

MÉTODOS DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO E VARIÁVEL NA OVINOCULTURA DE CORTE: ESTUDO DE CASO EM UMA CABANHA

Ana Cristina De Faria

MARINO LUIZ EYERKAUFER

ADILSON COSTA

Resumo:

A evidenciação da importância da Contabilidade Rural na apuração dos custos das atividades agroindustriais ressalta o objetivo geral desse estudo, em que se pretende identificar e mensurar os custos de produção da ovinocultura de corte, por meio dos Métodos de Custeio por Absorção e Variável, visando a demonstrar os valores dos estoques e os resultados econômicos de uma cabanha de ovinos de corte em Itapiranga (SC). Além da Pesquisa Bibliográfica realizada, desenvolveu-se, também um estudo de caso realizado na Cabanha Estância Seu Chico em Itapiranga (SC), em que foram destacadas as atividades físico-operacionais que influenciam os custos da atividade da ovinocultura de corte. Constatou-se que, independentemente de o resultado econômico ser o mesmo no ano, pelos dois métodos: Absorção e Variável, a segregação mensal dos custos em variáveis e fixos, proposta pelo Método do Custeio Variável, economicamente, é muito mais interessante para que os gestores da ovinocultura de corte tomem suas decisões de curto prazo.

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas Agropecuárias e Agronegócios*

Métodos de custeio por absorção e variável na ovinocultura de corte: estudo de caso em uma cabanha

Resumo

A evidenciação da importância da Contabilidade Rural na apuração dos custos das atividades agroindustriais ressalta o objetivo geral desse estudo, em que se pretende identificar e mensurar os custos de produção da ovinocultura de corte, por meio dos Métodos de Custeio por Absorção e Variável, visando a demonstrar os valores dos estoques e os resultados econômicos de uma cabanha de ovinos de corte em Itapiranga (SC). Além da Pesquisa Bibliográfica realizada, desenvolveu-se, também um estudo de caso realizado na Cabanha Estância Seu Chico em Itapiranga (SC), em que foram destacadas as atividades físico-operacionais que influenciam os custos da atividade da ovinocultura de corte. Constatou-se que, independentemente de o resultado econômico ser o mesmo no ano, pelos dois métodos: Absorção e Variável, a segregação mensal dos custos em variáveis e fixos, proposta pelo Método do Custeio Variável, economicamente, é muito mais interessante para que os gestores da ovinocultura de corte tomem suas decisões de curto prazo.

Palavras-Chave: Custeio por absorção. Custeio variável. Ovinocultura.

Área Temática: 8 - Gestão de Custos nas Empresas Agropecuárias e Agronegócios.

1 Introdução

A Contabilidade de custos tem sua importância cada vez maior, à medida que há necessidade de decisões mais acertadas diante de mercados competitivos, mantendo margens de lucro positivas. As mudanças nos negócios ocorridas desde meados da década de 1970, desencadeadas pela competição global e pelas inovações tecnológicas, provocaram mudanças significativas quanto à utilização de informações mais relevantes, relacionadas aos custos e desempenhos de atividades, processos, produtos, serviços e clientes.

Diante da necessidade de registrar as informações sobre as transações, que sempre foi foco de preocupação das entidades, foram criados alguns sistemas de custeio que vieram a servir como âncora nas tomadas de decisão. Segundo Martins (2003), é comum serem vistas empresas a adotarem sistemas de custos, repentinamente, acreditando em resultados imediatos. Mas, na verdade, deparam-se com um formato que, em muitos casos, não condiz com sua realidade empresarial, pois não conseguem chegar ao resultado esperado, ou seja, o sistema não lhe foi útil às tomadas de decisão dos gestores.

A história da evolução das empresas fez com que os sistemas de controle de custos viessem aprimorando-se ano após ano. Segundo Martins (2003), pode-se dizer que o controle de custos divide-se em dois grandes momentos, sendo eles: o tradicional que nasceu na era mercantilista, e o contemporâneo que, com o passar dos tempos, devido às novas exigências do mercado, veio a complementar os sistemas já desenvolvidos.

Segundo Pamplona (1997), os sistemas de custos tradicionais direcionam-se, principalmente, para as funções de avaliação de estoques e para a elaboração de demonstrações contábeis, focalizando na geração de informações voltadas ao suprimento das necessidades externas dos diversos agentes interessados na situação da empresa, tais como: acionistas, fornecedores, clientes, governo etc.; ou os internos, tais como os gestores da própria empresa. As finalidades básicas do sistema de custos visam, predominantemente, a

determinar o nível de lucro da empresa, pois não é possível determinar o resultado econômico sem a prévia determinação dos custos, ou sem haver algum tipo de controle operacional como subsídio às decisões gerenciais.

Para mensurar os referidos custos, é necessário que o sistema seja direcionado por alguns princípios ou métodos. Desde a sua criação até sua utilização, deve-se distinguir o que é princípio de método. Bornia (2002, p. 53) descreve que, “o princípio norteia o tratamento das informações e o método viabiliza a operacionalização do princípio”. Neste trabalho, estarão sendo focalizados os métodos de custeio.

Ao buscar-se uma definição para determinar quais são os métodos de custeio, depara-se com um dilema, pois existem os métodos de Custeio por Absorção, Variável, Direto, Custeio Baseado em Atividades (ABC), RKW, entre outros. Este trabalho focalizará os dois primeiros métodos, mas alguns serão comentados de forma resumida.

Retornando ao passado, na Era Mercantilista em que, praticamente, só existia a Contabilidade Financeira, esta servia de estrutura para as empresas comerciais calcularem seus custos. Alguns métodos de custeio foram criados, e cada um com suas especificidades. Os métodos de custeio por Absorção e Variável são mais simplificados, oferecendo informações para que, por exemplo, o administrador possa exercer seu papel de planejar, organizar, coordenar, executar e controlar, em seu processo de tomada de decisões. De certa forma, todo esse processo envolve custos que podem ser classificados em fixos e variáveis, diretos e indiretos, e o principal objetivo do método é identificar qual será o custo total do produto ou serviço, visando, principalmente, à formação de seu preço final e a apuração do resultado econômico.

No atual cenário de mudanças, o processo de gestão empresarial passa a ser um desafio, defrontando-se com a necessidade, cada vez maior, de tornar os custos um fator diferencial, na busca por melhores resultados econômicos. Sendo assim, a Contabilidade de Custos nas últimas décadas passou, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais, para importante arma de controle e decisão gerencial.

