

Caracterizando a utilização das informações de custos na estruturacultura: um estudo com criadores gaúchos.

Aldo Leonardo Cunha Callado

Doutorando do Programa de Pós-Graduação em Agronegócios – CEPAN/UFRGS
Instituição: Universidade Federal do Rio Grande do Sul
Endereço: Rua Washington Luis, 855. Centro.
Porto Alegre-RS. CEP: 90.010-460.
E-mail: aldocallado@yahoo.com.br

Daiane Mülling Neutzling

Mestranda do Programa de Pós-Graduação em Agronegócios – CEPAN/UFRGS
Instituição: Universidade Federal do Rio Grande do Sul
Endereço: Rua Washington Luis, 855. Centro.
Porto Alegre-RS. CEP: 90.010-460.
E-mail: daijaneneutzling@yahoo.com.br

Ivan Calderon Rodriguez

Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Agronegócios – CEPAN/UFRGS
Instituição: Universidade Federal do Rio Grande do Sul
Endereço: Rua Washington Luis, 855. Centro.
Porto Alegre-RS. CEP: 90.010-460.
E-mail: ivancalderonrodriguez@gmail.com

Jorge Estuardo Tello Gamarra

Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Agronegócios – CEPAN/UFRGS
Instituição: Universidade Federal do Rio Grande do Sul
Endereço: Rua Washington Luis, 855. Centro.
Porto Alegre-RS. CEP: 90.010-460.
E-mail: jorgetg30@gmail.com

Tania Nunes da Silva

Professora do Programa de Pós-Graduação em Agronegócios – CEPAN/UFRGS
Instituição: Universidade Federal do Rio Grande do Sul
Endereço: Rua Washington Luis, 855. Centro.
Porto Alegre-RS. CEP: 90.010-460.
E-mail: tnsilva@ea.ufrgs.br

Resumo

Este trabalho teve por objetivo identificar a utilização das informações da contabilidade de custos como ferramenta auxiliar ao processo decisório pelos criadores de avestruzes do Estado do Rio Grande do Sul. Para a realização dessa pesquisa foram analisados 10 criadores. Foram investigadas as seguintes variáveis: Prática e método adotado para cálculo dos custos dos produtos e serviços; Periodicidade e atualização do registro dos custos; Profissional responsável pelo registro dos custos; e utilização das informações de custos. O instrumento

utilizado para a coleta de dados foi o questionário e para a análise dos resultados foi utilizada a estatística descritiva. Os resultados apresentaram que o processamento das informações é predominantemente manual ou parcialmente eletrônico, os relatórios e consolidações sobre custos são periódicos, mas encontram-se desatualizados em muitas situações.

Palavras-chave: Gestão de custos, Estruturacultura, Custos de produção.

1. Introdução

No âmbito das empresas rurais a gestão administrativa abrange dois aspectos principais: o processo produtivo e as atividades comerciais. Os aspectos sobre o processo produtivo se desenvolvem no âmbito interno da empresa, enquanto que os aspectos sobre as atividades comerciais se desenvolvem entre empresas e em seu ambiente externo.

Ao comentar as principais aplicações práticas que um sistema de custos pode atender no âmbito de empresas que atuam no agronegócio, Nogueira (2004) afirma que para estes sistemas prepararem decisões gerenciais, será necessário considerar informações inerentes aos custos operacionais de campo, às movimentações financeiras e aos índices de produtividade.

De acordo com Bianco (2006), a constituição do preço é apresentada como um desafio para o mercado de carne vermelha bem como para outros produtos derivados da criação, pois de acordo como este autor, ainda não se iniciou o abate comercial em larga escala, e atualmente, os valores praticados para a carne de avestruz são bem elevados. O preço ainda é considerado alto por dois motivos principais: alto custo de produção do animal vivo e falta de escala de abate devido à baixa oferta e animais.

Skousen, Langenderfer e Albrecht (1986) indicam que a contabilidade de custos busca auxiliar as organizações a utilizarem seus recursos da melhor maneira e também como atingirem seus objetivos.

A sua utilização é apontada por Heitger e Matulich (1985), que defendem que os gestores (sejam eles de organizações com fins lucrativos ou não) necessitam de informações detalhadas da contabilidade para que possam monitorar periodicamente suas operações, controlar os custos e avaliar a sua performance.

