de custeio para gerir informações nas tomadas de decisões dos gestores da empresa. A pesquisa utiliza procedimentos técnicos de estudo de caso, bibliográfica e documental, tendo uma abordagem qualitativa e descritiva. Foram elaborados quadros mostrando os valores mensais da quantidade de produto vendido e de seus custos e despesas no mês. Após realizar as análises verificou-se uma situação regular, apesar da empresa ter um alto custo para poder colocar seu produto no mercado, gerando despesas e tornando o produto caro. A empresa trabalha com seus pontos de equilíbrios estáveis onde conseguem cobrir sua margem de contribuição do produto estudado. Os custeios por absorção e variável mostraram prejuízo em dois dos três meses estudado. O resultado obtido aponta que a empresa deverá realizar uma gestão de custos e reorganizar seus processos, para que consiga diminuir seus custos e despesas, para gerar um lucro líquido positivo em relação aos apresentados.

Palavra-chave: Contabilidade Gerencial. Ferramentas de análises. Contabilidade de custos.

ABSTRACT

The objective of the present study is to perform a volume and profit cost analysis, having as support the three costing methods to manage information in the decision making of the company managers. The research uses technical procedures of case study, bibliographical and documentary, having a qualitative and descriptive approach. Tables were drawn up showing the monthly values of the quantity of product sold and its costs and expenses in the month. After carrying out the analyzes, it was verified a regular situation, although the company has a high cost to be able to put its product in the market, generating expenses and making the product expensive. The company works with its stable equilibrium points where they can cover their contribution margin of the product studied. Absorption and variable costs showed impairment in two of the three months studied. The result obtained indicates that the company must carry out a cost management and reorganize its processes, so that it can reduce its costs and expenses, to generate a positive net profit in relation to those presented.

Keywords: Management Accounting. Analysis tools. Cost accounting.

¹ 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.

² Acadêmico(a) do curso de Ciências Contábeis da Universidade de Cruz Alta – UNICRUZ- email: guilhermebockxavier@gmail.com

³ Professora do Curso de Ciências Contábeis da UNICRUZ, bacharel em Ciências Sociais e Jurídicas em Ciências Contábeis – UFSM, mestre em Desenvolvimento, Gestão e Cidadania – Email: jtreter@unicruz.edu.br

1 INTRODUÇÃO

A economia, em 2017, teve um avanço significativo em relação há anos anteriores, em decorrência do crescimento do PIB (Produto Interno Bruto) em 1% ao ano. Uma das áreas que mais contribuiu para este crescimento foi a agropecuária, que teve um aumento de 15,2% no primeiro trimestre de 2018 em relação ao mesmo período em 2016. Em relação ao quarto trimestre, foi de 13,4% segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2017).

Com esses resultados, os empresários do ramo do agronegócio esperam que seus empreendimentos evoluam para patamares razoáveis, equilibrando a necessidade de expansão da comercialização e a manutenção de suas operações, conseguindo assim, corresponder às necessidades atuais exigidas pelo mercado.

O mercado do agronegócio é parte fundamental da economia. Vem prosperando com avanços significativos na área do desenvolvimento e pesquisa, geração de renda e emprego. O ramo do agronegócio é caracterizado por uma cadeia produtiva, tendo ligação entrelaçada e uma interdependência, podendo defini-las como um conjunto de elementos que agem no processo de compra e venda de produtos ou serviços (PACHECO *et al*, 2012).

No mercado das rações para alimentação bovina destaca-se um subproduto retirado das máquinas de algodoeiras após a colheita do algodão, que é utilizado como alimento para bovinos de corte e de leite. O produto conhecido como caroço de algodão é usado há anos nas dietas dos bovinos, reduzindo os custos com alimentação. Vendo o crescimento desse subproduto, empresas de diversos estados do Brasil observaram a possibilidade de abrir filiais nas regiões do sul, onde não há fornecimento constante do caroço de algodão (ESTADÃO, 2009).

Nesse sentido, a empresa N, com sede na cidade de Lages, Santa Catarina, abriu sua primeira filial no município de Cruz Alta, no noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, vislumbrando a possibilidade de crescimento de seu mercado de atuação para exploração da venda do subproduto no comércio de alimentação animal, a fim de expandir seus negócios.

Toda e qualquer iniciativa de expansão no mercado requer planejamento e estratégia de negócio, acompanhada de um plano gerencial acerca da viabilidade do investimento, projeção de custos e despesas, o que possibilita minimizar a chance de insucesso do negócio.

Ao encontro dessa premissa, o presente estudo visa propor a análise econômica financeira da instalação da filial da empresa N, destacando o ponto de ruptura, ou ponto de equilíbrio contábil, como principal indicador do volume de atividades mínimas que a empresa deverá manter para gerar um resultado satisfatório para os investidores.

Nesse sentido o problema de pesquisa proposto é: quais são os pontos de equilíbrio (contábil, econômico e financeiro) da empresa N em sua nova filial, capaz de garantir sua expansão?

Com o desenvolvimento do tema proposto, a empresa se beneficiará com os resultados e terá uma visão sobre contabilidade gerencial e da importância de gerar resultados precisos, que ajudem nas tomadas de decisões quanto à estrutura física e, principalmente, organizacional do funcionamento da empresa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Agronegócio

Segundo Batalha (2009), nos últimos anos no Brasil e no exterior, os meios empresariais, políticos e acadêmicos, ligados à problemática da produção e da comercialização de produtos agroindustriais, vêm reconhecendo que a competitividade da agropecuária depende de uma estrutura coordenada de agentes econômicos e sociais, a qual permita que seus produtos sejam transformados e disponibilizados ao consumidor final em condições adequadas de aquisição e consumo.

O termo agronegócio ou *agribusiness* espalhou-se por diversos países, sendo que no Brasil essa nova visão de “agricultura” levou algum tempo para chegar. Só a partir da década de 1980 começa haver a difusão do termo, ainda em inglês. “Os primeiros movimentos organizados e sistematizados surgiram de focos, principalmente em São Paulo e Rio Grande do Sul” (ARÁUJO, 2007, p. 12).

Para Bezerra (2009), o agronegócio é indubitavelmente uma realidade mundial. Sua existência trata de um conceito nascido em pleno vigor da superação das “amarras” que, até então, prendiam este setor na simplicidade da relação agricultura-comércio ou mesmo na definição simplória de setor primário da economia. O agronegócio surge para designar uma etapa de transformação da agricultura, remetendo-a a uma posição de destaque quando vista a partir da sua relação com a indústria.

Segundo Davis e Goldberg (1957 *apud* BATALHA 2009, p 10.), o conceito de agronegócio é definido como:

O conjunto de todas as operações e transações envolvidas desde a fabricação dos insumos agropecuários, das operações de produção nas unidades agropecuárias, até o processamento e distribuição e consumo dos produtos agropecuários ‘in natura’ ou industrializados.

2.2 Contabilidade Gerencial

A contabilidade gerencial envolve o fornecimento de informações a gerentes para o uso na própria organização, atendendo todas as necessidades de quem está dentro da mesma (usuários internos). A contabilidade gerencial enfatiza decisões que afetam o futuro, a relevância, o fazer as coisas em tempo hábil e o desempenho no nível do segmento (GARRISON, NOREEM e BREWER, 2013).

Para Podozeve (1997), a informação contábil usada no processo de administração tem que ser desejável e útil para as pessoas responsáveis pelo gerenciamento da entidade. Pois na busca pela excelência empresarial, uma informação, mesmo que útil, só é desejável se conseguida a um custo adequado e interessante para a entidade.

