

**UniRV - UNIVERSIDADE DE RIO VERDE
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**A INFLUÊNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NA GESTÃO E TOMADA DE
DECISÕES EM UMA INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS**

SANDRA REGINA DE SOUSA ROCHA

Orientador: Prof. RODRIGO CAETANO ALVES DA SILVA

**Trabalho de Conclusão de Curso II
apresentado à Faculdade de Ciências
Contábeis da UniRV - Universidade de Rio
Verde, como parte das exigências para
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Contábeis.**

RIO VERDE – GOIÁS

2014

**UniRV - UNIVERSIDADE DE RIO VERDE
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**A INFLUÊNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NA GESTÃO E TOMADA DE
DECISÕES EM UMA INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS**

SANDRA REGINA DE SOUSA ROCHA

Orientador: Prof. RODRIGO CAETANO ALVES DA SILVA

**Trabalho de Conclusão de Curso II
apresentado à Faculdade de Ciências
Contábeis da UniRV - Universidade de Rio
Verde, como parte das exigências para
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Contábeis.**

RIO VERDE – GOIÁS

2014

Rocha, Sandra Regina de Sousa.

A influência da contabilidade de custos na gestão e tomada de decisões em uma indústria de laticínios / Sandra Regina de Sousa Rocha. - Rio Verde.- 2014.

59f.: il

Trabalho de Conclusão de Curso II (Bacharel em Ciências Contábeis) - UniRV - Universidade de Rio Verde, 2014.

Orientador: Prof. Rodrigo Caetano Alves da Silva

1. Contabilidade de custos. 2. Indústria. 3. Gestão. 4. Tomada de decisão.

I. Título.



UniRV
Universidade de Rio Verde

UniRV – UNIVERSIDADE DE RIO VERDE
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

TERMO DE APROVAÇÃO DA MONOGRAFIA OU ARTIGO

**UniRV – UNIVERSIDADE DE RIO VERDE
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

TERMO DE APROVAÇÃO

A influência da contabilidade de custos na gestão e tomada de decisões em uma indústria de laticínios

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado pelo acadêmico Sandra Regina de Sousa Rocha como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, aprovado em 21 de Novembro de 2014 pela banca examinadora constituída por:

Rodrigo Caetano Alves da Silva

Vânia Luíza Pagliari Cruz

Adriane Gomes Ferreira

DEDICATÓRIA

A Deus que me deu força para vencer, e a todas as pessoas que de uma maneira ou de outra me incentivaram, em especial a minha mãe Celismar de Sousa Rocha que esteve durante toda a minha vida ao meu lado, aos meus irmãos e companheiros Katilcia e Rogerio, meu querido cunhado Cicero que neste momento de vida acadêmica ajudou a cuidar de minha querida filha Emanuely entendendo os momentos que tive que deixá-la para a realização deste sonho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelo dom da vida, e por ter me proporcionado a realização desta etapa na minha vida. A toda minha família em especial a minha mãe Celismar por ter sempre sido esta mulher maravilhosa, a minha filha Emanuely, minha irmã Katilcia e meu irmão Rogério. E aos meus amigos Poliana, Wesley e Nayellen que estiveram ao meu lado durante esta caminhada. Ao meu namorado Rodrigo que tem me apoiado muito nesta última fase.

Agradeço a todos os professores da UniRV, em especial aos professores Leonardo Antônio Rodrigues e Rodrigo Caetano Alves da Silva pela paciência e colaboração para execução deste trabalho.

"O sucesso nasce do querer, da determinação e persistência em se chegar a um objetivo. Mesmo não atingindo o alvo, quem busca e vence obstáculos, no mínimo fará coisas admiráveis".

José de Alencar

RESUMO

ROCHA, Sandra Regina de Sousa. **A Influência da contabilidade de custos na gestão e tomada de decisões em uma indústria de laticínios**. 2014. 59f. Trabalho de Conclusão de Curso II (Graduação em Ciências Contábeis) - UniRV - Universidade de Rio Verde, Rio Verde, 2014*.

A inovação de mercado e a adaptação no cenário econômico exigem que as indústrias busquem ferramentas que contribuam para a melhoria dos processos organizacionais e resultados. A competitividade entre empresas, a busca por resultados positivos e a necessidade de informações para a tomada de decisões, fazem da contabilidade de custos uma ferramenta relevante para a gestão. A adaptação de sistemas de gestão de custos nas atividades industriais favorece os procedimentos e colaboram para o conhecimento de informações e para os fatores econômicos de uma organização. O objetivo geral deste trabalho consiste em identificar como a contabilidade de custos contribui para a gestão de processos e informações e para a tomada de decisões em uma indústria de laticínios. O objetivo específico consiste em apresentar os sistemas de custeio que são utilizados pela indústria, assim demonstrando os indicadores que a mesma considera relevantes para a tomada de decisões e qual a importância da contabilidade de custos para a gestão. O trabalho apresenta uma pesquisa exploratório-bibliográfica, utilizando-se de materiais como: livros, artigos e demais materiais referentes ao tema. Logo é realizado um estudo de caso, que possibilita identificar os indicadores relevantes para a gestão e tomada de decisão em uma indústria de laticínios, que se deu através da análise e interpretação das demonstrações contábeis da mesma. A contabilidade de custos torna-se ferramenta útil e relevante para as organizações, contribuindo para a gestão de informações, e também para o contexto operacional das entidades. O controle e as informações geradas pela contabilidade de custos colaboram para o auxílio na tomada de decisões, para a análise econômica e financeira das organizações, avaliação de resultados, bem como para estabelecer estratégias para o aperfeiçoamento de procedimentos.

PALAVRAS-CHAVE

Contabilidade de custos, indústria, gestão, tomada de decisão.

* Banca Examinadora: Prof^o. Esp. Rodrigo Caetano Alves da Silva - UniRV - Universidade de Rio Verde (Orientador); Prof^o. Esp. Vania Luiza Pagliari Cruz - UniRV - Universidade de Rio Verde e Prof^o. Esp. Adriane Gomes Ferreira UniRV - Universidade de Rio Verde.

ABSTRACT

ROCHA, Sandra Regina de Sousa. **The influence of cost accounting in management and decision-making in a dairy industry**. 2014. 59f. Working End of Course II (Graduation in Accounting Sciences) - UniRV - Rio Verde University, Rio Verde, 2014*.

The market innovation and adaptation in scenario economic require that industries seek tools that contribute to the improvement of organizational processes and outcomes. The competitiveness between companies, the search for positive results and the need for information to make decisions, make cost accounting a relevant tool for management. The adaptation of cost management systems in industrial activities favoring procedures and collaborate for information knowledge and for economic factors of an organization. The general objective of this work is to identify how cost accounting contributes management processes and information and decision making in a dairy industry. The specific objectives consist to present the costing systems that are used by industry, thus demonstrating the indicators that it considers relevant for decision making and the importance of cost accounting to management. The work presents an exploratory literature search, using materials such as books, articles and other materials related to the topic. Then a case study that helps identify relevant indicators for management and decision making in a dairy industry, which has been through the analysis and interpretation of financial statements of the same is done. The cost accounting is useful and relevant tool for organizations, contributing to the management of information, and also to the operational context of organizations. The control and the information generated by the cost accounting collaborate to aid in decision making for economic and financial analysis of organizations, evaluation of results, and to establish strategies for the improvement of procedures.

KEYWORDS

Cost accounting, industry, management, decision making.

* Review Board: Teacher Rodrigo Caetano Alves da Silva - UniRV - University of Rio Verde (Adviser); Teacher. Vania Luiza Pagliari Cruz - UniRV - University of Rio Verde; Teacher Adriane Gomes Ferreira UniRV - University of Rio Verde.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1	Indicadores utilizados pela indústria de laticínios.....	29
TABELA 2	Receita líquida e preço médio de vendas.....	29
TABELA 3	Preço Médio de Vendas.....	30
TABELA 4	Variação da margem de contribuição realizado em relação ao orçado	31
TABELA 5	Informações sobre custo do produto vendido	31
TABELA 6	Demonstrativo da variação das despesas com vendas e administrativas	32
TABELA 7	Demonstrativo da variação da despesas administrativas.....	32
TABELA 8	Ebitda Indústria de Laticínios	33
TABELA 9	Resultado do período.....	33

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC - *Activity Based Costing* ou Custeio Baseado em Atividades

CPV - Custo do Produto Vendido

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro

CV - Custo Variável Por Unidade

DV - Despesas Variáveis Por Unidade

EBTIDA- Lucros antes de juros, impostos, depreciação e amortização

IR - Imposto de Renda

MC - Margem de contribuição

PV - Preço de venda

RKW - *Reichskuratorium Fur Wirtschaftlichkeit*

ROL - Receita Operacional Líquida

UHT - *Ultra High Temperature*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
1.1 Contextualização	12
1.2 Problema de pesquisa	13
1.3 Objetivos.....	13
1.3.1 Objetivo geral	13
1.3.2 Objetivos específicos.....	13
1.4 Delimitação.....	14
1.5 Justificativa.....	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	15
2.1 Conceitos da contabilidade de custos e suas terminologias	15
2.2 Sistemas de custeio.....	16
2.2.1 Custeio por absorção	17
2.2.2 Custeio variável ou direto.....	17
2.2.3 Custeio ABC (do inglês <i>Activity Based Costing</i> , ou custeio baseado em atividades).....	18
2.2.4 Sistema de Custeio RKW (<i>Reichskuratorium Fur Wirtschaftlichkeit</i>)	20
2.3 Contabilidade de Custos e sua Influência na tomada de decisão	20
2.3.1 Margem de contribuição.....	22
2.3.2 Custo dos produtos vendidos.....	23
2.3.3 Ebitda.....	24
3 PROCEDER METODOLÓGICO	25
3.1 Quanto aos objetivos	25
3.2 Quanto aos procedimentos.....	25
3.3 Quanto à abordagem.....	26
3.4 Quanto às técnicas de coletas de dados	26
4 RESULTADOS DA PESQUISA	28
4.1 Apresentação da empresa objeto de estudo	28
4.2 Indicadores utilizados pela indústria de laticínios.....	29
4.2.1 Análise do Preço de Venda.....	29

4.2.2 Análise da margem de contribuição	30
4.2.3 Análise do custo do produto vendido	31
4.2.4 A análise das despesas com vendas e administrativas.....	32
4.2.5 A análise do Ebitda na indústria de laticínios.....	32
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	35
REFERÊNCIAS	37
ANEXOS.....	39

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

A concorrência entre empresas de todos os segmentos aumentou nos últimos tempos. Nas indústrias isso não é diferente, porém, para se manterem competitivas, precisaram utilizar de uma ferramenta importante que é a gestão, a qual se dá também através da utilização da contabilidade de custos. As indústrias têm uma vantagem em relação aos outros segmentos, uma vez que elas conseguem fazer gestão as quais lhes consomem maior recurso que é nos custos para fabricação de seus produtos (HASHIMOTO, 2009).

Após a Revolução Industrial, no século XVIII, surgiu a contabilidade de custos sendo que existia somente a contabilidade Financeira ou Geral, a qual atendia muito bem a necessidade das empresas comerciais, somente usava-se para apurar os resultados no final de cada período, bem como, para o levantamento do balanço, em que o contador verificava o valor pago pelas mercadorias e, em seguida, valorava-as (MARTINS, 2009).

A contabilidade é dividida em áreas, tendo como objetivo o estudo mais aprofundado de determinados aspectos dessa disciplina (FERREIRA, 2013).

A especialização, porém, não são matérias independentes, ou seja, tem o mesmo objeto que a contabilidade trata do mesmo assunto, o patrimônio da entidade (FERREIRA, 2013).

O propósito da contabilidade é fornecer informações financeiras relacionadas à atividade da empresa (MARTINS, 2009).

A contabilidade de custos nasceu da contabilidade financeira, da necessidade de se avaliar estoques nas indústrias, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo (MARTINS, 2009).

Com o crescimento das empresas, os gestores cada vez mais se distanciam dos ativos e dos colaboradores. Com isso a contabilidade de custos vem ganhando cada vez mais mercado, tornando-se uma eficiente ferramenta nos controles e gestão (MARTINS, 2009).

Contabilidade de custos "veio para atender a uma nova necessidade: atribuir custos aos estoques de produtos fabricados pelas empresas industriais" (RIBEIRO, 2013, p. 13).