Segundo Medeiros, Costa e Silva (2005), os gerentes que compreendem como os custos se comportam têm melhores condições de prever qual será a trajetória dos custos em diversas situações operacionais, podendo planejar melhor sua atividade e, conseqüentemente o resultado do período.

Dentro deste contexto, este trabalho possui o objetivo de identificar a utilização das informações da contabilidade de custos como ferramenta auxiliar ao processo decisório pelos criadores de avestruzes do Estado do Rio Grande do Sul.

2. Estrutuicultura

A avestruz é um animal de origem asiática, no entanto, após migrações adotou o continente africano como seu habitat principal. Na metade do século XVIII a avestruz começou a fazer parte dos animais domesticados pelo homem, sua exploração comercial teve início no final do século passado na África do Sul.

De acordo com Ramon (2007), a exploração da avestruz inicialmente centrou-se na comercialização da pele e das plumas, sendo um negócio dirigido e explorado por um número bastante reduzido de pessoas. Atualmente, comercializa-se também a carne, além de suas plumas e ovos, muito apreciados para ornamentos decorativos. O couro também possui interessante valor comercial para fabricação exclusiva de sapatos, cintos e bolsas.

A Alemanha é o principal mercado consumidor de carnes de avestruz no mundo, consumindo quase 80% da carne exportada pela África do sul. Outros países importadores são: Itália, Bélgica, Inglaterra e Portugal. Em Portugal, o consumo aumentou 40 vezes em 10 anos. Na Inglaterra o consumo da carne é acentuado em datas especiais. Em relação a ovos, plumas e couro, a Europa também é a maior importadora.

De acordo com Bianco (2006), a exploração da avestruz no Brasil de forma comercial teve início em 1995 com a fase chamada de multiplicação de plantel, em geral os maiores investidores eram comerciantes, empresários e profissionais liberais.

De acordo com o Relatório Anual da União Brasileira de Avicultura (2006), a estrutuicultura brasileira foi impulsionada pela saturação no mercado de venda das aves vivas, principalmente na região sudeste, e agora o mercado das avestruzes encontra-se na fase de industrialização.

Este mesmo relatório destaca que a região sudeste perdeu a sua hegemonia produtiva, sendo suplantada pelas regiões Nordeste e Centro-Oeste. Esta migração ocorreu pelas melhores condições climáticas para a reprodução que geraram maior produtividade aos criadores.

Atualmente, a região Nordeste é maior produtora de avestruz com um plantel de 166.740 animais, seguida pelo Sudeste que possui cerca de 154.220 e pelo Norte com 111.160

animais. A região Centro-oeste está em quarto lugar com 90.735 e em último encontra-se a região sul com cerca de 39.360 animais.

De acordo com a Associação Mundial de Avestruzes - World Ostrich Association - (2007) que apresenta o crescimento na produção de diferentes espécies de carnes desde o ano de 1961, foi observado que o consumo de carnes vermelhas teve um pequeno crescimento em toneladas métricas comparado ao crescimento das carne de Porco e frango. É ainda apresentado que a tendência para o ano 2025 seja que o consumo da carne vermelha continue crescendo, porém pouco representativo quando comparado ao crescimento das outras carnes.

Esta estatística pode significar uma oportunidade potencial para a carne de avestruz (também vermelha), em se posicionar estrategicamente nesse mercado, por tratar-se de uma carne com baixos percentuais de gordura. A carne de avestruz pode ser uma excelente oportunidade para os produtores mundiais e, sobretudo para os produtores brasileiros realizarem investimentos na comercialização deste tipo de carne.

3. Gestão de Custos

De acordo com Horngren e Foster (1987), a contabilidade de custos é responsável pela identificação, mensuração, acumulação, análises, preparação, interpretação e a comunicação das informações que vão auxiliar os administradores para que possam atingir os objetivos organizacionais da empresa.

Lawrence (1975) a define como sendo o processo de usar os princípios da contabilidade geral, para registrar os custos de operação de um negócio, de tal maneira que, com os dados de produção e das vendas, se torne possível à administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e distribuição, tanto por unidade como pelo total, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negócio com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa.

