

Gestão de custos em uma mini usina de beneficiamento de leite de cabra: um estudo de caso na AGUBEL

Valquiria BRAZ TAVARES (UEPB) - valquiriabtavares@gmail.com

Lílian Perobon Mazzer (UEPB) - lilian_mazer@yahoo.com.br

Resumo:

Este trabalho busca conhecer o custo da produção de leite de cabra da Associação Gestora da Usina de Beneficiamento de Lácteos - AGUBEL, nos anos de 2011 e 2012, através dos métodos de custeio por absorção e custeio variável. O semiárido paraibano é historicamente uma região assolada pelas secas, e o desenvolvimento da caprinocultura leiteira tem se destacado pela resistência dos animais às intempéries climáticas, e por proporcionar aos pequenos produtores familiares a permanência em seu habitat natural. Para atingir os objetivos, foi realizado um estudo de caso, exploratório, descritivo, por meio de uma pesquisa quantitativa, qualitativa e bibliográfica. Os resultados obtidos para o ano de 2012 foram aproximadamente 35% inferiores aos resultados de 2011, consequência do aumento dos custos unitários de 2012, tanto pelo custeio por absorção quanto pelo custeio variável, associada a redução da receita no mesmo período. Contudo foi identificado que a receita da AGUBEL foi superior aos custos e despesas, tanto em 2011, quanto em 2012. O lucro é reinvestido em melhorias na infraestrutura física da mini usina, bem como na compra de novos equipamentos no intuito de expandir o mix de produtos beneficiados.

Palavras-chave: *Caprinocultura leiteira. Custeio por absorção. Custeio variável.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Gestão de custos em uma mini usina de beneficiamento de leite de cabra: um estudo de caso na AGUBEL

Resumo

Este trabalho busca conhecer o custo da produção de leite de cabra da Associação Gestora da Usina de Beneficiamento de Lácteos - AGUBEL, nos anos de 2011 e 2012, através dos métodos de custeio por absorção e custeio variável. O semiárido paraibano é historicamente uma região assolada pelas secas, e o desenvolvimento da caprinocultura leiteira tem se destacado pela resistência dos animais às intempéries climáticas, e por proporcionar aos pequenos produtores familiares a permanência em seu *habitat* natural. Para atingir os objetivos, foi realizado um estudo de caso, exploratório, descritivo, por meio de uma pesquisa quantitativa, qualitativa e bibliográfica. Os resultados obtidos para o ano de 2012 foram aproximadamente 35% inferiores aos resultados de 2011, consequência do aumento dos custos unitários de 2012, tanto pelo custeio por absorção quanto pelo custeio variável, associada a redução da receita no mesmo período. Contudo foi identificado que a receita da AGUBEL foi superior aos custos e despesas, tanto em 2011, quanto em 2012. O lucro é reinvestido em melhorias na infraestrutura física da mini usina, bem como na compra de novos equipamentos no intuito de expandir o *mix* de produtos beneficiados.

Palavras-chave: Caprinocultura leiteira. Custeio por absorção. Custeio variável.

Área Temática: 2. Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

A relação entre família, trabalho e terra é muito íntima na região Nordeste do Brasil, onde a agricultura familiar é o principal meio de produção, as peculiaridades locais levam a um fortalecimento dessa forma de produção onde os recursos necessários são de domínio das famílias, não sendo necessários grandes investimentos para tornar a produção viável. A produção do leite de cabra tem se destacado no Brasil como uma atividade rentável, que não necessita de muitos investimentos, seja em área ou mesmo em equipamentos, que possa ser desenvolvida de forma familiar (HOLANDA JUNIOR *et al*, 2008).

Nesse contexto, a região do semiárido Nordestino e especificamente a Paraíba tem encontrado na caprinocultura uma oportunidade de manutenção dos pequenos produtores em seu *habitat* natural uma vez que “a caprinocultura do semiárido [...] tem assegurado elevado nível de emprego e gerado renda para os padrões do semiárido, de tal forma que atende as necessidades socioeconômicas diante das restrições existentes” (DAL MONTE *et. al*. 2010, p. 94). Na atual conjuntura de mercado, para que se possa comercializar um produto como o leite, é necessário algumas adequações do produto que nem sempre o pequeno produtor sozinho é capaz de atender. Dessa forma é comum encontrar associações de produtores que visam beneficiar o produto em pequenas usinas que possam atender as necessidades do mercado. Diante desta realidade local e pela dificuldade de investimentos, as pequenas usinas surgiram com uma solução plausível para os produtores da região. Nesse contexto, conhecer os custos de produção dessas pequenas usinas tem sua importância para saber se essa produção está sendo realmente vantajosa para o pequeno produtor.

Nesta circunstância, este estudo se propõe a conhecer as mini-usinas de beneficiamento de leite de cabra, com a seguinte questão de pesquisa: qual o custo da produção de leite de cabra da AGUBEL, calculado através dos métodos de custeio variável e absorção?

Para responder este questionamento, o presente trabalho tem por objetivo geral *Conhecer o custo da produção de leite de cabra da Associação Gestora da Usina de Beneficiamento de Lácteos - AGUBEL, nos anos de 2011 e 2012, através dos métodos de custeio por absorção e custeio variável*. Para alcançar o objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos: Conhecer o processo produtivo da AGUBEL; identificar os custos diretos, indiretos, fixos e variáveis relacionados ao processo produtivo e; verificar o impacto do custo de produção na receita.

2 Contabilidade de Custos

A contabilidade estuda os fenômenos que possam de alguma forma afetar o patrimônio de uma entidade, oferecendo informações para seus usuários acerca das variações. De acordo com Basso (2005, p.22) contabilidade pode ser conceituada como:

Ciência que estuda, controla e observa o patrimônio das entidades nos seus aspectos quantitativo (monetário) e qualitativo (físico) e que, como conjunto de normas, preceitos e regras gerais, se constitui na técnica de coletar, catalogar e registrar os fatos que nele ocorre, bem como de acumular, resumir e revelar informações de suas variações e situação, especialmente de natureza econômico-financeiro.

Para este trabalho, a Contabilidade de Custos é o assunto com maior enfoque, já que segundo Ribeiro (2009, p. 13) a Contabilidade de Custos “constituiu-se em importante instrumento de controle e atribuição de custos aos produtos”.