Para Ribeiro (2013, p. 12), "a contabilidade possui linguagem própria e que muitos termos, palavras ou expressões utilizadas em nosso dia a dia, podem assumir significados diferentes quando utilizados pela terminologia contábil".

Diante deste cenário, o trabalho terá o objetivo de demonstrar como a indústria de laticínios utiliza-se da contabilidade de custos e identificar quais os indicadores leva em consideração para a tomada de decisão e sua influência na gestão da empresa.

1.2 Problema de pesquisa

Conforme Gil (2010), a pesquisa científica inicia-se com um problema ou indagação.

A Contabilidade de custos tem se tornado um instrumento que contribui com o desenvolvimento das empresas em geral. Com o aprimoramento da contabilidade de custos permitiu seu aproveitamento no âmbito gerencial, seja como uma ferramenta de controle ou como um instrumento de auxílio á tomada de decisões (NASCIMENTO, 2005).

Diante do tema proposto o problema de pesquisa para este estudo de caso é qual a influência da contabilidade de custos na gestão e tomada de decisões em uma indústria de laticínios?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

De acordo com Prodanov e Freitas (2013) o objetivo geral é um resumo do que se pretende alcançar com a realização da pesquisa.

Diante deste conceito o objetivo geral da pesquisa foi identificar como a contabilidade de custos contribui com a gestão e tomada de decisão na empresa em estudo.

1.3.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos apresentam de forma clara o objetivo geral dando detalhes e desdobrando o mesmo (PRODANOV; FREITAS, 2013).

Os objetivos específicos do presente trabalho foram:

- Apresentar os conceitos teóricos da contabilidade de custos;

- Apresentar os tipos de sistema de custeio e quais são utilizados pela empresa em questão;
- Demonstrar os indicadores que a indústria de laticínios considera relevantes para a tomada de decisão;
- Mostrar a importância da contabilidade de custos para a gestão em uma indústria de laticínios.

1.4 Delimitação

Através do estudo de caso em uma indústria de laticínios no sudoeste goiano, este trabalho apresentou a influência da contabilidade de custos na gestão e tomada de decisões.

1.5 Justificativa

A contabilidade de custos é uma ferramenta que gera informações úteis e se utilizada de forma eficiente, gera informações de qualidade que irão auxiliar os gestores na tomada de decisão, contribuindo, assim, com a competitividade da empresa (HASHIMOTO, 2009).

Essa ciência transforma as informações recebidas, organizando-as de forma padronizada, possibilitando a análise e interpretação dos dados. Alguns relatórios gerados pela contabilidade de custos não são obrigatórios por lei, mas de extrema importância para a gestão da empresa. As informações geradas por ela são de caráter gerencial, elaboradas exclusivamente aos gestores da entidade (SILVA; LINS, 2013).

Como as informações geradas pela contabilidade de custos não são divulgadas, surge então o interesse de se fazer um estudo de caso para entender a influência da mesma nesta indústria de laticínios em que, muitas vezes, nem mesmo os colaboradores que trabalham para gerar as informações conhecem o resultado final.

Portanto a escolha do presente tema foi contribuir com o conhecimento dos acadêmicos, interessados no assunto e ainda despertar o interesse dos empresários para esta ferramenta a qual se torna relevante na gestão de uma empresa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Conceitos da contabilidade de custos e suas terminologias

“Contabilidade de custos é a área da Contabilidade que trata dos gastos incorridos na produção de bens e serviços. Pode ser aplicada em qualquer empresa que deseja controlar os gastos necessários à sua produção de bens ou serviços” (FERREIRA, 2013, p. 3).

Conforme Ferreira (2013), a contabilidade de custos divide-se em contabilidade de serviços e industrial. Como no Brasil a terminologia contabilidade de serviços é pouco estudada, predomina o uso da expressão contabilidade de custos, no sentido de gastos relativos à atividade industrial somente.

Antes de iniciar o estudo sobre a contabilidade de custos, faz-se necessário entender o conceito de despesa, custo e gastos que são terminologias próprias desta área (MARTINS, 2009).

Para Martins (2009), gasto é um sacrifício financeiro que a entidade arca para obtenção de um bem ou serviço. Despesa são os bens ou serviços consumidos para obtenção de receita. O custo é um gasto relativo à bem ou serviço utilizados na produção de outros bens ou serviços.

Ribeiro (2013) diferencia custo de despesa de uma forma bem clara, afirmando que a despesa vai para o resultado, enquanto que o custo vai para o produto, a despesa não será recuperada enquanto que o custo será recuperado no momento da venda do produto.

Os custos podem ser classificados em: direto, indireto, diretos por departamentos, fixos, fixos unitários, variáveis, variáveis unitários, semifixos e semivariáveis e as despesas podem ser classificadas em fixas e variáveis (RIBEIRO, 2013).

Conforme Ferreira (2013), custos diretos são os custos apropriados diretamente a cada produto fabricado, sem a necessidade de rateios ou estimativas principais. Exemplos de custos diretos são: matéria-prima, embalagens e mão-de-obra direta. Os indiretos são apropriados aos produtos fabricados mediante rateios ou estimativas, por não serem

facilmente identificáveis na composição dos custos dos produtos, tais como: energia elétrica, aluguel e manutenção.

Os custos diretos por departamentos são indiretos em relação ao produto, mas diretos em relação ao departamento de produção ao qual estão vinculados (FERREIRA, 2013).

Ferreira (2013) diz que custos fixos são os custos cujos valores independem da quantidade produzida, ou seja, não variam em razão do volume produzido. Os custos fixos podem ser divididos em: repetitivo e não repetitivo.

Repetitivo é quando o valor é igual em vários períodos. Um exemplo fácil de visualizar é o aluguel, sendo o mesmo por vários meses. Não repetitivo é quando o valor é diferente para cada mês, embora não dependa da quantidade produzida. Exemplo a ser observado é a manutenção, cujo valor sofre alterações mensalmente (FERREIRA, 2013).

Os custos fixos unitários variam em razão inversamente proporcional à quantidade produzida. Custos variáveis, o próprio nome já diz, variam de acordo com a quantidade produzida. Os custos variáveis unitários não variam de acordo com o volume produzido (FERREIRA, 2013).

Ainda conforme o mesmo autor, semifixos são os custos que reagem timidamente ao ritmo da produção e os semivariáveis variam de acordo com a quantidade produzida e não variam de forma proporcional ao volume da produção.

2.2 Sistemas de custeio

Sistema de custeio é o critério pelo qual os custos são apropriados à produção. De acordo com o sistema adotado, determinados custos podem ou não fazer parte dos gastos de produção (FERREIRA, 2013).

Para Silva e Lins (2013), os sistemas de custeio podem ter vários objetivos e finalidades, dependendo das necessidades dos usuários a serem atendidas. O objetivo principal do custeio é medir, avaliar, mensurar os objetos de custos. A finalidade básica de todo sistema de custeio é prestar informações aos usuários do sistema de custo as quais precisam ser confiáveis, relevantes e oportunas, auxiliando na tomada de decisão.

Dentre os sistemas de custeio, podemos citar o custeio por absorção, custeio direto ou variável, custeio ABC (*Activity-Based Costing*) ou custeio baseado em atividades e sistema de custeio RKW (*Reichskuratorium Fur Wirtschaftlichkeit*)

2.2.1 Custeio por absorção

O Custeio por absorção contempla os custos incorridos no processo de fabricação do período, os quais podem ser diretos ou indiretos. Neste, somente as despesas integrarão o resultado do exercício. Através do custeio por absorção, os custos fixos e variáveis são estocados e lançados no resultado no momento da venda dos produtos correspondentes (RIBEIRO, 2013).

Para Martins (2003), custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, basicamente consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados.

Para Bertó e Beulke (2012) o sistema de custeio por absorção é caracterizado pela apropriação de todos os custos aos produtos, tanto variáveis como fixos, ou então tanto diretos como indiretos.

De acordo com Ferreira (2013) no sistema de custeio por absorção os custos fixos e variáveis, tanto o direto quanto o indireto são apropriados na produção. Sendo assim os custos fixos e variáveis incorridos no processo de produção são estocados e lançados no resultado somente quando ocorrer a venda dos produtos correspondentes.

O sistema de custeio por absorção tem como consequência a obtenção do custo total de produtos, mercadoria ou serviço, que acrescido de um resultado desejado, aponta o preço de venda (BERTÓ; BEULKE, 2012).

Para Velter e Missagia (2012) o custeio por absorção, é o único método aceito no Brasil para avaliação de estoques, a fim de elaboração de demonstrações contábeis, pois é o método de custeio aceito pela legislação do Imposto de Renda por estar de acordo com os princípios de contabilidade, além de ser apregoado pela Lei.

2.2.2 Custeio variável ou direto

Sistema de custeio variável também conhecido como direto, os custos indiretos integram o resultado juntamente com as despesas. Este tipo de sistema não é aceito pelo Fisco, por não contemplar todos os custos incorridos na fabricação é restrito somente a fins gerenciais (RIBEIRO, 2013).

De acordo com Velter e Missagia (2012, p. 125), "o custeio direto ou variável, também conhecido por custeio marginal, custeio variável e custeio por não absorção tem

como finalidade imputar ao produto ou serviço os custos e despesas variáveis. Os custos e Despesas fixas devem ser levados ao resultado do período".

Conforme Velter e Missagia (2012) o custeio variável ou direto não é aceito pela legislação do Imposto de Renda, pelo fato de reduzir inicialmente o resultado do exercício, pois inicialmente ele diminui os estoques e aumenta as despesas.

O sistema de custeio variável ou direto conforme Ferreira (2013, p. 141):

Em razão dos problemas existentes no uso do sistema de custeio por absorção no que diz respeito à apropriação dos custos fixos, surge o sistema de custeio variável, em que são apropriados aos produtos apenas os custos variáveis de produção. Os custos fixos são lançados diretamente ao resultado, como se fossem despesas, sem transitar pelo estoque.

De acordo com Ferreira (2013, p. 144) “o custeio variável ou direto é utilizado para fins gerenciais, tendo como finalidade o auxílio no processo administrativo o de tomada de decisão”.

2.2.3 Custeio ABC (do inglês *Activity Based Costing*, ou custeio baseado em atividades)

"O sistema de custeio ABC (*Activity-Based Costing* ou custeio baseado em atividades) é um sistema de custeio que se caracteriza pela atribuição dos custos indiretos aos produtos por meio de atividades" (RIBEIRO, 2013, p. 365).

A utilização do custeio ABC se deu a partir do século XX após o surgimento da informática, embora já houvesse sido utilizado no passado com uma frequência menor (RIBEIRO, 2013).

Ribeiro (2013, p. 365) define atividades como "conjuntos de tarefas decorrentes da combinação de recursos humanos, financeiros, materiais e tecnológicos que visam a produção de bens ou prestação de serviços".

O custeio baseado em atividades procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (SILVA; LINS, 2013).

Um dos principais objetivos do custeio por atividade é melhorar a qualidade, a precisão e, por consequência, a relevância das informações de custos utilizadas no processo de tomada de decisão (SILVA; LINS, 2013).

O sistema de custeio ABC tem como objetivo fundamental revisar os métodos e a filosofia de apropriação dos custos indiretos, buscando, através dos conceitos de rastreamento

das atividades aos produtos, uma forma mais justa e objetiva de determinar os custos dos produtos e serviços (SILVA; LINS, 2013).

Para Silva e Lins (2013) um dos destaques do ABC é o fato de incorporar avaliações e gastos que ultrapassam a área de produção. Isso possibilita aos gestores uma visão para perceberem que tanto as atividades não produtivas necessitam de acompanhamento e avaliação tanto quanto aquelas efetivamente produtivas.

Conforme Martins (2003) o Custeio Baseado em Atividades (ABC) não se restringe somente ao custeio de produtos, pode ser utilizado como uma poderosa ferramenta na gestão de custos.

Para uma gestão baseada em atividades se faz necessário planejamento, execução e mensuração do custo das atividades obtendo-se vantagens competitivas, gerando assim tomada de decisões estratégicas como, por exemplo: alteração no mix de produtos, nos processos de formação de preços, eliminação ou redução de custos de atividades que não agregam valor, eliminação de desperdícios, elaboração de orçamentos com base em atividades e outras que forem necessárias (MARTINS, 2003).

