

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
CURSO DE MESTRADO EM CONTROLADORIA

FLÁVIA ROBERTA BRUNO TEIXEIRA

A FORMULAÇÃO DE UM MODELO DE APURAÇÃO DE RESULTADO
PARA AS EMPRESAS DE CARCINICULTURA: UMA ABORDAGEM DA
GESTÃO ECONÔMICA

FORTALEZA
2005

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

FLÁVIA ROBERTA BRUNO TEIXEIRA

A FORMULAÇÃO DE UM MODELO DE APURAÇÃO DE RESULTADO
PARA AS EMPRESAS DE CARCINICULTURA: UMA ABORDAGEM DA
GESTÃO ECONÔMICA

Dissertação submetida à Coordenação do
Curso de Pós-Graduação em Controladoria, da
Universidade Federal do Ceará, como requisito
parcial para obtenção do grau de Mestre em
Controladoria.

Orientadora: Profa. Dra. Sandra Maria Santos

FORTALEZA
2005

FLÁVIA ROBERTA BRUNO TEIXEIRA

A FORMULAÇÃO DE UM MODELO DE APURAÇÃO DE RESULTADO
PARA AS EMPRESAS DE CARCINICULTURA: UMA ABORDAGEM DA
GESTÃO ECONÔMICA

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Controladoria, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Controladoria.

1 Aprovada em ____/____/____

2 BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Sandra Maria Santos (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará – UFC

Profa. Dra. Márcia de Luca
Universidade Federal do Ceará – UFC

Profa. Dra. Vera Ponte
Universidade Estadual do Ceará – UECE

A meus pais.

AGRADECIMENTOS

A DEUS, mentor da minha vida, que me deu sabedoria, e que me dá força para continuar a caminhada em busca dos meus objetivos.

À Professora Dra. Sandra Maria Santos pelo incentivo e apoio durante a realização deste trabalho, que sem sua importante ajuda não teria sido concretizado.

Ao meu pai, Edilson, exemplo de vida, honestidade e trabalho.

À minha mãe, Edna, minha grande amiga, presente em todos os momentos da minha vida, ensinado-me tudo o sei sobre disciplina e persistência na luta por meus objetivos.

Ao meu esposo, Felipe, pela paciência durante os momentos que tivemos de abdicar para tornar possível a concretização deste trabalho.

Ao corpo docente e discente do Mestrado Profissional em Controladoria da Universidade Federal do Ceará, pelas reflexões, críticas e sugestões recebidas.

Aos carcinicultores entrevistados, pelo tempo concedido nas entrevistas realizadas.

E aos demais, que de alguma forma contribuíram na elaboração desta dissertação.

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo apresentar um modelo de apuração de resultado para as empresas de carcinicultura capaz de fornecer informações oportunas que possam contribuir para o processo de gestão destas organizações. Para desenvolvimento deste estudo, realizou-se uma pesquisa de campo, adotando-se a abordagem qualitativa e como instrumento metodológico a observação participante e a aplicação de um questionário nas empresas de carcinicultura cearenses classificadas como de grande porte e associadas à Associação Brasileira de Criadores de Camarão, buscando conhecer o processo produtivo desta atividade, suas principais transações e áreas de responsabilidade. A pesquisa inicia-se com a apresentação da caracterização das empresas de carcinicultura, contextualizando sua importância no cenário econômico nacional. A etapa seguinte busca apresentar os principais conceitos do modelo de gestão desenvolvido pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) da Universidade de São Paulo, Gestão Econômica (GECON) que fundamentou teoricamente o modelo proposto para as empresas de carcinicultura. Os resultados obtidos demonstram a utilização de um processo decisório centralizador pelas empresas de carcinicultura. Além disso, o modelo de apuração de resultados adotado não gera informações sobre o resultado das transações de cada área de responsabilidade, apresenta apenas um resultado financeiro da empresa que só é mensurado com a realização da venda. O Modelo proposto é confrontado com o modelo tradicional utilizado pelas empresas pesquisadas com o intuito de demonstrar que há diferenças significativas no tocante às informações geradas, e que o modelo tradicional não reflete o resultado econômico real das empresas, podendo propiciar tomadas de decisões que não contribuem para a otimização do seu resultado.

ABSTRACT

This work aims at presenting a model to verify results for the Shrimp breeding Companies, capable of providing relevant information that may contribute to their management process. For this study development, a field research was carried on under a qualitative approach and participant observation as a methodological tool, as well as the application of a questionnaire at the big Shrimp Breeding Companies in Ceará, members of the Brazilian Association of Shrimp Breeders which search know-how on the productive process of this activity, its main transactions and responsible areas. The research begins with the characterization of the Shrimp Breeding Companies, contextualizing their importance in the national economic setting. The next step aims at presenting the main concepts of management models developed by the FIPECAFI (Accounting, Actuarial and Financial Research Institute Foundation of the São Paulo University - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo), the GECON (Economic Management - Gestão Econômica), which has theoretically founded the model proposed by the Shrimp Breeding Companies. The findings show a conclusive and centralized process used by these Companies. In addition to this, the models of verifying the results adopted do not generate information about the transaction results of each responsible area, it only presents the Company's financial results which may be measured during sales. The proposed model is compared to the traditional model used by the researched Companies with the aim of showing that there are significant differences regarding the generated information, and that the traditional model does not reflect the Companies' economic results, which may lead to taking decisions that may not contribute to the optimization of the results.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 2.1 – Visão sistêmica do ciclo de compra, produção e venda de uma empresa de carcinicultura	33
FIGURA 2.2 – Fluxo dos principais recursos, atividades e produtos de uma empresa de carcinicultura	34
FIGURA 2.3 – Principais formas de comercialização do camarão no mercado internacional	35
FIGURA 3.1 – Sistema de gestão. Eficácia. Resultado.	39
FIGURA 3.2 – Processo de Acumulação	45
FIGURA 3.3 – Fluxos operacionais, financeiros, econômicos e patrimoniais	46
FIGURA 3.4 – Conceitos de avaliação de desempenho e avaliação de resultados na gestão econômica	52
FIGURA 3.5 – As atividades empresariais	56

LISTA DE TABELAS

TABELA 2.1 – Produção mundial de camarão cultivado	23
TABELA 2.2 – Resultado dos principais indicadores da carcinicultura no Brasil (2003/2002)	24
TABELA 2.3 – Cenário da carcinicultura marinha por Estado em 2003	24
TABELA 2.4 – Classificação das empresas de carcinicultura em 2003, segundo a extensão territorial	25
TABELA 2.5 – Evolução das exportação de camarão cultivado, em US\$ 1.000,00	26
TABELA 2.6 – Unidades de laboratório e produção em 2003	28
TABELA 2.7 – Perfil do uso de tecnologia nas fazendas do Brasil	30
TABELA 2.8 – Unidades de processamento, capacidade de congelamento e estocagem em 2003	32
TABELA 4.1 – Quantidade e preço dos produtos	64
TABELA 4.2 – Despesas incorridas	64
TABELA 4.3 – Demonstração do resultado segundo o modelo atualmente utilizado pelas empresas de carcinicultura	64
TABELA 4.4 – Demonstração de resultado segundo as contribuições de cada área	60
TABELA 5.1 – Balanço Patrimonial da empresa Camarão Tropical Ltda. Em 31/12/2003	69
TABELA 5.2 – Transação compra à vista de matrizes reprodutoras em 05/01/2003	71
TABELA 5.3 – Impactos físicos, econômicos e patrimoniais da desova	72
TABELA 5.4 – Impactos da compra de ração no dia 22/01/2003	73
TABELA 5.5 – Impactos da transação de vendas de pós-larvas	74
TABELA 5.6 – Impactos das transações tempo-conjunturais em 31/01/01	75
TABELA 5.7 – Impactos da transação de transferência de pós-larvas para o viveiro de engorda	76
TABELA 5.8 – Impactos físicos, financeiros, econômicos e patrimoniais da compra de ração no dia 06/02/03	77
TABELA 5.9 – Impactos das transações tempo-conjunturais em 28/02/2003	78
TABELA 5.10 – Impactos da situação hipotética 9	79

TABELA 5.11 – Impactos da situação hipotética 10	80
TABELA 5.12 – Impactos das transações tempo-conjunturais em 31/03/2003	80
TABELA 5.13 – Impactos do segundo mês de engorda	81
TABELA 5.14 – Impactos das transações tempo conjunturais em 30/04/2003	82
TABELA 5.15 – Impactos da despesca	83
TABELA 5.16 – Impactos da situação hipotética 15	84
TABELA 5.17 – Formação do resultado da empresa Camarão Tropical Ltda. por área de responsabilidade	86
TABELA 5.18 – Período 05/01 a 31/01/2003 (modelo proposto)	88
TABELA 5.19 – Impactos econômicos e patrimoniais no dia 31/01 pelo modelo tradicional	88
TABELA 5.20 – Impactos econômicos e patrimoniais até o final do segundo mês de engorda pelo modelo proposto	90
TABELA 5.21 – Impactos econômicos e patrimoniais até o dia 06/04 pelo modelo tradicional	90
TABELA 5.22 - Apuração do resultado final pelo modelo tradicional	91

LISTA DE QUADROS

QUADRO 3.1 – Modelo de gestão tradicional x Modelo de gestão GECON	38
QUADRO 3.2 – Comparativo entre lucro contábil e lucro econômico	44
QUADRO 4.1 - Principais atividades do ciclo produtivo das empresas de carcinicultura pesquisadas.	60
QUADRO 4.2 - Utilização de sistema de avaliação de desempenho dos gerentes nas empresas pesquisadas	61
QUADRO 4.3 - Critérios de mensuração utilizado nas empresas pesquisadas	61
QUADRO 4.4 – Modelo genérico de apuração de resultado das empresas de carcinicultura	62
QUADRO 5.1 - Matriz de Acumulação	85

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

GRÁFICO 2.1 – Destino das exportações brasileiras de camarão (1999-2004)	26
FOTO 1 – Larvas de camarão	27
FOTO 2 – Berçários	29
FOTO 3 – Viveiros de Engorda	29
FOTO 4 – Despesca	31
FOTO 5 – Unidades de Processamento	32

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS	08
LISTA DE TABELAS	09
LISTA DE QUADROS	11
LISTA DE ILUSTRAÇÕES	12
1 INTRODUÇÃO	14
1.1 Justificativa	14
1.2 Problema	15
1.3 Objetivos	15
1.3.1 Objetivo Geral	15
1.3.2 Objetivos Específicos	16
1.4 Pressupostos	16
1.4.1 Pressupostos Básicos	16
1.4.2 Pressupostos Secundários	16
1.5 Tipologia da pesquisa	17
1.6 Universo da pesquisa	18
1.7 Procedimentos para seleção das empresas	19
1.8 Coleta de Dados	19
1.9 Método de Análise dos Resultados	21
2 CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS DE CARCINICULTURA	22
2.1 A atividade de carcinicultura no Brasil	22
2.2 Ciclo produtivo das empresas de carcinicultura	27
3 MODELO CONCEITUAL DA GESTÃO ECONÔMICA	36
3.1 Conceito de gestão	36
3.2 Modelo de gestão	36
3.2.1 Processo de gestão	38
3.2.2 Sistema de informações gerenciais	40
3.3 Efetivação do resultado econômico	42
3.3.1 Conceito de Lucro	42
3.3.2 Mensuração do resultado econômico	44

3.4 Mensuração de Ativos e Passivos	47
3.4.1 Ativos	47
3.4.2 Passivos	50
3.5 Modelo de avaliação de resultados e desempenho	50
3.5.1 Resultado econômico como medida de desempenho	53
3.5.1.1 Responsabilidade pela formação do resultado econômico	54
3.5.1.2 Preço de transferência e custo de oportunidade	55
4 RESULTADOS DA PESQUISA DE CAMPO	58
4.1 Quanto à identificação da estrutura organizacional da empresa	58
4.2 Quanto ao processo de planejamento e orçamento	60
4.3 Quanto à avaliação de desempenho dos gerentes	60
4.4 Quanto à caracterização do modelo de apuração de resultados	61
4.5 Crítica às informações geradas pelos modelos atualmente adotados pelas empresas de carcinicultura	61
5 MODELO DE APURAÇÃO DE RESULTADO DAS EMPRESAS DE CARCINICULTURA	67
5.1 Caracterização de uma empresa padrão denominada Camarão Tropical Ltda.	68
5.2 Apuração de resultado das principais transações do ciclo produtivo das empresas de carcinicultura	70
5.3 Acumulação dos impactos das transações do ciclo de produção do camarão em cativeiro	84
5.4 Análise comparativa: Modelo de apuração tradicional x Modelo de apuração proposto (GECON)	87
6 CONCLUSÃO	93
7 BIBLIOGRAFIA	96
8 APÊNDICE A – Questionário aplicado nas empresas de carcinicultura	100

1 INTRODUÇÃO

1.1 Justificativa

Nos últimos anos, o cenário econômico brasileiro exigiu das empresas grandes mudanças nos seus processos produtivos e operacionais. Neste contexto, a gestão empresarial funciona como um instrumento que conduz a empresa na busca de melhores resultados. Foi com o objetivo de proporcionar uma gestão eficaz e garantir a competitividade das empresas que foi desenvolvido um modelo de gestão, denominado Gestão Econômica - GECON, pelo professor Dr. Armando Catelli a partir da década de setenta, e atualmente desenvolvido pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) da Universidade de São Paulo.

