

ANÁLISE GERENCIAL COM VISTAS À FORMAÇÃO DO PREÇO FINAL DE CUSTOS: ESTUDO DE CASO NA FAZENDA DECISÃO

Lilian Cristina Fonseca Prichula¹
Fernando da Silva Linhares²
Luciana da Silva Moraes³

RESUMO

O objetivo é promover uma análise gerencial dos elementos que compõem o custo final de cada item produzido na Fazenda Decisão, com vistas à apuração do resultado efetivo e individual por cultura. A metodologia utilizada é o da pesquisa exploratória, objetivando uma visão geral do processo produtivo e a gestão contábil dos custos no interior da empresa agroindustrial, Fazenda Decisão. Isto por meio da coleta de dados e análise de relatórios detalhados. A busca é por entender o sistema de custeio que é utilizado atualmente, compreendendo suas limitações na perspectiva de chegar a um conjunto que de conta de proporcionar informações precisas sobre todos os custos que compõem o preço final dos produtos produzidos pela empresa agroindustrial, Fazenda Decisão.

Palavras-chave: Análise Gerencial, Custos, Processo Produtivo, Sistema de Custeio.

¹ 8º Semestre do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras - FASB
lilianprichula@alunos.fasb.edu.br.

² Orientador Bacharel em Ciências Contábeis, especialista em Contabilidade Gerencial e Gerência de Negócios, professor da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB no Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis.

³ Co-Orientadora Luciana Silva Moraes – Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB no Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis.

1 INTRODUÇÃO

A disseminação da produção mundial, fenômeno que derruba fronteiras e define uma nova ordem para a gestão dos negócios em todos os segmentos, exigem do agronegócio brasileiro uma revisão completa de suas práticas e conceitos.

Não é mais permitido ao produtor entender a fazenda apenas como um modelo fornecedor de matéria prima, desconectada dos outros elos da cadeia de produção. Necessário se faz adquirir a visão completa de produção e comercialização, buscar eficácia, de forma a favorecer a relação custo/benefício e permanecer competitivo. Pensando por este prisma, o agronegócio passa a ser acareado como um sistema de elos, abrangendo itens como pesquisa, insumos, tecnologia de produção, transporte, processamento, distribuição e preço.

Não importa se o produtor é pequeno ou grande, ele precisa identificar o seu lugar na cadeia produtiva, tomando decisões significativas do seu negócio, que estão relacionadas a: o que, quando, quanto e para quem produzir. Com este padrão, o gerente é o mercado e o dono é o consumidor.

Para esforçar-se mais profissionalmente com esta entidade chamada mercado, é uma necessidade colocada para todos os elos das cadeias bem-sucedidas do agronegócio, principalmente para aquele inserido “dentro da porteira”. É preciso ser hábil no momento mais categórico de qualquer processo produtivo, o da negociação; é fundamental vender bem, buscando, inclusive, o uso de mecanismos de comercialização que possibilitem vender primeiro e produzir depois, como, por exemplo, a Cédula de Produtor Rural – CPR e os Mercados Futuros e de Opções. O Brasil é um dos líderes mundiais na produção e exportação de vários produtos agropecuários. É o primeiro produtor e exportador de café, açúcar, etanol de cana-de-açúcar e suco de laranja. Além disso, lidera o ranking das vendas externas do complexo da soja (farelo, óleo e grão).

Em 2001, o Brasil foi responsável por 4,7% do comércio internacional agrícola, respondendo por 7,3% em 2009; hoje, está próximo a 10% do total. Um crescimento que supera em muito nossa participação no PIB mundial. Entretanto, o mais importante é que exportando hoje para mais de 200 destinos, nosso crescimento é ainda mais expressivo, já que a demanda internacional por alimentos, na Ásia, continua a nos desafiar para um novo aumento na produção. Imerso neste universo de competição, aumento de produtividade, e tecnologia é que se lança o

desafio da eficiência, no qual se exige constantemente que o processo de gestão do agronegócio envolva todos os segmentos, atuando em sintonia com a teia global aí estabelecida, imprescindível para a sobrevivência. Nossa política agrícola está sendo construída avaliada e ajustada em sintonia com as cadeias produtivas e as especificidades de cada região. É transformações que, ao lado das necessárias mudanças estruturais, reforçam a musculatura para o Brasil enfrentar essa crise despistando seus obstáculos. E, especialmente, valendo-se das oportunidades que ela traz consigo.

O agronegócio no Oeste da Bahia vem demonstrando um processo dinâmico de desenvolvimento, expansão e ampliação das áreas cultiváveis. Nos últimos anos o setor vem esboçando movimentos que indicam mudanças relevantes na dinâmica do seu crescimento, reorganização dos segmentos, deslocamento da fronteira agrícola com melhor aproveitamento de áreas e redefinição das vocações agrícolas nas distintas regiões econômicas do Estado, resultando na introdução de inovações tecnológicas.

