

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
CAMPUS PATO BRANCO
CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Eduardo Antonio Zeni

CONTROLES GERENCIAIS VOLTADOS PARA PECUÁRIA LEITEIRA

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

PATO BRANCO
2015

EDUARDO ANTONIO ZENI

CONTROLES GERENCIAIS VOLTADOS PARA PECUÁRIA LEITEIRA

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR Campus Pato Branco, como requisito parcial para obtenção de Título de Bacharel.

Professor: Oldair Roberto Giasson

PATO BRANCO
2015



Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Campus Pato Branco
Curso de Ciências Contábeis
Coordenação de Trabalho de Conclusão de Curso



TERMO DE APROVAÇÃO

Título do Trabalho de Conclusão de Curso

Controles Gerenciais Voltados para Pecuária Leiteira

Nome do Aluno: **Eduardo Antonio Zeni**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi apresentado às 21 horas, no dia 07 de outubro de 2015 como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis, do Departamento de Ciências Contábeis - DACON, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. O candidato foi arguido pela Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho APROVADO.

(aprovado, aprovado com restrições, ou reprovado).

Prof. Oldair Roberto Giasson
Orientador

Profa. Marivânia Rufato da Silva
Avaliador - UTFPR

Prof. Eliandro Schvirek
Avaliador UTFPR

Agradecimentos

Primeiramente agradeço a Deus pelo dom da vida, e por me fortalecer nos momentos difíceis.

Agradeço a meus pais Leoni A. Zeni e Lídia I Zeni que sempre estiveram a meu lado me apoiando e incentivando para que superasse as dificuldades encontradas durante toda minha vida e principalmente por me apoiarem na decisão da carreira que decidi seguir, dando ânimo e entusiasmo nos momentos em que pensava em desistir, não reclamando dos momentos de ausência. E por fim fornecendo todos os dados para realização da pesquisa.

Faço meu agradecimento em especial a meu mestre orientador senhor Oldair Roberto Giasson, por me esclarecer as ideias e ajudar no norte de minha pesquisa.

Agradeço ainda a todos os nossos mestres que nos transmitiram todo o conhecimento possível nessa caminhada de estudo.

Também agradeço meus amigos e colegas de classe que foram companheiros inseparáveis em trabalhos, tardes de estudo e que sempre estiveram dando o apoio um ao outro quando sentíamos momentos de dificuldades.

Resumo

ZENI, Eduardo Antonio. **CONTROLES GERENCIAIS VOLTADOS PARA PECUÁRIA LEITEIRA**. 55 f. Trabalho de Conclusão do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis – Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Pato Branco, 2015.

O presente trabalho teve início da análise em janeiro de 2014 a junho do mesmo ano, foi realizado no estado do Paraná, intrinsecamente no município de Verê em uma propriedade agrícola na comunidade de Alto Alegre. A metodologia utilizada teve natureza descritiva, com base teórica e análise documental, sendo pesquisa efetuada em fontes primárias. Como objetivo central o estudo foi realizado através de avaliação do estado atual da propriedade e como comparativo foi utilizado estudos realizados anteriormente, ainda como objetivo, aplicar ferramentas gerenciais para obter visão mais clara dos resultados da atividade. Foi observado a necessidade de controle gerencial mais aprofundado devido aos riscos que a atividade está sujeita, entre eles o próprio manejo, o clima, alimentação e variação de mercado. Buscou-se demonstrar ao administrador (proprietário) a evolução obtida desde a aplicação do estudo qual foi realizado anteriormente e assim atualizar o processo de gestão para a tomada de decisão, juntamente com a comparação dos índices entre os dois estudos para contribuição acadêmica, demonstrando que com o passar do tempo a necessidade de ferramentas gerenciais é de crucial importância para a condução da propriedade. Foi observado que a mesma seguia utilizando controles pouco eficientes relativos apenas a apuração dos resultados, mas esta sem considerar todas as informações necessárias. Foram então novamente, levantadas informações a partir de coleta de dados para a elaboração da Demonstração de Resultado do Exercício, e aplicação das seguintes ferramentas contábeis: Ponto de Equilíbrio, Grau de Alavancagem Operacional, Margem de Contribuição, Retorno sobre o Patrimônio Líquido, Retorno Sobre o Ativo e Custo da Dívida. Os resultados obtidos foram a eliminação do custo de encargos financeiros, pelo motivo de não necessitar de capital de terceiros para custear a atividade. Baixo custo fixo da propriedade, necessidade maior do controle de manejo focado em questões técnicas. Como sugestão realizar análise de manejo por profissional técnico especializado na área, ainda, aprofundamento individual por animal focando em manter os animais que mais contribuem com os custos fixos da propriedade.

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

ABSTRACT

ZENI, Eduardo Antonio. **MANAGEMENT CONTROLS AIMED TO MILK LIVESTOCK** 55 f. Final Project of Baccalaureate in Accounting – Federal Technological University of Paraná. Pato Branco, 2015.

This work began in January of 2014 to June the same year, It was held in Paraná, intrinsically Verê in the municipality on a farm in Alto Alegre community. The methodology used was descriptive, with theoretical basis and document analysis, being research conducted on primary sources. As its central objective the study was done by assessing the present state and was used as comparative studies done previously, also aimed at, apply management tools for clearer view of activity results. It was observed the need for more detailed managerial control because of the risks that the activity is subject, among them the very handling of animals, the climate, animal nutrition and market change. We sought to demonstrate to the administrator (owner) the progress achieved since the implementation from the study which was carried out previously and so upgrade the management process for decision making, together with a comparison of rates between the two studies for academic contribution, demonstrating that over time the need for managerial tools is of crucial importance for the conduct of property. It was observed that it was still using low efficiency controls related only to determination of the results, but this without considering all the necessary information. Were then again, the information acquired from data collection for the preparation of the Income Statement, and application of the following accounting tools: Balance Point, Degree of Operating Leverage, Contribution Margin, Return on equity, Return on Assets and Cost of the Debt. Low fixed cost of the property, need greater focus animal management control on technical issues. As a suggestion performing animal management analysis by professional technician in the area, also, individual deepening per animal focusing on keeping that most contribute to the fixed costs of the property.

Keywords: cattle raising milkmaid, calculation results, managerial tools, decision taking.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES GRÁFICAS

Gráfico 1: Média de produção diária por vaca em lactação.....	41
Gráfico 2: Ponto de equilíbrio x Produção.....	43
Gráfico 3: Média diária por vaca x Produção.....	44
Gráfico 4: Grau de alavancagem operacional.....	45
Gráfico 5: Margem de Contribuição.....	46
Gráfico 6: Margem de Contribuição por litro de leite.....	46
Gráfico 7: Retorno sobre o Patrimônio Líquido.....	47
Gráfico 8: Retorno sobre o ativo.....	47

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Tabela de leite cru, no estado do Paraná.....	27
Tabela 2: Composição Familiar – 2015.....	31
Tabela 3: Composição da mão-de-obra contratada – 2015.....	31
Tabela 4: Composição do terreno da propriedade.....	31
Tabela 5: Terreno utilizado para a atividade de pecuária leiteira.....	32
Tabela 6: Construções e instalações.....	33
Tabela 7: Máquinas e Equipamentos.....	33
Tabela 8: Custo produção silagem	34
Tabela 9: Inventário de Animais.....	35
Tabela 10: Gastos com criação de bezerras.....	36
Tabela 11: Composição da receita bruta.....	36
Tabela 12: Composição da média de produção por vaca em lactação.....	37
Tabela 13: Custos e despesas da atividade leiteira.....	37
Tabela 14: Demonstração de resultado do exercício.....	39
Tabela 15: Balanço Patrimonial.....	40
Tabela 16: Análise realizada em 2008.....	41
Tabela 17: Resumo dos dados Gerenciais.....	42

Sumário

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 Delimitações do Tema	12
1.2 Problemas e Premissas	12
1.3 Objetivos	12
1.3.1 Objetivo Geral	12
1.3.2 Objetivos Específicos	13
1.4 Justificativa.....	13
1.5 Estrutura do Projeto	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	15
2.1 Conceito de Contabilidade.....	15
2.1.1 Objetivo da Contabilidade	15
2.1.2 Usuários da Contabilidade	16
2.1.3 Aplicações da Contabilidade.....	17
2.1.4 Caracterização da Contabilidade Gerencial.....	18
2.2 Relatórios Contábeis.....	18
2.3 Sistemas de Custeio	20
2.3.1 Classificação dos Custos	21
2.4 Instrumento de Análise de Custo	23
2.4.1 Ponto de Equilíbrio	23
2.4.2 Grau de Alavancagem Operacional.....	24
2.4.3 Margem de Contribuição.....	24
2.4.4 Retorno Sobre o Patrimônio Líquido.....	25
2.4.5 Retorno Sobre o Ativo	25
2.5 Considerações Sobre Atividade Rural	25
2.6 Mercado do Leite	26
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	28
3.1 Procedimentos para Coleta e Análise de Dados.....	29
4 ESTUDO DE CASO	30
4.1 Caracterização da Propriedade e dos Proprietários.....	30
4.2 Coleta de Dados	30

4.3	Aplicação das Ferramentas	42
4.4	Análise Dos Resultados	48
4.5	Sugestões e Recomendações	49
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	51
	Referências.....	53

1 INTRODUÇÃO

O trabalho trata-se da contabilidade gerencial aplicada a atividade rural com foco na atividade de pecuária leiteira. Sendo a contabilidade gerencial forma de controle e gestão do patrimônio, e a atividade pecuária leiteira sendo uma atividade de risco, pois necessita de um controle rigoroso, perante o seu alto grau de complexidade na gestão do custeio de produção.

A contabilidade rural não tem sido utilizada pelos produtores rurais devido ao próprio desconhecimento dos mesmos perante os ramos da contabilidade voltada para tal fim. O produtor rural, tido como Empresário Rural perante o Código Civil conhece minuciosamente as suas necessidades para produção, e posteriormente utiliza-se do mercado para otimizar sua receita vendendo pelo melhor preço possível no momento necessário.

Atividade rural em si apresenta-se aparentemente de modo simples com poucas operações, fato esse visível nas atividades de monoculturas com safras anuais e de pequena quantidade de movimentações financeiras e patrimoniais. Entretanto tratando-se da atividade leiteira o ciclo financeiro é reduzido drasticamente devido a seu ciclo financeiro mensal, necessitando assim de acompanhamento diário, devido ao investimento de maior vultuosidade.

É papel fundamental da contabilidade gerar informações úteis e relevantes, visto que a atividade necessita de muitas informações pra melhor gestão do empreendimento. É isso que o presente trabalho propõe, por meio de um estudo de caso demonstrar ao empresário rural quais os índices e indicadores que seriam mais úteis para a gestão da atividade e tomada de decisão, juntamente com o levantamento destes índices, realizar comparação entre trabalho anteriormente realizado pelo acadêmico Adroaldo Provim na propriedade, evidenciando as alterações sofridas no decorrer do tempo. Apresentando assim quais os índices que sofreram maior alteração, e os que deixaram de ser ameaçadores e de gerar preocupação ao produtor no decorrer do período da realização do primeiro estudo e o presente estudo.

