

A Medição de Resultados Frente as Variáveis Estratégicas em Empresas Avícolas

Luiz Carlos Gientorski

Sérgio Soldera

Resumo:

Na atividade avícola de produção de ovos para a comercialização, observando a competitividade das empresas, é certo que as variáveis ligadas ao custo sejam itens de maior importância para a geração de resultados. Dentro de contexto competitivo que o mercado tem se apresentado a gestão de custos e a mensuração dos resultados se constitui em instrumentos de extrema utilidade e necessidade aos gestores e tomadores de decisão. Os custos da atividade de avicultura - postura de ovos comerciais- possuem particularidades que devem ser avaliadas e dimensionadas, podendo com isto fornecer indicadores que tenham vinculação com as operações, mas que utilizem os dados gerados pela contabilidade de forma sistêmica. As estratégias das empresas devem refletir em seus resultados, mas estes devem ser mensurados de forma transparente, sistêmica e com agilidade.

Palavras-chave:

Área temática: MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PRIMÁRIO

**A MEDIÇÃO DE RESULTADOS FRENTE AS VARIÁVEIS ESTRATÉGICAS EM
EMPRESAS AVÍCOLAS**

Luiz Carlos Gientorski – Mestrando em Contabilidade e Finanças
Sérgio Soldara – Mestrando em Contabilidade
UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS
Av. Unisinos, 950 – São Leopoldo
e-mail: gientorski@conex.com.br
Professores

Área temática (07): MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR
PRIMÁRIO

VIICBC - 055 s
A MEDIÇÃO DE RESULTADOS FRENTE AS VARIÁVEIS ESTRATÉGICAS EM
EMPRESAS AVÍCOLAS

Área temática(7): MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR
PRIMÁRIO

RESUMO:

Na atividade avícola de produção de ovos para a comercialização, observando a competitividade das empresas, é certo que as variáveis ligadas ao custo sejam itens de maior importância para a geração de resultados.

Dentro de contexto competitivo que o mercado tem se apresentado a gestão de custos e a mensuração dos resultados se constitui em instrumentos de extrema utilidade e necessidade aos gestores e tomadores de decisão. Os custos da atividade de avicultura - postura de ovos comerciais- possuem particularidades que devem ser avaliadas e dimensionadas, podendo com isto fornecer indicadores que tenham vinculação com as operações, mas que utilizem os dados gerados pela contabilidade de forma sistêmica. As estratégias das empresas devem refletir em seus resultados, mas estes devem ser mensurados de forma transparente, sistêmica e com agilidade.

1. INTRODUÇÃO

O aperfeiçoamento constante dos métodos e processos produtivos, a fim de manter a otimização dos lucros e, principalmente, a sobrevivência no mercado, tem gerado uma maior preocupação das empresas com relação à competitividade, principalmente, com a globalização produtiva, financeira e comercial.

Segundo Coutinho e Ferraz (1995, p. 18) “a competitividade deve ser entendida como a capacidade da empresa de formular e implementar estratégias concorrenciais, que lhe permitam conservar, de forma duradoura, uma posição sustentável no mercado”. Além de “conservar a posição”, diriam Hamel e Prahalad (1994) que é também importante a capacidade de expansão sobre os mercados futuros, onde estes autores reconhecem que uma empresa competitiva deve preocupar-se em gerar no presente um pulmão que seja a base para o crescimento futuro.

A dificuldade em se manter e sobreviver no mercado é justamente o motivo que impõem a dinamização e reestruturação das empresas. Conforme os mesmos autores, existem vários fatores que interferem na empresa, podendo ser sistêmicos, estruturais ou internos.

- Os fatores sistêmicos estão relacionados a todos os componentes macro econômicos ou político institucional que impactam no desempenho das empresas.
- Os fatores estruturais são o conjunto das condições específicas do meio em que a empresa atua como: o mercado e organização industrial ou setorial.
- Os fatores internos são todos aqueles elementos internos à empresa que a tornam competitiva ou não, tais como gestão industrial e inovação tecnológica.
- A análise do processo competitivo mostra que a estratégia da empresa deve responder a três questões cruciais:
- como inovar (e gerar as bases para tanto, dentro da empresa) e encontrar novos espaços econômicos?;

- como se posicionar frente aos fatores estruturais e como agir para não derrubá-los involuntariamente?;
- como se comportar num ambiente momentaneamente estável, de forma a obter o máximo possível de lucros?

Na atividade avícola de produção de ovos para comercialização, observando o conjunto de hipóteses que traduzem a competitividade das empresas, os custos talvez sejam os itens de maior importância para interferência nos resultados.

A literatura de custos tem sofrido o impacto das mudanças observadas na dinâmica competitiva, a qual tornou-se mais intensa nas últimas duas décadas. Observam-se o alargamento dos espaços competitivos, a intensa incorporação dos desenvolvimentos da ciência e da tecnologia, em especial em eletrônica, informática, comunicação, novos materiais, biotecnologia, etc., a mudança nas estratégias e nas estruturas empresárias. O ciclo de vida de muitos produtos torna-se menor, ao mesmo tempo que estes incorporam as novas tecnologias. A grande questão para muitas empresas é como manter e/ou aumentar sua competitividade nos turbulentos tempos atuais.

A maior rentabilidade surge da obtenção de vantagens competitivas. Estas, segundo Porter (1980), tem duas fontes:

- capacidade da empresa de oferecer bens ou serviços com maior conteúdo de valor que aquele oferecido pelos concorrentes
- capacidade de produzir um bem ou serviço de valor semelhante com custos mais baixos.

Se for bem avaliado a empresa que adote uma das fontes deverá ter lucros maiores, com rentabilidade e capacidade de crescimento, superiores. Se a vantagem competitiva é sustentada no longo prazo, a acumulação de capital possibilitará um maior crescimento em relação aos concorrentes, e a empresa terá maior competitividade frente a seus pares.