Deste modo, não é mais permitido ao produtor agrícola gerenciar seu negócio baseado em “achismo” ou projeções médias de entidades de classe. Para sobreviver, o gestor precisa buscar todas as fontes disponíveis e necessárias que possam subsidiar a sua tomada de decisão, ou seja, minimizando cada vez mais as probabilidades de tomar a decisão errada. Para tanto, a contabilidade, como ferramenta essencial no processo de gestão de qualquer empreendimento, surge como grande alternativa para melhorar a qualidade da informação que permeia a fazenda. A agricultura exige um trabalho de profissionalização de produtores rurais, cujo mecanismo mais adequado é o gerenciamento completo do sistema, incluindo a gestão gerencial dos custos que compõem o processo.

2 OBJETIVOS

2.1 OBJETIVOS GERAIS

Promover uma análise gerencial dos elementos que compõem o custo final de cada item produzido na Fazenda Decisão com vistas à apuração do resultado efetivo e individual por cultura.

2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Pesquisar na bibliografia existente, os princípios e métodos de custeio utilizados pela contabilidade gerencial;
- Demonstrar a formação do custo efetivo de cada cultura da Fazenda Decisão;
- Analisar o método de custeio utilizado pela Fazenda, sugerindo possíveis modificações estruturais que promovam objetivos maximizando os resultados.

3 METODOLOGIA

A Metodologia é um conjunto de métodos e tem como finalidade beneficiar e analisar a realização de uma pesquisa. Os métodos científicos são procedimentos racionais para atingir um objetivo. “Método é o conjunto coerente de procedimentos racionais ou prático-rationais que orienta o pensamento para serem alcançados conhecimentos válidos.” (Nérici In: Lakatos, Marconi, 2000, p.45).

A pesquisa foi direcionada pelo “método indutivo de raciocínio que parte do particular para o geral e cujas premissas têm caráter menos geral que a conclusão” (Lakatos, Marconi, 2000, p. 53).

O objetivo desse trabalho foi buscar conhecimento com mais profundidade sobre o assunto, de modo a construir através da pesquisa exploratória, uma visão geral acerca de determinado fato. O resultado da observação direta foi arrecadar dados no próprio local ou segmento que foi o campo da pesquisa.

O instrumento técnico para coleta de dados da pesquisa “foi caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados” (Gil, 1999, p.73).

✓ Instrumentos Técnicos:

- Planilha
- Relatório Técnico de Produção
- Relatório gerencial
 - Contas a Pagar

- Contas a Receber
- Relação Nominal de Custos
- Relação Nominal de Despesas
- Projeção de Área Plantada
- Relatório de Produtividade

À coleta de dados, incluiu-se análise de relatórios acima detalhados, ressaltando a importância da colaboração do informante que permitiu o livre acesso às informações de modo claro e irrestrito.

4 ORIGEM DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade de Custos teve sua origem na Era Mercantilista, no século XVIII, surgindo da Contabilidade Financeira, quando havia a necessidade de avaliar estoques na indústria, mais precisamente com o princípio da Revolução Industrial. Antes desse período, os produtos eram feitos por operários que via de regra não se estabeleciam pessoas jurídicas e pouco se atentavam com o cálculo de custos.

No início, teve como objetivo primário da Contabilidade de Custos a mensuração dos valores monetários dos estoques e do resultado.

Segundo Martins (2003, p. 23),

A contabilidade de custos se originou da contabilidade financeira na medida em que crescia a necessidade de se avaliar os estoques das indústrias. Seus princípios derivam dessa finalidade (avaliação dos estoques) e, por isso, nem sempre conseguiu atender completamente as duas outras mais recentes finalidades e provavelmente as mais importantes, que é o controle e a decisão.

O controle de custos consistia em apenas fazer uma pesquisa dos estoques do início do período, adicionando as compras efetuadas no mesmo tempo e deduzindo deste total as mercadorias que ainda restavam por vender.

Segundo Martins (2000, p. 19),

Até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir às empresas comerciais. Com o advento das indústrias, surge a necessidade de uma apuração mais detalhada do balanço e da demonstração do resultado, só que para essa apuração detalhada, o contador não dispunha facilmente de dados para atribuir valor

aos estoques. Surge assim, a partir da Contabilidade Financeira, a Contabilidade de Custos Industrial, onde os contadores tentavam utilizar os mesmos critérios aplicados nas empresas comerciais, agora nas empresas industriais e de serviços.