Leone (2008, p.19) define contabilidade de custos da seguinte forma:

A Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

Neste sentido, a Contabilidade de Custos além de desempenhar o papel de verificar os custos relativos aos produtos, precisa, de acordo com a necessidade de mercado, por meio dos sofisticados sistemas de custeios, esta também adequada para as inovações emergentes tanto no aspecto contábil, quanto no econômico (DAL MONTE *et. al.* 2010).

2.1 Métodos de custeio

Os métodos de custeio são aqueles onde os custos são alocados aos produtos, de forma que possam oferecer segurança no processo de tomada de decisão por parte dos representantes da organização. Horngren (2004, p.89) comenta que “os sistemas de custeio são elaborados para satisfazer as necessidades gerais dos administradores”. Com tudo, a escolha de um sistema de custeio auxilia o processo de tomada de decisão, com embasamento nas informações disponibilizadas. Possuir um sistema de custeio que proporcione aos gestores uma tomada de decisão mais segura favorece o alcance de sucesso por parte da organização. Essa demarcação de um sistema de custeio, passa inevitavelmente pela definição de custo unitário.

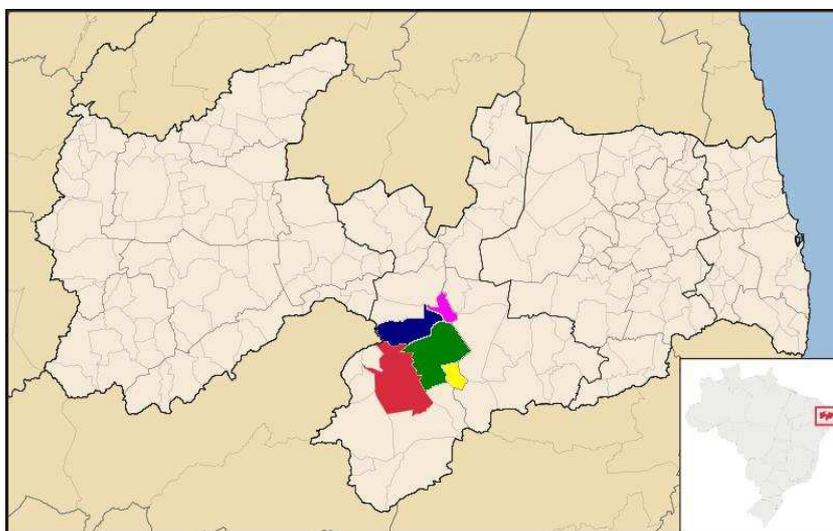
Diante do exposto, a importância de um sistema de custeio está atrelada a necessidade que o usuário possui, na aplicação das informações oferecidas pelo mesmo, ao passo que está aplicação seja voltada para que os objetivos organizacionais sejam atingidos de forma satisfatória. Neste sentido, Guinzelli *et al* (2012, p. 2) tratando da importância da escolha do sistema de custeio pela organização, afirma que cada método de custeio possui sua forma própria de aplicação. “Portanto, para que a entidade obtenha um bom resultado deve optar entre os vários métodos existentes, qual se adéqua com suas necessidades e objetivos, oferecendo uma eficiente gestão de custos, que permita reduzir custos e, conseqüentemente, aumentar os lucros”. Para o presente trabalho, será realizado um comparativo dos resultados da aplicação de dois sistemas de custeios, o custeio por absorção e o custeio variável.

2.2 A caprinocultura no cariri ocidental paraibano

Uma das formas de adaptação ao ambiente, por suas características físicas e uma série de outros fatores, é a caprinocultura, seja de corte ou leiteira, que tem se mostrado como uma das principais alternativas que os moradores dessa região têm encontrado para tornar possível sua permanência em seu local de origem. Os caprinos se adaptam perfeitamente às condições encontradas no semiárido, não sendo necessários muitos cuidados para sua manutenção, além de que recentemente, moradores de outras regiões passaram a descobrir nos caprinos mais uma possibilidade econômica com sua carne, leite, pele e seus derivados.

A caprinocultura leiteira tem se mostrado como um fator importante que auxilia principalmente o pequeno produtor rural a se manter no campo e conseguir sustentar sua família. Tal fato acontece pela excelente adaptação que os caprinos apresentam ao clima e vegetação da região. Mas, para que se possa comercializar o leite de cabra são necessárias algumas adequações em seu processamento, que impossibilitaria o pequeno produtor de comercializar sozinho este produto. Dessa forma surgiram em algumas associações, mini usinas de processamento do leite, que possibilita ao pequeno produtor fornecer matéria-prima para beneficiamento e posterior comercialização ou distribuição desse leite.

Nesse contexto, o município de Sumé-PB se destaca, pois está inserido na micro região do cariri ocidental da Paraíba e se apresenta como um dos principais beneficiadores de leite de cabra, tendo em vista a quantidade de municípios atendidas, uma vez que a AGUBEL é responsável pelo beneficiamento do leite da cabra produzido nos municípios de Sumé, Coxixola, Serra Branca, Parari e São José dos Cordeiros, todos localizados no Estado da Paraíba. Na Figura 1 pode-se observar geograficamente a localização dos municípios que tem o leite de cabra beneficiado pela AGUBEL.



Fonte: Adaptado de <http://www.uep.cnps.embrapa.br/solos/index.php?link=pb>

Figura 1 – Localização dos Municípios atendidos pela AGUBEL

A micro região do Cariri representa 21,7% da área total do Estado da Paraíba, e como já citado, o bioma caatinga é propício para a criação de caprinos, de forma que o desenvolvimento da atividade leiteira tem contribuído para o desenvolvimento da base da agricultura familiar.

3 Metodologia

Esta pesquisa é tipificada como exploratória - descritiva, que conforme a literatura é caracterizada quando existe pouco conhecimento sobre a temática abordada. Seu objetivo é conhecer com profundidade o assunto, para torná-lo mais explícito ou ainda elaborar questões/hipóteses para o prosseguimento da pesquisa. (RAUPP e BEUREN, 2006; SILVA, 2008). Já a pesquisa do tipo descritiva tem por característica a preocupação em apenas observar os fatos, registrá-los e analisá-los sem que o pesquisador venha a interferir neles (RAUPP e BEUREN, 2006). Martins e Theóphilo (2009, p. 107) afirmam que “as pesquisas quantitativas são aquelas em que os dados e as evidências coletados podem ser quantificados, mensurados”.