Sendo apresentadas as variadas formas de apuração de custos, e as ferramentas que melhor se encaixam para a propriedade obter a informação útil para tomada de decisão.

1.1 Delimitações do Tema

Estudo na propriedade rural de Leoni Antonio Zeni pequeno Agricultor na Comunidade de Alto Alegre, no município de Verê – Paraná, sendo feito levantamento contábil da propriedade voltada para a atividade leiteira, e comparando com o trabalho já existente.

1.2 Problemas e Premissas

A contabilidade gerencial aplicada a pequenas propriedades não é de uso comum e regular devido ao fato de ser uma possibilidade de gestão desconhecida do produtor rural. Com o desenvolvimento e crescimento do setor leiteiro não somente na região, o alto índice de produção faz com que o produtor tenha que contar com ferramentas gerenciais para poder mensurar corretamente seu patrimônio investido e movimentação financeira para poder escolher a melhor forma de gestão atual e futura de seu empreendimento.

Após esta contextualização sobre a temática escolhida, a pergunta de pesquisa que norteia este trabalho é: *Qual ferramenta contábil possibilita a avaliação e os controles operacionais da atividade de pecuária leiteira para gerar informação para a tomada de decisão?*

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

Identificando quais as ferramentas aplicáveis para a avaliação e o controle das atividades em uma propriedade rural que possui como atividade principal a pecuária leiteira.

1.3.2 Objetivos Específicos

- A) Identificar quais as ferramentas gerenciais e contábeis que podem ajudar na tomada de decisão;
- B) Aplicar as ferramentas contábeis em uma propriedade rural;
- C) Fazer análise dos dados obtidos e propor sugestões
- D) Comparar o estudo com os demais estudos já realizados para ver a evolução no tempo e se a necessidade da contabilidade vem aumentando perante ao desenvolvimento rural.

1.4 Justificativa

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

A partir desta afirmação esta pesquisa se justifica pelo fato de a atividade leiteira estar em crescimento contínuo devido a inúmeros fatores. No município de Verê, a contínua valorização do valor do litro de leite vem fazendo com que cada vez mais propriedades rurais invistam quantidades vultosas de dinheiro na atividade leiteira, fazendo com que uma atividade de subsistência se transformasse no carro chefe da renda da propriedade.

A inserção de novos métodos de manejo insumos, a todo o momento na atividade rural, unidas com a instabilidade econômica vivida nos tempos atuais coloca o empresário rural diante de situações inusitadas, as quais a contabilidade surgiu para suprir na geração de informação para tomada de decisão.

Perante a estas situações, faz-se cada vez mais necessária à aproximação entre conhecimento contábil e o empresário rural. No município de Verê onde será realizada a pesquisa, a principal fonte de renda é proveniente da atividade agrícola e a atividade leiteira é o principal meio de receita da família produtora.

Sendo esta atividade de grande grau de complexidade, usufruindo de um alto valor de investimento e grande giro financeiro, surge aí a necessidade da implantação das ferramentas e controle gerencial nas propriedades.

A contribuição teórica deste trabalho dá-se quando o mesmo pode ser utilizado como forma de comparativo entre trabalhos já existentes e sua aplicabilidade para novos trabalhos. Já sua contribuição prática pode ser fundamentada no fato dele poder servir de embasamento para gestores de propriedades rurais verificarem as metodologias de custeio aplicadas em outras propriedades de mesmo ou semelhante segmento.

1.5 Estrutura do Projeto

O trabalho de conclusão de curso é constituído em 5 partes.

Na primeira: ocorre a introdução, onde apresenta-se: o tema; problema objetivos justificativa; metodologia e estrutura do projeto. Na segunda parte, ocorre o embasamento teórico, que serve de apoio para o estudo de caso. Na terceira parte, é apresentado e ilustrado o estudo de caso. Na quarta parte, ocorre a conclusão do estudo e suas devidas sugestões e apontamentos das melhores ferramentas a serem utilizadas, e é feita ainda o comparativo com o trabalho já existente para verificação das principais semelhanças e diferenças encontradas. Na quinta parte, são apresentadas as considerações finais do trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo pretende conceituar cada uma das áreas do presente trabalho esclarecendo quais os significados de produtor rural, contabilidade, contabilidade gerencial e seu campo de atuação e ferramentas disponíveis, para um melhor conhecimento do assunto explanado.

2.1 Conceito de Contabilidade.

Iudícibus, (1998) diz que a contabilidade tem como objeto de estudo o patrimônio, com a finalidade de captar, registrar, interpretar, analisar, acumular os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, observando os aspectos econômicos e financeiros de qualquer entidade, tais como pessoas físicas, empresas rurais, não lucrativas e lucrativas, empresas públicas, e outras. Sendo assim tem-se que a contabilidade é tão antiga quanto a origem da civilização humana, na qual o homem teve a necessidade de controlar os bens a sua volta. Para Marion, (2005), a contabilidade surgiu da necessidade básica do homem mensurar e controlar suas riquezas, devido as suas variações. O usuário em específico dessas informações era o próprio proprietário detentor de tal riqueza, que de posse das mensurações, conhece melhor a saúde e o montante de seu patrimônio, podendo assim tomar as decisões mais pertinentes para sua atividade.

2.1.1 Objetivo da Contabilidade

Conforme a estrutura conceitual básica da contabilidade, CPC 00 (12/2011) o objetivo principal da contabilidade é fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação (*reporting entity*) que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade.

Para que uma correta e confiável mensuração do patrimônio seja feita é necessário que os dados contábeis sejam eficazes, isso se obtém a partir da

manutenção de uma contabilidade fidedigna, capaz de registrar todas as transações econômicas, e através, então, das demonstrações contábeis, analisar e interpretar esses dados, ou seja, extrair deles a orientação correta das ações administrativas. Todavia, Crepaldi, (2005, p. 69) reforça que “construir uma base de informações gerenciais para dar suporte à excelência competitiva global não é tarefa fácil ou rápida”. A contabilidade voltada para a ação gerencial não se limita ao Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultados da atividade, e sim, ela se preocupa em preparar as demonstrações contábeis sistematizando um conjunto de informações moldadas às finalidades para as quais se destinam.

Em suma a Contabilidade tem como objetivo primordial registrar as entradas e saídas de valores (dinheiro, estoques, dívidas) e, controlar o patrimônio das empresas e suas variações resultantes da apuração de resultados, juntamente com controles gerenciais podendo assim mensurar de forma precisa e objetiva, assim não restando dúvida que o objetivo da contabilidade está fundamentalmente embasado em auxiliar as organizações através de informações que possibilitam a empresa tomarem decisões acertadas.

2.1.2 Usuários da Contabilidade

Os usuários da Contabilidade compreendem todas as pessoas físicas e jurídicas que, direta ou indiretamente utilizam as informações.

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

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

Convém aqui lembrar que outros interessados são os sujeitos que necessitam ter conhecimentos sobre a empresa, buscando saber se ela apresenta

condições de honrar com suas dívidas. Com informações atualizadas a Contabilidade é sempre uma fonte útil de referência para todos os interessados na organização, tanto para usuários internos quanto externos.

2.1.3 Aplicações da Contabilidade

As informações contábeis são úteis quando satisfazem às necessidades da gestão administrativa. O gestor que dispor e souber analisar seus dados e conhecer seus potenciais e limitações, terá um grau maior de assertividade e confiança em suas estratégias administrativas. O planejamento estratégico das ações, por sua vez, é o processo de decidir que curso as decisões devem ser direcionadas a fim de garantir o sucesso almejado. Assim, voltada a cada atividade, as práticas gerenciais serão desenvolvidas conforme a necessidade de prover dados específicos a cada ação, conforme Martins (2008) apresenta:

- **Contabilidade Fiscal/Tributária:** Participa do processo de elaboração de informações para o fisco, sendo responsável pelo planejamento tributário e formas de enquadramentos e possíveis restituições.

- **Contabilidade Financeira:** É responsável pela elaboração e consolidação das demonstrações contábeis para fins externos. E também interna na parte de gestão de toda parte financeira da operação com controle de contas a pagar e a receber.

- **Contabilidade Gerencial:** Está voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos, efetuado por um sistema de informação gerencial. Preocupa-se também com o produto, com enfoque em sua comercialização, com o mercado que irá consumir o produto final.

- **Contabilidade de Custos:** Faz parte da Contabilidade Gerencial. Preocupa-se em registrar os fatos ocorridos, controlar as operações e informar os custos dos produtos e/ou serviços, para a formação de preço de produto ou serviço aplicado ou consumido na produção de outros bens.

2.1.4 Caracterização da Contabilidade Gerencial

Ciente de que a Contabilidade é essencial na vida econômica. O desempenho contábil cresce gradualmente nas complexas economias modernas. Os dados contábeis são necessários para uma escolha assertiva dos caminhos a serem tomados na decisão de gestão dos empreendimentos, uma vez que os recursos são escassos.

A contabilidade gerencial está conferida a várias técnicas e procedimentos contábeis úteis à administração, no qual possui como objetivo especial facilitar o planejamento, avaliação de desempenho e controle dentro da organização e para assegurar o uso apropriado de seus recursos.

De maneira geral, todo o procedimento, técnica e informação realizadas para que a administração as utilize nas tomadas de decisões entre alternativas de conflito, recai na contabilidade gerencial. Conforme Garrison (2007, p.21) a contabilidade gerencial preocupa-se principalmente com o futuro, deixando de lado a exatidão, ou seja, não exige exímia precisão em seu planejamento, enfatizando segmentos, setores fatias de uma organização, e não a organização como um todo, tendo autonomia não sendo governada por princípios contábeis, sendo uma forma de gestão não obrigatória em uma operação.

Rosa, & Santos, (2010, p.06). “A contabilidade gerencial deve utilizar-se de técnicas desenvolvidas por outras disciplinas como financeira e custos; voltada pra fins internos, procurando suprir as necessidades dos gerentes sobre as principais informações, tendo como objetivo focar todos os temas no processo de tomada de decisão”.