Este sistema de Gestão Econômica (GECON) já foi objeto de estudo, em nível de dissertação, para ramos de atividade como o securitário e o bancário, e tem sido implantado em empresas de variados setores como o químico, petroquímico, têxtil, siderúrgico, entre outros. Este trabalho aplicou os conceitos do GECON em mais um ramo de atividade, a carcinicultura.

Esta atividade surgiu no Brasil na década de 70, mas foi nos anos 90 que a prática se expandiu. Segundo dados da Associação Brasileira de Criadores de Camarão (ABCC), citado por Barbieri Júnior e Ostrensky Neto (2002:28), a produção dobrou de 1999 (15.000 toneladas) para 2000 (30.000 toneladas).

Grande parte desta produção é destinada às exportações. Em 2003 no contexto do setor primário do Nordeste, segundo a Associação Brasileira de Criadores de Camarão, a exportação de camarão foi a segunda maior, ficando atrás apenas do açúcar (SECEX apud ABCC, 2004).

Vale destacar que a importância da carcinicultura marinha para o Nordeste não reside exclusivamente nos aspectos econômicos da atividade. O cultivo de camarão é intensivo na utilização de mão de obra não qualificada, constituindo-se, portanto, em uma alternativa de viabilidade econômica-social para o desenvolvimento de uma nova ordem econômica no litoral nordestino, já que é capaz de reduzir o crescente êxodo rural mediante a absorção de

mão-de-obra de setores em decadência como: a pesca artesanal, o extrativismo do sal e da carnaúba, a coconocultura e a cana de açúcar.

Segundo Costa e Sampaio apud ABCC (2003), a atividade de carcinicultura gera 1,89 empregos diretos por hectare e 1,86 empregos indiretos por hectare, sendo as fazendas de engorda responsáveis por 63% dos empregos gerados.

Entretanto, apesar de todo este potencial, as empresas de carcinicultura não têm se utilizado de modelos de mensuração de desempenho econômico-financeiro que ofereçam informações quantitativas e qualitativas com o objetivo de auxiliar os gestores destas empresas no processo de tomada de decisão.

Este trabalho tem a finalidade de propor um modelo de gestão econômica voltado para as empresas de carcinicultura, capaz de oferecer, através da contabilidade, uma análise dos fatos ocorridos e a projeção de resultados futuros, proporcionando, assim, aos gestores dessas empresas subsídios para que as suas decisões possam alavancar a eficácia organizacional das empresas de carcinicultura.

1.2 Problema

De que forma se aplicam os conceitos da gestão econômica para avaliação de desempenho da empresa de carcinicultura, a partir da identificação dos eventos que compõem seu ciclo produtivo, considerando a busca pela eficácia dessa atividade?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

Propor um modelo de apuração de resultado para as empresas de carcinicultura capaz de oferecer informações relevantes e oportunas para a tomada de decisão.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Caracterizar o setor de carcinicultura e evidenciar a importância dessas organizações para a economia da Região Nordeste do Brasil;
- Apresentar o sistema de Gestão Econômica – GECON como um modelo gerencial que busca apresentar os impactos econômico-financeiros das atividades operacionais da empresa;
- Estudar as principais atividades do ciclo produtivo das empresas de carcinicultura, com o objetivo de caracterizar uma empresa de carcinicultura padrão;
- Verificar a aplicabilidade do sistema de Gestão Econômica (GECON) às empresas de carcinicultura.

1.4 Pressupostos

1.4.1 Pressuposto Básico

Supõe-se que um modelo de apuração de resultados baseado nos conceitos do GECON é aplicável às empresas de carcinicultura.

1.4.2 Pressupostos Secundários

- Se for utilizado um modelo de apuração de resultado, baseado nos conceitos da Gestão Econômica, na atividade de Carcinicultura, então o processo de tomada de decisão dos gestores estará subsidiado por informações que contribuirão para a maximização dos resultados da empresa.
- A identificação dos eventos envolvidos no processo produtivo da empresa de carcinicultura permitirá ao gestor avaliar o processo de gestão por área de responsabilidade e, a partir desta avaliação, buscar o resultado ótimo do empreendimento como um todo.

1.5 Tipologia da Pesquisa

A pesquisa foi realizada sob a abordagem qualitativa, pois tem em seu ambiente natural (empresas de carcinicultura) a fonte direta dos dados a serem coletados pelo pesquisador e o significado que as pessoas dão às coisas e à sua vida será foco de atenção especial, pois os objetivos e crenças dos gestores e colaboradores da empresa são fatores que influenciam diretamente no modelo de gestão a ser adotado na organização.

Richardson (apud RAUPP e BEUREN, 2003:91) menciona que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

A empresa é um sistema aberto e dinâmico, portanto, seu perfeito conhecimento só se verifica quando estudada como um sistema em constante interação com o seu meio ambiente. Segundo Nakagawa (1993:24):

a noção de sistema aberto implica na idéia de que o sistema importa recursos diversos, os quais, após serem transformados em produtos e serviços, serão exportados para o ambiente externo da empresa, ou seja, para seu mercado. [...] O ambiente externo exerce grandes pressões sobre a empresa, sob a forma de restrições e exigências as mais variadas possíveis.

Baseando-se nas colocações apresentadas acima, utilizou-se a técnica de observação participante como forma de unir a teoria à prática e de possibilitar o conhecimento sobre o processo de geração de resultados da empresa de carcinicultura.

Para Moreira (2002:52), “a observação participante pode ser conceituada como uma estratégia de campo que combina ao mesmo tempo a participação ativa com os sujeitos, a observação intensiva em ambientes naturais, entrevistas abertas informais e análise documental”. Apesar do autor citado (2002) definir o uso de entrevistas abertas e informais na observação participante, esta pesquisa fará uso da entrevista semi-estruturada.

Moreira (2002:55) define como sendo uma entrevista semi-estruturada aquela em que

o entrevistador pergunta algumas questões em uma ordem pré-determinada, mas dentro de cada questão é relativamente grande a liberdade do entrevistado. Além disso, outras questões podem ser levantadas, dependendo das respostas dos entrevistados, ou seja, podem existir questões suplementares sempre que algo de interessante e não previsto na lista original de questões aparecer.

Este trabalho fez uso, como forma de argumentação, do método dedutivo. De acordo com Fachin (2001:30), “o método dedutivo é aquele que de duas proposições necessariamente surge uma conclusão. [...] O método dedutivo parte do geral para o particular, do conhecimento universal para o particular”.

Utilizando o método dedutivo, este trabalho pretende demonstrar a aplicabilidade de um modelo de resultado, baseado nos conceitos de Gestão Econômica, às empresas de carcinicultura.

A pesquisa foi fundamentada na comparação entre o processo físico-operacional observado nas empresas pesquisadas e a base conceitual do sistema de gestão econômica. Como a proposta final desse trabalho é identificar, caracterizar e mensurar os principais eventos da atividade de carcinicultura, no sentido de desenvolver um modelo de apuração de resultado capaz de oferecer informações relevantes e oportunas para subsidiar os gestores no processo de tomada de decisão dessas empresas, entende-se que o conhecimento da realidade físico-operacional permitirá identificar as áreas de responsabilidade, as atividades, os eventos e as transações dentro do universo das empresas de carcinicultura.

1.6 Universo da Pesquisa

Richardson (1999:157) define universo como “conjunto de elementos que possuem determinadas características”.

No caso específico desta pesquisa, a análise refere-se às empresas de carcinicultura do Estado do Ceará. Objetivando definir e limitar o universo de abrangência da pesquisa, foram utilizados os seguintes critérios:

- As empresas de carcinicultura registradas como pessoa jurídica (CNPJ), com toda a documentação de licenciamento ambiental devidamente regularizada, portando licença de operação;
- As empresas de carcinicultura situadas no Estado do Ceará;
- As empresas de carcinicultura que tenham como atividade principal a engorda de camarões em cativeiro;
- Empresas associadas à Associação Brasileira de Criadores de Camarão (ABCC).

1.7 Procedimentos para seleção das empresas

Para a observação das atividades físico-operacionais das empresas e para aplicação das entrevistas, foram selecionadas, dentro do universo acima relacionado, os grandes produtores, utilizando-se o critério de classificação da Associação Brasileira de Criadores de Camarão, que define o porte das empresas pela extensão territorial. Neste caso, são classificados como grandes produtores àqueles que possuem fazendas com mais de 50 ha (hectares). O censo da Carcinicultura Brasileira em 2003 (ABCC, 2004) demonstra que o Estado do Ceará possui 12 empresas classificadas como sendo de grande porte, no entanto, só fizeram parte da pesquisa aquelas que são associadas a ABCC, o que reduziu o número de empresas pesquisadas para sete. Das sete empresas contatadas, duas recusaram-se a participar da pesquisa, que, portanto, foi desenvolvida em cinco empresas.

1.8 Coleta de Dados

Na primeira etapa do desenvolvimento da pesquisa foi realizada uma pesquisa bibliográfica, buscando conhecer o negócio da carcinicultura, identificar suas principais atividades, as formas de classificação das organizações atuantes neste segmento e as estruturas organizacionais por elas adotadas, através do exame de textos publicados sobre os assuntos relacionados com o trabalho, como livros técnicos, artigos de revistas especializadas, trabalhos científicos, teses e dissertações.

Em seguida um estudo exploratório teve como objetivo averiguar a prática da contabilidade gerencial nas empresas de carcinicultura. As empresas investigadas foram as selecionadas dentro do universo citado anteriormente e segundo os critérios de seleção também já determinados.

Foi desenvolvida também uma pesquisa descritiva que, em conjunto com os dados levantados pela pesquisa bibliográfica, forneceu subsídios para a definição de uma empresa de carcinicultura padrão, a ser utilizada para desenvolver um modelo de apuração de resultado para estas organizações.

Desenvolver trabalhos com pesquisa de campo na área contábil torna-se difícil devido à grande resistência das empresas em fornecer informações, principalmente por não perceberem que estudos acadêmicos podem gerar resultados capazes de contribuir para a eficácia organizacional da empresa.