Tal como no meio empresarial, no meio rural, existe a mesma necessidade de mais informações da Contabilidade, e isso faz com que ocorra um movimento de profissionalização das empresas rurais. Tratando mais especificamente da ovinocultura de corte, foco deste trabalho, a referida espécie foi a primeira a ser domesticada, e acompanha o homem desde os primórdios da civilização. A ovinocultura está presente na história da humanidade como sendo a atividade que proporciona a maior fonte de alternativas para subsistência, pois fornece a lã e pele para vestuário, assim como carne e leite para alimentação (FERNANDES, 1998).

No Brasil, a ovinocultura tem ótima perspectiva, porém são necessários altos investimentos no sentido de organizar-se o setor, antes de estimular a produção. Tem-se, atualmente, um rebanho de 13 milhões de cabeças, e segundo Fernandes (1999), necessitaria de um rebanho de 28 milhões de matrizes para atender, apenas o Estado de São Paulo, supondo-se um consumo *per capita* de 5 kg/ano. Esta suposição não é nada utópica, haja vista que na Europa o consumo *per capita* é de 8 kg/ano, e na Austrália de 20 kg/ano. O consumo atual no Brasil é de 0,5 kg/ano. Sendo assim, há dificuldade em atender à demanda nacional.

Sabe-se que a criação de ovinos no Brasil, além de ser insuficiente, requer ser profissionalizada para elevar os padrões de produção. Por isso, o gerenciamento da atividade deve levar em consideração a mensuração dos custos e resultados econômicos para o sucesso da cabanha (propriedade que cria ovelhas). Não se está levando em conta que, em muitas propriedades rurais, principalmente no Estado de Santa Catarina, encontra-se mais de uma atividade na mesma propriedade, sendo necessária a apuração dos custos e resultados de todas as atividades da propriedade, para visualizar o que de fato está gerando resultado econômico positivo.

Diante desta contextualização, este artigo apresenta a seguinte questão de pesquisa: *Qual a importância dos métodos de custeio na mensuração dos custos de produção e resultados econômicos na ovinocultura de corte?* Para responder a essa questão, como objetivo geral desse estudo, pretende-se identificar e mensurar os custos de produção por meio dos métodos de custeio por absorção e variável, visando à apuração do resultado econômico de uma cabanha de ovinos de corte em Itapiranga (SC).

Como objetivos específicos pretende-se: a) Estabelecer as principais diferenças entre os Métodos de Custeio por Absorção e Variável; b) Apresentar conceitos de alguns outros métodos de custeio e as principais diferenciações entre eles; c) Evidenciar aspectos operacionais e econômicos que influem na atividade da ovinocultura de corte, e d) Mensurar os custos e resultados econômicos da atividade pelos métodos de Custeio por Absorção e Variável, no intuito de compará-los, e verificar qual o mais útil ao gestor da atividade de ovinocultura de corte.

Visando ao aprofundamento do estudo, como metodologia empregada neste trabalho, foi realizada uma Pesquisa Bibliográfica, focalizando nos Métodos de Custeio por Absorção e Variável e na atividade de ovinocultura de corte, bem como foi desenvolvido Estudo de Caso Único na Cabanha Estância Seu Chico em Itapiranga (SC).

De acordo com Triviños (1990, p.133), o Estudo de Caso tem por objetivo a obtenção de conhecimento aprofundado de uma realidade delimitada. Yin (2001, p.32), por sua vez, define-o como “uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo num contexto de situação real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e seu contexto não estão claramente evidentes”. Para Yin (2001), existem vários fundamentos para justificar a escolha de Estudo de Caso Único. Um dos motivos de ter adotado esta metodologia foi que, o caso desenvolvido pode ser considerado como um caso revelador, pois os pesquisadores tiveram a oportunidade de observar e analisar um fenômeno pouco acessível à investigação científica: os Métodos de Custeio aplicados à atividade de ovinocultura de corte.

Foram apresentados neste estudo: a introdução ao tema, problema, objetivo geral e os objetivos específicos do estudo, a caracterização metodológica e a estrutura do trabalho, bem como a revisão da literatura para sustentação ao tema e seu entendimento. Evidenciaram-se, também, os resultados obtidos por meio de um estudo de caso, as considerações finais e o referencial utilizado para o presente estudo.

2 Métodos de custeio

Serão apresentados neste artigo, conceitos dos métodos de custeio mais tradicionais, dando ênfase aos métodos utilizados na apuração de custos do estudo de caso apresentado. Na opinião de Faria e Costa (2005, p. 237),

Os Métodos de Custeio estão relacionados à forma de atribuição dos custos aos produtos/serviços ou outros objetos, tais como: clientes, regiões, canais de distribuição etc. São adotados visando a orientar o tomador de decisões na escolha da melhor alternativa para a solução de um problema, e se necessário, efetivar ações corretivas, em caso de resultados não planejados.

O método de Custeio por Absorção, que é o mais utilizado pelas empresas surgiu por volta de 1920, seguindo o mérito derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos. É o único aceite fiscalmente no Brasil, e tem sua operacionalização conceituada de longo prazo, no qual variações de lucro, de custo e de volume têm de ser convenientemente harmonizadas. Apropria os custos diretos e indiretos aos produtos, e as despesas administrativas, de vendas e financeiras, como sendo do resultado do período. O Custeio por Absorção, segundo Martins (2003) consiste na apropriação de todos os custos de produção

aos bens elaborados, ou seja, todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos finais.

No método do Custeio Variável são atribuídos ao custo do produto, conforme Bornia (2002, p.55), “apenas os custos variáveis relacionados aos produtos, sendo os custos fixos considerados como custos do período”. Martins (2003) complementa dizendo que, os custos fixos vão direto para o resultado. Assim, chega-se à conclusão de que o comportamento do custo que é analisado, não leva em conta se ele é direto ou indireto. Este método não é aceito fiscalmente no Brasil, mas sim, utilizado gerencialmente por muitas organizações.

Percebem-se, assim, algumas diferenças entre os métodos de Custeio por Absorção e Variável. Diferem em um aspecto principal: como considerar os custos de fabricação indiretos e fixos. No Custeio Variável, estes são excluídos dos custos dos estoques, e constituem custos do período em que incorreram. No Custeio por Absorção, estes são custos dos estoques, e comprometem o resultado econômico, somente quando ocorrem suas vendas. No Custeio Variável, o lucro operacional apurado é influenciado por variações nos níveis unitários das vendas, e no Custeio por Absorção, por variações nos níveis unitários de produção e de venda.