A abrangência da contabilidade gerencial é grande, pois deve atender a todas as necessidades de informações gerenciais. Assim, são necessários subsistemas contábeis para atender a demanda de informações para o planejamento estratégico e de controle das operações, a fim de absorver o processo de obtenção e análise de lucratividade dos produtos para a tomada de decisões sobre investimentos para análise da estrutura de capital, de rentabilidade e de geração de caixa, bem como para o processo de avaliação do desempenho dos gestores internos (PADOVEZE, 2012).

Assim, a contabilidade gerencial é uma parte fundamental para as empresas, pois mostra resultados que possibilitam aos administrados tomarem decisões que são capazes de direcionar a empresa para um cenário positivo.

Um dos meios utilizados para mostrar a real situação da empresa é através da contabilidade de custos, que são os reflexos de atitudes, comportamentos, estruturas e modos de operar. Quanto mais estruturada for uma empresa, melhores serão os resultados encontrados. Quanto menos informações estiverem disponíveis, ou se a qualidade dessas informações não forem compatíveis com a realidade vivida, os resultados por certo serão ineficientes (MEGLIORINI, 2002).

Para Megliorini (2002), para atender as exigências legais, a empresa precisa adequar seus métodos de apuração de custos aos princípios contábeis em conformidade com normas e legislação vigentes. Para a tomada de decisões, podem ser empregados métodos de apuração derivados do anterior, capaz de fornecer as informações que atendem as necessidades gerenciais da empresa.

“a contabilidade de custos faz parte da contabilidade gerencial ou administrativa e dispõe de técnicas que são aplicadas não somente às empresas industriais, mas também a outras atividades, inclusive empresas públicas e entidades sem fins lucrativos, não estando restrita às formalidades legais da contabilidade geral” (CREPALDI, 2002, p.14).

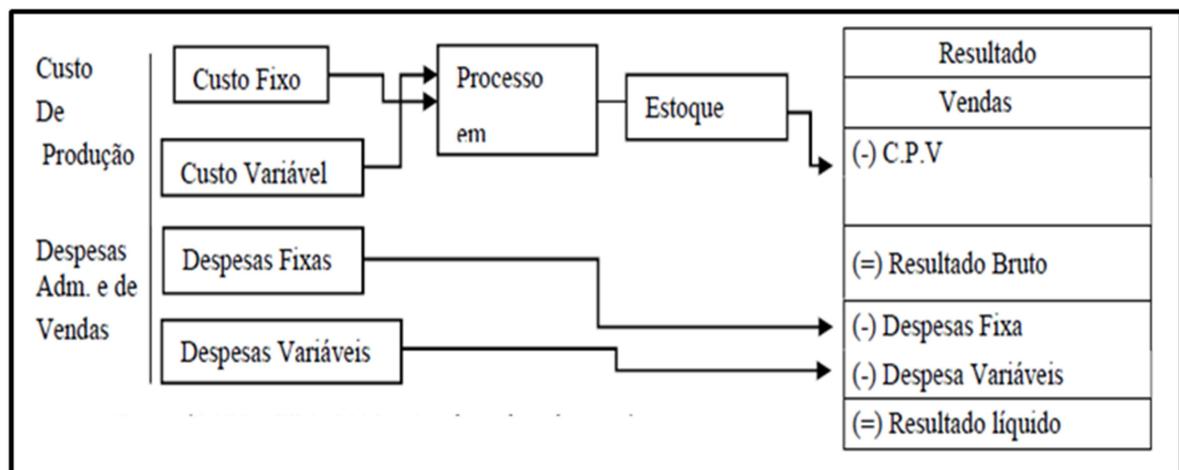
Entretanto, os métodos e técnicas que serão utilizados para analisar as operações e mostrar resultados aos administradores, empregam critérios diferentes. Cada método possui aplicações específicas, podendo-se dizer que um não substitui o outro, mas se complementam.

2.2.1 Método de Custeio por Absorção

Um dos métodos que será usado na pesquisa é o de custeio por absorção, que para Wernke, (2004), é o método mais tradicional, sendo empregado quando se deseja atribuir um valor de custo ao produto, atribuindo-lhe também uma parte de custos indiretos. Assim, como todos os custos de produção ligados aos produtos de forma direta ou indireta mediante critérios de rateio. Desse modo, os produtos fabricados absorvem todos os custos incorridos no período.

Assim, afirma Megliorini (2006), a apuração dos custos consiste em separar os gastos do período em despesas, custos e investimentos. As despesas não são apropriadas aos produtos, e sim lançadas na DRE, por estarem relacionadas à receita e administração da empresa, os custos são apropriados aos produtos. Após separar os custos e despesas classificamos em direto e indireto em que os custos diretos são apropriados aos produtos e os custos indiretos são apropriados por meio de rateio.

Figura 1 – Esquema de Custeio por Absorção.



Fonte: (COLLATTO, 2005, p.3. Adaptado pelo autor).

A principal distinção existente no uso do custeio por absorção é entre custos e despesas. A separação é importante porque as despesas são jogadas imediatamente contra o resultado do período, enquanto que apenas os custos relativos aos produtos vendidos terão o mesmo tratamento. Já os custos relativos aos produtos em elaboração e aos produtos acabados, que não tenham sido vendidos, são ativados nos estoques (MARTINS 1998).

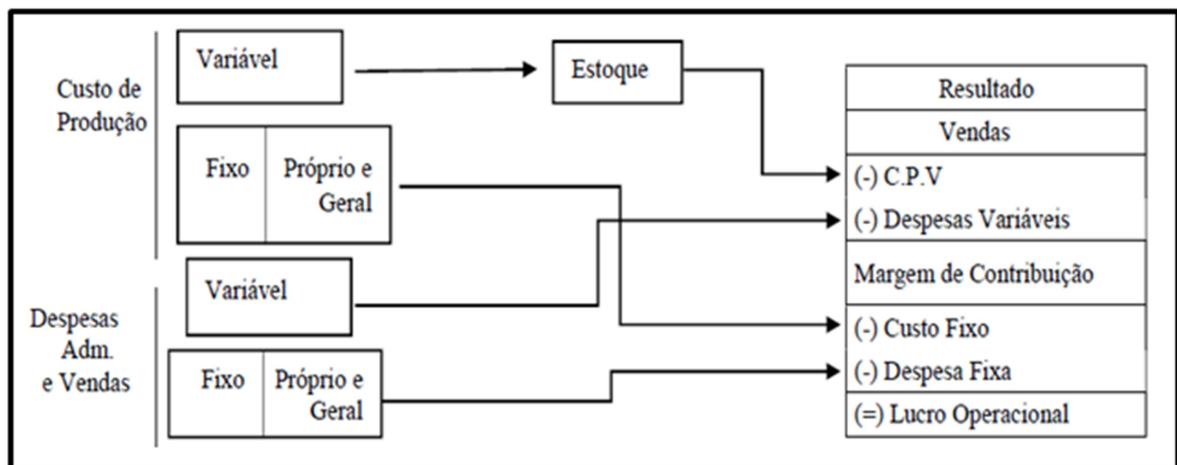
2.2.2 Método de Custeio Variável

O custeio variável é usado para fins gerenciais, fornecendo dados úteis para o processo de gerenciamento. Nesse método foram utilizados somente os custos de produção, que variam com o tamanho da produção.

Uma das características do custeio variável é a troca de conceito do lucro bruto pela apuração da margem de contribuição no período contábil. Por meio da margem de contribuição obtida pela empresa deverão ser cobertos todos os custos fixos apropriados no período, identificando-se, assim, o resultado operacional da empresa sem o diferimento dos custos fixos do produto (LEONE *apud* Vieira, 2008.p.63).

O método de custeio variável apresenta diferenças em relação ao custeio por absorção, pois eles são decorrentes da produção. Assim, se a empresa fabrica 100 unidades do produto C, incorrerá no custo referente ao consumo de matérias-primas para essa quantidade; se fabricar mais unidades o custo aumentará. Por esse método, os produtos receberão somente os custos decorrentes da produção, isto é, os custos variáveis (MEGLIORINI, 2006).