Nessa época da Revolução Industrial, a ciência contábil limitava-se a considerar como custo apenas o valor de aquisição das mercadorias a serem revendidas, considerando os gastos administrativos e comerciais como despesas periódicas. Quando a empresa tinha um único produto fabricado, bastava dividir o montante destes custos pela quantidade total produzida, porém, sabe-se que são raras as empresas que trabalham com apenas um tipo de produto, e isso de fato complicou bastante a mensuração do custo unitário, fazendo-se necessário desenvolver novos conceitos para a contabilidade de custos.

A contabilidade de custos aprimorou-se ao longo dos séculos, agrupando práticas, princípios, postulados e convenções, para fazer face à evolução da sociedade e de seus novos métodos. Deste modo, a determinação dos custos de uma organização tornou-se um poderoso instrumento nas mãos dos gestores para o eficiente papel de suas funções.

5 REVOLUÇÃO INDUSTRIAL

A Revolução Industrial iniciou-se no século XVIII, na Inglaterra, com a mecanização dos preceitos de produção. Enquanto na Idade Média o artesanato era a forma de causar mais utilizada, na Idade Moderna tudo transformou. A burguesia industrial, insaciável por maiores lucros, menores custos e produção acelerada, procurou alternativas melhorando a produção de mercadorias. Igualmente podemos apontar o crescimento populacional, que trouxe maior demanda de produtos e mercadorias. A Revolução tornou os métodos de produção mais eficientes. Os produtos passaram a ser produzidos mais rapidamente, barateando o preço e estimulando o consumo. Por outro lado, aumentou também o número de desempregados. As máquinas foram substituindo, aos poucos, a mão-de-obra humana. A poluição ambiental, o aumento da poluição sonora, o êxodo rural e o crescimento desordenado das cidades também foram conseqüências nocivas para a sociedade.

Hoje em dia, o desemprego é considerado um dos extensos problemas nos países em desenvolvimento. Gerar empregos tem revolido um grande desafio dos governos no mundo todo. As profissões repetitivas e pouco qualificadas foram substituídas por máquinas e robôs. As empresas procuram profissionais bem distintos para ocuparem cargos mais exigentes e cada vez mais criativos e múltiplas capacidades. Ainda nos países desenvolvidos, têm faltado ofícios para a população.

6 CUSTOS NA ATUALIDADE

Antes, a informação de custos era utilizada como base para a formação de preços, ou seja, acrescer uma margem de lucro sobre os custos. Hoje, essa informação de custos é utilizada para aperfeiçoar o lucro com base no preço determinado pelo mercado; deste modo, será lucrativa aquela empresa que souber melhor gerenciar seus custos.

Segundo Riccio et all. (2006),

A informação de custos, que antigamente era utilizada apenas para avaliação de estoques, construção de balanços e demonstração de resultado para o pagamento de impostos, ganhou grande importância no gerenciamento, formação de preços e posterior cálculo do resultado.

Esse enfoque remete para uma nova visão da contabilidade de custos para assegurar que a grande competição em todos os tipos de mercado aprimore a noção de custos como uma das bases da contabilidade gerencial. Desenvolveu-se a união da contabilidade com diversas disciplinas e com o ambiente externo à empresa, gerando novos modelos, conceitos, retornos e estratégias na gestão empresarial. Essa procura na gestão é cada vez mais precisa e eficaz para a concorrência empresarial, crescendo as discussões e a pesquisa em torno da produção e da utilização da informação de custos.

Dessa forma, a gestão estratégica de custos, possui uma postura focada no processo de gestão empresarial, tendo por finalidade amparar as decisões e enfatizar a informação contábil utilizada na comunicação, no desenvolvimento, e na implantação das estratégias empresariais e, posteriormente, na sua avaliação e controle.

7 PRINCÍPIOS DE CUSTOS

O objetivo dos sistemas de custos pode ser visto por meio de dois ângulos:

a) O ponto de vista do “princípio”, relevância das informações (ajustar a informação gerada às necessidades).

b) O ponto de vista do “método”, parte operacional (modo como os dados são processados).

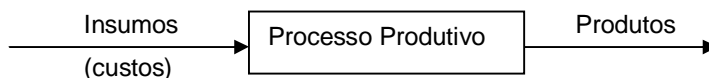


Figura 1 – A empresa vista como um processo.

Fonte: Bornia (2002, p.51).

7.1 Tipos de Princípios

Os princípios de custeios são filosofias básicas a ser seguidos pelos sistemas de custos, de acordo com o objetivo e/ou o período de tempo no qual se realiza a análise. Os três princípios de custeio abordados serão: custeio por absorção integral, custeio variável, custeio por absorção ideal.

