

The use of cost information by small mollusks' cultivators in the bay of Florianópolis – SC

Reception of originals: 08/04/2008
Release for publication: 15/07/2008

Cristiano do Nascimento

Graduado em Ciências Contábeis pela UFSC
Instituição: Universidade Federal de Santa Catarina
Endereço: Coronel Vicente, 444, ap. 43, Porto Alegre/RS.
CEP:90030-040.
E-mail: cristiano.nascimento.cont@gmail.com

Alessandra Vasconcelos Gallon

Doutoranda em Engenharia de Produção pela UFSC
Instituição: Universidade Federal de Santa Catarina
Endereço: Osni João Vieira, 225 apto. 301, São José/SC.
CEP:88101-270
E-mail: alegallon@terra.com.br

Vladimir Arthur Fey

Mestre em Engenharia de Produção pela UFSC.
Instituição: Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
Endereço: UFSC, CSE, Campus Universitário, Florianópolis/SC.
CEP:88040-900
E-mail: depccn@cse.ufsc.br

Abstract

The cultivation and production of mussels in Santa Catarina is highlighted by the productivity and subsequent contribution to economic and financial development by the agents and communities connected to the cultivation, processing and commercialization of those mollusks. The aqua-culture sector in Santa Catarina has developed and become increasingly competitive as a function of this and the objective of this work consists in identifying the application of cost accounting in the sector and its relationship with planning and control of costs, associated with the planning of production by means of budget estimating. Therefore, this work, realized by means of a multiple case study, relates cost accounting, planning and control with the aqua-culture activity, using methodology of an exploratory character. With this, procedures and business practices of small mollusk cultivators installed in the Florianópolis (SC) bay are investigated. Results indicate the incipient use of cost accounting as an informational base with a view towards the planning, control and improvement of the performance of activities executed by the Santa Catarina aqua-culture business.

Key words: Cost accounting, Aqua-culture activity, Planning and control.

1. Introdução

A aqüicultura se dá pela exploração de ambientes aquáticos marinhos e continentais, por meio do cultivo ou criação de organismos como plantas aquáticas, peixes, crustáceos e moluscos. Em relação ao cultivo praticado na costa do litoral catarinense é dado o nome de maricultura, pelo fato desta modalidade ser efetuada no mar, com ostras, mariscos, lulas, etc.

A mitilicultura, por sua vez, consiste no cultivo de mexilhões, também conhecido como marisco, sururu e ostra-de-pobre, cujo nome científico é *Perna perna*, sendo suas sementes retiradas diretamente na natureza, por meio de coletores de sementes, raspagem das estruturas ou reaproveitamento das cordas. Já a ostreicultura consiste no cultivo de ostras. Em Santa Catarina cultiva-se a ostra japonesa ou ostra do pacífico, cujo nome científico é *Crassostrea gigas*, suas sementes são produzidas em laboratório, no caso, pelo Laboratório de Cultivo de Moluscos Marinhos – LCMM, da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC.

A atividade aquícola de cultivo de moluscos no mar fora implantada no Estado junto a comunidades de pescadores artesanais, como forma de complementar a renda destes trabalhadores. O cultivo de mexilhões teve início em 1989 e o cultivo de ostras em 1991. O cultivo de ostras só foi possível com o auxílio financeiro de instituições como o Ministério da Agricultura, a Prefeitura Municipal de Florianópolis e o Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA. A partir do Projeto *Shellfish Transfer Technology Project*, obtido junto ao Canadá, com a participação da *University of Victoria*, criou-se condições à construção do LCMM, da UFSC, na Barra da Lagoa, em Florianópolis (GRUMANN *et al.*, 1998). Atualmente, a Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão Rural de Santa Catarina – EPAGRI, a UFSC e a Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI são as instituições que atuam diretamente em extensão e pesquisa da aquíicultura no Estado, e se responsabilizam pela realização de projetos, cursos e treinamentos, em alguns segmentos produtivos do setor.

A atividade aquícola constitui um conjunto bastante amplo de produtos possíveis de cultivo, pois trata-se de exploração de ambientes aquáticos marinhos e continentais, por meio do cultivo ou criação de organismos como peixes, moluscos, plantas aquáticas e crustáceos. No Brasil, a produção aquícola desenvolve-se no sentido de vir a atender a demanda interna, porém, se desconhece seus limites, pois são cerca de 8,5 mil km de litoral e centenas de rios dispendo de recurso natural fundamental ao processo produtivo aquícola, que é a água.

Os fatores básicos inerentes ao processo produtivo de moluscos são água, trabalho e capital, os quais costuma-se ajustar a outros fatores comumente alheios ao controle gerencial. Tais fatores podem influenciar significativamente na produção e conseqüentemente na rentabilidade do negócio aquícola, como variação da temperatura da água, ressacas marinhas e tecnologia empregada no esforço de produção, que representam exemplos que costumam interferir no preço final dos produtos cultivados no setor.

Em linhas gerais, o empreendimento aquícola passa por constantes modificações no

patrimônio ao longo do exercício social. Tais modificações são causadas por decisões tomadas pelos gestores combinado com características de sazonalidade no cultivo e comercialização dos moluscos, conforme o porte e alcance comercial do produtor.

Nesta perspectiva, os relatórios contábeis para uso gerencial podem facilitar a identificação dos ajustes necessários a um desempenho mais eficiente, já que em relatórios desta natureza encontram-se custos fixos e custos variáveis do processo produtivo, além de outros custos e despesas referentes a transporte, pessoal e serviços diversos incorridos no processo. Assim, de posse dessas informações o gestor pode melhor planejar o desempenho financeiro e econômico da unidade produtiva. Em outras palavras, a contabilidade gerencial e a contabilidade de custos fornecem informações imprescindíveis para uma gestão eficaz; afinal, se o dono da unidade produtiva deseja ter sucesso no empreendimento, certamente dependerá de um controle de custos eficiente.

Do exposto, a elaboração deste trabalho resulta do interesse em saber sobre o uso das informações contábeis, especificamente o conhecimento dos custos de produção, pelos produtores maricultores instalados na baía de Florianópolis. Para isso, relaciona-se a contabilidade de custos ao processo produtivo de moluscos, em seguida, relaciona-se o uso da informação dos custos de produção com a perspectiva de planejamento orçamentário e controle do processo produtivo.

A primeira abordagem busca ambientar os termos contábeis na medida em que se identifica utensílios, máquinas, mão-de-obra, dentre outros, aplicados ao processo produtivo. A segunda abordagem investiga o planejamento e controle dos custos da produção de moluscos, cujos resultados surpreendem pelo desconhecimento do assunto entre os maricultores. O resultado da pesquisa chama a atenção para que se reflita alternativas de planejamento e controle dos custos inerentes ao processo produtivo de moluscos, amplamente difundido ao longo do litoral catarinense.

2. A contabilidade de custos e o cultivo de moluscos

A classificação contábil na aquicultura, no caso de moluscos como mexilhão e ostra, efetua-se no Ativo Circulante, em conta específica, cuja produção destina-se a venda. No caso do mexilhão e ostra não há produção de alimento ou consumo de insumos nutricionais empregados na criação e engorda, o que de certo modo constitui uma vantagem competitiva no controle dos custos para um produto que é fonte de proteína animal.

A contabilidade de custos desempenha papel importante no processo produtivo de

moluscos, pois conforme Martins (2003, p. 21), ela “tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões”. No auxílio ao controle, a contabilidade de custos fornece dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e permite comparação com valores anteriormente definidos; na ajuda à decisão, a contabilidade de custos alimenta de informações sobre valores relevantes no que diz respeito a conseqüências de curto e longo prazo, com a finalidade de introduzir ou cortar produtos, administrar preços de venda, opção de compra ou produção, dentre outros (MARTINS, 2003).