Figura 2 – Esquema de Custeio Variável.



Fonte: adaptado do CRC – SP (1991, *apud* COLLATTO, 2005, p.3).

A figura 2 demonstra que os custos variáveis de produção são direcionados a o estoque, enquanto que os custos fixos e as despesas variáveis e fixas são destinados ao resultado. O método de custeio variável não aloca os custos e despesas fixas aos objetos de custeio, tornando-se vantajoso à medida que isenta a informação de possíveis distorções. Esses custos e despesas não alocados aos produtos são destacados nas demonstrações de resultado facilitando a análise do montante destes e a influência que tem sobre o lucro da empresa (COLLATTO, 2005).

2.2.3 Método de Custeio ABC

Para Kaplan & Cooper (1998), o custeio ABC visa principalmente no fornecimento de informações precisas aos administradores sobre os custos dos produtos, serviços e clientes. Esse sistema de custeio destina os custos indiretos e de apoio, primeiramente às atividades e posteriormente aos produtos e serviços, buscando reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio dos custos indiretos. Sendo assim, podemos mencionar que a finalidade desse sistema seria a melhoria no gerenciamento dos custos indiretos.

O *Activity Based Costing* ou Custeio Baseado em Atividades (ABC) é diferente de outros métodos, pois exige controles pormenorizados, proporcionando o acompanhamento das atividades e dívidas nos processos internos das empresas. Para Nakawa (1994) o custeio ABC pode ser definido como um processo que combina pessoas, tecnologias, materiais métodos e seu ambiente, tem como objetivo a produção de produtos e serviços, descrevendo a maneira como a empresa utiliza seu tempo e recurso para cumprir suas metas.

O seu grande diferencial, que se distingue dos outros métodos está na forma de como alocar os custos indiretos aos produtos. Sendo assim, resulta em técnicas diferentes de como se calcular os custos dos objetos da linha de produção das empresas. Os custos indiretos são calculados de forma que estes sejam atribuídos a um objeto que realmente tenham sido consumidos, através da análise de uma relação de causa e efeito e do rastreamento das causas que deram origem aos custos (MAUASS, 2010).

Para Megliorini (2006), o custeio ABC pode ser estruturado de duas maneiras, dependendo do detalhamento em que a empresa deseja operar seu sistema de custo. Esses dois sistemas são divididos em dois estágios: direcionadores de recurso e direcionadores de atividades.

O mesmo autor define que:

Direcionadores de recursos: são aqueles que identificam como as atividades consomem recursos, considerando a relação entre estes e as atividades e permitindo custeá-las. Direcionadores de atividades: são aqueles que identificam como os objetos de custeio consomem as atividades, permitindo custeá-los (MEGLIORINI, 2006,p. 153).

O critério ABC se utiliza desses métodos de direcionadores para distribuir os custos, só que ao invés de focar os produtos, foca nas atividades necessárias para desenvolver, produzir e comercializar os produtos e depois define por quais destas atividades os produtos foram submetidos para assim distribuir os custos das atividades para os produtos. Assim o método avalia as atividades necessárias para a produção dos produtos e serviços identificando os seus custos e quais atividades podem ser melhoradas e se há alguma que pode ser

descartada, assim as atividades são responsáveis por consumir os recursos de uma empresa e desta forma os recursos devem ser apropriados da melhor maneira dentro de cada atividade, e se as atividades estiverem consumindo recursos e não estejam contribuindo adequadamente para a elaboração dos custos diretamente ligados aos produtos, devem ser diminuídas ou se possível eliminadas (OLIVEIRA,2006).

2.3 Análise de Custo, Volume e Lucro

A análise de custo-volume-lucro, também conhecida como Análise CVL, é uma ferramenta vital e poderosa que ajuda os gerentes a compreenderem e tomarem decisões que servem para determinar quais produtos e serviços irão oferecer, quais preços cobrar, e qual estratégia de *marketing* usar e qual estrutura de custo manter. (FERREIRA,2016).

Portanto, a análise CVL ajuda os administradores a melhor compreenderem as relações entre custo, volume e lucro, tornando-se um instrumento vital nas muitas decisões empresariais. A importância da análise CVL tem crescido muito nos dias atuais. Visto que, com todas as mudanças ocorridas nos cenários, os gestores necessitam tomar decisões precisas, como por exemplo, quais produtos fabricar ou vender, qual política de preços seguir e qual estratégia de mercado adotar e que tipo de instalações produtivas adquirir. Nesse contexto serão mostradas algumas aplicações de análise CVL (FERREIRA, 2016). Os principais instrumentos utilizados pela análise CVL serão descritos a seguir.

2.3.1 Margem de Contribuição

Conforme Padoveze (1997), a Margem de Contribuição (MC) representa o lucro variável. É a diferença entre o preço de venda unitário do produto e os custos e despesas variáveis por unidade de produto. Significa que em cada unidade vendida a empresa lucrará determinado valor. Multiplicado pelo total vendido, teremos a contribuição marginal total do produto para a empresa.

A margem de Contribuição, conceituada como diferença entre receita e soma de custo e despesa variáveis, tem a faculdade de tornar bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui para, primeiramente, amortizar os gastos fixos e, depois formar o lucro propriamente dito. (MARTINS *apud* Megliorini, 2002, p.138).

Leone (1981) enfatiza que a margem de contribuição é a diferença entre as receitas e os custos diretos e variáveis identificados a um produto, serviços, processos, segmentos, enfim a cada um dos objetos que se pode dividir a atividade da empresa.

Cada produto absorve somente os custos que indicam diretamente sobre si mesmo (custo e despesas variáveis para produzir e vender), mas a diferença entre o preço líquido de venda e o custo unitário variável, chamada Margem de Contribuição (MC), deve contribuir tanto para absorção dos custos fixos, como para obtenção do

lucro total da empresa. Isto é, análise de lucro da empresa é efetuada não com base nos lucros unitários dos produtos, mas com Margem de Contribuição que cada um pode contribuir para absorver os custos fixos e formar o lucro total da empresa (SANTOS 1990, p.39).

A fórmula para calcular-se a margem de contribuição é a seguinte:

$$\text{Margem de Contribuição} = \text{Preço de Venda} - \text{Custos e Despesas Variáveis} \quad (1)$$

A margem de contribuição também pode ser calculada em percentual, através da fórmula abaixo.

$$\text{MC percentual} = \frac{\text{Margem de contribuição}}{\text{Vendas}} \quad (2)$$

A margem de contribuição percentual contribui na análise de CVL por demonstrar qual a participação percentual da própria margem na Receita com Vendas, e pode ser um indicativo importante ao decidir sobre a manutenção ou corte de produtos oferecidos pela empresa.

A margem de contribuição é o que resta da receita de vendas após a dedução das despesas e custos variáveis. Logo, ela é o montante disponível para cobrir as despesas fixas, e, em seguida promover os lucros do período. Primeiramente, a margem de contribuição é utilizada para cobrir os custos e as despesas fixas. O saldo remanescente, quando houver, é considerado lucro do período.

2.3.2 Ponto de Equilíbrio

Segundo Horngren, Foster e Datar (2000), o ponto de equilíbrio é o nível de atividade em que as receitas totais e os custos se igualam, ou seja, onde o lucro é igual à zero.

“Para formar o ponto de equilíbrio é preciso levar em conta as receitas e as despesas, calculando os parâmetros que indicam a capacidade mínima em que a empresa deve operar para não ter prejuízo, sendo necessário, para tanto, saber da margem de contribuição em percentual ou em quantidades unitárias” (VIEIRA, 2008, p.83).