❖ Custeio por absorção integral – a totalidade dos custos (fixos e variáveis) é alocada aos produtos como mostra a Figura 2.

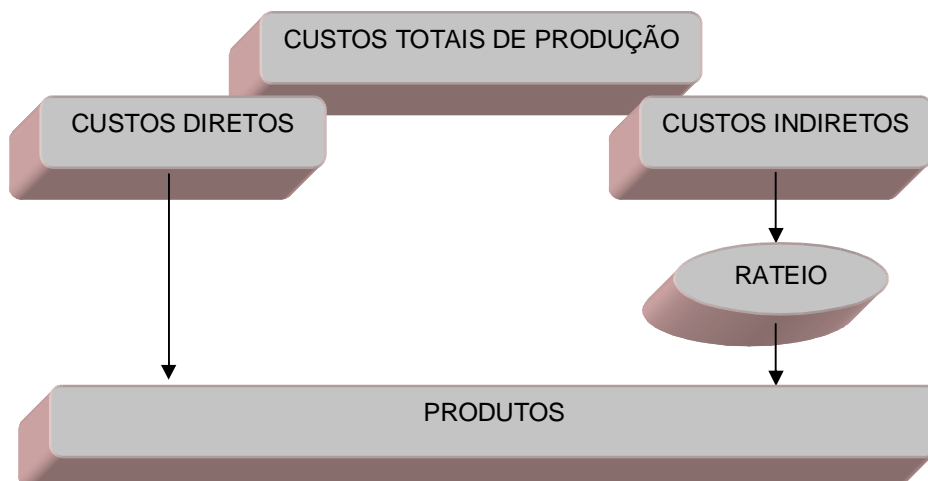


Figura 2 – Custeio por absorção integral

Fonte: Elaboração Própria

Custos Diretos \implies facilmente relacionado ao produto (matéria prima / mão de obra direta).

Custos Indiretos \implies precisa de rateio para alocar ao produto.

- ❖ Custeio variável – apenas esses custos são relacionados aos produtos, sendo os custos fixos considerados como custo do período como mostra a Figura 3.

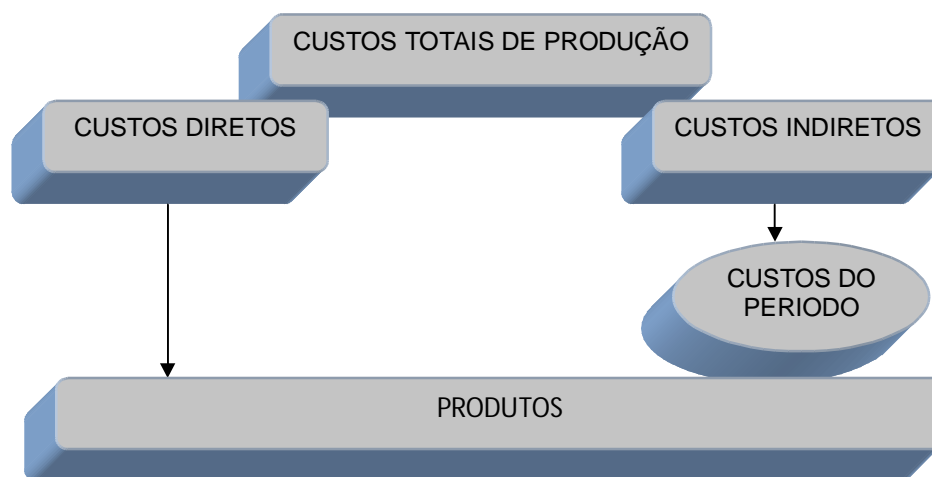


Figura 3 – Custeio variável

Fonte: Elaboração Própria

Custo Fixo \implies não mantém relação com a quantidade produzida.

Custo Variável \implies relaciona-se diretamente com a quantidade produzida.

- ❖ Custeio por absorção ideal – todos os custos são computados como custos dos produtos (separa o custo eficiente do não eficiente) como mostram a Figura 4.