As informações extraídas a partir da contabilidade de custos são divulgadas em relatórios e outros demonstrativos próprios, e devem obedecer aos princípios fundamentais da contabilidade. Suas informações auxiliam a contabilidade financeira principalmente na avaliação dos estoques e apuração do resultado financeiro e econômico da entidade, e também dão suporte a contabilidade gerencial na tomada de decisão.

Os custos são relacionados aos objetos de custeio como produtos, departamentos, atividades, serviços, e podem ser diretos ou indiretos, e fixos ou variáveis. De forma breve, no Quadro 1 faz-se apontamentos a respeito das terminologias utilizadas na contabilidade de custos.

Quadro 1 – Terminologias aplicadas na contabilidade de custos

Gasto	compra de um produto ou serviço qualquer que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)
Investimento	gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos
Custo	gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços
Despesa	bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas
Perda	bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária
Custo direto	tratam-se dos custos que podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo, como o peso de materiais consumidos, embalagens, horas de trabalho etc
Custo indireto	são custos que não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária, como aluguel, chefias, supervisão etc
Custo variável	custos que variam conforme a quantidade produzida
Custo fixo	custos que incorrem independentemente do volume produzido, como aluguel

Fonte: Adaptado de Martins (2003).

A compreensão dos termos listados no Quadro 1 fundamenta-se na aplicação de uma

gerência de custos, cuja execução possa ser decisiva a partir do momento em que a empresa aqüícola assuma uma postura competitiva frente aos demais produtores.

Quanto aos métodos de custos, não se pretende neste estudo definir ou orientar o método a ser empregado ao processo produtivo de moluscos, afinal, para tanto, faz-se necessário estudo de caso aplicado a realidade dos produtores, pois, elementos como profundidade do mar, exposição aos ventos, exposição a correntes marítimas e ressacas do mar, entre outros, combinado com a espécie cultivada e suas características de resistência ou susceptibilidade aos eventos naturais, assim como a diversidade de materiais e utensílios empregados na produção, exigem atenção e responsabilidade ao definir a melhor alternativa de custeio.

Ao definir o método de custeio aplicável ao processo produtivo, este deve atender em grande parte ao aspecto gerencial como meio de subsidiar com informações úteis na formulação de orçamentos para fins de planejamento e controle. Os métodos de custeio geralmente conhecidos são o por absorção, direto, variável, e o baseado em atividades. São alternativas de valoração da produção em processo, nos produtos acabados e na apuração de resultado.

Mesmo se tratando de pequenos produtores de moluscos que acompanham diariamente o desempenho das operações e que vistoriam rotineiramente a estrutura produtiva, considera-se de fundamental importância à aplicação de um sistema de custos. Pois, conforme Martins (2003, p. 358), um sistema de custos consiste na “sistematização criada para o registro de volumes físicos consumidos e fabricados”. Para Santos e Marion (1996, p. 53), sistema de custos é um “conjunto de procedimentos administrativos que registra, de forma sistemática e contínua, a efetiva remuneração dos fatores de produção”.

Os objetivos de um sistema de custos focado nos fatores de produção empregados nos serviços rurais, conforme Santos e Marion (1996), são:

- a) auxiliar a administração na organização e controle da unidade de produção, revelando ao administrador as atividades de menor custo, as mais lucrativas, as operações de maior e menor custo, e as vantagens de substituir umas pelas outras;
- b) permitir uma correta valorização dos estoques para apuração dos resultados obtidos em cada cultivo ou criação;
- c) oferecer bases consistentes e confiáveis para projeção dos resultados e auxiliar o processo de planejamento rural, principalmente quando o administrador precisa decidir o que, quando e como plantar;

- d) orientar os órgãos públicos e privados na fixação de medidas, como garantias de preços mínimos, incentivo à produção de determinado produto em escala desejada, estabelecimento de limites de crédito, etc.

Dessa forma, um sistema de custos focado em serviços à produção rural assume o papel de inter-relacionar informações sobre o processo produtivo, a administração do negócio, e também como componente informacional ao planejamento operacional e estratégico.

O custo da produção de moluscos tem origem a partir da estrutura produtiva que é implantada, sendo a do tipo espinhel (*long-line*) a estrutura produtiva que se destaca na paisagem das fazendas marinhas do litoral catarinense. Por isso, faz-se apontamentos referentes aos custos de implantação e manutenção de estrutura produtiva dentro da modalidade de cultivo *long-line*, e assim identifica-se os componentes dos custos de instalação, conforme Quadro 2.

Quadro 2 – Materiais para implantação de fazenda para o cultivo de mexilhões e ostras

Material para o cultivo de Mexilhões	Material para o cultivo de Ostras
- Estacas de PVC e concreto	- Estacas de PVC e concreto
- Cabos de polipropileno trançado 25 mm	- Cabos de polipropileno trançado 25 mm
- Cabo de polietileno 41 mm	- Cabo de polietileno 41 mm
- Corda de polietileno trançado 10 mm	- Corda de polietileno trançado 10 mm
- Rede tubular de algodão	- Lanternas berçário
- Bombas plásticas 100 l	- Lanternas intermediárias
- Bombas plásticas 50 l	- Lanternas definitivas
- Luvas	- Bombas plásticas 100 l
- Corda nylon 22 mm	- Bombas plásticas 50 l
- Corda nylon 6 mm	- Lavadora hidro jato
- Poitas de cimento 250kg	- Luvas
- Barco de 4,5m	- Sementes
- Motor de 8Hp	- Corda nylon 22 mm
- Freezer	- Corda nylon 6 mm
- Raspadeira, caixa plástica, sacos, malha	- Poitas de cimento 250kg
	- Barco de 4,5m
	- Motor de 8Hp
	- Raspadeira, caixa plástica, sacos, malha

Fonte: Adaptado de Grumann *et al.* (1998) e BMLP (2003a; 2003b).

Na relação de materiais exposta por Grumann *et al.* (1998) falta um importante item que é o barco, já o BMLP acrescenta investimento num motor de 8Hp para a embarcação, sendo que tal investimento não é decisivo ao início das atividades produtivas. Os custos de implantação do processo produtivo incluem máquinas e equipamentos e os serviços de sua

instalação.

Para compreender os custos de produção há a necessidade de diferenciar os custos variáveis dos fixos, desse modo reporta-se às definições de Martins (2003), as quais estão relacionadas ao cultivo de moluscos, sendo: a) custo fixo - corresponde a valores que não variam de acordo com a produção, como a depreciação de barco, motor, bombas de lavação, e outros; b) custo variável - corresponde a todos os custos que variam em proporção à quantidade produzida, dentro do ciclo produtivo, sendo no caso insumos, sementeiras, lavação, e outros. Ou seja, os custos fixos correspondem a todos os custos que se dão sobre a unidade produtiva, sem que necessariamente esteja havendo algum uso desta em qualquer processo produtivo. Quanto aos custos variáveis, estes ocorrem em função da quantidade produzida em um ciclo produtivo. Tais custos correspondem a insumos, mão-de-obra, serviços mecânicos e custos financeiros de empréstimos aplicados na produção. Contudo, também se identifica despesas cujos valores alteram-se conforme as operações executadas, dentre as despesas têm-se: administrativas; de comercialização; com materiais de reposição; e outras.

O Quadro 3 elucida a composição dos custos de produção incorridos no ciclo produtivo de ostras (dez meses) e de mexilhões (oito meses), conforme estudo da EPAGRI/CEPA (2005).