Outros métodos de custeio são apresentados na literatura, dos quais neste trabalho serão destacadas suas principais particularidades. São encontrados na literatura autores, tais como: Iudícibus (1998), Horngren, Foster e Datar (2000), Hansen e Mowen (2001), Martins (2003), e Crepaldi (2005), entre outros, que não fazem distinção entre o método de Custeio Variável e Custeio Direto. Padoveze (2003) e Faria e Costa (2005), por sua vez, comentam que o Custeio Direto se diferencia do Variável, pois utiliza para custeamento dos objetos apenas os gastos diretos em relação a cada um dos objetos analisados, e que são utilizados para cálculo do custo unitário dos produtos tanto os custos (e despesas) diretos variáveis quanto os diretos fixos.

O método de Custeio por Absorção Integral, mais conhecido como RKW, por sua vez, surgiu na Alemanha em 1921, e é a abreviação do termo “*Reich Kuratorium für Wirtschaftlichkeit*” que se identificou como sendo um termo atribuído ao grupo de analistas (*kuratorium*) da economia (*for wirtschaftlichkeit*) na época do reino alemão (*Reich*). Consiste na apropriação dos custos de produção e de todas as outras despesas da empresa, até mesmo as financeiras, aos produtos fabricados no período. Atualmente, também não é aceito fiscalmente pela legislação brasileira. Pode, entretanto, ser considerado como um método de apoio às decisões gerenciais, pois sendo adotados critérios adequados para a atribuição dos custos e despesas, o resultado final seria o gasto completo de todo o processo empresarial, visando à obtenção da receita.

Independentemente dos métodos descritos anteriormente, sejam eles absorção, direto, variável, absorção integral ou RKW, sempre existe a apropriação dos custos indiretos, de acordo com critérios previamente definidos. Esta apropriação, segundo Pamplona (1997), utiliza o procedimento de dois estágios. No primeiro estágio, os custos indiretos são lançados diretamente aos centros de custos ou atribuídos aos mesmos, muitas vezes, por meio de critérios arbitrários de atribuição. No segundo estágio, os custos são atribuídos dos centros de custos para os produtos por meio de outro critério, quase sempre horas de mão-de-obra direta. Para Martins (2003), esta forma de distribuição contém em menor ou maior grau, certo subjetivismo; portanto, a arbitrariedade sempre vai existir nestas atribuições.

Neste cenário, surge o Custeio Baseado em Atividades – ABC foi desenvolvido pelos professores Robin Cooper e Robert S. Kaplan, e segundo Nakagawa (2001), procura reduzir, sensivelmente, as distorções provocadas pela atribuição arbitrária dos custos indiretos. De acordo com Faria e Costa (2005), este método surgiu do fato de que gestores de muitas empresas começaram a perceber, principalmente, que os métodos de custeio utilizados distorciam os custos dos produtos, além de reconhecer que os custos indiretos de produção vinham aumentando significativamente, diante da obtenção de novas tecnologias de produção

e de automação, bem como a deficiência da apropriação do *overhead* com base em um critério único.

No ABC, a atribuição de custos indiretos faz-se, também em dois estágios. No primeiro estágio, os custos são distribuídos às atividades por meio de direcionadores, podendo ser denominado “Custeio das Atividades”. No segundo estágio, denominado “Custeio dos Objetos”, os custos das atividades são atribuídos, também por meio de direcionadores, aos objetos de custos, sejam estes produtos, lotes de produtos, linhas de produtos, serviços etc., de acordo com sua utilização das atividades previamente definidas (PAMPLONA, 1997).

Após esta identificação dos métodos de custeio, percebe-se que há alternativas para o controle e acompanhamento da produção em qualquer processo de produção ou prestação de serviço. Insere-se neste contexto, a Contabilidade Rural, com foco na apuração dos custos de produção, o que tem sido preocupação para as entidades voltadas ao meio rural, ao perceber a necessidade de mais informações na orientação dos empresários rurais. Como este é o foco deste trabalho, no próximo tópico, tratar-se-á sobre os custos na ovinocultura de corte.

3 Custos na ovinocultura de corte

Antes de entrar no aspecto dos custos, cabe comentar sobre as empresas rurais e a importância da Contabilidade Rural. Empresas rurais "são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo por meio do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas" (MARION, 2005, p. 24). A Contabilidade Rural, como qualquer outra, registra as movimentações de entrada e saída de caixa e as demais transações que ocorrem durante o período, nas referidas entidades rurais.

Para Crepaldi (2005, p. 84), Contabilidade Rural é o instrumento da função administrativa que tem como finalidade de controlar o patrimônio, apurar seu resultado econômico, e prestar informações sobre o patrimônio e sobre o resultado econômico das entidades rurais aos diversos usuários das informações contábeis. Este artigo tem como foco a identificação dos custos e apuração dos resultados econômicos da atividade de ovinocultura de corte, com o auxílio da Contabilidade Rural.

Os sistemas de criação de ovinos no Brasil e no mundo são extremamente variáveis. É possível encontrar animais confinados em um sistema intensivo, até animais criados extensivamente, muitas vezes, quase em estado selvagem. Não há um sistema padrão que possa funcionar adequadamente em todas as regiões, pois as condições climáticas, taxa de lotação, área disponível para a criação e disponibilidade e qualidade das forragens são muito diferentes. É preciso esquecer o pensamento de que ovelhas, principalmente lanadas, devem ser criadas em climas frios, pois a lã funciona como isolante térmico protegendo tanto o frio quanto do calor, tanto que a Austrália produz a melhor lã fina do mundo. O mercado da lã tem muita representatividade em alguns países, tais como: Austrália, Nova Zelândia e Uruguai; mas a lã brasileira tem perdido seu valor perante o mercado internacional (SÁ e SÁ, 2005).

A pele, normalmente, é um subproduto da produção de carne ovina e tem grande importância nas exportações de alguns países, como a Índia e o Paquistão. O mesmo é verdadeiro para regiões que possuem numerosos rebanhos, como os países da Oceania da América do Sul (SÁ e SÁ, 2005). No Brasil, a pele é subaproveitada, devido ao fato de que no Nordeste têm-se muitas plantas espinhosas, o que diminui o valor, e até mesmo condena uma pele por furos ocorridos durante o pastejo.

Outro fator importante na atividade é o cruzamento industrial. Nesse tipo de cruzamento visa-se à produção de carne, independentemente da raça. Então, cruza-se macho puro de raça “tipo carne” com fêmeas SRD (sem raça definida), e os cordeiros serão abatidos. A monta natural, que é outra atividade relevante, consiste em soltar reprodutores no lote de fêmeas na proporção de 1 macho para cada 50 fêmeas. Esse método não é tão apreciável

devido à exigência de um maior número de carneiros, e por não ser possível determinar a paternidade, quando se tem mais de um reprodutor no rebanho (TRALDI, 1990).