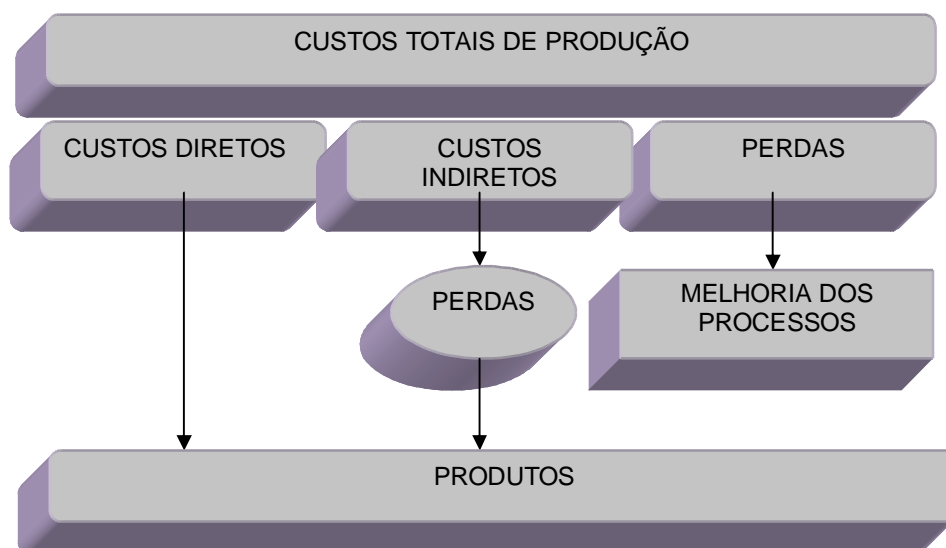


Figura 4 – Custeio por absorção ideal

Fonte: Elaboração Própria

7.2 Tipos de Métodos

- ❖ Custo Padrão – é fornecer suporte para o controle dos custos da empresa.
- ❖ Centro de Custos ou RKW – é a divisão da organização em centro de custos, ou seja, são alocados aos centros, por meio de bases de distribuição, sendo repassados aos produtos por unidades de trabalho (unidade mínima de produção).
- ❖ ABC – é o processo técnico para o levantamento das atividades, o rastreamento de custos para as atividades e a condição aos objetivos dos custos.
- ❖ UEP – é a simplificação do modelo de cálculo da produção do período por meio de determinação de uma unidade de medida comum a todos os produtos e processos da empresa.

7.3 Desperdícios

Produção que suporta gastos desnecessários, apresentando materiais extraviados ou substâncias em condições irreversíveis.

- Ociosidade \Rightarrow suspensão do trabalho (é determinada pela não utilização da capacidade instalada quando comparada com um padrão eficiente).
- Ineficiência \Rightarrow Insuficiência; Inutilidade (É calculada a partir da produção processada quando comparada com o padrão eficiente de produção).

Tanto para as perdas por ociosidade como por ineficiência, são mensurados pelos custos fixos).

- Retrabalho \Rightarrow Processo pelo qual um material, item ou produto defeituoso passa novamente pelas etapas de produção, necessárias para sua correção.

- Refugo \Rightarrow O que foi refugado ou rejeitado por não prestar, coisa sem significância (Produto que não atinge os índices estabelecidos pelo controle de qualidade e que tem valor comercial reduzido devido a pequenas falhas).

8 DEMONSTRAÇÃO DA FORMAÇÃO DO CUSTO EFETIVO DE CADA CULTURA DA FAZENDA DECISÃO

8.1 Breve Histórico da Fazenda Decisão

A Fazenda Decisão iniciou-se em 24 de Julho de 2003, está localizada na Rod. Ba 462 Km 20, à esq. mais 44 Km – Zona Rural – São Desidério – Bahia. Sua área total é de 4011 ha; sendo uma área irrigada de 2.499 ha; 21 pivôs centrais; capacidade outorgada de bombeamento 8.000m³/20h/dia; 3.300 kw de demanda elétrica; 5.500 m² de área construída; 13,2 km de canal; 17,5 km de rede elétrica; 120 km de estrada interna; possui Tratores, Colhedeiças, Prensas, Plantadeiras com nível tecnológico atualizado, Uniports, entre outros. Possui uma estação meteorológica e gerenciamento de água feito pela Irriger Sistemas de Irrigação, oriunda da Universidade Federal de Viçosa– UFV.

No dia a dia da propriedade, além da tecnologia e o manejo nas lavouras, as decisões de plantio e compra, o investimento em pesquisa, os ensaios científicos, as consultorias contratadas, as palestras assistidas, as viagens de reconhecimento de outros modelos, a experiência acumulada safra a safra, que reduz os riscos e pavimentam o caminho para os resultados positivos aparecerem.

A Fazenda é filiada às associações: AIBA, ABAPA, Fundação Bahia, Dos Comitês da Bacia do Rio Grande São Francisco, Das Câmaras Setoriais, Das Cooperativas (COAGRIL, COOPERABA, COOPERFARMS). Essas associações concretizam-se incontáveis projetos de melhorias, ajudando no desenvolvimento do agronegócio e Outorgas de água.