Quadro 3 – Custos de produção incorridos no ciclo produtivo de ostras e mexilhões

Produtos Aquícolas	OSTRAS		MEXILHÕES	
	Unidade de medida	Valor	Unidade de medida	Valor
1. DADOS SOBRE O SISTEMA DE PRODUÇÃO				
Área útil total da fazenda	ha	1,0	ha	1,0
Numero de <i>Long-lines</i>	un	10	un	10
Tamanho dos <i>Long-lines</i>	m	100	m	100
Quantidade de sementes	un	1.000.000	-	-
Sobrevivência	%	50	-	-
Quantidade de cordas	-	-	un	1.000.000
Comprimento de corda	-	-	m	2,0
Produtividade	dz/ha	41.667	kg/ha	40.000
2. RESUMO DA PLANILHA DE CUSTOS				
A – CUSTOS VARIÁVEIS (CV)		59.540,81		23.584,68
Insumos	R\$/ha	21.275,46	R\$/ha	12.020,40
Mão-de-obra	R\$/ha	12.423,60	R\$/ha	9.681,84
Serviços mecânicos	R\$/ha	22.984,88	R\$/ha	224,17
Outras despesas	R\$/ha	566,84	R\$/ha	602,27
Custos financeiros (4% aa)	R\$/ha	2.290,03	R\$/ha	1.056,00
B – CUSTOS FIXOS (CF)		20.344,26		13.706,74
Depreciação	R\$/ha	12.495,29	R\$/ha	6.851,66
Taxas	R\$/ha	3.605,00	R\$/ha	3.605,00
Remuneração do capital fixo	R\$/ha	4.243,97	R\$/ha	2.419,89
Manutenção de benfeitorias			R\$/ha	830,19
C – CUSTOS TOTAIS (CV + CF)		79.885,07		37.291,42
3. DADOS PARA ANÁLISE				
Custo variável	R\$/dz	1,43	R\$/kg	0,59
Custo fixo	R\$/dz	0,49	R\$/kg	0,34
Custo total	R\$/dz	1,92	R\$/kg	0,93

Fonte: Dados referentes a junho/2005, adaptado de EPAGRI/CEPA (2005).

Torna-se importante ressaltar que este quadro apresenta um exemplo de apuração dos custos incorridos no ciclo produtivo de uma unidade produtiva de moluscos - também conhecidas como fazendas marinhas - afinal, cada unidade produtiva apresenta características próprias, e o cálculo da apuração de custos pode não ser uniforme aos produtores.

Observa-se também que o custo de produção de R\$ 0,93 (noventa e três centavos) do mexilhão, sendo que no trabalho de Oliveira Neto (2005) identifica-se o valor de venda do quilo por R\$ 1,00 (hum real). Nos dados cedidos pelo escritório da gerência regional de Florianópolis da EPAGRI, estes afirmam que o valor de venda é de R\$ 2,00 (dois reais). Quanto ao cultivo de ostras, o preço alcançado na safra de 2004, conforme Oliveira Neto (2005), foi de R\$ 4,00 (quatro reais) contra os R\$ 1,92 (hum real e noventa e dois centavos)

de custos na produção da dúzia, evidenciados no Quadro 3. Tal fato ajuda a compreender quando Souza Filho (2003) afirma ser relativamente baixo o investimento frente a rentabilidade do agronegócio.

Porém, o retorno de praticamente 100% sobre os custos operacionais do ciclo produtivo limita-se aos ostreicultores que são pequenos produtores, organizados em associações, ou seja, sem infra-estrutura que beneficie, embale, acondicione ou transforme o produto, e também sem o Serviço de Inspeção Federal - SIF. Para produtores catarinenses com SIF, articulados na cadeia produtiva, que coloquem seu produto em outras localidades como Porto Alegre, São Paulo e Rio de Janeiro, os preços praticados atingem valores superiores a R\$ 4,00 (quatro reais).

3. A importância do planejamento e controle dos custos

O setor produtivo da aquicultura marinha catarinense, voltado ao cultivo de ostras e mariscos, fora implantado a menos de duas décadas. Os pioneiros na atividade são oriundos da pesca artesanal, ou seja, em linhas gerais, trata-se de indivíduos de origem simples e acostumados ao trabalho em parceria. Porém, num ajuste as práticas empresariais, a qual considera-se condição para a manutenção do produtor aquícola na atividade - levando-se em conta os aspectos da competitividade e a busca pelo aprimoramento da qualidade de seus produtos - tal produtor deve de forma prioritária, planejar e controlar os custos de produção, para, então, investir de forma mais qualificada no negócio aquícola, e assim vislumbrar a possibilidade de crescimento com maior segurança.

Nesse sentido, a importância da contabilidade de custos justifica-se, em grande parte, no contexto do negócio aquícola, como base informacional para se pensar a empresa em seus aspectos operacionais do dia a dia e também no futuro, por meio de planejamento, execução e controle de um orçamento com vistas a melhora do desempenho da entidade.

Os “custos reais” incorridos ao longo de um período (ciclo produtivo) podem fornecer dados que auxiliem na formulação de cenários. Contudo, Iudícibus (1998) adverte sobre a importância do uso do “custo padrão”, o qual consiste na identificação do quanto certa produção custaria, desde que executada dentro de condições normais de produção. Martins (2003) afirma que o “custo padrão” tem como grande finalidade o planejamento e controle dos custos. Sob esta perspectiva, Iudícibus (1998, p. 204) enfatiza que “o custo padrão é um hábil instrumento de controle das operações, indicando se estas foram realizadas acima ou

abaixo dos padrões de eficiência fixados”.

O planejamento trata da escolha de um curso de ação, desenvolvem-se objetivos e metas a curto prazo (operacional) e longo prazo (estratégico), a fase da execução envolve a coordenação de diversas atividades na empresa, ou seja, consiste em decisões operacionais, já o controle, volta-se para o monitoramento e avaliação de pessoas e outros recursos usados para que se alcance o objetivo proposto (LUNKES, 2007a).

O objetivo de uma empresa, conforme Silva (2002), é gerar valor, o qual corresponde a um *fluxo de riqueza futuro*, em outras palavras, o objetivo é gerar lucro, e para que se alcance tal resultado, o maricultor deve estar atento à gestão do disponível de seu negócio. Para isso, a elaboração de um planejamento orçamentário assume papel de destaque. Neste contexto, o processo orçamentário, de acordo com Lunkes (2007b, p. 14), “envolve a elaboração de planos detalhados e objetivos de lucro, previsão das despesas dentro da estrutura dos planos e políticas existentes e fixação de padrões definidos de atuação para indivíduos com responsabilidades de supervisão”.

Os produtores aquícultores, com foco em resultados positivos para seu empreendimento, devem buscar controlar todas as operações. Para Martins (2003, p. 305) “controlar significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção”.

O ato de controlar implica em conhecer as possibilidades de interações entre as múltiplas variáveis peculiares ao processo produtivo aquícola. Por isso, a aplicação do planejamento orçamentário requer controle. Ao abordar o controle orçamentário, Welsch (1983, p. 41) o define como “sendo simplesmente a ação necessária para verificar se os objetivos, planos, políticas e padrões estão sendo obedecidos”.

Os custos de uma empresa aquícola são relacionáveis com as diversas variáveis, que de forma combinada, tem papel essencial na tomada de decisão, e assim considera-se a distinção entre custos fixos e variáveis, para que o gestor possa pensar no desenvolvimento do negócio por meio do planejamento orçamentário. Do exposto, reforça-se a importância de um planejamento orçamentário bem sucedido, o qual depende de vários outros fatores, por exemplo, uma estrutura organizacional formal que designe claramente as áreas de autoridade e responsabilidades, assim como um sistema de informações contábeis que permita efetivo controle financeiro (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 1997).

Assim, o orçamento representa um plano que relaciona todas as atividades e operações a serem executadas ao longo do período. Com isso, o orçamento operacional, no primeiro plano,

é formado pelas seguintes peças: orçamento de vendas, do estoque final, de fabricação, de custos dos materiais, dos custos indiretos de fabricação e das despesas departamentais. No segundo plano, aparece o orçamento financeiro, cuja composição agrupa o orçamento de capital, de caixa, balanço patrimonial e demonstração do exercício projetado (LUNKES, 2007a).