Esta pesquisa enquadra-se então como sendo de caráter quantitativo no que tange à abordagem do problema, pois de acordo com Silva (2008), o emprego de métodos ou técnicas estatísticas desde as mais simples, como percentagem, está incluído neste tipo de pesquisa. Contudo, foram utilizados além de percentagem e média, outros métodos característicos da quantificação da pesquisa. As análises meramente quantitativas acabam por limitar, de certa forma, os procedimentos. A análise qualitativa não coloca os dados estatísticos como centro da análise da pesquisa, mas leva em consideração outros fatores que permeiam as relações sociais. (SILVA, 2008).

Assim, pela utilização de outros fatores não-quantitativos, como os critérios de rateio que mesmo ao tratar de números, tem sua escolha baseada em outros aspectos, esta pesquisa pode também se enquadrar como sendo qualitativa.

3.1 A AGUBEL

Associação Gestora da Usina de Beneficiamento de Lácteos - AGUBEL está localizada na Fazenda Agreste, zona rural do município de Sumé, no Estado da Paraíba, encontra-se inscrita sob o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) do Ministério da Fazenda, Nº: 07.067.013/0001-27 e Ins. Estadual: 16.143.908-0. Atualmente a AGUBEL fabrica somente o leite de cabra pasteurizado integral com o registro no Serviço de Inspeção Federal (SIF) nº 1.893. A associação é composta apenas pelos administradores da usina e sua criação se deu para a realização do beneficiamento do leite de cabra.

A fixação dos preços pagos pela aquisição do leite e pelo processo de beneficiamento deste leite é definida por Resolução do Grupo Gestor do Programa de Aquisição de Alimentos (PAA), composto por membros de vários Ministérios. É interessante destacar, que desde 2009, o valor pago pelo beneficiamento do leite é o mesmo: R\$ 0,52/litro. Os valores pagos aos produtores no Estado da Paraíba diferem um pouco dos demais, já que além dos R\$ 1,30/litro, recebidos do Governo Federal, os produtores, e somente estes, recebem um abono, dado por determinação do Governo do Estado da Paraíba, no valor de R\$ 0,10/litro, desde maio de 2012, tal medida foi anunciada no intuito de suprir as necessidades dos produtores especialmente no período das secas.

4 Custos e despesas apurados na AGUBEL

Após o conhecimento de como se dá o processo de beneficiamento do leite realizado pela AGUBEL, além de informações obtidas por meio de questionamentos levantados junto ao administrador da usina, a secretária executiva disponibilizou as informações e documentos como notas fiscais, relatórios de controle de despesas, dentre outros, e foi possível realizar a classificação dos custos existentes no processo de beneficiamento do leite, além das despesas encontradas na usina durante os anos de 2011 e 2012.

O Quadro 1 evidencia os custos obtidos pela AGUBEL, no ano de 2011. Observa-se que os custos existentes referem-se à mão-de-obra, a remuneração dos funcionários, energia elétrica, que para este tipo de atividade de produção garante o funcionamento das máquinas,

com exceção da caldeira que funciona pela queima de lenha e por isso a AGUBEL possui um gerador, caso o fornecimento de energia seja interrompido, compõem ainda os custos os insumos materiais e equipamentos para trabalho.

Meses	Mão de obra	Energia Elétrica	Insumos Materiais	Equipamentos para trabalho	Depreciação de máquinas	Total Mensal
JAN	4.256,33	1.936,20	4.643,67	280,26	3.750,00	14.866,46
FEV	3.947,33	1.685,11	3.227,79	280,26	3.750,00	12.890,49
MAR	3.947,33	1.336,24	4.655,79	280,26	3.750,00	13.969,62
ABR	3.947,33	1.253,88	3.557,79	280,26	3.750,00	12.789,26
MAI	3.947,33	1.220,36	4.032,79	280,26	3.750,00	13.230,74
JUN	3.947,33	1.024,46	3.856,29	280,26	3.750,00	12.858,34
JUL	4.847,33	992,90	3.227,79	280,26	3.750,00	13.098,28
AGO	4.667,33	1.134,69	4.425,79	280,26	3.750,00	14.258,07
SET	4.667,33	1.164,28	4.331,96	280,26	3.750,00	14.193,83
OUT	4.720,33	1.423,16	4.492,79	280,26	3.750,00	14.666,54
NOV	4.667,33	1.495,70	6.616,57	280,26	3.790,91	16.850,77
DEZ	4.487,33	1.507,95	4.552,79	280,26	3.790,91	14.619,24
Total	52.049,96	16.174,93	51.621,81	3.363,12	45.081,82	168.291,64

Fonte: Elaborado pela autora com dados fornecidos pela AGUBEL, 2013

Quadro 1 - Custos da AGUBEL 2011

Vale ressaltar que o processo de beneficiamento acontece de forma contínua, sem divisão por etapas, tanto que os colaboradores não são divididos por setores produtivos, atuando em todo o processo produtivo. Portanto para a realização deste trabalho, considerou-se o processo com um setor único, sem divisões. Observa-se que nos custos incorridos nos anos de 2011 e 2012, foram incluídos nos custos relativos à mão-de-obra, o 13º salário, 1/3 de férias e o FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço), os valores foram diluídos durante os 12 (doze) meses do ano, uma vez que o funcionário recebe proporcionalmente aos meses trabalhados. Os custos com energia elétrica não variam muito, já que estão diretamente ligados à quantidade de leite beneficiada, quanto mais leite processado, maior o consumo de energia, como não ocorreram grandes variações na quantidade de leite beneficiada, os custos com energia elétrica também não passaram por grandes mudanças. A única exceção entre os equipamentos, que não funciona alimentada pela energia elétrica, é a caldeira, que é alimentada à lenha.

Nos custos com insumos estão incluídos os materiais envolvidos no processo de beneficiamento e pasteurização. Os custos com equipamentos de trabalho incluem custos com os materiais usados nos testes para recepção do leite e nos realizados durante todo o processo.

Quanto aos custos com depreciação de máquinas, estes foram calculados com base na quantidade de máquinas existentes na AGUBEL. A depreciação foi calculada com base na vida útil dos equipamentos ser de 10 (dez) anos, já que todos eles são confeccionados nas mais severas normas de higiene e em aço inoxidável, assim a depreciação será de 10% ao ano. O valor total dos equipamentos para o cálculo da depreciação inicial foi de R\$ 450.000,00 para o ano de 2011, o que representou uma depreciação mensal de R\$ 3.750,00, entretanto no mês de novembro foram adquiridos novos equipamentos, que somados resultaram no valor de R\$ 4.909,25. Esta aquisição por sua vez impactou no valor da depreciação dos meses de novembro e dezembro, tendo em vista que os valores dos maquinários se elevaram um pouco com tais aquisições. Cabe salientar que nos cálculos referentes ao custo de depreciação, além do maquinário utilizado diretamente no processo, também foram inseridos os cálculos referentes ao caminhão de entrega.