2.2 Relatórios Contábeis

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

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

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

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

Marion (2005, p. 42) exemplifica que o ativo, composto por bens e direitos, pode ser formado por: “Bens: máquinas, terrenos, estoques, dinheiro (moeda), ferramentas, veículos, instalações etc. Direitos: Contas a receber, duplicatas a receber, títulos a receber, ações, depósitos em contas bancárias (direito de saque), títulos de crédito etc”. Para Marion (2005) passivo exigível, evidencia toda a dívida que a empresa tem com terceiros: contas a pagar, fornecedores de matéria-prima, impostos a pagar, financiamentos, empréstimos etc. Estão aqui representadas uma a uma todas as obrigações com terceiros. O Patrimônio Líquido é a diferença entre o ativo e o passivo exigível, representado o montante investido pelo sócio na empresa. Podemos então fazer o seguinte raciocínio:

Se: Ativo – Passivo = Patrimônio Líquido

Então: Passivo + patrimônio Líquido = Ativo

Temos aqui a equação fundamental do patrimônio

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

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

Ao analisar dois Balanços Patrimoniais em momentos distintos, gerados por exemplo um no início e outro no final de um determinado período, notar-se-á evolução do patrimônio, para isso tem-se a DRE como relatório auxiliar possibilitando visualizar o resultado obtido no período. O resultado evidenciado no DRE é o retorno do capital social investido, sendo lançado no Patrimônio Líquido. Quando o resultado obtido é positivo obtemos um aumento do Patrimônio Líquido, esse resultado pode tanto ser incorporado a entidade como ser feita sua retirada causando redução do Patrimônio Líquido.

2.3 Sistemas de Custeio

Comumente conhecidos os três principais tipos de custeio, são eles Absorção, Variável e ABC;

- Custeio por Absorção;

Segundo Eliseu Martins, (2003 p. 24) o “Custeio por Absorção é um método que derivou de aplicações de princípios da contabilidade em sua maioria aceitos, nascido da situação histórica mencionada. O mesmo consiste na alocação de todos os custos de produção nos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos vindouros ao esforço de produção são distribuídos para os produtos e/ou serviços feitos e prestados”. Não se tratando de um princípio propriamente dito, mas de um método adotado a partir dos mesmos.

Para Filho e Amaral (1998 p. 8) “o custeio por absorção é responsável por incluir todos os custos de fabricação indiretos de um período nos custos das diferentes atividades. Portanto é necessária a obtenção de bases de rastreamento devido a dificuldade de identificar a qual departamento pertence determinado custo indireto. Tendo por objetivo principal mensurar custo o custo total soma de direto e indireto para cada item do custeio.

- Custeio Variável;

Para Eliseu Martins, (2003 p. 141) o “custeio Variável tem condições de propiciar muito mais rapidamente informações essenciais à empresa; também o resultado obtido dentro do seu critério parece ser mais relevante à administração,

por identificar e considerar os custos fixos como se fossem despesas, já que esses independentes dos diversos produtos e unidades”.

Eliseu Martins, (2003 p. 141) ainda diz que, “o Custeio Variável fere os Princípios Contábeis, o Regime de Competência e a Confrontação”.

Já para Filho e Amaral (1998 p. 8) “o principal objetivo do custeio variável está em se determinar a margem de contribuição total e ou unitária para cada objeto. Sendo entendida a margem como a parcela que cada unidade contribui individualmente para a cobertura das despesas fixas”.

- Custeio ABC;

Para Eliseu Martins, (2003 p. 60) “o Custeio Baseado em Atividades, (*Activity-Based Costing*), é uma metodologia de custeio que tenta reduzir as distorções provocadas pelo rateio dos custos indiretos. O ABC pode ser observado como uma ferramenta para análise dos fluxos de custos, e portanto quanto mais departamentos houverem na empresa, mais benefícios o ABC trará para a entidade”.

Já para Filho e Amaral (1998 p. 10) “ABC é um sistema de custeio onde custos e despesas indiretas são distribuídos às várias unidades através de bases que não correspondem a volumes de produção. Os recursos são consumidos pela atividade e não pelos produtos. Com a finalidade de atrelar os custos às atividades da entidade e posteriormente apropriar aos produtos. Tendo por objetivo atribuir de forma mais objetiva os despendimentos financeiros indiretos aos bens ou serviços oferecidos.

2.3.1 Classificação dos Custos

A) Custos diretos

Os custos diretos dizem respeito ao relacionamento direto entre o custo e o produto feito é facilmente identificável, sua utilização ao produto acabado.

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

forma, relacionando-se então com os produtos finais, os custos diretos são os gastos que podem ser alocados direta e objetivamente aos produtos.

B) Custos Indiretos

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

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

C) Custos Fixos

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

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

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

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

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

D) Custos Variáveis

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

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

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

Desta forma, os custos variáveis são valores que se alteram com a variação da produção dependem da intensidade da utilização do maquinário.

2.4 Instrumento de Análise de Custo

Dentre os instrumentos possíveis para a realização do estudo será utilizado os instrumentos que são direcionados ao custeio variável, o qual foi selecionado para realização do estudo.

2.4.1 Ponto de Equilíbrio

O Ponto de Equilíbrio nasce da conjugação dos Custos e Despesas Totais com as Receitas Totais. O ponto de equilíbrio é uma decorrência do comportamento atual de uma empresa onde os custos e as receitas totais se igualam, demonstrando seu valor perante sua atividade sendo no qual a empresa poderá ou não obter lucro e nem prejuízo, ou seja, onde o lucro é igual a zero. Tem-se que considerar que o ponto de equilíbrio não é somente para tomadas de decisões e sim para analisar a situação da empresa.

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

A informação do ponto de equilíbrio da empresa, tanto do total, como por produto individual, é importante para que a empresa, identifique o nível mínimo de atividade produção e venda em que a empresa ou cada divisão deve operar, para não resultar em prejuízos.

2.4.2 Grau de Alavancagem Operacional

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

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

A alavancagem operacional é definida por Garrison e Noreen (2001, p.173) como a medida do grau de sensibilidade do lucro às variações nas receitas de vendas.

2.4.3 Margem de Contribuição

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

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

2.4.4 Retorno sobre o Patrimônio Líquido

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

2.4.5 Retorno sobre o Ativo

O retorno sobre o ativo é considerado como um dos quocientes individuais mais importantes da análise de balanços, ele mostra o desempenho da empresa de uma forma global. Essa medida deveria ser usada amplamente pelas empresas como teste geral de desempenho, comparando os resultados encontrados e o retorno esperado. A medida de retorno sobre o ativo representa o potencial de geração de lucros da empresa, isto é, o quanto a empresa obteve de lucro líquido em relação aos investimentos totais na operação. $ROA = (\text{Lucro Líquido} / \text{Ativo Total médio})$ (MARION, 2009).

2.5 Considerações Sobre Atividade Rural

Na atividade rural, os termos e as expressões referentes a produtor rural variam de região para região. O Manual de Orientação da Previdência Social na Área Rural, (2003, p.21), define o produtor rural como sendo “a pessoa física ou jurídica, proprietária ou não, que desenvolve, em área urbana ou rural, atividade agropecuária, pesqueira ou silvicultura, bem como a extração de produtos primários, vegetais ou animais, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou prepostos”.

Já o Código Civil (NCC), que entrou em vigor em 11 de Janeiro de 2003, define o termo empresário como “aquele que exerce profissionalmente atividade

econômica para a produção ou circulação de bens ou serviços”. Essa atividade de produção, realizada de forma profissional com a finalidade de gerar riqueza, reconheceu o trabalho do produtor rural como o de criação de bens e serviços, o empresário rural.

Segundo Marion (2003, p. 22), “empresas rurais são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo através do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas”. A agricultura representa toda a atividade de exploração da terra, seja ela: atividade agrícola (vegetal), atividade zootécnica (animais) e atividade agroindustrial (beneficiamento dos produtos). Crepaldi (2005) comenta que o agricultor vem diminuindo o número de atividades em seu estabelecimento rural, dedicando-se apenas a uma ou duas espécies, especializando-se para melhorar a qualidade de seus produtos, visando a um mercado no qual recebe um melhor preço.

2.6 Mercado do Leite

A atividade agrícola continua sendo exercida em grande parte, por famílias que atuam no processo produtivo e no de consumo, constituindo uma entidade de caráter autossuficiente. O agricultor deixou de se limitar a produzir para seu consumo e o de sua família, e em especial, voltou-se para a venda no mercado consumidor. As atividades rurais podem ser exercidas de várias formas, desde o cultivo para a própria sobrevivência, como grandes empresas explorando os setores agrícolas, pecuários e agroindustriais.

O município de Verê, como todo pequeno município do interior, tem sua economia baseada na agricultura. A produção de leite tem ganhado um importante papel na economia do município. Atualmente o município conta com 03 indústrias de laticínios, que captam leite e o transformam exclusivamente em queijo. Além destas, mais empresas da região coletam o leite para a industrialização fora do município.

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

Tabela 1 - Tabela de leite cru, no estado do Paraná.

Quantidade de leite cru, resfriado ou não (mil litros) - Paraná.		
Abril /2014	219.220	219.220
Mai /2014	223.163	223.163
Junho /2014	231.149	230.948
Julho /2014	251.842	251.814
Agosto /2014	264.526	264.520
Setembro /2014	260.488	258.487
Outubro /2014	260.868	260.868
Novembro /2014	260.071	260.070
Dezembro /2014	274.814	274.813
Janeiro /2015	272.956	272.934
Fevereiro /2015	230.373	230.370
Março /2015	244.891	244.884

Fonte: IBGE, 2015.

Pode-se perceber o crescente e contínuo aumento na produção e entrega de leite respectivamente no estado do Paraná, e por motivo de sazonalidades e intemperismos climáticos uma queda no mês de fevereiro mas já retomando o crescimento no mês seguinte.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Este é subdividido em duas etapas; (i) Quanto a coleta de dados; (ii) Quanto as análises de resultado.

I - Coleta de dados

Foi fundamentada a partir de dois métodos pesquisa Bibliográfica e Estudo de Caso. Os dados foram coletados através de entrevista com o proprietário e também com a verificação da documentação, pois o proprietário ainda não havia concluído fechamento do ano de 2014.

a) Pesquisa Bibliográfica

A pesquisa bibliográfica foi utilizada para poder explicar de forma mais eficiente o problema a partir de referencias em livros artigos e matérias disponíveis na internet. Essencialmente a pesquisa bibliográfica deu-se para compreender o embasamento teórico buscando dar alicerce a problemática abordada.

b) Estudo de Caso

O estudo de caso nos permite tomar conhecimento do tema adotado neste estudo, definindo assim cada atividade e buscando auxiliar na melhor forma de analisar o objeto da pesquisa. Segundo os ensinamentos de Godoy (1995, p. 25) “o estudo de caso se caracteriza como um tipo de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa profundamente. Visa ao exame detalhado de um ambiente em particular”.

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

O estudo de caso deu-se na propriedade do senhor Leoni Antonio Zeni na comunidade de Alto Alegre interior do município de Verê – Paraná, que possui como principal fonte de renda a atividade de produção leiteira.

II – Quanto as Análises de Resultados

Fazer análise dos dados primários e secundários, obtidos através de entrevistas e análise documental, com abordagem quantitativo do problema, e propor sugestões comparar o estudo com o estudo já realizado pelo acadêmico Adroaldo Provin, formado na Universidade Tecnologia Federal do Paraná campus

Pato Branco para ver a evolução no tempo e se a necessidade da contabilidade vem aumentado perante ao desenvolvimento da atividade rural.