Quanto à reprodução e manejo reprodutivo na criação animal, esta representa uma fase que requer grande atenção, pois a partir dela o rebanho cresce em quantidade e qualidade quando os acasalamentos são bem direcionados. Desde a escolha dos animais para reprodução até a gestação, o criador deve seguir alguns cuidados que podem ser determinantes para o desenvolvimento da criação. Essas atividades devem ser seguidas de perto pelo criador ou tratador para garantir a eficiência reprodutiva do rebanho. Na criação de ovelhas, outro fator importante é a escolha do reprodutor e da matriz, que devem apresentar características específicas e bem definidas para a reprodução (CASTILLO, 2005).

É de suma importância os cuidados com a ovelha gestante. O período de gestação de uma ovelha é em torno de 155 dias, dessa forma, deve-se programar os cuidados de manejo pré-parto da criação. Durante a gestação, os animais não devem sofrer movimentos bruscos, aperto nas mangueiras e bretes, para evitar-se motivos de estresse. Um mês antes da parição deve ser realizada a remoção da lã das fêmeas (nas raças lanadas) da região perivulvar, úbere e em torno dos olhos. Essas práticas são chamadas de cascarreio e desolhe. As ovelhas prestes a parir devem ser colocadas em piquetes tranqüilos, limpos, de fácil acesso e fácil observação, para garantir desta forma uma parição segura e tranqüila. O animal que tem dificuldades na parição pode precisar de auxílio, e por este motivo o tratador deve estar sempre observando seus animais (CASTILLO, 2005).

Para Traldi (1990), durante a lactação, nas primeiras seis a oito semanas de lactação, a ingestão de leite pelo cordeiro é fundamental para seu crescimento, ainda que o pico de produção leiteira ocorra duas a três semanas após o parto. Este autor, ainda comenta que, o peso do cordeiro ao nascimento e seu apetite, exercem uma ação direta na produção de leite, ou seja, um cordeiro mais pesado leva a uma maior produção leiteira pela mãe, o que por sua vez, o leva a maior ganho de peso. Se a pastagem for de boa qualidade, não há necessidade de suplementar a alimentação das ovelhas, mas em caso contrário, pode-se suplementá-las com feno, silagem, e até concentrado. A desmama, segundo Siqueira (1996), definida como a supressão total da ingestão de leite pelo cordeiro, é efetuada nas mais distintas formas, conforme os sistemas de produção empregados nas diversas regiões criatórias do mundo.

Outro fator que dilui os custos de produção entre os animais nascidos é o método para aumento da taxa de ovulação. Em muitas raças de ovinos, dois ou mais óvulos são liberados durante o cio. A taxa de ovulação aumenta com a idade e atinge um máximo dos 3 aos 6 anos, declinando gradualmente. Dentre os fatores ambientais que influem sobre a taxa de ovulação, a estação e o nível de nutrição são importantes. Geralmente, as taxas de ovulação são maiores no início da estação de monta, que mais tarde (HAFEZ, 1995).

A recria e a terminação em pastagens exige, além do correto manejo, uma análise prévia do solo para correção e incorporação correta de adubo. Uma boa consorciação de pastagens para o inverno é de azevém com aveia e uma leguminosa, trevo ou cornichão (APRISCO AZUL, 2005). Há, também o manejo sanitário, que é um conjunto de medidas, que tem por finalidade proporcionar aos animais ótimas condições de saúde. Por meio dos procedimentos que compõem o manejo sanitário, busca-se evitar, eliminar ou reduzir ao máximo a incidência de doenças no rebanho, para que se obtenha um maior proveito do melhoramento genético.

Todos os aspectos físico-operacionais levantados ocorrem durante o ciclo de produção na ovinocultura de corte, que compreende, geralmente, um ano. Este ciclo inicia-se no mês de janeiro com os cuidados com os animais para reprodução, e culmina em dezembro com a venda dos borregos, tendo relação direta com custos, pois os custos são conseqüências das decisões tomadas no andamento dos processos. Para melhor visualização dos custos incorridos na ovinocultura de corte, são apresentados na Quadro 1, os aspectos físico-

operacionais de um manejo que geram custos, e que podem variar de acordo com os objetivos econômicos de cada cabanha.

PERÍODO	REPRODUTORES	BORREGOS
Janeiro	Seleção, cuidados e boa alimentação.	
Fevereiro e março	Boa alimentação, período para cobertura, separação de acordo com as características das fêmeas.	
Abril	Vacinar contra febre aftosa, cuidados com o retorno do cio, e não há necessidade de muita qualidade de pastagem.	
Maiο	Desverminação, se necessário, Vacinar contra o carbúnculo sintomático e gangrena gasosa, e melhorar alimentação.	
Junho	Limpeza de barriga, mamas e região perivulvar das ovelhas, trabalhar com cuidado e com pequenos lotes, dar preferência para as ovelhas que apresentam um estado de gestação adiantado, manter as ovelhas bem alimentadas, e suplementar com feno, ração ou silagem, se as pastagens forem insuficientes.	
Julho e Agosto	Cuidados com separação de ovelhas paridas das demais.	Nascimento, pesagem, castração, marcação.
Setembro	Boa pastagem para fêmeas junto dos borregos, e desverminação, se necessário,	Boa pastagem, desverminação, se necessário, e vacina contra ectima contagiosa.
Outubro	Vacina contra carbúnculo hemático, boa alimentação, e desverminação, se necessário.	Boa alimentação, desverminação, se necessário, e vacina contra carbúnculo hemático.
Novembro	Limpeza de casco, tosa, cuidados para diminuição do leite, e desverminação, se necessário.	Vacina carbúnculo e gangrena gasosa, e desverminação, se necessário.
Dezembro	Desverminação, se necessário	Desverminação, se necessário, separação para reprodução ou abate.

Fonte: Aprisco Azul (2005)

Quadro 1- Atividades físico-operacionais na ovinocultura de corte durante um ciclo de produção.

Nem todos os aspectos físico-operacionais foram evidenciados na Tabela 1, mas outros custos podem ser identificados, tais como: a mão-de-obra, a depreciação dos animais de reprodução, depreciação dos equipamentos e instalações envolvidas no manejo. Os custos relacionados às atividades do manejo apresentados na Tabela 1, associados às vacinas, ração, silagem, pastagem e medicamentos para eventuais tratamentos de animais doentes etc., podem variar de um lote para outro, portanto, devem ser controlados para cada lote de animais separadamente. Obtido conhecimentos sobre os métodos de custeio e a atividade de ovinocultura de corte, na seqüência, será descrito o estudo de caso desenvolvido na Cabanha Estância Seu Chico.