Sua atividade produtiva resulta de forma eficiente para as próximas safras, o plantio é/será conforme tabela abaixo:

Cultura	Área por hectares
Soja	1.756
Algodão	1.125
Feijão	775
Milho Comercial	218
Milho Semente Dow AgroSciences	1.575

Tabela 1 - Plantio 2012/2013.

Fonte: Elaboração própria – informações extraídas da própria Fazenda

Obedecendo sempre à recomendação técnica de rotação de culturas, ou seja, a fazenda nunca para de plantar, dando-se o reinício do ciclo na safra posterior (2013/2014).

Missão é colaborar para produzir alimentos para a humanidade.

Visão é de ser reconhecida como modelo de integração entre produção de alimentos, meio ambiente, tecnologia e o homem.

Seus princípios são: honestidade, atitudes, respeito com a humanidade e o meio ambiente, aproveitando todas as inovações possíveis para produzir e estimular o conhecimento das pessoas, contribuindo para criar riquezas, gerando empregos e fortalecendo a produção de alimentos.

8.2 Principais Culturas na Região Oeste da Bahia

O objetivo desta pesquisa é expor e entender este processo na região Oeste, principal fronteira agrícola do estado da Bahia, situada à margem esquerda do Rio São Francisco, no extremo oeste do Estado, em um importante entroncamento rodoviário, interligando o Norte, Nordeste e o centro-oeste do país, tendo como principal município a cidade de Barreiras. Essa região abriga um dos modernos e

promissores pólos agroindustrial inseridos no domínio ecológico denominado “cerrado”, que apresenta uma disponibilidade de terras para cultivo superior a três milhões de hectares, excelente topografia, condições climáticas, altitude, recursos hídricos abundantes, preços de terras atrativas, acrescidas do apoio governamental, que contemplam incentivos fiscais e investimentos em infraestrutura, energia, estradas e comunicação. Sua matriz produtiva, soja, café, algodão, milho, arroz e feijão aparecem promissores e constituem-se no principal elemento do cenário econômico, da fruticultura. Todos estes fatores, aliados a uma estrutura empresarial e organizacional, resultaram em níveis de excelência, aparecendo entre os exemplos brasileiros de crescimento da produção agrícola.

De acordo com os dados obtidos na AIBA, de 2002 a 2011, é o seguinte o histórico da produção das principais culturas da região Oeste da Bahia:

Produção em mil Ton.

Cultura	Safra 2002/03	Safra 2003/04	Safra 2004/05	Safra 2005/06	Safra 2006/07	Safra 2007/08	Safra 2008/09	Safra 2009/10	Safra 2010/11
Algodão	241,9	625,5	807,3	744,4	1.099,1	1.188,4	863,5	929,4	1.501,7
Café	41,5	40,1	45,0	41,9	18,8	29,3	31,3	34,7	34,7
Milho	791,1	1.144,8	823,6	506,5	1.205,2	1.309,8	1.458,0	1.479,0	1.496,3
Soja	1.555,5	2.361,6	2.505,6	1.983,6	2.295,0	2.838,6	2.506,4	3.213,0	3.628,8
Total	2.630,0	4.172,0	4.181,5	3.276,4	4.618,1	5.366,1	4.859,2	5.656,1	6.661,5

Tabela 1 - Histórico da Produção Agrícola da Região Oeste da Bahia.

Fonte: AIBA – Associação de Agricultores e Irrigantes do Oeste da Bahia

É neste contexto que se propõe expor a centralidade de uma adequada gestão contábil dos custos no interior deste aparelho dinâmico que é a unidade agroindustrial.

8.3 Diagnóstico dos Sistemas de Custeio – Princípios e Métodos

A Fazenda Decisão é uma empresa agrícola de médio porte, composta de um quadro de 57 funcionários diretos, tendo como meta o constante aumento da sua capacidade produtiva. Neste sentido, há uma busca de instrumentos que propiciem a eficiência no processo de gestão de suas unidades produtivas. Com este objetivo é que este estudo identificou a falta de sistemas de informações do custo dos processos produtivos, o que reflete diretamente na tomada das decisões por parte do gestor. Não existe um aparato técnico que dê conta de avaliar os custos totais utilizando a contabilidade somente como ferramenta para cumprimento de normas do fisco e apuração de lucro. Isto se dá somente através do controle nas planilhas do Excel semanalmente pelo Administrador da Fazenda. Há também um sistema de custeio para fins de financiamentos realizado no programa “próprio” do BNB, que é executado pelo Engenheiro Agrônomo da empresa.

Há somente a separação dos custos diretos e indiretos, não há o cálculo do ponto de equilíbrio, não possuindo um apontamento de que produtos necessitam de um maior esforço de comercialização e até a necessidade de diluição dos gastos fixos no processo de produção.