Portanto, com vistas de contribuir ao relacionar a contabilidade de custos com o processo produtivo de moluscos desenvolvido por maricultores catarinenses, explicita-se a importância de planejar ações, num sentido de integrar o produtor a dinâmica competitiva que se estabelece no mercado. Pois, as empresas de modo geral passam cada vez mais a se posicionar e decidir sobre o futuro, e para tal devem se fundamentar em informações de qualidade, para fins de posicionar-se frente ao mercado.

4. Metodologia da pesquisa

Este trabalho busca respostas e evidências da prática e aplicação da contabilidade de custos, principalmente como ferramenta de auxílio no planejamento e controle dos custos, por meio da elaboração de orçamentos com vistas à melhora no desempenho das atividades desenvolvidas no empreendimento aquícola.

Para que o objetivo proposto fosse alcançado, realizou-se um estudo exploratório sobre o setor aquícola catarinense, especificamente voltado ao cultivo, beneficiamento e comercialização de mariscos e ostras. Este estudo caracteriza-se como exploratório pelo fato de ser incipiente os estudos voltados à aplicação da contabilidade de custos como ferramenta informacional ao auxílio dos pequenos produtores maricultores na condução ou direcionamento de seus negócios. Assim, os objetivos da presente pesquisa, por ser de natureza exploratória, “não elaboram hipóteses a serem testadas no trabalho, restringindo-se a definir objetivos e buscar maiores informações sobre determinado assunto de estudo” (CERVO; BERVIAN, 1983, p. 56). Os autores complementam que este tipo de estudo tem por objetivo familiarizar-se com o fenômeno ou obter uma nova percepção do mesmo e descobrir novas idéias. Deste modo, a pesquisa exploratória é quase sempre feita como levantamento bibliográfico, entrevistas com profissionais do setor, consulta a bancos de dados, dentre outros.

Em cerca de duas décadas de existência do setor aquícola, na modalidade de cultivo de moluscos no mar, no litoral catarinense, observa-se que alguns produtores conseguiram

destaque, enquanto que outros desistiram da atividade. Pelo fato do desenvolvimento econômico e financeiro de tais produtores não ser uniforme, procurou-se classificá-los conforme o porte do empreendimento. Embora identifique-se divergências na classificação do porte das empresas brasileiras, adota-se a classificação como pequeno produtor maricultor a partir do levantamento das definições de porte empresarial adotado pela legislação e instituições reconhecidas.

Conforme Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, as quais devem estar registradas no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, em seu artigo 3º, I, limita a receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) para microempresas. Na mesma Lei, em seu artigo 3º, II, classifica como empresa de pequeno porte o ente que apresentar receita bruta anual superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais). Por sua vez, o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES classifica o porte das empresas a partir de sua receita operacional bruta anual. Desse modo, considera Microempresa quando a receita operacional bruta anual alcança o valor de R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais), e para Pequenas Empresas a receita operacional bruta anual deve ser superior a R\$ 1.200 mil (um milhão e duzentos mil reais) e inferior ou igual a R\$ 10.500 mil (dez milhões e quinhentos mil reais). Quanto ao critério de classificação do porte das empresas, o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE adota o número de empregados conforme o ramo de atividade em que a empresa se encontra. É considerada Microempresa, a indústria com até 19 empregados, comércio ou setor de serviços com até nove empregados; as Pequenas Empresas são as que possuem, na indústria, de 20 a 99 empregados e, no comércio e serviços, de 10 a 49 empregados; as Médias Empresas de 100 a 499 empregados na indústria, e de 50 a 99 no comércio e serviços. Deste modo, considerando-se aspectos estruturais e de resultado, independentemente da falta de consenso para adoção da classificação do porte das empresas, enquadram-se na denominação de pequeno produtor maricultor todos os produtores de ostras e mexilhões com estrutura produtiva instalada na baía de Florianópolis participantes desta pesquisa.

Na busca de informações sobre o tema proposto, fez-se necessário o uso de pesquisa bibliográfica para levantar informações sobre a aqüicultura catarinense e conseqüente uso da contabilidade de custos. A pesquisa bibliográfica, de acordo com Silva (2003, p. 60), “explica

e discute um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos”.

A abordagem dos dados da pesquisa é feita de forma predominantemente qualitativa, no intuito de investigar procedimentos e práticas empresariais relacionadas ao uso da contabilidade de custos, a qual tem papel importante como ferramenta informacional no planejamento e controle de diversos aspectos relacionados ao processo produtivo de moluscos. Isto é, busca-se compreender o comportamento dos entes no uso das informações dos custos para uma melhor condução do negócio aquícola, sem a utilização de métodos quantitativos (RICHARDSON, 1999).

O trabalho analisa informações qualitativas obtidas por meio da aplicação de um questionário, cujas questões abordam aspectos de conhecimento e controle dos custos, e ainda, sobre a existência de algum planejamento a partir dos custos existentes.

A população do setor produtivo da aquíicultura definida na pesquisa é composta pelos pequenos produtores catarinenses de moluscos cultivados no mar (mexilhão e ostra). A pesquisa limita-se espacialmente à baía de Florianópolis, cujo número de produtores, de acordo com a EPAGRI (2005), é de 161, sendo 98 ostreicultores e 63 mitilicultores distribuídos em 149 lotes de cultivo. Foram pesquisadas 29 entidades produtoras de moluscos em função da acessibilidade e interesse relacionado ao assunto pesquisado, constituindo-se na amostra. Eisenhardt (1995) ressalta que, neste tipo de estudo, não se prevê um tamanho de amostra que indique significância estatística, nem um processo de escolha aleatória dos objetivos de pesquisa. As empresas-casos seguem uma amostragem não-probabilística e intencional, e sendo assim, os resultados encontrados na pesquisa não são generalizáveis, uma vez que se trata de um estudo de múltiplos casos, onde as informações encontradas são válidas apenas para as empresas em estudo e têm como base o ano de 2007.

A aplicação do questionário, entre agosto e outubro de 2007, instrumento de pesquisa de coleta de dados primários, ocorreu de forma casual, pois dependeu-se de encontrar o dono ou sócio da unidade produtiva por ocasião da visita (algumas entidades produtoras são constituídas por vários sócios), além de depender do interesse do produtor em participar e colaborar com a pesquisa.

A presente pesquisa investiga aspectos mínimos de controle como a separação da conta bancária do negócio aquícola em relação ao uso de recursos para fins particulares e se o produtor sabe o número exato de cordas e lanternas postas em cultivo. Deste modo, a pesquisa indaga o caráter profissional com que o negócio aquícola é conduzido, averigua o uso das

informações dos custos existentes, e relaciona o conhecimento destes custos com questões que abordam o aspecto do planejamento e controle das atividades como forma de estimar operações futuras.

5. Descrição e análise dos dados

De acordo com EPAGRI (2005), a estimativa de movimentação financeira a partir da venda da produção de moluscos, no ano de 2004, na localidade em que esta pesquisa foi aplicada, gerou em torno de R\$ 7.145.180,00 (sete milhões, cento e quarenta e cinco mil e cento e oitenta reais). O valor citado demonstra a importância que a atividade aquícola tem no desenvolvimento econômico das famílias envolvidas com a produção de moluscos. Ressalta-se o fato de que o cultivo de moluscos no litoral catarinense possui “caráter eminentemente familiar”, como atesta Rosa (1997, p. 150), já que “em 89% dos cultivos há uma participação efetiva da esposa e dos filhos”. Assim, a presente pesquisa, ao abordar o aspecto contábil-administrativo, não desconsidera as relações de parentesco que possam existir no interior da unidade produtiva de moluscos, e com isso, todo um conjunto de informalidades que se reproduzam em meio às práticas necessárias para a condução do negócio.