Conforme Padoveze (1997), em algumas situações, se faz necessário um estudo de ponto equilíbrio principalmente em valor, procurando evidenciar algumas situações que se busque, ou mesmo um cálculo rápido que mostre o mínimo de atividade que a empresa pode atuar.

As diversas variantes de metas do ponto de equilíbrio são elaboradas com a retirada de alguns custos e despesas fixas da fórmula do cálculo ou da introdução de valores mínimos de

lucro que se imagina colocar como meta. Podemos dividir o ponto de equilíbrio em três colocações: financeiro, econômico e operacional como demonstra o quadro 1 a seguir.

Quadro 1 – Conceitos e fórmulas do Ponto de Equilíbrio e suas variações.

Termo	Conceito	Formula	Autor
Ponto de Equilíbrio Contábil	Representa qual o valor mínimo (em \$) que deve ser vendido para que a empresa não tenha prejuízo e nem lucro. Onde a margem de segurança é capaz de cobrir todos os custos e despesas fixos no período.	$PEC = \frac{\text{Custo Fixo} + \text{Despesas Fixas}}{\text{Margem de Contribuição unitária}}$	Megliorini, 2006 p. 128.
Ponto de Equilíbrio Econômico	É calculado a quantidade necessária para atingir o lucro desejado pelos gestores da empresa. Além de suporta os custos e despesas fixos, a margem de contribuição deve cobrir o custo de capital investido.	$PEE = \frac{\text{Custos Fixos} + \text{Despesas Fixas} + \text{Retorno S/ PL}}{\text{Margem de Contribuição unitária}}$	Schwerz, 2008, p.57
Ponto de Equilíbrio Financeiro	Para obter o ponto de equilíbrio financeiro, considera-se como custo e despesas somente os gastos que geram desembolsos no período, desconsiderando, portanto, a depreciação contida nos custos e despesas fixas.	$PEF = \frac{\text{Custo Fixo} + \text{Despesa Fixa} - \text{Depreciação}}{\text{Margem de Contribuição unitária}}$	Megliorini, 2002, p. 155.

Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

2.3.3 Preço de Venda

Para a empresa a formação de preço de venda requer grande atenção. As decisões de preços são diretamente dependentes dos volumes de venda, do grau de eficiência do *mix* de produtos em termos de resultado direto, do nível de despesas de vendas e administrativas, bem como das necessidades financeiras para o atendimento do volume de operação projetada (VIEIRA, 2008 pg. 69).

Um dos métodos mais utilizados é o *mark-up*, por causa da sua simplicidade. Callado et al. (2005), diz que ele é o mais comum no meio empresarial. Segundo Santos (1991), esse método é bastante usado no comércio varejista. Atkinson et al (2000), diz que a maioria das empresas calcula sua margem de lucro aplicando um percentual sobre os custos para determinar o preço.

Segundo Padoveze (1997), *mark-up* pode ser conceituado, de forma mais geral, como uma metodologia para se calcular o preço de venda de maneira simples e rápida a partir do custo de cada produto. Essa margem adicionada tem como objetivo de cobrir os custos e as despesas e proporcionar o lucro da empresa.

Fórmulas mais usuais:

$$\text{Mark up divisor} = \frac{100 - (\text{impostos} + \text{taxas} + \text{ML} + \text{despeses})}{100} \quad (3)$$

$$\text{Mark up multiplicador} = \frac{100}{100 - (\text{impostos} + \text{taxas} + \text{ML} + \text{d})} \quad (4)$$

Embora os elementos consumidor e concorrente sejam de extrema importância, quando se trata da fixação de preços, na prática o cálculo com base nos custos é a mais encontrada afinal, custo é a quantidade conhecida e ponto de partida, ao passo que estimar a demanda é uma atividade imprecisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa, de acordo com os objetivos, classifica-se como descritiva, a qual tem como objetivo exigir do investigador uma série de informações sobre o que deseja pesquisar. Esse tipo de estudo pretende descrever os fatos e fenômenos de determinada realidade (TRIVIÑOS, 1987).

Em relação aos procedimentos técnicos, caracteriza-se como pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso. A pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído, principalmente, de livros e artigos científicos que contribuem para o levantamento de informações básicas sobre os aspectos diretos e indiretos ligados à temática em questão.

Já a pesquisa documental é bastante semelhante à pesquisa bibliográfica, porém as fontes podem ser de matérias que não foram publicadas ou documentos que não receberam um tratamento analítico, mas que constituem fontes ricas e estáveis de dados (GIL1999). Nesta pesquisa foram utilizados documentos e relatórios arquivados em computadores e

impressos, várias planilhas de Excel com dados operacionais úteis para a pesquisa e documentação contábil e fiscal.

Outra técnica de pesquisa aplicada neste trabalho é o estudo de caso, que permite executar vários conceitos estudados ao longo do curso e ouvir opiniões de quem resolveu, na prática, os problemas vistos na teoria. Para Gil (1991), o estudo de caso enfatiza a investigação profunda e exaustiva sobre um determinado assunto, de maneira que permita demonstrá-lo detalhadamente. Este estudo trata-se de um estudo de caso, que é adequado para quando se pretende investigar um conjunto de eventos contemporâneos. Um dos principais motivos pelo uso do método é de revelar situações cujos limites não estejam claramente definidos e formular hipóteses e desenvolver teorias que expliquem as variáveis encontradas na pesquisa.

Em relação à abordagem do problema, classifica-se como pesquisa qualitativa a que pode ser caracterizada como a tentativa de uma compreensão detalhada de significados e características situacionais sobre o problema ou assunto proposto, ou seja, objetiva a realidade de dentro para fora a partir do ponto de vista das pessoas que participam.

Sendo assim, esse tipo de pesquisa está dirigida a resolver problemas práticos e não a formular ou testar teorias, os pesquisadores estão apenas interessados em descobrir a resposta para um problema específico que no caso deste estudo é definir os custos e realizar uma análise gerencial pautada na metodologia custo-volume-lucro para ter certeza de seu equilíbrio financeiro e capacidade de movimentação de produto e de extensão das atividades da empresa em estudo.

Os dados coletados para a execução da problemática proposta foram obtidos através da observação participante, a partir de elementos e relatórios disponíveis no escritório da empresa, na qual o pesquisador trabalha.

Na etapa de análise de dados, a técnica utilizada foi de análise descritiva. Todas as informações coletadas foram armazenadas em planilhas do Excel, onde foram compilados e analisados os dados para extrair as informações necessárias à resposta da problemática proposta.

4 RESULTADOS E ANÁLISES

O presente estudo, realizado em uma empresa do setor do agronegócio, busca trazer informações e dados relevantes para estabelecer o custo de produção, seus pontos de equilíbrio e o preço de venda de seu produto para embasar o processo gerencial. A empresa analisada possui um armazém alugado para estoque e preparação do produto caroço de

algodão. O objetivo geral da pesquisa é a elaboração de uma análise de custo, volume e lucro sobre o seu principal produto, a partir de dados coletados na área das despesas e seus custos. Foram elaborados os custeios por absorção, variável e Abc, que apresentou resultados reais, revelando a real situação da empresa frente à produção e armazenamento.

Com as informações obtidas pelos custeios, calcularam-se os pontos de equilíbrio econômico, contábil e financeiro. Os resultados mostram os valores responsáveis pela estabilidade e referências para alcançar as metas desejáveis pela empresa. Com isso se apurou e foi estabelecido o preço de venda que se apresentou durante os processos de funcionamento da empresa, recentemente instalada nas redondezas de Cruz Alta.

Para a análise e levantamento de valores pelos métodos mencionados, houve a separação de todas as contas, faturamento, gastos e custos no trimestre. Todos os relatórios, como: livro de despesas, faturamento e planilhas de análise de movimentação da empresa foram fornecidos por seu contador e administradores. Com isso foram obtidos certos valores específicos que auxiliaram a decidir se a empresa está ou não tendo lucro e se apresenta possibilidades de expansão.