3.1 Procedimentos para Coleta e Análise de Dados

Nesta subseção será explanada separadamente a forma que foi efetuada a coleta e a análise dos dados utilizados na construção deste trabalho de pesquisa.

Todas as informações foram passadas pelo proprietário através de seu controle manual feito com alimentação de informação mensal, posteriormente, utilização de Excel para conferência de médias de produção e verificação do resultado mensal obtido, sem aplicação de ferramentas contábeis para essa análise.

Juntamente com a análise obtida pelo estudo realizado em 2008, sendo feita a comparação das análises realizadas pelos estudos das ferramentas gerenciais aplicadas.

4 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo será apresentada a caracterização da propriedade além de como foi realizada a coleta de dados, também as análises, considerações e sugestões feitas ao produtor.

4.1 Caracterização da Propriedade e dos Proprietários

A propriedade do Sr. Leoni Antônio Zeni, 46 anos localiza-se na comunidade de Alto Alegre, interior do município de Verê, estado do Paraná, onde o proprietário reside com sua família.

Casado com a Sra. Lídia Iaguczeski Zeni, 45 anos, possui dois filhos homens: Eduardo Antonio Zeni, 22 anos, e Luís Felipe Zeni, de 8 ano.

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

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

O filho mais velho esta cursando o ensino superior na Universidade Tecnológica Federal do Paraná e preparando-se para finalizar o Curso de Ciências Contábeis, desenvolvendo atividades para contribuir para a administração empresarial.

4.2 Coleta de Dados

O Sr. Leoni dedica-se com a administração da propriedade da família. Além da propriedade aqui analisada, a família possui outros terrenos em sociedade com terceiros e ainda terras arrendadas em que se desenvolve a atividade de monocultura de soja e milho no verão e trigo no inverno. Apresenta-se na tabela 2 a composição familiar e disponibilização do tempo para a atividade:

Tabela 2 – Composição Familiar - 2015

COMPOSIÇÃO FAMILIAR				
NOME	IDADE	SEXO	FUNÇÃO	DEDICAÇÃO NA ATIVIDADE LEITEIRA
Leoni Antonio Zeni	46	Masculino	Administrador	25%
Lidia Iaguczeski Zeni	45	Feminino	Professora	0%
Eduardo Antonio Zeni	22	Masculino	Estudante	0%
Luís Felipe Zeni	8	Masculino	Estudante	0%

Fonte: Dados de pesquisa, 2015.

A mão-de-obra contratada esta discriminada na tabela 3: o Sr. Gelsio Rodrigues é casado com a Sra. Rosane Rodrigues. Os dois residem na propriedade onde trabalham, tendo dedicação exclusiva á atividade leiteira, sendo que a moradia é oferecida pelo proprietário.

Tabela 3 – Composição da mão-de-obra contratada - 2015

COMPOSIÇÃO FAMILIAR				
NOME	IDADE	SEXO	FUNÇÃO	DEDICAÇÃO NA ATIVIDADE LEITEIRA
Gelsio Rodrigues	38	Masculino	Mão-de-obra	100%
Rosangela Rodrigues	37	Feminino	Mão-de-obra	100%

Fonte: Dados de pesquisa, 2015.

A composição total do terreno da propriedade está composta em hectares, conforme mostra a tabela 4:

Tabela 4 – Composição do terreno da propriedade

TERRENO			
DESCRIÇÃO	Área Hectare	Valor Unit. De Mercado R\$	Valor Total
Lavoura	7,26	R\$ 49.586,78	R\$ 360.000,00
Pastagem	7,26	R\$ 24.793,39	R\$ 180.000,00
Sede	0,48	R\$ 20.661,16	R\$ 10.000,00
Matas e Nascentes	4,31	R\$ 24.793,39	R\$ 106.800,00
Total de Terrenos	19,31		R\$ 656.800,00

Fonte: Dados de pesquisa, 2015.

O valor exposto por alqueire é o valor de mercado aplicado no município, sendo que as pastagens têm valor menor, devido o seu desnível desfavorecendo o uso para lavoura, por não poderem ser mecanizadas. O item descrito como sede refere-se à parte da propriedade em que estão instalados os galpões, e demais construções como a residência dos colaboradores, descritos mais adiante, bem como a casa do proprietário.

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

A tabela 5 nos mostra a porção do terreno utilizado para a atividade leiteira:

Tabela 5 – Terreno utilizado para a atividade de pecuária leiteira

TERRENO			
DESCRIÇÃO	Área Hectare	Valor Unit. De Mercado R\$	Valor Total
Lavoura	7,26	R\$ 49.586,78	R\$ 360.000,00
Pastagem	7,26	R\$ 24.793,39	R\$ 180.000,00
Sede	0,48	R\$ 20.661,16	R\$ 10.000,00
Total de Terrenos	15,00		R\$ 550.000,00

Fonte: Dados de pesquisa, 2015.

Nota-se que do todo, apenas as matas e nascentes não são utilizadas para atividade em análise, evidenciando a total dedicação para com a produção de leite no sítio estudado. Os demais bens da família em outras propriedades não serão mencionados por não fazerem parte do objeto de estudo em questão.

Na tabela 6 descreve-se a caracterização das construções e instalações da propriedade para a atividade em estudo. Os valores estão mensurados em valor de mercado devido a sua idade e impossibilidade de busca do valor original de custo. O valor de mercado nos fornecerá uma melhor visão de custo do investimento para atividade e uma melhor visão do ativo imobilizado.

Tabela 6 – Construções e instalações

CONSTRUÇÕES E INSTALAÇÕES					
DESCRIÇÃO	ÁREA EM M ²	VALOR DE MERCADO	DEPRECIÇÃO POR ANO	DEPRECIÇÃO MENSAL	IDADE
Sala de ordenha 7 x 10 m	70	16.000,00	4%	53,33	14/3
Sala de alimentação 14 x 20 m	280	36.400,00	4%	121,33	3
Sala de espera / mangueira	100	7.000,00	4%	23,33	14
Cercas elétricas 5000 m		6.000,00	10%	50,00	3
Total	450	65.400,00		248,00	

Fonte: Dados de pesquisa, 2015.

Para o bom desenvolvimento da atividade a propriedade utiliza-se de ótimos equipamentos seguindo as instruções da Normativa 51 do Ministério da Agricultura. A tabela 7 mostra os equipamentos constantes do ativo imobilizado da propriedade utilizados na atividade:

Tabela 7 – Máquinas e Equipamentos

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS				
DESCRIÇÃO	IDADE	VALOR DE MERCADO	DEPRECIÇÃO POR ANO	VALOR MENSAL
Ensiladeira	27	0,00	5%	0,00
Tanque Resfriador de Leite	6	23.000,00	10%	191,67
Equipamento de Ordenha	6	18.000,00	10%	150,00
Silo para armazenamento da ração	10	10.000,00	10%	83,33
Bomba de transferência do leite	0	0,00	10%	0,00
Total		51.000,00		425,00

Fonte: Dados de pesquisa, 2015.

As máquinas e equipamentos também estão avaliados em valor de mercado. Para tanto foram colhidos orçamentos junto ao comércio local. O equipamento ensiladeira ainda esta na propriedade, mas o mesmo não é utilizado a muitos anos e não possui mais possibilidade de venda, devido a idade do equipamento, portanto foi dado baixa em seu valor residual.

A tabela 8 mostra a planilha de custos da produção de silagem de milho produzida no mês de Janeiro de 2014, com previsão de duração ate fevereiro do ano de 2015:

Tabela 8 – Custo produção silagem

CUSTO DA PRODUÇÃO DE SILAGEM UTILIZADA NO PERÍODO		
PLANTIO E DESENVOLVIMENTO		
DESCRIÇÃO	VALOR TOTAL R\$	
Dessecação (Limpeza do solo)	R\$	364,00
Horas máquina dessecação	R\$	400,00
Semente (100 kg)	R\$	6.055,68
Adubo Plantio (180 kg)	R\$	4.864,00
Horas máquina plantio	R\$	1.040,00
Limpeza (30 lts. de herbicida)	R\$	2.341,00
Horas máquina limpeza	R\$	400,00
Cobertura de nitrogênio (20 sacas)	R\$	3.672,00
Horas máquinas cobertura	R\$	400,00
Total Custo Plantio e Crescimento	R\$	9.536,68
CORTE E ARMAZENAMENTO		
Horas máquina corte	R\$	5.000,00
Horas máquina transporte	R\$	3.000,00
Horas máquina socagem	R\$	3.200,00
Mão-de-obra	R\$	200,00
Lona 800 M ²	R\$	2.032,00
Total Custo Corte e Armazenamento	R\$	13.432,00
Custo Total R\$	R\$	32.968,68
Produção Total em KG		420.000
Custo por Kg R\$/Kg		R\$ 0,0785

Fonte: Dados de pesquisa, 2015.

Foram plantados 9,68 hectare (04 alqueires) de milho, sendo que a produção foi de 43.388,43 toneladas de silagem por hectare, para o consumo do período de um ano. A média de consumo mensal estimada é de 34 toneladas, entre todos os animais da propriedade.

Caso a área utilizada para o plantio de silagem fosse arrendada a terceiros, o proprietário teria que comprar a silagem produzida ou outro alimento para suprir a sua falta. O valor médio de arrendamento na região está em 25% do total da produção. Com uma produção média de 400 sacas de 60 kg por alqueire, o proprietário teria um ganho a título de arrendamento em torno de 400 sacas de

milho, que se vendidas no momento da colheita a um preço de R\$: 23,00 por saca teria um ganho líquido de R\$: 9.200,00. Caso optasse por arrendar a área e comprar a silagem, é notório que teria prejuízo, pois os custos da produção seriam maiores do que o resultado líquido do arrendamento, de modo que quem estivesse disposto a vender a sua produção de silagem, só o faria ganhando uma margem de lucro compensatória para realizar a venda.

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

A propriedade conseguiu quitar todos os financiamentos que tinha junto a cooperativa de crédito rural com integração solidaria CRESOL no município de Verê.

A tabela 9 mostra a planilha de inventario de animais.

Tabela 9 – Inventário de Animais

INVENTÁRIO DE ANIMAIS DE JANEIRO A JUNHO DE 2015 - LEONI ANTONIO ZENI						
Descrição	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho
Nº de vacas em lactação	17	20	22	23	23	25
Nº de vacas secas	6	3	1	1	1	0
Nº de novilhas/bezerras	8	8	8	7	7	8
Venda de novilhas						
Venda de vacas						
Nascimentos						2
Total de Animais	31	31	31	31	31	33

Fonte: Dados de pesquisa, 2015.

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

Tabela 10 – Gastos com criação de bezerras

GASTO COM CRIAÇÃO DE BEZERRAS						
Descrição	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho
Silagem	R\$ 96,00	R\$ 96,00	R\$ 96,00	R\$ 84,00	R\$ 84,00	R\$ 96,00
Sal Mineral	R\$ 72,00					
Ração Bezerras	R\$ 128,00	R\$ 305,00	R\$ 108,00	R\$ 260,00	R\$ 178,00	R\$ 665,00
Total	R\$ 296,00	R\$ 473,00	R\$ 276,00	R\$ 416,00	R\$ 334,00	R\$ 833,00

Fonte: Dados de pesquisa, 2015.