Destaca-se que os produtores maricultores pesquisados cultivam mariscos e ostras, em alguns casos há combinação com outras culturas, e também encontram-se organizados em associações. Todos os produtores conhecem sua capacidade produtiva em função da estrutura instalada no mar, e também conhecem os limites que podem expandir dentro do que lhe foi concedido pela União, para o cultivo no mar.

Com a intenção de conhecer características básicas da gestão dos maricultores, questionou-se a possibilidade do produtor maricultor misturar a conta bancária pertinente ao negócio aquícola com atividades financeiras particulares, cujas respostas visualiza-se na Figura 1.

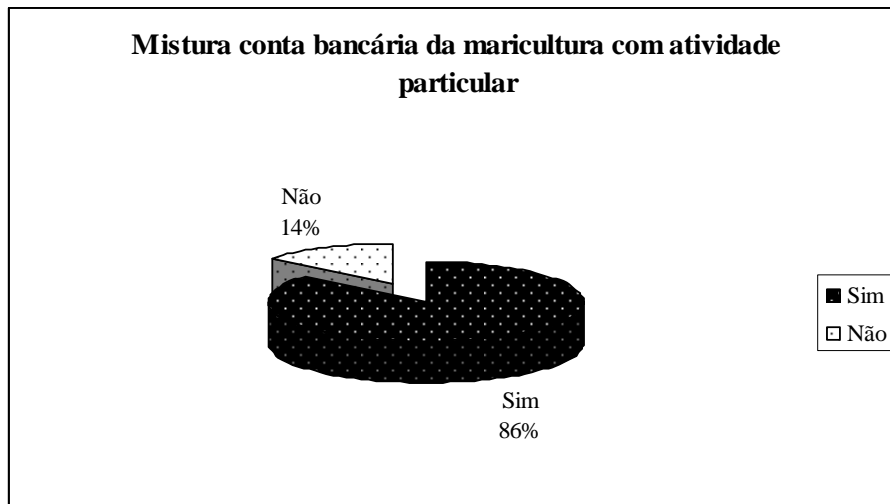


Figura 1 – Mistura conta bancária da maricultura com atividade particular

Fonte: Dados da pesquisa.

O resultado evidenciado na Figura 1 revela a predominância de produtores que não faz diferenciação entre os recursos da entidade produtiva em relação aos recursos destináveis ao uso particular. Com isso, afirma-se o não cumprimento do Princípio da Entidade por esses produtores aquícultores, afinal, tal princípio expressa de forma taxativa o fato do patrimônio de uma entidade não se confundir com o patrimônio de qualquer outra entidade, ou seja, não se mistura o patrimônio da entidade com o dos proprietários.

Por tratar-se de entidades que em grande parte o dono do negócio e seus familiares trabalham juntos, investigou-se a existência de anotações (controles internos) sobre o que é comprado ou vendido durante o dia, cujo resultado mostra-se na Figura 2.

A informação apresentada evidencia aspectos de controle interno mínimo nas atividades empresariais, no caso, informações do que é comprado ou vendido ao longo do dia, com 55% dos respondentes atentos a tal cuidado na condução do negócio. Embora, todos tenham suas formas de controle, por vezes, rudimentares.

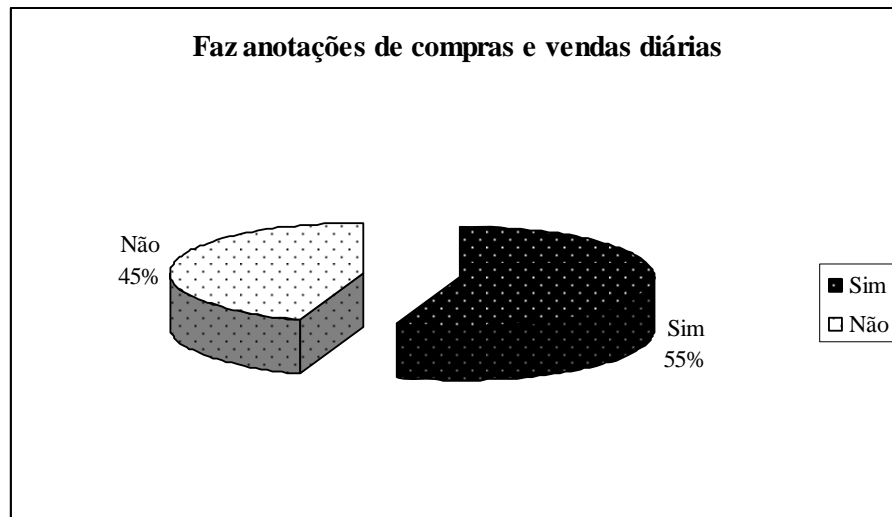


Figura 2 – Faz anotações de compra e venda diárias

Fonte: Dados da pesquisa.

Adverte-se para a importância do controle sobre o que se compra e vende influencia nos custos de produção, já que ao fechar uma venda de moluscos, por exemplo, tal fato implica na despesa, transporte entre a estrutura produtiva instalada no mar e o entreposto junto à praia, primeiro processo de higienização, caso a estrutura de beneficiamento localizasse em outro endereço, dentre outras implicações.

Conseqüentemente, os 45% dos produtores pesquisados que não efetuam o registro das compras e vendas no momento que ocorrem ou ao final do dia, dificilmente tem controle eficiente nas atividades desempenhadas na empresa, e ainda, não há a possibilidade de conhecerem com exatidão, o custo real da unidade de molusco produzida, beneficiada e comercializada.

Os negócios aquícolas contêm um conjunto de custos e outro de despesas no desenvolvimento de suas atividades. Por isso, perguntou-se a respeito da diferenciação entre custos e despesas. As respostas encontram-se Figura 3.

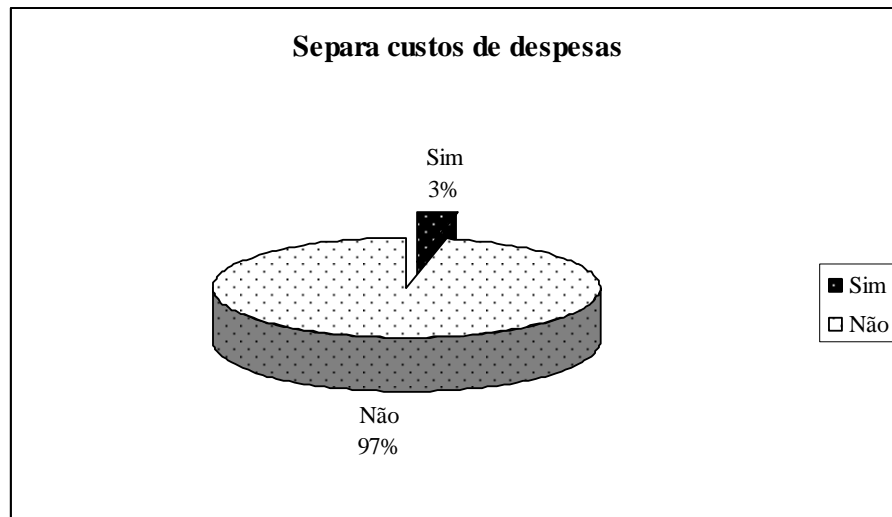


Figura 3 – Separa custos de despesas

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que para a maior parte dos produtores pesquisados, custos e despesas correspondem ao mesmo fato contábil. Em apenas 3% dos casos consultados há diferenciação entre custos e despesas.

Não há dúvidas a respeito da atenção dada aos gastos, ainda mais quando trata-se de manutenção de lanchas, motores e máquinas utilizadas na produção e beneficiamento, porém, deveria haver um controle contábil que diferenciasse custos de despesas. Entretanto, para a grande maioria dos pequenos produtores maricultores, de vida e hábitos visivelmente simples, tal questionamento causou dúvida, pois encaram custos e despesas como gastos de dinheiro, ou perdas financeiras, ou desgaste de materiais e ferramentas.