No Quadro 2 verifica-se as informações referentes ao custo da associação no ano de 2012, que diferem sutilmente das informações do ano de 2011.

Meses	Mão de obra	Energia Elétrica	Insumos Materiais	Equipamentos para trabalho	Depreciação de máquinas	Total Mensal
JAN	4.516,92	1.104,12	4.470,62	358,56	3.415,23	13.865,45
FEV	4.516,92	1.546,90	4.041,32	358,56	3.498,56	13.962,26
MAR	4.516,92	1.585,68	3.929,12	358,56	3.498,56	13.888,84
ABR	4.516,92	1.506,18	4.515,27	358,56	3.646,06	14.542,99
MAI	4.516,92	1.539,55	4.085,57	358,56	3.646,06	14.146,66
JUN	4.516,92	1.491,94	3.599,12	358,56	3.646,06	13.612,60
JUL	4.516,92	1.306,89	3.899,12	358,56	3.722,06	13.803,55
AGO	4.516,92	1.289,26	4.215,62	358,56	3.827,90	14.208,26
SET	4.516,92	1.156,96	4.041,12	358,56	3.827,90	13.901,46
OUT	4.516,92	928,27	4.445,62	358,56	3.827,90	14.077,27
NOV	4.516,92	1.008,77	4.445,62	358,56	3.827,90	14.157,77
DEZ	5.822,92	925,76	4.640,62	358,56	3.827,90	15.575,76
Total	55.509,04	15.390,28	50.328,74	4.302,72	44.212,09	169.742,87

Fonte: Elaborado pelas autoras com dados fornecidos pela AGUBEL, 2013

Quadro 2 - Custos da AGUBEL 2012

O custo com energia elétrica, assim como no ano anterior, em 2012 não passou por grandes oscilações, assim como os insumos materiais, nem nos custos relacionados aos equipamentos de trabalho.

Quanto à depreciação para o ano de 2012, o valor inicial dos equipamentos foi de R\$ 409.982,76, também com depreciação anual relativa a 10%, o que representou um valor de depreciação mensal de R\$ 3.415,23, entretanto já no mês de fevereiro, a entidade adquiriu uma caldeira no valor de R\$ 10.000,00, elevando o valor da depreciação mensal para R\$ 3.498,56. Em abril, a AGUBEL comprou um tanque homogeneizador no valor de R\$ 17.700,00, elevando novamente a depreciação mensal para R\$ 3.646,06. No mês de julho foi adquirido um crioscópio por R\$ 9.120,00, que elevou a depreciação mensal para R\$ 3.722,06. Em agosto foi comprado um crioscópio eletrônico (R\$ 12.701,00) conduzindo a depreciação mensal para R\$ 3.827,90, que se manteve constante até o final do ano de 2012. Cabe ressaltar que todos os equipamentos adquiridos em 2012 possuem vida útil avaliada em 10 (dez) anos.

No setor administrativo da AGUBEL, foram identificadas despesas, para o ano de 2011, como pode ser visto no Quadro 3. Cabe ressaltar o aparecimento de despesas com o local de distribuição em Sumé, que serve como apoio no momento da distribuição do leite para as famílias inscritas no Programa Fome Zero / Leite da Paraíba.

O Quadro 4 apresenta as despesas referentes ao ano de 2012 da AGUBEL. A principal diferença entre as despesas elencadas nos anos de 2011 e 2012 se dá nas despesas relativas à viagens/estadia/alimentação. Tal fato se deu pela redução das viagens por conta da AGUBEL, uma vez que ela deixou de atender o município de Barra de Santa Rosa, fica distante cerca de 216 Km da sede da AGUBEL, o que resultou em uma minimização significativa tanto nas despesas com combustível, quanto nas despesas relacionadas a esta classificação e por isso as despesas com combustível também sofreram variações, sendo levado em consideração ainda, reajustes no preço do litro do óleo diesel.

Observando os quadros referentes às despesas de 2011 e 2012, se pode notar mais uma vez, que a maior variação entre os valores são alusivos aos dispêndios com combustível e viagens/estadia/alimentação, uma vez que em 2012, a AGUBEL passou a atuar apenas nos municípios mais próximos à sua sede, o que impactou no total das despesas.

XXI Congresso Brasileiro de Custos – Natal, RN, Brasil, 17 a 19 de novembro de 2014

DESPESAS	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total
Aluguel	40,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	590,00
Eletricista	-	-	-	-	600,00	-	350,00	-	-	-	-	-	950,00
Energia Elétrica	15,76	15,63	15,59	18,07	18,28	18,36	24,41	18,41	40,18	24,50	23,80	26,11	259,10
ICMS	-	-	-	-	-	-	-	-	161,00	-	-	-	161,00
Internet	65,00	65,00	65,00	65,00	65,00	65,00	65,00	65,00	65,00	65,00	65,00	65,00	780,00
Material de Limpeza	178,26	172,68	213,03	187,26	186,36	183,72	172,46	196,46	189,56	192,42	186,37	187,42	2.246,00
Outros	255,00	-	25,00	-	-	-	-	-	320,00	1.622,00	-	-	2.222,00
Resp. Técnico	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	6.000,00
Serviços Contábeis	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	2.400,00
Téc. Maquinário	870,00	-	-	1.500,00	1.500,00	-	3.000,00	380,00	102,00	-	-	-	7.352,00
Telefone	88,00	94,52	125,23	85,61	87,80	64,36	59,87	104,45	95,46	86,84	108,25	95,44	1.095,83
Viagens/Estadia/Alimentação	679,00	850,00	1.665,00	1.480,00	2.035,00	2.560,00	2.065,00	1.945,00	1.745,00	1.775,00	1.885,00	1.775,00	20.459,00
Combustível	3.500,00	2.950,00	3.150,00	3.200,00	3.220,00	3.150,00	3.120,00	3.150,00	3.010,00	3.050,00	3.150,00	3.150,00	37.800,00
Total Desp. OP.	6.391,02	4.897,83	6.008,85	7.285,94	8.462,44	6.791,44	9.606,74	6.609,32	6.478,20	7.565,76	6.168,42	6.048,97	82.314,93

Fonte: Elaborado pela autora com dados fornecidos pela AGUBEL, 2013.