O custo de criação de bezerras é direcionado como imobilizado em formação, pois trata-se de um investimento em melhoria e aumento da capacidade produtiva do plantel do proprietário. Aumentando assim o valor da própria propriedade. No período analisado não houve venda de animais.

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

Todo o leite produzido é vendido ao Laticínio Alto Alegre (Laticínio Daniel Colle Ltda.), em que o Sr. Leoni é sócio portador de 1/16 (um dezesseis avos) do Capital Social.

Na tabela 11, apresenta-se a composição da receita bruta da venda do leite:

Tabela 11 – Composição da receita bruta

COMPOSIÇÃO RECEITA BRUTA DA VENDA DE LEITE						
Descrição	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho
Leite Produzido	11.638	10.191	11.896	11.738	13.130	15.955
Valor por Litro	0,94	0,95	1,00	1,05	1,07	1,07
Receita	R\$ 10.939,72	R\$ 9.681,45	R\$ 11.896,00	R\$ 12.325,94	R\$ 14.049,10	R\$ 17.071,85

Fonte: Dados de pesquisa, 2015.

A produção de Janeiro esteve em baixa comparado ao restante do ano, devido ao número de vacas secas em relação ao de vacas em produção como se pode observar pela comparação na tabela 9, mas posteriormente o quadro foi revertido. A média obtida por vaca em lactação também se observa na tabela 12:

Tabela 12 – Composição da média de produção por vaca em lactação

COMPOSIÇÃO RECEITA BRUTA DA VENDA DE LEITE						
Descrição	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho
Produção mensal	11.638	10.191	11.896	11.738	13.130	15.955
Vacas em lactação	17	20	22	23	23	23
Média	22,8	17,0	18,0	17,0	19,0	23,1

Fonte: Dados de pesquisa, 2015.

Por mais que a quantidade de vacas secas no mês de Janeiro seja superior que nos meses seguintes a produção das vacas em lactação demonstrou-se bem superior a produção dos meses seguintes ficando atrás somente no mês de Junho onde obteve-se a maior média de produção por vaca..

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

Considerando se que o tempo de ociosidade de produção médio de uma vaca é de 3 meses para um ciclo de produção de 10 meses em média, o número de vacas secas no mês de Janeiro mostrado na tabela 09 indica um desencontro no manejo, já que se apresenta grande o número de vacas secas em comparação ao de vacas em produção, mas essa dificuldade é superada nos meses seguintes. Já com o aumento de vacas em lactação a produção deveria aumentar, mas devido aos problemas de manejo a média diária de produção por vaca sofreu uma queda, mas sendo revertida até o final do ano.

A tabela 13 apresenta um resumo dos custos da atividade leiteira

Tabela 13 – Custos e despesas da atividade leiteira

CUSTO DA ATIVIDADE LEITEIRA - LEONI A. ZENI						
Descrição	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho
Alimentação/Ração	R\$ 4.542,83	R\$ 4.366,62	R\$ 3.322,00	R\$ 4.176,76	R\$ 4.686,46	R\$ 5.143,40
Alimentação/Silagem	R\$ 1.400,00	R\$ 1.550,00				
Alimentação/Minerais	R\$ 144,00					
Medicamentos	R\$ 488,45	R\$ 178,00	R\$ 1.954,92	R\$ 2.102,05	R\$ 2.149,54	R\$ 1.370,00
Higiene/Material de Ordenha	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 659,60	R\$ -

Continua

continua

CUSTO DA ATIVIDADE LEITEIRA - LEONI A. ZENI						
Descrição	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho
Inseminação/Reprodução	R\$ 85,00	R\$105,00	R\$ -	R\$ 283,00	R\$ 135,00	R\$ 156,00
Pastagem/Adubação	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Mão-de-obra	R\$ 2.000,00	R\$ 2.000,00	R\$ 2.118,22	R\$ 2.000,00	R\$ 2.000,00	R\$ 2.000,00
Criação de Bezerras	R\$296,00	R\$ 473,00	R\$ 276,00	R\$ 416,00	R\$ 334,00	R\$ 833,00
Energia Elétrica	R\$ 236,27	R\$ 190,89	R\$ 258,18	R\$ 170,38	R\$ 196,77	R\$ 205,49
Serviços veterinários	R\$ -	R\$ 60,00	R\$ 40,00	R\$ 269,00	R\$ 224,00	R\$ 224,00
Depreciação	R\$ 673,00	R\$ 673,00	R\$ 673,00	R\$ 673,00	R\$ 673,00	R\$ 673,00
CUSTO DA ATIVIDADE LEITEIRA - LEONI A. ZENI						
Descrição	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho
Total	R\$ 9.865,55	R\$ 9.590,51	R\$ 10.186,32	R\$ 11.634,19	R\$ 12.602,37	R\$ 12.298,89

Fonte: Dados de pesquisa, 2015.

Os valores lançados a título de pastagens e adubação estão zerados devido a não necessidade de correção da terra no período analisado devido a correção ter sido realizada no exercício anterior.

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

Tabela 14 – Demonstração de resultado do exercício

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO - DRE	jan/15	fev/15	mar/15	abr/15	mai/15	jun/15	SOMA	%
(+) Receita operacional Bruta	10.939,72	9.681,45	11.896,00	12.325,94	14.049,10	17.071,85	75.964,06	100%
(-) Contribuição p/Funrural	217,29	192,30	236,28	141,74	279,05	196,33	1.262,99	1,66%
(=) Receita líquida	10.722,43	9.489,15	11.659,72	12.184,20	13.770,05	16.875,52	74.701,07	98,34%
(-) Custos e despesas diretas	8.896,55	8.444,51	9.237,32	10.545,19	11.595,37	10.792,89	59.511,83	78,34%
Alimentação/Ração	4.542,83	4.366,62	3.322,00	4.176,76	4.686,46	5.143,40	26.238,07	34,54%
Alimentação/Silagem	1.400,00	1.400,00	1.400,00	1.400,00	1.400,00	1.550,00	8.550,00	11,26%
Alimentação/Minerais	144,00	144,00	144,00	144,00	144,00	144,00	864,00	1,14%
Medicamentos	488,45	178,00	1.954,92	2.102,05	2.149,54	1.370,00	8.242,96	10,85%
Higiene/Material de Ordenha	0,00	0,00	0,00	0,00	659,60	0,00	659,60	0,87%
Inseminação/Reprodução	85,00	105,00	0,00	283,00	135,00	156,00	764,00	1,01%
Energia Elétrica	236,27	190,89	258,18	170,38	196,77	205,49	1.257,98	1,66%
Serviços veterinários	0,00	60,00	40,00	269,00	224,00	224,00	817,00	1,08%
Mão-de-obra	2.000,00	2.000,00	2.118,22	2.000,00	2.000,00	2.000,00	12.118,22	15,95%
Pastagem Adubação	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
(=) Margem de Contribuição	1.825,88	1.044,64	2.422,40	1.639,01	2.174,68	6.082,63	15.189,24	20,00%
(-) Custos e despesas indiretas	673,00	673,00	673,00	673,00	673,00	673,00	4.038,00	5,32%
Depreciação	673,00	673,00	673,00	673,00	673,00	673,00	4.038,00	5,32%
(=) Resultado antes dos Encargos Financeiros	1.152,88	371,64	1.749,40	966,01	1.501,68	5.409,63	11.151,24	14,68%
(-) Encargos Financeiros	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
(=) Resultado Operacional	1.152,88	371,64	1.749,40	966,01	1.501,68	5.409,63	11.151,24	14,68%
(=) Resultado não Operacional	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
(=) Resultado do exercício	1.152,88	371,64	1.749,40	966,01	1.501,68	5.409,63	11.151,24	14,68%

Fonte: Dados de pesquisa, 2015.

A atividade apresentou resultado positivo na soma dos meses, pouco resultado nos primeiros meses do ano analisando que é essa a renda para sustento do proprietário.

Na tabela 15 apresenta-se o balanço patrimonial da propriedade avaliada a valor de mercado.

A Tabela 15 – Balanço Patrimonial

Ativo		Passivo	
Circulante	4.000,00	circulante	0,00
Caixa	4.000,00		
Não circulante	182.500,00		
Vacas	157.500,00		
Novilhas	25.000,00		
Imobilizado	351.028,00	não circulante	0,00
Sala de ordenha 7 x 10 m	16.000,00		
Sala de alimentação 14 x 20 m	36.400,00		
sala de espera / mangueira	7.000,00		
Cercas elétricas 5000 m	6.000,00		
Ensiladeira	0,00		
Tanque Resfriador de Leite	23.000,00		
Equipamento de Ordenha	18.000,00		
Silo para armazenamento da ração	10.000,00		
Bomba de transferência do leite	0,00	PL	537.528,00
Lavoura	120.000,00	CAP. SOC.	537.528,00
Pastagem	60.000,00		
Sede	50.000,00		
Ativo em formação	4.628,00		
TOTAL	537.528,00	TOTAL	537.528,00

Fonte: Dados de pesquisa, 2015

Podemos verificar na tabela que o proprietário não possui capital de terceiros para operar com a atividade leiteira em sua propriedade.

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

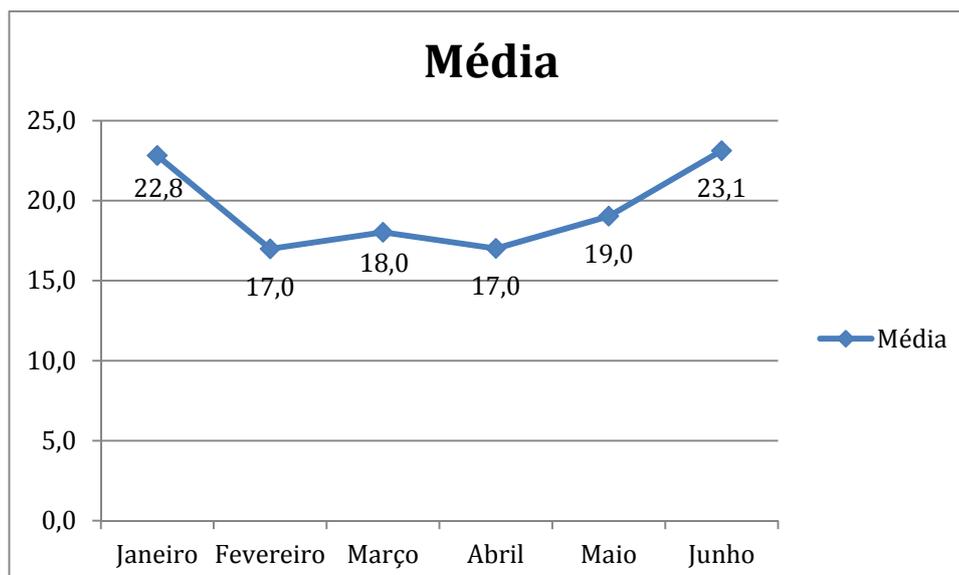


Gráfico 1 – Média de produção diária por vaca em lactação.
Fonte: Dados de pesquisa, 2015.