Apesar dessa restrição, foi realizada uma pesquisa de campo que se limitou aos grandes produtores do Estado do Ceará que estavam devidamente inclusos nos critérios definidos anteriormente. Na pesquisa de campo, foi utilizada a técnica de observação participante, esta técnica foi subsidiada por entrevistas semi-estruturadas e análise de relatórios que permitiram identificar, descrever e mensurar os eventos que contribuem para a formação do resultado global da empresa de carcinicultura. Nas entrevistas foi aplicado um questionário que seguiu as seguintes etapas:

- a) Pré-teste – foi realizado um pré-teste em duas empresas, com o objetivo de verificar as imperfeições ou incompreensões nas perguntas inicialmente formuladas, o que permitiria identificar as falhas, e caso fosse necessário, o questionário seria reformulado, conservando, modificando, ampliando ou eliminando itens. Para Marconi e Lakatos (1996:91):

O pré-teste serve também para verificar se o questionário apresenta três importantes elementos:

- a) Fidedignidade: qualquer pessoa que o aplique obterá sempre os mesmos resultados;
- b) Validade: os dados recolhidos são necessários à pesquisa;
- c) Operatividade: vocabulário acessível e significado claro.

- b) Contato com as empresas: feito por telefone, explicou o objetivo da pesquisa e solicitou autorização para a entrevista, agendada de acordo com a disponibilidade do informante.

- c) Realização da entrevista: a entrevista do universo de empresas selecionadas foi feita pessoalmente pelo pesquisador.
- d) Estrutura do questionário: na realização das entrevistas que foram implementadas junto às empresas de carciniçultura, foi utilizado um roteiro voltado para a obtenção de respostas às seguintes questões:
 - Identificação da estrutura organizacional da empresa

A resposta a este quesito permitiu identificar a estrutura organizacional da empresa, com destaque para o ciclo de compra e venda das empresas de carciniçultura, o que possibilitou a identificação das áreas de responsabilidade e suas principais atribuições.

- Processo de Planejamento e Orçamento

Com as questões efetuadas nesse bloco, pretendeu-se conhecer o processo de planejamento e orçamento da empresa, bem como os objetivos realizados pela empresa ao realizar o planejamento.

- Avaliação de Desempenho dos Gerentes

Essas questões permitiram identificar se a empresa avalia o desempenho de seus gerentes, e se avaliar que instrumentos utiliza.

- Caracterização do modelo de apuração de resultado da empresa

Buscou-se conhecer o modelo de apuração de resultado da empresa. Foram questionados os métodos de apuração dos custos, despesas e receitas computados no modelo gerencial da empresa, bem como a utilização dos relatórios obtidos pelos gerentes.

1.9 Método de Análise dos Resultados

Após a realização das entrevistas nas empresas selecionadas, os dados obtidos foram tabulados e foi iniciado o desenvolvimento de um modelo de apuração de resultado para as empresas de carciniçultura, sob a ótica da gestão econômica, fundamentado nas transações, eventos e atividades que contribuem para o resultado global da empresa e que foram identificados por meio da observação participante e da tabulação dos questionários.

2 CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS DE CARCINICULTURA

Este capítulo tem por objetivo caracterizar a atividade de carcinicultura de acordo com suas especificações, e evidenciar o importante papel que as organizações deste setor desempenham na economia da Região Nordeste do Brasil. A caracterização do processo produtivo suportará a identificação das principais atividades e eventos da carcinicultura no modelo proposto nos próximos capítulos.

2.1 A Atividade de Carcinicultura no Brasil

Carcinicultura é a criação de camarão marinho em cativeiro. Uma atividade que surgiu na Região Nordeste do Brasil, no início da década de 70, conforme afirmam Barbiery Júnior e Ostrensky Neto (2002), com a introdução de uma espécie exótica cultivada na Ásia. No entanto, apesar de ser largamente cultivada no continente asiático, a espécie não se adaptou às condições de baixa salinidade do Brasil, o que fez com que os produtores desistissem dessa espécie e passassem a testar espécies nativas em suas fazendas.

Durante a década de oitenta, os produtores continuaram testando espécies nativas e asiáticas, até que, no início dos anos 90, o cultivo de uma espécie chamada *Litopenaeus Vannamei* revolucionou a carcinicultura marinha no Brasil. Segundo Barbiery Júnior e Ostrensky Neto (2002:26),

em pouco tempo, *L. Vannamei* demonstrou seu elevado grau de rusticidade, crescendo bem em uma grande gama de condições ambientais e apresentando níveis de produtividade e de competitividade muito superiores aos alcançados com as espécies até então cultivadas no país.

Atualmente o *L. Vannamei* também é cultivado na Região Centro-Sul do país, mas em menor escala do que na Região Nordeste.

A construção de fazendas de criação de camarão em cativeiro na Região Nordeste tem propiciado um uso alternativo às áreas costeiras abandonadas pela atividade salineira, e, conseqüentemente, tem se utilizado da mão-de-obra não qualificada característica desta região, evitando, assim, o êxodo rural mediante a absorção de mão-de-obra de atividades

antes praticadas na região e hoje em decadência, como por exemplo, o extrativismo do sal, a coconocultura e a pesca artesanal.

O censo 2003 do camarão cultivado no Brasil publicado pela Associação Brasileira dos Criadores de Camarão (ABCC, 2004) afirma que, nos últimos anos, a produção de camarão cultivado no Brasil cresceu de maneira progressiva e consistente. A qualidade do camarão brasileiro acompanhou esse ritmo de crescimento. Tanto que hoje o Brasil é líder em produção no hemisfério ocidental e já desponta como um dos centros exportadores mais dinâmicos do mundo.

A tabela 2.1 apresenta os resultados da carcinicultura brasileira em nível mundial, o que permite visualizar a importância da prática desta atividade no Brasil em um contexto global.

Tabela 2.1 – Produção Mundial de Camarão Cultivado

Principais países produtores	2002			2003		
	Produção	Área em Produção (ha)	Produtividade (Kg/ha/ano)	Produção	Área em Produção (ha)	Produtividade (Kg/ha/ano)
China	337.000,00	243.600,00	1.383	370.000,00	257.000,00	1.440
Tailândia	250.000,00	64.000,00	3.906	280.000,00	64.000,00	4.375
Vietnã	195.000,00	480.000,00	406	220.000,00	500.000,00	440
Indonésia	164.000,00	200.000,00	820	168.000,00	200.000,00	840
Índia	145.000,00	186.000,00	780	160.000,00	195.000,00	821
Brasil	60.128,00	11.016,00	5.458	90.190,00	14.824,00	6.084
Equador	64.875,00	125.000,00	519	81.000,00	130.900,00	619
Bangladesh	63.164,00	144.202,00	438	60.000,00	145.000,00	414
México	28.250,00	26.000,00	1.087	38.000,00	27.500,00	1.382
Malásia	20.000,00	20.500,00	976	21.000,00	20.900,00	1.005
Outros	127.829,00	141.782,00	902	141.810,00	146.466,00	968
Total	1.455.246,00	1.642.100,00	886	1.630.000,00	1.701.590,00	958

Fonte: ABCC (2004)

Como pode ser observado na tabela 2.1, países asiáticos como China, Tailândia, Vietnã, Indonésia e Índia são responsáveis pela maior parte da produção mundial do camarão cultivado, com 1.198.000 toneladas em 2003, o que corresponde a 73,50% do total mundial. Os países da América Latina (Brasil, Equador e México) atingiram em 2003 uma produção de 209.190 toneladas, 12,83% da produção mundial. O Brasil, conforme já foi citado, é o país líder em produção no hemisfério ocidental e é o país que apresenta a maior produtividade chegando, em 2003, a 6.084 kg de camarão por hectare cultivado.

O censo de 2003 mostra que foi mantida a tendência de crescimento registrada nos últimos anos em relação à área produtiva, número de produtores, quantidade produzida e produtividade (tabela 2.2).

Tabela 2.2 – Resultado dos Principais Indicadores da Carcinicultura no Brasil (2003/2002)

Variáveis Levantadas/Ano	2002	2003	Variação (%)
N.º de Produtores	680	905	33,1
Área (há)	11.016	14.824	34,6
Produção (ton)	60.128	90.190	50,0
Produtividade (Kg/ha/ano)	5.458	6.084	11,5

Fonte: ABCC (2004)

Os dados da tabela 2.3 mostram os níveis de produção e de eficiência produtiva nos estados do Brasil. O estado do Rio Grande do Norte lidera o *ranking* brasileiro com 37.473 toneladas, e está seguido pelo Ceará com 25.915 toneladas.

A análise dos níveis de produtividade destaca o estado de Alagoas que com apenas duas fazendas, apresenta o maior índice de produtividade com 8.667 kg de camarão por ha em 2003, seguido pelo Paraná com um único produtor (7.959 Kg/ha/ano) e pelo Ceará que em 2003 registrou 185 fazendas e uma produtividade de 7.676 Kg de camarão por ha.

A produtividade obtida pelo estado do Ceará foi superior à média nacional (6.084 Kg/há/ano), e o Ceará foi em 2003 o líder brasileiro no segmento de eficiência produtiva, visto que os estados de Alagoas e do Paraná juntos só produzem 0,5% da produção brasileira de camarões cultivados.

Tabela 2.3 – Cenário da Carcinicultura Marinha por Estado em 2003

Estado	N.º de fazendas		Área		Produção		Produtividade (Kg/ha/ano)
	N.º	%	ha	%	Ton	%	
Rio Grande do Norte	362	40,0	5.402	36,4	37.473	41,5	6.937
Ceará	185	20,4	3.376	22,8	25.915	28,7	7.676
Bahia	42	4,6	1.737	11,7	8.211	9,1	4.728
Pernambuco	79	8,7	1.131	7,6	5.831	6,5	5.156
Paraíba	66	7,3	591	4,0	3.323	3,7	5.623
Piauí	16	1,8	688	4,6	3.309	3,7	4.812
Santa Catarina	62	6,9	865	5,8	3.251	3,6	3.758
Sergipe	54	6,0	398	2,7	957	1,1	2.401
Maranhão	19	2,1	306	2,1	703	0,8	2.293
Paraná	1	0,1	49	0,3	390	0,4	7.959
Espírito Santo	10	1,1	103	0,7	370	0,4	3.592
Pará	6	0,7	159	1,1	324	0,4	2.038
Alagoas	2	0,2	15	0,1	130	0,1	8.667
Rio Grande do Sul	1	0,1	4	0,0	3	0,0	842
TOTAL	905	100,0	14.824	100,0	90.190	100,0	6.084

Fonte: ABCC (2004)

A Associação Brasileira de Criadores de Camarão classifica os produtores em pequeno, médio e grande, de acordo com o tamanho de suas unidades produtivas. A tabela 2.4

apresenta um diagnóstico da carcinicultura brasileira em 2003 por estado, conforme a classificação da ABCC (2004).