Quadro 3 - Despesas da AGUBEL 2011

DESPESAS	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total
Aluguel (ponto Sumé)	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	600,00
Energia Elétrica (ponto Sumé)	33,76	37,52	46,32	45,52	40,19	20,27	19,63	24,26	28,16	32,46	42,53	25,43	396,05
ICMS	-	-	1.700,00	-	-	80,00	-	-	-	-	-	-	1.780,00
Internet	65,00	65,00	65,00	65,00	65,00	65,00	65,00	65,00	65,00	65,00	65,00	65,00	780,00
Material de Limpeza	196,58	187,92	192,75	198,93	184,53	178,53	169,25	189,23	168,14	186,28	179,26	185,25	2.216,65
Outros	193,00	136,00	136,00	22,00	345,00	113,00	65,00	-	100,00	-	80,00	147,00	1.337,00
Resp. Técnico	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	6.000,00
Serviços Contábeis	285,00	285,00	285,00	285,00	285,00	285,00	285,00	285,00	285,00	285,00	285,00	285,00	3.420,00
Téc. Maquinários	200,00	-	-	-	-	160,00	-	-	575,00	-	-	-	935,00
Telefone	105,23	122,75	109,50	106,13	106,48	108,56	102,27	102,23	119,59	110,26	115,56	123,02	1.331,58
Viagens/Estadia/Alimentação	1.730,00	1.685,00	1.620,00	630,00	585,00	585,00	360,00	360,00	360,00	405,00	450,00	450,00	9.220,00
Combustível	3.840,00	3.720,00	3.888,00	3.600,00	3.792,00	3.792,00	3.720,00	3.840,00	3.888,00	3.816,00	3.828,00	3.720,00	45.444,00
Total Desp. OP.	7.198,57	6.789,19	8.592,57	5.502,58	5.953,20	5.937,36	5.336,15	5.415,72	6.138,89	5.450,00	5.595,35	5.550,70	73.460,28

Fonte: Elaborado pela autora com dados fornecidos pela AGUBEL, 2013.

Quadro 4 - Despesas da AGUBEL 2012

4.1 Método de custeio por absorção

A realização deste estudo, para calcular o custeio por absorção, foram considerados o total de custos incorridos no processo, e apresentados nos Quadros 1 e 2, anteriormente apresentados, para os anos de 2011 e 2012 respectivamente.

Quanto às receitas, a empresa tem como fonte única o repasse do valor referente ao beneficiamento do leite, onde a produção é adquirida pelo Governo Federal e Estadual, nos programas Fome Zero e Leite da Paraíba, respectivamente, onde o valor pago por cada litro de leite já é fixado pelo Estado em R\$ 1,82/litro, durante o ano de 2011, sendo que destes, obrigatoriamente R\$ 1,30/litro, é o valor repassado da matéria-prima, ou seja, o valor repassado ao produtor. Consequentemente, o valor que a AGUBEL efetivamente recebe pelo beneficiamento do leite de cabra é de R\$ 0,52/litro. Como toda a produção da AGUBEL é consumida pelos programas já citados, os valores de custo unitário, encontrado pelo método de custeio absorção para o ano de 2011, está apresentado pelo Quadro 5.

Mês	Custos (R\$)	Quantidade Produzida (L)	Custo Unitário (R\$/L)
Janeiro	14.866,46	90.241	0,16
Fevereiro	12.890,49	74.002	0,17
Março	13.969,62	69.655	0,20
Abril	12.789,26	61.035	0,21
Maio	13.230,74	49.892	0,27
Junho	12.858,34	51.082	0,25
Julho	13.098,28	55.854	0,23
Agosto	14.258,07	73.710	0,19
Setembro	14.193,83	81.393	0,17
Outubro	14.666,54	74.682	0,20
Novembro	16.850,77	78.415	0,21
Dezembro	14.619,24	93.232	0,16
TOTAL GERAL	168.291,64	853.193	0,20

Fonte: Elaborado pelas autoras com dados fornecidos pela AGUBEL, 2013

Quadro 5 - Custo Unitário 2011

Os valores encontrados para o ano de 2012 estão elencados no Quadro 6. É interessante ressaltar que no ano de 2012 ocorreu um reajuste nos valores pagos pelo Governo para o litro de leite. Até o mês de abril, cada litro de leite de cabra custava para o Governo o valor de R\$ 1,82, sendo R\$ 1,30 para o produtor, e R\$ 0,52 para a usina responsável pelo beneficiamento. A partir de 1º de maio, os valores foram reajustados, sendo que o produtor passou a receber R\$ 1,40, mas a usina continuou recebendo os mesmo R\$ 0,52 pelo beneficiamento, o que representou um custo total de R\$ 1,92, mas o Governo Federal repassa apenas R\$ 1,82, a diferença de R\$ 0,10 é um abono oferecido pelo Governo do Estado da Paraíba, para o produtor.

Mês	Custos (R\$)	Quantidade Produzida (L)	Custo Unitário (R\$)
Janeiro	13.865,45	94.395	0,15
Fevereiro	13.962,26	96.909	0,14
Março	13.888,84	82.133	0,17
Abril	14.542,99	74.620	0,19
Maio	14.146,66	61.191	0,23
Junho	13.612,60	45.537	0,30
Julho	13.803,55	45.447	0,30
Agosto	14.208,26	47.099	0,30
Setembro	13.901,46	33.530	0,41

Outubro	14.077,27	33.547	0,42
Novembro	14.157,77	36.437	0,39
Dezembro	15.575,76	59.071	0,26
TOTAL GERAL	169.742,87	709.916	0,24

Fonte: Elaborado pelas autoras com dados fornecidos pela AGUBEL, 2013.

Quadro 6 - Custo Unitário 2012

Comparando os anos de 2011 e 2012, se pode verificar que houve um aumento no valor do custo unitário. Tal acréscimo é reflexo do crescimento do custo total, atraído principalmente pelos custos com a mão-de-obra utilizada no processo produtivo. Como o método de custeio por absorção apropria todos os custos, independentemente do volume produzido, mesmo que a produção aumente, e conseqüentemente o custo unitário diminua, o custo total mensal não sofrerá alteração.