Em relação à média de produção por animal comparada com o resultado do período. Exceto a média do primeiro mês que ainda se considera boa para a propriedade, conforme vem diminuindo a média o resultado da propriedade também cai, mas nos dois últimos meses analisados já demonstra reação na média e também no preço do leite resultando em um bom resultado para a propriedade, compensando assim os meses anteriores de pouco resultado.

A tabela 16 demonstrada a seguir é proveniente do estudo realizado no ano de 2008 pelo acadêmico Adroaldo Provin nesta mesma propriedade o qual foi retirada para comparação e verificação da evolução do quadro da propriedade no decorrer do período.

Tabela 16 - Análise realizada em 2008.

RESUMO DE DADOS GERENCIAIS PARA ANÁLISE - 2008						
Descrição	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho
Grau de alavancagem operacional	2,690	-2,300	2,320	3,660	-2,910	0,550
Margem de contribuição	2.895,65	1.258,45	3.686,20	2.470,50	1.348,26	598,67
Margem de contribuição por litro de leite	0,20	0,11	0,28	0,23	0,14	0,17
Retorno sobre PL	0,210%	0,200%	0,380%	0,130%	0,060%	-0,010%
Retorno sobre o Ativo	0,200%	0,190%	0,370%	0,120%	0,050%	-0,010%
Custo da dívida	1,64	1,56	2,90	1,55	1,60	1,60

continua

continua

RESUMO DE DADOS GERENCIAIS PARA ANÁLISE - 2008						
Descrição	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho
Leite produzido	14.605	11.657	13.112	10.830	9.495	8.521
Ponto de equilíbrio em litros de leite	9.167	16.716	7.450	7.870	12.759	23.121
Ponto de equilíbrio em média de produção diária por vaca	14,08	24,45	10,92	10,49	24,21	45,34
Média de produção diária por vaca	23,18	18,50	19,87	14,44	18,62	16,18

Fonte: Dados de pesquisa, 2008. Adroaldo Provin

4.3 Aplicação das Ferramentas

A tabela 17 apresenta o resumo de dados gerenciais para análise e aplicação das ferramentas contábeis:

Tabela 17 – Resumo dos dados Gerenciais

RESUMO DE DADOS GERENCIAIS PARA ANÁLISE						
Descrição	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho
Grau de alavancagem operacional	0,093	0,172	0,060	0,126	0,079	0,031
Margem de contribuição	1.747,17	763,94	2.382,68	776,81	2.382,68	5.445,96
Margem de contribuição por litro de leite	0,15	0,07	0,20	0,12	0,16	0,34
Retorno sobre PL	0,216%	0,106%	0,373%	0,181%	0,334%	1,015%
Retorno sobre o Ativo	0,216%	0,106%	0,373%	0,181%	0,334%	1,015%
Custo da Dívida	0	0	0	0	0	0
Leite produzido	11.638	10.191	11.896	11.738	13.130	15.955
Ponto de equilíbrio em litros de leite	4.483	8.978	3.360	5.793	4.169	1.972
Ponto de equilíbrio em média de produção diária por vaca	8,8	15,0	5,1	8,4	6,0	2,6
Média de produção diária por vaca	22,8	17,0	18,0	17,0	19,0	23,1

Fonte: Dados de pesquisa, 2015.

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

No comparativo com o trabalho realizado em 2008, podemos verificar que o proprietário seguiu as orientações e eliminou o capital de terceiros que era muito oneroso e conseguiu assim zerar o custo da dívida, conseguindo assim obter melhores resultados na propriedade. Com isso podemos notar que o retorno do investimento e o retorno sobre o Patrimônio Líquido estão melhores. E o motivo para ambos estarem idênticos é que o capital investido é todo do proprietário então o retorno do investimento é o retorno da atividade.

Notamos grande variação na margem de contribuição por litros de leite, essa variação é derivada na oscilação do preço do leite e também a oscilação na produção mensal da propriedade, demonstrada claramente na variação da média de produção mensal.

O ponto de equilíbrio foi calculado em litros de leite considerando-se os custos e despesas Indiretas do mês. Representa o volume de produção necessário para se cobrir os custos fixos da propriedade, de modo que a partir daí, a margem de contribuição representa resultado positivo para o período.

O gráfico 2 traz o ponto de equilíbrio em comparação com a produção.

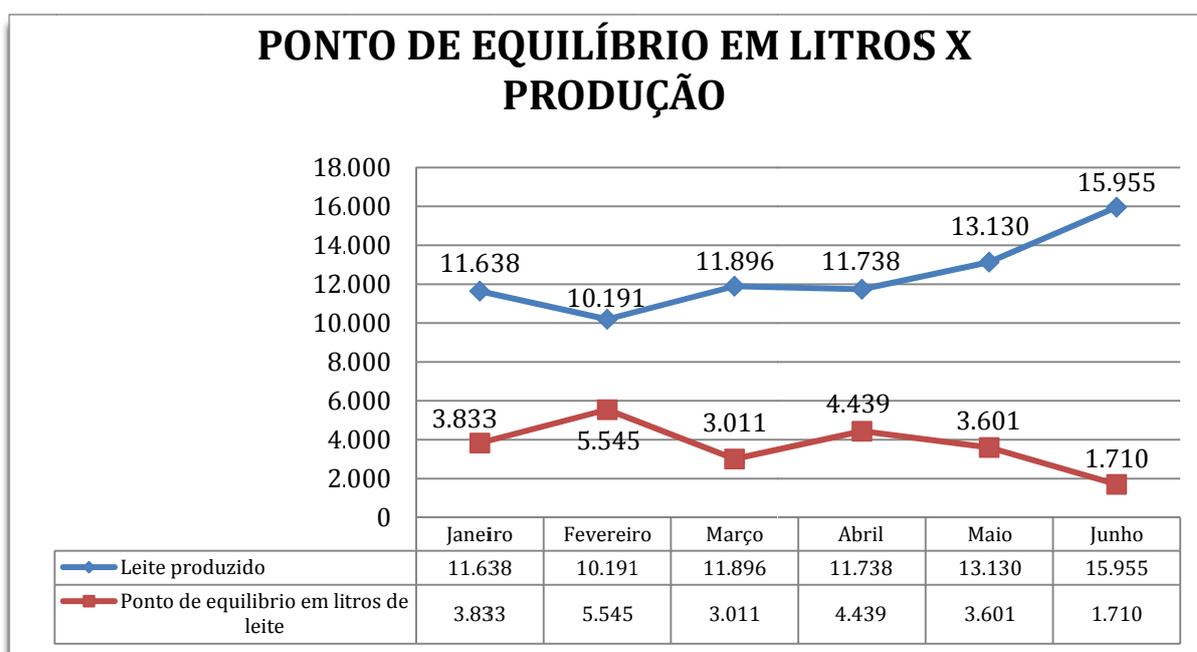


Gráfico 2 - Ponto de equilíbrio x Produção.

Fonte: Dados de pesquisa, 2015.

Nota-se que no mês de Fevereiro a produção foi bem próxima ao de ponto de equilíbrio, dessa forma o resultado obtido foi muito baixo, mas não negativo. Já no decorrer dos demais meses a produção foi notoriamente superior ao ponto de equilíbrio.

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

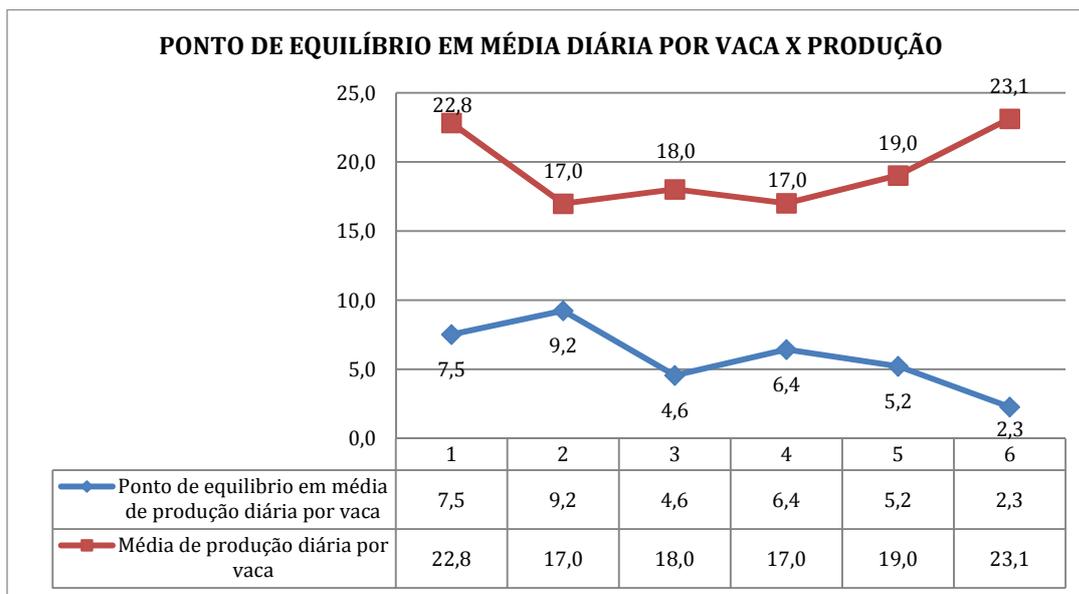


Gráfico 3 - Média diária por vaca x Produção.
Fonte: Dados de pesquisa, 2015.

Juntamente com a alta da produção total, acompanha a alta da média diária por vaca. Outra variável importante é o preço de venda do produto que aumento após o período em que a médias se aproximam, mantendo-se constante nos meses seguintes analisados.

O gráfico 4 traz o grau de alavancagem operacional, que representa o aumento do resultado a cada 1% de aumento das vendas. Esse índice é satisfatório em todos os períodos pois como o índice é positivo significa que obterá um resultado maior, entretanto o índice vem apresentando quedas consecutivas, sinal de que o resultado está aumentando e cada vez torna-se mais difícil uma alavancagem grande com pouca variação.

O índice demonstra bom potencial de resultados para a atividade.

