

**André Luiz das Neves**

**O MÉTODO DE CUSTEIO DIRETO COMO FERRAMENTA PARA GERAR  
INFORMAÇÕES PARA O CONTROLE E GESTÃO DA PRODUÇÃO DE UMA  
FAZENDA MARINHA**

Monografia submetida ao Departamento de Ciências Contábeis, do Centro Sócio-Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Dr. Pedro José von Mecheln

**Florianópolis  
2007**

**ANDRÉ LUIZ DAS NEVES**

Esta Monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo nota (média)....., atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

---

Dra. Elisete Dahmer Pfitscher  
Coordenadora de Monografia

Banca examinadora:

---

Prof. Pedro José von Mecheln – Dr.  
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

---

Prof<sup>ª</sup>. Alessandra Vasconcelos Gallon  
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

---

Prof. Waltamir Barreiros  
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

**Florianópolis, fevereiro de 2007.**

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, primeiramente, aos meus queridos pais pela educação prestada e oportunidades dadas, as quais algumas vezes de certa forma não foram bem reconhecidas, também pela amizade e todo o carinho recebido, tornando tranquilos meus estudos. Aos meus queridos irmãos, Anna Paula e Thiago, que também ajudaram na conclusão de meus estudos.

Aos meus amigos, que compreenderam e respeitaram minha ausência nas horas de estudo.

Ao meu orientador, Professor Dr. Pedro José von Mecheln, pela dedicação nos momentos de orientação e leitura de meu trabalho.

A todos os professores e colegas de graduação que de alguma maneira me apoiaram a chegar até aqui.

E, em especial, a Deus, autor da minha vida, que me deu a oportunidade de concluir este curso e colocou em meu caminho a minha mulher, Taiana, inseparável companheira, que me incentivou desde o início na dedicação de meus estudos.

NEVES, André Luiz. **O Método de Custeio Direto como ferramenta para gerar informações para o controle e gestão da produção de uma fazenda marinha.** 2007. 44 p. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

## RESUMO

Possuindo cerca de noventa por cento da produção nacional de ostras, a ostreicultura no Estado de Santa Catarina vem crescendo e se tornando cada vez mais uma alternativa de renda para os proprietários de fazendas marinhas. Hoje, em qualquer comunidade costeira, encontramos um produtor de ostras e com isso, a competitividade do mercado tem criado necessidades de flexibilização por parte dos gestores das empresas. Com isso, acentua-se a necessidade de informações que auxiliem os administradores nas tomadas de decisão. Nesse sentido, a contabilidade para fins gerenciais pode auxiliar o empreendedor no planejamento e na tomada de decisão. Como a metodologia deste trabalho, utilizou-se quanto ao procedimento técnico o estudo de caso, trata-se de uma pesquisa de caráter descritivo. Relata-se na revisão bibliográfica um breve histórico da ostreicultura catarinense e as características das fazendas marinhas. Na sequência, demonstra-se a definição e classificação dos métodos de custeio em análise. Por fim, após levantamento de dados, através de questionário, apresenta-se uma propriedade produtora de ostras e seus custos e conceitua-se o Método de Custeio Direto como ferramenta para gerar informações para o controle e gestão da produção de uma fazenda marinha.

**Palavras-chave:** Fazenda Marinha. Custos. Método de Custeio Direto ou Variável.

NEVES, André Luiz. **The Method of Direct Expenditure as tool to generate information for the control and management of the production of a sea farm.** 2007. 44 p. Monograph (Countable Sciences) - Department of Countable Sciences, Federal University of Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

### **ABSTRACT**

Possessing about ninety percent of the national production of oysters, the culture of oyster in the State of Santa Catarina come growing and is becoming each time plus an alternative of income for the proprietors of sea farms. Today, in any coastal community, we find a producer of oysters and with this, the competitiveness of the market has created necessities of flexibility on the part of the managers of the companies. With this, it is accented necessity of information that assists the administrators in the decision taking. In this direction, the accounting for managerial ends can assist the entrepreneur in the planning and the taking of decision. As the methodology of this paperwork, it was used how much to the procedure technician the case study, one is about a research of descriptive character. A historical briefing of the culture of oyster in Santa Catarina is told in the bibliographical revision and the characteristics of the sea farms. In the sequence, one demonstrates definition and classification to it of the methods of expenditure in analysis. Finally, after data-collecting, through questionnaire, presents a producing property of oysters and its costs and appraises the Method of Direct Expenditure as tool to generate information for the control and management of the production of a sea farm.

**Key words:** Sea farm. Costs. Method of Direct or Changeable Expenditure.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Produção de Ostras em Santa Catarina em 2005.....	19
Figura 2: Ostra do pacífico ou “ <i>Crassostrea gigas</i> ”.....	20
Figura 3: Festa Nacional da Ostra – FENAOSTRA.....	21
Figura 4: Evolução da produção de ostras em Santa Catarina.....	22
Figura 5: Suspenso flutuante do tipo <i>long-line</i> com lanternas.....	24
Figura 6: Lanterna de cultivo de semente de ostra.....	25
Figura 7: Sementes de ostras produzidas pelo LMM/UFSC.....	26
Figura 8: Lanterna de cultivo ostra adulta.....	27
Figura 9: Balsa Ostrícola.....	28
Figura 10: Organograma da Fazenda Marinha.....	40

## LISTA DE QUADROS

Quadro 01: Produção das fazendas marinhas em termos percentuais.....	38
Quadro 02: Produção média mensal de ostras.....	38
Quadro 03: Destinação da produção das fazendas marinhas.....	39
Quadro 04: Tempo de vida útil dos equipamentos.....	43

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ACAQ	Associação Catarinense de Aqüicultura
EPAGRI	Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão Rural de Santa Catarina S/A
FENAOSTRA	Festa Nacional da Ostra
ICEPA/SC	Instituto de Planejamento e Economia Agrícola de Santa Catarina
LMM	Laboratório de Moluscos Marinhos
PMF	Prefeitura Municipal de Florianópolis
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	10
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	10
1.2 OBJETIVOS .....	12
1.3 JUSTIFICATIVA .....	12
1.4 METODOLOGIA .....	14
1.5 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA .....	16
<b>2 REVISÃO TEÓRICA</b> .....	18
2.1 BREVE HISTÓRICO DA OSTREICULTURA CATARINENSE .....	18
2.2 CARACTERÍSTICAS DO CULTIVO DE OSTRAS NAS FAZENDAS MARINHAS CATARINENSES .....	23
2.3 FASES DA PRODUÇÃO DE OSTRAS EM UMA FAZENDA MARINHA .....	26
2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO .....	29
2.4.1 Custeio por absorção .....	30
2.4.2 Custeio variável ou direto .....	32
2.4.3 Custeio baseado em atividades – ABC .....	35
<b>3. ESTUDO DE CASO</b> .....	37
3.1 ANÁLISE DO QUESTIONÁRIO APLICADO NAS FAZENDAS MARINHAS .....	37
3.2 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA OBJETO DE ESTUDO .....	39
3.3 OS CUSTOS NAS FAZENDAS MARINHAS .....	41
3.4 UTILIZAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL PARA GERAR INFORMAÇÕES PARA CONTROLE E GESTÃO DA PRODUÇÃO DE UMA FAZENDA MARINHA .....	43
<b>4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES</b> .....	47
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	49
<b>APÊNDICE</b> .....	53

# 1 INTRODUÇÃO

Inicialmente, aborda-se nesta pesquisa o tema e o problema. Após, demonstram-se os objetivos e em seguida a justificativa da problematização, a metodologia utilizada e por último a organização do estudo.

## 1.1 TEMA E PROBLEMA

O ambiente empresarial vem enfrentando, nos últimos anos, um aumento da complexidade dos negócios, em razão da redução das barreiras econômicas, sociais e culturais, que facilitam a comunicação e as transações entre as empresas. A busca de competitividade no mercado, cada vez mais globalizado, passa a exigir de seus gestores novas formas de realizar suas relações empresariais, objetivando o acompanhamento e a absorção de novas tendências de negócios.

Acompanhar os avanços propostos pelo mercado é necessário para se conseguir organização nesse novo ambiente. Diante disso, a competitividade é uma realidade para todos os segmentos de mercado e para todas as empresas. Priorizar a qualidade de seus produtos e/ou serviços, com preços competitivos, são os grandes “trunfos” para as empresas crescerem no mercado em que atuam.

A forte competição exige uma baixa constante nas margens de lucro. O limite entre lucro e prejuízo está muito próximo. Esses fatores fazem os gestores requererem, cada vez mais, informações adequadas sobre o seu negócio para poder prosperar neste ambiente de mercado, onde se têm gastos crescentes e margem sobre a venda cada vez mais baixas.

Em uma economia de alta competitividade, a permanência no mercado constitui um incansável desafio para os gestores. Neste contexto, o correto controle e aplicação dos custos tornam-se indispensáveis.

Conhecer o resultado real das empresas representa uma tarefa bastante difícil, pois uma série de variáveis deve ser corretamente classificada para que o valor devido seja o mais aproximado possível da realidade econômica, servindo de apoio para as tomadas de decisões e de base de dados para a obtenção do lucro.