Há um esforço no sentido de diminuir os custos por meio da consultoria de uma empresa especializada, Irriger Sistemas de Irrigação, que promove o controle criterioso das faturas de energia e eventuais cobranças abusivas, que aumentam consideravelmente os custos do processo produtivo.

A agricultura é um setor econômico que sofre influências externas, fatores climáticos, seca, chuva, etc., e fatores mercadológicos, preço de *commodities* sugerido pelo mercado externo e pela cotação do dólar norte-americano. Estes fatores interferem na atividade agrícola.

Neste cenário, torna-se imprescindível uma gestão adequada e precisa dos custos numa perspectiva de diminuir os impactos de variáveis não controláveis, visando a permanência e até mesmo a ampliação das atividades.

A não utilização de um sistema de custeio eficiente pode gerar uma visão distorcida da real situação da empresa, refletindo em uma gestão ineficiente, incapaz de compreender todos os aspectos que compõem o valor dos produtos e conseqüentemente, uma má comercialização dos mesmos.

A partir deste estudo e seus apontamentos em relação à falta de um sistema de custeio a Fazenda Decisão estabelece-se como meta a implantação de um planejamento organizado do caçulo dos custos.

A pesquisa aponta para a implantação do custeio por absorção ideal juntamente com o Método RKW (Centro de Custos). A forma de apropriação dos gastos considerando a filosofia do custeio por absorção e o método de custeio RKW é semelhante. No custeio pleno, utiliza-se a apropriação de todos os gastos aos produtos, sendo seu objetivo essencialmente gerencial, enquanto que no custeio por absorção, alocam-se apenas os custos, seu objetivo é financeiro, visando à valoração de estoques e a apuração do resultado.

Para que se possa implantar o método RKW ou custeio pleno, são necessários que os procedimentos do método sejam obedecidos:

a) Consiste em realizar a separação dos custos em itens, já que os custos são os valores dos insumos consumidos, possuindo naturezas e comportamentos diferentes, não podendo ser tratados de uma só maneira, mediante rateio simples;

b) Divide a empresa em centros de custos, para isso, pode-se utilizar o organograma da empresa, sendo possível visualizar cada setor e torná-lo um centro de custos. Outra maneira seria pela localização na empresa, em que esta pode ser subdividida em diversos locais, cada um realizando um trabalho específico (como filiais) ou produzindo partes do produto. Contudo, a característica mais importante de um centro de custos, é o fator homogeneidade;

c) Busca identificar os custos com os respectivos centros ou distribuição primária, utilizando-se de bases ou critérios de distribuição para locar os custos aos centros.

d) Denominada distribuição secundária, ocorre a distribuição dos custos dos centros indiretos para os diretos. Para que ocorra uma distribuição mais precisa, é preciso usar critérios que condizem com a efetiva utilização dos centros indiretos pelos outros. A principal função dos centros indiretos é prestar apoio aos demais centros, portanto a distribuição dos custos de um centro indireto deve procurar apresentar o consumo daquele centro pelos demais.

e) Consiste em distribuir os custos aos produtos. Para se conseguir uma distribuição adequada é preciso utilizar uma unidade de medida do trabalho do centro direto, o qual deve demonstrar o quanto de esforço utilizou-se para a fabricação de determinado produto. É de extrema importância que a unidade de

trabalho demonstre, ou reflita da melhor forma possível, a parcela do trabalho do centro dedicado a cada produto.

No que diz respeito às vantagens da utilização do método de custeio RKW por centros de custos, é o fato de serem utilizados todos os gastos ocorridos na organização. Com isso se obtém uma informação de custos completa, considerando como base na formação de preços o montante total de custos e despesas em que a empresa comete, visto que o preço praticado para cada produto permitiria a cobertura de todos os gastos.

Considera-se que a informação gerada pelo método pode ser tranqüilizadora para um gestor, caso compare o preço de venda praticado em determinado produto com a despesa plena apurada para este mesmo produto e perceba que o preço de venda está cobrindo o seu pior custo. Outra vantagem satisfatória do custeio por centros de custos está no fato de que a informação de dispêndios gera uma visão de longo prazo, pois os custos e despesas fixas necessitam ser absorvidos no longo prazo. Assim, tendo em vista que na maioria dos casos e, principalmente na Fazenda Decisão, por ter seus preços definidos pelo mercado, entende-se como mais apropriada à seguinte equação: $\text{Lucro} = \text{Preço de Venda} - \text{Custo}$.

Deste modo, dentre as variáveis que determinam o lucro, a entidade tem maior influência na variável custo. No caso do lucro não ser satisfatório, conduz-se ao gerenciamento dos custos totais da empresa a partir da análise dos centros de custos.