4.2 Método de Custeio Variável

A aplicação do método de custeio variável leva em consideração a aplicação somente dos custos e despesas variáveis que ocorrem na produção. Dessa forma os custos variáveis são aqueles que oscilam de acordo com as mudanças na produção. Os custos variáveis unitários dos produtos para o ano de 2011 estão representados no Quadro 7.

Mês	Custos (R\$)	Quantidade Produzida (L)	Custo Unitário (R\$)
Janeiro	11.116,46	90.241	0,12
Fevereiro	9.140,49	74.002	0,12
Março	10.219,62	69.655	0,15
Abril	9.039,26	61.035	0,15
Mai	9.480,74	49.892	0,19
Junho	9.108,34	51.082	0,18
Julho	9.348,28	55.854	0,17
Agosto	10.508,07	73.710	0,14
Setembro	10.443,83	81.393	0,13
Outubro	10.916,54	74.682	0,15
Novembro	13.059,86	78.415	0,17
Dezembro	10.828,33	93.232	0,12
TOTAL GERAL	123.209,82	853.193	0,14

Fonte: Elaborado pelas autoras com dados fornecidos pela AGUBEL, 2013.

Quadro 7 - Custo unitário pelo custeio variável 2011

Assim como no custeio por absorção, os resultados encontrados pelo custeio variável nos meses de janeiro, junho e outubro elevam a média do custo unitário pela aquisição das embalagens para acondicionamento do leite beneficiado. O Quadro 8 apresenta o custo unitário pelo método de custeio variável para o ano de 2012.

Mês	Custos (R\$)	Quantidade Produzida (L)	Custo Unitário (R\$)
Janeiro	10.450,22	94.395	0,11
Fevereiro	10.463,70	96.909	0,11
Março	10.390,28	82.133	0,13
Abril	10.896,93	74.620	0,15
Mai	10.500,60	61.191	0,17
Junho	9.966,54	45.537	0,22
Julho	10.081,49	45.447	0,22
Agosto	10.380,36	47.099	0,22
Setembro	10.073,56	33.530	0,30

Outubro	10.249,37	33.547	0,31
Novembro	10.329,87	36.437	0,28
Dezembro	11.747,86	59.071	0,20
TOTAL GERAL	125.530,78	709.916	0,18

Fonte: Elaborado pelas autoras com dados fornecidos pela AGUBEL, 2013.

Quadro 8 - Custo unitário pelo custeio variável 2012

Vale salientar que no custeio variável, os custos fixos não são contabilizados, dessa forma os valores encontrados tendem a ser relativamente menores, se comparados os valores obtidos no custeio por absorção, entretanto o custeio variável não é o método de custeio aceito pela legislação brasileira, sendo sua utilização indicada apenas para fins gerenciais.

4.3 Comparação dos Resultados entre o Custeio por Absorção e o Custeio Variável

Com os dados encontrados pode-se fazer uma comparação entre os resultados obtidos pelo custeio por absorção e o custeio variável para os anos de 2011 e 2012. No Quadro 9 estão demonstrados os resultados obtidos utilizando o método de custeio por absorção para o ano de 2011, em seguida o Quadro 10 apresenta os dados aferidos para o ano de 2012, também utilizando o custeio por absorção.

Pode-se notar ao comparar os resultados encontrados nos anos de 2011 e 2012, que existe uma disparidade considerável entre os resultados encontrados. Tal diferença pode ser reflexo das baixas receitas auferidas nos meses de setembro, outubro e novembro de 2012, que foi muito abaixo dos níveis identificados nos outros meses. Esta redução nas receitas representa uma diminuição na quantidade de leite beneficiado, que por sua vez reflete o difícil período de escassez pluviométrica, dificultado a obtenção de ração para os animais e a consequente produção de leite. Pode-se observar que as reduções da receita bruta, com uma relativa manutenção nos custos totais, reduziram o lucro bruto no ano de 2012, se comparado aos resultados do ano de 2011. A pouca incidência das chuvas no ano de 2012, funcionaram como um efeito dominó para a produção do leite, pois os produtores não tinham ração suficiente para alimentar os animais, o que influencia diretamente em sua produção de leite.

Os dados referentes ao custeio variável dos anos de 2011 e 2012 estão apresentados nos Quadros 11 e 12 respectivamente. Analisando tais dados, é possível identificar que as maiores variações, ocorreram por das despesas variáveis, que nos meses de fevereiro, abril, julho e agosto se elevaram, contribuindo para um resultado bem inferior no ano de 2012, se comparado ao ano de 2011. Outro fator interessante é que a AGUBEL não possui custos com matéria-prima, já que a mesma é contratada para realizar o processo de beneficiamento do leite, consequentemente também não fica com produto final em estoque, pois todo o leite beneficiado é entregue as famílias contempladas pelo programa Fome Zero/Leite da Paraíba. Assim não ocorreram variações nos valores encontrados com a aplicação dos métodos de custeio por absorção e variável.

Demonstração dos Resultados	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total
Receita Bruta	46.925,32	38.481,04	36.220,60	31.738,20	25.943,84	26.562,64	29.044,08	38.329,20	42.324,36	38.834,64	40.775,80	48.480,64	443.660,36
Custo Total	14.866,46	12.890,49	13.969,62	12.789,26	13.230,74	12.858,34	13.098,28	14.258,07	14.193,83	14.666,54	16.850,77	14.619,24	168.291,64
Lucro Bruto	32.058,86	25.590,55	22.250,98	18.948,94	12.713,10	13.704,30	15.945,80	24.071,13	28.130,53	24.168,10	23.925,03	33.861,40	275.368,72
Despesas Operacionais	6.391,02	4.897,83	6.008,85	7.285,94	8.462,44	6.791,44	9.606,74	6.609,32	6.478,20	7.565,76	6.168,42	6.048,97	82.314,93
Custos Fixos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Lucro Líquido	25.667,84	20.692,72	16.242,13	11.663,00	4.250,66	6.912,86	6.339,06	17.461,81	21.652,33	16.602,34	17.756,61	27.812,43	193.053,79

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2013.