A empresa vende o seu produto caroço de algodão no valor de R\$969,00 a tonelada. No último trimestre foram vendidas cerca de 494,877 toneladas, obtendo uma receita de R\$ 479.535,81, a qual foi dividida entre julho, agosto e setembro, de acordo com a quantidade vendida no respectivos meses. Mas toda empresa tem custos e despesas que fazem com que seu lucro diminua. Assim, as despesas e custos da empresa foram divididos em fixas e variáveis. Os custos são, basicamente, um sacrifício que a empresa faz para poder vender seu produto, ou seja, as variáveis que se alteram diretamente com o volume de produto, enquanto que os fixos não se alteram quando o volume de produto aumenta. Já as despesas são gastos que não se identificam com o processo de transformação do produto, todavia são necessários para suprir a necessidade de funcionamento da empresa, sendo divididas em fixas e variáveis como explicado acima.

No Quadro 2, são apresentados os valores mensais dos custos e despesas que a empresa obteve em 3 meses.

Quadro 2 - Despesas e custos variáveis e fixos.

Mês	Despesas Variáveis	Despesas fixas	Custos fixos	Custos Variáveis
Julho	R\$7.911,13	R\$19.183,00	R\$11.625,00	R\$133.912,94
Agosto	R\$20.088,20	R\$19.183,00	R\$11.625,00	R\$104.893,17
Setembro	R\$22.854,46	R\$19.183,00	R\$11.625,00	R\$108.609,30

Fonte: Elaborado pelo autor 2018.

Os valores de despesas variáveis apresentados no quadro variam de acordo com o andamento da empresa somadas com o custo do produto vendido, assim obteve diferenças entres os valores de um mês para o outro. Esses valores originam-se por contas como: abastecimento do carro da empresa, compra de material de expediente, honorários de consultoria de nutrição animal, entre outros. A diferença para os variáveis e fixos é que todo mês a empresa precisa pagar despesas fixas, como: salário do setor administrativo, contas de água, luz, internet que não são ligados à produção, indiferentemente da quantidade de produto vendido.

Já nos custos variáveis as contas são ligadas a quantidade de produto vendido, ou seja, o valor que a empresa desembolsa para manter sua empresa produzindo, um exemplo é o material de embalagem, o diesel da carregadeira etc... Assim os custos fixos não variam de mês para mês, pois são valores que a empresa tem que arcar não importando qual foi o volume vendido ou produzido. Essas contas estão ligadas ao setor de produção, a saber, salário do gerente de armazém, motorista da carregadeira e do serviço de descarga e embalagem da empresa.

O CPV (custo do produto vendido) é a soma dos custos contidos na produção acabada, mas a empresa não possui estoque inicial e nem final. O que determina a variação do valor do produto é a ocorrência de fatores econômicos, em virtude de decisões governamentais, como, o aumento do preço dos combustíveis e conseqüentemente o preço dos fretes.

O Quadro 3 abaixo, traz os valores mensais da quantidade de produto, o preço por toneladas e o valor do frete , totalizando um custo de R\$ 319.195,66 no trimestre.

Quadro 3 - Custo do produto vendido.

Mês	Produto/Toneladas	Custo de Aquisição	Custo com Frete	TOTAL
Julho	190,181	R\$ 320,00	R\$ 325,00	R\$ 122,666,75
Agosto	147,956	R\$320,00	R\$ 325,00	R\$96.171,40
Setembro	156,740	R\$320,00	R\$ 325,00	R\$ 101.097,30
Total	494,877	R\$ 320,00	R\$ 325,00	R\$ 319.195,66

Fonte: elaborado pelo autor 2018.

A quantidade de produto utilizado nos três meses totalizou cerca de 494 toneladas, tendo como custo o valor do produto de R\$ 320,00/toneladas, onde o valor do ICMS já está incluso, e o frete que custou R\$ 325,00 a tonelada, totalizando um total de R\$645,00 por tonelada. Esses valores representam o quanto a empresa teve que desembolsar para trazer seu produto até a cidade de Cruz Alta/ RS.

4.1 Análise de Custeio por Absorção

O custeio por absorção é um método desenvolvido através dos conceitos básicos da contabilidade, o qual consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos produzidos.

Quadro 4 - Custeio por absorção.

DRE	Julho	%	Agosto	%	Setembro	%
RV	R\$184.285,39	100%	R\$143.369,36	100%	R\$151.881,06	100%
CPV	R\$133.912,94	72,66%	R\$104.893,17	73,16%	R\$108.609,30	71,50%
RB	R\$50.372,45	33,43%	R\$38.476,19	32,90%	R\$43.271,76	33,43%
DV	R\$7.911,13	4,29%	R\$20.088,20	15,16%	R\$22.854,46	16,57%
DF	R\$19.183,00	10,4%	R\$19.183,00	13,38%	R\$19.183,00	12,63%
CF	R\$11.625,00	6,30%	R\$11.625,00	8,10%	R\$11.625,00	7,65%
RL	R\$ 11.653,32	6,32%	(R\$ 12.420,00)	(8,66%)	(R\$10.390,70)	(6,84%)

Fonte : Elaborado pelo autor 2018.

Analisando o Quadro 4, referentes aos meses de julho, agosto e setembro, nota-se que a empresa vendeu no mês de julho cerca de R\$ 40.916,03 a mais em relação ao mês de agosto, sendo este o mês em que menos se vendeu. No mês de setembro a empresa aumentou suas vendas, comparado ao mês de agosto, obtendo-se uma diferença pequena de R\$ 8.511,70 nas vendas entre os meses de agosto e setembro. No mês de julho, como foi o mês que mais vendeu o produto, o lucro foi mais alto em relação aos outros meses. Essa diferença se dá por

causa das despesas variáveis que foram baixas, totalizando R\$ 7.911,13, cerca de 4,29% de toda receita de vendas da empresa no mês. Comparando com o mês de agosto, em que as despesas variáveis aumentaram em relação a julho, o lucro obtido no mês foi de apenas R\$ 6.274,71, isso ocorreu pelo fato de haver mais despesas, como combustível com dos carros da firma e pagamento a uma empreiteira para consertos nas estruturas do escritório.

No último mês do trimestre analisado, a empresa apresentou um déficit de R\$ 10.390,70, sendo ocasionado pelo aumento nas despesas variáveis devido à compra de equipamentos e materiais para a empresa. Em suma, os resultados acompanharam as vendas, pois como a empresa não apresentou estoque inicial, seus custos e despesas são influenciados diretamente pelas vendas e não pela produção.

4.2 Análise de Custeio Variável

O custeio variável funciona um pouco diferente do custeio por absorção, no qual alocam-se apenas os custos variáveis ao produto, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado, como mostra o quadro a baixo.

Quadro 5 - Custeio Variável.

DRE	Julho	%	Agosto	%	Setembro	%
RV	R\$184.285,39	100%	R\$ 143.369,36	100%	R\$ 151.881,06	100%
CPV	R\$133.912,94	72,66%	R\$104.893,17	73,16%	R\$108.609,30	71,50%
DV	R\$7.911,13	4,29%	R\$ 20.088,20	14,01%	R\$22.854,46	15,04%
MC	R\$42.461,31	23,04%	R\$18.387,99	12,82%	R\$ 20.417,30	13,44%
CF	R\$11.625,00	6,30%	R\$11.625,00	8,10%	R\$11.625,00	7,65%
DF	R\$19.183,00	10,40%	R\$19.183,00	13,38%	R\$19.183,00	12,63%
RL	R\$11.653,31	6,32%	(R\$12.420,00)	(8,66%)	(R\$ 10.390,70)	(6,84%)

Fonte: Elaborado pelo autor 2018.