Como as empresas brasileiras, na atual conjuntura, vêm sendo obrigadas a enfrentar, para a sua própria sobrevivência no mercado, inúmeros obstáculos, entre os quais um ambiente economicamente mais competitivo, a ineficiência de seus gestores faz com que as entidades, cada vez mais, busquem meios mais eficientes para a sua própria sobrevivência no contexto econômico.

As empresas especializadas em cultivo de ostras necessitam, como qualquer outro empreendimento, de informações para subsidiar as decisões de seus administradores. A contabilidade tradicional fornece um resultado global da empresa. Dentro desse enfoque, não identifica quais produtos, linha de produtos ou unidades de negócios são mais interessantes para a organização.

Num processo evolutivo, surgiu, então, a contabilidade de custos, a qual, ao longo de muitos anos, passou a assumir outras atribuições de caráter administrativo revelando-se um valioso instrumento para uma gestão mais eficiente dos negócios.

No entanto, quanto à literatura disponível relacionada a custos, observa-se que a maior parcela ainda está direcionada às indústrias. É importante ressaltar que o Estado de Santa Catarina lidera atualmente o cenário brasileiro como um excelente produtor de ostras cultivadas, detendo cerca de 90% da fatia do mercado nacional, conforme dados estatísticos do Instituto de Planejamento e Economia Agrícola de Santa Catarina – ICEPA/SC.

Com base nas considerações expostas, busca-se responder a seguinte questão de pesquisa:

*O método de custeio variável é apropriado para gerar informações para controle e gestão da produção de uma fazenda marinha?*

## 1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral do presente trabalho consiste em propor um método de custeio para uma fazenda marinha, por meio de um estudo de caso.

Constituem-se objetivos específicos da pesquisa os seguintes:

- descrever o processo de cultivo de ostras em uma fazenda marinha;
- caracterizar as fazendas marinhas e seus custos;
- explicitar os métodos de custeio e
- verificar se o método de custeio variável é adequado ao processo de controle e planejamento de uma fazenda marinha.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

As empresas produtoras de ostra estão conquistando maior espaço na economia nacional. Essas organizações, atualmente são responsáveis por um mercado considerável, gerando emprego e riqueza nas localidades onde estão instaladas. Nessa atividade, além de pequenos produtores, como, por exemplo, pescadores, também muitas empresas já se constituíram e exercem importante papel no crescimento do setor, conforme denota-se do artigo publicado do Instituto de Planejamento e Economia Agrícola de Santa Catarina – ICEPA/SC (2003, p. 07):

Com relação à ostra, Santa Catarina aparece em primeiro lugar no país, detendo cerca de 90% da produção. Seu cultivo foi iniciado em 1987, a partir da introdução de sementes de ostra do pacífico, produzida no Chile. Entre os seus produtores encontram-se pessoas sem uma ligação anterior com a pesca, que foram atraídas pela perspectivas de boa rentabilidade e produtores de mexilhão (antigos ou ainda produtores artesanais) que buscam uma nova opção de produção.

Devido a uniformidade na produção de qualquer fazenda marinha, o fator que regulamenta a determinação do preço da ostra está conjugado a interação entre a oferta e a atual procura do mercado, ou seja, o que determina o preço da ostra é o valor percebido pelo cliente, considerando o comportamento da oferta e da demanda. Com isto, o produtor de ostras encontra-se subordinado ao mercado, tornando-se desfavorável a elaboração do efetivo preço com base no custo da produção.

Este fato faz com que o produtor necessite aprimorar seus controles e o próprio processo produtivo, para proporcionar um melhor resultado a menores custos de produção. Neste sentido, a análise dos custos torna-se um importante indicador de eficiência na produção de ostras. Um outro elemento que deve ser considerado para evitar a falsa impressão quanto à rentabilidade obtida, diz respeito à importância da realização de estimativas de custo.

Nesse cenário, visando uma melhor gestão dos produtores, cabe ressaltar que o uso adequado de um método de custeio pelos produtores de ostra torna-se um indispensável instrumento de pesquisa na formação inicial do preço do produto, bem como nas negociações da empresa, evitando situações enganosas quanto ao nível de rentabilidade obtido, quando são utilizados cálculos arcaicos de custos, que não consideram vários fatores relevantes para a formação precisa do custo final do produto.

Constata-se nesta pesquisa que um sistema de informação que atenda às exigências atuais do mercado é uma grande necessidade para os gestores de fazendas marinhas. Assim como a utilização de ferramentas que os auxiliem em suas tomadas de decisão podem se tornar uma poderosa aliada para o proprietário da fazenda. Essas técnicas trazem uma visão

mais clara da diversos fatores, como rentabilidade, custo e lucratividade de seus produtos bem como informações para melhorar a qualidade e eficiência das atividades que executam, reduzindo os custos, sempre visando sua estratégia.

A presente pesquisa monográfica pretende contribuir aos futuros trabalhos acadêmicos, assim como ser fonte de pesquisa para a conceituação de custos. Poderá ser utilizada, ainda, por pequenos produtores e gestores de grandes fazendas marinhas, para uma melhor redução de seus custos de produção, proporcionando um instrumento base para o fornecimento de todas as informações relevantes para a tomada de decisões e para a formulação de estratégias para a empresa, visando à competitividade da organização.

#### 1.4 METODOLOGIA

A ciência, etimologicamente *scientia* (saber), que os gregos designaram *episthvmh* (epistêmê - conhecimento) por oposição a *dovxa* (doxa - opinião), é definido e caracterizado por todos como conhecimento. Segundo Goode e Hatt (1969, p. 52), “ciência é popularmente definida como uma acumulação de conhecimentos sistemáticos.”

Monografia é a exposição específica de um determinado tema, resultado de investigação científica ou produção intelectual. O trabalho monográfico representa para o estudante uma maneira expressa de transmitir, a todos, o conhecimento adquirido ao longo do curso, ou seja, a monografia permitirá ao aluno colocar em prática todo o seu instrumental teórico.

Assim, a monografia como um estudo científico necessita de um método de investigação para descrição e explicação de fenômenos. De acordo com os objetivos propostos neste trabalho, o tipo de pesquisa que se pretende utilizar é a descritiva.

A pesquisa descritiva é o tipo de pesquisa que tem como objetivo fundamental a descrição através de questionários, coleta de dados e observação das características de determinada população ou fenômeno. Segundo Gil (2002, p. 37): “a pesquisa descritiva tem por objetivo básico descrever as características de determinada população ou fenômeno e estabelecer possíveis relações entre variáveis.”

Quanto à forma de abordagem do problema será classificado como uma pesquisa qualitativa, pois possui como característica de não se preocupar com a representatividade numérica, mas sim com o aprofundamento da compreensão de um grupo social, de uma organização. Segundo Godoy (1995, p. 63):

[...] em função da natureza do problema que se quer estudar e das questões e objetivos que orientam a investigação, a opção pelo enfoque qualitativo muitas vezes se torna a mais apropriada. Quando estamos lidando com problemas pouco conhecidos e a pesquisa é de cunho exploratório, este tipo de investigação parece ser o mais adequado.

Quanto ao procedimento técnico desenvolvido para a empresa objeto do estudo, utilizou-se a pesquisa do tipo estudo de caso, que segundo Gil (2002, p. 58), “caracteriza-se pelo aprofundamento de um, ou de poucos objetos, de uma maneira que permita um amplo e detalhado conhecimento da entidade estudada.”

De acordo com Goode & Hatt (1969, p. 422), o método do Estudo de Caso “... não é uma técnica específica. É um meio de organizar dados sociais preservando o caráter unitário do objeto social estudado.”

O estudo de caso caracteriza-se por um aplicado estudo de um ou poucos objetos, de uma forma em que se permita uma melhor investigação de seu amplo e detalhado conhecimento. Embora este procedimento técnico aparente ser simples, ele exige do pesquisador um grau de capacitação mais elevado do que os outros tipos de delineamento.

Para a elaboração desta pesquisa monográfica foi utilizado o método de entrevista estruturada, com aplicação de questionários, entrevistas e visitas para uma eficiente coleta de informações. Optou-se como principal forma para coletar os dados, um questionário escrito, elaborado basicamente com perguntas abertas e algumas perguntas dirigidas, conforme consta no Anexo 1.

Como o universo de produtores de ostras em Santa Catarina é muito grande e expressamente emergente, o processo de seleção da amostra para a implantação do questionário procurou levar em conta as empresas produtoras de ostra na grande Florianópolis. Para esta pesquisa, foi considerado o universo de fazendas marinhas que exportam sua produção para outros Estados e possuam o Selo de Inspeção Federal – SIF.

Diante deste universo, obteve-se como população para a realização da pesquisa quatro fazendas marinhas e constatou-se um retorno total das informações solicitadas.

O período de realização da coleta de dados para a pesquisa foi realizado no último semestre do ano de 2006, e os questionários foram aplicados com os proprietários das fazendas. Além do questionário, algumas visitas foram realizadas para o conhecimento do processo produtivo e para esclarecimento do funcionamento de uma fazenda marinha, sendo o resultado de tais questionamentos elementos fundamentais à produção deste estudo.

## 1.5 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa está estruturada em quatro capítulos. O primeiro capítulo apresenta a introdução da pesquisa, contendo: o tema e a formulação do problema, os objetivos gerais e específicos, a justificativa do estudo, a metodologia aplicada no estudo e a organização da pesquisa.