Quadro 9 – Demonstração dos resultados pelo método de custeio por absorção 2011

Demonstração dos Resultados	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total
Receita Bruta	49.085,40	50.392,68	42.709,16	38.802,40	31.819,32	23.679,24	23.632,44	24.491,48	17.435,60	17.444,44	18.947,24	30.716,92	369.156,32
Custo Total	13.865,45	13.962,26	13.888,84	14.542,99	14.146,66	13.612,60	13.803,55	14.208,26	13.901,46	14.077,27	14.157,77	15.575,76	169.742,87
Lucro Bruto	35.219,95	36.430,42	28.820,32	24.259,41	17.672,66	10.066,64	9.828,89	10.283,22	3.534,14	3.367,17	4.789,47	15.141,16	199.413,45
Despesas Operacionais	7.198,57	6.789,19	8.592,57	5.502,58	5.953,20	5.937,36	5.336,15	5.415,72	6.138,89	5.450,00	5.595,35	5.550,70	73.460,28
Custos Fixos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Lucro Líquido	28.021,38	29.641,23	20.227,75	18.756,83	11.719,46	4.129,28	4.492,74	4.867,50	(2.604,75)	(2.082,83)	(805,88)	9.590,46	125.953,17

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2013.

Quadro 10 – Demonstração dos resultados pelo método de custeio por absorção 2012

Demonstração dos Resultados	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total
Receita Bruta	46.925,32	38.481,04	36.220,60	31.738,20	25.943,84	26.562,64	29.044,08	38.329,20	42.324,36	38.834,64	40.775,80	48.480,64	443.660,36
Custo Variável (-)	(11.116,46)	(9.140,49)	(10.219,62)	(9.039,26)	(9.480,74)	(9.108,34)	(9.348,28)	(10.508,07)	(10.443,83)	(10.916,54)	(13.059,86)	(10.828,33)	(123.209,82)
Despesa Variável (-)	(5.482,26)	(3.972,68)	(5.053,03)	(6.367,26)	(7.541,36)	(5.893,72)	(8.707,46)	(5.671,46)	(5.527,56)	(6.639,42)	(5.221,37)	(5.112,42)	(71.190,00)
Margem de Contribuição (=)	30.326,60	25.367,87	20.947,95	16.331,68	8.921,74	11.560,58	10.988,34	22.149,67	26.352,97	21.278,68	22.494,57	32.539,89	249.260,54
Custo Fixo (-)	(3.750,00)	(3.750,00)	(3.750,00)	(3.750,00)	(3.750,00)	(3.750,00)	(3.750,00)	(3.750,00)	(3.750,00)	(3.750,00)	(3.790,91)	(3.790,91)	(45.081,82)
Despesa Fixa (-)	(908,76)	(925,15)	(955,82)	(918,68)	(921,08)	(897,72)	(899,28)	(937,86)	(950,64)	(926,34)	(947,05)	(936,55)	(11.124,93)
Resultado (=)	25.667,84	20.692,72	16.242,13	11.663,00	4.250,66	6.912,86	6.339,06	17.461,81	21.652,33	16.602,34	17.756,61	27.812,43	193.053,79

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2013.

Quadro 11 – Demonstração dos resultados pelo método de custeio variável 2011

Demonstração dos Resultados	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total
Receita Bruta	49.085,40	50.392,68	42.709,16	38.802,40	31.819,32	23.679,24	23.632,44	24.491,48	17.435,60	17.444,44	18.947,24	30.716,92	369.156,32
Custo Variável (-)	(10.450,22)	(10.463,70)	(10.390,28)	(10.896,93)	(10.500,60)	(9.966,54)	(10.081,49)	(10.380,36)	(10.073,56)	(10.249,37)	(10.329,87)	(11.747,86)	(125.530,78)
Despesa Variável (-)	(6.159,58)	(5.728,92)	(7.536,75)	(4.450,93)	(4.906,53)	(4.908,53)	(4.314,25)	(4.389,23)	(5.091,14)	(4.407,28)	(4.537,26)	(4.502,25)	(60.932,65)
Margem de Contribuição (=)	32.475,60	34.200,06	24.782,13	23.454,54	16.412,19	8.804,17	9.236,70	9.721,89	2.270,90	2.787,79	4.080,11	14.466,81	182.692,89
Custo Fixo (-)	(3.415,23)	(3.498,56)	(3.498,56)	(3.646,06)	(3.646,06)	(3.646,06)	(3.722,06)	(3.827,90)	(3.827,90)	(3.827,90)	(3.827,90)	(3.827,90)	(44.212,09)
Despesa Fixa (-)	(1.038,99)	(1.060,27)	(1.055,82)	(1.051,65)	(1.046,67)	(1.028,83)	(1.021,90)	(1.026,49)	(1.047,75)	(1.042,72)	(1.058,09)	(1.048,45)	(12.527,63)
Resultado (=)	28.021,38	29.641,23	20.227,75	18.756,83	11.719,46	4.129,28	4.492,74	4.867,50	(2.604,75)	(2.082,83)	(805,88)	9.590,46	125.953,17

Fonte: Elaborado pelas autoras, 2013.

Quadro 12 – Demonstração dos resultados pelo método de custeio variável 2012

Outro fator interessante na análise são os valores de lucro, comparando os anos de 2011 e 2012. Em 2012 houve uma redução de aproximadamente 35% em relação aos valores de 2011, esse dado é reflexo da diminuição da quantidade de leite beneficiado, já que nesse período a região foi castigada pela seca, reduzindo os índices produtivos. É necessário ainda frisar que neste estudo não foram realizadas as correções monetárias dos períodos estudados, embora Girão *et al* (2012) ao analisar vários trabalhos que tratam acerca da correção monetária, verifica que a ausência desse tipo de correção não tem proporcionado mudanças significativas nos valores obtidos.

É interessante ressaltar que os valores encontrados tanto pelo custeio variável, quanto pelo custeio por absorção são exatamente iguais. Tal fato acontece pela não existência de estoques ao final do processo de beneficiamento do leite, de forma que toda volume beneficiado é repassado para os beneficiários do programa Fome Zero/Leite da Paraíba, permanecendo com estoques.

Existe ainda outra diferenciação quando se observa o custeio por absorção e custeio variável, é a diferença entre lucro bruto e margem de contribuição. A margem de contribuição “é a contribuição que cada unidade de produto, ao ser vendida, oferece para a empresa compor o montante que deverá cobrir os custos fixos, as despesas totais e formar o lucro” (RIBEIRO 2009, P.465). Dessa forma a margem de contribuição apresenta quanto cada produto ajuda para cobrir os custos fixos e as despesas, gerando o resultado da empresa, transformando-se em uma ferramenta potencial no processo de tomada de decisão. Já o lucro bruto, calculado no custeio por absorção, é a subtração dos custos totais da receita bruta, gerando um lucro que ainda é passível de outras deduções como as despesas operacionais.