Foi possível verificar uma diminuição das vendas, ocasionando a diminuição do lucro, ou, nesse caso, fazendo com que a empresa tenha prejuízo nos meses de agosto e setembro. Com uma receita de R\$ 184.285,39 no mês de julho, o lucro da empresa é positivo, tendo uma margem de contribuição de R\$ 42.461,31 atingindo um percentual de 23,04% para obter lucro, ou seja, os 76,96% que sobram da receita estão destinados a pagar o CPV e as despesas variáveis, obtendo-se assim um lucro de R\$ 11.653,31.

No mês de agosto as vendas caíram se comparadas a julho, fazendo com que a margem de contribuição da empresa seja baixa, atingindo 12,82% de toda receita para obter lucro, com isso seu custo de produção é alto e suas despesas variáveis também, precisando

utilizar 87,18% de toda receita do mês para cobrir os custos, ocasionando no resultado líquido um prejuízo de (R\$ 12.420,00).

Já no último mês do trimestre, a empresa teve um prejuízo de (R\$ 10.390,70), ocasionado pelo alto custo de despesas variáveis e do CPV, que consumiram cerca de 86,56% da receita para serem cobertos, deixando uma margem de 13,44% da receita para custear despesas e custos fixos e obtenção lucro. Como é baixa a margem de contribuição a empresa apresentou prejuízo no mês de setembro.

Do ponto de vista gerencial, verificou-se que o Custeio Variável apresenta melhores condições de proporcionar uma gama maior de informações vitais e importantes à empresa. Também, o resultado medido dentro do seu critério parece ser mais informativo à administração e, na teoria, por abordar os custos fixos e tratá-los contabilmente como se fossem despesas, já que são quase sempre repetitivos e independentes do produto.

4.3 Análise pelo custeio ABC

Este é um método de custeio um pouco diferente das duas análises mais tradicionais do custeio. O ABC visa trazer informações mais precisas sobre o custo dos produtos fabricados ou revendidos aos seus administradores. Utilizando-se dos métodos de direcionadores para distribuir os custos, só que, ao invés de focar nos custos do produto, foca nas atividades necessárias para desenvolvê-lo, produzi-lo e comercializá-lo.

O método de custeio ABC é utilizado em programas de melhorias, buscando redução de custos, eliminando linhas de produtos deficitários e investindo em produtos potencialmente lucrativos. Mas, como a empresa revende somente um produto, não há como avaliar a sua lucratividade por atividade, pois toda receita da empresa parte das vendas do produto.

Como a empresa não produz, e sim revende o produto, após uma pequena limpeza e separação em três modalidades de carregamento: a granel, ensacado ou em *bags*, o método de custeio ABC nessa empresa passa a não ser preciso, pois não reúne informações necessárias para o desenvolvimento, em que os custos da parte administrativa e do armazém são unificados, fazendo com que a empresa não consiga fazer o direcionamento de seus custos por áreas. Para utilizar o ABC, necessita-se a definição das atividades relevantes dentro dos departamentos, bem como os direcionadores de custos de recursos que irão alocar os diversos custos incorridos na atividade.

4.4 Margens de Contribuição

A margem de contribuição da empresa evidencia o resultado (positivo ou negativo) entre o preço de venda do produto e a soma de seus custos variáveis e despesas variáveis, no

qual o valor apresentado seja suficiente para cobrir os custos fixos da empresa, assim como para obter o lucro líquido. Na aplicação da CVL foram utilizadas várias etapas, sendo a Margem de Contribuição o ponto inicial das análises, para isso foi necessária separação, já mencionadas anteriormente, dos custos e despesas fixas e variáveis.

Quadro 6 - Margem de Contribuição.

DRE	Julho	%	Agosto	%	Setembro	%
Receitas	R\$184.285,39	100%	R\$ 143.369,36	100%	R\$ 151.881,06	100%
Despesas variáveis	R\$7.911,13	4,29%	R\$20.088,20	14,01%	R\$22.854,46	15,04%
Custos Variáveis	R\$ 133.912,39	72,66,%	R\$ 104.893,17	73,16%	R\$108.609,30	71,50%
Margem de Contribuição	R\$42.461,94	23,04%	R\$ 18.387,99	12,82%	R\$ 20.417,30	13,44%

Fonte: Elaborada pelo autor 2018.

Para a obtenção da margem de contribuição nos três meses, partiu-se da receita de vendas subtraída pelas despesas e custos variáveis, tendo como resultado a margem de contribuição da empresa nos meses de julho, agosto e setembro.

A margem de contribuição do mês de julho mostra que a empresa precisa de 23,04% de sua receita de vendas do mês para cobrir seus custos e despesas fixas, sobrando 76,96 % que são utilizados para pagar os custos e despesas fixas. Assim como no mês de agosto as vendas foram menores, o MC atingiu 12,82% , mas suas despesas variáveis aumentaram, fazendo com que a empresa utilize-se 87,18% da receita para conseguir pagar suas despesas.

O mesmo aconteceu em setembro, onde a MC da empresa foi de 13,44%. Mas em relação a agosto suas vendas aumentaram sendo assim, precisou-se utilizar 86,56% da receita do mês para pagar suas despesas.

A diferença das margens de contribuição entre os meses é ocasionada pelo aumento de custos e despesas variáveis, quanto maior for o MC da empresa, conseguirá cobrir seus custos de produção do mês, maior será a probabilidade de se obter lucro.

Quadro 7 - Margem de Contribuição Unitária por tonelada

Mcu	Julho	Agosto	Setembro
Preço de Vendas	R\$969,00	R\$969,00	R\$969
Toneladas vendidas	190,18	147,95	156,74
Custos Variáveis	R\$704,13	R\$709,84	R\$692,92
Margem de Contribuição Unitária	R\$265,00	R\$259,16	R\$276,08

Fonte: Elaborada pelo autor 2018.

A margem de contribuição unitária é formada pelo preço de venda subtraindo os custos variáveis mais o custo dos produtos vendidos, rateados pelo número de toneladas

vendidas ao mês. Isso significa que, em cada tonelada vendida, a empresa lucrará certo valor para cobrir seus custos e despesas.

O preço de venda nos 3 meses analisados na pesquisa não se alterou, manteve-se em R\$ 969,00 por tonelada. A diferença de um mês para o outro vai se dar pelos custo variáveis junto com o custo do produto vendido, que em julho somaram o total de R\$133.912,94, em agosto o valor passou para R\$104.893,17 e no mês de setembro aumentou para R\$ 108.609,30.

No mês de julho a margem de contribuição unitária foi de R\$704,13. Chegou-se a esse valor, diminuindo o preço de venda dos custos variáveis divididos pelo total de vendas do mês. Já em agosto, a empresa obteve uma margem unitária de R\$709,84, isso se deu pelo fato que seus custos variáveis foram menores em relação a julho. Em setembro, o valor de seus custos variáveis foram menores que julho e maiores que agosto, por isso sua margem de contribuição unitária é de R\$ 692,92. Só que no mês de setembro houve um aumento nas vendas fazendo que sua margem de contribuição fosse menor que a de agosto.

Esses indicadores mostram que a empresa precisa de R\$ 704,13 no mês de julho para cobrir seus custos. Esse resultado foi em decorrência de a empresa ter vendido mais e seus custos variáveis terem sido mais altos, o que diminuiu a margem de contribuição unitária comparada a agosto. Já em agosto, o número de toneladas vendidas foi menor, o que diminuiu os custos variáveis e aumentou a margem de contribuição unitária. Em setembro, se repete o mesmo caso de agosto, só que com o aumento do número de vendas houve o consequente aumento de seus custos variáveis fazendo com que a margem de contribuição diminuísse em relação aos dois meses.