Em condições ambientais de grande concorrência não basta cumprir a missão e garantir a continuidade das organizações, é necessário, também, estar à frente dos competidores.

No Brasil o setor avícola tem apresentado características de maior desenvolvimento tecnológico se colocando entre as 10 potências mundiais, produtoras de aves e ovos, conforme Aves e Ovos, (1999), aumentando assim os índices de produtividade.

Neste mercado também funcionam as barreiras de entrada, as quais refletem condições estruturais (sejam de caráter técnico-produtivo ou econômico), sendo muitas vezes independentes das estratégias empresariais.

Porter (1983), diz que a estratégia deve considerar elementos concretos:

- posicionamento competitivo;
- as economias de escala;
- as reações dos concorrentes;
- as convenções existentes na indústria e no setor;
- preservação do setor, de maneira a não destruir os aspectos estruturais que protegem a rentabilidade.

A focalização na diminuição de custos e no aumento de produtividade, independentemente da estratégia, pode levar à redução do retorno sobre o capital investido. Porter (1996) alerta sobre essa possibilidade, dizendo ainda que se os gestores buscam a maior concorrência em termos de eficiência operacional, esquecendo a importância do posicionamento competitivo (o que significa procurar ser diferente dos concorrentes), poderá frustrar os objetivos de rentabilidade de muitas empresas.

A gestão de custos deve, buscar a integração com a estratégia da organização, conforme Bacic, (1999). A gestão dos custos refere-se as projeções, construção, manutenção e melhoramentos da posição de custos da empresa, buscando maior competitividade, em função da estratégia da mesma. Os gestores devem agir sobre os elementos que causam custos, procurando a diminuição dos mesmos e a maximização do valor gerado para o cliente.

A visão da gestão de custos não se concentra mais nas perspectivas da contabilidade fiscal e essencialmente econômico, mas deve ser pensada dentro de um marco que reconheça o impacto da concorrência e da estratégia, sendo sensível aos critérios e necessidades empresariais.

Como colaborar com o projeto e a construção de uma posição favorável em termos de custos? Deve-se verificar quais são as variáveis estratégicas importantes quando analisada determinada situação e moldar os custos de forma que sejam mínimos para o conjunto de variáveis importantes. Que variáveis deverão ser consideradas?

CARACTERIZAÇÃO DO MERCADO AVÍCOLA BRASILEIRO DE POSTURA

O Brasil possui um plantel de aves para postura estagnado frente ao desenvolvimento mundial na área, como consequência a produção de ovos não tem sofrido evolução conforme o mercado poderia exigir, vide quadro abaixo .

Desempenho	1988	1992	1995	1996	1997	1998
n. Matrizes (1)	69.915	51.479	69.949	62.309	59.571	62.550
n. Poedeiras (1)	61.039	58.286	58.250	56.002	52.074	56.513
Ovos (2)	41.297	39.412	44.627	44.255	34.989	37.877

Fonte APA- Aves e Ovos- Março 1999

- (1) mil cabeças
- (2) milhares de caixas c/ 30 dúzias (brancos e vermelhos)

O mercado brasileiro tem apresentado uma produção de ovos em relação á produção mundial em torno de 2,0 % do volume total produzido, estando em nono lugar na classificação dos principais produtores mundiais. Só a título de comparação em países como Holanda, México e Estados Unidos existe uma relação de plantel de poedeiras de uma ave para cada habitante, enquanto que no Brasil este indicador fica em um terço de poedeira por habitante.

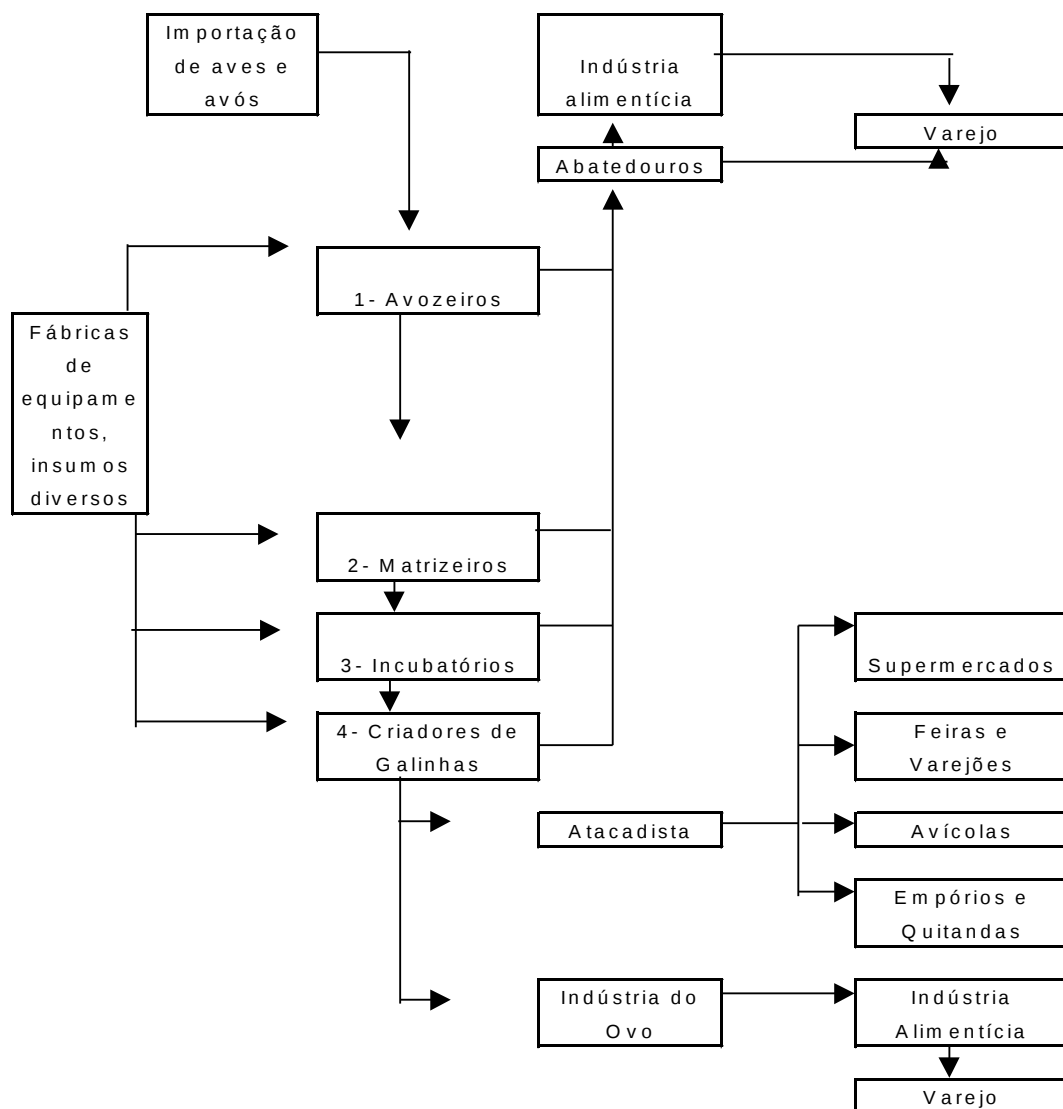
Diante desta comparação com indicadores mundiais de maior consumo de ovos per capita, pode-se observar que as empresas necessitam de estratégias para atuação neste mercado, atuando fortemente na redução dos custos, mas com maior eficiência e crescimento constante das granjas, neste caso buscando também maior racionalidade com a automação do processo produtivo como um todo até a distribuição efetiva nos consumidores, tornando-se mais competitivas frente à concorrência.