A aplicação do método de custeio RKW na Fazenda Decisão busca proporcionar base mais criteriosa sob a alocação dos custos e despesas aos produtos. Com essas informações, o gestor poderá tomar decisões mais assertivas tendo em vista a possibilidade de determinar, de forma criteriosa, quais os centros mais dispendiosos, e atribuir-lhes responsabilidade pelos gastos.

Em síntese, às organizações modernas, são primordiais que se verifiquem opções para a redução dos custos, dando-se a partir das informações de vínculos de cada centro de custos e a respectiva lucratividade, permitindo, a partir do resultado de cada centro de custos, o gerenciamento desses ou a utilização máxima de capacidade visando o melhoramento contínuo.

Enfim, considera-se que, a partir dos sistemas aplicados e dos resultados encontrados, o gestor da empresa ganhe diferentes perspectivas baseadas em uma nova visão de seu mercado, passando a contar com informações sólidas,

consolidadas e altamente estratégicas, o que confere a empresa um novo diferencial competitivo e uma poderosa ferramenta de apoio a sua tomada de decisões.

Diversos outros estudos podem provir deste, recomenda-se a aplicação da metodologia aqui proposta em outras organizações de portes diferentes, de forma a confirmar a execução deste modelo de custeio.

Recomenda-se também a análise do resultado contábil *versus* resultado financeiro, de forma a obter com mais precisão a conseqüência que pode ser aferido através da utilização dos modelos de custeio e do pleno conhecimento da estrutura de custos da organização.

9 REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

AIBA, Associação de Agriculturas e Irrigantes da Bahia, **Produtividade agrícola brasileira cresce mais que a mundial**, <http://www.aiba.org.br/noticia/4101>, acesso em 10/05/2012.

AULETE dicionário digital, **Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa**, Lexicon Editora Digital

BEUREN, Ilse Maria, **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**, 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004

BORNIA, Antonio Cezar, **Análise Gerencial de Custos: Aplicação em empresas Modernas**, ed. Porto Alegre: Bookman, 2002

Congreso Del Instituto Internacional de Costos, Punta Del Este, Uruguai, 2003. Disponível em: <http://www.eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/103>, acesso em 19/09/2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido, **Contabilidade Rural: Uma abordagem Decisoria**, 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FAO - Organização das Nações Unidas para Agricultura e Alimentação, **FAO no Brasil Memória de Cooperação Técnica**, <http://www.fao.org.br>, acesso em 30/05/2012.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George, **Contabilidade de Custos**, 11. Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

<http://www.aiba.org.br/principais-culturas/>, acesso em 07/11/2012.

BACKES, Rosemary Gelatti, **Aplicação do método de custeio RKW em uma Cooperativa Agrícola**, Edição Especial – maio, 2007. <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/especialv3/RKW>, acesso em 22/11/2012.

IUDÍCIBUS, Sergio, **Contabilidade Gerencial**, ed. São Paulo: Atlas, 1998

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Contabilidade Gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KAM, Vernon. **Accounting Theory**. 2. ed. New York: Wiley, 1990.

MARION, Jose Carlos, **Contabilidade Empresarial**, 15. ed. São Paulo: Atlas, 2009
Ministério da Agricultura, **Gestão Estratégica**, <http://www.agricultura.gov.br>, acesso em 23/05/2012

MÜLLER, Cláudio José. **Histórico e Problemática de Gerenciamento de Custos**. VIII

OTT, Ermani. Contabilidade Gerencial Estratégica: Inter-relacionamento da contabilidade financeira com a contabilidade gerencial. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**. São Leopoldo, v. 1, n. 1, p. 35 – 46 mai/ago. 2004.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria Estratégica e Operacional**. São Paulo. Thomson, 2003.

RICCIO, Edson Luiz; SAKATA, Marici Cristine Gramacho; SEGURA, Liliene Cristina. **Um Estudo Sobre A Pesquisa Em Custos No Brasil: Período de 1967 A 1999**. Disponível em: www.tecsi.fea.usp.br/riccio/artigos/pdf/custos_brasil.pdf. Acesso em: 19/09/2012.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos Custos**. São Paulo: Ed.

SILVA, Ewerson M.; MOTA, Myriam Becho. Evolução Histórica da Contabilidade e dos Sistemas de Gestão de Custos. **VIII Congresso del Instituto Internacional de Costos**, Punta Del Este, Uruguai, 2003

SLOAN, Alfred P. **Meus Anos na General Motors**. Tradução Nivaldo Montignelli. São Paulo: Negócio Editora, 2001

VASCONCELLOS, Marco Antonio S.; GARCIA, Manuel Enriquez, **Fundamentos da Economia**, 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008