A relação da Contabilidade de Custos como parte integrante do processo administrativo é ressaltado por Matz, Frank e Curry (1974), que enfatiza a sua responsabilidade pelo provimento dos registros dos custos dos produtos e dos dados para estudos de custos especiais que envolvem escolhas alternativas com relação aos produtos, operações e funções, assistindo dessa forma a administração em suas decisões com respeito às políticas de vendas, métodos de produção, procedimentos de compras, planos financeiros e estrutura de capital.

Como parte de um sistema de informações, a contabilidade de custos é desenvolvida através de coleta e processamento de dados que culmina com a produção e distribuição de informações na forma de relatórios contábeis. Esses relatórios devem garantir o fluxo contínuo de informações, permitindo a avaliação da situação atual e a comparação com o planejamento, para identificar e controlar os desvios, assim como suas causas.

Quanto aos objetivos, Usry, Hammer e Matz (1998) indicam a comunicação das informações financeiras que serão utilizadas à tomada de decisão pelos administradores, enquanto Morse e Roth (1986) a vêem como a responsável pela acumulação, indicação e análise da produção, bem como prover informações sobre os dados dos custos de fabricação para a formulação de relatórios periódicos para planejamento interno e para o controle das atividades operacionais da empresa e também para tomada de decisão pelos gestores.

Leone (1987) aponta os principais objetivos da contabilidade de custos que, quando acumula os custos e os organiza em informações relevantes, pretende atingir três objetivos principais, que são: a determinação do lucro; o controle das operações; a tomada de decisões.

Backer e Jacobsen (1979), afirmam que o sistema de contabilidade de custos acumula os dados relativos aos custos em registros e contas especiais, onde suas características diferem segundo a natureza das atividades e os objetivos da direção da empresa.

Martins (1998) ressalta a importância dos sistemas de custos quando afirma que uma de sua grande utilidade dos sistemas é a sistematização criada para o registro dos volumes físicos consumidos e criada, uma vez que a contabilidade de custos além de trabalhar com valores monetários apresenta a sua utilidade duplicada ao se trabalhar com dados de natureza não-monetária.

De acordo com Horngren e Foster (1987), o sistema da contabilidade de custos é o sistema que fornece a maior quantidade de informação dentre os sistemas existentes dentro de uma organização, e ele é o responsável pelo fornecimento das seguintes informações: relatórios internos aos gerentes que são utilizados para o planejamento e controle das operações de rotina; e relatórios internos aos gerentes que são utilizados na tomada de decisão e na formulação de novos planejamentos e políticas que serão adotadas pela empresa em situações que fogem do seu cotidiano.

4. Metodologia da Pesquisa

4.1 Universo e amostra investigada

De acordo com Leite (1978), com a definição de universo pode-se delimitar o campo de pesquisa em termos temporais, geográficos, setoriais ou qualquer outra dimensão cabível com base na disponibilidade ou obtenibilidade de dados ou com o fundamento nos objetivos e nos custos da execução da pesquisa.

Para acessar as informações sobre o universo a ser investigado, Silver (2000) propõe a utilização de listas especializadas como fonte de consulta. A fonte utilizada na presente pesquisa foi o cadastro da Associação dos Criadores de Avestruzes do Rio Grande do Sul (ACARS) publicado em 2007. O universo desta pesquisa foi composto pelos 30 criadores listados neste cadastro que estão localizados no Estado do Rio Grande do Sul.

Dada a impossibilidade de identificar todas as empresas que compõem o universo da pesquisa para garantir a definição de uma amostra probabilística, foi necessário definir uma amostra não-probabilística que atendessem tanto às restrições orçamentárias da pesquisa, como também aos requisitos científicos para que ela fosse válida.

Richardson (1999) ressalta que uma amostragem não probabilística é composta por elementos que estejam acessíveis, sem que isto signifique uma segurança de que seja exaustiva e que todos os possíveis subconjuntos do universo investigado. A delimitação do espaço geográfico da investigação foi estabelecida para compensar metodologicamente a utilização de uma amostra não-probabilística.

A composição da amostra investigada nesta pesquisa foi determinada através do recebimento dos questionários. Nesta pesquisa foram investigados 10 criadores de avestruzes do Estado do Rio Grande do Sul, representando 33,3% do universo.