De acordo com Hansen e Mowen (2010, p. 392):

Um sistema de custeio baseado em atividade (ABC), primeiramente rastreia os custos para as atividades e, em seguida, para os produtos e outros objetos de custo. A suposição subjacente é que as atividades consomem recursos, e os produtos e outros objetos de custo consomem atividades. Ao projetar um sistema ABC, há seis etapas essenciais: (1) identificar, definir e classificar as atividades e os atributos-chave; (2) atribuir o custo dos recursos para as atividades; (3) atribuir o custo de atividades secundárias para as atividades primárias; (4) identificar os objetos de custo e especificar o montante de cada atividade consumida por objeto de custo específico; (5) calcular as taxas de atividades primárias; (6) atribuir os custos de atividades aos objetos de custo.

O sistema de custeio ABC pode ser implantado sem interferir no sistema contábil, sendo utilizado como sistema paralelo, podendo ser utilizado periodicamente (MARTINS, 2003).

Hansen e Mowen (2010) parte da premissa teórica de que o sistema de custeio baseado em atividade atribui os custos de acordo com o padrão de consumo de recursos dos produtos.

2.2.4 Sistema de Custeio RKW (*Reichskuratorium Fur Wirtschaftlichkeit*)

Segundo Ribeiro (2013, p. 58), "o sistema de custeio RKW (*Reichskuratorium Fur Wirtschaftlichkeit*), criado por um órgão governamental da Alemanha, contempla como custo dos produtos todos os custos e as despesas incorridas no período".

Ferreira (2013, p. 193) define o RKW como:

É um sistema de alocação em que, além da apropriação dos custos, também são apropriadas as despesas aos produtos. Distribuem-se a todos os produtos os custos diretos e indiretos, pelo custeio por absorção, e as despesas de vendas administrativas, financeiras etc., chegando-se assim ao total gasto com a fabricação e venda dos produtos, já considerados os gastos posteriores à produção. Em razão disso, O RKW não é estritamente um sistema de custeio, uma vez que não se limita a apropriação de custos, mas um sistema de alocação de custos e despesas.

Para Velter e Missaglia (2012) o método RKW “consiste no rateio de todos os custos de produção e de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, aos produtos, ou seja, todos os custos e despesas recaem sobre os produtos”.

2.3 Contabilidade de Custos e sua Influência na tomada de decisão

Segundo Martins (2009, p. 21), “a contabilidade de custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda à tomada de decisões”.

O controle mencionado tem a missão de fornecer dados para os gestores no que diz respeito a orçamentos e outras formas de previsão e, posteriormente, o acompanhamento do realizado *versus* orçado influenciando nas tomadas de decisões (MARTINS, 2009).

Em especial e principalmente nas empresas industriais o custo é um dos fatores essenciais que influencia nos resultados (BARTZ et al., 2012).

A gestão dos custos tornou-se uma ferramenta que oferece as empresas informações importantes proporcionando oportunidades de se manterem no mercado com produtos de qualidades com um custo menor (CARARETO et al., 2006).

Conforme Hashimoto (2009, p. 7):

Os campos da contabilidade gerencial e de custos, contam com a crescente quantidade de atividades: ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio, que podem ser denominados em um contexto amplo com artefatos de gestão de custos, e que os arranjos destes artefatos compõem o sistema de gestão de custos das organizações. O sistema de gestão de custos, por sua vez, subsidia o processo decisório com dados e informações afetando diretamente o resultado das operações destas organizações.

De acordo com Martins (2009), o crescimento das empresas distanciou cada vez mais o administrador, ativos e pessoas administradas, passando a contabilidade de custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão, a gerencial.

Conforme Hansen e Mowen (2010), dentro de uma organização, existem dois subsistemas sendo um sistema de contabilidade financeiro e um sistema de contabilidade de custos, em que uma das principais diferenças entre eles é o usuário alvo.

A contabilidade financeira fornece informações aos usuários externos como investidores, agências governamentais e bancos. Enquanto que a contabilidade de custos produz informações para os usuários internos. Sendo útil na gestão de custos, pois identifica, coleta, mensura, classifica e relata informações úteis para a tomada de decisão (HANSEN; MOWEN, 2010).

Uma das funções da contabilidade de custos é a tomada de decisão, pois ela está sempre tendo que decidir qual produto continuar a vender, que método de produção empregar no processo de fabricação, onde comprar para revender, qual preço de venda praticar, que canal de distribuição utilizar, e várias outras decisões importantes para a continuidade das atividades (HANSEN; MOWEN, 2010).

Através da gestão do custo é possível fazer uma análise da relação custo/volume/lucro e indicadores como margem de contribuição, ponto de equilíbrio contábil e alavancagem operacional, os quais podem contribuir com a tomada de decisão (CARARETO et al., 2006).

De acordo com Bertó e Beulke (2012, p. 3):

Uma simples averiguação de caráter pessoal permitirá constatar que nossas decisões diárias de todos os tipos envolvem em maior ou menor escala a variável custos. Na vida das organizações, o cenário não é diferente. Também aqui grande parte das decisões diárias envolve de alguma forma o custo. Visando estabelecer certa ordenação nesse uso, podem-se identificar pelo menos quatro campos de abrangência e aplicações do cálculo de custos: contábeis; vinculadas ao planejamento; voltadas à gestão econômico-financeira, mercadológica; e voltadas ao controle.

Os campos de abrangência e aplicação dos cálculos de custos são de suma importância para a gestão empresarial. Para que os objetivos gerenciais sejam alcançados é importante ter foco e preocupar-se com o planejamento e com as questões relacionadas a gestão econômico-financeira (BERTÓ; BEULKE, 2012).

“Deste modo, a qualidade da informação contábil tem sido exigida cada vez mais em sua tempestividade, eficiência e eficácia, já que se apresenta, como um dos mais poderosos

sistemas de informações, para a tomada de decisões gerenciais junto às organizações” (VIEIRA, 2004, p. 53).

2.3.1 Margem de contribuição

Velter e Missagia (2012) definem a margem de contribuição como a diferença entre a receita de vendas e o custo variável do produto vendido.

Ainda conforme Velter e Missagia (2012) a margem de contribuição total é o resultado da margem de contribuição unitária pelas quantidades vendidas, se for mais de um produto, repete-se o cálculo, com isso é possível ter a margem de contribuição total.

A partir da margem de contribuição total é possível obter o resultado (lucro), basta-se subtrair da margem de contribuição total os custos fixos, obteremos o resultado, ou seja, o lucro, que pode ser chamado de Lucro Bruto Industrial isso no custeio por absorção (VELTER; MISSAGIA, 2012).

Silva e Lins (2013, p. 129) representa a margem de contribuição através da fórmula:

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

Onde:

MC = margem de contribuição;

PV = preço de venda;

CV = custo variável por unidade; e

DV = despesas variáveis por unidade.

O preço de venda é um indicador relevante na demanda dos produtos, como também influente na gestão de uma empresa, principalmente no que diz respeito à análise da margem de contribuição, influenciando na gestão e tomada de decisões (BARTZ et al., 2012).

Conforme Miqueletto (2008) o preço de venda é o valor combinado e aceito pelo vendedor utilizado para transferir a propriedade de um bem. Podendo ou não estar incluído além do custo, o eventual resultado o qual pode ser lucro ou prejuízo.

O preço de venda é um indicador relevante na demanda dos produtos, como também influente na gestão de uma empresa, principalmente no que diz respeito à análise da margem de contribuição, influenciando na gestão e tomada de decisões (BARTZ et al., 2012).

Conforme Ribeiro (2013, p. 462) “para cálculo da margem de contribuição, consideram-se os custos variáveis (diretos), ou seja, aqueles que não ocorrerão se não houver produção”.

Ainda conforme Ribeiro (2013, p. 462):

Sempre que, em decorrência da fabricação e venda dos produtos, a empresa incorrer em despesas como comissões a vendedores, fretes e seguros, material de embalagem, tributos etc., essas despesas, que são variáveis (se não houvesse produção e venda, não ocorreriam), também devem ser subtraídas da receita bruta de vendas para fins de cálculo da margem de contribuição.

Silva e Lins (2013) ressaltam que o conceito de margem de contribuição, embora normalmente se entenda esse conceito como o resultado obtido após a cobertura dos custos e despesas variáveis, seu alcance é, na verdade, ainda mais amplo.

Para Silva e Lins (2013, p. 135):

O conceito de margem de contribuição tem-se mostrado mais eficiente no processo de tomada de decisão do que o lucro unitário. Isso decorre do fato de que no cálculo do lucro unitário os custos fixos são incorporados via critérios de rateio. A margem de contribuição, por sua vez, é um conceito em que apenas os custos e despesas variáveis são considerados e em função disso tem-se um valor não influenciado por critérios de rateio. Vale ressaltar que sua aplicação leva em consideração duas situações. A primeira diz respeito à existência da capacidade de produção ociosa que permite que uma decisão não leve em consideração os custos e despesas fixas, dado que nesse contexto eles não sofrem alteração. A outra situação diz respeito à dimensão tempo, pois decisões com uso de margem de contribuição se caracterizam por serem de curto prazo, pois durante um curto período não alterarão os custos fixos.

Silva e Lins (2013) ressaltam que o conceito de margem de contribuição, embora normalmente se entenda esse conceito como o resultado obtido após a cobertura dos custos e despesas variáveis, seu alcance é, na verdade, ainda mais amplo.

2.3.2 Custo dos produtos vendidos

“O custo dos produtos vendidos (CPV) compreende a soma dos gastos com materiais, mão de obra e gastos gerais de fabricação aplicados ou consumidos na fabricação dos produtos que foram fabricados e vendidos pela empresa” (RIBEIRO, 2013, p. 39).

De acordo com Hansen e Mowen (2010, p. 70):

O custo dos produtos vendidos é o custo das unidades que foram vendidas durante o período. É importante lembrar que o custo de produtos vendidos pode ou não ser igual ao custo de produção. Além disso, precisamos lembrar que o custo de produtos vendidos é uma despesa, e deve estar na demonstração do resultado.

Para Martins (2009) Custo dos produtos vendidos é o total dos custos incorridos na produção dos bens e serviços os quais só são reconhecidos no momento que são vendidos, podendo conter custos de diversos períodos, pois os produtos que estão sendo vendidos podem ter sido produzidos em períodos diferentes.

Em uma indústria após o término do processo de produção os produtos acabados são transferidos da área de produção para estoque de produtos acabados, os quais permanecerão estocados até que sejam vendidos (RIBEIRO, 2013).

2.3.3 Ebitda

Para Ferreira (2013, p. 316), "ebitda é o lucro antes das despesas financeiras, impostos sobre o lucro (IR e CSLL), depreciação e amortização (*Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization* - Ebitda)".

O ebitda é obtido através da eliminação das despesas financeiras, IR, CSLL, depreciação e amortização, ou seja, estes valores serão adicionados ao lucro líquido do período. A eliminação das despesas financeiras é realizada para que o resultado do período seja apresentando somente com as despesas necessárias para manutenção regular das atividades (FERREIRA, 2013).

Ainda conforme Ferreira (2013) os juros proporcionam aos usuários das informações uma visão se a empresa não tivesse que incorrer em juros de empréstimos. A depreciação e amortização são despesas que não afetam o resultado do exercício por não representar desembolso financeiro.

3 PROCEDER METODOLÓGICO

Segundo Severino (2010), o método científico é o conjunto de procedimentos lógicos e de técnicas operacionais que permitem o acesso às relações causais constantes entre os fenômenos.

Lakatos e Marconi (2011) definem o método científico como um conjunto de atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar um determinado objetivo.

3.1 Quanto aos objetivos

Conforme Severino (2010), as pesquisas podem ser classificadas em: Exploratórias, Descritivas ou Explicativas.

Ainda segundo Severino (2010), a pesquisa Exploratória levanta as informações sobre o objeto a ser estudado, delimitando um campo de trabalho, mapeando as condições de manifestação desse objeto.

Conforme Gil (2010), a pesquisa Descritiva é aquela que tem como objetivo a descrição das características de determinada população.

A pesquisa Explicativa é aquela que, além de registrar e analisar os fenômenos estudados busca identificar suas causas, seja através da aplicação do método experimental/matemático, seja através da interpretação possibilitada pelos métodos qualitativos (SEVERINO, 2010).

Os objetivos da pesquisa caracterizam-se como Explicativos, pois será desenvolvida, necessitando de um acesso mais próximo aos fatos.