4 Estudo de caso: a ovinocultura da Cabanha Estância Seu Chico

A Cabanha Estância Seu Chico instalou-se no extremo Oeste Catarinense, na cidade de Itapiranga, em 02 de julho de 1996, quando Francisco de Lima e seu filho Cladir de Lima adquiriram uma propriedade localizada em Linha Laranjeira, contendo 37 hectares. A referida propriedade visa à criação de gado da raça zebuína, mais precisamente gado nelore. A partir do ano 2000, a Estância do Seu Chico iniciou a atividade de criação de cavalo Crioulo. Como a Estância apresentava-se em todos os rodeios estaduais, várias conquistas de prêmios foram

para ovinos de raça, o que motivou a instituição de mais uma atividade dentro da mesma propriedade.

Atualmente, a cabanha possui um plantel próximo de 50 matrizes ovinas com genética bem avançada, oriunda de criterioso sistema de seleção das fêmeas e reprodutores. Procura concentrar-se na qualidade de seus processos, para que os resultados sejam mais rápidos, e foram estabelecidos critérios de seleção rígida. Para uma fêmea ingressar na reprodução, precisa apresentar as características da raça bem definidas.

A raça das ovelhas na Estância Seu Chico é a *Hampshire Down*, por seu crescimento rápido e eficiente conversão alimentar, além de apresentar grande porte, boa genética e possuir dupla aptidão, tanto para carne quanto para lã. A raça, por ser de fácil adaptação ao clima e relevo da região, fornece um ótimo resultado em rentabilidade de carcaça. Segundo Raças (2005), esta é conhecida como uma raça com características excelentes, não são exigentes aos pastos, e que se adapta com facilidade a qualquer clima ou terreno.

Como a propriedade, ainda não possui um tipo de cruzamento industrial definido, a mesma não está efetuando cruzamento de raças. Está num processo de formação de matrizes, em que, posteriormente, será atingida a meta de 50 fêmeas da raça *Hampshire Down*, para, então, introduzir um reprodutor da raça *Corriedale*. Este cruzamento é vantajoso para incrementar quantitativa e qualitativamente a produção de carne (CANEQUE *et al.*, 1989).

A Estância optou pela utilização da estação de monta natural controlada, realizada no período noturno nos meses de fevereiro e março, baseando-se no bom clima para a sobrevivência do cordeiro. O período noturno é utilizado com o objetivo de que o reprodutor possa cobrir um maior número de fêmeas, devido às mesmas serem recolhidas ao seu aprisco (construção que abriga as ovelhas), evitando que o macho percorra maiores distâncias, diminuindo, assim, o desgaste físico.

Para obter um controle de quantas e quais ovelhas foram “cobertas”, os criadores utilizam-se de um processo de controle com cores. As fêmeas que não cobrirem (reproduzirem) em certo período serão, automaticamente, descartadas do plantel de matrizes. Após o período de cobertura, as ovelhas retornam ao sistema rotacionado de pasto, mantendo-se um cuidado especial com as matrizes.

Para o aumento da taxa de ovulação das fêmeas na Estância de Seu Chico, aproximadamente 30 dias antes de iniciar o período de monta, introduz-se um suplemento alimentar com alta concentração de proteínas e energia (*flushing*), melhorando, assim a ovulação das fêmeas. Esse processo, que vem sendo acompanhado rigorosamente, pode resultar num maior índice de fertilidade, em que são liberados dois ou mais óvulos por ovulação. Durante o período de um ano, foi verificado que o suplemento alimentar aumentou o índice de partos *gême lar* (dois filhotes por matriz), atingindo 42,8% no plantel de fêmeas paridas, o que diminui significativamente o custo de produção da propriedade. O processo de “*flushing* reprodutivo”, segundo Hafez (1995), consiste em aumentar os níveis nutricionais ofertados às ovelhas de 3 a 4 semanas antes do início da estação de monta.

A Estância Seu Chico, além de manter uma infra-estrutura muito boa, vem constantemente adaptando-se para um melhor sistema de produção de ovinos. Atualmente, possui uma área equivalente a quatro hectares, totalmente direcionada à criação de ovinos. Nesta área, foram formados cinco piquetes, com facilidade de manuseio dos animais, todos direcionados para o aprisco (construção que serve de abrigo para as ovelhas), onde os ovinos são recolhidos para o pernoite, para o melhor bem estar dos animais. Serve, também para fazer a tosquia, descola dos cordeiros recém-nascidos e tosa. Quanto à estrutura, a construção de um galpão e instalações apropriados para manejo e tosquia ou tosa, é necessária, devendo o mesmo ser feito nas proximidades dos currais e bretes, para evitar movimentação e custos ao criador (CAPRINOCULTURA/FZEA-USP, 2005).

O cuidado com a fêmea prenha na Estância relaciona-se ao manejo cuidadoso, evitando quedas para que não ocorram abortos. Sabe-se que, nesse período é preciso fazer algumas medicações e vacinações, mas de forma cautelosa, pois uma ovelha bem nutrida na gestação vai produzir um cordeiro mais vigoroso, mais pesado, com chances maiores de sobreviver, ou ainda quando a fêmea está gestando gêmeos. Por isso, a Estância preocupa-se com a parte nutricional nessa fase, com pastagens e com suplementação no cocho.

A fase da lactação, que é subsequente à gestação, também é importante, pois a produção de leite da ovelha está diretamente relacionada à sobrevivência do cordeiro. Dessa forma, a Estância preocupa-se com a nutrição das fêmeas a base de pastagem, e se precisar, também usa suplementação a base de silagem de milho e ração. A desmama dos cordeiros na Estância é feita entre os dias 45 e 100 dias de vida dos mesmos, com um peso médio de 31,8 kg. Os cordeiros são separados de suas mães, e recebem uma dieta a base de silagem de milho e ração, sendo desverminados e feita a vacinação. A recria e terminação dos animais na Estância é feita em confinamento por cerca de 90 dias, em que os machos são abatidos e as fêmeas que vão ficar na propriedade juntam-se com as matrizes, e entram no manejo normal da propriedade, ou seja, a base de pastagens.

A Estância adota a época de monta no outono, em que os dias são mais curtos, e com isso, a ovelha é mais fértil, favorecendo a fecundação e o desempenho do embrião, pois é sabido que alta temperatura acarreta em morte embrionária. Quando se fala em clima e fertilidade não se pode esquecer da parição, que é a época de nascimento dos cordeiros, no final do inverno e início da primavera, coincidindo com excelentes pastagens e diminuição da incidência de verminose nesse período, pois dias muito frios causam inanição do cordeiro e a morte dos mesmos.