4.2. Variáveis Investigadas

Diante do objetivo proposto para esta pesquisa foram investigadas as seguintes variáveis:

- Prática do cálculo dos custos dos produtos/serviços;
- Método utilizado para cálculo dos custos;
- Procedimento adotado para cálculo dos custos;

- Periodicidade do registro das informações de custos;
- Atualização das informações de custos;
- Informações sobre apuração e registro dos custos;
- Profissional responsável pelo registro dos custos;
- Utilidade das informações de custos;
- Política de definição do preço de seus produtos/serviços
- Utilização das informações de custos para determinar preços.

4.3. Método de coleta e análise dos dados

Para a Coleta de dados desta pesquisa o instrumento utilizado foi o questionário. Sobre o questionário, Chizzotti (1991) indica que ele consiste em um conjunto de questões pré-elaboradas, sistemática e seqüencialmente dispostas em itens que constituem o tema da pesquisa, com o objetivo de suscitar dos informantes respostas por escrito ou verbalmente sobre o assunto que os informantes saibam opinar ou informar.

Para este estudo foi utilizada, como medida de fidedignidade, para constatar a validação interna do questionário, o *alpha de Crombach*, que valida os itens que apresentarem valores acima de 0,700 para serem utilizados no instrumento de pesquisa. O questionário utilizado nesta pesquisa apresentou *alpha de Crombach* de 0,9161.

Para atingir os objetivos propostos, foi utilizado o método da análise descritiva dos dados. Essa análise foi realizada através do auxílio do aplicativo estatístico SPSS – *Statistical Package for the Social Sciences* versão 11.0 *for Windows*. Para isso, foi realizada uma análise descritiva unidimensional, onde, cada variável foi estudada isoladamente.

4. Resultados da Pesquisa

Inicialmente buscou-se identificar a quantidade de criadores que calculavam os custos de produção. Em relação à prática do cálculo dos custos dos produtos acabados, observou-se que 80% dos criadores investigados realizam estes cálculos, enquanto que apenas 20% não os fazem. Os resultados dessa investigação são apresentados na tabela 1.

Tabela 1 – Prática do cálculo dos custos dos produtos/serviços

<i>Calcula os custos</i>	%
Sim	80,0
Não	20,0
Total	100,0

Fonte: Pesquisa de campo (2007).

Ainda foi investigado o motivo pelo qual esse grupo de criadores não calcula os custos dos produtos. Os gestores investigados indicaram que não calculam os custos dos produtos acabados porque os consideram irrelevantes para o gerenciamento, e que também há falta de recursos financeiros para contratar uma pessoa para apurarem essas informações.

Em relação aos métodos utilizados de cálculo dos custos de produção, detectou-se que um percentual representativo de criadores (50%) calcula parcialmente os custos apenas de alguns produtos/serviços, 37,5% calculam apenas os custos totais e 12,5% dos criadores investigados realizam os cálculos por produto/serviço. Os resultados estão apresentados na tabela 2.

Tabela 2 – Método utilizado de cálculo dos custos dos produtos/serviços

<i>Método adotado</i>	%
Calcula os custos por produto	12,5
Calcula apenas os custos totais	37,5
Calcula apenas os custos de alguns produtos	50,0
Total	100,0

Fonte: Pesquisa de campo (2007).

Outro aspecto investigado foi o procedimento que os gestores investigados utilizam para efetuarem os cálculos dos custos de produção. Os resultados estão dispostos na tabela 3.

Tabela 3 – Procedimento de cálculo dos custos dos serviços/produtos acabados

<i>Procedimento adotado</i>	%
Utilizando planilhas eletrônicas e apurando os custos periodicamente	50,0
Manualmente	50,0
Total	100,0

Fonte: Pesquisa de campo (2007).

De acordo com os resultados apresentados, foi observado que cinquenta por cento (50%) dos gestores fazem o cálculo dos seus custos de produção manualmente. No

questionário, esta opção não foi incluída, no entanto no espaço “outros”, os respondentes indicaram essa forma de calcular os custos. Identificou-se também o mesmo percentual de gestores (50%), que utiliza o computador como instrumento auxiliar ao processamento das informações relativas aos custos de produção, utilizando para isso, planilhas eletrônicas em que são computadas e registradas as informações relativas aos custos médios e aproximados.