4.4.1 Ponto de equilíbrio contábil, em toneladas

O ponto de equilíbrio contábil mostra o volume de venda de produtos pelo qual se chega a um resultado nulo, ou seja, volume que produz a receita suficiente para a cobertura dos custos e despesas totais.

Quadro 8 - Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC).

PEC	Julho	Agosto	Setembro
Despesas fixas	R\$19.183,00	R\$19.183,00	R\$19.183,00
Custos Fixos	R\$11.625,00	R\$11.625,00	R\$11.625,00
Margem de Contribuição unitária	R\$265,00	R\$259,16	R\$276,08
Ponto de Equilíbrio Contábil	116,25	118,16	111,59

Fonte: Elaborada pelo autor 2018.

Ao fazer a análise do PEC, mostrou que a empresa deve vender o caroço de algodão pelo total de R\$ 265,00 a tonelada, no mês de julho, precisando vender num total de 116,25 toneladas de caroço de algodão, para conseguir cobrir seus custo e despesa. Entretanto no mês de agosto a empresa diminuiu suas vendas, fazendo com que o ponto de equilíbrio aumentasse, pois seus custo e despesas continuaram os mesmos valores, sendo assim a empresa precisa vender cerca de 118,16 toneladas do produto pelo preço de 259,16 a tonelada, para não obter prejuízo.

No mês de setembro as vendas caíram em relação a julho e aumentaram em comparação com agosto, fazendo com que o seu valor de venda por tonelada subisse para R\$276,08, mas diminuísse quantidade de toneladas vendidas no mês. Para que setembro não tenha prejuízo a empresa precisa vender 111,59 toneladas do produto, para conseguir suprir as necessidades de operação.

4.4.2 Ponto de Equilíbrio Econômico, em reais

Nesse cálculo, além das variáveis conhecidas, foi adicionado o lucro desejado pela empresa, que é de 10%. Após efetuar o cálculo, foi possível observar que em todos os meses o resultado foi positivo.

Quadro 9 - Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE).

PEE	Julho	Agosto	Setembro
Despesas fixas	R\$19.183,00	R\$19.183,00	R\$19.183,00
Custos Fixos	R\$11.625,00	R\$11.625,00	R\$11.625,00
Lucro Desejado 10%	10%	10%	10%
Margem de Contribuição unitária	291,50	285,07	303,68
Ponto de Equilíbrio Econômico	104,25	108,07	101,44
Ponto de Equilíbrio Econômico em Reais	R\$101.018,25	R\$104.719,83	R\$98.303,97

Fonte: Elaborada pelo autor 2018.

Quando falamos em ponto de equilíbrio econômico, logo associamos a dinheiro, isso significa o retorno do capital investido e quanto que a empresa precisa lucrar para que seus investidores tenham um retorno positivo.

Para realizar a análise do PEE, foi utilizada a quantidade de produto vendido, ou seja, o faturamento total do mês, subtraído das despesas fixas e com o acréscimo de 10%, que será o lucro estimado pelos seus investidores. Em julho, o PEE apresentou um resultado de 104,25 toneladas que a empresa precisa para cobrir suas despesas e ainda ter lucro. No mês de agosto o valor aumento para 108,08 toneladas, e baixou em comparação a setembro, que apresentou

um resultado de 101,44 toneladas. Essa quantidade de toneladas que a empresa precisa vender para cobrir seus custos e despesas e obter seus 10% de lucro sobre as toneladas.

Para saber os valores em reais, como demonstrado no quadro 9, multiplicamos o valor das toneladas pelo valor de preço de venda do produto, obtendo o valor que a empresa consegue cobrir seus custos e despesas fixas e ter seus 10% de lucro.

4.4.3 Ponto de Equilíbrio Financeiro, em toneladas

É onde a empresa não apresenta nem lucro e nem prejuízo, na tabela 7 está apresentado o ponto de equilíbrio financeiro, que é caracterizado pelo fato de a margem de contribuição obtida cobrir os custos e as despesas fixas do trimestre.

Ao calcular o ponto de equilíbrio financeiro consideramos somente os gastos desembolsados em um trimestre composto pelos meses de julho agosto e setembro. Ao fazer a análise temos que incluir a depreciação, mas como a empresa ainda é nova, com poucos meses de funcionamento e só adquiriu um ativo imobilizado, o valor da depreciação calculada anualmente ainda não foi realizada e informada pelo contador. Por isso que no cálculo de ponto de equilíbrio financeiro a depreciação é zero, fazendo com que os valores fiquem iguais ao ponto de equilíbrio contábil.

Quadro 10 - Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF).

PEF	Julho	Agosto	Setembro
Despesas fixas	R\$19.183,00	R\$19.183,00	R\$19.183,00
Custos Fixos	R\$11.625,00	R\$11.625,00	R\$11.625,00
Depreciação	R\$0,00	R\$0,00	R\$0,00
Margem de Contribuição unitária	R\$265,00	R\$259,16	R\$276,08
Ponto de Equilíbrio Financeiro	116,25	118,16	111,59

Fonte: Elaborada pelo autor 2018.

4.5 Preço de Venda

Segundo Padoveze (1997), *mark-up* pode ser conceituado, de forma mais geral, como uma metodologia para se calcular o preço de venda de maneira simples e rápida a partir do custo de cada produto. Essa margem adicionada tem como objetivo de cobrir os custos e as despesas e proporcionar o lucro da empresa.

Para formar o preço de venda foram usados os valores de impostos e taxas, margem líquida em , que são utilizados para os três meses, os únicos valores que se diferenciam são as despesas variáveis.

Em julho o preço de venda pelo *mark-up*.

$$\text{MKD}^* = \frac{100 - 19}{100} = 0,81 \quad \rightarrow \quad \text{PV} = \frac{\text{CT unitário}}{\text{MKD}} = \frac{704,13}{0,81} = \text{R\$ } \mathbf{869,29}$$

Agosto:

$$\text{MKD}^* = \frac{100 - 28,81}{100} = 0,71 \quad \rightarrow \quad \text{PV} = \frac{\text{CT unitário}}{\text{MKD}} = \frac{709,84}{0,71} = \text{R\$ } \mathbf{999,77}$$

Setembro:

$$\text{MKD}^* = \frac{100 - 29,84}{100} = 0,70 \quad \rightarrow \quad \text{PV} = \frac{\text{CT unitário}}{\text{MKD}} = \frac{692,92}{0,70} = \text{R\$ } \mathbf{989,88}$$

O preço de venda do produto, realizado através dos *mark-up* multiplicador e divisor, tem por objetivo cobrir suas despesas variáveis e impostos e também ressaltar a margem líquida acrescentada na fórmula. A margem líquida busca revelar qual é o lucro líquido para cada tonelada vendida da empresa. Quanto maior for a margem, maior será o lucro da empresa, após todas as deduções e retiradas dos impostos e taxas.

A empresa busca ter 10% de margem líquida por tonelada vendida, as despesas variáveis estão de acordo com os meses citados no quadro 1. Os impostos têm a porcentagem de 4,8% por tonelada. Após o levantamento desses dados, contamos os preços de vendas ideais para o produto de acordo a margem líquida e os impostos mencionados.

Após, a realização das análises de *mark-up* divisor constatou-se que a empresa deve aumentar seu preço de venda, para alcançar a margem líquida desejada.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tomada de decisão nas empresas precisa estar cada vez mais fundamentada em dados e análises consistentes. A análise CVL busca dar um auxílio aos administradores e gestores, proporcionando um subsídio a eles através dos seus resultados, trazendo para a empresa segurança e estabilidade.

Tendo em vista os aspectos observados, objetivando identificar através da análise custo, volume e lucro, os pontos de ruptura e de equilíbrio (contábil, econômico e financeiro), como principais indicadores do volume de atividade mínima que a empresa deve apresentar. Sendo assim, as análises devem garantir que a empresa N em sua nova filial, seja capaz de apresentar resultados satisfatórios aos seus investidores.