3.2 Quanto aos procedimentos

Para Gil (2010), a pesquisa será classificada como Bibliográfica Documental e Estudo de Caso.

A pesquisa Bibliográfica se dá através da leitura e interpretação de materiais já publicados, que podem ser impressos, como livros, revistas, jornais, etc., contribuindo desta forma com a fundamentação teórica do trabalho (GIL, 2010).

Para Gil (2010), a pesquisa Documental é parecida com a pesquisa Bibliográfica, porém os materiais utilizados para realização da pesquisa são documentos que não receberam um tratamento analítico.

O Estudo de Caso é definido por Lakatos e Marconi (2011), como levantamento detalhado de um determinado caso ou grupo humano em todos os seus aspectos, devendo ser limitado, ou seja, restringido somente ao caso estudado, não podendo ser generalizado.

Quanto aos procedimentos, trata-se de pesquisa Exploratório-Bibliográfica, por recorrer ao uso de materiais, como livros, artigos. Já quanto aos fins, é um estudo de caso, pois visa identificar como a indústria utiliza-se da contabilidade de custos para a tomada de decisão.

3.3 Quanto à abordagem

Os métodos de abordagem caracterizam-se em: indutivo, dedutivo, hipotético-dedutivo e dialético (LAKATOS; MARCONI, 2011).

O método indutivo vai das constatações mais particulares às leis e teorias. E o método dedutivo parte das teorias e leis em algumas vezes antecipa-se a ocorrência dos fenômenos particulares.

O método de abordagem a ser utilizado no trabalho será o método dedutivo, baseado através de conhecimentos e teorias já existentes como: leis, artigos e teses, os quais serão ponto chave da pesquisa.

3.4 Quanto às técnicas de coletas de dados

A técnica de coleta de dados pode ser classificada em indireta (pesquisa Documental e Bibliográfica) e direta (intensiva e extensiva) (LAKATOS; MARCONI, 2011).

Conforme Gil (2010), os estudos de casos requerem múltiplas técnicas de coleta de dados, garantindo a profundidade necessária ao estudo e a inserção do caso em seu contexto, bem como para conferir maior credibilidade aos resultados.

Em um estudo de caso, a técnica de coleta de dados requer a utilização de fontes documentais, entrevistas e observações. A consulta a fontes documentais é imprescindível em

qualquer estudo de caso. A entrevista requer múltiplos cuidados em sua condução, como definição da modalidade, quantidades, seleção dos informantes e negociação dos objetivos (GIL, 2010).

Por sua vez, a observação permite ao pesquisador pelo menos três modalidades: espontânea, sistemática e participante. Na espontânea, o pesquisador permanece alheio à comunidade, grupo ou situação; a sistemática permite ao pesquisador saber quais os aspectos da comunidade, da organização ou do grupo e se eles são significativos para alcançar os objetivos pretendidos. Na observação participante, o pesquisador tem uma participação real na vida da comunidade, da organização ou do grupo em que é realizada a pesquisa (GIL, 2010).

O presente trabalho utilizará como fonte de coleta de dados a documental direta e a observação participante, pois o pesquisador assumirá até certo ponto o papel de membro da entidade e na documental direta o levantamento dos dados serão feitos através de dados fornecidos pela entidade que serão relatórios gerenciais, os quais possibilitarão realizar as análises e interpretação dos dados coletados, identificando os indicadores relevantes na gestão e tomada de decisão.

Os dados serão analisados por meio dos relatórios disponibilizados aos gestores, denominados demonstrativo do resultado gerencial, bem como todas as demonstrações contábeis e gerenciais necessárias para o mesmo, no qual, acontece o confronto entre o orçamento *versus* realizado, contemplando os custos diretos, custos indiretos, margem de contribuição, despesas, possibilitando assim saber em qual linha os resultados não estão sendo atingidos, contribuindo assim com a gestão e tomada de decisão. Será abordado também qual o tipo de sistema de custeio a indústria utiliza e o porquê da escolha.

A entidade tem conhecimento do estudo e autorizou o uso das informações para o desenvolvimento do trabalho. Será mantido sigilo nas informações fornecidas pela entidade. Para isso, não será divulgada a identidade da empresa. Os dados não são de domínio público e serão obtidos através de relatórios fornecidos pela entidade.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

Nesta seção, será apresentada a indústria objeto de estudo e posteriormente os dados coletados junto à indústria, que servirão para responder ao problema de pesquisa.

4.1 Apresentação da empresa objeto de estudo

O Estudo de Caso foi realizado em uma indústria de laticínios, situada no sudoeste goiano. Empresa fundada em 2002, com capital nacional, Sociedade Anônima de capital fechado, com atualmente, 180 colaboradores nos departamentos de produção, vendas e administrativo.

Em 2002, a indústria iniciou suas atividades no segmento de queijos institucionais e alcançou a posição de fornecedor de grande destaque e confiança para algumas empresas de destaque no mercado.

Em 2008, num projeto visando expandir sua área de atuação e conquistar novos mercados, a empresa resolveu ampliar suas instalações, ampliando também sua capacidade produtiva para melhor atender o mercado.

Com a construção de um novo parque fabril, passou a competir com as principais marcas atuantes no mercado de soluções lácteas UHT (*ultra high temperature*), que significa temperatura ultra-alta, em embalagens flexíveis de tamanho institucional.

A empresa atua em grande parte do território nacional, com distribuidores nas principais capitais, possui uma visão futurística onde busca empregar novas tecnologias e melhorar seus processos com o objetivo de conquistar e fidelizar seus principais clientes, mostrando qualidade e confiabilidade em seus produtos.

Os dados utilizados nesta pesquisa foram obtidos através da Demonstração do Resultado do Exercício - DRE (Anexo A) e Notas Explicativas (Anexo B) dos meses de abril, maio, junho de 2014. Os relatórios são elaborados mensalmente, os quais são apresentados aos gestores, com a finalidade de análise e foco para a tomada de decisões.

4.2 Indicadores utilizados pela indústria de laticínios

A indústria em estudo utiliza-se do sistema de custeio por absorção.

Neste tipo de sistema de custeio todos os custos são apropriados ao produto fabricado, tanto os diretos como indiretos, fixos ou variáveis. Ou seja, o estoque absorve todos os custos de fabricação e serão transferidos para o resultado no momento que forem vendidos (HANSEN; MOWEN, 2010).

Diante dos relatórios fornecidos pela indústria, foi possível identificar e elaborar a tabela 1, demonstrando os indicadores utilizados pela indústria de laticínios para realizar as análises que contribuíram com a gestão e tomada de decisão:

TABELA 1 - Indicadores utilizados pela indústria de laticínios.

Indicadores
Preço de Venda
Margem de Contribuição
Custo do Produto Vendido
Despesas com Vendas e Administrativas
Ebitda

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

4.2.1 Análise do Preço de Venda

O preço de venda é influente na gestão da entidade em estudo, pois permite aos gestores uma análise rápida sobre a margem de contribuição dos produtos no resultado.

Se o preço de venda não for praticado conforme orçado, comprometerá o resultado da indústria em estudo, pois é a partir da receita líquida que a indústria paga os custos e as despesas da operação.

A tabela a seguir demonstra que para os períodos em estudo, nos dois primeiros meses a indústria não realizou o faturamento orçado, porém no mês de junho as vendas foram satisfatórias para o trimestre em estudo conforme demonstrado.

TABELA 2 - Receita líquida.

Mês	Receita Líquida- Rol - Realizada (Em R\$)	Variação (%)	Receita Líquida - Rol Orçada (Em R\$)
Abril/2014	6.408.233	-5,04%	6.748.696
Maior/2014	6.229.354	-5,81%	6.613.619
Junho/2014	7.878.679	31,50%	5.991.249

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

A tabela a seguir demonstra o preço médio de vendas da entidade em estudo, há variações ocorridas entre o preço médio realizado e o orçado.

TABELA 3 - Preço Médio de Vendas.

Mês	Preço Médio de Vendas - Realizada (Em R\$)	Variação (%)	Preço Médio de Vendas - Orçada (Em R\$)
Abril/2014	2,6745	1,21%	2,6426
Maior/2014	2,7037	-0,38%	2,7139
Junho/2014	2,6742	-1,85%	2,7247

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

Conforme observado na tabela anterior, é possível identificar que para os períodos em estudo o preço médio de vendas sofreu uma variação de 0,38% negativa para o mês de maio e 1,85% negativa no mês de junho, estas variações negativas se dão pelo fato das devoluções de vendas nos períodos terem sido maiores que o orçado, conforme justificado nas notas explicativas no Anexo B.

O volume de devolução foi maior para ambos os períodos devido a problemas na área de produção, as demais deduções da Receita Bruta variam de acordo com a Receita Bruta auferida no período, ou seja, quanto mais vender, mais impostos incidirão sobre as vendas/saídas/receitas.

4.2.2 Análise da margem de contribuição

Conforme Bartz et al. (2012) quando se fala em custos para a análise gerencial um indicador relevante é a margem de contribuição, pois é possível identificar a capacidade de contribuição do produto para o resultado.

A margem de contribuição permite a indústria em estudo conhecer quanto os seus produtos fabricados e vendidos contribuem para o resultado do período.

A indústria em estudo tem dois produtos em sua linha de produção. Os relatórios fornecidos demonstram que apenas um destes produtos contribui de forma significativa, ou seja, após cobrir as despesas e custos variáveis o mesmo ainda cobre todos os custos fixos, despesas fixas e financeiras, tendo um resultado satisfatório.

Para os gestores esta é uma informação relevante, uma vez que eles conseguem avaliar se existe a necessidade de investir mais na área de produção deste, visto que o mesmo contribui com a continuidade da operação.

A tabela a seguir demonstra que após cobrir os custos e despesas variáveis, a indústria em estudo, para o mês de junho, conseguiu ter uma variação positiva em relação ao orçamento, devido o volume de vendas para o período ter sido maior que o orçamento. Já nos meses de abril e maio a margem realizada foi inferior já que o volume de vendas orçado para o período não foi realizado:

TABELA 4 - Variação da margem de contribuição realizada em relação ao orçamento.

Mês	Margem de Contribuição Realizada (Em R\$)	Variação (%)	Margem de Contribuição Orçado - (Em R\$)
Abril/2014	3.292.100	-7,98%	3.577.423
Maior/2014	3.454.788	-6,36%	3.689.312
Junho/2014	4.211.592	30,05%	3.238.411

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

4.2.3 Análise do custo do produto vendido

Após o processo de produção, a indústria em estudo transfere seus produtos para o estoque de produtos acabados. O CPV só integrará o resultado quando a venda acontecer.

A tabela a seguir demonstra o CPV dos períodos em estudo:

TABELA 5 - Informações sobre custo do produto vendido.

Mês	CPV - Realizado (Em R\$)	Variação (%)	CPV - Orçado (Em R\$)
Abril/2014	3.380.921	-1,20%	3.421.957
Maior/2014	3.713.421	0,01%	3.713.102
Junho/2014	4.343.397	31,99%	3.290.796

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

Para os meses de abril e maio a variação do CPV foi irrelevante. Já para o mês de junho a variação foi positiva de 31,99% em relação ao orçamento, diferença esta que se dá pelo fato do volume de vendas ter sido maior que o orçamento para o período, ou seja, quanto maior for o volume vendido maior será o CPV para o período.

É relevante conhecer o CPV principalmente na indústria em estudo, sendo possível observar que o mesmo é um dos fatores que consome mais recursos, o que pode comprometer o resultado. Esta análise permite aos gestores da entidade em estudo a possibilidade de identificar os custos que estão fora do orçamento, a fim de tomar ações corretivas para os próximos períodos.

4.2.4 A análise das despesas com vendas e administrativas

A tabela a seguir demonstra variação das despesas com vendas dos períodos em estudo, comparando-se o realizado *versus* o orçado.

TABELA 6 - Demonstrativo da variação das despesas com vendas.

Mês	Despesas c/ Vendas - Realizadas (Em R\$)	Varição (%)	Despesas c/ Vendas - Orçadas (Em R\$)
Abril/2014	1.487.580	-11,19%	1.675.105
Maior/2014	1.489.006	-18,56%	1.828.341
Junho/2014	1.827.144	20,95%	1.510.629

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

Conforme demonstrado na tabela anterior, as despesas dos meses de abril e maio ficaram abaixo do orçado e no mês de junho acima do orçado. Em análise a este grupo foi possível identificar que a conta frete para todos os meses em estudo ficaram acima do orçado 23,07%, 18,01% e 47,34% respectivamente.