O sistema de pastagem adotado pela Estância Seu Chico é o rotativo, que permite uma exploração mais adequada, proporciona períodos de descanso entre pastejo e recuperação da pastagem consumida pelos animais. O sistema rotativo permite uma melhor rebrota das pastagens, aumenta a qualidade do pasto e produtividade, se comparada ao sistema contínuo. Uma das grandes vantagens do sistema de pasto rotacionado é o controle natural das verminoses no pasto, da infestação dos animais por ovos e larvas existentes na pastagem. O intervalo de descanso de pastagem na Estância Seu Chico é em média de 20 a 30 dias. A Estância adota um rigoroso manejo sanitário, principalmente para os fatores verminose e sarna.

A tosquia é, normalmente, realizada no mês de outubro. É observado para que seja um período seco, sem umidade e de muito vento. A Estância Seu Chico possui um sistema de tosquia elétrico, em que esta é feita por pessoa treinada da cabanha. Isso facilita muito o trabalho, possibilitando um melhor aproveitamento da lã, e permitindo um corte mais rente ao corpo do animal. Para Coimbra Filho (1992), a tosquia é a última etapa do ciclo produtivo, e é a mais importante de todas, pois é durante a essa etapa que o criador obtém o resultado de um ano de cuidados e preocupações, e intenso trabalho em busca do aperfeiçoamento da criação.

Após ter tomado conhecimento sobre a realidade físico-operacional da Estância Seu Chico, cabe identificar e mensurar seus custos, evidenciados na Tabela 2, para posteriormente, verificar os impactos dos métodos de custeio nos custos dos produtos e nos resultados econômicos da referida entidade rural. Foram acompanhados alguns dos processos do ciclo de produção, desde janeiro de 2005, com coleta de dados por meio de fichas de controle de custos da cabanha. Iniciou-se o levantamento com os cuidados com os animais reprodutores, e culminando com a venda dos borregos em dezembro, época propícia para a comercialização, em virtude das festas de fim de ano, em que o consumo da carne de ovelha aumenta.

Tabela 1 – Elementos de Custos no ano de 2005
em um lote de 25 animais na Cabanha Estância do Seu Chico.

<i>Custos Diretos</i>	R\$	<i>Custos Indiretos</i>	R\$
Ração/matriz	216	Mão-de-obra	672
Medicamentos	108	Energia	87
Minerais	216	Depreciação	1.573
Silagem	486		
Cerca elétrica	100		
Tosquia	95		
Pastagem	532		
Ração/engorda	491		
Insumos diversos	140		
TOTAL	2.384	TOTAL	2.332

Fonte: Dados da Pesquisa.

Dos custos indiretos evidenciados na Tabela 1, considerou-se no elemento mão-de-obra o salário do proprietário, na proporção de 25% do seu tempo empregado na atividade de ovinocultura, e o restante em outras atividades da mesma propriedade. O elemento energia foi calculado pelo consumo de duas lâmpadas comuns e o uso da tosquiadeira, ambos representando baixo consumo de energia, e somente, utilizados esporadicamente. Ainda dos custos indiretos, chegou-se aos valores da depreciação, conforme segue na Tabela 2:

Tabela 2 – Demonstrativo da depreciação do Imobilizado - Cabanha Estância Seu Chico (2005)

Descrição Imobilizado	Valor	Anos uso	Valor Residual	A Depreciar	Depreciação(R\$)		Qtde	Total
					Anual	Mensal		
Matrizes	400	6	200,00	200	33,33	2,78	25	69,44
Reprodutor	1.000	10	400,00	600	60,00	5,00	1	5,00
Aprisco/galpão	5.000	10	-	5.000	500,00	41,67	1	41,67
Máquina Tosquia	1.800	10	-	1.800	180,00	15,00	1	15,00
Total geral.....:	8.200	-	600,00	7.600	773,33	-	-	131,11

Fonte: Dados da Pesquisa.

Observa-se que, a depreciação onera, mensalmente, a empresa rural em R\$ 131,11. De posse dessas informações é possível, então, mensurar os custos totais de produção da atividade de ovinocultura de corte. Visando a atender ao objetivo deste trabalho, na Tabela 3, apresentam-se os custos e as receitas em cada uma das etapas do ciclo de produção pelo Método de Custeio por Absorção. Podem ser percebidos, a cada mês, o comportamento da margem de contribuição, resultado econômico e saldo de estoques.

Acompanhando mensalmente todos os custos das atividades existentes, apurou-se pelo método de Custeio por Absorção um custo total anual de R\$ 4.716,32, sendo que o kg de animal produzido vivo equivale a R\$ 3,81, cujo valor é proveniente da divisão da soma dos custos totais (diretos e indiretos) pela quantidade de kg do estoque/animais produzidos. Do peso vivo para carne ocorreu uma perda de 45%, o que faz com que os custos totais divididos pelos quilos de carne produzida totalizem R\$ 6,93/kg.

Tabela 3 – Demonstrativo de custos e resultado econômico de um lote da Cabanha Estância do Seu Chico - Custeio por Absorção

<i>Etapas no ciclo de produção --</i>	MONTA			GESTAÇÃO				CRIA		ENGORDA			GERAL
<i>Meses de cada etapa-----</i>	Jan.	Fev	Mar.	Abr.	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	TOTAL
Descrição das contas													
Total das Receitas	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	8.876	7.927
Venda carne ovina												6.426	5.477
Venda reprodutores												1.200	1.200
Venda de lã												650	650
Venda de pelego												600	600
(-) Impostos												182	182
Total receitas líquidas												8.694	7.745
(-) Custos de produção	319	319	231	211	529	512	402	366	424	527	421	455	4.716
Ração/Matriz	108	108	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	216
Medicamentos	-	-	20	-	16	-	-	-	36	36	-	-	108
Minerais	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	216
Silagem	-	-	-	-	-	-	-	54	108	108	108	108	486
Cerca Elétrica	-	-	-	-	-	-	70	30	-	-	-	-	100
Tosquia	-	-	-	-	-	-	-	-	-	95	-	-	95
Pastagem	-	-	-	-	232	300	-	-	-	-	-	-	532
Ração/Engorda	-	-	-	-	-	-	50	70	68	68	101	135	491
Insumos	-	-	-	-	70	-	70	-	-	-	-	-	140
Mão-de-obra	56	56	56	56	56	56	56	56	56	56	56	56	672
Energia	6	6	6	6	6	7	7	7	7	15	7	7	87
Depreciação	131	131	131	131	131	131	131	131	131	131	131	131	1.573
(=) Lucro bruto													3.028
(-) Custo operacional	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	540
(=) Lucro/prejuízo Líquido	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	2.488	2.488
Custo Prod./Estoque	319	638	869	1.080	1.610	2.122	2.524	2.890	3.313	3.840	4.261	4.716	
PESAGEM DOS ANIMAIS KG							137		787			1.237	
CUSTO POR KILO VIVO							18,42		4,21			3,81	
CUSTO POR KILO CARNE							33,49		7,66			6,93	

OBS:

* O animal tem uma perda de peso vivo para carne líquida de 45%.