A análise dos fatores que afetam a competitividade das empresas neste segmento ajuda-nos a encontrar uma resposta. A competitividade empresarial origina-se de um conjunto articulado de fatores:

- Internos, com aumento da eficiência e eficácia;
- relações estabelecidas dentro do sistema em rede no qual se insere as empresas;
- interação competitiva no mercado de atuação, no setor tanto em nível interno quanto externo;
- fatores que compõem o macroambiente organizacional, avaliando a cadeia de produção e consequentemente a cadeia de valor, pertencente a empresa.

O fluxograma da cadeia produtiva do ovo poderá ser definido conforme figura abaixo

Figura 1: Fluxograma da cadeia produtiva do ovo



Fonte: Aves e Ovos – Out. 96

Nesta cadeia produtiva do ovo é importante definir bem, que iremos avaliar o item 4 da figura anterior, formado pelos criadores de galinha, os quais poderão atender tanto o mercado conhecido como comercial do ovo quanto ao ovo destinado para a indústria. Mas que não deverá ser esquecido que os mesmos estão inseridos em uma cadeia produtiva que interfere significativamente na formação de seus resultados finais.

Trabalhando em um cenário econômico bastante complexo, as empresas do setor avícola são forçadas a implantar sistemas de controle dinâmicos, para prover informações rápidas e precisas, fazendo face à acirrada competição e disseminação de novas técnicas que, requerem mudanças em suas estratégias, bem como em suas estruturas organizacionais.

Não deve ser esquecido quando observamos a figura anterior que para que a empresa tenha maior sucesso em termos de resultados positivos permanentes, deverá intensificar suas estratégias, segundo PORTER (1989) e SHANK & GOVINDARAJAN

(1995), analisando a cadeia de valor dos fornecedores, dos clientes — e também das famílias, pois os produtos são utilizados de acordo com o fluxo de atividades dos consumidores. Essas informações também são úteis para se idealizar formas de redução do custo total conquistando a liderança no que se refere à redução do custo, se esse for o posicionamento estratégico da empresa.

A eficácia da empresa depende da eficácia de toda a cadeia, e justifica a importância de sistemas de informação de gestão estratégica que contemplem dados e informações sobre os principais elos da cadeia, mas se não conseguir em toda a cadeia, que pelo menos as empresas conheçam a sua realidade da maneira mais transparente possível para que consigam atuar frente a concorrência com maior eficiência.

ESTUDO DE CASO PARA AVALIAÇÃO DE RESULTADOS

A empresa que serviu como base para avaliação de resultados possui uma estrutura de produção que poderá ser descrita na figura 2, tendo objetivos de produzir ovos comerciais, para colocação no mercado consumidor.

As características básicas desta granja são as seguintes:

- possui plantel de aves - galinhas brancas e vermelhas;
- alguns lotes de produção estão estruturados com número médio entre 14.000 e 18.000 aves, conforme o tipo de ave;
- outros lotes com 50.000 aves estão sendo colocados em produção;
- maior investimento em tecnologia mais intensiva nos galpões e estrutura geral, para alojar as aves em produção;
- investimento para coleta e manuseio e classificação dos ovos.

A busca da competitividade das granjas, em função dos custos, deve observar alguns aspectos, tais como:

- automação e integração vertical de seu processo produtivo;
- pesquisa e desenvolvimento de novos processos;
- subcontratação de processos ;
- padronização;
- especialização funcional;
- poder de negociação com seus principais fornecedores;
- controle rigoroso sobre seus custos;
- preços mais competitivos.