O período mais utilizado como base para elaboração dos relatórios de custos é o mensal, representado por 62,5% do total dos gestores investigados. Outro período indicado pelos gestores para a elaboração de relatórios de custos é o semestral, só que de forma menos significativa (37,5%). Os dados desta investigação são apresentados na tabela 4.

Tabela 4 – Periodicidade em que as informações de custos são registradas

<i>Período</i>	<i>%</i>
Quinzenalmente	0,0
Mensalmente	62,5
Trimestralmente	0,0
Semestralmente	37,5
Total	100,0

Fonte: Pesquisa de campo (2007).

Ainda sob o aspecto de atualização das informações de custos, buscou-se identificar a quantidade de gestores que se encontravam com as informações relativas a custos atualizadas. Constatou-se a existência de um percentual de gestores (37,5%) que estava com as informações financeiras atualizadas, enquanto que um percentual bastante representativo de gestores (62,5%) não havia atualizado as informações financeiras.

Outro aspecto analisado foi identificar se os criadores investigados possuíam formulários específicos para o registro e apuração dos custos de produção. Buscou-se também, identificar a quantidade de criadores que possuem uma pessoa ou um grupo de pessoas que são encarregadas exclusivamente para a apuração e registro das informações dos custos de produção. Os dados relativos a essa investigação são apresentados na tabela 5.

Tabela 5 – Informações sobre apuração e registro dos custos de produção

<i>Informação</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>%</i>
Possui formulários específicos	37,5	62,5	100,0
Possui profissionais encarregados para apurar e registrar os custos	62,5	37,5	100,0

Fonte: Pesquisa de campo, (2007).

De acordo com os resultados apresentados na tabela 5, observou-se que apenas (37,5%) dos criadores investigados possuem formulários próprios para a apuração e para o registro das informações dos custos de produção, entretanto ao se investigar a presença de profissionais exclusivos para efetuarem a apuração e o registro dos custos de produção, foi observado um grande aumento neste percentual (62,5%).

Já ao se analisar a ausência de formulários e profissionais exclusivos, tem-se uma inversão de comportamento, uma vez que existe um representativo percentual de criadores (62,5%) que não possuem formulários para apuração e registro das informações de custos, e esse percentual apresenta uma considerável diminuição ao se detectar a ausência de profissionais responsáveis apenas pela apuração e pelo registro dos custos de produção (37,5%).

Outro aspecto investigado na pesquisa foi identificar o cargo que o profissional responsável pelo registro das informações de custos ocupava nas empresas investigadas. O resultado dessa investigação é apresentado na tabela 6.

Tabela 6 – Profissional responsável pelo registro dos custos

<i>Profissional responsável</i>	<i>%</i>
Proprietário e Gerente Geral	75,0
Gerente Administrativo-financeiro	37,5
Contador	0,0
Engenheiro	0,0
Total	100,0

Fonte: Pesquisa de campo (2007).

A partir da observação dos dados da tabela 6, percebe-se que em 75% das empresas pesquisadas o proprietário e o gerente geral são as pessoas que fazem os registros dos custos do processo produtivo. No entanto, também é apresentado que há participação de outros profissionais que efetuam estes registros, dentre os quais se destaca o gerente administrativo-financeiro em 25% dos casos.

Buscou-se também investigar a utilidade que é atribuída às informações de custos pelos criadores entrevistados, visto que isso permite identificar o valor atribuído pelos gestores a esta importante informação gerencial. O resultado desta análise é apresentado na tabela 7.

Tabela 7 – Utilidade das informações de custos

<i>Informações</i>	Utilidade			%
	Muito	Pouco	Nada	
Para analisar desempenho	50,0	25,0	25,0	100,0
Para calcular o ponto de equilíbrio	50,0	25,0	25,0	100,0
Para controlar os custos	100,0	0,0	0,0	100,0
Para calcular lucro	62,5	0,0	37,5	100,0

Fonte: Pesquisa de campo (2007).

De acordo com os dados ilustrados na tabela 7, foi observado que a principal utilidade das informações de custos é atribuída ao controle dos gastos relativos ao processo produtivo, pois 100% dos gestores investigados apresentaram que ela é muito útil. A utilidade destas informações para o cálculo do lucro também é apontada por 62,5% dos criadores como sendo muito importante. E com percentuais semelhantes são indicadas para análise de desempenhos (50%) e cálculo do ponto de equilíbrio (50%) o maior grau de importância para o levantamento dessas informações através dos custos produção.