Com essas variações relevantes na conta fretes, a entidade identificou a necessidade de implantar um sistema para gerenciar e controlar suas despesas com fretes, o qual irá possibilitar a negociação, monitoramento, controle e influência dos custos neste processo. Identificar as despesas que impactaram no resultado da indústria em estudo contribui com a gestão e conseqüentemente com a tomada de decisão.

A tabela 7 a seguir demonstra a variação das despesas administrativas para os períodos em estudo, comparando-se o realizado *versus* o orçado. Os períodos de abril e maio ficaram abaixo do orçado, somente o mês de junho teve uma variação positiva relevante que se deu pelo motivo da realização da reunião de planejamento estratégico em São Paulo.

TABELA 7 - Demonstrativo da variação das despesas Administrativas.

Mês	Despesas Adm - Realizadas (Em R\$)	Varição (%)	Despesas Adm - Orçadas (Em R\$)
Abril/2014	2.319.793	-7,55%	2.509.304
Maior/2014	2.309.091	-12,25%	2.631.399
Junho/2014	1.066.021	20,52%	884.889

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

4.2.5 A análise do Ebitda na indústria de laticínios

O Ebitda permite à indústria em estudo analisar como seriam seus resultados, caso não incorressem em juros e demais efeitos financeiros que não são necessários para a

manutenção da operação, excluindo também a depreciação, a qual não representa saída de caixa.

A tabela a seguir demonstra o ebitda realizado *versus* o orçado para os períodos em estudo:

TABELA 8 - Ebitda Indústria de Laticínios.

Mês	Ebitda - Realizado (Em R\$)	Variação (%)	Ebita - Orçado (Em R\$)
Abril/2014	540.145	-21,03%	683.990
Maior/2014	704.181	2,36%	687.962
Junho/2014	796.556	72,03%	463.035

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

A indústria em estudo no mês de abril não atingiu o Ebitda orçado devido o faturamento orçado para o período não ter sido realizado. Já para os meses de maio e junho as variações do Ebitda foram positivas em relação ao orçado pela indústria conforme a DRE Anexo A. Estas variações se deram em função do volume de venda ter sido maior que o orçado para os períodos.

O Ebitda permite aos gestores visualizar a eficiência da indústria em gerar lucro, na sua atividade operacional. A seguir foi demonstrado na tabela 9, o resultado do período.

TABELA 9 - Resultado do período.

Mês	Resultado do Período - Realizado (Em R\$)	Variação (%)	Resultado do Período - Orçado (Em R\$)
Abril/2014	143.488	-50,00%	286.956
Maior/2014	303.836	-3,94%	316.283
Junho/2014	242.415	152,66%	95.946

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

Os resultados para o período de abril e maio foram inferiores ao orçado, um dos fatores foi o faturamento não ter se realizado conforme o orçado para os períodos em estudo. Já o mês de junho, conforme demonstrado na tabela anterior, foi superior ao estimado devido o faturamento realizado ter sido maior que o orçado para o período.

A Demonstração do Resultado apresentada neste trabalho, foi elaborada de forma analítica analisando-se todas as contas de resultado, permitindo aos gestores e aos usuários das informações contábeis uma visão econômica e financeira de todos os custos e despesas dos períodos analisados.

A análise horizontal das demonstrações da indústria em estudo permitiu aos usuários das informações conhecerem as alterações ocorridas nos períodos entre realizado *versus* orçado, contribuindo assim com a gestão econômica e operacional ou gestão econômica e financeira, e posteriormente para a tomada de decisão.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para manter a competitividade e favorável desempenho econômico, as empresas utilizam em seu plano prático e organizacional a contabilidade de custos. Sendo esta uma das ferramentas para gerenciar custos e fatores econômicos que contribuam para a maximização de investimentos e produção de qualidade com custos menores.

Em função de, na indústria em estudo, os custos serem um dos fatores que mais influenciam nos resultados, controlá-los é essencial para se atingir o objetivo da empresa que é o resultado positivo, ou seja, o lucro.

A contabilidade de custos exerce nas empresas a função de tomada de decisões, pois, através dela, é possível decidir fatores que influenciam nos processos produtivo e financeiro, tais como: compra de insumos, a continuidade de produção e venda de determinado produto, o preço de venda que irá praticar e várias outras decisões importantes que contribuam para a continuidade das atividades.

O presente estudo apresentou as terminologias utilizadas pela contabilidade de custos, os tipos de sistemas de custeios e a importância da contabilidade de custos na gestão e tomada de decisão.

Em análise aos dados fornecidos pela indústria foi possível verificar que, conhecer os custos e despesas no período e confrontar realizado *versus* o orçado, contribuem com a gestão auxiliando na tomada de decisões.

Para tanto os objetivos gerais e específicos do presente trabalho foram alcançados através da pesquisa bibliográfica em livros e artigos, e do estudo de caso na indústria demonstrando que a contabilidade de custos tem uma influência significativa, pois coleta, mensura, classifica e relata informações úteis às quais auxiliam e influenciam na tomada de decisões.

Através dos dados extraídos dos relatórios obtidos na indústria, foi possível identificar indicadores relevantes, tais como: o Ebitda, preço de venda, margem de contribuição, custo do produto vendido, despesas com vendas e administrativas e demais fatores que influenciam o resultado.

A aplicação dos resultados obtidos através do estudo de caso garantem a tomada de decisão na indústria com veracidade e integração de informações, pois analisam todo o processo produtivo, a estrutura econômica da organização e também o impacto dos custos, permitindo avaliar o desempenho e retorno da produção.

REFERÊNCIAS

BARTZ, Daniel; FANFA, Ingrid Pereira; ZONATTO, Vinicius Costa da Silva; KAPPEL, Rodrigo da Silveira; **Margem de contribuição como instrumento de gestão: Aplicação em uma indústria de extração e beneficiamento de minérios. ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v.VII, n.2, maio/ago. 2012. Disponível em <http://www.unisinos.br/abcustos/_pdf/232.pdf>. Acesso em: 29 set. 2014.

BERTÓ, Dalvio José; BEULKE, Rolando. **Gestão de custos**. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

CARARETO, Edson Soares; JAYME, Geancarlo; TAVARES, Maristela P. Zanella; VALE, Vildomar Pereira. **Gestão estratégica de custos: custos na tomada de decisão. Revista de Economia da UEG**, Anápolis (GO), v.2, n.2, jul./dez. 2006. Disponível em: <<http://www.nee.ueg.br/seer/index.php/economia/article/viewFile/125/122>> Acesso em: 29 set. 2014.

FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade de custos e análise das demonstrações**. 8. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos contabilidade e controle**. Tradução da 3ª edição norte-americana. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

HASHIMOTO, Fábio O. **A influência dos fatores estratégicos no desenho do sistema de gestão de custos em entidades fundacionais**. 2009. 95 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 2009. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-07102009-121850/>. Acesso em: 24 mar. 2014.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

MIQUELETTO, Eluiz Maria. **Formação do preço de venda: Uma análise do processo de formação de preço em empresas madeireiras de grande porte de Curitiba e Região Metropolitana**. 2008. 103p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal do Paraná. Disponível em: <<http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/system/files/documentos/Dissertacoes/D005.pdf>>. Acesso em: 03 out. 2014.

NASCIMENTO, Mariney da Silva. **Margem de contribuição no auxílio à tomada de decisão aplicada a um alambique**. 2005. 80p. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis294269>>. Acesso em: 29 set. 2014.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani César de. **Metodologia do trabalho científico: Métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo, RS: Universidade Feevale, 2013.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Ed. Cortez, 2010.

SILVA, Raimundo Nonato Sousa; LINS, Luiz dos Santos. **Gestão de custos: contabilidade, controle e análise**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

VELTER, Francisco; MISSAGIA, Luiz Roberto. **Contabilidade de custos e análise das demonstrações contábeis**: 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier Editora Ltda., 2012.

VIEIRA, Wilson Quemel. **A utilização da Contabilidade de Custos como ferramenta para a tomada de decisões nos Hotéis de lazer/Resorts que operam na Região Sul do Brasil**. 2004. 129p. Dissertação (Mestrado em Turismo e Hotelaria) - Universidade Vale do Itajaí Centro de Educação Balneário Camboriú. Balneário Camboriú, 2004. Disponível em: <http://www6.univali.br/tede/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=80> Acesso em: 29 set. 2014.

ANEXOS

LISTA DE ANEXOS

ANEXO A	Demonstração do resultado do exercício	41
ANEXO B	Notas explicativas do resultado apresentado.....	56

ANEXO A - Demonstração do resultado do exercício

Período: 30 de abril de 2014

Em reais

<u>Conta</u>	<u>Descrição</u>	Actual	Análise Horizontal	Orçamento
400.000	Vendas de Produtos - Brutas	6.790.537	-4,69%	7.124.762
410.000	ICMS s/ Vendas	(796.548)	-1,57%	(809.225)
415.000	ICMS Crédito Outorgado 5%	397.472	-15,80%	472.048
480.801	Receita c/ Subvenção de Investimento	85.493		71.248
416.000	ICMS s/ Substituição Tributária	(8.209)	0,00%	-
420.000	PIS/COFINS s/ Vendas	(40.393)	-11,07%	(45.419)
	Receita NET	6.428.353	-5,65%	6.813.414
435.200	Devoluções de Produtos	20.121	-68,91%	64.718
	Ajustes sobre vendas	20.121	-68,91%	64.718
	Receita Líquida - ROL - FOB	6.408.233	-5,04%	6.748.696
	Preço Médio de Vendas Praticado - Litros	2,6745	1,21%	2,6426
Custos Variáveis				
501.700	Requisição Insumos de Produção	2.578.689	-5,38%	2.725.257
	Custo com Insumos - Reais	2.578.689	-5,38%	2.725.257
	Custo com Insumos - Litros	1,0762	0,85%	1,0671
600.000	Ordenados e Salários - Produtivos	120.414	30,88%	92.000
600.100	Horas Extras - Produtivos	5.963	-27,98%	8.280
600.200	Provisão de Férias e 13o. Salário	41.684	105,95%	20.240
600.300	Enc. Previdenciários - INSS/FGTS	54.455	16,06%	46.920
611.700	Benefícios Funcionários	(4.228)	-110,07%	41.982
	Mão-de-obra - Reais	218.288	4,23%	209.422
	Mão-de-obra - Litros	0,0911	11,10%	0,0820
640.050	Energia Elétrica Utilizada	66.561	53,13%	43.468
640.260	Requisição de Insumos Energéticos	65.386	36,75%	47.815

644.400 Descartes de Materiais	22.984	174,06%	8.386
649.000 Manutenção e Conservação	110.696	49,80%	73.896
743.500 Análises e Supr. de Laboratório	10.935	-16,15%	13.040
647.350 Higiene/Limpeza e Sanitização	42.594	-14,79%	49.988
648.010 Pallets	-	0,00%	-
Outros Custos Diretos - Reais	319.156	282,80%	236.594
Outros Custos Diretos - Litros	0,1332	43,78%	0,0926
Total dos Custos Variáveis	3.116.133	-1,74%	3.171.274
Total dos Custos Variáveis - Litros	1,3005	4,73%	1,2418
Margem de Contribuição	3.292.100		3.577.423

Custos Indiretos de Fabricação

700.100 Salários e Ordenados - Adm. Produção	164.930	11,82%	147.500
700.130 Horas Extras - Adm. Produção	5.090	217,12%	1.605
700.150 Serviços Profissionais	15.000	-40,00%	25.000
700.200 Provisão de Férias e 13o. Salário	52.064	247,09%	15.000
711.400 Enc. Previdenciários - INSS/FGTS	82.596	41,59%	58.333
711.500 Benefícios Funcionários - Indiretos	21.847	-59,85%	54.407
Mão-de-obra Fixa	341.527	13,15%	301.845
740.350 Outras Receitas Não Operacionais	-	0,00%	-
740.550 Seguros Patrimoniais	6.724	-8,52%	7.350
740.850 Consultoria e Auditoria	12.620	-39,42%	20.833
741.050 Suprimento de Escritório	10.388	88,88%	5.500
741.100 Correios e Malotes	6.708	283,32%	1.750
741.200 Uniformes e Vestuários	5.492	99,72%	2.750
741.500 Transportes de Colaboradores	18.657	3,65%	18.000
743.210 Treinamento de Pessoal	571	-78,60%	2.667
743.550 Desp. Veículos/Comb/Lubrificantes	9.839	81,65%	5.417
743.600 Arrend. Mercantil - Leasing	13.102	-4,71%	13.750
743.700 Gastos com Copa e Cozinha	3.027	0,89%	3.000
743.850 Telefone e Telecomunicações	-	100,00%	3.500
744.000 Despesas de Viagens	24.424	144,24%	10.000
746.600 Equipamentos Segurança e EPI(s)	4.911	55,10%	3.167
Outros Custos de Manufatura Fixo	116.464	19,23%	97.683
760.000 Armazenagem de Prod. Acabado	4.548	-65,01%	13.000
Custo de Armazenagem	4.548	-65,01%	13.000
770.150 Depr - Inst. Industriais	8.263	297,34%	2.080