Descreveremos algumas características que são importantes na formatação de um modelo de estruturação e avaliação de custos, o qual está embasado na seguinte estrutura de criação de aves e comercialização de ovos, apresentado na figura a seguir:

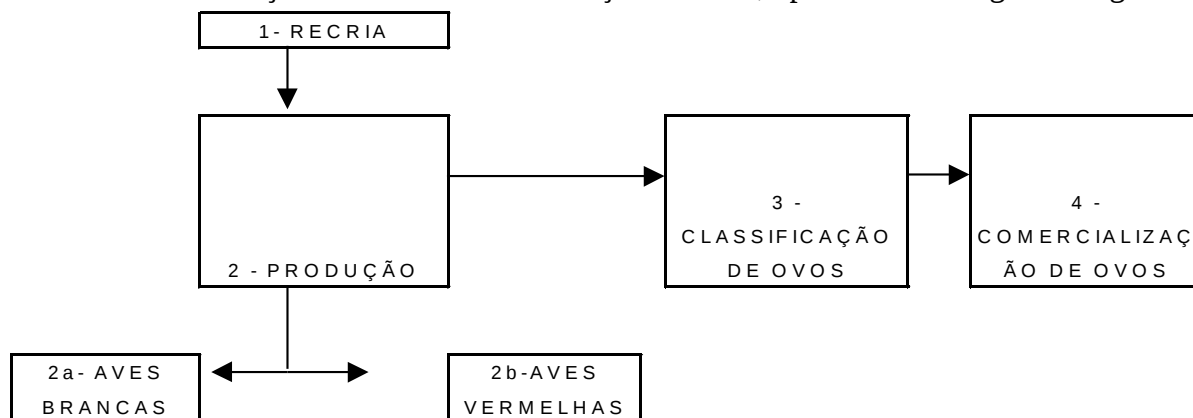


Figura 2: Processo de produção e comercialização de ovos

Principais características da estrutura avaliada:
Setor de Recria (1):

Neste setor estão concentradas as aves quando recebidas dos Incubatórios, permanecendo neste, da primeira até décima oitava semana, ficando neste período sendo preparadas para a etapa posterior que é a produção ou também definida de postura. A empresa possui vários galpões que fazem parte deste setor, os quais alojam em torno de 14.000 à 18.000 aves, conforme o tipo da ave (vermelha ou branca).

Nesta fase em função da nova estrutura de galpões de produção com maior número de aves estão sendo preparados lotes de aves compatíveis com as necessidades.

Esta fase caracteriza-se por somente realizar uma acumulação dos custos envolvidos neste processo de agregação de valores, pois este custo acumulado juntamente com o custo de aquisição das aves deverá ser apropriado na fase seguinte como amortização, podendo esta ser de maneira uniforme mensal ou através da curva de produtividade das aves.

Nesta fase pode-se observar conforme Martins, (1996) que a produção se caracteriza por possuir um tratamento por lote, identificando claramente a quantidade de aves que entraram no início do processo de produção e a quantidade de animais que saíram para a produção.

Também importante de ser observado conforme Perez Jr, (1999) que os custos nesta atividade podem ser classificados em relação à identificação com os produtos e serviços, adotando a classificação de diretos e indiretos, esta identificação pode ser caracterizada com algumas contas que são importantes de serem avaliadas, tais como:

RAÇÕES – alimentação das aves nesta fase, com acompanhamento de consumo de rações por tipo e unidade, para obter o custo total de rações.

CUSTO OPERACIONAL DIRETO – este grupo de custos possui vinculação direta com os setores de recria, sendo definidos nas seguintes contas principais.

Pessoal - salários e encargos

Despesas gerais

Medicamentos e vacinas

CUSTO OPERACIONAL INDIRETO – neste grupo de custos, pode-se verificar a necessidade de realizar uma apropriação proporcional a alguns critérios de alocação, visto que estas contas possuem relação com toda a granja, não sendo custos específicos dos setores de recria.

Apoio e serviços

Transporte

Depreciações

Após esta classificação e apropriação dos custos foi estabelecido que o objetivo principal de acompanhar os custos deste setor está relacionado a preparação e formação das aves para começarem o processo de postura, caracterizando-se como um setor acumulador de custos, como poderá ser visto nos quadros 1 e 2 apresentados a seguir.

Setor de Produção (2) – postura de ovos.

Neste setor estão concentradas as aves quando recebidas dos Setores de Recria, permanecendo neste setor, do quinto (19ª semana) até o vigésimo quarto mês, nesta etapa as aves de produção, ou postura, a qual se desenvolve de uma maneira – característica, que pode ser avaliada.

Importante observar conforme a introdução realizada que as empresas estão buscando apresentar os seus custos mais baixos para que possam, efetivamente buscar

retorno ao seu investimento de maneira mais rápida e objetiva. Em razão disto a empresa que vinha atuando sob um determinado enfoque de alojamento das aves, que está ligada em torno de 17.000 aves em processo produtivo, adotou um processo de produção em razão de investimento em desenvolvimento tecnológico, o qual substitui o número de aves citado anteriormente, por uma média de 50.000 aves, mas alojadas no mesmo espaço usado anteriormente, ou seja a forma de dispor as aves, em razão do desenvolvimento tecnológico, é diferente e concentrado otimizando o manejo e tratamento. Também é importante de observar que existe uma diferenciação em relação a raça das aves, caso as mesmas sejam da linha branca ou vermelha, onde a estrutura de alojamento é diferenciada conforme a ave, tendo reflexo no número de aves por m².

Considera-se que alguns equipamentos tais como os comedouros utilizados normalmente na alimentação, provocam perdas de ração, em razão disto que a empresa também investiu no uso da tecnologia de novos galpões, com comedouros automatizados, buscando uma redução no custo do consumo da ração, administrando com maior eficácia a sua distribuição, refletindo em menor desperdício.

Também os custos podem se definidos da seguinte forma:

TRANSFERÊNCIA DA RECRIA – nesta conta deverá constar os valores referente ao custo da recria apropriado em razão da curva de produção, ou seja é um valor acumulado até a 18^a semana de vida do lote com custos correspondentes. Também foi considerado em conjunto com a empresa, a apropriação de um custo financeiro incidente sobre esta formação do plantel.

RAÇÕES – alimentação das aves nesta fase, com acompanhamento de consumo de rações por tipo e unidade, para obter o custo total de rações.