Tabela 2.4 – Classificação das Empresas de Carcinicultura em 2003, Segundo a Extensão Territorial

Estado	Pequeno < 10 ha			Médio > 10 ha < 50 ha			Grande > 50 ha			Total		
	N.º Produtor	Área (ha)	Produção (ton)	N.º Produtor	Área (ha)	Produção (ton)	N.º Produtor	Área (ha)	Produção (ton)	N.º Produtor	Área (ha)	Produção (ton)
Rio Grande do Norte	276	1.108	7.498	67	1.431	8.871	19	2.863	21.104	362	5.402	37.473
Ceará	127	595	4.507	46	1.255	10.065	12	1.527	11.343	185	3.377	25.915
Bahia	29	121	272	7	147	256	6	1.469	7.684	42	1.737	8.212
Pernambuco	72	188	567	4	94	404	3	848	4.860	79	1.130	5.831
Paraíba	57	170	723	7	132	950	2	289	1.650	66	591	3.323
Piauí	8	55	605	4	101	609	4	531	2.095	16	687	3.309
Santa Catarina	31	208	769	30	592	2.183	1	65	300	62	865	3.252
Sergipe	46	164	239	7	154	218	1	80	500	54	398	957
Maranhão	16	60	174	2	139	452	1	107	76	19	306	702
Paraná	0	0	0	1	49	390	0	0	0	1	49	390
Espírito Santo	9	78	280	1	25	90	0	0	0	10	103	370
Pará	5	39	84	0	0	0	1	120	240	6	159	324
Alagoas	1	3	12	1	12	118	0	0	0	2	15	130
Rio Grande do Sul	1	4	3	0	0	0	0	0	0	1	4	3
TOTAL	678	2.793	15.733	177	4.131	24.606	50	7.899	49.852	905	14.823	90.191
Part. Rel. (%)	74,92%	18,84%	17,44%	19,56%	27,87%	27,28%	5,52%	53,29%	55,27%	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: ABCC (2004)

Barbiery Júnior e Ostrensky Neto (2002:29) citam alguns fatores que têm contribuído para o desenvolvimento do cultivo do camarão marinho em cativo no Brasil:

- a) o aumento do consumo doméstico de camarão;
- b) a instalação de um grande número de laboratórios para produção de pós-larvas no país;
- c) a instalação de novas fábricas de ração, especializadas na elaboração de rações específicas para *Litopenaeus Vannamei*;
- d) a aplicação de técnicas mais modernas e eficientes de manejo, que permitem a obtenção de níveis elevados de produtividade; e
- e) a possibilidade de obtenção de 3 e até 4 ciclos por ano, em determinadas circunstâncias.

O Brasil tem ocupado posição de destaque na prática da atividade de Carcinicultura, e comprova que a Região Nordeste é a responsável por este desempenho, com destaque para os Estados do Rio Grande do Norte e do Ceará que juntos representam mais de 60% da produção nacional e o melhor índice de produtividade no país, em representatividade, conforme o senso da ABCC (2004).

O crescimento da produção de camarão marinho cultivado no Brasil fez com que os carcinicultores buscassem no mercado externo mais uma opção para escoamento da produção. De acordo com a ABCC (2004), “o crescimento das exportações de camarão cultivado, no período 1998-2003, foi da ordem de 14.514% em volume e 7.931% em valores”. A tabela 2.5 apresenta a evolução em U\$1.000,00 das exportações de camarão cultivado nos Estados do Brasil.

Tabela 2.5 – Evolução das Exportações de Camarão Cultivado, em US\$1.000,00

Estados	1998	1999	2000	2,001	2002	2003
Ceará	2.436,79	6.228,90	20.381,57	30.957,20	54.759,63	80.944,38
Rio Grande do Norte	137,55	1.558,30	13.460,70	28.832,71	48.760,71	71.099,68
Pernambuco	0,11	1.711,90	13.292,83	18.388,98	23.459,14	30.484,77
Bahia	96,27	2.800,30	19.010,22	20.777,32	18.462,43	20.085,23
Paraíba	-	-	-	2.204,92	4.142,07	12.073,54
Piauí	142,70	1.917,50	5.321,07	5.044,26	5.721,85	8.441,05
Outros	-	-	-	-	-	2.815,28
Total	2.813,41	14.216,90	71.466,38	106.205,38	155.305,83	225.943,94

Fonte: ABCC (2004)

O camarão brasileiro é exportado principalmente para os Estados Unidos e para a Europa. O gráfico 2.1 apresenta uma síntese do destino das exportações brasileiras de camarão, no período de 1999 a maio de 2004. Os gráficos demonstram um crescimento significativo nas exportações para o continente Europeu, que passou de 30,55% das exportações de camarão cultivado em 1999 para 75,61% das exportações realizadas no período de janeiro a maio de 2004. Verifica-se também uma redução nas exportações para os Estados Unidos, que se deve às barreiras impostas pelo governo americano que tem, inclusive, sobretaxado o camarão brasileiro.

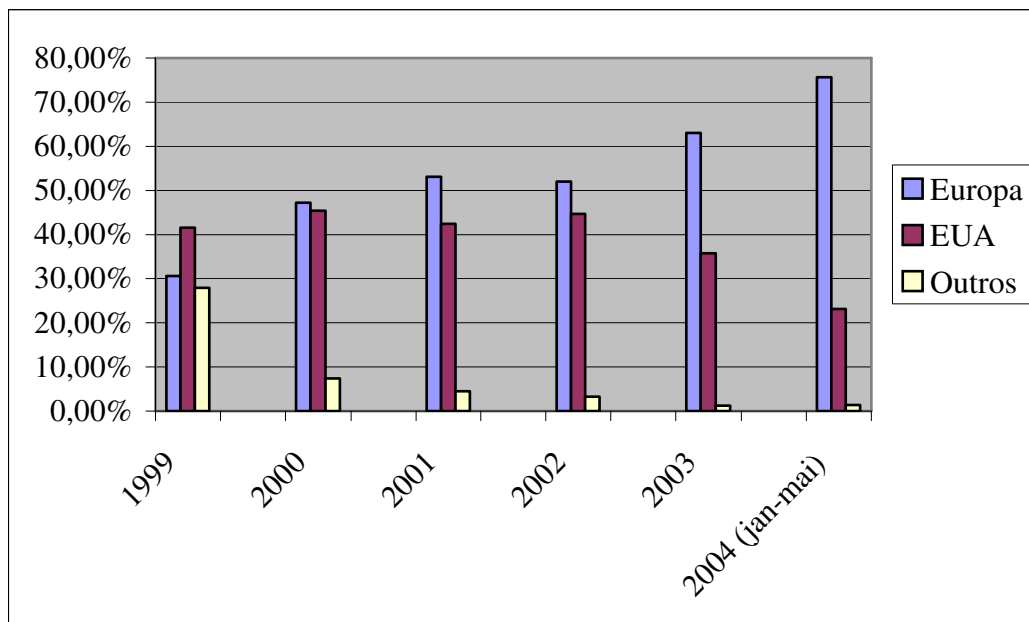


Gráfico 2.1 – Destino das Exportações Brasileiras de Camarão (1999-2004)

Fonte: ABCC (2004), adaptado pela autora.

2.2 Ciclo Produtivo das Empresas de Carcinicultura

As empresas de carcinicultura, no geral, são compostas pelos seguintes departamentos: administração geral, financeiro, suprimentos, manutenção, controladoria, larvicultura, viveiros de engorda, beneficiamento e vendas. As áreas administrativas (administração geral, financeiro, suprimentos, manutenção, controladoria e vendas) atuam de forma similar aos demais ramos empresariais, portanto, será tratada, de forma detalhada, apenas a cadeia produtiva da carcinicultura que envolve as atividades de larvicultura, engorda e beneficiamento.

2.2.1 Larvicultura

A larvicultura é a área onde ocorre a reprodução e a maturação das larvas que posteriormente serão transferidas para os viveiros de engorda ou serão vendidas para clientes externos. O processo de reprodução e maturação é realizado em laboratórios com pessoal técnico qualificado e alto nível de tecnologia.

Nunes (2001:43) afirma que:

a fase de produção na larvicultura inicia-se com o confinamento de fêmeas maduras de camarões em tanques redondos e escuros, com uma renovação de água constante. O período de luz é manipulado para induzir uma desova diurna das fêmeas, que são submetidas a uma aclimação nos tanques precedendo o período de acasalamento. Um total de 5% a 7% das fêmeas estocadas podem ser fertilizadas diariamente, produzindo entre 100.000 a 120.000 náuplios/desova. O ciclo larval é iniciado logo que os ovos são eclodidos.

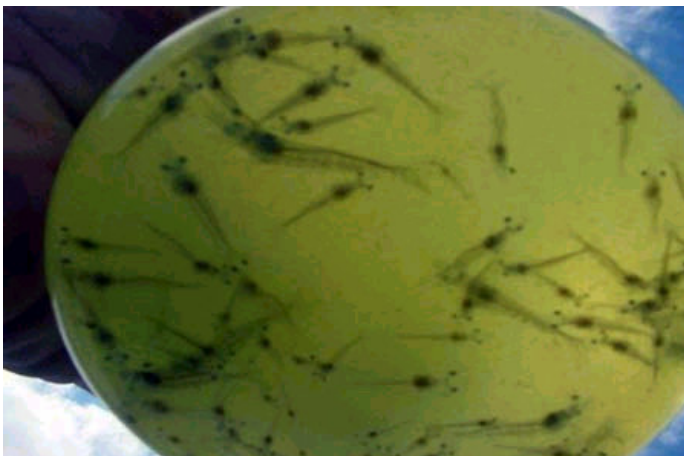


Foto 1 – Larvas de Camarão
Fonte: Compescal (2004)

O crescimento na produção do camarão cultivado no Brasil só foi possível devido ao empenho dos empresários e técnicos nacionais no que se refere ao domínio e aperfeiçoamento das técnicas de maturação, reprodução e larvicultura. Atualmente poucas empresas de engorda possuem laboratório de larvicultura próprios, no geral, as empresas compram as pós-larvas do laboratório e iniciam a sua produção já na fase de engorda.

A tabela 2.6 apresenta os dados do segmento de laboratório de camarão em 2003. A ABCC (2004) ainda destaca que a produção de pós-larvas em 2003 cresceu 30,5% em relação ao ano de 2002, que teve uma produção de 11,4 bilhões de pós-larvas.

Tabela 2.6 – Unidades de laboratório e produção em 2003

Estados	N.º Total de Laboratórios	N.º maturação + larvicultura	N.º só maturação	N.º só larvicultura	Produção de náuplios	Produção de pós-larvas
Rio Grande do Norte	12	6	0	6	22.350.000.000	7.205.000.000
Ceará	4	2	0	2	11.300.000.000	2.790.000.000
Bahia	8	4	3	1	14.720.000.000	2.501.350.000
Pernambuco	3	3	0	0	9.900.000.000	1.910.000.000
Piauí	3	3	0	0	7.770.000.000	1.110.000.000
Santa Catarina	3	1	0	2	600.000.000	720.000.000
Paraíba	2	0	1	1	1.440.000	180.000.000
Espírito Santo	1	1	0	0	180.000.000	30.000.000
TOTAL	36	20	4	12	66.821.440.000	16.446.350.000

Fonte: ABCC (2004)

Como pode ser observado na tabela 2.6, a área de larvicultura tem dois produtos: os náuplios e as pós-larvas. O camarão é chamado de náuplio em sua primeira fase larval. Barbieri Júnior e Ostrensky Neto afirmam que “o desenvolvimento embrionário do camarão se encerra com a eclosão de uma larva chamada náuplio”. Após esta fase, o camarão ainda passa por dois outros estágios larvais (protozoéa e misis) até atingir a fase de pós-larva em que será transferido para o viveiro de engorda ou comercializado para empresas que não trabalham com a área de larvicultura.

2.2.2 Engorda

É nos viveiros de engorda, foto 3, que as pós-larvas são depositadas para serem alimentadas e acompanhadas até atingirem o peso ideal para venda, o prazo médio de estocagem nos viveiros de engorda é de três meses.

Nunes (2001:44) afirma que:

As fazendas de cultivo no Brasil empregam dois tipos de estocagem: o método direto e o método indireto. O método indireto consiste na estocagem de pós-larvas em tanques berçários intensivos (foto 2) antes do

início da fase de engorda. Isto permite obter estimativas mais precisas do tamanho da população inicial de camarões que irá povoar os viveiros de engorda. [...] O método indireto de estocagem é geralmente empregado por fazendas de cultivo que não dispõem de tanques intensivos de engorda. Neste caso, as pós-larvas podem ser transferidas diretamente para os viveiros de engorda [...].