Entretanto, é importante ressaltar que alguns gestores apresentaram que as informações de custos não possuem nenhuma utilidade para se analisar desempenho, calcular o ponto de equilíbrio e calcular o lucro da empresa dentro de um determinado período. Ou seja, não estabelecem nenhuma utilidade gerencial para a apuração e registro das informações de custos.

Outro aspecto analisado foi a política utilizada para a definição dos preços dos produtos fabricados. De acordo com os resultados apresentados na tabela 8, foi observado que alguns gestores optaram pela resposta referente à não possuir critérios estruturados para definirem o preço de venda de seus produtos/serviços.

Tabela 8 – Política de definição do preço de seus produtos/serviços

<i>Definição</i>	%
Combinando informações de mercado e de custos	50,0
Exclusivamente com base nos custos	0,0
Exclusivamente com base no mercado	10,0
Não possui critérios estruturados	40,0
Total	100,0

Fonte: Pesquisa de campo (2007).

Para a definição do preço de vendas, observou-se que existe uma grande concentração de gestores (50%) que adotam uma combinação de informações de custos de produção com as

informações dos preços vigentes no mercado. Foi também apresentado que um percentual bastante representativo de gestores (40%) não possui critérios estruturados para definir os preços de vendas de seus produtos. E foi ainda identificado que 10% dos gestores investigados definem os preços utilizando exclusivamente as informações apresentadas nos mercados em que seus produtos/serviços estão inseridos.

E por último foi investigado que informações de custos os gestores utilizariam para determinar os preços de vendas de seus produtos, caso eles utilizassem informações de custos com esta finalidade. O resultado desta análise é apresentado na tabela 9.

Tabela 9 – Utilização das informações de custos para determinar preços

<i>Considera</i>	<i>%</i>
Custos totais	60,0
Custos parciais	0,0
Custos variáveis	0,0
Não utiliza	40,0
Total	100,0

Fonte: Pesquisa de campo (2007).

De acordo com as informações apresentadas na tabela 9, foi observado que 60% dos gestores investigados utilizariam os custos totais para definir os preços de seus produtos, caso utilizassem informações de custos para esta finalidade, entretanto foi identificado um percentual bastante representativo de empresas (40,0%) que não utilizam, nem utilizariam estas informações para definir os preços de seus produtos.

5. Considerações Finais

Esta pesquisa teve por objetivo caracterizar a utilização das informações da contabilidade de custos como ferramenta auxiliar ao processo decisório pelos criadores de avestruzes do Estado do Rio Grande do Sul. A pesquisa envolveu um estudo empírico com 10 criadores gaúchos.

A gestão de custos foi apresentada como um instrumento fundamental ao empresário. É compreendido que, uma vez dispondo de informações gerenciais geradas a partir dos sistemas de custos das organizações, os gestores estarão providos de uma ferramenta auxiliar importante para subsidiar o processo decisório.

No processo de tomada de decisões, os custos são utilizados como parâmetros, entretanto, a falta de precisão na apuração dos custos e no controle das informações de custos comprometem a qualidade das decisões tomadas. Foi constatada a incerteza para a determinação dos preços de venda de seus produtos ao término das atividades produtivas. O conhecimento dos custos de produção auxilia na apuração dos resultados, mas não determina os níveis de preço que serão praticados, nem possibilita o estabelecimento do objetivo de lucro. Os criadores não possuem planos de ação, limitando o escopo das decisões administrativas aos problemas ocorridos ao longo do exercício, analisando o caráter contingencial de cada uma delas.

Dentre as informações obtidas através deste estudo, destacam-se os seguintes aspectos:

- A prática do cálculo dos custos é adotada por 80% dos criadores investigados;
- O método mais utilizado para o cálculo dos custos de produção é através do levantamento parcial dos custos de alguns produtos/serviços;
- Os resultados apontam que o processamento das informações é realizado predominantemente manualmente ou através de planilhas eletrônicas;
- Os relatórios e consolidações sobre custos que são normalmente atualizadas mensalmente, entretanto, essas informações muitas vezes não estão atualizadas;
- As informações de custos são registradas e analisadas em uma parcela significativa pelos proprietários;
- Foi observada uma aplicação parcial da contabilidade de custos no processo decisório, pois existe um grupo de criadores que utilizam as informações da contabilidade de custos na definição dos preços de venda, para análise de desempenho, e para a definição do ponto de equilíbrio de suas atividades.