O segundo capítulo explicitará da fundamentação teórica. Inicialmente será abordado um breve histórico da ostreicultura catarinense. Em seguida, a característica do cultivo de ostras nas fazendas marinhas catarinenses e as fases na produção de ostra em uma fazenda marinha. Por último, serão abordados os principais métodos de custeio existentes em nossa literatura.

No terceiro capítulo será apresentada a empresa objeto de estudo, os principais custos nas fazendas marinhas e o método de custeio direto como ferramenta para gerar informações para o controle e gestão da produção de uma fazenda marinha.

E por último, o quarto capítulo, que trará as conclusões e recomendações, onde se descreve os resultados da pesquisa e a recomendações a partir da visão do autor.

## **2 REVISÃO TEÓRICA**

Neste capítulo busca-se descrever um breve histórico da ostreicultura catarinense, bem como caracterizar as empresas produtoras de ostra da grande Florianópolis, seu sistema de produção e seus custos, além de conceituar e classificar os métodos de custeio, como fundamentação teórica à pesquisa.

### **2.1 BREVE HISTÓRICO DA OSTREICULTURA CATARINENSE**

O Estado Catarinense destaca-se na produção de ostras, detendo cerca de 90% da produção nacional. O grande fator que impulsionou este destaque é a localização geográfica e suas águas próprias para a produção de ostra. A Figura 1 demonstra a produção de ostras dos principais municípios produtores do Estado Catarinense, no ano de 2005.

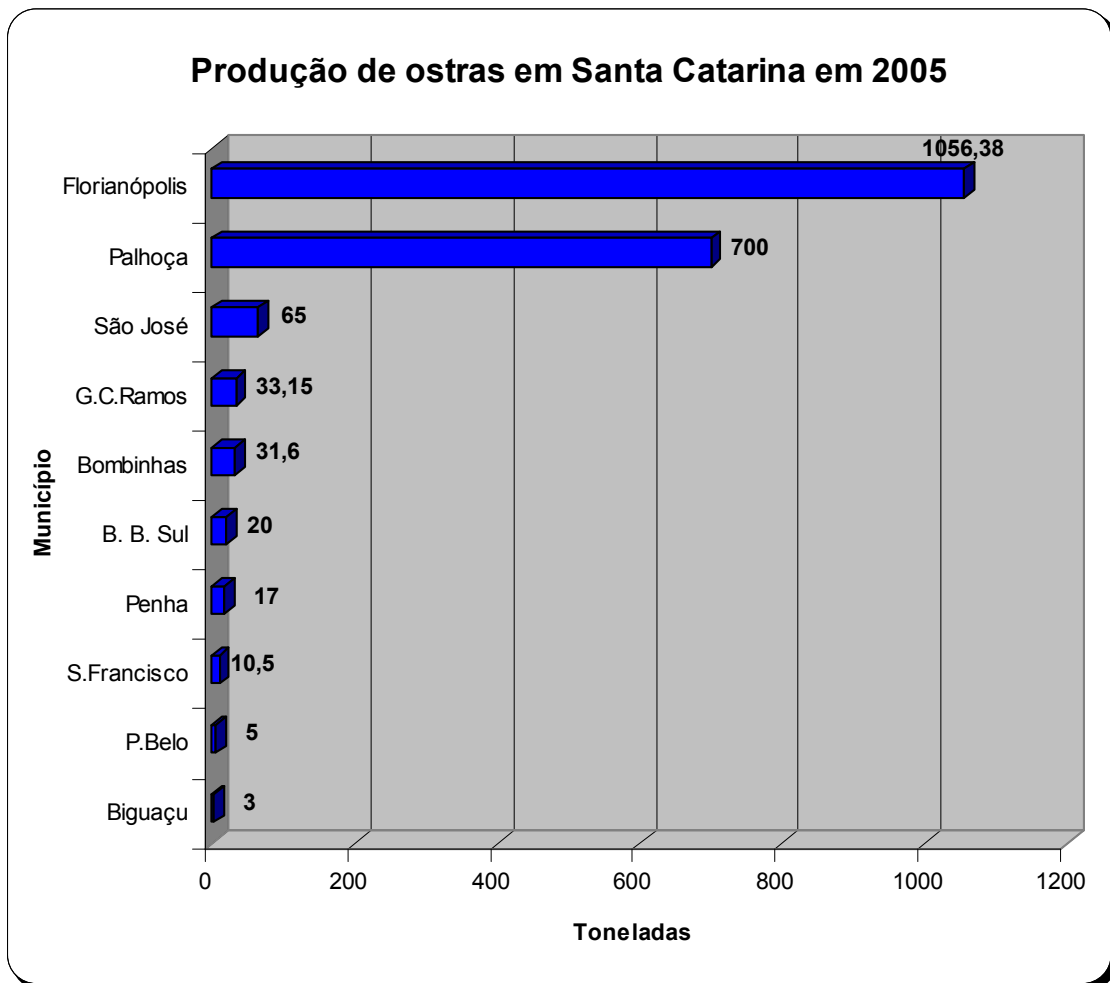


Figura 1: Produção de Ostras em Santa Catarina em 2005.  
 Fonte: EPAGRI.

Destacam-se como pólos produtores em Santa Catarina os municípios de Florianópolis, Penha, Palhoça, Governador Celso Ramos e Bombinhas, concentrando-se nos municípios de Florianópolis e Palhoça a grande maioria dos produtores.

O cultivo em nosso Estado está relacionado à inserção de ostras do pacífico (*Crassostrea gigas*), iniciada com a introdução de sementes produzidas no Chile. Entre seus produtores, encontram-se pessoas com relação anterior à pesca, atraídos pela boa rentabilidade e, também, pessoas com interesse em tornar a ostreicultura como sua fonte de renda. Na Figura 2, ilustra-se uma ostra do pacífico “*Crassostrea gigas*”:



Figura 2: Ostra do pacífico ou “*Crassostrea gigas*”.  
Fonte: EPAGRI.

O crescente cenário produtivo da ostra deve-se, muito, às pesquisas da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC e da Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão Rural de Santa Catarina – EPAGRI, e ao apoio da Prefeitura Municipal de Florianópolis – PMF ao desenvolvimento da ostreicultura, através da promoção da Festa Nacional da Ostra - FENAOSTRA, uma verdadeira valorização da produção e da cultura. Conforme Figura 3, a FENAOSTRA, realizada anualmente em Florianópolis, atrai um grande público, tendo como intuito, divulgar o consumo da ostra e abrir mercado para o produtor.



Figura 3: Festa Nacional da Ostra – FENAOSTRA  
Fonte: P.M.F.

De acordo com a Síntese Anual da Agricultura de Santa Catarina (2006, p. 174):

O cultivo de ostras e mexilhões é adequado às características do litoral, facilitado pela boa qualidade das águas de suas baías e enseadas. A Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e a Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão Rural de Santa Catarina (EPAGRI) são as precursoras da atividade, fornecendo tecnologia e assistência técnica aos produtores.

De acordo com o artigo de Desenvolvimento Sustentável da Maricultura, publicado no Programa Gestão Pública e Cidadania (2003, p. 258):

Florianópolis possui algumas vantagens que lhe garantem perspectivas positivas. Há vantagem com relação ao menor tempo de maturação da ostra, à pequena variação das marés (o que possibilita trabalhar dia e noite), à proximidade entre as áreas de cultivo e as casas dos produtores (que facilita o manejo), e, por último, à reprodução das ostras, induzida em laboratório da Universidade Federal de Santa Catarina, o que permite um controle maior da produção.

Segundo dados da EPAGRI, conforme Figura 4, o crescimento de maior representação da produção de ostras ocorreu no ano de 2004, quando superou 2.500 toneladas, aumento este, creditado principalmente, aos produtores de Florianópolis.