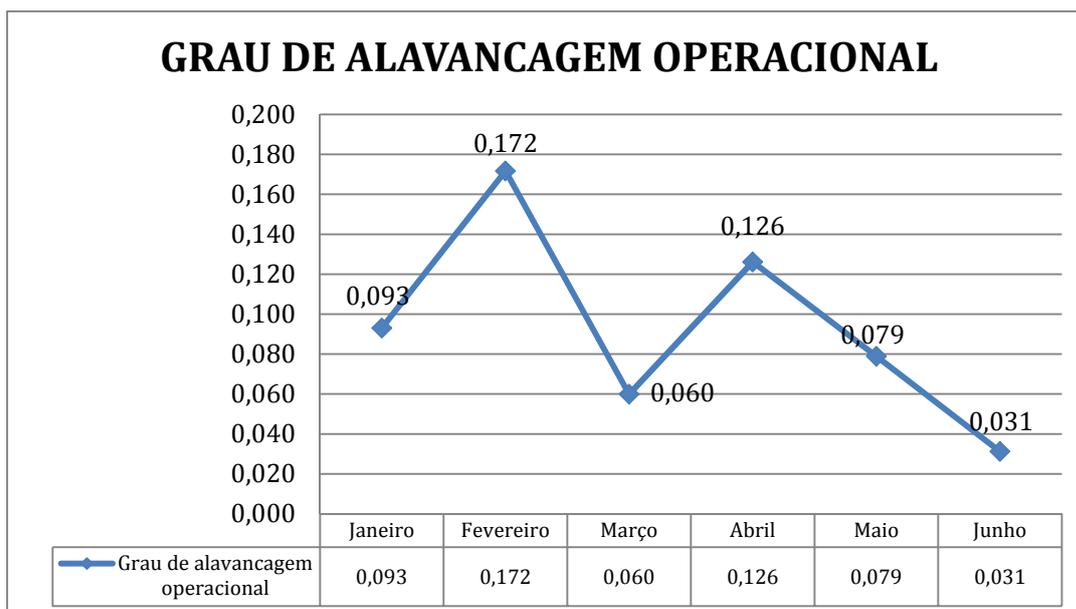


Gráfico 4 – Grau de alavancagem operacional.
Fonte: Dados de pesquisa, 2015.

O gráfico 5 apresenta a margem de contribuição, que representa o valor total das vendas, deduzido os custos variáveis de produção, restando-os para cobrir os custos e despesas indiretas e remunerar a atividade com lucros ou prejuízos.

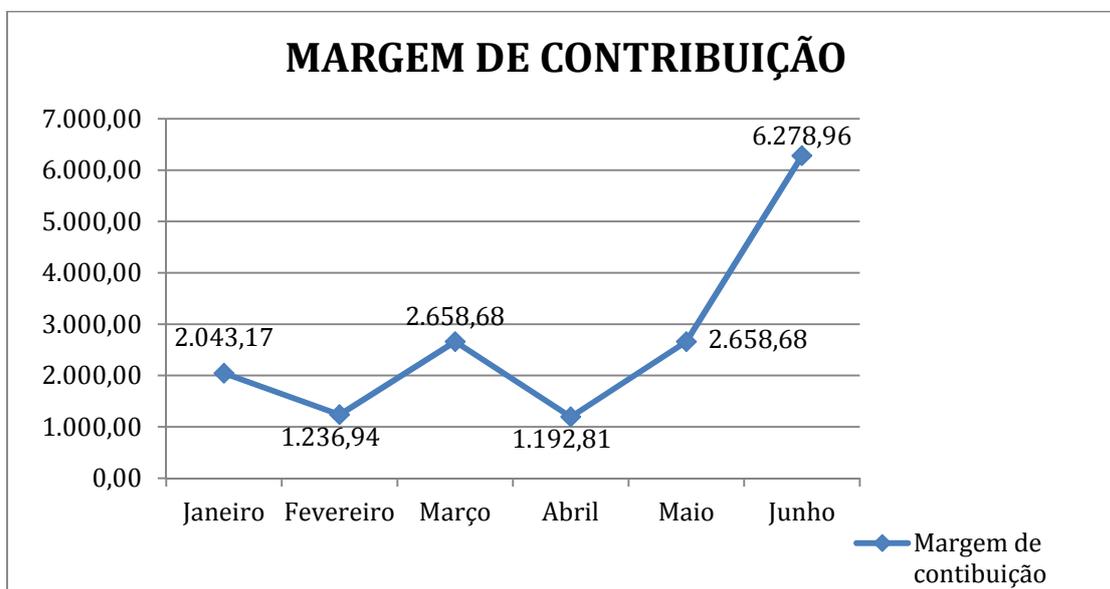


Gráfico 5 – Margem de Contribuição.
Fonte: Dados de pesquisa, 2015.

Percebe-se grande oscilação da margem de contribuição com tendência de alta, devido ao aumento da produção e do preço do leite. Por mais que durante dois

períodos dos analisados a margem seja baixa, se analisado no âmbito geral nota-se um grande potencial da propriedade.

O gráfico 6 traz a mesma análise, mas por cada litros de leite produzido.

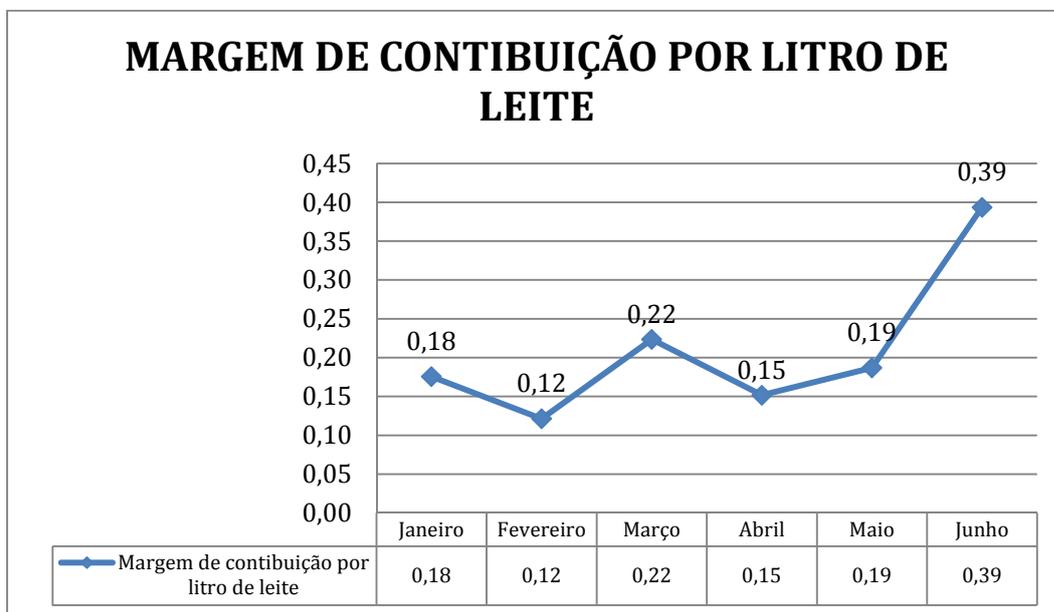


Gráfico 6 – Margem de Contribuição por litro de leite.

Fonte: Dados de pesquisa, 2015.

O desencontro no manejo das vacas secas e vacas em lactação traz à tona a tendência de possíveis prejuízos nos meses seguintes, devido ao fato de ser muito baixo o número de vacas secas.

O inventário de animais nos mostra o número razoável de novilhas, bem como uma futura reviravolta no quadro de vacas secas versus vacas em lactação. O proprietário esperando que as novilhas consigam dar conta do quadro de reversão de vacas em lactação para secas, entende-se que o resultado seja satisfatório para períodos seguintes.

O gráfico 7 nos mostra o retorno sobre o patrimônio líquido. Esse índice é muito importante para que o proprietário tenha uma noção clara do retorno obtido pelo seu investimento (Patrimônio Líquido).

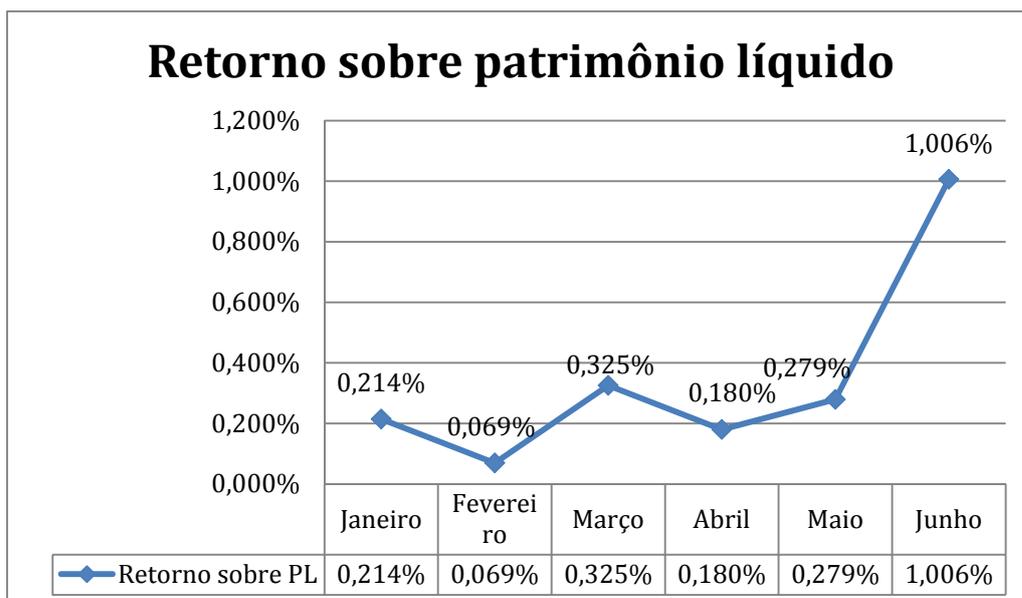


Gráfico 7 – Retorno sobre o Patrimônio Líquido.
Fonte: Dados de pesquisa, 2015.

No período de Fevereiro onde o resultado é muito baixo o índice é o mais próximo de zero. A perspectiva de manutenção da produção gera expectativas de que o índice continue aumentando ou próximo do obtido no último mês analisado.

O retorno sobre o ativo total investido, também acompanha o índice de retorno sobre o patrimônio líquido, devido ao fato de o total do ativo ser o total investido pelo proprietário que não possui mais capital de terceiros investidos na atividade, como mostra o gráfico 8.