770.250 Depr - Imóveis	23.086	4,51%	22.091
770.300 Depr - Equipos de Informática	11.572	806,77%	1.276
770.350 Depr - Moveis e Utensílios	1.365	89,41%	721
770.370 Depr - Veículos	442	-45,16%	805
770.400 Depr - Máquinas e Equipamentos	90.022	-12,03%	102.328
Depreciação	134.750	4,21%	129.300
Custos Diretos Fixos	597.288	10,24%	541.829
CPV (custo produto vendido) em reais	3.713.421	0,01%	3.713.102
CPV (custo produto vendido) em litros	1,550	6,59%	1,454
Lucro Bruto	2.694.811	-11,23%	3.035.594
Vendas (Sales)			
800.005 Salários e Ordenados - Vendas	84.911	-37,57%	136.000
800.007 Serviços Profissionais	107.012	0,96%	106.000
800.009 Serviços Profissionais 2	-	0,00%	-
800.010 Enc. Previdenciários - INSS/FGTS	35.114	-44,18%	62.904
800.012 Provisão de Férias e 13o. Salário	38.564	47,05%	26.226
800.014 Benefícios Indiretos - Vendas	16.639	-78,40%	77.032
Ordenados e Benefícios - Comercial	282.241	-30,85%	408.162
800.050 Amostras e Bonificações - Soft	10.129	51,94%	6.667
800.051 Amostras e Bonificações - Cremelac	-	100,00%	4.167
800.052 Amostras e Bonificações - Creme Culinário	-	100,00%	4.167
800.053 Feiras e Eventos - Soft	70.300	100,00%	-
800.054 Feiras e Eventos - Cremelac	-	0,00%	-
800.055 Feiras e Eventos - Creme Culinário	-	0,00%	-
450.000 Fretes s/ Vendas	426.083	23,07%	346.223
800.056 Marketing & Propaganda - Soft	44.413	-76,33%	187.668
800.057 Marketing & Propaganda - Cremelac	-	100,00%	14.750
800.058 Marketing & Propaganda - Creme Culinário	-	0,00%	-
432.130 Acordos Comerciais - Rebate	471.346	0,16%	470.576
800.059 Aluguéis e Condomínios	11.491	-15,51%	13.600
800.065 Acordos Comerciais - Promocionais	-	0,00%	-
800.067 Telefone & Telecomunicações	2.845	-31,71%	4.167
800.070 Despesas de Viagens-Diretoria	69.148	-6,56%	74.000
800.090 (+/-) PDD - vencidos + 60 Dias	26.130	248,40%	7.500
800.095 Locação de Veículos	3.100	-81,76%	17.000
Demais Despesas - Vendas	1.134.987	-1,35%	1.150.485
Despesas Comerciais Variáveis			

435.199 Comissões s/ Vendas	70.353	-39,59%	116.458
Total Despesas Vendas - Variável	70.353	-39,59%	116.458
Total Despesas - Vendas	1.487.580	-11,19%	1.675.105
Administrativo			
800.100 Salários e Ordenados - Administração	71.860	-28,14%	100.000
800.105 Pró-Labore	-	100,00%	4.500
800.106 Serviços Profissionais	260.202	8,87%	239.000
800.107 Conselho Administrativo	-	0,00%	-
800.110 Enc. Previdenciários - INSS/FGTS	32.096	33,29%	24.079
800.120 Provisão de Férias e 13o. Salário	22.984	137,83%	9.664
800.130 Benefícios Indiretos - Adm.	65.855	20,71%	54.556
Ordenados e Benefícios - Administrativo	452.996	4,91%	431.799
811.150 Despesas Legais e Jurídicas	-	100,00%	2.000
811.250 Desp. Tributárias-Estado/Federal	49.238	23,10%	40.000
840.050 Energia Elétrica	1.430	-4,65%	1.500
840.600 Supr. de Informática e Licenças	32.996	-17,51%	40.000
840.650 Consultoria e Auditoria	164.074	-6,51%	175.500
840.720 Gastos com Copa e Cozinha	4.300	9,80%	3.917
840.730 Gastos com Aeronave	2.344	-74,42%	9.167
840.950 Donativos e Contribuições	1.370	-58,90%	3.333
841.050 Materiais de Escritório	2.881	-42,37%	5.000
841.100 Correios e Malotes	6.106	-8,41%	6.667
841.300 Desp. Veículos Comb. e Lubrificantes	13.781	83,75%	7.500
841.450 Despesas Bancárias	5.420	44,54%	3.750
843.210 Treinamento e Educação	4.622	-69,19%	15.000
843.850 Telefone & Telecomunicações	15.213	23,35%	12.333
844.000 Despesas de Viagens	39.090	4,24%	37.500
844.090 Manutenção e Conservação	5.973	19,45%	5.000
743.900 Indenizações Trabalhistas	-	100,00%	5.833
870.150 Amort - Software	10.913	-9,06%	12.000
870.250 Deprec.Amort.Mov.e Utensílios	1.769	36,11%	1.300
870.260 Depr - Aeronave	6.890	1,32%	6.800
870.300 Depr - Veículos	6.027	7,63%	5.600
870.400 Depr - Equipos Informática	4.778	76,97%	2.700
Demais Despesas - Administrativas	379.217	-5,76%	402.400
Total Despesas - Administrativas	832.213	-0,24%	834.199
Despesas Fixas - Sales & Admin	2.319.793	-7,55%	2.509.304

Lucro Operacional	375.018	-28,74%	526.290
	6%		8%
480.450 Despesas Financeiras Liquidas	59.569	0,49%	59.279
480.460 Desp. Financeiras/Multas s/ Tributos	53.264	-0,16%	53.351
432.150 Deságio na Alienação de Duplicatas	117.808	-0,63%	118.558
480.800 Outras Receitas Financeiras	(2.332)	96,66%	(1.186)
432.100 Descontos Concedidos	3.221	-65,48%	9.331
Outros Custos Financeiras	231.530	-3,26%	239.334
Lucro/Prej. antes de Impostos	143.488	-50,00%	286.956
890.000 Contrib. Social s/ o Lucro	-		-
890.100 IRPJ s/ o Lucro	-		-
Impostos sobre o Lucro	-		-
Lucro/Prej. Após os Impostos	143.488	-50,00%	286.956
	2,24%	991,03%	4,25%
EBITDA	540.145	-21,03%	683.990
<i>Depreciação</i>	<i>165.127</i>		<i>157.700</i>
<i>Lucro Operacional</i>	<i>375.018</i>		<i>526.290</i>
ESTATÍSTICAS			
Volume de Produção - UHT			
1 Bebida Láctea	2.171.891	31,63%	1.650.001
3 Creme Culinário	105.221	25,89%	83.582
Sub-total da linha UHT	2.277.112	31,35%	1.733.583
Utilização da capacidade industrial	41,40%	31,35%	31,52%
Volume de Vendas			
4 Bebida Láctea	2.374.894	-2,19%	2.428.175
5 Crème Culinário	28.828	-79,16%	138.315
6 Devoluções e Anulações de Vendas	(7.695)	-39,44%	(12.707)
Total de Volume de Vendas	2.396.027	-6,18%	2.553.782

Período: 31 de maio de 2014

Em reais

<u>Conta</u>	<u>Descrição</u>	Actual	Análise Horizontal	Orçamento
400.000	Vendas de Produtos - Brutas	6.947.243	0,15%	6.936.623
410.000	ICMS s/ Vendas	(708.662)	-2,54%	(727.128)
415.000	ICMS Crédito Outorgado 5%	395.700	-6,71%	424.158
480.801	Receita c/ Subvencao de Investimento	35.975		63.966
416.000	ICMS s/ Substituição Tributária	(34.353)	0,00%	-
420.000	PIS/COFINS s/ Vendas	(33.129)	-38,31%	(53.703)
	Receita NET	6.602.774	-0,62%	6.643.916
435.200	Devoluções de Produtos	373.420	1132,53%	30.297
	Ajustes sobre vendas	373.420	1132,53%	30.297
	Receita Líquida - ROL - FOB	6.229.354	-5,81%	6.613.619
	Preço Médio de Vendas Praticado - Litros	2,7037	-0,38%	2,7139
Custos Variáveis				
501.700	Requisição Insumos de Produção	2.316.004	-6,27%	2.470.850
	Custo com Insumos - Reais	2.316.004	-6,27%	2.470.850
	Custo com Insumos - Litros	1,0052	-0,86%	1,0139
600.000	Ordenados e Salários - Produtivos	93.500	1,63%	92.000
600.100	Horas Extras - Produtivos	9.650	16,55%	8.280
600.200	Provisão de Férias e 13o. Salário	26.320	30,04%	20.240
600.300	Enc. Previdenciários - INSS/FGTS	39.452	-15,92%	46.920
611.700	Benefícios Funcionários	24.052	-36,12%	37.651
	Mão-de-obra - Reais	192.974	-5,91%	205.091
	Mão-de-obra - Litros	0,0838	-0,48%	0,0842
640.050	Energia Elétrica Utilizada	40.337	-11,60%	45.631
640.260	Requisição de Insumos Energéticos	51.358	2,32%	50.194
644.400	Descartes de Materiais	12.356	40,35%	8.804
649.000	Manutenção e Conservação	92.562	19,32%	77.573

743.500 Análises e Supr. de Laboratório	17.520	27,98%	13.689
647.350 Higiene/Limpeza e Sanitização	51.456	-1,94%	52.476
648.010 Pallets	-	0,00%	-
Outros Custos Diretos - Reais	265.589	76,43%	248.366
Outros Custos Diretos - Litros	0,1153	13,10%	0,1019
Total dos Custos Variáveis	2.774.566	-5,12%	2.924.307
Total dos Custos Variáveis - Litros	1,2042	0,35%	1,2000
Margem de Contribuição	3.454.788		3.689.312
<u>Custos Indiretos de Fabricação</u>			
700.100 Salários e Ordenados - Adm. Produção	142.360	-3,48%	147.500
700.130 Horas Extras - Adm. Produção	2.365	47,35%	1.605
700.150 Serviços Profissionais	17.480	-30,08%	25.000
700.200 Provisão de Férias e 13o. Salário	58.229	288,20%	15.000
711.400 Enc. Previdenciários - INSS/FGTS	52.320	-10,31%	58.333
711.500 Benefícios Funcionários - Indiretos	46.574	15,77%	40.229
Mão-de-obra Fixa	319.329	11,01%	287.667
740.350 Outras Receitas Não Operacionais	-	0,00%	-
740.550 Seguros Patrimoniais	6.724	-8,52%	7.350
740.850 Consultoria e Auditoria	36.453	74,97%	20.833
741.050 Suprimento de Escritório	4.941	-10,17%	5.500
741.100 Correios e Malotes	1.759	0,53%	1.750
741.200 Uniformes e Vestuários	3.012	9,53%	2.750
741.500 Transportes de Colaboradores	18.000	0,00%	18.000
743.210 Treinamento de Pessoal	4.315	61,80%	2.667
743.550 Desp. Veículos/Comb/Lubrificantes	4.263	-21,30%	5.417
743.600 Arrend. Mercantil - Leasing	19.452	41,47%	13.750
743.700 Gastos com Copa e Cozinha	1.016	-66,13%	3.000
743.850 Telefone e Telecomunicações	-	100,00%	3.500
744.000 Despesas de Viagens	34.687	246,87%	10.000
746.600 Equipos Segurança e EPI(s)	4.232	33,65%	3.167
Outros Custos de Manufatura Fixo	138.854	42,15%	97.683
760.000 Armazenagem de Prod. Acabado	13.869	6,69%	13.000
Custo de Armazenagem	13.869	6,69%	13.000
770.150 Depr - Inst. Industriais	8.457	306,63%	2.080
770.250 Depr - Imóveis	23.086	4,51%	22.091
770.300 Depr - Equipos de Informática	11.004	762,29%	1.276