CUSTO OPERACIONAL DIRETO – este grupo de custos possui vinculação direta com os setores de produção, sendo definidos nas seguintes contas principais.

Pessoal - salários e encargos

Despesas gerais

Medicamentos e vacinas

CUSTO OPERACIONAL INDIRETO – neste grupo de custos, pode-se verificar a necessidade de realizar uma apropriação proporcional a alguns critérios de alocação, visto que estas contas possuem relação com toda a granja, não sendo custos específicos dos setores de produção.

Apoio e serviços

Transporte

Depreciações

Conforme observado anteriormente, as aves estão divididas em lotes de produção, acompanhadas em toda a sua fase de produção. Deve ser lembrado que existem galpões – lotes- com alojamento tradicional e lotes com uso mais intensivo da tecnologia, conforme quadro 1 e 2, impactando em diferenças na formação dos custos e na própria avaliação através de indicadores de gestão, que foram estabelecidos em conjunto com a empresa, para comparar com coeficientes técnicos utilizados pelos produtores de ovos.

Setor de classificação dos ovos (3):

Neste setor, é realizada a classificação dos ovos, preparando-os para a venda, separando-os conforme seu tipo para comercialização.

Nesta fase os ovos são agrupados, independente da procedência de qual setor de produção que foram originados, sendo de difícil identificação a sua origem.

A classificação dos ovos é feita de forma automatizada, através de equipamento que limpa, classifica, separa e acondiciona os ovos, sendo manuseados somente na fase de acondicionamento e envio para o mercado.

Também os custos podem se definidos da seguinte forma:

CUSTO OPERACIONAL DIRETO – este grupo de custos possui vinculação direta com os setores de recria, sendo definidos nas seguintes contas principais.

Pessoal - salários e encargos

Despesas gerais – água e luz, material de consumo, manutenção, serviços de terceiros, embalagens, entre outros custos.

CUSTO OPERACIONAL INDIRETO – neste grupo de custos, pode-se verificar a necessidade de realizar uma apropriação proporcional a alguns critérios de alocação, visto que estas contas possuem relação com toda a granja, não sendo custos específicos dos setores de classificação.

Apoio e serviços

Transporte

Depreciações

A partir da formação dos custos neste setor de classificação e do recebimento dos ovos produzidos, os mesmos são classificados e avaliados conforme os quadros 3 e 4.

Setor de comercialização

Após o acondicionamento dos ovos, os mesmos são enviados ao mercado consumidor – são vendidos e distribuídos.

A característica da empresa é de realizar a comercialização para grandes redes de supermercados e atacados.

Os custos com veículos para a distribuição é de frete tercerizado, da mesma forma que as vendas são comissionadas.

Em razão da competitividade no mercado de ovos comerciais, os gestores necessitam de instrumentos que possam subsidiar suas decisões com relação ao preço e quantidades a serem vendidas, em função disto foi criado o quadro 5, para análise dos resultados através dos conceitos de margem de contribuição por cliente e produtos vendidos.

QUADRO 1 - CUSTO MENSAL DE PRODUÇÃO DO LOTE -03

LOTE N°:	0001/99		COR BRANCA :					DATA FIM:		
SETOR 03										
	DISCRIMINAÇÃO		TOTAL						CUSTO DO LOTE	
		POSTURA	FORMAÇÃO DO LOTE	Jul/99	Ago/99	Out/99	Nov/99	Dez/99	POSTURA	TOTAL
		ATÉ JUN/99		MÊS 11	MÊS 12	MÊS 14	MÊS 15	MÊS 16		
1	CUSTO AMORTIZAÇÃO DAS MATRIZES	13.949	11.729	2.449	2.486	2.558	2.593	2.627	31.846	31.846
2	RAÇÕES									
	SULOVO 1	88.221		15.863	-	-	-	-	113.655	113.655
	SULOVO 2			-	15.017	13.371	13.972	-	55.807	55.807
	SULOVO 3						-	15.000	15.000	15.000
	INICIAL 1		29.120	-	-	-	-	-	-	29.120
	CUSTO TOTAL DE RAÇÕES	88.221	29.120	15.863	15.017	13.371	13.972	15.000	184.462	213.582
3	CUSTO OPERACIONAL									
	PESSOAL - SALÁRIOS E ENCARGOS	1.812	844	194	302	327	325	325	3.922	4.766
	DESPESAS GERAIS	2.711	1.966	452	469	394	362	360		
	MEDICAMENTOS E VACINAS	3900		0	0	0	0	0		

		Sb-TOTAL DIRETOS	8.423	2.810	646	771	721	687	685	3.922	4.766
4		APOIO E SERVIÇOS	3.072	1.326	331	341	434	434	346	5.679	7.005
		TRANSPORTE	240	99	25	27	31	28	22	423	522
		DEPRECIAÇÕES	7.519	3.334	833	835	892	789	783	13.300	16.634
		Sb-TOTAL INDIRETOS	10.831	4.759	1.190	1.203	1.357	1.250	1.152	19.402	24.161
		TOTAL CUSTO OPERACIONAL	19.255	7.568	1.836	1.975	2.079	1.938	1.836	23.324	28.927
4		CUSTO DE PRODUÇÃO MENSAL	121.424	48.417	20.147	19.477	18.008	18.503	19.463	217.285	249.131
		CUSTO PRODUÇÃO ACUMULADO	121.424	48.417	141.571	161.048	197.096	215.599	235.061		