Fonte: Dados da Pesquisa.

Percebe-se que, pelo método de Custeio por Absorção, os custos diretos e indiretos foram atribuídos aos estoques, e seu reconhecimento no resultado econômico da entidade, dar-se-á, somente quando da venda dos estoques. Assim, com a apuração mensal do resultado econômico, a Cabanha Estância do Seu Chico, até novembro de 2005, enquanto não houve geração de receita, apresentou um estoque de R\$ 4.261,00, e um prejuízo acumulado de R\$ 495,00, proveniente das despesas operacionais. Esses valores são os que impactarão o resultado contábil societário e fiscal da referida entidade rural. Mas, será que refletem sua realidade no curto prazo? Os gestores podem tomar suas decisões com base nesses valores?

Para verificar essa realidade, faz-se necessário visualizar a composição dos custos, saldos de estoques, e conseqüente desempenho no resultado econômico, a partir do Método de Custeio Variável, que constam na Tabela 4, a seguir:

Tabela 4 - Demonstrativo de custos e resultado econômico de um lote da Cabanha Estância do Seu Chico - Custeio Variável.

<i>Etapas no ciclo de produção --</i>	MONTA			GESTAÇÃO				CRIAR		ENGORDA			GERAL	
<i>Meses de cada etapa-----</i>	Jan.	Fev	Mar.	Abr.	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	TOTAL	
Descrição das contas														
Total das Receitas	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	8.876	7.927
Venda carne ovina													6.426	5.477
Venda reprodutores													1.200	1.200
Venda de lã													650	650
Venda de pelego													600	600
(-) Impostos													182	182
Total receitas líquidas													8.694	7.745
Custos Diretos e Variáveis	126	126	38	18	336	318	208	172	230	325	227	261	2.384	
Ração/Matriz	108	108	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	216
Medicamentos	-	-	20	-	16	-	-	-	36	36	-	-	-	108
Minerais	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	216
Silagem	-	-	-	-	-	-	-	54	108	108	108	108	108	486
Cerca Elétrica	-	-	-	-	-	-	70	30	-	-	-	-	-	100
Tosquia	-	-	-	-	-	-	-	-	-	95	-	-	-	95
Pastagem	-	-	-	-	232	300	-	-	-	-	-	-	-	532
Ração/Engorda	-	-	-	-	-	-	50	70	68	68	101	135	-	491
Insumos	-	-	-	-	70	-	70	-	-	-	-	-	-	140
(=) Valor de contribuição	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	6.310	5.361
(-) Custo Indiretos e Fixos	193	193	193	193	193	194	194	194	194	202	194	194	2.332	
Mão-de-obra	56	56	56	56	56	56	56	56	56	56	56	56	56	672
Energia	6	6	6	6	6	7	7	7	7	15	7	7	7	87
Depreciação	131	131	131	131	131	131	131	131	131	131	131	131	131	1.573
(-) Custo operacional	45	540												
(=) Lucro/prejuízo Líquido	(238)	(238)	(238)	(238)	(238)	(239)	(239)	(239)	(239)	(247)	(239)	3.437	2.488	
Custo Prod./Estoque	126	252	290	308	644	962	1.170	1.342	1.572	1.896	2.123	2.384		
PESAGEM DOS ANIMAIS KG							137		787				1.237	
CUSTO POR KILO VIVO							8,54		2,00				1,93	
CUSTO POR KILO CARNE							15,53		3,63				3,50	

OBS:

* O animal tem uma perda de peso vivo para carne líquida de 45%.

Fonte: Dados da Pesquisa.

Como comentado no tópico 2 deste artigo, apenas os custos variáveis (neste caso, diretos) irão compor os custos dos produtos, e os fixos (neste caso, indiretos), impactarão o resultado do período. Apurou-se, portanto, pelo método de Custeio Variável um custo de R\$ 1,93 por kg de animal produzido vivo, cujo valor é proveniente da divisão dos custos diretos pela quantidade de kg do estoque/animais produzidos. Como do peso vivo para a carne ocorreu uma perda de 45%, os custos totais divididos pelos quilos de carne produzida resultaram em R\$ 3,50/kg.

Pode parecer que os custos apurados por este método foram inferiores, porém, o que muda é apropriação dos custos indiretos que, no método do Custeio por Absorção são atribuídos aos estoques, e no método do Custeio Variável são locados como custo do período no resultado econômico. Assim, com a apuração mensal do resultado, a Cabanha Estância do Seu Chico apresentou, até novembro de 2005, enquanto não foi gerada a receita; um estoque de R\$ 2.123,00 e um prejuízo acumulado de R\$ 2.633,22, que foi proveniente das despesas operacionais e custos indiretos. Entende-se por este método que, os custos indiretos e fixos foram incorridos, independentemente do volume produzido, e não devem onerar o valor do estoque, e sim, o resultado do período.

O estudo permitiu acompanhar a comercialização dos animais, sendo encerrado o ciclo produtivo do lote. Foi possível demonstrar que, pelos dois métodos de custeio discutidos, o resultado econômico é o mesmo, ou seja, no ano de 2005 foi obtido um lucro de R\$ 2.488,17, que representa um retorno de 31% sobre a receita bruta, o que pode ser considerado satisfatório na atividade agropecuária.

Isso ocorre, uma vez que toda produção foi comercializada dentro do ano. A diferenciação entre os métodos fica nítida com a apresentação mensal do resultado econômico e a composição do saldo de estoque, em que pelo Custeio Variável têm-se, mensalmente, prejuízos superiores ao Custeio por Absorção, provenientes da apropriação dos custos indiretos ao exercício.

Por outro lado, no Custeio por Absorção foi apurado um valor superior no Ativo Circulante, uma vez que os estoques de animais em formação, já que absorvem todo custo, sendo este direto ou indireto. Da mesma forma, se os estoques fossem mantidos no final do exercício, o Balanço Patrimonial pelo Custeio por Absorção apresentaria um valor superior no Ativo, enquanto que pelo Custeio Variável, este valor seria inferior, uma vez que os custos indiretos estariam registrados na Demonstração de Resultados.