770.350 Depr - Moveis e Utensilios	1.300	80,43%	721
770.370 Depr - Veículos	442	-45,16%	805
770.400 Depr - Máquinas e Equipamentos	90.014	-12,03%	102.328
Depreciação	134.303	3,87%	129.300
Custos Diretos Fixos	606.355	14,92%	527.650
CPV (custo produto vendido) em reais	3.380.921	-2,06%	3.451.957
CPV (custo produto vendido) em litros	1,467	3,59%	1,417
Lucro Bruto	2.848.433	-9,91%	3.161.661
Vendas (Sales)			
800.005 Salários e Ordenados - Vendas	85.796	-36,91%	136.000
800.007 Serviços Profissionais	132.456	24,96%	106.000
800.009 Serviços Profissionais 2	-	0,00%	-
800.010 Enc. Previdenciários - INSS/FGTS	45.380	-27,86%	62.904
800.012 Provisão de Férias e 13o. Salário	34.320	30,86%	26.226
800.014 Benefícios Indiretos - Vendas	17.132	-53,09%	36.520
Ordenados e Benefícios - Comercial	315.084	-14,30%	367.650
800.050 Amostras e Bonificações - Soft	9.853	47,80%	6.667
800.051 Amostras e Bonificações - Cremelac	-	100,00%	4.167
800.052 Amostras e Bonificações - Creme Culinário	-	100,00%	4.167
800.053 Feiras e Eventos - Soft	3.000	100,00%	-
800.054 Feiras e Eventos - Cremelac	-	0,00%	-
800.055 Feiras e Eventos - Creme Culinário	-	0,00%	-
450.000 Fretes s/ Vendas	397.956	18,01%	337.224
432.130 Acordos Comerciais - Rebate	486.697	11,50%	436.485
800.056 Marketing & Propaganda - Soft	64.883	-85,18%	437.668
800.057 Marketing & Propaganda - Cremelac	-	100,00%	14.750
800.058 Marketing & Propaganda - Creme Culinário	-	0,00%	-
800.059 Alugueis e Condominios	13.600	0,00%	13.600
800.065 Acordos Comerciais - Promocionais	-	0,00%	-
800.067 Telefone & Telecomunicações	4.230	1,52%	4.167
800.070 Despesas de Viagens-Diretoria	98.360	32,92%	74.000
800.090 (+/-) PDD - vencidos + 60 Dias	9.456	26,08%	7.500
800.095 Locação de Veículos	-	100,00%	17.000
Demais Despesas - Vendas	1.088.036	-19,84%	1.357.394
Despesas Comerciais Variáveis			
435.199 Comissões s/ Vendas	85.887	-16,85%	103.297
Total Despesas Vendas - Variável	85.887	-16,85%	103.297

Total Despesas - Vendas	1.489.006	-18,56%	1.828.341
Administrativo			
800.100 Salários e Ordenados - Administração	81.839	-18,16%	100.000
800.105 Pró-Labore	1.787	-60,29%	4.500
800.106 Serviços Profissionais	250.952	5,00%	239.000
800.107 Conselho Administrativo	-	0,00%	-
800.110 Enc. Previdenciários - INSS/FGTS	35.456	47,25%	24.079
800.120 Provisão de Férias e 13o. Salário	17.115	77,10%	9.664
800.130 Benefícios Indiretos - Adm.	12.659	-45,94%	23.416
Ordenados e Benefícios - Administrativo	399.809	-0,21%	400.659
811.150 Despesas Legais e Jurídicas	-	100,00%	2.000
811.250 Desp. Tributárias-Estado/Federal	43.280	8,20%	40.000
840.050 Energia Elétrica	1.530	2,00%	1.500
840.600 Supr. de Informática e Licenças	35.943	-10,14%	40.000
840.650 Consultoria e Auditoria	193.452	10,23%	175.500
840.720 Gastos com Copa e Cozinha	1.215	-68,99%	3.917
840.730 Gastos com Aeronave	7.424	-19,01%	9.167
840.950 Donativos e Contribuições	5.652	69,56%	3.333
841.050 Materiais de Escritório	7.380	47,60%	5.000
841.100 Correios e Malotes	7.852	17,78%	6.667
841.300 Desp. Veículos Comb. e Lubrificantes	9.776	30,34%	7.500
841.450 Despesas Bancárias	4.054	8,10%	3.750
843.210 Treinamento e Educação	11.792	-21,39%	15.000
843.850 Telefone & Telecomunicações	15.829	28,34%	12.333
844.000 Despesas de Viagens	42.360	12,96%	37.500
844.090 Manutenção e Conservação	2.203	-55,95%	5.000
743.900 Indenizações Trabalhistas	-	100,00%	5.833
870.150 Amort - Software	11.469	-4,42%	12.000
870.250 Deprec.Amort.Mov.e Utensílios	1.830	40,79%	1.300
870.260 Depr - Aeronave	6.890	1,32%	6.800
870.300 Depr - Veículos	6.027	7,63%	5.600
870.400 Depr - Equipos Informática	4.320	59,99%	2.700
Demais Despesas - Administrativas	420.276	4,44%	402.400
Total Despesas - Administrativas	820.085	2,12%	803.059
Despesas Fixas - Sales & Admin	2.309.091	-12,25%	2.631.399
Lucro Operacional	539.341	1,71%	530.262
	9%		8%

480.450 Despesas Financeiras Líquidas	65.360	23,32%	52.999
480.460 Desp. Financeiras/Multas s/ Tributos	41.232	-13,56%	47.699
432.150 Deságio na Alienação de Duplicatas	128.756	21,47%	105.998
480.800 Outras Receitas Financeiras	(1.712)	61,53%	(1.060)
432.100 Descontos Concedidos	1.869	-77,59%	8.343
Outros Custos Financeiras	235.505	10,06%	213.979
Lucro/Prej. antes de Impostos	303.836	-3,94%	316.283
890.000 Contrib. Social s/ o Lucro	-		-
890.100 IRPJ s/ o Lucro	-		-
Impostos sobre o Lucro	-	-	-
Lucro/Prej. Após os Impostos	303.836	-3,94%	316.283
EBITDA	704.181	2,36%	687.962
<i>Depreciação</i>	<i>164.840</i>		<i>157.700</i>
<i>Lucro Operacional</i>	<i>539.341</i>		<i>530.262</i>
ESTATÍSTICAS			
Volume de Produção - UHT			
1 Bebida Láctea	2.121.108	31,91%	1.608.000
3 Creme Culinário	93.868	-1,97%	95.758
Sub-total da linha UHT	2.214.976	30,01%	1.703.758
Utilização da capacidade industrial	40,27%	30,01%	30,98%
Volume de Vendas			
4 Bebida Láctea	2.464.423	7,87%	2.284.620
5 Crème Culinário	-	100,00%	163.542
6 Devoluções e Anulações de Vendas	(160.436)	1327,26%	(11.241)
Total de Volume de Vendas	2.303.987	-5,46%	2.436.922

Período: 30 de junho de 2014

Em reais

<u>Conta</u>	<u>Descrição</u>	Actual	Análise Horizontal	Orçamento
400.000	Vendas de Produtos - Brutas CIF	8.461.456	35,31%	6.253.306
410.000	ICMS s/ Vendas	(1.000.781)	45,22%	(689.167)
415.000	ICMS Crédito Outorgado 5%	556.450	34,24%	414.527
480.801	Receita c/ Subvencao de Investimento	70.493		62.533
416.000	ICMS s/ Substituição Tributária	(24.031)	0,00%	-
420.000	PIS/COFINS s/ Vendas	(21.877)	7,55%	(20.342)
	Receita NET	8.041.711	33,56%	6.020.858
435.200	Devoluções de Produtos	163.032	450,61%	29.609
	Ajustes sobre vendas	163.032	450,61%	29.609
	Receita Líquida - ROL - FOB	7.878.679	31,50%	5.991.249
	Preço Médio de Vendas ROL/ L - FOB	2,6742	-1,85%	2,7247
Custos Variáveis				
501.700	Requisição Insumos de Produção	3.089.881	34,70%	2.293.880
	Custo com Insumos - Reais	3.089.881	34,70%	2.293.880
	Custo com Insumos - Litros	1,0488	0,53%	1,0432
600.000	Ordenados e Salários - Produtivos	102.018	10,89%	92.000
600.100	Horas Extras - Produtivos	14.600	76,33%	8.280
600.200	Provisão de Férias e 13o. Salário	24.078	18,96%	20.240
600.300	Enc. Previdenciários - INSS/FGTS	50.584	7,81%	46.920
611.700	Benefícios Funcionários	18.873	-52,82%	40.006
	Mão-de-obra - Reais	210.153	1,31%	207.446
	Mão-de-obra - Litros	0,0713	-24,39%	0,0943
640.050	Energia Elétrica Utilizada	43.168	-6,58%	46.209
640.260	Requisição de Insumos Energéticos	74.476	46,52%	50.830
644.400	Descartes de Materiais	39.017	337,65%	8.915
649.000	Manutenção e Conservação	120.528	53,43%	78.555
743.500	Análises e Supr. de Laboratório	24.976	80,17%	13.863

647.350 Higiene/Limpeza e Sanitização	64.886	22,10%	53.140
648.010 Pallets	-	0,00%	-
Outros Custos Diretos - Reais	367.053	533,30%	251.512
Outros Custos Diretos - Litros	0,1246	8,92%	0,1144
Total dos Custos Variáveis	3.667.087	33,21%	2.752.837
Total dos Custos Variáveis - Litros	1,2447	-0,58%	1,2519
Margem de Contribuição	4.211.592		3.238.411

Custos Indiretos de Fabricação

700.100 Salários e Ordenados - Adm. Produção	148.574	0,73%	147.500
700.130 Horas Extras - Adm. Produção	17.913	1016,10%	1.605
700.150 Serviços Profissionais	34.950	39,80%	25.000
700.200 Provisão de Férias e 13o. Salário	34.171	127,81%	15.000
711.400 Enc. Previdenciários - INSS/FGTS	72.488	24,26%	58.333
711.500 Benefícios Funcionários - Indiretos	65.379	36,38%	47.937
Mão-de-obra Fixa	373.475	26,44%	295.375
740.350 Outras Receitas Não Operacionais	-	0,00%	-
740.550 Seguros Patrimoniais	6.724	-8,52%	7.350
740.850 Consultoria e Auditoria	31.304	50,26%	20.833
741.050 Suprimento de Escritório	8.969	63,07%	5.500
741.100 Correios e Malotes	2.410	37,70%	1.750
741.200 Uniformes e Vestuários	8.241	199,66%	2.750
741.500 Transportes de Colaboradores	19.799	9,99%	18.000
743.210 Treinamento de Pessoal	-	100,00%	2.667
743.550 Desp. Veículos/Comb/Lubrificantes	10.611	95,89%	5.417
743.600 Locação de Máquinas	58.195	323,24%	13.750
743.700 Gastos com Copa e Cozinha	2.382	-20,61%	3.000
743.850 Telefone e Telecomunicações	-	100,00%	3.500
744.000 Despesas de Viagens	14.411	44,11%	10.000
746.600 Equipos Segurança e EPI(s)	8.039	153,85%	3.167
Outros Custos de Manufatura Fixo	171.083	75,14%	97.683
760.000 Armazenagem de Prod. Acabado	7.204	-53,82%	15.600
Custo de Armazenagem	7.204	-53,82%	15.600
770.150 Depr - Inst. Industriais	4.156	99,81%	2.080
770.250 Depr - Imóveis	22.776	3,10%	22.091
770.300 Depr - Equipos de Informática	1.449	13,52%	1.276
770.350 Depr - Moveis e Utensílios	1.342	86,18%	721