Ao fazer uma abordagem crítica com vistas a apontar possíveis melhorias na apuração e medição, bem como auxiliar a administração dos criatórios, podem ser destacados os seguintes aspectos:

- Aprimorar a padronização de procedimentos operacionais inerentes a mensuração e registro dos custos para dar maior uniformidade e facilitar estudos comparativos sobre desempenhos passados e futuros;
- Aprimorar os formulários de coleta de dados sobre os custos de produção para dar maior agilidade e eficácia ao processo de gestão dos custos;
- Padronizar o formato dos relatórios sobre os custos de produção.

Os resultados obtidos com esta pesquisa apresentam uma deficiência na utilização das informações de contabilidade de custos, pois em alguns criadores investigados, estas práticas dificultam o conhecimento aprimorado dos fluxos financeiros dos criadores, e com este vácuo de informação resulta difícil obter elementos de juízo que apoiem a tomada de decisão para melhorar a gestão do negócio.

6. Referências Bibliográficas

ACARS. Cadastro dos criadores de Avestruzes do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://www.acars.com.br/associados.htm>> Acesso em 25 de maio de 2007.

BACKER, M.; JACOBSEN, L. E. *Contabilidade de custos*. Rio de Janeiro: McGraw-Hill, 1979.

BIANCO, P. P. *A estrutura da cadeia do avestruz no Brasil: um estudo exploratório*. 114p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de produção) – programa de Pós-graduação em Engenharia de produção. Universidade Federal de São Carlos, São Carlos 2006.

CHIZZOTTI, A. *A Pesquisa em Ciências Humanas e Sociais*. São Paulo: Cortez, 1991.

HEITGER, L. E; MATULICH, S. *Cost accounting*. New York: McGraw-Hill, 1985.

HORNGREN, C. T; FOSTER, G. *Cost accounting: a Managerial Enphasis*. 6. ed. New Jersey, Prantice-Hall, 1987.

LAWRENCE, W. B. *Contabilidade de custos*. 4. ed. São Paulo: IBRASA, 1975.

LEITE, J. A. A. *Metodologia de Elaboração de Teses*. São Paulo: Editora McGraw-Hill do Brasil, 1978.

LEONE, G. S. G. *Custos: um enfoque administrativo*. 9. ed. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1987.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MATZ, A; CURRY, O. J; FRANK, G. W. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1974.

MEDEIROS, O. R; COSTA, P. S; SILVA C. A. T. Testes empíricos sobre o comportamento assimétrico dos custos nas empresas brasileiras. *Revista Contabilidade e Finanças da USP*, n 38, p. 47-56, mai/ago., 2005.

MORSE W. J; ROTH H. P. *Cost accounting: Processing, Evaluating and Using Cost Data*. Florida: Addison-Wesley Publishing Company, 1986.

NOGUEIRA, M. P. *Gestão de custos e avaliação de resultados: Agricultura e pecuária*. Bebedouro: Scott, 2004.

RAMON, C. J. Avestruz. Disponível em:

<http://www.uclm.es/profesorado/produccionanimal/Trabajos%20Explotaciones%20Ganaderas02-03/avestruz.pdf> Acesso em 24 de maio de 2007

RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVER, M. *Estatística para Administração*. São Paulo: Atlas, 2000.

SKOUSEN, K. F; LANGENDERFER, H. Q; ALBBRECHT, W. S. *Financial accounting*. 3. ed. New York: Worth Publishers, 1986.

UNIÃO BRASILEIRA DE AVICULTURA. *Relatório Anual da União Brasileira de Avicultura (2006/2007)*. São Paulo, maio 2006/2007.

USRY, M. F; HAMMER, L. H; MATZ A. *Cost accounting: planning and Control*. Cincinnati: South-Western Publishing Co, 1998.

WORLD OSTRICH ASSOCIATION, Demand for Ostrich Meat and Export Regulations. Disponível em: <http://www.world-ostrich.org/> Acesso em 25 maio de 2007.

Recebimento dos originais: 30/03/2008

Liberação para publicação: 06/06/2008