Analisando os dados coletados, percebe-se que a empresa está capacitada para continuar seus negócios, tende a crescer, para que isso ocorra, precisara diminuir seus custos e

despesas que atualmente utilizam quase toda a receita da empresa. Como a empresa só vende um produto poderá direcionar seus esforços para conseguir tornar o produto mais vantajoso no mercado de nutrição animal.

A variação custo volume e lucro possibilitam análises de sensibilidade que expõem o comportamento de receitas, dos custos e do volume de vendas, e demonstram as variações e interferências que ocorrem no produto.

Apesar desses aspectos positivos, deve-se ressaltar a limitação do estudo, pois foi realizado em apenas três meses do ano 2018. Para que se consiga ter uma ideia real da empresa a quantidade de meses necessários para análise deveria ser de 8 a 9 meses. Para que se consiga mostra a real situação da empresa.

Conclui-se que a empresa precisa passar por um processo minucioso de gestão de custos, no qual serão revistos todos os processos, desde a compra do produto, da preparação para a venda e do transporte até o consumidor final, para que seja feita um corte de custos, deverá adiar a ideia de expansão para outra região, pois ainda precisa ser consolidada em termos de funcionamento.

Diante do proposto acima, fica evidenciada a importância das ferramentas contábeis utilizadas para realização das análises, mostrando resultados que farão a diferença no decorrer do funcionamento da empresa. Todos os dados revelados foram apresentados aos gestores para que tenham a possibilidade de ajustar ou mudar certos pontos, os quais precisam ser modificados com cautela. Para tanto, é necessário que os administradores busquem junto à contabilidade informações capazes de ajudá-los nas mudanças oportunas, de acordo com a realidade da empresa, e que os coloque em condições de competir no grande mercado do agronegócio.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, M. J. **Fundamentos de Agronegócios**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas

ATKINSON, Anthony A. [et al.]. **Contabilidade Gerencial**. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro; revisão técnica Rubens Famá. São Paulo: Atlas, 2000.

BATALHA, O.M. **Gestão do agronegócio**, São Carlos, EduDSCar, 2009, 465 f.

BERVIAN, P.A.; CERV, A.L.; **Metodologia Científica**. 3 ed. São Paulo: Mcgraw-hill, 1983.

BEZERRA, E. J. **Agronegócio e Ideologia: contribuições teóricas**. Disponível em: <<http://www.revista.fct.unesp.br/index.php/neraert.de/vieu/1384/1366>> Acesso em: 22 de maio de 2018.

BRUNI, A. L. **A Administração de Custos, Preços e Lucros**. São Paulo: Atlas, 2006.

COLLATTO, C.D.; REGINATO, L.; **Método de Custeio Variável, Custeio Direto e Teoria das Restrições no contexto da Gestão Estratégica de Custo: Um Estudo Aplicado ao Instituto de Idiomas Unilínguas**. 2005 IX Congresso Internacional de Custos – Florianópolis – SC. Disponível em <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/2127/2127>. Acesso 05/07/2018.

CREPALDI, S. A. **Custo básico de contabilidade de custos**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CRESWELL, J. W. **Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing Among Five Approaches**. Los Angeles, CA: SAGE Publications, Inc, 2013.

ESTADÃO, AMORIM D.; **Safra em 2018 pode ser segunda melhor da história**. 2018. Disponível em <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral/safra-em-2018-pode-ser-segunda-melhor-da-historia-diz-ibge,70002147008>. Acesso [Abril de 2018].

FERRARI, T.A.; **Metodologia da pesquisa científica**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1982.

FERREIRA, M. **Contabilidade e análise de custos II**. Cruz Alta: Universidade de Cruz Alta –Unicruz, 2016. 22 f. Apostila.

FLICK, Uwe; NETZ, Sandra; SILVEIRA, Tenizada. **Uma introdução à pesquisa qualitativa**. Porto Alegre: Bookman, 2 ed. 2004.

GARRYSON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER P. C. **Contabilidade gerencial**. 14 ed. Porto Alegre AMGH, 2013.

GERHARDT, E. T.; SILVEIRA T. D. **Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/URFRS**. Editora da UFRGS, Porto Alegre, 2009.

GIL, A. C. **Estudo de caso**. – São Paulo: Atlas, 2009

HORNGREN, C. T. FOSTER, G. DATAR, S.M. **Contabilidade de custos**. 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC – Livros Técnicos e Científicos Editora S/A, 2000.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia Estatística. **Sala de Imprensa**. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/18458-pib-varia-0-1-em-relacao-ao-2-tri-e-chega-a-r-1-641-trilhao>> Acesso em março de 2018.

JUNIOR, C. C. **Contabilidade de custos aplicada no preço de venda dos produtos**. n. 9, 2017. Revista Gestão de foco. Disponível em: <http://unifia.edu.br/revista_eletronica/revistas/gestao_foco/artigos/ano2017/009_contabilidade_de_custos_aplicada_pre%C3%A7o_venda_produtos.pdf> Acesso em 14 maio de 2018.

JUNIOR. A.S; BAECELLOS. T. **Alta do PIB deve ganhar força em 2018**. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,alta-do-pib-deve-ganhar-forca-em-2018-dizem-economistas,70002209428>> Acesso em 14 maio de 2018.

KAPLAN, R.S.; COOPER, R. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser competitivo**. Tradução: O. P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998.

LEONE, G. S. G. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. São Paulo: Atlas, 1981

MARCONI, A. M. & LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 8 ed. São Paulo: Atlas 2017.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. Editora Atlas S/A, Ed.7ª, São Paulo, 1998.

MAUSS, C.V; SOUZA, COSTI, M.R. O Método de custeio ABC como instrumento de gestão.2010. Disponível em https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos06/784_Artigo%20Abc_Seget1.pdf. Acesso [2018].

MEGLIORINI, E. **Custo Análise e Gestão**. 2ed. Makron Books2006.

MEGLIORINI, E. **Custo**. São Paulo: Makron Books, 2002.

MINAYO. S.D.C.; DESLANDES, F.M.; NETO.C.O.; GOMES, R.; **Teoria, método e criatividade**. Petrópolis, RJ : Vozes, 1994). Disponível em <<https://wp.ufpel.edu.br/franciscovargas/files/2012/11/pesquisa-social.pdf>>. Acesso em [abril de 2018].

NASCIMENTO, M.D.S. **Margem de contribuição no auxílio a tomada de decisão aplicada a um alambique**. 2005. Trabalho de conclusão de curso (Bacharel em ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis294269.pdf>> Acesso em 14 de maio de 2018.

OLIVEIRA,K,E.; FERREIRA, S.F. **O Sistema de Custeio ABC como Ferramenta de Gestão Empresarial: um estudo de caso da Ouricar Veículos de Ourinhos/SP**. [2006]. Disponível em <http://www.faes0.edu.br/horusjr/artigos/artigo11.pdf>. Acesso 04/07/2018.PADOVEZE, C. L., **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo : Atlas 1997.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Estratégica e Operacional**. 3ª ed. São Paulo:Cengage Learning, 2012.

SANTOS, J.J.; **Formação de Preços e do Lucro**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991

SCHWERZ, B. M. **Gestão de custos aplicada a um comercio de combustíveis**. Trabalho de Conclusão de curso (Bacharel em Ciências Contábeis). Universidade Regional do Noroestes do Estado do Rio Grande do Sul, 2012.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

VIEIRA, E. P. **Custo e formação de preço de venda**. Ed. Unijui, p.160 Ijuí, 2008. Disponível em:<<http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/197/Custos%20e%20forma%C3%A7%C3%A3o%20do%20pre%C3%A7o%20de%20venda.pdf?sequence=1>>. Acesso em maio de 2018.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.