Em seguida, investigou-se sobre o uso da informação de custos para uma melhor gestão do negócio aquícola. O primeiro questionamento voltou-se ao fato do produtor maricultor conhecer o custo por unidade do produto, o resultado apresenta-se por meio da Figura 4.

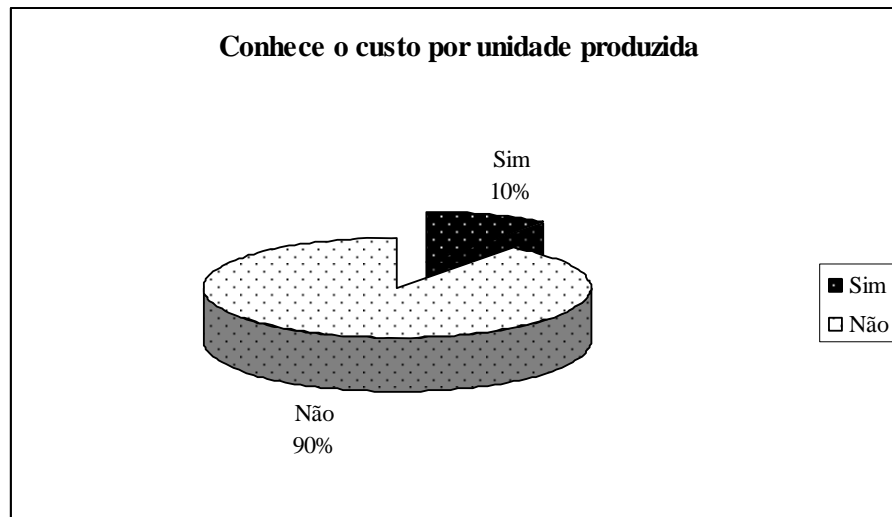


Figura 4 – Conhece o custo por unidade produzida

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme a Figura 4, somente 10% dos produtores consultados conhecem o custo por unidade produzida. Na ocasião da aplicação do questionário reafirmou-se a importância das características específicas de cada empreendimento. Pois as estruturas produtivas das fazendas marinhas diferenciam-se na profundidade do mar, na exposição aos ventos, e exposição as correntes marinhas, sendo, portanto, importante que cada unidade produtiva conheça o custo unitário dos produtos.

O fato do número expressivo de 90% dos produtores consultados não conhecerem os custos de produção remete a considerar a possibilidade desses produtores não saberem exatamente quanto ganham e perdem ao longo do processo produtivo, das operações de beneficiamento e de comercialização.

Também buscou-se saber qual a base utilizada pelo pequeno produtor maricultor para definição do preço de venda. No questionário aplicado haviam as opções “custos”; “custos e despesas” e uma alternativa em aberto, para que o produtor afirmasse a partir de que perspectiva definia o preço de venda de seus produtos. O resultado encontra-se na Figura 5.

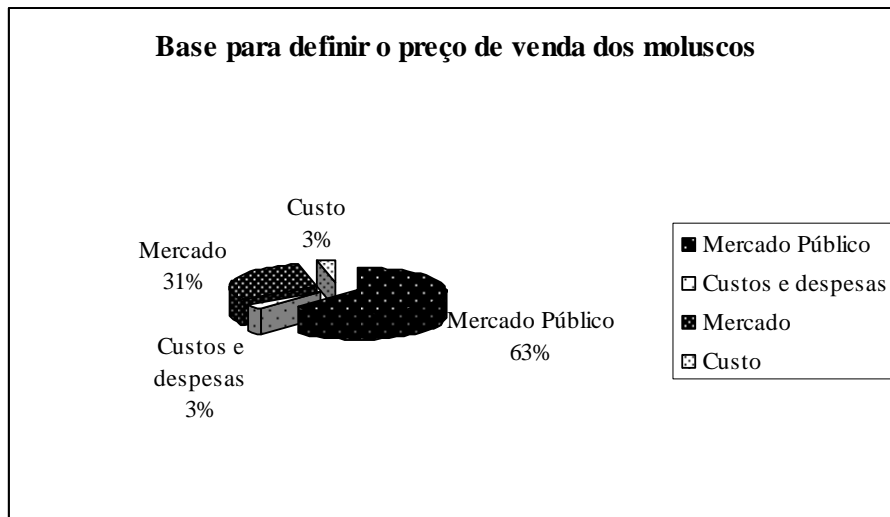


Figura 5 – Base para definir o preço de venda dos moluscos

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados da Figura 5 apontam a predominância de pequenos produtores maricultores que tem o Mercado Público de Florianópolis como referência no momento de definir o preço de venda de seus produtos. Pois, quando comercializam com entes estabelecidos no Mercado Público, os produtores submetem-se aos preços ofertados pelos compradores.

Ressalta-se o fato do Mercado Público de Florianópolis constituir o grande centro de comercialização de produtos oriundos do mar, e por isso, frente ao significativo número de produtores de moluscos, os comerciantes, nele estabelecido, negociam os preços de compra com maior facilidade. Como resultado da negociação entre produtores de moluscos e compradores, tem-se preços considerados baixos, os quais favorecem a comercialização de moluscos. Logo, 63% dos produtores pesquisados afirmam seguir os preços praticados no Mercado Público da cidade, por ocasião da venda direta ao consumidor final. Enquanto que para 31% dos produtores pesquisados, o Mercado consumidor é a base para a definição dos preços de venda. Ou seja, o Mercado a que os produtores se referem para formar o seu preço de venda é representado por elementos como o preço praticado pelo Mercado Público da cidade; preço praticado pelos vizinhos que também são produtores; e, o preço feito no momento em que o cliente aparece e deseja adquirir alguma quantidade de moluscos. E em apenas 6%, em conjunto, utiliza-se da informação do custo e das informações de custos e despesas.

A Figura 6 expõe as respostas ao questionamento quanto ao conhecimento dos produtores sobre a margem de lucro, após o encerramento do processo produtivo,

beneficiamento e venda da produção.

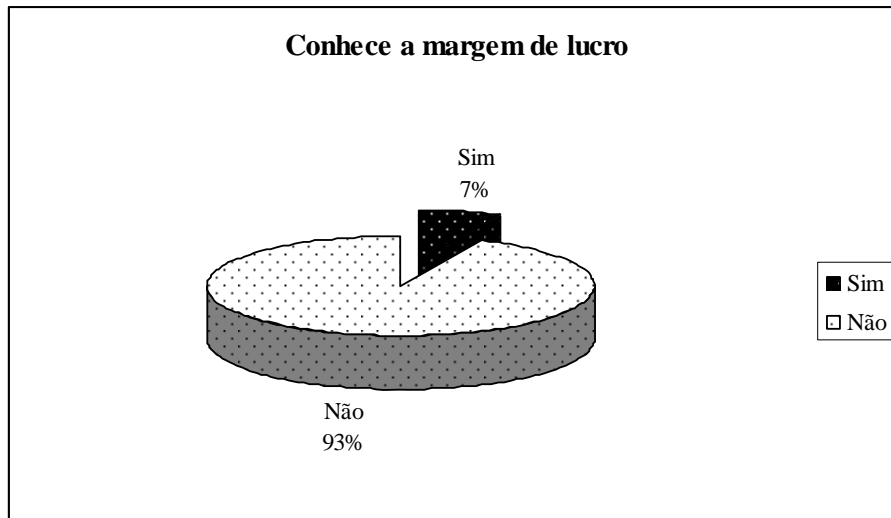


Figura 6 – Conhece a margem de lucro

Fonte: Dados da pesquisa.

As informações evidenciadas na Figura 6 confirmam os dados encontrados nos questionamentos feitos sobre conhecer o custo por unidade produzida (Figura 4), entre produtores que diferenciam custos de despesas (Figura 3), e entre produtores que tomam por base custos e despesas para a formação do preço de venda (Figura 5), e orientam no sentido da profissionalização das práticas empresariais dessas entidades consultadas. Pois, reafirma-se a importância do controle de custos, para que, no mínimo, se possa conhecer o quanto se ganha ou perde nas operações da empresa.