QUADRO 1 - CUSTO MENSAL DE PRODUÇÃO DO LOTE - 03 - continuação

		DISCRIMINAÇÃO		TOTAL						CUSTO DO LOTE	
			POSTURA	FORMAÇÃO	Jul/99	Ago/99	Out/99	Nov/99	Dez/99	POSTURA	TOTAL
			ATÉ JUN/99	DO LOTE	MÊS 11	MÊS 12	MÊS 14	MÊS 15	MÊS 16		
5		PRODUÇÃO LÍQUIDA DE OVOS em 1000			479,57	473,87	432,92	400,62	422,44		
		PRODUÇÃO ACUMULADA	3.802,37		4.281,94	4.755,80	5.629,55	6.030,16	6.452,60		
6		QUANTIDADE FINAL DE MATRIZES		0	18.350	18.297	18.224	18.192	18.092		
INDICADORES DE GESTÃO											
		CONVERSÃO ALIMENTAR MES (Kg/dz)	-	-	1.526,618	1.534,611	1.628,061	1.839,612	1.618,483		
		CONVERSÃO ALIMENTAR	-	-							

	ACUM. (Kg/dz)			1.121,885	1.163,008	1.230,067	1.270,563	1.293,340		
	CONSUMO RAÇÃO MENSAL (Kg/ave)	-	-	3,325	3,312	3,223	3,376	3,149		
	CONSUMO RAÇÃO ACUMULADO (Kg/ave)	-	-	21,816	25,191	31,665	35,096	38,440		
	CUSTO MENSAL OVO (R\$/dz)	-	-	504,124	493,238	499,160	554,232	552,865		
	CUSTO MENSAL DA AVE	-	-	1,098	1,065	0,988	1,017	1,076		
	CUSTO FRANGA AMORTIZADA	-	-	1,745	1,614	1,342	1,202	1,063		
	CUSTO FRANGA ACUMULADO	-	-	7,715	8,802	10,815	11,851	12,993		
	PRODUÇÃO OVOS P/AVES MÊS	-	-	0,026	0,026	0,024	0,022	0,023		
	PRODUÇÃO OVOS P/AVE ACUMULADO			0,233	0,260	0,309	0,331	0,357		

QUADRO 2 - CUSTO MENSAL DE PRODUÇÃO DO LOTE - 17

LOTE Nº:	17/75	COR BRANCA :		DATA INÍCIO: 28/12/98					
SETOR 17									
		DISCRIMINAÇÃO	TOTAL	CUSTO DA POSTURA					CUSTO DO LOTE
			FORMAÇÃO DO LOTE	Mai/99	Jun/99	Jul/99	Nov/99	Dez/99	POSTURA TOTAL
			DO LOTE	MÊS 5	MÊS 6	MÊS 7	MÊS 11	MÊS 12	
1		CUSTO AMORTIZAÇÃO DAS MATRIZES	31930	6.350	6.448	6.547	6.917	7.007	53.477
2		RAÇÕES							
		SULOVO 1		28.585	32.405	39.633	12.058	-	220.111
		SULOVO 2				-	20.447	43.175	100.932
		INICIAL 1	75.817						75.817
		CUSTO TOTAL DE RAÇÕES	75.817	28.585	32.405	39.633	32.505	43.175	321.044
3		CUSTO OPERACIONAL							
		PESSOAL - SALÁRIOS E	4.330	1.031	1.031	1.031	1.036	1.036	9.349

		ENCARGOS								
		DESPESAS GERAIS	3.210	764		764	314	169	3.107	6.317
		MEDICAMENTOS E VACINAS	11.572							11.572
		Sb-TOTAL DIRETOS	19.112	1.795	1.031	1.795	1.350	1.205	12.456	31.568
		APOIO E SERVIÇOS	3.876	923	923	923	1.210	968	9.115	12.991
		TRANSPORTE	290	69	69	69	77	61	647	937
		DEPRECIACÕES	8.687	2.068	2.068	2.068	2.677	1.442	18.160	26.847
		Sb-TOTAL INDIRETOS	12.853	3.060	3.060	3.060	3.964	2.471	27.922	40774
		TOTAL CUSTO OPERACIONAL	31.964	4.855	4.091	4.855	5.314	3.676	40.378	72.342
4		CUSTO DE PRODUÇÃO MENSAL	139.711	39.791	42.944	51.034	44.735	53.858	361.422	447.656
		CUSTO PRODUÇÃO ACUMULADO	139.711	173.151	209.647	254.135	413.295	460.146		

QUADRO 2 - CUSTO MENSAL DE PRODUÇÃO DO LOTE - 17 continuação

		DISCRIMINAÇÃO	TOTAL	CUSTO DA POSTURA					CUSTO DO LOTE	
			FORMAÇÃO	Mai/99	Jun/99	Jul/99	Nov/99	Dez/99	POSTURA	TOTAL
5		PRODUÇÃO LÍQUIDA DE OVOS em 1.000		278,58	1.304,80	1.464,18	1.277,62	1.345,90	9.914,43	9.914,43
		PRODUÇÃO ACUMULADA em 1.000		278,58	1.583,38	3.047,56	8.568,53	9.914,43		

6	QUANTIDADE FINAL DE MATRIZES	52.600	51.291	51.217	51.104	50.675	50.562		
INDICADORES DE GESTÃO									
	CONVERSÃO ALIMENTAR MES (Kg/dz)		4.925,26	1.192,09	1.299,27	1.371,30	1.462,22	-	
	CONVERSÃO ALIMENTAR ACUM. (Kg/dz)		4.925,26	1.848,91	1.584,84	1.403,92	1.411,83		
	CONSUMO RAÇÃO MENSAL (Kg/ave)		2,23	2,53	3,10	2,88	3,24		
	CONSUMO RAÇÃO ACUMULADO (Kg/ave)	5,82	2,23	4,76	7,88	19,78	23,07		
	CUSTO MENSAL OVO (R\$/dz)		1.714,012	394,950	418,263	420,175	480,195		
	CUSTO MENSAL DA AVE		0,776	0,838	0,999	0,883	1,065		
	CUSTO FRANGA AMORTIZADA	2,66	2,72	2,48	2,36	1,84	1,71		
	CUSTO FRANGA ACUMULADO	2,66	3,38	4,09	4,97	8,16	9,10		
	PRODUÇÃO OVOS P/AVES MÊS		0,005	0,025	0,029	0,025	0,027		
	PRODUÇÃO OVOS P/AVE ACUMULADO		0,005	0,031	0,060	0,169	0,196		