Foto 2 – Berçários
Fonte: Compescal (2004)



Foto 3 – Viveiros de Engorda
Fonte: Compescal (2004)

A ABCC (2004) também avaliou o nível de tecnologia utilizado pelas fazendas de criação de camarão em cativeiro, a variável tecnologia foi introduzida em 2003, e o objetivo desta análise foi avaliar as práticas e procedimentos utilizados nas fazendas, isso porque o uso da tecnologia permite assegurar a eficiência produtiva e também manter a harmonia do cultivo

do camarão com o meio ambiente. A tabela 2.7 apresenta o perfil do uso de tecnologia nas fazendas do Brasil, sob cinco indicadores:

- bandejas fixas: comedouros que permitem controlar o consumo de ração dos animais e evitam o acúmulo de ração no solo;
- tratamento de solo: solos de má qualidade ou preparados inadequadamente para o cultivo do camarão poderão interferir negativamente nos resultados técnicos e econômicos que serão alcançados no cultivo.
- equipamentos de hidrologia: para avaliar a qualidade da água, estes equipamentos geram informações sobre a temperatura, a salinidade, o pH (potencial hidrogênico) e a alcalinidade da água. Fatores como a cor e a turbidez da água também devem ser observados diariamente;
- aeradores: equipamento responsável pela oxigenação dos viveiros de engorda; e
- tanques berçários: são tanques instalados ao ar livre, capazes de operar com altas densidades de estocagem. As pós-larvas são depositadas inicialmente nestes tanques com o objetivo de reduzir o estresse inicial e permitir um suave processo de acondicionamento no ambiente de engorda.

Tabela 2.7 – Perfil do uso de tecnologia nas fazendas do Brasil

USO DE TECNOLOGIA											
Tamanho	N.º de Produtores	Bandejas Fixas		Tratamento de Solo		Equip. de Hidrologia		Aeradores		Tanques Berçários	
		N.º	%	N.º	%	N.º	%	N.º	%	N.º	%
Pequeno	678	630	93	590	87	441	65	414	61	163	24
Médio	177	177	100	175	99	160	90	122	69	97	55
Grande	50	50	100	50	100	50	100	42	84	43	86
Geral	905	857	98	815	95	651	85	578	71	303	55

Fonte: ABCC (2004)

Os dados da tabela 2.7 demonstram que as bandejas fixas e o tratamento do solo têm sido largamente utilizados por fazendas de todos os portes. Já para as demais tecnologias (Equipamentos de Hidrologia, Aeradores e Tanques Berçários) ainda existe espaço para crescimento tecnológico, principalmente para as empresas de pequeno porte.

A fase de engorda é encerrada com a despesca, através da qual são retirados os camarões dos viveiros em redes, chamadas *bag nets*, e transferidos para tanques de água com gelo e bissulfito de sódio. “A imersão dos camarões em uma solução de bissulfito de sódio faz com que, ao morrer, os animais sejam submetidos a um tratamento contra a proliferação de bactérias, o que garantirá a qualidade da carne e melhor conservação do produto” (BARBIERY JÚNIOR E OSTRENSKY NETO, 2002:287).



Foto 4 – Despesca
Fonte: Compescal (2004)

2.2.3 Beneficiamento

Após a despesca, os camarões são transferidos para a indústria de beneficiamento, onde os mesmos serão limpos, congelados e embalados para serem exportados ou vendidos no mercado interno. A ABCC (2004) também demonstra que houve um crescimento em 2003 do setor de processamento do camarão cultivado, tanto em número de unidades quanto em capacidade de processamento, em relação ao censo 2002 que registrou 38 unidades e capacidade de processamento de 390 toneladas.

As unidades de beneficiamento representam o último segmento da cadeia produtiva da carcinicultura e desempenham uma importante função na preparação do produto final e na manutenção de sua qualidade para o mercado internacional.

O Ceará é o estado brasileiro com maior capacidade de processamento e de estocagem, conforme pode ser observado na tabela 2.8.

Tabela 2.8 – Unidades de Processamento, capacidade de congelamento e estocagem em 2003

Estado	N.º de Empresas	Capacidade de processamento (ton/dia)	Capacidade de estocagem (ton)
Ceará	10	274	4.740
Rio Grande do Norte	9	210	4.450
Santa Catarina	2	120	4.500
Rio Grande do Sul	1	100	4.000
Bahia	5	84	390
Piauí	4	80	710
Pernambuco	4	57	1.870
Paraíba	4	50	760
Maranhão	2	12	200
Alagoas	1	5	150
TOTAL	42	992	21.770

Fonte: ABCC (2004)



Foto 5 – Unidade de Processamento

Fonte: Compescal (2004)

2.2.4 Fluxo do ciclo produtivo das empresas de carcinicultura

O ciclo produtivo das empresas de carcinicultura apresenta uma troca de mercadorias e serviços entre as atividades da empresa, o que faz com que haja uma relação cliente-fornecedor interno. Por exemplo, a atividade de larvicultura fornece pós-larvas para a atividade de engorda, estas pós-larvas também podem ser vendidas para clientes externos. A atividade de engorda, por sua vez, vende camarão *in natura* para consumidores externos, mas também transfere este produto para a atividade de beneficiamento. A figura 2.1 apresenta a relação cliente-fornecedor entre as atividades de uma empresa de carcinicultura.

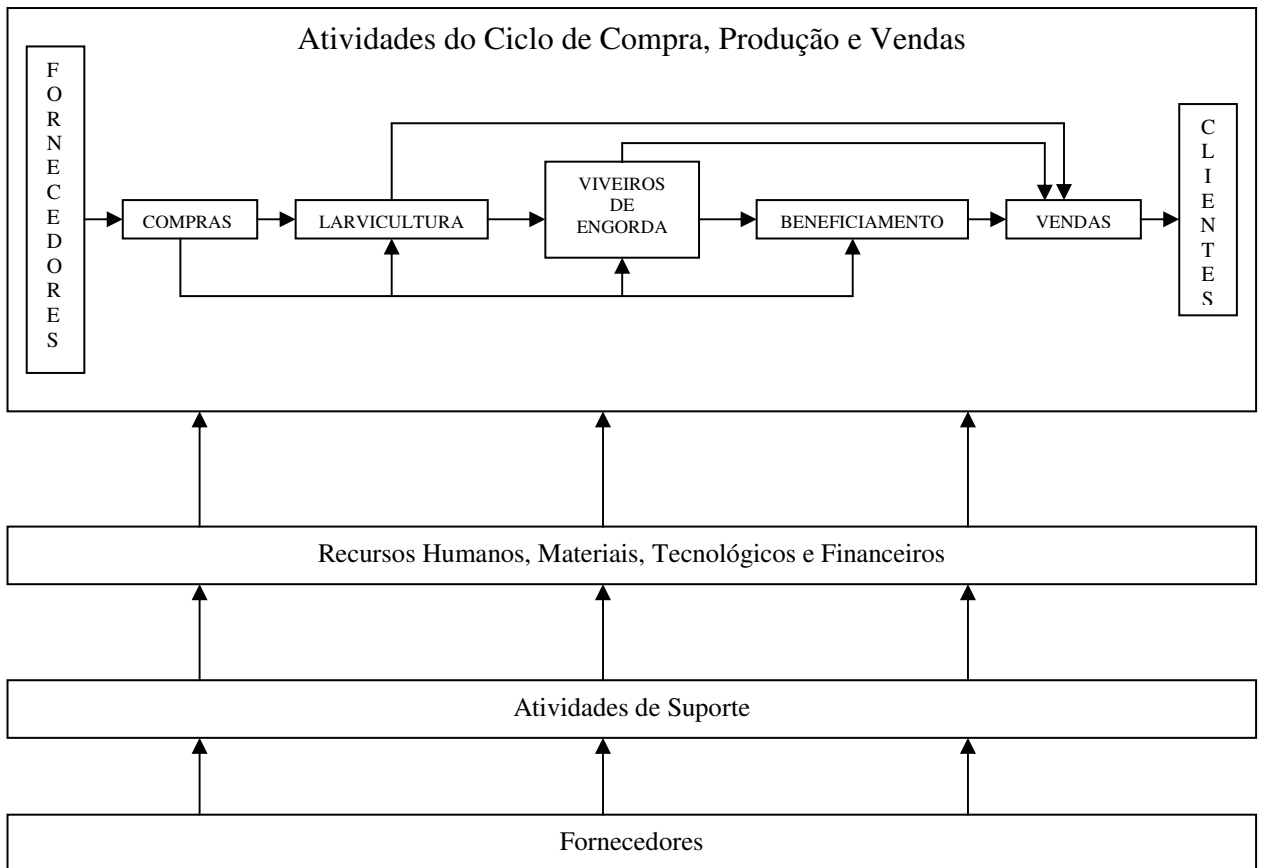


Figura 2.1 – Visão Sistêmica do Ciclo de compra, produção e venda de uma empresa de Carcinicultura
 Fonte: Elaborado pela autora, baseado em Ponte (2001:54)

O ciclo produtivo apresentado na figura 2.1 não é praticado por todas as empresas de carcinicultura, apenas os grandes empreendimentos desenvolvem o ciclo completo da atividade, desenvolvendo desde a atividade de larvicultura até a atividade de beneficiamento. Há empresas que trabalham especificamente com a larvicultura, outras apenas com o beneficiamento e a grande maioria delas, representadas pelas pequenas empresas, desenvolvem apenas a atividade de engorda.

A figura 2.2 relaciona os principais recursos utilizados na carcinicultura, bem como as atividades envolvidas e os produtos gerados em cada uma dessas atividades.

Quanto aos recursos materiais, o principal insumo utilizado nas empresas de cultivo de camarão em cativeiro é a ração. As empresas também fazem uso de muitos recursos tecnológicos que são necessários para manter os animais saudáveis nos viveiros, como: aeradores, equipamentos de controle da qualidade da água, entre outros.

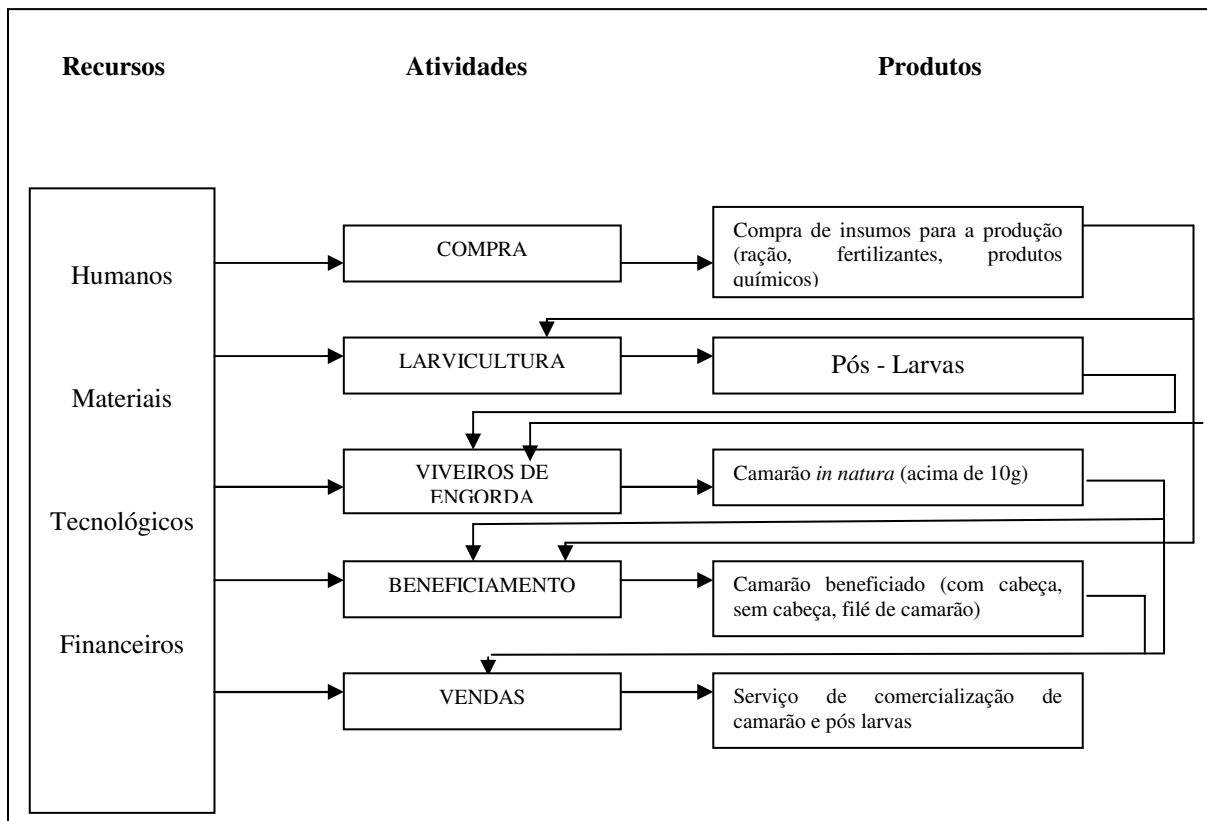


Figura 2.2 – Fluxo dos principais recursos, atividades e produtos de uma empresa de carcinicultura