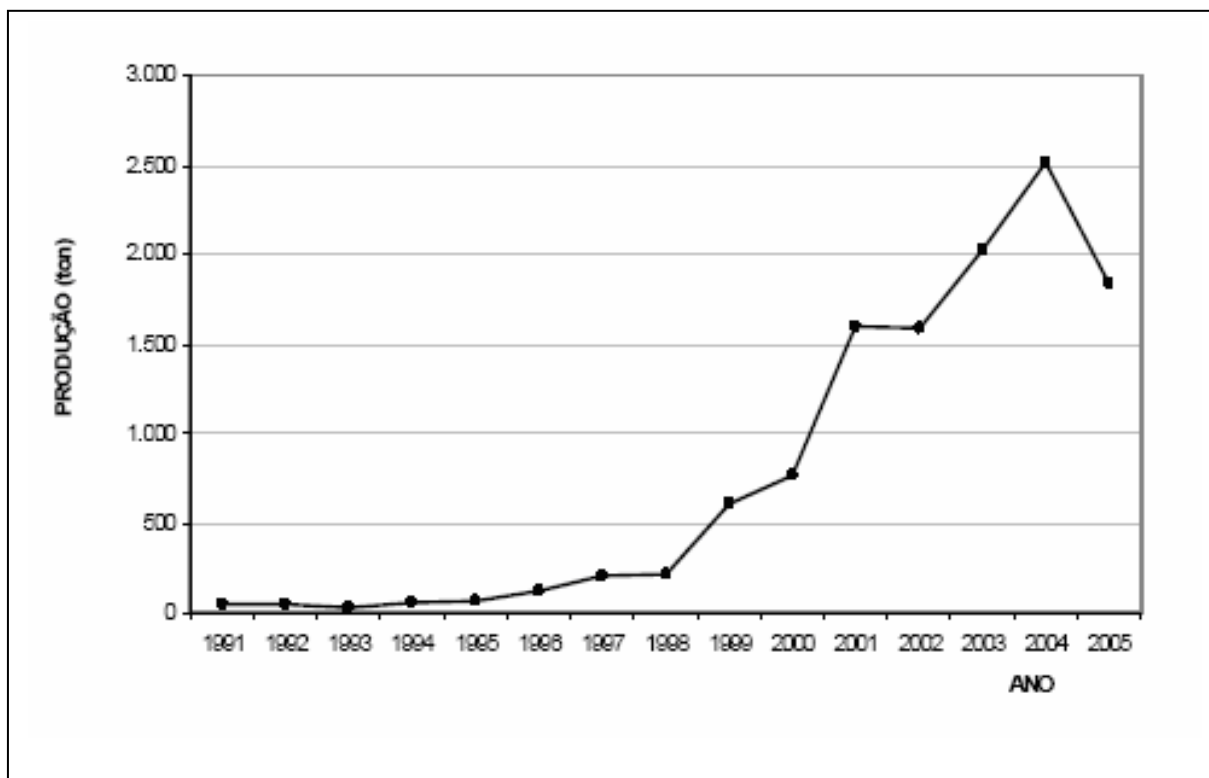


Figura 4: Evolução da produção de ostras em Santa Catarina.  
Fonte: EPAGRI.

A ostreicultura catarinense apresentou elevadas taxas de crescimento nas últimas décadas e, segundo pesquisadores da EPAGRI, ligados ao cultivo, o cenário está bastante favorável à evolução da atividade.

Segundo nota da Associação Catarinense de Aqüicultura – ACAQ (2006):

[...] a produção de ostras em Florianópolis pode ter sua produção aumentada entre 10% e 15% no ano de 2006, total que seria suficiente para aliviar a crise que atingiu o setor no decorrer do ano passado, quando as altas temperaturas provocaram uma quebra de safra de 23%.

Conforme Síntese Anual da Agricultura de Santa Catarina (2005, p. 260): “A produção de ostras vem crescendo anualmente, impulsionada pelo incremento no consumo por festas gastronômicas, como a FENAOSTRA, realizada em Florianópolis, e pela regularidade na produção de sementes e pelas vendas para outros Estados.”

## 2.2 CARACTERÍSTICAS DO CULTIVO DE OSTRAS NAS FAZENDAS MARINHAS CATARINENSES

A produção de ostras é disposta em propriedades marinhas localizadas na costa litorânea, principalmente em baías e enseadas, devido à circulação de correntes marinhas não muito fortes e à proteção das encostas, evitando ventos diretos.

Os sistemas de produção implantados nas fazendas marinhas da grande Florianópolis são bastante semelhantes. Em geral, os grandes produtores possuem em sua fazenda o modelo de cultivo suspenso flutuante do tipo *long-line*, que são cordas amarradas em flutuadores, os quais variam geralmente de acordo com a área de produção ocupada, sendo fixados em pesos, com aproximadamente uma tonelada cada, e servem para sustentar as estruturas no fundo do mar. A Figura 5 demonstra um modelo de sistema de cultivo suspenso flutuante, do tipo *long-line* com lanternas.



Figura 5: Cultivo suspenso flutuante, do tipo *long-line* com lanternas.  
Fonte: ACAQ.

As lanternas são estruturas cilíndricas, fabricadas ou adquiridas no comércio e são fixadas nos *long-lines*, num espaçamento de aproximadamente um metro, tendo sua confecção a partir de bandejas e redes, que se destinam a manter agrupadas as sementes de ostras. Essas lanternas podem variar de tamanho de acordo com o estágio de produção da ostra. A Figura 6 ilustra uma lanterna de cultivo de semente de ostra.





Figura 6: Lanterna de cultivo de semente de ostra.  
Fonte: ACAQ.

No Brasil, o Laboratório de Moluscos Marinhos – LMM, da Universidade Federal de Santa Catarina, é o único laboratório no Brasil a produzir regularmente sementes de ostras do pacífico, atendendo a todo o território brasileiro. Essas sementes são comercializadas com os produtores das fazendas marinhas e acondicionadas nas lanternas tipo berçário, que possuem uma tela de malha fina, tipo mosquiteiro, que são instaladas manualmente, através de embarcação, nos chamados *long-lines*. A Figura 7 ilustra as sementes de Ostra do Pacífico produzidas pelo Laboratório de Moluscos Marinhos da UFSC.



Figura 7: Sementes de ostras produzidas pelo LMM/UFSC.  
Fonte: LMM/UFSC.

### 2.3 FASES DA PRODUÇÃO DE OSTRA EM UMA FAZENDA MARINHA

A produção de ostras em uma fazenda marinha, não é um processo muito simples, e, necessita de cuidados especiais para o bom andamento da produção. Para o desenvolvimento da produção de ostras em uma fazenda marinha, dividiu-se o processo produtivo em fases, para a melhor compreensão do leitor. É importante salientar que em todas as fases, o produtor deverá obter todos os cuidados para visar à máxima produção. A seguir descreve-se minuciosamente cada fase:

*Fase 1:* é a fase inicial no cultivo de ostras, nesta fase, as sementes são adquiridas e introduzidas nas lanternas do tipo berçário, e, decorridos, aproximadamente, de três a seis semanas, é realizada a retirada das lanternas das águas e, por um rigoroso processo de classificação e seleção, as sementes, já em uma fase um

pouco mais avançada, passam para as lanternas de produção intermediárias, com malhas um pouco mais largas, atingindo cerca de seis milímetros;

*Fase 2:* nesta fase, as sementes, um pouco maiores, permanecem nas lanternas intermediárias até atingirem em torno de quatro centímetros de comprimento, onde são pré-lavadas e selecionadas e destinadas a lanterna de terminação, com malhas de aproximadamente quatorze milímetros;

*Fase 3:* é a última fase de produção das ostras. Nesta fase, as ostras ficam acondicionadas em lanternas de terminação até atingirem o tamanho adequado para sua comercialização, que é a partir do oitavo mês. Passado o período mínimo para o cultivo, as lanternas já podem ser manualmente retiradas e encaminhadas até a balsa de manejo, onde ocorre a limpeza para comércio. Tal limpeza é feita com emprego de moto-bomba, tipo lava-jato, tanto na fase do manejo quanto na colheita.



Figura 8: Lanterna de cultivo ostra adulta.  
Fonte: ACAQ.



Figura 9: Balsa Ostrícola.  
Fonte: P.M.F.

*Fase 4:* após o período mínimo de produção, as ostras são retiradas e recebem um tratamento adequado e rigoroso, no que tange à pré-limpeza e seleção, sendo selecionadas em três classes de tamanhos comerciais, a *baby*, a média e a giga, as quais são empacotadas, de acordo com a solicitação do mercado, em embalagens de isopor, com gelo, para somente depois serem comercializadas, tendo diferentes destinos, principalmente a outros Estados.

Estabelecida uma fazenda marinha, esta precisa de acompanhamento integral para que o desenvolvimento de sua produção e sua gestão seja de grande qualidade. O manejo de uma fazenda marinha consiste em vistoriar toda a área de cultivo e realizar as correções e atividades necessárias ao bom andamento para o desenvolvimento das ostras.

Pode-se observar que o sistema de implantação e de produção de uma fazenda marinha é bastante complexo e requer dedicação integral da equipe, até chegar à mesa do consumidor, pois, além de toda a produção, nota-se uma barreira para todos os produtores pesquisados, ou seja, a necessidade de implantação por parte do proprietário do saber gerir seus custos. Para a

simples sobrevivência da empresa no mercado, várias são as informações que o proprietário deverá seguir para não ficar em desvantagem competitiva.

A necessidade de um método de custeio apropriado à característica de cada fazenda marinha, devido a sua capacidade de fornecer informações que auxiliam na tomada de decisões, o planejamento e o controle dos recursos de produção, é um grande passo para os gestores iniciarem uma gestão capaz de constituir um instrumento gerencial fundamental na busca da sustentação competitiva da organização.

Todos os aspectos abordados nesta pesquisa têm como objetivo prestar aos proprietários de fazendas marinhas maiores condições de perceber as barreiras que sua organização tem de enfrentar para se manter firme na atual competição global. Partindo deste princípio, é que se propõe aos gestores das fazendas marinhas a importância da preocupação com tudo o que possa influenciar no resultado e no desenvolvimento da empresa, bem como a grandeza da aplicação dos sistemas de custeio dentro de uma organização, a qual é o primeiro passo para uma eficiente gestão.

## 2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO

A evolução do mercado e a crescente competitividade forçaram uma reformulação radical em todas as empresas. Atualmente, a frase que vale como regra em qualquer entidade é “minimizar os custos sem a perda da qualidade”. Adequar-se à nova realidade produtiva é fundamental para a sobrevivência de qualquer organização.