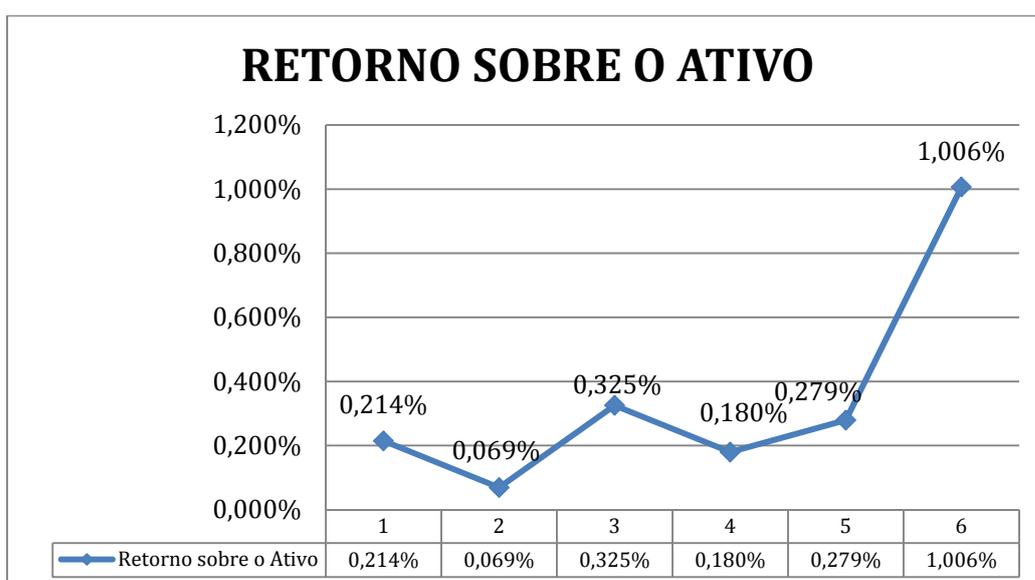


Gráfico 8 – Retorno sobre o ativo.
Fonte: Dados de pesquisa, 2015.

O melhor mês para esses dois índices é o mês de Junho, em que se tem um retorno de 1,015% para o Patrimônio Líquido e para o Ativo total. Já o do custo da dívida foi superado devido ao fato de o proprietário ter quitado todos os investimentos para a atividade.

4.4 Análise Dos Resultados

Diante da comparação entre como estava a propriedade em análise anteriormente feita, nota-se uma melhora significativa na obtenção do resultado, não em seu total potencial mas vem continuamente se estabilizando. A estrutura de custos da empresa que era boa se manteve, mesmo rompendo com o contrato fixo com assistência veterinária, recebendo auxílio assim de outras fontes, para assistência técnica de dieta alimentar de animais.

Os índices de retorno sobre o capital investido são muito baixos, um dos motivos é pelo fato de não existir capital de terceiros na atividade e apenas do proprietário. Considerando-se que os custos de criação dos animais são considerados como ativo em formação, pois os mesmos geram acréscimo de valor a propriedade, pois aumentam plantel. Vê-se que para curto e médio prazo as novilhas darão conta de manter constante a produção da propriedade. Já os custos indiretos da propriedade são baixos e não necessitam de alterações. A margem de contribuição por litro de leite é satisfatória assim como na análise anterior, o que faz-se necessária a manutenção pelo manejo correto para manter a produção em alta, para manter os bons resultados obtidos nos últimos meses analisados.

Devido a alguns problemas de manejo como constantes repetições de cio, alterando o ciclo de reprodução dos animais, a propriedade à longo prazo pode se deparar com um sério problema de manejo, devido ao fato de os animais diminuírem sua média diária devido ao longo período sem parir e também corre o risco de muitas vacas ficarem secas ao mesmo tempo. Fato esse notado pela baixa quantia das vacas secas em consideração a vacas em lactação.

O que ajudou o proprietário nesse período foi a valor elevado do litro de leite, o que não aconteceu no estudo anterior realizado em 2008, além das dificuldades de manejo o preço do leite de forma incomum sofreu queda nos meses de inverno.

Com a realização deste segundo estudo o produtor pode analisar a evolução da propriedade a partir da utilização das ferramentas gerenciais e analisar criteriosamente com o auxílio de um profissional a melhor hora de investir novamente em sua propriedade assim que houver necessidade. Com base nos estudos realizados o proprietário pode agora acompanhar e reger o manejo de forma que não permita que a produção seja menor que o do ponto de equilíbrio evitando assim resultados negativos em determinados períodos. A partir daí o produtor pode dar o passo correto em relação a obtenção de melhores resultados.

4.5 Sugestões e Recomendações

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

Também a comparação com o trabalho já realizado em 2008 por Adroaldo Provin, como pode ser visto no item 4.3, a eliminação de despesas que comprometiam o resultado da propriedade.

Para isso foram identificadas as informações necessárias para o processo de gestão do proprietário e iniciada a coleta de dados para o segundo estudo de caso da propriedade, juntamente o com trabalho já desenvolvido em 2008.

Pode-se constatar que os objetivos gerais e específicos foram atingidos em sua totalidade, já que todas as ferramentas aplicadas trouxeram contribuições ao processo de tomada de decisão do administrador, e também serviram para comparar os trabalhos realizados identificando as alterações de foco dos índices a serem averiguados com maior atenção.

As ferramentas trouxeram uma visão clara de como se comporta o retorno obtido pelo capital investido, e atitudes do proprietário para melhorar o resultado da propriedade no decorrer dos anos, como a eliminação de encargos financeiros.

Apesar de não serem totalmente satisfatórios os índices, evidenciam que a propriedade tem um grande potencial para obter melhores resultados futuros caso consiga alinhar o manejo.

O principal ponto fraco identificado da propriedade é o manejo, responsável pelo baixo retorno operacional da atividade.

O potencial da propriedade continua estando em seu baixo custo fixo, e na sua possibilidade de expansão da produção, devido ao alto número de novilhas, e a propriedade possuir capacidade para suportar o manejo com mais cabeças de gado.

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

- Manter as novilhas para suprir as vacas que secarão nos próximos meses, a fim de superar o ponto de equilíbrio de produção;

- Fazer análise individual por animal e tentar aumentar a média de produção diária por vaca, desfazendo-se das menos produtivas e de maior idade, identificando-as pela sua contribuição individual para o resultado da atividade;

- Buscar alternativas para por em ordem o manejo das vacas produtoras para que não sequem muitas no mesmo período;

- Implantar completamente os controles contábeis aplicando ferramentas de controles de caixa e de controles gerenciais, utilizando as demonstrações gerenciais a fim de buscar o resultado individual por vaca.

Assim como já sugerido anteriormente, o proprietário deve buscar a correção do manejo das vacas produtoras e das novilhas em desenvolvimento, para manter uma constância na produção. Também deve manter as melhores vacas, identificando-as por controles individuais de produção, e não vender novilhas a fim de fazer crescer a produção futura, que está boa nos últimos meses analisados, mas analisando que toda a produção excedente torna-se puro lucro.

A aplicação dessas medidas administrativas e o constante acompanhamento desses índices assim como já foi aconselhado ao produtor, são indispensavelmente necessários para a segurança do proprietário quanto ao seu investimento e dos resultados futuros da atividade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do trabalho volta-se para fazer um estudo de caso identificando quais as ferramentas aplicáveis para a avaliação e o controle da atividade na propriedade rural do senhor Leoni Antonio Zeni que possui como atividade principal a pecuária leiteira.

Objetivo esse foi alcançado depois de realizado uma revisão literária para evidenciar e identificar no trabalho os conceitos e fundamentos da contabilidade gerencial.

Feito isso buscou-se então a coleta de dados da propriedade para posteriormente fazer-se as devidas análises identificando assim quais as ferramentas que se aplicaram para a gestão da propriedade, aplicando os conhecimentos gerenciais em gestão financeira para esclarecer ao proprietários para qual o foco que deveria ser mais atencioso, isto tomando-se em conta o trabalho já realizado anteriormente pelo acadêmico Adroaldo Provin no ano de 2008.

Após todos os dados em mãos e as análises feitas partiu-se então para a comparação de quais atitudes tomadas pelo produtor foram assertivas e quais as dificuldades que ainda deveria superar para manter a propriedade rentável.

Através da realização do estudo vemos a importância de utilizar as ferramentas gerenciais, essa importância está em conseguir observar com muita clareza qual é o ponto fraco da propriedade, focando o maior esforço possível sem deixar de manter os pontos fortes da propriedade, e estudar e encontrar meios e formas de transformar isso em pontos positivos.

Tendo como vantagem aperfeiçoar os pontos positivos da propriedade, focando na qualidade não só do leite entregue mas também na saúde financeira da propriedade.

Demonstrando tanto ao proprietário quanto aos demais acadêmicos que possam utilizar o trabalho como base para comparações de outras propriedades, que o acompanhamento com ferramentas contábeis e gerenciais é de suma importância para tomadas de decisões quanto a investimentos das propriedades rurais. Sendo assim o objetivo do trabalho foi alcançando com a demonstração das modificações sofridas na propriedade através de orientação recebida anteriormente no trabalho realizado.

Além da contribuição para gestão da propriedade o trabalho vem a somar ao meio acadêmico permitindo aos acadêmicos tomarem como base assim como o trabalho utilizado para este desenvolvimento criando assim análise da importância do leite tanto para a economia regional quanto para o aperfeiçoamento das técnicas gerenciais e contábeis utilizadas hoje nas propriedades rurais da região.

Como limitação do presente trabalho, pode-se deixar explícito que este somente poderá ser utilizado para comparabilidade na atuação de pecuária leiteira, não contribuindo para com os estudos de outras culturas.

Como sugestão a futuras pesquisas deixo a necessidade de aprofundar na análise individual dos animais para otimizar a produção investido nos animais que mais contribuem para os resultados positivos da propriedade, e também a melhor alocação dos custos de animais criados na propriedade para alocar de forma mais específica, não obtendo rateio por todos os animais da propriedade.

Referências

- 1 - MARION, J. C. **Contabilidade rural**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- 2 - MARION, J. C. **Contabilidade rural**. 8. ed. Atlas: São Paulo, 2005.
- 3 - IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.
- 4 - CREPALDI, S. A. **Contabilidade Gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas. 2006.
- 5 - IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2006.
- 6 - MARION J. C. **Análises das Demonstrações Contábeis: Contabilidade Empresarial**. 3. ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.
- 7 - Rosa, L. L. S., & Santos, S. V. D. (2010). **A importância da contabilidade gerencial para a Administração**. *Revista Administração e Ciências Contábeis*, (3).
- 8 - GARRISON, Ray H., et al. **Contabilidade gerencial**. 11° ed. Rio Janeiro: LTC, 2007.
- 9 - HOSS, O. CASAGRANDE, L. F.; METZNER, C. **Conhecimento e aplicação contábil**. Cascavel: DRHS, 2008.
- 10 - MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. Atlas: São Paulo, 2003.
- 11 - Antonio Dias Pereira Filho e Hudson Fernandes Amaral (Contab. Vista & Rev. Belo Horizonte, v, 9 n. 2 p. 8)
- 12 - PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- 13 - CREPALDI, S. A. **Contabilidade rural**. São Paulo: Altas, 1998.

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

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

16 - MARION, José Carlos. **Análise das demonstrações contábeis**. ATLAS, 2009.

17 - ARION, José Carlos, **Contabilidade Rural**: Contabilidade Agrícola, Contabilidade da Pecuária, Imposto de Renda, Pessoa Jurídica. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

18 - CREPALDI, Silvio Aparecido, **Contabilidade Rural**: Uma abordagem decisorial, 3 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

18 - GODOY, A. S. **Pesquisa qualitativa e sua utilização em administração de empresas**. Revista Administração de Empresas, v.35, n. 4, p. 65-71, Jul./Ago, 1995.

19 - CPC 00 - **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro** de 02/12/2011.