Fonte: Elaborado pela autora, baseado em Ponte (2001:135)

Quanto ao produto resultante do ciclo produtivo das empresas de carcinicultura, Barbiery Júnior e Ostrensky Neto (2002:18) classificam o camarão segundo a forma de processamento a que são submetidos: “descascado e limpo, descascado, mas com o trato digestivo e vasos sanguíneos, descabeçado, inteiro, sem cabeça e com casca, com cabeça e com casca, e congelado individualmente, entre outros”. A figura 2.3 apresenta as principais formas de comercialização no mercado internacional.

Não há estatísticas sobre o comércio de camarões no mercado interno. No entanto, sabe-se que o camarão cultivado tem conquistado uma significativa parcela do mercado brasileiro, por tratar-se de um produto mais barato do que o camarão capturado por meio de barcos pesqueiros e por sua produção contínua, evitando a sazonalidade do produto.

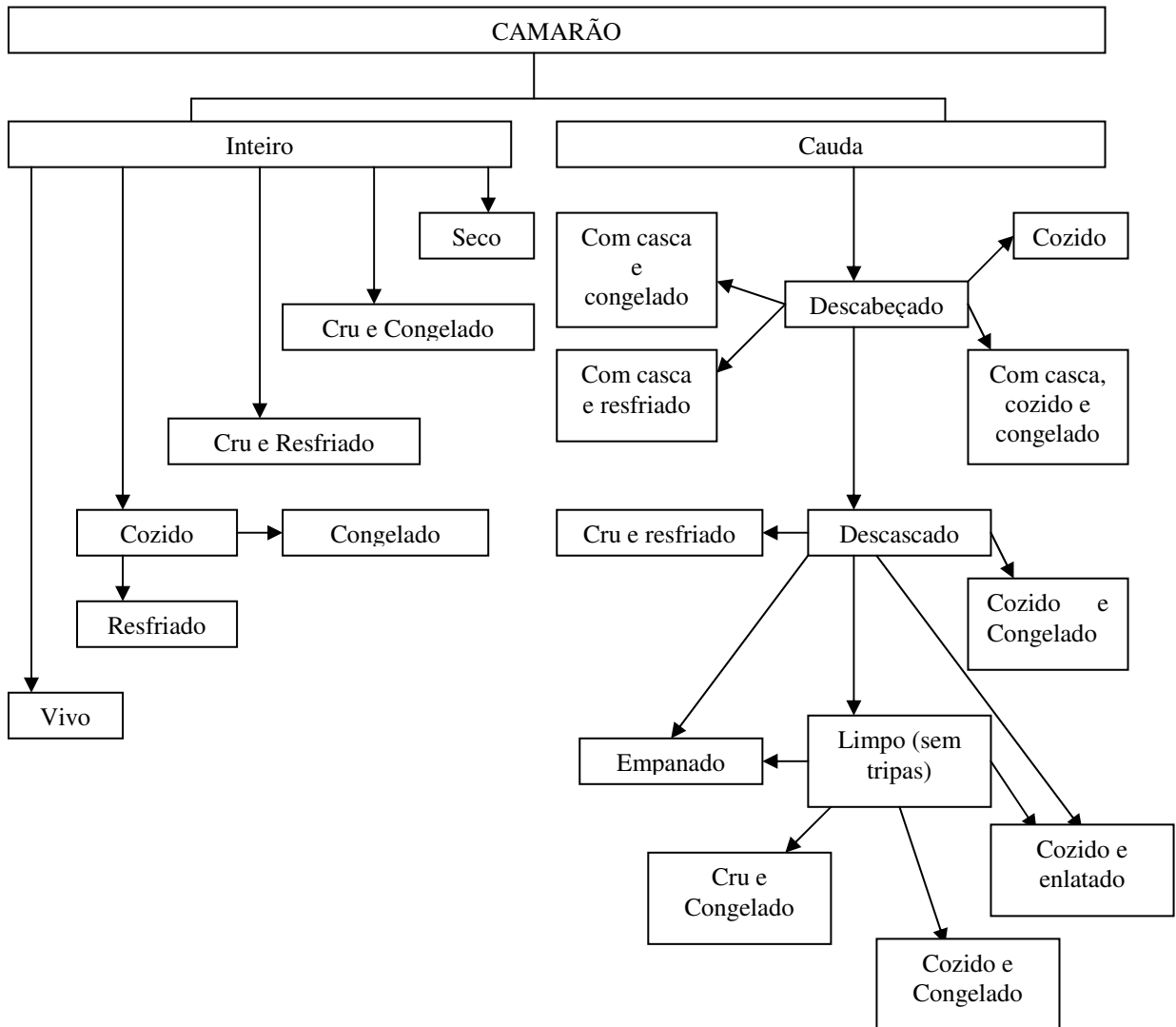


Figura 2.3 – Principais formas de comercialização do camarão no mercado internacional

Fonte: Barbieri Júnior e Ostrensky Neto (2002:19).

Neste capítulo, abordaram-se aspectos principais relacionados com a atividade de carcinicultura, tendo-se enfatizado questões relacionadas com o ciclo produtivo dessas empresas, que constitui o ponto mais relevante para o desenvolvimento das etapas seguintes do trabalho, nas quais se pretende apresentar um modelo de apuração de resultados capaz de avaliar a eficácia de cada uma das atividades desenvolvidas nas empresas que cultivam camarões em cativeiro.

3 MODELO CONCEITUAL DA GESTÃO ECONÔMICA

Neste capítulo, serão abordados os conceitos fundamentais que envolvem a Gestão Econômica (GECON), um modelo de gestão desenvolvido pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FINEC – da Universidade de São Paulo. Estes conceitos suportarão o modelo de apuração de resultados que será apresentado para as empresas de carcericultura.

3.1 Conceito de Gestão

Nagakawa (1993:39) afirma que “gestão é a atividade de se conduzir uma empresa ao atingimento do resultado desejado (eficácia) por ela, apesar das dificuldades”.

De acordo com Pereira (2001b:57):

a gestão caracteriza-se pela atuação em nível interno da empresa que procura otimizar as relações recursos-operações-produtos/serviços, considerando as variáveis do ambiente externo e interno que impactam as atividades da empresa, em seus aspectos operacionais, financeiros, econômicos e patrimoniais.

Nesse sentido é importante ressaltar as interações entre o modelo de gestão, o processo de gestão e o sistema de informação da empresa, pois estes três elementos desempenham papel fundamental na busca pela otimização dos resultados da empresa.

3.2 Modelo de Gestão

A empresa é considerada um sistema aberto. De acordo com Magalhães e Lunkes (2000:26), “sistema pode ser entendido como entidade de mais de um componente (subsistemas), os quais se integram para chegar a um objetivo comum”. Logo quando se afirma que a empresa é um sistema aberto significa que ela interage com o meio ambiente que a cerca, tanto importando recursos que serão transformados em produtos e serviços, quanto

exportando estes produtos e serviços para o ambiente externo da empresa, ou seja, para o seu mercado. Internamente, a empresa é constituída de vários subsistemas interdependentes, os quais mantêm uma interação dinâmica entre si e com o ambiente externo.

Esses subsistemas devem buscar harmonizar as suas ações para a otimização do resultado econômico, pois a conciliação dos interesses individuais das áreas em torno de um objetivo macro empresarial possibilitará a empresa gerar lucro, ser eficaz.

Neste processo de harmonização das ações, deve ser estabelecido um conjunto de regras básicas e princípios que nortearão o gerenciamento da empresa. Toda empresa possui um modelo de gestão a partir do momento de sua abertura, e este modelo é baseado nas crenças e valores de seus proprietários e na missão da empresa, mas nem sempre ele é claramente definido o que pode gerar indecisões e conflitos para os seus gestores, quanto à forma pela qual a empresa pretende atingir seus objetivos.

Os gestores podem tomar decisões diferentes mesmo quando diante de um mesmo problema, pois cada pessoa percebe a realidade de uma forma específica, reflexo de um quadro de referências resultantes de suas experiências de vida, além da influência de outros fatores, como, aspectos culturais, crenças e valores. Neste contexto, o papel do modelo de gestão é orientar a administração da empresa ao explicitar as crenças, princípios e valores que nortearão as diversas variáveis ambientais e o processo de tomada de decisão.

Segundo Lemes (1996:75), “o modelo de gestão, como um conjunto de princípios permanentes traçados, é único para cada empresa, uma vez que define como a empresa será gerida, segundo princípios e percepções do próprio dono”.

No modelo de gestão tradicional¹, o processo decisório é centralizado, adota-se uma postura burocrática, e os gestores trabalham de forma individualista, buscando apresentar aos acionistas resultados que dizem respeito apenas à área que gerenciam. O GECON propõem uma postura descentralizada, na qual todos os gestores trabalhem com a responsabilidade da eficácia do empreendimento como um todo, buscando sempre a eficácia organizacional que será representada pelo lucro da empresa e não por indicadores quantitativos como faturamento, quantidade de itens devolvidos, entre outros.

¹ Entende-se por modelo de gestão tradicional o modelo empiricamente observado, que apesar de apresentar diferenças na cultura organizacional de cada empresa que o adota, apresenta algumas características comuns descritas no quadro 3.1.

De acordo com Parisi (2001), comparando o modelo de gestão tradicional com o modelo de gestão do GECON serão encontradas as divergências apresentadas no quadro 3.1.

Modelo de Gestão Tradicional	Modelo de Gestão do GECON
Processo decisório tende a ser centralizado.	Processo decisório descentralizado.
Funções decorrentes da estrutura organizacional e responsabilidades não claramente identificadas (áreas nebulosas).	Funções e responsabilidades decorrentes da missão (da empresa e da área específica do gestor).
Autoridade decorrente da delegação informal de poder.	Autoridade compatível com as funções e responsabilidades.
Estilo individualista (visão feudal das áreas da empresa).	Estilo participativo (busca a integração).
Postura burocrática.	Postura empreendedora (faz acontecer).
Papel de “tecnocrata” do empreendimento sob sua responsabilidade.	Papel de “dono” do empreendimento sob sua responsabilidade.
Processo de gestão centrado principalmente no realizado.	Processo de gestão que abrange: planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle, orientado à otimização do resultado econômico.
Avaliação de desempenho baseada em múltiplos indicadores, tais como faturamento, saldo de caixa, custos, volumes físicos, rejeição de peças (Qualidade), quantidade de devoluções, níveis de estoque, satisfação do cliente, <i>benchmarking</i> , etc.	Avaliação de desempenho baseada no resultado econômico.