A contabilidade de custos, utilizada como sistema de informação, disponibiliza dados necessários para que se efetue o melhor desempenho organizacional, podendo ser a curto ou a longo prazo, tornando-se possível efetuar uma ligação entre as informações dos custos e a

estratégia da entidade. É efetuando esta ligação que o custo torna-se a base para as ações estratégicas e vitais de uma organização.

A aplicação de um método de custeio eficaz demonstra ser o campo que melhor oferece bases para análises da continuidade dos empreendimentos, avançando-se em direção ao futuro com a finalidade de antecipar as decisões da organização e de precaver riscos iminentes.

Métodos de Custeio referem-se à forma em que os custos de uma empresa são apropriados e distribuídos a cada setor ou departamento. De acordo com Martins (2003, p. 37), “custeio significa Método de Apropriação de Custo.” Segundo Dutra (2003, p. 226) “O estudo de custos de produção pode ser feito sob dois enfoques: o econômico e o contábil. O primeiro diz respeito aos custos para tomada de decisões e o segundo trata dos custos voltados para a apuração do resultado.”

Diante desta realidade e a partir de adequações foram desenvolvidos vários métodos de custeio, conforme demonstram-se alguns a seguir.

#### 2.4.1 Custeio por absorção

No método do custeio por absorção todos os custos diretos e indiretos de fabricação são apropriados ao produto, sejam eles custos variáveis ou custos fixos. Este método de custeio é adotado no Brasil pela legislação comercial e pela fiscal.

O Método de Custeio por absorção de acordo com o Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços nº 28 (1996, p. 268):

[...] significa a apropriação aos produtos elaborados, pela empresa, de todos os custos incorridos no processo de fabricação, quer estejam diretamente vinculados ao produto, quer se refiram à tarefa de produção em geral e só possam ser alocados aos bens fabricados indiretamente, isto é, mediante rateio.

Segundo Martins (2003, p. 37):

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

O custeio por absorção de acordo com Leone (2004, p. 95): “é o método usado pelos contadores pelo qual todos os custos de fabricação, sejam diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, relevantes ou não, são debitados à produção.”

Para Horngren, Foster e Datar (2000, p. 211), o custeio por absorção é “o método de custeio do estoque no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis”.

Para Florentino (1983, p. 37):

No custeamento por absorção procura-se descarregar ao máximo toda a gama de custos existentes na empresa, mas, assim mesmo, em certos casos, os gastos de caráter tipicamente de administração geral poderão ficar fora da absorção e ser levado ao resultado.

O custeio por absorção estabelece critérios subjetivos de rateio dos custos fixos aos produtos. Este critério vem sendo criticado para uso com fins gerenciais. Martins (2003, p. 38) ainda cita que: “Apesar de não ser totalmente lógico quando realiza rateios arbitrários e de muitas vezes falhar como instrumento gerencial, é obrigatório para fins de avaliação de estoques (para apuração do resultado e para o próprio balanço).”

Apesar das críticas o método de custeio por absorção para fins gerenciais é o método mais adotado pelas empresas no país, devido sua obrigatoriedade para fins fiscais e pela facilidade de implantação.

#### 2.4.2 Custeio variável ou direto

O método do Custeio Variável ou Direto consiste em apurar somente os custos variáveis aos produtos e serviços, não rateando e distribuindo os custos fixos aos produtos e serviços, sendo os custos fixos, lançados na conta de resultado, como despesas.

De acordo com o Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços (1º decênio de dezembro de 1985, p. 411): “o custeio direto (ou variável) é o método de se avaliar os estoques de produtos atribuindo-se a eles apenas e tão-somente os custos variáveis de fabricação, sendo os custos fixos descarregados diretamente como despesas do período”.

Para Martins (2003, p. 202):

O Custeio Variável tem condições de propiciar muito mais rapidamente informações vitais à empresa; também o resultado medido dentro do seu critério parece ser mais informativo à administração, por abandonar os custos fixos e tratá-los contabilmente como se fossem despesas, já que são quase sempre repetitivos e independentes dos diversos produtos e unidades.

Segundo Leone (2004, p. 96) o custeio variável: “é o procedimento empregado pela contabilidade de custos para determinar o custo de uma produção no qual só são debitados à conta de fabricação os seus custos variáveis, diretos e indiretos.”

De acordo com os dados expostos, a principal diferença entre o custeio direto e o custeio por absorção está no tratamento dado aos custos fixos de produção, onde no custeio direto os custos fixos são considerados despesa do período e não fazem parte do cálculo do custo dos produtos, já no custeio por absorção os custos fixos são incorporados aos bens e aos serviços.

É importante ressaltar que este método não é aceito para fins externos, porém, fornecem informações indispensáveis como a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio,



a margem de segurança e alavancagem operacional, que são instrumentos fundamentais para a tomada de decisão.

O método de custeio direto produz informações importantes, como a margem de contribuição e é o método que proporciona os subsídios necessários para a tomada de decisões nas empresas. De acordo com Dutra (2003, p. 229):

O custeio direto é baseado na margem de contribuição, conceituada como a diferença entre o total da receita e a soma de custos e despesas variáveis, e possui a faculdade de tornar bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto para absorver custos fixos e proporcionar lucro.

Segundo Cogan (1999, p. 25) margem de contribuição é a “diferença entre o preço de venda e as despesas variáveis. Por analogia, pode ser definida como a contribuição de cada produto à cobertura dos custos fixos mais o lucro da empresa.” De acordo com Padoveze (1994, p. 243): “margem de contribuição é o mesmo que o lucro variável unitário do produto, deduzido dos custos e despesas variáveis necessários para produzir e vender o produto.” Segundo Martins (2003, p. 185) o conceito de Margem de Contribuição é: “a diferença entre Receita e Soma de Custo e despesa variáveis.”

A margem de contribuição proporciona informações ao gestor para decidir sobre se deve diminuir ou expandir uma linha de produção, avaliar as alternativas provenientes da produção, entre outros. Também é possível decidir sobre estratégias de preço, serviços ou produtos e principalmente, avaliar o desempenho da empresa.

O ponto de equilíbrio significa a quantidade que equilibra a receita total com a soma dos custos e despesas relativos aos produtos vendidos. De acordo com Leone (1987, p. 439), o ponto de equilíbrio pode ser conceituado como: “o ponto da atividade da empresa no qual não há lucro nem prejuízo, isto é, o ponto em que a receita é igual ao custo total”. É a partir deste do ponto de equilíbrio que a empresa passa a possuir lucro, e, abaixo disso, prejuízo. Gitman

(2001, p. 371) cita que a análise do ponto de equilíbrio “indica o nível de operações necessárias para cobrir todos os custos operacionais e a lucratividade associada aos vários níveis de vendas.”

O ponto de equilíbrio divide-se em três tipos: ponto de equilíbrio contábil; financeiro; e econômico, sendo a diferença fundamental entre os três, os custos fixos considerados. O ponto de equilíbrio contábil identifica a quantidade mínima a ser vendida para cobrir os custos contábeis da empresa. Conforme cita Bruni e Famá (2003, p. 246): “[...] a análise dos gastos variáveis e fixos torna possível obter o ponto de equilíbrio contábil da empresa: representação do volume (em unidades ou \$) de vendas necessárias para cobrir todos os custos e no qual o lucro é nulo.”

O ponto de equilíbrio econômico mostra a quantidade mínima que a empresa terá que vender para assegurar a rentabilidade real, dada pela taxa de mínima remuneração do capital investido, sendo adequado para análises de longo prazo. Segundo Bruni e Famá (2003, p. 246), “[...] o conceito de ponto de equilíbrio econômico apresenta a quantidade de vendas (ou do faturamento) que a empresa deveria obter para poder cobrir a remuneração mínima do capital próprio nela investido.”

O ponto de equilíbrio Financeiro informa o quanto a empresa terá que vender para não ficar sem dinheiro, sendo adequado para análises de curto prazo. De acordo com Hoji (2000, p. 318), o ponto de equilíbrio financeiro “pode ser obtido através da quantidade de produção e venda à vista que produz receita total que anula os custos e despesas totais, deduzidos das depreciações e amortizações.”

A margem de segurança indica o quanto a empresa pode ter de redução em sua receita sem entrar na faixa de prejuízo. Leone (2000, p. 354) afirma que a margem de segurança, nos estudos de ponto de equilíbrio, “é a diferença entre o que a empresa pode produzir e comercializar, em termos de quantidade de produtos, e a quantidade apresentada no ponto de

equilíbrio.” Chama-se margem de segurança porque mostra o espaço que a empresa tem para fazer lucros, após atingir o ponto de equilíbrio.

A alavancagem operacional é determinada em função da relação existente entre receitas operacionais e o lucro antes de juros e imposto de renda. Segundo Gitmann (1997 p. 418), “Alavancagem Operacional: uso potencial de custos fixos operacionais para aumentar os efeitos das mudanças nas vendas sobre os lucros da empresa antes dos juros e do imposto de renda.”

#### 2.4.3 Custeio baseado em atividades – ABC

O custeio ABC é mais que uma metodologia de custeio, destacando-se como uma ferramenta gerencial. Neste sistema, os custos variáveis são alocados diretamente ao objeto de custeio e os custos indiretos são rastreados e na impossibilidade de efetuar-se tal rastreamento, eles são rateados. Portanto, todos os custos são absorvidos pelo objeto de custeio, seja através da alocação pelo rastreamento, ou pelo rateio.