A segunda abordagem em que se aplica a pesquisa corresponde à aplicação de algum planejamento da produção tendo por base o conhecimento dos custos que incorram no processo produtivo, beneficiamento e comercialização.

Sob esta nova perspectiva, investigou-se sobre a possibilidade de controles mínimos junto ao processo produtivo. Em vista disso, perguntou-se aos produtores se conheciam exatamente o número de cordas e lanternas postas em cultivo, conforme Figura 7.

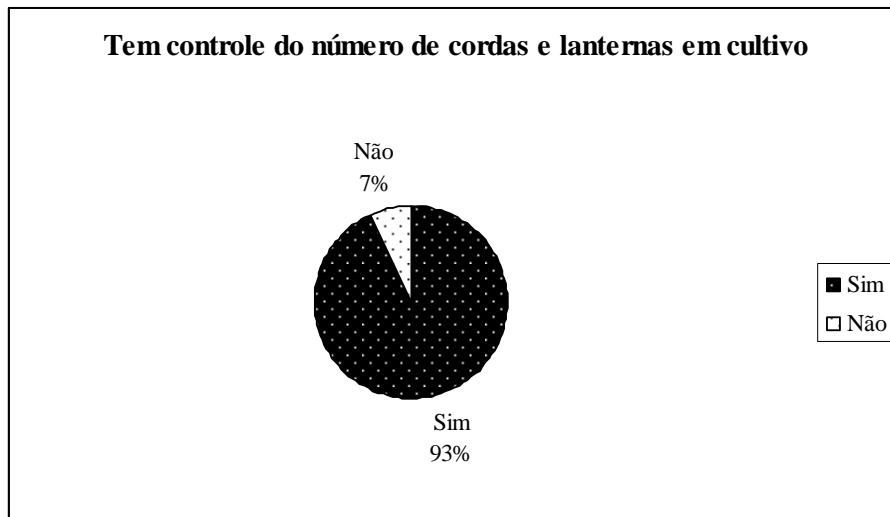


Figura 7 – Tem controle do número de cordas e lanternas em cultivo

Fonte: Dados da pesquisa.

A Figura 7 demonstra que em 93% dos produtores existe a preocupação em saber o número de cordas e lanternas em cultivo, inclusive com supervisão rigorosa em alguns casos, pois o cultivo encontra-se submerso, e apenas com um patrulhamento diário da estrutura produtiva, tem-se conhecimento sobre eventuais roubos ou perdas de cabos que comprometem a produção. Assim, observa-se a importância atribuída à produção de moluscos, principalmente em função do tempo que é dedicado a controlar todas as atividades que envolvem a estrutura produtiva instalada no mar.

Em relação à existência de algum planejamento da produção ao longo do ano, as respostas encontram-se representadas na Figura 8. Verifica-se que 38% dos produtores possuem alguma forma de planejamento da produção ao longo do ano. Entre os produtores que não se organizam no sentido de planejar a produção, estes invariavelmente tem no mexilhão a principal cultura desenvolvida em sua estrutura produtiva. Importa saber que há disponibilidade de sementes de mexilhão ao longo de todo o ano e sua produtividade não varia de forma significativa com a mudança das estações. Quanto às ostras, suas sementes são comercializadas pelo LCMM nos primeiros meses do ano, e a mortalidade dessas sementes se acentua nos meses do verão, por conta da água do mar estar mais quente.

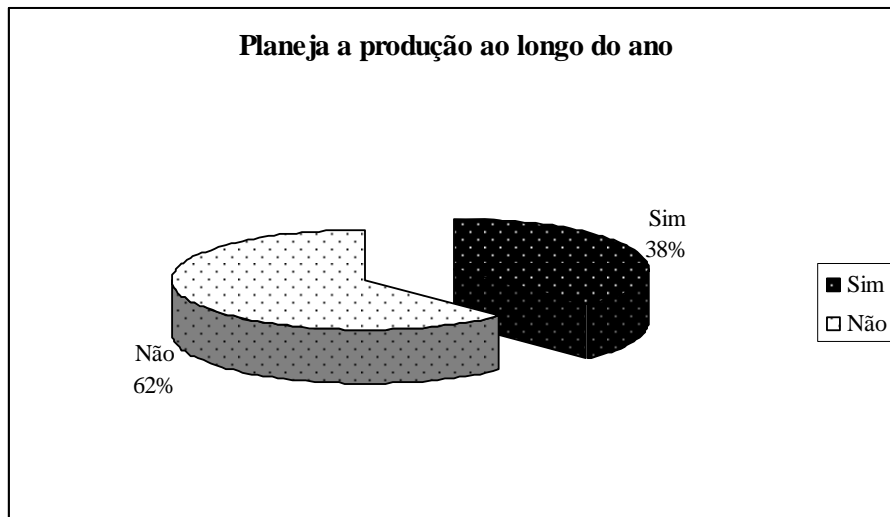


Figura 8 – Planeja a produção ao longo do ano

Fonte: Dados da pesquisa.

Destaca-se que o planejamento da produção ao longo do ano coloca em vantagem o produtor que se ajusta as variações climáticas e marítimas, as quais interferem diretamente na produtividade. Concomitantemente, em decorrência da sazonalidade, há produtores que voltam-se a atender a demanda do verão quando a população litorânea aumenta significativamente com a chegada de turistas; enquanto outros, geralmente com SIF, com produção melhor distribuída ao longo do ano, destinam-se a atender outros mercados.

Por fim, a Figura 9 expõe as respostas ao questionamento quanto à existência nas unidades produtivas de alguma estimativa orçamentária voltada às necessidades e às perspectivas de produção para o próximo período.

Observou-se o fato de que somente 17% dos produtores maricultores elaboram alguma estimativa orçamentária para o próximo período. Assim, pode-se observar que fazer apontamentos do quanto deverá investir para manter ou ampliar a produção, e ainda considerar eventuais perdas, apenas ocorre em um número reduzido de produtores maricultores que se aproximam da elaboração de um adequado planejamento orçamentário.

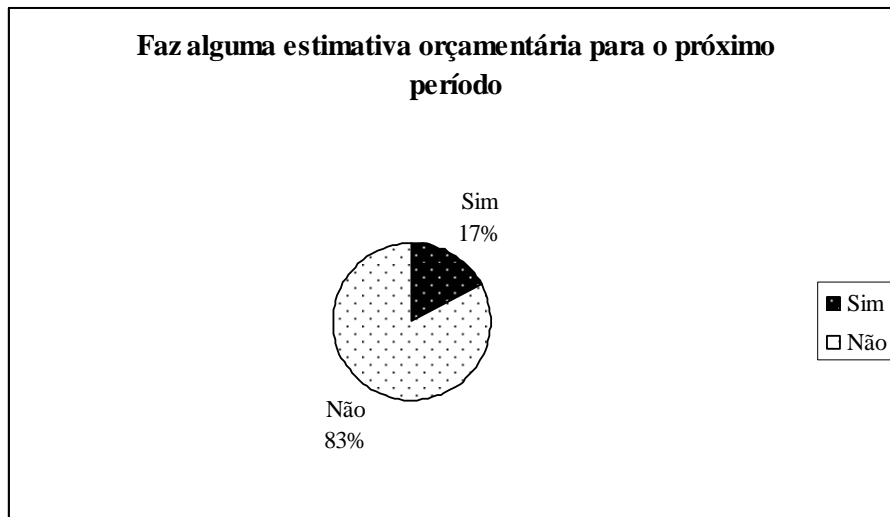


Figura 9 – Faz alguma estimativa orçamentária para o próximo período

Fonte: Dados da pesquisa.