QUADRO 3 - CUSTO OPERACIONAL MENSAL DE CLASSIFICAÇÃO DE OVOS

CENTRAL DE OVOS									
		DISCRIMINAÇÃO	CUSTO OPERACIONAL DE CLASSIFICAÇÃO DE OVOS						CUSTO
			Jul/99	Ago/99	Set/99	Out/99	Nov/99	Dez/99	TOTAL
			MÊS 7	MÊS 8	MÊS 9	MÊS 10	MÊS 11	MÊS 12	
1		CUSTO OPERACIONAL							
		PESSOAL - SALÁRIOS E ENCARGOS	5.394	4.901	5.293	6.187	5.927	5.927	39.556
		DESPESAS GERAIS							-
		AGUA E LUZ	724	672	1.068	1.376	817	890	
		MATERIAIS DE CONSUMO	10	10	1.360	1.885	277	285	4.104
		MANUTENÇÃO	405	3.065	746	3.327	298	298	8.437
		PREMIOS DE SEGUROS	478	395	697	495	407	407	3.286
		SERVIÇOS DE TERCEIROS	4.280	780	78	846	3.026	2.500	14.536
		OUTROS	1.862	1.409	2.372	1.228	1.390	1.410	11.061
		EMBALAGENS	26.758	34.113	38.365	29.774	26.405	32.100	213.920
		Sb-TOTAL DIRETOS	39.911	45.345	49.979	45.118	38.547	43.817	294.900
2		SERVIÇOS							

									-
		TRANSPORTE							
		DEPRECIAÇÕES	6.597	6.597	6.640	6.672	6.672		
		Sb-TOTAL INDIRETOS	6.597	6.597	6.640	6.672	6.672	6.672	46.522
		TOTAL DO CUSTO DE PRODUÇÃO	46.508	51.942	56.619	51.790	45.219	50.489	341.422

QUADRO 4 - QUANTIDADE DE OVOS CLASSIFICADOS PARA A COMERCIALIZAÇÃO

COR BRANCA		71%	66%	70%	63%	67%	68%	68%	
	JUMBO/	10.464	3.012	768	1.440	-		15.684	
	TIPO 1	437.364	768.876	725.532	439.038	453.604	328.825	3.153.239	
	TIPO 2	2.273.280	2.194.620	2.734.896	2.459.052	1.828.224	2.006.825	13.496.897	
	TIPO 3	845.352	627.312	200.040	100.440	341.380	171.027	2.285.551	
	TIPO 4	156.240	47.880	1.080	21.240	98.640	9.600	334.680	
	SUPER JUMBO	13.920	32.664	19.068	8.160	4.560		78.372	
	TOTAL BRANCOS	3.726.156	3.671.352	3.680.616	3.027.930	2.726.408	2.516.277	19.348.739	
COR VERMELHA		29%	34%	30%	37%	33%	32%	32%	
	JUMBO								
	TIPO 1	237.360	317.676	318.612	206.334	201.480	178.970	1.460.432	
	TIPO 2	1.115.040	1.210.440	1.121.950	1.454.760	1.017.360	962.547	6.882.097	
	TIPO 3	104.888	301.968	116.840	79.200	92.880	40.666	736.442	
	TIPO 4	44.280	8.640	17.640	13.320	36.000	8.400	128.280	
	SUPER JUMBO	3.456	13.008	2.472		2.640		21.576	

	TOTAL VERMELHOS	1.505.024	1.851.732	1.577.514	1.753.614	1.350.360	1.190.583	9.228.827
	PRODUÇÃO ACUMULADA MÊS	5.231.180	5.523.084	5.258.130	4.781.544	4.076.768	3.706.860	
6	AVES - MATRIZES	240.098	238.988	236.350	229.913	239.302	298.467	

QUADRO 5 - RENTABILIDADE POR CLIENTE / PRODUTO

ANÁLISE E PROJEÇÃO DE RENTABILIDADE							MÊS:	Nov-99									
		DISCRIMINAÇÃO	VENDAS		PREÇO	DEVO LUÇÃO	IMP OST OS	COM ISSÃO	FRE TES	CUSTOS DIRETOS				FOR MA	M. CONTRIBUIÇÃO II		
			QTDE	EM R\$	VE ND A	DESCONTO S				RAÇÃO	OPER AC.	CLA SSIFIC	DEP RECI AÇÃO	LOTE	TOTA L	UNIT ÁRIA	em %
			DZ			S/VENDAS		%	\$/DZ		PRODUÇÃO						
CLIENTES																	
AGOSTINHO SALING LTDA.	DZ	OVOS TIPO 2 VR A GRANEL CX C/30 DZ	768	714	0,930	41	26	14	11	296	24	92	41	70	100,04	0,130	14,0%
AGOSTINHO SALING LTDA.	UN	OVOS TIPO 1VR C\15 UN. CX. C\ 30 DZ	720	720	1,000	41	26	14	11	278	22	86	38	66	137,68	0,191	19,1%
AGOSTINHO SALING LTDA.	DZ	OVOS TIPO 2 BR A GRANEL CX C/30 DZ	510	360	0,706	21	13	7	5	197	16	61	27	46	(33,11)	- 0,065	-9,2%
AGOSTINHO SALING LTDA. Total			1.230	1.080		62	39	22	16			147				0,126	
ALBERI GOTTSCHESKI	JOSE DZ	OVOS TIPO 2 BR A GRANEL CX C/30 DZ	60	46	0,770	3	2	1	1	23	2	7	3	5	(0,54)	- 0,009	-1,2%