Este método surgiu com o objetivo de diminuir as arbitrariedades constantes em outros métodos de custeio, pois é possível observar a dinâmica dos custos indiretos. Segundo Martins (2003 p. 103), “O ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos.” Martins (2003 p. 87), ainda cita que: “é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.”

Segundo Borna (2002, p. 125), “a idéia principal do ABC é tomar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontramos bases que representem as relações entre os produtos e essas atividades.”

De acordo com Nakagawa (1994, p. 39):

[...] no método de custeio baseado em atividades ou ABC, assume-se como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e/ou comercializá-los, e como forma de se atender a necessidades, expectativas e anseios dos clientes.

Segundo Kaplan e Cooper (1998, p. 15), “Os Sistemas ABC permitiram que os custos indiretos e de apoio fossem direcionados primeiro a atividade e processos, e depois a produtos, serviços e clientes.”

De acordo com Dutra (2003, p. 234), “Esse método atribui aos objetos de custeio – produtos, serviços, clientes, etc. – todos os custos e despesas, sendo os diretos por apropriação e os indiretos rastreados por direcionadores de custo.”

O método do Custeio baseado em atividades – ABC, não é muito utilizado, devido a sua complexidade, e diferencia-se dos outros métodos por ser uma ferramenta ampla que, além de realizar um profundo rastreamento dos custos, auxilia no processo de gestão dos custos, não podendo ser utilizado para a apuração de impostos nem para a distribuição de dividendos, por ser um método exclusivamente para fins gerenciais.

### **3. ESTUDO DE CASO**

Neste capítulo analisa-se o questionário aplicado nas fazendas marinhas, constante no Anexo 1, caracteriza-se a empresa objeto de estudo e descrevem-se as vantagens da aplicação do método de custeio direto, por parte do gestor da fazenda marinha, como suporte ao apoio para auxiliar a gestão da empresa.

#### **3.1 ANÁLISE DO QUESTIONÁRIO APLICADO NAS FAZENDAS MARINHAS**

Para uma melhor estruturação, dividiu-se a presente pesquisa monográfica em duas etapas, sendo a primeira a fase de investigação, onde foram aplicadas perguntas aos produtores das fazendas marinhas e a segunda etapa, a fase do estudo de caso, onde dentre as empresas consultadas, selecionou-se uma para um estudo mais aprofundado.

Na pergunta 1, do questionário, do Anexo 1, as empresas informaram a sua localização, deram um apanhado geral sobre a empresa, o tempo que estão produzindo ostras e como surgiu a idéia para a implantação da fazenda marinha. Dentre as empresas pesquisadas, a idéia para a implantação da fazenda marinha surgiu da visão em que os proprietários tiveram em produzir ostras e mariscos como fontes de suas rendas.

A pergunta 2, do Anexo 1, refere-se a principal atividade da empresa. Dentre as empresas questionadas, somente uma produz ostras enquanto o restante produz além de ostra, o marisco. Em termos percentuais, fica dividida a produção nas fazendas marinhas da seguinte forma, conforme Quadro 1:

<b>EMPRESA</b>	<b>OSTRA</b>	<b>MARISCO</b>
Empresa A	100	-
Empresa B	75	25
Empresa C	80	20
Empresa D	70	30

Quadro 01: Produção das fazendas marinhas em termos percentuais.

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com a pergunta 3, do Anexo 1, as fazendas marinhas possuem em média vinte funcionários, divididos na parte administrativa e de mão-de-obra, possuindo uma estrutura organizacional, em geral, semelhantes, onde o proprietário é o gestor da fazenda marinha e comanda os setores de produção, financeiro e vendas.

Conforme pergunta 4, do Anexo 1, dentre as empresas pesquisadas, todas, contratam um escritório de contabilidade somente para atender a legislação fiscal. Em todas as empresas, o contador do escritório, não participa nem auxilia nas tomadas de decisões, sendo estas decisões tomadas unicamente pelo proprietário.

Com base nas informações coletadas, mediante pergunta 6 do Anexo 1, constatou-se que, dentre as empresas consultadas, que nenhuma organização utiliza qualquer material de apoio para a elaboração do preço final da ostra, sendo este preço ditado apenas pelo mercado.

De acordo com a pergunta 7, do Anexo1, a produção média mensal de ostras, nas fazendas marinhas pesquisadas, ocorre da seguinte forma, conforme o Quadro 2:

<b>EMPRESA</b>	<b>PRODUÇÃO/MÊS</b>
Empresa A	9.000
Empresa B	7.500
Empresa C	8.000
Empresa D	12.000

Quadro 02: Produção média mensal de ostras.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme pergunta 8 do Anexo 1, os principais compradores são os restaurantes, principalmente de São Paulo e Rio de Janeiro. O Quadro 3 ilustra a porcentagem destinada da produção das fazendas marinhas.

<b>EMPRESA</b>	<b>RESTAURANTE</b>	<b>ATRAVESSADOR</b>	<b>CONSUMIDOR</b>
Empresa A	80%	15%	5%
Empresa B	85%	5%	10%
Empresa C	60%	10%	30%
Empresa D	80%	10%	10%

Quadro 03: Destinação da produção das fazendas marinhas.

Fonte: Elaborado pelo autor.

### 3.2 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA OBJETO DE ESTUDO

A empresa analisada, não terá seu nome divulgado por solicitação do proprietário, mas, situa-se em Florianópolis, na comunidade do Ribeirão da Ilha, e atua somente na produção de ostras do Pacífico, “*Crassostrea gigas*”. Trata-se de uma empresa de grande porte, tendo grande parte de sua produção destinada ao mercado consumidor de outros Estados, como São Paulo e Rio de Janeiro. Anualmente, a empresa efetua o cultivo das ostras, sendo divididas em dois lotes, ocorrendo o primeiro em março e o segundo em agosto, ambos com aproximadamente novecentas mil sementes, possuindo uma produção média de aproximadamente nove mil dúzias por mês, creditando-se esta quantidade às condições climáticas da região e à qualidade das sementes adquiridas através do laboratório da UFSC.

A entidade estudada conta com dezoito colaboradores, dentre eles, três estão na parte administrativa e efetuam todos os serviços necessários à vida da empresa, inclusive o proprietário. Na parte da produção, doze funcionários são designados ao manejo da ostra,

desde a fase de sementes até a fase adulta, efetuando serviços como seleção, lavagem e higienização. Pelo acondicionamento das ostras para a venda, três funcionários são responsáveis pela contagem e por embalar as ostras em caixas de isopor com gelo para seu destino final.

É utilizada no cultivo, uma balsa, responsável por manejar, limpar e separar as ostras além de uma lancha utilizada para pegar os mesmos na estrutura, que fica próximo a balsa, além de outros objetos utilizados na produção, como cordas, linhas, bombas hidráulicas para lavagem dos mesmos, ferros e outros utensílios.

Além das estruturas aquáticas, também é de propriedade da empresa: um rancho na parte terrestre que fica a disposição dos funcionários para guardar utensílios, além de servir de proteção para a lancha; uma casa destinada a higienização e embalagem das ostras; uma casa para os serviços administrativos; e outra instalação para limpeza e a separação do produto.

A empresa possui a seguinte estrutura organizacional:

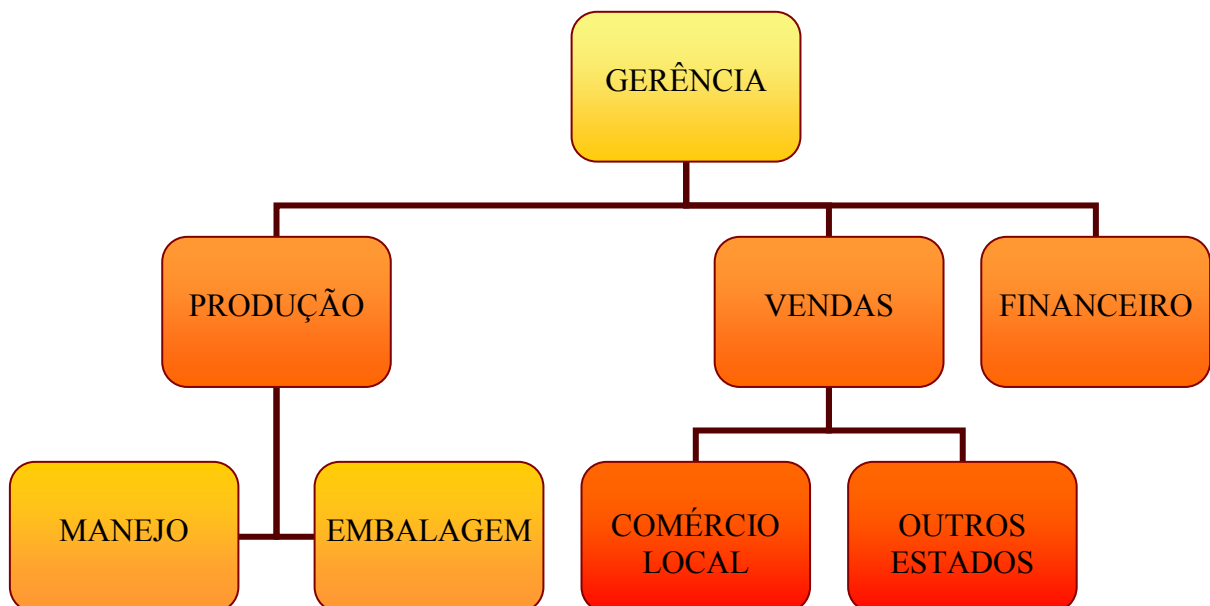


Figura 10: Organograma da Fazenda Marinha  
Fonte: Elaborado pelo autor.