Quadro 3.1 – Modelo de Gestão Tradicional x Modelo de Gestão GECON

Fonte: Elaborado pela autora, baseado em Parisi (2001)

A transição do modelo de gestão tradicional para o GECON não segue uma receita pré-determinada. A forma e o tempo de transição depende do clima organizacional e do interesse dos acionistas em rever suas crenças e valores para incorporação da gestão por resultado econômico na cultura da empresa.

3.2.1 Processo de Gestão

Segundo Catelli et al. (2001:291),

o sistema GECON estabelece uma seqüência de etapas fundamentais que compõem o processo de gestão. Essa seqüência, [...], inicia-se pelo planejamento estratégico, passa pelas fases de pré-planejamento (simulações), planejamento de médio e longo prazos e planejamento de curto prazo do processo de planejamento operacional, pela fase de execução e, finalmente, pela fase de controle gerencial.

A seguir, apresenta-se a definição das fases do processo de gestão de acordo com as bases conceituais do GECON.

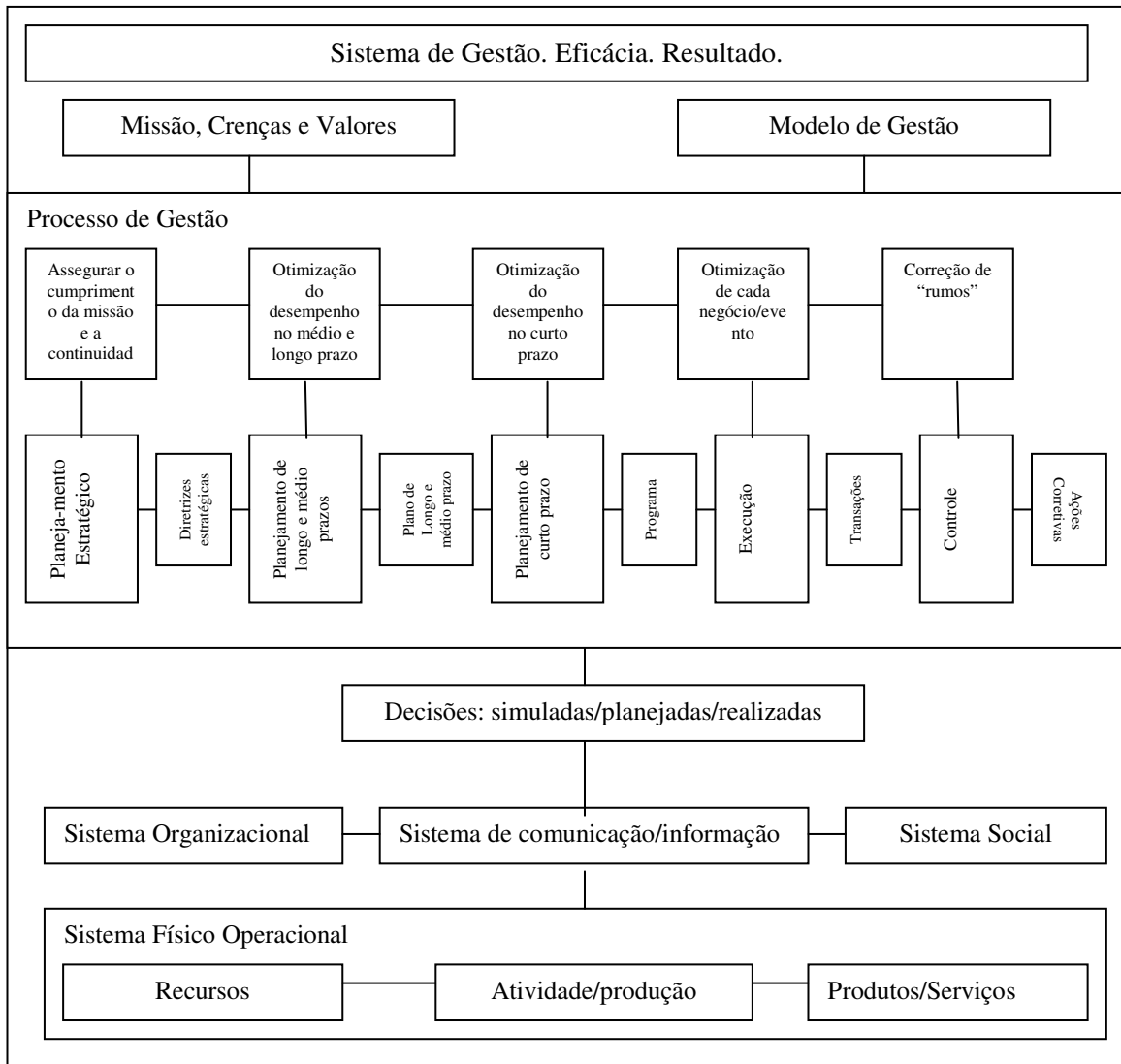


Figura 3.1– Sistema de Gestão. Eficácia. Resultado.

Fonte: Catelli et al.(2001:294)

A fase de planejamento estratégico tem como objetivo principal garantir o cumprimento da missão da empresa. Define políticas, diretrizes, e objetivos estratégicos e tem como produto final o equilíbrio dinâmico das interações da empresa com as variáveis ambientais.

O pré-planejamento operacional é a fase em que são identificadas e escolhidas as melhores alternativas de ação que viabilizarão as diretrizes estratégicas.

O planejamento operacional de médio e longo prazo objetiva desenvolver estratégias operacionais para um período pré-estabelecido pela empresa como sendo de médio e/ou longo prazo, e envolve o detalhamento das alternativas selecionadas, com informações do tipo: volumes, preços, prazos e investimentos.

A fase de planejamento operacional de curto prazo busca adequar as alternativas anteriormente delimitadas no plano de médio e/ou longo prazo às novas variáveis conhecidas para formular a programação das transações a serem efetivadas.

Execução é a fase do processo de gestão na qual as ações devem ocorrer de acordo com o planejado. É nesta fase que se verifica a atuação da empresa como sistema aberto pela importação de recursos do meio ambiente, transformação destes em bens e serviços e disponibilização ao mercado para comercialização.

E controle é a fase na qual serão implementadas as ações corretivas, quando os resultados realizados divergirem dos planejados, no sentido de assegurar a eficácia organizacional.

É importante ressaltar que todas as fases acima citadas devem estar amparadas por um sistema de informações gerenciais que possibilite a confrontação dos resultados realizados com o planejado e deve também haver uma efetiva participação dos gestores.

O sistema de informações gerenciais integra dados relacionados ao orçamento e à contabilidade e caracteriza-se por incluir e suprir todas as principais funções e atividades da empresa com informações.

3.2.2 Sistema de Informações Gerenciais

De acordo com Catelli et al. (2001: 295), “a efetivação do resultado é possibilitada pelas informações gerenciais. Neste sentido, é necessário o desenvolvimento de sistemas de informações gerenciais que garantam o suporte requerido à atuação gerencial preconizada”.

O sistema de informações gerenciais não pode constituir-se em um instrumento burocrático que tenha um fim útil em si mesmo, precisa ser uma ferramenta de gestão que auxilie o gestor na execução de suas atividades, e simultaneamente, necessita consolidar-se em um instrumento, através do qual possa ser avaliado o desempenho dos gestores nos diversos níveis da estrutura organizacional.

Segundo Lemes (1996:100),

o modelo da informação para gestão econômica, idealmente, deve proporcionar informações sobre as alternativas de ação, que conduzam os gestores a decidir pela alternativa que resulte no maior aumento da riqueza econômica da organização. Entretanto, deverá sempre haver um equilíbrio entre o custo incorrido pela empresa com a obtenção da informação e o resultado almejado através do uso de modelos de informação probabilísticos, pois a certeza absoluta no momento da decisão é de alto custo e, praticamente, impossível operacionalmente em função do risco sempre presente.

Para cada fase do processo de gestão, deve ser estruturado um subsistema de informação que atenda às características específicas do processo de tomada de decisão.

A fase de planejamento estratégico é subsidiada por um sistema de informações sobre os ambientes internos e externos que tem a finalidade de manter os gestores atualizados com relação às oportunidades e ameaças que cercam o ambiente empresarial.

A fase de pré-planejamento é subsidiada por um módulo de simulações que auxilia os gestores na escolha de alternativas de ação a serem implementadas ao simular os resultados econômicos dessas alternativas, buscando sempre a otimização desses resultados.

Um subsistema de planejamento deve orientar as fases de planejamento operacional de longo, médio e curto prazo, gerando informações detalhadas sobre os eventos econômicos planejados.

E por fim, durante a fase de controle, um módulo com informações sobre as atividades realizadas na empresa possibilitará aos gestores confrontar os resultados planejados com os realizados com a finalidade de permitir a realização de ações corretivas.

De acordo com Almeida (2001), a implementação dos subsistemas de informações gerenciais no modelo GECON devem obedecer a três quesitos fundamentais: Modelo de Mensuração, Modelo de Decisão e Modelo de Informação.

O modelo de mensuração utilizado pelo sistema de informação deve viabilizar a apuração do resultado econômico correto. Utilizando o conceito de lucro econômico que é considerado pelo modelo GECON para apuração do resultado.

Santos e Ponte (1998:49) apresentam as premissas em que devem ser fundamentados os modelos de decisão em gestão econômica:

- O resultado econômico é a melhor medida de eficácia da empresa;
- Toda organização busca a eficácia e, conseqüentemente, a otimização do seu resultado econômico;
- A empresa encontra-se estruturada em áreas de responsabilidade e existe um gestor para cada atividade, com autoridade e responsabilidade para gerir os recursos colocados a sua disposição.

Ainda segundo as autoras supra citadas (1998), a utilidade do modelo de decisão está condicionada ao atendimento dos seguintes requisitos:

- Estar perfeitamente integrado com a missão, crenças e valores e com o modelo de gestão da empresa;
- Refletir adequadamente os processos físicos e operacionais existentes na organização;
- Permitir avaliar, de maneira consistente, todas as alternativas viáveis para a solução do problema;
- Contemplar todas as variáveis relevantes, sejam internas ou externas, que permitam avaliar o impacto de cada alternativa sobre a riqueza da empresa;
- Permitir que a decisão seja tomada por resultados econômicos;
- Ter como usuário os diversos gestores da organização, fornecendo-lhes informações confiáveis, oportunas e úteis.

O modelo de informação deve viabilizar a seleção de alternativas de ação que conduzam à otimização do resultado econômico da empresa, e deve apresentar as seguintes características:

[...] permita que as informações sejam distribuídas aos gestores e acessadas diretamente por eles, conforme suas necessidade; permita facilidade de interação do usuário; seja um banco de dados unificado e estruturado pelo conceito de engenharia de informações; forneça informações com oportunidade para ações gerenciais no momento da ocorrência dos eventos; e que espelhe o que realmente ocorre em nível operacional. (CATELLI et al., 2001:298)

3.3 Efetivação do Resultado Econômico

3.3.1 Conceito de Lucro

O conceito de lucro e sua forma de mensuração têm sido bastante discutidos nos últimos anos por pesquisadores da área contábil e econômica. Na década de 60, economistas como David Solomons criticaram de forma contundente a prática contábil de mensuração do lucro, chegando a afirmar que “os próximos vinte e cinco anos podem assistir ao crepúsculo da mensuração do lucro”. (SOLOMONS apud HOPP e LEITE, 1988:55)

Após quarenta e três anos da afirmação de Solomons sobre a futura inutilização do lucro contábil, não se verificou nenhuma constatação efetiva do declínio ou abandono do conceito de lucro.