Independentemente de o resultado econômico ser o mesmo no ano, a segregação mensal dos custos em variáveis e fixos, e a metodologia de considerar-se, no valor dos estoques apenas os custos variáveis, economicamente, é muito mais interessante para que os gestores da ovinocultura de corte tomem suas decisões de curto prazo.

5 Considerações finais

Identificou-se pela revisão da literatura a importância da Contabilidade de custos na identificação dos gastos no processo produtivo de uma entidade rural, bem como na pesquisa na Cabanha Estância Seu Chico. Percebeu-se a necessidade de aprofundamento nos aspectos físico-operacionais, visando à elaboração de demonstrativos de custos na atividade de ovinocultura de corte, uma vez que vários aspectos são relevantes, e que podem comprometer os custos da referida atividade. Não foi efetuada neste estudo, a análise dos custos conjuntos que poderia ser aprofundada em outro estudo para identificar os custos do produto (ovelha), co-produtos (carne), subprodutos (pelego, lã) e sucata (miúdos).

Conclui-se este estudo verificando que foi atendido seu objetivo geral, a partir do momento em que os custos de produção foram identificados e mensurados, totalizando R\$ 6,93 por kg de carne produzida apurados pelo método do Custeio por Absorção, e de R\$ 3,50 por quilo de carne produzida; apurados pelo método do Custeio Variável.

Demonstrou-se a mensuração dos custos pelos métodos de Custeio por Absorção e Variável, e suas diferenças, com ênfase na relação de custos diretos e indiretos, a avaliação dos estoques, e conseqüente diferenciação no resultado econômico. No Custeio por Absorção foi apurado um valor superior nos estoques de animais em formação, já que absorvem todo custo, sendo este direto ou indireto. Da mesma forma, se os estoques fossem mantidos no final do exercício, o Balanço Patrimonial pelo Custeio por Absorção apresentaria um valor superior no Ativo, enquanto que pelo Custeio Variável, este valor seria inferior, uma vez que os custos indiretos estariam registrados na Demonstração de Resultados.

Independentemente de o resultado econômico ser o mesmo no ano, a segregação mensal dos custos em variáveis e fixos, e a metodologia de considerar-se, no valor dos estoques apenas os custos variáveis, economicamente, é muito mais interessante para que os gestores da ovinocultura de corte tomem suas decisões de curto prazo.

Nos demais métodos de custeio, há preocupação em relação às atribuições dos custos e despesas, e em novos conceitos, tal como o Custeio Baseado em Atividades - ABC há uma proposta diferenciada para arbitragem dos custos indiretos; embora, o único método aceito pela legislação tributária brasileira seja o Custeio por Absorção.

Foram atendidos os objetivos específicos do estudo pela revisão da literatura realizada em torno dos temas, inclusive a abordagem dos aspectos operacionais e econômicos que foram necessários para a apuração dos custos, e para chegar à conclusão de que a Estância do Seu Chico está realizando a atividade da ovinocultura de corte em um padrão muito desejável,

o que está demonstrado pelo retorno econômico da atividade, evidenciado em seu resultado econômico.

Referências

APRISCO AZUL. **Ovinocultura: Pastagens.** Disponível em: <<http://www.ovinocultura.com.br>>. Acesso em 13 maio 2005.

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

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas.** Porto Alegre: Boockman, 2002.

CAÑEQUE, V.; HUIDOBRO, F.R.; DOLZ, J.F.; HERNANDEZ, J.A. **Produccion de carne de cordeiro.** Colección Técnica. Ministério de Agricultura Pesca y Alimentacion. Madrid, 1989.

CAPRINOCULTURA/FZEA-USP. **Pecuária: Caprino.** Disponível em: <<http://www.criareplantar.com.br>>. Acesso em 13 maio 2005.

CASTILLO, L.H. **Raças de Ovinos.** Disponível em: <<http://www.cico.rj.gov.br/raças>>. Acesso em: 18 agosto de 2005.

COIMBRA FILHO, A. **Técnicas de criação de ovinos.** 2ª ed. Rio Grande do Sul: Livraria Editora Agropecuária Ltda, 1992.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Rural: Uma Abordagem Decisorial.** São Paulo: Atlas, 2005.

FARIA, Ana Cristina de; COSTA, Maria de F. G. da. **Gestão de Custos Logísticos.** São Paulo: Atlas, 2005.

FERNANDES, F.M.N. **A Ovinocultura no Contexto Agropecuário Paulista.** In: SIMPÓSIO PAULISTA DE OVINOcultura, 5ª ed. Campinas: Botucatu, 1999.
_____. **Situação da Ovinocultura de São Paulo.** In: SIMPÓSIO PAULISTA DE OVINOcultura, 1998.

HAFEZ, E.S.E. **Reprodução Animal.** 6ª ed. São Paulo: Manole, 1995.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HORNGREN, Charles T; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos.** 9ª. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial.** 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAHER, M. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração.** São Paulo: Atlas, 2001.

MARION, J. C. **Contabilidade Rural: Contabilidade Agrícola, Contabilidade da Pecuária, Imposto de Renda – pessoa jurídica.** 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

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

NAKAGAWA, Masayuki. **Custeio Baseado em Atividades.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Curso básico gerencial de custos.** São Paulo: Thomson, 2003.

PAMPLONA, Edson de Oliveira. **Contribuição para a análise crítica do sistema de custos ABC através da avaliação de direcionadores de custos.** Tese. EAESP/FGV, 1997.

RAÇAS: *Hampshire*. Disponível em: <http://www.caprinet.com.br>. Acesso em: 14 mai. 2005.

SÁ, Otto de. *Creep Feeding*. Disponível em: <<http://www.crisa.vet.br>>. Acesso em: 27 junho 2005.

_____; SÁ, J.L. **Origem e Domesticação dos Ovinos.** Disponível em: <<http://www.crisa.vet.br>>. Acesso em: 27. jun. 2005.

SIQUEIRA, E. R. de. **Cria e recria de cordeiros em confinamento.** In: Nutrição de ovinos. Jaboticabal: FUNEP–FCAJ–UNESP, 1996.

TRALDI, A.S. **Aspectos Reprodutivos dos Ovinos – Performance Reprodutiva dos Ovinos Deslanados no Brasil.** In: PRODUÇÃO DE OVINOS, 1989 e 1990, Jaboticabal. Anais. Jaboticabal, FUNEP, 1990.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais: A pesquisa qualitativa em educação.** São Paulo: Atlas, 1990.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos.** 2ª Ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.