A figura 10 ilustra o organograma funcional da empresa objeto de estudo. No primeiro nível da organização observa-se o gerente, cargo ocupado pelo proprietário da fazenda marinha. No segundo nível organizacional, encontramos três departamentos: produção, vendas e financeiro. O departamento de produção está dividido no manejo das ostras e na área de embalagem para a comercialização. O departamento de vendas divide-se em vendas para o comércio local e para outros Estados. E, por último, o departamento financeiro sendo responsável por toda parte financeira da fazenda marinha.

### 3.3 OS CUSTOS NAS FAZENDAS MARINHAS

Com relação à produção, uma fazenda marinha possui diversos sacrifícios financeiros destinados à produção e comercialização do produto, desde a fase de implantação das sementes nos berçários até o seu consumo. Oportunamente, após observação e classificação dos custos na produção de ostras em uma fazenda marinha, passa-se a descrição dos principais custos analisados.

Numa fazenda marinha, os custos variáveis são aqueles que variam de acordo com a produção. Santos (1995, p. 168), define custo variável como “custo uniforme por unidade, mas que flutua no total em proporção direta às variações na atividade ou volume total.”

Os principais custos variáveis observados na fazenda marinha, de acordo com a produção anual, ou seja, pelo período compreendido de dois lotes, são compostos pelos seguintes itens:

*Insumos:* sementes, luvas de algodão, botas de borracha, vestuário de proteção e caixas de isopor utilizadas durante o ciclo de cultivo;

*Mão-de-obra*: composto pela mão-de-obra contratada, referente à unidade de dia/homem para as atividades de semeadura, repicagem, lavagem de lanternas, manutenção da estrutura, colheita e seleção das ostras para a comercialização;

*Serviços mecânicos*: referente às máquinas e aos equipamentos, correspondentes aos valores da manutenção dos equipamentos utilizados para a montagem dos *long-lines*, lanternas, manejo de engorda e colheita;

*Energia elétrica*: referente à energia gasta com a produção da ostra, principalmente na fase de lavagem; e

*Água*: valor correspondente ao consumo de água gasto na produção de ostras, principalmente na fase de lavagem.

Os custos fixos, dentro de uma fazenda marinha, são os custos que incorrem independentemente de existir ou não produção. Segundo Leone (1997, p. 303), “custos fixos não variam com a base de volume, dentro de uma determinada faixa de operações.” Santos (1995, p. 168) descreve ainda que custos fixos são “custos que, por determinado período de tempo e amplitude de atividades chamada intervalo relevante, não se altera totalmente, mas torna-se progressivamente menor em termos unitários, quando o volume aumenta.”

Observa-se os seguintes custos fixos em uma fazenda marinha:

*Manutenção de benfeitorias*: são os custos com a manutenção das instalações diretamente relacionadas com a produção; e

*Depreciação*: é o valor contábil destinado à reposição dos bens de longa durabilidade, inutilizados pelo seu desgaste físico ou novas tecnologias

São depreciados em uma fazenda marinha, máquinas e equipamentos utilizados ao longo do ciclo de cultivo, de acordo com a vida útil do bem. O Quadro 4 ilustra os itens utilizados na produção e seu tempo de vida útil.

<b>ITENS</b>	<b>VIDA ÚTIL</b>
Cabos <i>Long-lines</i>	10 ANOS
Poitas	10 ANOS
Flutuadores	4 ANOS
Lanterna berçário	2 ANOS
Lanterna intermediária	5 ANOS
Lanterna definitiva	3 ANOS
Motor 15 HP	8 ANOS
Balsa Flutuante	5 ANOS
Bomba hidrolavadora	5 ANOS
Embarcação	10 ANOS
Caixa plástica	5 ANOS

Quadro 04: Tempo de vida útil dos equipamentos  
Fonte: ICEPA/SC.

Ainda destaca-se como custo fixo o valor correspondente ao SIF – Selo de Inspeção Federal, necessário a todas as fazendas, pois somente as empresas que possuem este selo podem processar o produto e explorar os mercados em outros Estados.

### 3.4 UTILIZAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL PARA GERAR INFORMAÇÕES PARA CONTROLE E GESTÃO DA PRODUÇÃO DE UMA FAZENDA MARINHA

Manter o controle dos custos e dos investimentos, atualmente, passa a merecer uma maior atenção entre os empreendedores, uma vez que a liberdade de fixação dos preços não é ditada pelos empresários. Para atingir padrões ideais de competitividade, aliando-se qualidade e produtividade a preços baixos, o gestor poderá ser imensamente facilitado com as informações gerenciais geradas pela correta apuração dos custos. Neste contexto, a escolha de um bom método para informações gerenciais ajuda o gestor na correta tomada de decisão, evitando, assim, falsas decisões.

Um método de custeio deve fornecer a base para identificar os custos de produção em uma determinada entidade, sendo um critério utilizado para poder apropriar seus custos de produção ao produto.

A utilização de um método de custeio em uma fazenda marinha deve permitir a criação de diferentes visões de custos a partir das necessidades do usuário, no caso, o proprietário da fazenda.

Com base nas informações coletadas, mediante questionário, constatou-se que, dentre as empresas consultadas, que nenhuma organização utiliza qualquer material de apoio para a elaboração do preço final da ostra, sendo este preço ditado apenas pelo mercado. Extrai-se, ainda, do levantamento efetuado, que nenhum proprietário de fazenda marinha utiliza um método de custeio como direcionador de decisões, e que a empresa objeto de estudo, também não possui qualquer modelo para a aplicação de um método de custos com fins gerenciais, possuindo somente um contador para o fisco, ficando o proprietário aquém da realidade vivida pela empresa.

O proprietário informou, ainda, que o contabilista está longe do centro de decisões da empresa e não possui nenhuma comunicação ou acesso aos outros departamentos, como, por exemplo, o de produção. As informações só eram repassadas ao contabilista depois de as decisões terem sido tomadas pelo proprietário.

Para obter informações gerenciais, que é o objetivo do estudo realizado, o Método de Custeio Direto ou Variável é o método apropriado ao estudo de caso apresentado. As vantagens proporcionadas pelo Método de Custeio Direto são basicamente com relação à produção de informações para tomada de decisão. Sendo assim, pode-se inferir que este método proporciona informações úteis e relevantes que a empresa precisa ter para poder suportar determinado nível de atividade, de modo a absorver os seus custos e gerar lucro.

É mais fácil para os gestores entenderem o custeamento dos produtos sob a análise do custeio direto. Este método oferece informações úteis e relevantes para a tomada de decisão, principalmente por retratar, de forma clara e objetiva a margem de contribuição que a empresa precisa ter para suportar determinado volume de atividade, de modo a absorver os seus custos fixos e gerar resultados favoráveis. Inúmeras são as vantagens observadas na aplicação do custeio direto na abordagem gerencial de uma fazenda marinha.

Na área financeira, permite a melhor previsão e acompanhamento do comportamento dos custos da fazenda, facilita o controle do lucro obtido e o planejamento da organização, auxilia o conhecimento da relação entre o custo e o lucro através do ponto de equilíbrio, permite um melhor controle e avaliação dos desempenhos dos departamentos ou unidades de negócios.

No gerenciamento da área de produção de ostras o Método de Custeio Direto ou Variável poderá auxiliar na tomada de decisões sobre o que comprar ou fazer, quanto comprar, alugar ou investir em equipamentos, máquinas ou instalações. Poderá auxiliar, ainda, nas decisões de planejamento, programação e controle da produção.

Na área de vendas, este método poderá dar suporte ao conhecimento da margem de contribuição, identificando clientes e mercados, podendo fornecer informações relevantes para decisões em vendas sazonais ou até mesmo a seleção de clientes quando a venda é irregular.

De acordo com os objetivos propostos neste trabalho, o Método de Custeio Direto é mais fácil para os gerentes entenderem o custeamento dos produtos, pois os dados são próximos da produção e de sua responsabilidade, possibilitando uma melhor avaliação do desempenho da empresa.

O custeio direto para a fazenda marinha, objeto de estudo, possui inúmeras vantagens com relação à produção de informações para a tomada de decisão, ele possibilita mais clareza

no planejamento do lucro futuro e na tomada de decisão por parte do empreendedor. É do custeio variável que se extrai a margem de contribuição, que é a diferença entre o custo do produto e seu preço praticado no mercado e representa a quantia gerada pelas vendas capaz de cobrir os custos fixos e ter como resultado o lucro.

A margem de contribuição propicia informações ao gerente para decidir sobre se deve diminuir ou expandir uma linha de produção, para avaliar as alternativas provenientes da produção, de propagandas especiais, etc. Também é possível decidir sobre estratégias de preço, serviços ou produtos e principalmente, avaliar o desempenho da empresa. É através da margem de contribuição que o proprietário poderá ser o tomador de decisão e saberá, dentre vários fatores, o ponto de equilíbrio financeiro de seu produto e, a partir destas informações, poderá analisar vários fatores importantes dentro do processo decisório.