Explicita-se o fato de que 83% dos produtores não utilizam a contabilidade de custos para a tomada de decisão no momento de cogitar a produção do próximo período; logo, mostram-se incapazes de estimar o valor dos investimentos com vistas a atender as possibilidades de produção para o próximo período.

Do exposto, a pesquisa demonstra que apenas 10% dos produtores conhecem os custos por unidade produzida e que 17% elaboram alguma estimativa orçamentária; fato que expressa o esforço de controle também no planejamento da produção por meio de tentar conhecer os custos e despesas que terão no próximo período. A diferença em 7% aponta um grupo de produtores cuja base informacional não é consistente para a tomada de decisão, mas mesmo assim, representa uma iniciativa importante, a qual, por vezes, vale-se de proposições rudimentares e pouco fundamentadas.

Dessa forma, a pesquisa empírica constata que nas pequenas unidades produtoras de moluscos, há expressiva ocorrência de maricultores que não utilizam-se da contabilidade de custos para fins de gestão da produção e para o planejamento orçamentário do próximo período. Logo, o uso dos dados e informações da contabilidade de custos com a finalidade de controle, planejamento, beneficiamento e comercialização da produção é praticado por um grupo reduzido de pequenos produtores maricultores.

6. Considerações finais

Por meio desta pesquisa, buscou-se conhecer a respeito do uso das informações contábeis geradas a partir da contabilidade de custos aplicada na atividade aquícola, desenvolvida por pequenos produtores maricultores catarinenses. Associou-se o uso de tais informações como base para a elaboração de estimativa orçamentária, a qual julga-se fundamental para a manutenção dos atuais produtores na atividade, e para que tenham crescimento econômico e financeiro.

Os produtores que conhecem seus custos e despesas, e que controlam de forma adequada as atividades e operações de seu negócio aquícola, tendem a definir o preço de seus produtos com vistas a garantir a rentabilidade do negócio. Já, outros produtores, geralmente os que se limitam a atender o mercado local, que desconhecem custos e despesas e tão pouco a rentabilidade de seu negócio, tendem a ceder aos preços que são oferecidos pelo mercado aos seus produtos, revelando a vulnerabilidade do negócio.

Constatou-se a falta de conhecimento sobre os custos de produção pela maioria dos pequenos produtores maricultores. Inclusive, alguns deles comercializam seus produtos por preços que apresentam uma diferença mínima em relação à estimativa de custo elaborado pela EPAGRI (2005). Este exemplo demonstra que alguns produtores são incapazes de identificar o quanto ganham ou perdem ao longo do ciclo produtivo.

A postura empresarial frente a elaboração de um orçamento que englobe atividades e operações do negócio ainda é significativamente incipiente entre os pequenos produtores maricultores. O “custo real” do processo produtivo, beneficiamento e comercialização é conhecido por apenas 10% dos pesquisados. Logo, são estes produtores que poderiam implantar um sistema de controle utilizando-se do “custo padrão”, sugerido pela literatura; fato que representa iniciativa de inovar e ampliar suas perspectivas frente ao processo produtivo aquícola.

Em número reduzido, identificou-se pequenos produtores maricultores comprometidos com um bom desempenho de seu negócio aquícola, pois conhecem seus custos de produção, controlam as atividades da empresa, e preocupam-se na elaboração de uma estimativa orçamentária para o desenvolvimento das atividades de produção, beneficiamento e comercialização para o próximo período.

Sem dúvida, é na contabilidade que se encontram as práticas e técnicas necessárias

para o levantamento adequado dos custos, e com isso, tem-se uma base informacional importante na elaboração de estimativas de produção e desempenho. E para que o pequeno produtor maricultor mantenha-se na atividade com possibilidades de crescimento econômico e financeiro, ele deve utilizar a contabilidade de custos - principalmente com fins gerenciais -, elaborar planejamentos para períodos futuros, e assim, ajustar-se ao ambiente competitivo e cada vez mais dinâmico do setor aquícola catarinense.

Por fim, esta pesquisa abordou o uso das informações geradas pela contabilidade de custos como forma de subsidiar o planejamento e controle das atividades operacionais das entidades aquícolas e apresentou resultados que surpreendem pelo desconhecimento do assunto entre os maricultores. Ao levar-se em conta que o setor aquícola voltado ao cultivo no mar tem cerca de duas décadas de implantação no litoral catarinense, deve-se, considerando-se o resultado desta pesquisa, pensar alternativas de planejamento e controle dos custos inerentes ao processo produtivo de moluscos, amplamente difundido ao longo do litoral catarinense.

7. Referências

BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL-BNDES. Disponível em: <<http://www.bndes.gov.br/clientes/porte/porte.asp>>. Acesso em: 15 nov. 2007.

BRASIL. *Lei Complementar nº 123, de 14 dezembro de 2006*. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>>. Acesso em: 15 nov. 2007.

BRAZILIAN MARICULTURA LINKAGE PROGRAM-BMLP. Cultivo de mexilhões. [s.l.], 2003a. 32p. (BMLP. Manuais de Maricultura, 1).

BRAZILIAN MARICULTURA LINKAGE PROGRAM-BMLP. [Cultivo de ostras](#). [s.l.], 2003b. 30p. (BMLP. Manuais de Maricultura, 2).

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. *Metodologia científica: para uso dos estudantes universitários*. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983

EISENHARD, K. M. Bundling theories from case study research. In: HUBER, G. P.; VAN DE VEM, A. (Eds.). *Longitudinal field research methods*. Thousand Oaks: Sage Publications, 1995. p. 65-90.

EMPRESA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA E EXTENSÃO RURAL DE SANTA CATARINA S.A./CENTRO SOCIOECONÔMICO E PLANEJAMENTO AGRÍCOLA-EPAGRI/CEPA. *Agroindicador: indicadores para a agricultura catarinense*. Florianópolis: Instituto Cepa/SC, v. 6, n. 2, jun. 2005.

EMPRESA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA E EXTENSÃO RURAL DE SANTA CATARINA S.A.-EPAGRI. Gerência Regional de Florianópolis. *Maricultura em Florianópolis – Safra 2004*. Florianópolis, 2005.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. *Controladoria: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GRUMANN, A. *et al. Pólo de maricultura do estado de Santa Catarina*. Florianópolis: EPAGRI, 1998.

IUDÍCIBUS, S. *Contabilidade gerencial*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LUNKES, R. J. *Contabilidade gerencial: um enfoque na tomada de decisão*. Florianópolis: VisualBooks, 2007a.

_____. *Manual de Orçamento*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007b.

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

OLIVEIRA NETO, F. M. *Diagnóstico do cultivo de moluscos em Santa Catarina*. Florianópolis: EPAGRI, 2005. 67p. (EPAGRI. Documentos, 220).

RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1999.

ROSA, R. C. C. *Impacto do cultivo de mexilhões nas comunidades pesqueiras de Santa Catarina*. Florianópolis: UFSC, 1997. (Dissertação de Mestrado).

SANTOS, G. J.; MARION, J. C. Sistema de custos. In: MARION, J. C. (Coord.). *Contabilidade e controladoria em agribusiness*. São Paulo: Atlas, 1996. p. 53-70.

SERVIÇO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS-SEBRAE. Disponível em:
<http://www.sebraepr.com.br/portal/page/portal/PORTAL_INTERNET/PRINCIPAL2004/BUSCA_TEXTO?_dad=portal&p_macro_tema=32&p_tema=161&p_texto_id=2854>. Acesso em: 15 nov. 2007.

SILVA, C. A. T. Gestão financeira. In: SCHMIDT, P. *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002. p. 91-102.

SILVA, A. C. R. *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2003.

SOUZA FILHO, J. *Custo de produção da ostra cultivada*. Florianópolis: Instituto CEPA/SC, 2003, 23p. (Cadernos de indicadores agrícolas, 3).

WELSCH, G. A. *Orçamento empresarial*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1983.