770.370 Depr - Veículos	442	-45,16%	805
770.400 Depr - Máquinas e Equipamentos	94.384	-7,76%	102.328
Depreciação	124.547	-3,68%	129.300
Custos Diretos Fixos	676.310	25,72%	537.959
CPV (custo produto vendido) em reais	4.343.397	31,99%	3.290.796
CPV (custo produto vendido) em litros	1,474	-1,49%	1,497
Lucro Bruto	3.535.282	30,91%	2.700.453
Vendas			
800.005 Salários e Ordenados - Vendas	62.078	-54,35%	136.000
800.007 Serviços Profissionais	172.180	62,43%	106.000
800.009 Serviços Profissionais 2	-	0,00%	-
800.010 Enc. Previdenciários - INSS/FGTS	31.767	-49,50%	62.904
800.012 Provisão de Férias e 13o. Salário	24.859	-5,21%	26.226
800.014 Benefícios Indiretos - Vendas	158.136	170,11%	58.545
Ordenados e Benefícios - Comercial	449.019	15,23%	389.675
800.050 Amostras e Bonificações - Soft	72.460	986,89%	6.667
800.051 Amostras e Bonificações - Cremelac	-	100,00%	4.167
800.052 Amostras e Bonificações - Creme Culinário	-	100,00%	4.167
800.053 Feiras e Eventos - Soft	250	100,00%	-
800.054 Feiras e Eventos - Cremelac	-	0,00%	-
800.055 Feiras e Eventos - Creme Culinário	-	0,00%	-
450.000 Fretes s/ Vendas	488.420	47,34%	331.493
432.130 Acordos Comerciais	623.299	31,63%	473.538
800.056 Marketing & Propaganda - Soft	35.361	-58,42%	85.046
800.057 Marketing & Propaganda - Cremelac	-	100,00%	14.750
800.058 Marketing & Propaganda - Creme Culinário	-	0,00%	-
800.059 Aluguéis e Condomínios	8.535	-37,24%	13.600
800.065 Acordos Comerciais - Promocionais	-	0,00%	-
800.067 Telefone & Telecomunicações	3.217	-22,80%	4.167
800.070 Despesas de Viagens-Diretoria	53.841	-15,87%	64.000
800.090 (+/-) PDD - vencidos + 60 Dias	-	100,00%	7.500
800.095 Locação de Veículos	2.377	-86,02%	17.000
Demais Despesas - Vendas	1.287.759	25,50%	1.026.094
Despesas Comerciais Variáveis			
435.199 Comissões s/ Vendas	90.366	-4,74%	94.860
Total Despesas Vendas - Variável	90.366	-4,74%	94.860

Total Despesas - Vendas	1.827.144	20,95%	1.510.629
Administrativo			
800.100 Salários e Ordenados - Administração	73.006	-26,99%	100.000
800.105 Pró-Labore	4.960	10,22%	4.500
800.106 Serviços Profissionais	257.586	7,78%	239.000
800.107 Conselho Administrativo	-	0,00%	-
800.110 Enc. Previdenciários - INSS/FGTS	32.891	36,59%	24.079
800.120 Provisão de Férias e 13o. Salário	17.658	82,72%	9.664
800.130 Benefícios Indiretos - Adm.	188.422	367,02%	40.346
Ordenados e Benefícios - Administrativo	574.523	37,58%	417.589
811.150 Despesas Legais e Jurídicas	-	100,00%	2.000
811.250 Desp. Tributárias-Estado/Federal	55.437	38,59%	40.000
840.050 Energia Elétrica	1.698	13,23%	1.500
840.600 Supr. de Informática e Licenças	24.955	-37,61%	40.000
840.650 Consultoria e Auditoria	236.383	-1,51%	240.000
840.720 Gastos com Copa e Cozinha	34.382	777,84%	3.917
840.730 Gastos com Aeronave	14.339	56,42%	9.167
840.950 Donativos e Contribuições	1.260	-62,20%	3.333
841.050 Materiais de Escritório	9.332	86,64%	5.000
841.100 Correios e Malotes	11.444	71,66%	6.667
841.300 Desp. Veículos Comb. e Lubrificantes	13.047	73,96%	7.500
841.450 Despesas Bancárias	4.663	24,35%	3.750
843.210 Treinamento e Educação	7.146	-52,36%	15.000
843.850 Telefone & Telecomunicações	18.685	51,50%	12.333
844.000 Despesas de Viagens	27.904	-25,59%	37.500
844.090 Manutenção e Conservação	930	-81,41%	5.000
743.900 Indenizações Trabalhistas	-	100,00%	5.833
870.150 Amort - Software	10.895	-9,21%	12.000
870.250 Deprec.Amort.Mov.e Utensílios	1.620	24,59%	1.300
870.260 Depr - Aeronave	6.890	1,32%	6.800
870.300 Depr - Veículos	6.027	7,63%	5.600
870.400 Depr - Equipos Informática	4.461	65,22%	2.700
Demais Despesas - Administrativas	491.498	5,27%	466.900
Total Despesas - Administrativas	1.066.021	20,52%	884.489
Despesas Fixas - Vendas & Admin	2.893.165	20,79%	2.395.118
Lucro (Prejuízo) Operacional	642.117	110,30%	305.335
	8%		5%

480.450 Despesas Financeiras Liquidas	112.419	116,76%	51.862
480.460 Desp. Financeiras/Multas s/ Tributos	43.240	-7,36%	46.676
432.150 Deságio na Alienação de Duplicatas	236.529	128,04%	103.724
480.800 Outras Receitas Financeiras	(1.065)	2,65%	(1.037)
432.100 Descontos Concedidos	8.579	5,09%	8.164
Outros Custos Financeiras	399.701	90,89%	209.389
Lucro/Prej. antes de Impostos	242.415	152,66%	95.946
890.000 Contrib. Social s/ o Lucro	-		-
890.100 IRPJ s/ o Lucro	-		-
Impostos sobre o Lucro	-	-	-
Lucro/Prej. Após os Impostos	242.415	152,66%	95.946
EBITDA	796.556	72,03%	463.035
<i>Depreciação</i>	<i>154.440</i>		<i>157.700</i>
<i>Lucro Operacional</i>	<i>642.117</i>		<i>305.335</i>
ESTATÍSTICAS			
Volume de Produção - UHT			
1 Bebida Láctea	3.149.815	50,94%	2.086.758
Sub-total da linha UHT	3.149.815	50,94%	2.086.758
Utilização da capacidade industrial	57,27%	50,94%	37,94%
Volume de Vendas			
4 Bebida Láctea	2.995.283	35,54%	2.209.951
6 Devoluções e Anulações de Vendas	(49.096)	344,32%	(11.050)
Total de Volume de Vendas	2.946.187	33,98%	2.198.902

ANEXO B - Notas explicativas do resultado apresentado**Período: 30 de Abril de 2014****Em Reais**

1 - O Ebitda realizado foi de R\$ 540 contra R\$ 683 mil orçados, abaixo da expectativa prevista.

2 - O volume de vendas realizado do período foi de 158 mil litros abaixo do orçado, o preço médio de vendas ficou dentro do projetado.

3 - Custos Variáveis:

3.1 - A Requisição de insumos neste mês apresentou uma variação de -5,38% em relação ao orçado.

3.2 - A mão de obra em litros ficou acima do orçado em (11,10%) motivo contratação de serviços temporários no período.

4 - Os outros custos diretos ficaram acima do orçado apresentando uma variação de 43,78% em relação ao orçado, por litro vendido. Pontos importantes a serem observados:

- O descarte de materiais representou variação de 174,06% conforme informação da área de produção o motivo foi produto fora dos padrões de qualidade;
- Requisição de Insumos Energéticos um consumo maior de óleo diesel, motivo utilização em um tempo maior do gerador; e amônia houve um consumo maior para o período.
- Manutenção e conservação variação de 49,80% em relação ao orçamento necessidade de manutenção conforme planos de trabalho da indústria;
- Houve um maior consumo de energia elétrica no período que será avaliado.

5 - As despesas com vendas no período teve uma variação de -11,19%, porem os fretes sobre vendas do período em análise ficaram acima do orçado em 23,07%.

6 - Devido o volume de vendas no período ter sido abaixo do orçado o resultado do período teve uma variação negativa de (- 50,00%).

Período: 31 de Maio de 2014**Em Reais**

1 - O Ebitda realizado foi de R\$ 704 contra R\$ 687 mil orçados.

2 - O volume de vendas realizado do período foi de 180 mil litros abaixo do orçado, o preço médio de vendas ficou dentro do projetado. As devoluções de vendas para o período ficaram acima do orçado motivo desacordo comercial.

3 - Custos Variáveis:

3.1 - A Requisição de insumos neste mês apresentou uma variação de -6,27% em relação ao orçado.

4 - Embora as despesas com vendas tenha tido uma variação negativa de (-19,84%) em relação ao orçamento os fretes sobre vendas no período teve uma variação positiva em relação ao orçado no período de 18,01%.

5 - O resultado no período foi de R\$ 304 mil contra um orçamento de R\$ 317.

Período: 30 de Junho de 2014**Em Reais**

1 - O Ebitda realizado foi de R\$ 796.556 contra R\$ 463 mil orçados, acima da expectativa prevista.

2 - Destaque positivo para os volumes de venda, 785 mil litros acima do orçado, mesmo assim o preço médio de venda ficou abaixo do orçado motivo que se dá pelos seguintes fatores:

- O volume orçado para devolução era de 11.050 e no mês o realizado foi de 49.096, problemas de produção.

3 - Custos Variáveis:

3.1 - A Requisição de insumos neste mês apresentou uma variação de 34,70% em relação ao orçado, motivo volume de vendas superior ao volume orçado do período.

3.2 - A mão de obra em litros ficou abaixo do orçado em (24,39%) motivo que se deu pelo volume de vendas ter sido acima do orçado. Custo com mão de obra teve um variação positiva de 10,89%. A justificativa é aumento na capacidade de produção o que motivou o aumento no quadro de funcionários conforme solicitação da área de produção.

As Horas extras 100% ocasionou uma variação de 76,33% em relação ao orçado, necessidade de produção no domingo e feriados para atender a demanda da fábrica.

Mesmo após estas variações foi possível verificar que o CPV do período foi satisfatório, variação de 2,51%, o que não comprometeu o resultado (lucro).

4 - Os outros custos diretos ficaram acima do orçado apresentando uma variação de 8,92% em relação ao orçado, por litro vendido. Pontos importantes a serem observados:

- O descarte de materiais representou variação de 337,65% conforme informação da área de produção o motivo foi produto fora dos padrões de qualidade;
- Requisição de Insumos Energéticos um consumo maior de óleo diesel, motivo utilização em um tempo maior do gerador;
- Manutenção e conservação variação de 53,43% em relação ao orçamento necessidade de manutenção conforme planos de trabalho da indústria;
- Outro fator relevante foi análise de laboratório aumento na demanda de análise, conforme necessidade de um número maior de análise para garantir a qualidade dos produtos.

5 - A margem de contribuição variável no período foi superior ao orçado em reais, mas em litros ficou 0,06 centavos abaixo devido o preço médio de venda ter ficado abaixo do orçado.

6 - Os outros custos de manufatura fixa sofreu alteração em quase todas as contas do grupo.

- Locação de máquinas motivo descarregamento nova máquina do para o processo produtivo e limpeza da Estação de Tratamento e Esgoto.
- A variação significativa ocorrida na conta uniforme e vestuários, equipamentos de segurança são custos fixos, mas devido às contratações é normal uma variação.

As demais contas são variações normais devido a grande demanda ocorrida na fábrica.

7 - As despesas com vendas no período teve uma variação de 20,95%,

- Frete sobre vendas ficou acima do orçado 47,34% verificar o fator que desvirtuou o realizado x versus orçado;
- A variação dos impostos sobre vendas e acordo comercial são fatores que quanto maior o volume vendido maior variação irão sofrer já os fretes sobre vendas e devolução de produtos são fatores que devem ser observados junto às áreas responsáveis que não devem ser tratados como situações sazonais.

Ações a serem tomadas para realização do orçamento:

- Frete sobre vendas será necessário um controle maior por parte da área de logística, será adquirido um software denominado frete embarcado, onde será criada tabela de preços promovendo assim o gerenciamento das contratações de frete sobre vendas.

8 - Despesas administrativas:

8.1 - O grupo de Ordenados e salários variação de 37,58%, devido os benefícios aos funcionários ser classificados para o Centro de Custo do Recurso Humano, demais sofreram variações positivas motivadas por reclassificação contábil.

8.2 - O grupo demais despesas administrativas sofreu variação de 12,03%, a conta que de maior variação foi Gastos com Copa e Cozinha o motivo foi Evento Planejamento em São Paulo.

9 - A empresa conseguiu ter um resultado positivo de 152,66% em relação ao orçado.