Outras informações importantes geradas através do método de custeio direto, que são: o ponto de equilíbrio; a margem de segurança; e a alavancagem operacional, constituindo ferramentas importantes para o auxílio na gestão da entidade.

Para a fazenda marinha, que trabalha com produto perecível, em grande quantidade, e cada vez com mercados mais exigentes, as informações geradas pelo custeio variável ou direto são muito bem aplicadas em problemas cujas soluções são de curto alcance de tempo.

#### **4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES**

Possuindo cerca de noventa por cento da fatia do mercado brasileiro e com a crescente comercialização de ostras em nosso litoral, Santa Catarina destaca-se na produção de ostras do Pacífico. Em pouco espaço de tempo, inúmeras empresas formaram-se e conseqüentemente a oferta aumentou.

Devido à uniformidade em sua produção, o fator de determinação do preço da ostra está conjugado a interação entre a oferta e a atual procura do mercado, sendo o produtor subordinado ao mercado, tornando-se desfavorável a elaboração do efetivo preço com base no custo da produção. Este fato faz com que o produtor necessite aprimorar seus controles e o próprio processo produtivo para poder alcançar melhores resultados, a menores custos de produção.

A importância de uma excelente gestão de uma entidade acompanhada da utilização de ferramentas de apoio à decisão estratégica, tem mostrado cada vez mais um importante fator de sucesso para os empreendimentos, independentemente do porte, atividade ou localização. Gerir um empreendimento com práticas, métodos e ferramentas inadequadas, pode levar ao fracasso de uma organização, por isso surgem a cada dia novas ferramentas para auxiliar na gestão que visam facilitar e aperfeiçoar os trabalhos de gerenciamento dos empreendimentos.

As adoções dessas ferramentas de gestão não garantem um excelente desempenho da empresa, mas, auxiliam no planejamento e em uma maior capacidade para corrigir possíveis falhas e aproveitar as oportunidades que o mercado apresenta.

Neste estudo foi elaborado um questionário, distribuído entre os principais produtores de ostra sediados na grande Florianópolis, com a finalidade de pesquisar em que os gestores das fazendas marinhas baseiam-se para determinar o preço final da ostra. A partir das respostas observou-se que os produtores não utilizam qualquer material de apoio para a

elaboração do preço final da ostra, sendo este preço ditado pelo mercado. Ainda verificou-se que a empresa objeto do estudo não utiliza qualquer método de custeio como direcionador de decisões.

Neste sentido, a análise dos custos aponta ser um importante indicador de eficiência na produção de ostras. Visando uma melhor gestão das fazendas marinhas, observa-se que o uso adequado do Método de Custeio Direto torna-se uma ferramenta auxiliar indispensável para o gestor de uma fazenda marinha.

Algumas limitações puderam ser observadas no decorrer da pesquisa. Um fator limitante é a ausência de informações, pois o proprietário não informou alguns dados. Outro fator foi à falta de tempo do proprietário, visto que as visitas foram efetuadas num período de muitos serviços na fazenda. Como recomendações para estudos futuros, por se tratar de um tema novo e muito interessante, poderá ser abordado a identificação do custo da dúzia da ostra produzida.



## REFERÊNCIAS

ARANA, L.A.V. **Aqüicultura e desenvolvimento sustentável**: subsídios para formulação de políticas de desenvolvimentos da aqüicultura brasileira. Florianópolis: UFSC, 1999. p 310.

ASSOCIAÇÃO CATARINENSE DE AQUICULTURA. **Cultivo de ostras dá sinais de recuperação em 2006**. Disponível em: < <http://www.acaq.org.br/noticias.htm>>. Acesso em: 5 abr. 2006.

BACKER, Morton; JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos**: um enfoque para administração de empresas. Rio de Janeiro: MC Graw-Hill, 1974.

BORNIA, Antonio César. **Análise gerencial de custos**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. Ministério da Agricultura e do Abastecimento. **Principais entraves nas cadeias de moluscos bivalves cultivados**. Disponível em: <<http://mercadodapesca.com.br>>. Acesso em: 3 abr. 2006.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2003.

COGAN, Samuel. **Custos e Preços**: Formação e Análise. São Paulo: Ed. Pioneira, 1999.

CORDINE ROSA, Rita de Cássia. **Impacto do cultivo de mexilhões nas comunidades pesqueiras de Santa Catarina**. Dissertação de mestrado, UFSC. Florianópolis, 1997.

COSTA , S.W.et al. **A evolução da aqüicultura no estado de Santa Catarina**. In: Aqüicultura Brasil 2000: Simpósio Brasileiro de Aqüicultura- Anais . Florianópolis : Abraçq, 2000 .

COSTA, S. W; GRUMANN, A.; Oliveira NETO, F. M. de O.; ROCKZANSKI, M. , **Cadeias Produtivas do Estado de Santa Catarina**: aqüicultura e pesca. Florianópolis: EPAGRI, 1998. p 62. (EPAGRI. Boletim Técnico, 97).

DEMARCHI, Cândi Güttler. **Estudo de Mercado** – O Comércio de Ostras e Mexilhões em Santa Catarina, 2003. Monografia – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

DEMO, Pedro. **Introdução à metodologia da ciência**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1987.

DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FLORENTINO, Américo M. **Custos: princípios, cálculo e contabilização**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1988.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisas**. São Paulo: Atlas, 2002.

GITMAN, Lawrence, J. **Princípios de Administração Financeira**. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de Administração Financeira**. 7. ed. São Paulo: Harbra, 1997.

GODOY, Arilda Schmidt. **Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades**. *RAE – Revista de Administração de empresas*, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63, mar./abr. 1995.

GOODE, W. J. & HATT, P. K. - **Métodos em Pesquisa Social**. 3ªed., São Paulo: Cia Editora Nacional, 1969.

HOJI, Masakazu. **Administração financeira: uma abordagem prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

HORNGREN, Charles T; FOSTER George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IOB – INFORMAÇÕES OBJETIVAS. **Custeio por Absorção – conceitos básicos**. São Paulo, nº 28, p. 268 – 269, 3º semana de julho 1996. Pasta Temática Contábil e Balanços.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KAPLAN, Robert S., COOPER, Robin. **Custo & desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 3ªed. rev.e ampl. São Paulo: Atlas, 1991.

LEONE, George S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

LEONE, George S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, George Sebastião Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra. **Dicionário de custos**. São Paulo: Atlas, 2004.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos**: um enfoque administrativo. 9 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1987.

LUDKE, Menga; ANDRÉ, Marli E. D.A. **Pesquisa em Educação: uma abordagem qualitativa**. Rio de Janeiro: E.PU. Editora Pedagógica Universitária LTDA, 1986.

MARQUES, H.L.A. **Criação comercial de mexilhões**. São Paulo: Nobel, 1998, 111p.

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

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos**: conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

NAKAGAWA, Masayuke. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

PADOVEZE, Clóvis L. **Contabilidade Gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 1994.

POLI, Carlos Rogério (Org.). et al. **Aqüicultura: Experiências Brasileiras**. Florianópolis: Multitarefa, 2004.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de Custos Fácil**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

ROSA, Rita de Cássia Cordini. **Impacto do cultivo de Mexilhões nas comunidades Pesqueiras de Santa Catarina**. Dissertação – Universidade Federal de Santa Catarina, 1997, Florianópolis, 1997.

ROCZANSKI, M.; COSTA, S.W.; BOLL, M.G.; OLIVEIRA NETO, F.M. **A evolução da Aqüicultura no Estado de Santa Catarina – Brasil**. Disponível em: <<http://www.acaq.com.br>>. Acesso em: 10 abr. 2006.

SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1995.

SÍNTESE ANUAL DA AGRICULTURA DE SANTA CATARINA – 2004-2005. Florianópolis: Instituto Cepa/SC, 2005. 402 p.

SÍNTESE ANUAL DA AGRICULTURA DE SANTA CATARINA – 2005-2006. Florianópolis: Instituto Cepa/SC, 2006. 294 p.

SOUZA FILHO, José. **Custo de produção da ostra cultivada**. Florianópolis : Instituto Cepa/SC, EPAGRI, 2003. 23p.

VINATEA, L.A. **Aqüicultura e Desenvolvimento Sustentável**: Subsídios para a formulação de políticas de desenvolvimento da aqüicultura brasileira. UFSC. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 1999, 310p.

## **APÊNDICE**

## APÊNDICE 1 – ROTEIRO DE PESQUISA

1. Apresente um breve histórico da empresa. Como surgiu a idéia para a implantação da fazenda marinha?
2. Qual a atividade principal da empresa? Informe, em termos percentuais, a produção da fazenda marinha.  
Ostra ( )  
Marisco ( )  
Outros ( )
3. Quantos funcionários a empresa possui? Como é a estrutura organizacional da empresa?
4. A empresa apresenta contabilidade organizada?
5. Quem é o responsável pelas decisões da empresa?
6. Como elabora o preço de venda do(s) produto(s)? Existe alguma ferramenta de apoio para a elaboração do preço final?
7. Qual a produção média mensal de ostras?
8. Quais são os principais compradores em termos percentuais?  
Restaurante ( )  
Atravessador ( )  
Consumidor ( )