De forma geral, pode-se verificar que a receita aferida na AGUBEL é superior que os custos e despesas, tanto no ano de 2011, quanto no ano de 2012. O lucro obtido pela associação é destinado à melhoria da infraestrutura da entidade que está buscando ampliar seu *mix* de produtos, com a fabricação de *iogurtes* e outros produtos derivados do leite, necessitando de outros investimentos, previstos para implantação no primeiro semestre de 2014. Outra destinação de parte do lucro obtido é a provisão para suprir eventuais necessidades, como os prejuízos atingidos nos meses de setembro, outubro e novembro do ano de 2012.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As mini usinas que beneficiam o leite de cabra assumem um importante papel na economia da região. Cada vez mais as exigências sanitárias estabelecem normas de higienização que praticamente inviabilizam a comercialização do leite e de seus derivados por pequenos produtores, pois muitos deles não possuem condições de implantar normas sanitárias que satisfaçam tais exigências. Assim as mini usinas proporcionam aos pequenos produtores a possibilidade de beneficiar sua produção de forma higienicamente correta.

Outra importante parceria é o Programa Leite da Paraíba, que atua com colaborador do Programa Fome Zero do Governo Federal, comprando o leite dos pequenos produtores e custeando seu beneficiamento para depois de todo o processo aconteça a distribuição do leite para as famílias carentes cadastradas no programa.

Para que o objetivo geral fosse satisfeito, além do conhecimento de como ocorre o processo de beneficiamento da empresa, também foram identificados os custos fixos e variáveis, diretos e indiretos, necessários para o cálculo do custeio por absorção e do custeio variável.

Para a aplicação dos métodos de custeio por absorção e custeio variável, foi necessário conhecer como se dá o processo produtivo da AGUBEL, a fim de identificar os custos existentes. Analisando os custos encontrados nos anos de 2011 e 2012, observou-se um

acréscimo nos totais calculados, sendo que os valores em 2012 foram superiores as encontrados em 2011.

Foi verificado que a empresa não adota nenhum método de custeio. Os resultados obtidos demonstram que a AGUBEL, no ano de 2011 obteve um custo unitário médio de R\$ 0,21 por cada litro beneficiado. Já no ano de 2012, o custo unitário médio foi de R\$ 0,26 com o uso do método de custeio por absorção. Com a utilização do método de custeio variável, os valores encontrados foram de R\$ 0,19 em 2011; e R\$ 0,25 em 2012. Contudo observou-se que os valores encontrados para 2012, em ambos os custeios, foi superior ao encontrado em 2011, tal fato pode ser reflexo da diminuição do volume de leite beneficiado. Os valores encontrados para os 02 (dois) anos analisados foram relativamente semelhantes, havendo uma variação de no máximo R\$ 0,02 (Dois centavos) do custo unitário médio em 2011 com relação a 2012.

O impacto do custo da produção na receita bruta, no ano de 2011 alcançou níveis próximos de 40%, em quanto no ano de 2012, aproximadamente 50%, considerando o custeio por absorção. Pelo custeio variável, os níveis foram de aproximadamente 37%, e para o ano de 2012, de 47%. Assim, pode-se verificar que tanto pelo custeio por absorção, quanto pelo custeio variável, os valores encontrados no ano de 2012 exerceram um impacto maior nas receitas da AGUBEL.

Futuros estudos podem ser ampliados à cadeia produtiva, buscando conhecer os custos não somente do processo de beneficiamento, mas desde o pequeno produtor familiar, muito embora não haja uma padronização por parte desses criadores, para o desenvolvimento da caprinocultura leiteira. Outro ponto que poderá ser abordado posteriormente é um comparativo entre os custos de beneficiamento de outros produtos, como o *iogurte*, já que a AGUBEL está tentando autorização do Ministério da Agricultura para ampliar o *mix* de produtos, e assim verificar melhor o impacto dos custos de beneficiamento de leite no custeio total da AGUBEL.

REFERÊNCIAS

BASSO, Irani Paulo. *Contabilidade Geral Básica*. 3ª ed. rev. Ijuí: Ed. Unijuí, 2005.

DAL MONTE, H. L. B.; COSTA, R.G.; HOLANDA JUNIOR, E. V.; CRUZ, G. R. B.; MENEZES, M. P.C. *Mensuração dos Custos e Avaliação de rendas em Sistemas de Produção de Leite Caprino nos Cariris Paraibanos*. Revista brasileira de zootecnia (Online). 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rbz/v39n11/v39n11a29.pdf>>. Acesso em: 12 ago. 2012.

GIRÃO, L. F. A. P.; MARTINS, Vinícius Gomes; SILVA, J. D. G.; Ventura, A. F. A.. *Reflexos do Custo Histórico Corrigido nos Indicadores Financeiros: um estudo no sistema de cooperativa de crédito SICOOB Nordeste no ano de 2010*. INTERFACE, v. 9, p. 54-71, 2012. Disponível em: <<http://ccsa.ufrn.br/ojs/index.php/interface/index>>. Acesso em: 27 ago. 2013.

GUINZELLI, B.; CERUTTI, F. A. F; BATTISTI, L. *Método de custeio: um estudo de caso na Indústria de Erva Mate Cerutti LTDA*. In: XIX Congresso Brasileiro de Custos, 2012, Bento Gonçalves - RS. XIX Congresso Brasileiro de Custos - A internacionalização das Empresas como fator estratégico para o crescimento, 2012. p. 1-15. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3665>. Acesso em: 19 jul. 2013.

HOLANDA JUNIOR, E. V.; MEDEIROS, H. R.; DAL MONTE, H.L.B.; COSTA, R. G. da.; PIMENTA FILHO, E.C.. *Custo de produção de leite de cabra no Nordeste*. In: VII Semana de Caprinocultura e Ovinocultura/ZOOTEC2008, 2008, João Pessoa. Custo de produção de

leite de cabra no Nordeste, 2008. Disponível em:

<<http://www.alice.cnptia.embrapa.br/bitstream/doc/534170/1/AACCustodeproducaodeleitedecabranaregiaoNordeste.pdf>>. Acesso em: 08 ago. 2012.

HORNGREN, Charles T.. *Contabilidade de custos*. V.1, 11^a ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Curso de Contabilidade de Custos*. 2^a ed, 5 reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (ORG). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3^a ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RIBEIRO, Osni Moura. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da, *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses*. 2^a ed, 2 reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.