ALBERI JOSE	DZ	OVOS TIPO 2 VR A GRANEL CX C/30 DZ	60	50	0,84 0	3	2	1	1	23	2	7	3	5	3,11	0,052	6,2%
ALBERI JOSE GOTTSCHEFSKI Total			120	97		6	4	2	1			14				0,043	
ALDAIR SUTILI	DZ	OVOS TIPO 3 BR A GRANEL CX C/30 DZ	120	90	0,75 0	5	3	2	1	46	4	14	6	11	(3,18)	- 0,026	-3,5%
ALDAIR SUTILI Total			120	90		5	3	2	1			14				- 0,026	
ALOISIO ROQUE HARTMANN	DZ	OVOS TIPO 4 BR A GRANEL CX C/30 DZ	450	263	0,58 3	15	10	5	4	174	14	54	24	41	(77,24)	- 0,172	- 29,4%
ALOISIO ROQUE HARTMANN	DZ	OVOS TIPO 4 VR A GRANEL CX C/ 30 DZ	450	263	0,58 3	15	10	5	4	174	14	54	24	41	(77,24)	- 0,172	- 29,4%

CONCLUSÃO

Na tomada de decisão, os dados sobre custos devem ser utilizadas como parâmetros, mas devem ser aferidos com maior propriedade, para que não comprometam a qualidade das decisões. Em razão disto, um sistema de custos necessita responder questões estratégicas, para dar suporte para as organizações nos ambientes altamente competitivos, nos quais seus concorrentes trabalham fortemente em economia de escala, para redução dos custos indiretos e fixos. Ele deverá ser estruturado visando apresentar a fotografia da empresa e quais as ferramentas e peças que o gestor poderá avaliar e modificar, dando respostas rápidas ao mercado consumidor que se modifica muito rapidamente.

Para as empresas do setor, ligadas a avicultura, é necessário que tenham informações com maior agilidade sobre tópicos tais como:

- formação e cálculo do preço de venda;
- margem de contribuição praticada em cada cliente;
- avaliação de resultados do negócio;
- cálculo do custo do processo em cada uma das fases;
- cálculo do custo da produção;
- aumento da escala de produção X crescimento da rentabilidade;
- volume mínimo de operações;
- investir em tecnologia de ponta, conforme estratégia ;
- relatórios periódicos de acompanhamento;
- aquisição de insumos;

A apuração dos custos, deve ocorrer de forma descentralizada, com dados fornecidos por todos os participantes da empresa, com confiabilidade e qualificação mínima por parte dos responsáveis.

A aplicação de um sistema de mensuração e gestão dos custos no setor da avicultura, deve ser simples e transparente, buscando apresentar aos gestores informações confiáveis para fazer frente ao grande volume de competidores presentes no mercado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANSOFF, H. Igor — *Estratégia empresarial*. São Paulo: McGraw-Hill, 1977.
- AVES & OVOS – Revista da Associação Paulista de Ovos, out/96, mar/98, fev/99, mar/00.
- BACIC, Miguel (1998) – *Administración de Costos: proceso competitivo y estrategia empresarial*. Tese de Doutorado em Ciências da Administração. Universidad Nacional de Sur, Argentina, 1998.
- BERLINER, Callie & BRINSON, A. *Gerenciamento de Custos em Indústrias Avançadas*, T. Queiroz Editor, São Paulo, 1992.
- BRIMSON, A James, *Contabilidade por Atividades*, Atlas, 1996
- CREPALDI, Silvio Aparecido. *Contabilidade Rural*. São Paulo: Atlas, 1993.
- HOFFMANN, Rodolfo; ENGLER, Joaquim de Camargo; SERRANO, Ondalva; THAMER, Antonio C. de Menezes; NEVES, Evaristo Marzabal. *Administração de Empresa Agrícola*. São Paulo: Pioneira, 1984.
- IBRACON- *Custo como Ferramenta Gerencial* - 1995 - Atlas
- LAWRENCE, W. B. *Contabilidade de Custos*. 4ed. São Paulo: IBRASA, 1975.
- LEONE, George S. Guerra. *Custos: Um enfoque administrativo*. Rio de Janeiro: FGV, 1987.
- MARION, José Carlos. *Contabilidade Rural*. São Paulo: Atlas, 1986.
- MARION, José Carlos; SANTOS, Gilberto José dos. *Administração de Custos na Agropecuária*. São Paulo: Atlas, 1993.
- MARTINS, Eliseu - *Contabilidade de Custos*, 1996, 5a. ed., Atlas
- MATZ, Adolph; CURRY, Othel; FRAK, George W. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1974.
- NAKAGAWA, Masayuki . *ABC - Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo, 1993. Atlas.
- NAKAGAWA, Masayuki . *Gestão Estratégica de Custos*. São Paulo, 1993. Atlas.
- OSTRENGA, Michael e outros, *Guia da Ernst & Young para Gestão Total dos Custos*, Ed. Record, 1993.
- PEREZ JR., José Hernadez , OLIVEIRA, L.M, COSTA, Rogério Guedes,. *Gestão estratégica de Custos*, São Paulo, Atlas, 1999.
- PLAYER, S. & KEYS, D., LACERDA R. - *ABM - Lições do Campo de Batalha* - 1997 Makron Ed.
- PORTER, Michael E. — *Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. 7.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1991.
- PORTER, Michael E. — *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. Rio de Janeiro: Campus, 1989. 512p.
- PRAHALAD C.K. y HAMEL, G. (1990) - "The Core Competence of the Corporation". Harvard Business Review, Mai/Jun. pp. 79-91.
- SAKURAI, Michiharu — *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Atlas, 1997. 279p.
- SHANK, John K. & GOVINDARAJAN, Vijay — *Gestão Estratégica de Custos*, 1995 - *A revolução dos custos*. Rio de Janeiro: Campus, 1997. 341p.