No entanto, faz-se necessário repensar os conceitos atualmente utilizados pela contabilidade para que o lucro mensurado atenda às necessidades informativas dos tomadores de decisão.

Segundo afirma Catelli e Guerreiro (2001:82), “o conceito de lucro contábil, independentemente da forma como é aplicado, possui suas raízes filosóficas nos conceitos econômicos de lucro, capital e manutenção de capital ou riqueza”.

Neste contexto, Hendriksen e Breda (1999:183) relacionam os conceitos de lucro de Adam Smith e de Hicks que concordam que o lucro pode ser definido como o excedente que poderia ser consumido sem reduzir o capital, ou seja, o montante que uma pessoa física ou jurídica poderia gastar durante um período, e ainda estar tão bem no final quanto no início.

O lucro contábil mensurado, segundo os Princípios Fundamentais de Contabilidade, apresenta apenas os resíduos da confrontação entre as receitas realizadas e os custos e despesas incorridos, não representando, portanto, o acréscimo no patrimônio líquido da empresa que é representado por todas as variações decorrentes das operações realizadas por esta.

O lucro econômico representa o incremento na riqueza líquida das entidades, incluindo a avaliação dos ativos pelo fluxo de benefícios futuros e a mensuração dos ativos intangíveis.

O quadro 3.2 apresenta as principais diferenças entre o lucro econômico e o lucro contábil apurado em conformidade com os princípios fundamentais de contabilidade.

Lucro Contábil	Lucro Econômico
1. Maior Objetividade	1. Maior Subjetividade
2. Apurado pelo confronto entre receitas realizadas pelas vendas e custos consumidos.	2. Apuração pelo incremento.
3. Os ativos são avaliados na base de custos originais.	3. Os ativos são avaliados pelo valor presente do fluxo de benefícios futuros.
4. O patrimônio líquido aumenta pelo lucro.	4. O lucro deriva do aumento do patrimônio líquido da entidade.
5. Ênfase de custos.	5. Ênfase em valores.
6. Não reconhece ganhos não realizados.	6. Reconhecimento de ganhos realizados e não realizados.
7. Não se efetuam ajustes em função de mudanças nos níveis de preços dos bens na economia.	7. São efetuados ajustes devido a mudanças nos níveis de preços dos bens na economia.
8. “Amarração” no lucro à condição de distribuição de dividendos.	8. “Amarração” do lucro à condição de aumento da riqueza independentemente da condição de distribuição de dividendos.
9. Não reconhecimento do <i>Goodwill</i> .	9. Reconhecimento do <i>Goodwill</i> .
10. Utilização de regras e critérios dogmáticos.	10. Utilização de regras e critérios econômicos.

Quadro 3.2 – Comparativo entre Lucro Contábil e Lucro Econômico
 Fonte: Catelli e Guerreiro (2001:88)

3.3.2 Mensuração do Resultado Econômico

O modelo GECON adota a abordagem econômica do conceito de lucro e considera que o resultado da empresa é formado pelo resultado propiciado por cada um de seus departamentos. Almeida (2001:335) afirma que:

a soma das margens de contribuição das transações de um evento forma a margem de contribuição do evento; a soma das margens de contribuição dos diversos eventos que ocorrem numa atividade forma sua contribuição; a soma das contribuições das atividades de um departamento forma a contribuição do departamento; e a soma das contribuições dos diversos departamentos de uma empresa forma o resultado econômico da empresa (Figura 3.2).

Cada departamento da empresa executa um conjunto de atividades. Lemos (1996:64) afirma que “as atividades desenvolvidas na empresa podem ser consideradas como agentes econômicos que agregam valor aos recursos processados”.

Cada atividade, por sua vez, é formada por um conjunto de transações que representam, “a menor unidade geradora dos resultados de uma atividade” (CATELLI; PEREIRA apud PONTE 2001:129). Por exemplo, a atividade de engorda nas empresas de carcinicultura executa uma série de transações, como compra de ração, consumo de ração, transferência de camarão *in natura* para o departamento de beneficiamento, entre outros.

As transações que ocorrem de forma repetitiva são denominadas por Catelli (apud PONTE, 2001:129) de eventos econômicos. Portanto, evento pode ser entendido como um conjunto de transações de mesma natureza ou classe que apresentam um mesmo impacto patrimonial.

$\sum T = E \Leftrightarrow \sum E = A \Leftrightarrow \sum A = D \Leftrightarrow \sum D = EM$ <p>onde: T = Transação E = Evento A = Atividade D = Departamento EM = Empresa</p>
--

Figura 3.2 – Processo de Acumulação
Fonte: Almeida (2001:335)

A otimização do resultado da empresa é consequência do nível de qualidade das ações dos gestores. Portanto, os gestores devem estar sempre motivados a tomar as melhores decisões para a empresa e, para isso, eles precisam estar envolvidos em um modelo de gestão que possua missão, crenças e valores bem definidos e que ofereçam ao gestor controlabilidade sobre as suas ações.

Segundo Catelli et al. (2001:287):

o sistema de gestão econômica emprega um modelo de mensuração que incorpora um conjunto de conceitos voltados à correta mensuração do lucro e do patrimônio da empresa, na premissa de que o valor do patrimônio líquido tem que expressar o efetivo valor da empresa e não quanto custa ou quanto custou.

No GECON os tradicionais “centros de custos” transformam-se em “centros de resultados”, pois o modelo apura as receitas e despesas de cada área, com o objetivo de

encontrar a margem de contribuição de cada atividade, para através dela avaliar a contribuição que cada atividade tem no resultado global da empresa. Em cada evento, são observadas quatro dimensões: operacional, financeira, econômica e patrimonial, além dos resultados financeiros das atividades que buscam reconhecer as variações de custo de dinheiro no tempo, decorrentes de prazos de pagamentos, estocagem, imobilização de recursos, entre outros (Catelli et al., 2001).

A dimensão operacional está relacionada aos aspectos físicos dos eventos, isto é, a quantidade de recursos e serviços consumidos e/ou gerados, qualidade e cumprimento de prazos. A dimensão financeira diz respeito ao fluxo de recebimentos e/ou pagamentos associados ao evento. A dimensão patrimonial reflete as mutações ocorridas no patrimônio da empresa entre o momento inicial e final da transação.

E a dimensão econômica representa o impacto econômico da transação, que se caracteriza pela confrontação do valor econômico dos recursos obtidos com o dos recursos sacrificados, utilizando sempre valores de mercado na condição de pagamento à vista.

A figura 3.3 apresenta a relação entre as quatro dimensões, através das quais os recursos são transformados para possibilitar a produção de produtos e serviços.

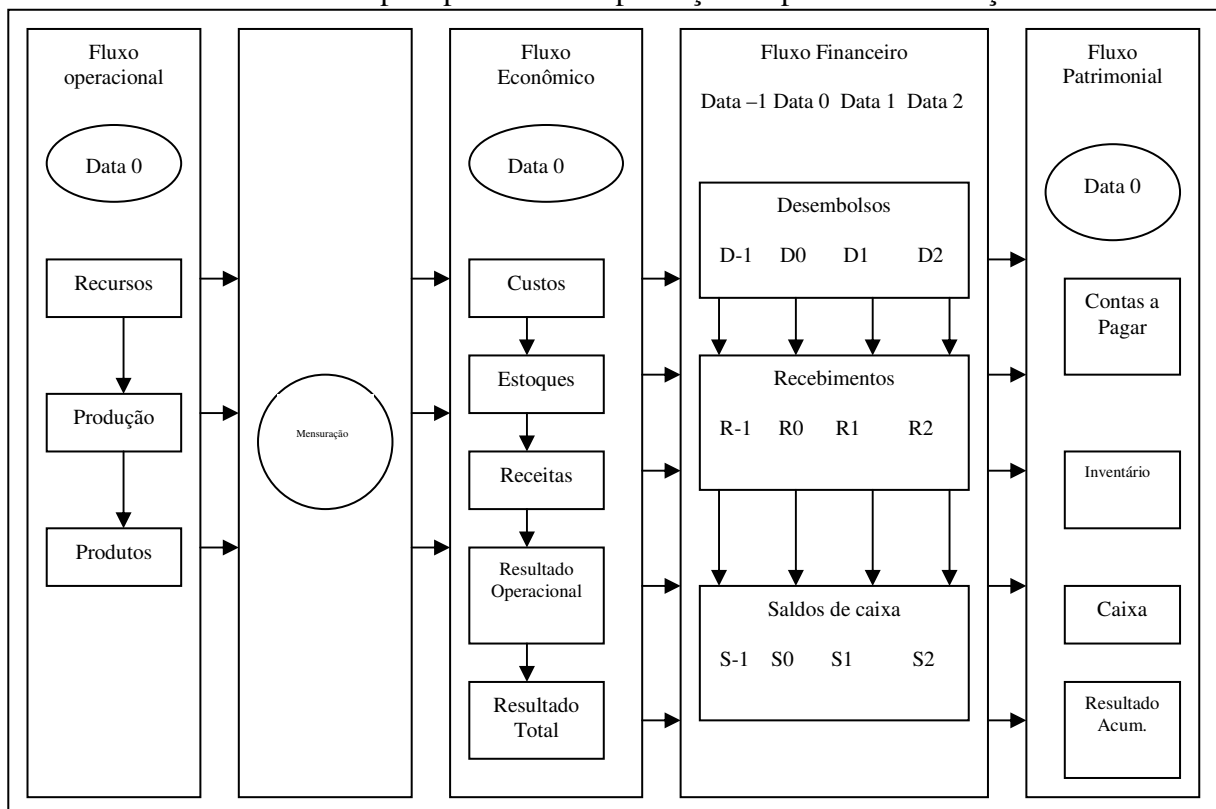


Figura 3.3 – Fluxos Operacionais, Financeiros, Econômicos e Patrimoniais
Fonte: Catelli et al.(2001:291)

A partir das avaliações das margens de contribuição de cada atividade, os gestores podem analisar quais atividades têm agregado valor de forma mais significativa para o resultado da empresa e tomar decisões sobre quais atividades terceirizar, quais manter, e quais conseqüências negativas podem ser geradas ao manter atividades deficitárias na empresa.

Catelli et al. (2001:288) afirma que:

a correta mensuração do resultado pressupõe a identificação e associação direta e objetiva dos benefícios e custos com os eventos e atividades, e que o rateio de custos fixos estruturais aos eventos e atividades, preconizado por algumas técnicas de custeio, distorce significativamente o custo e o resultado das atividades.

3.4 Mensuração de Ativos e Passivos

3.4.1 Ativos

Num primeiro momento, pode-se definir o Ativo como o conjunto de bens e direitos à disposição da administração. Tal definição, apesar de bastante simples e clara, não caracteriza o que o ativo representa, efetivamente, para a entidade.

Paton, citado por Iudícibus (2000:130), considera que "[...]ativo é qualquer contraprestação, material ou não, possuída por uma empresa específica e que tem valor para aquela empresa[...]".

Um conceito mais abrangente foi dado por John Canning, citado por Hendriksen e Breda (1999:284-285), segundo o qual o “ativo seria qualquer serviço futuro, em termos monetários, ou qualquer serviço futuro conversível em moeda cujos direitos pertencem legal ou justamente a alguma pessoa ou a algum conjunto de pessoas”. Esta definição permite que uma pessoa decida pela inclusão ou não de um item como ativo, examinando, apenas, sua natureza econômica e legal.

Apesar da mensuração de ativos já ter sido objeto de vários trabalhos produzidos na área contábil, e do conjunto de critérios passíveis de serem utilizados no processo de avaliação de ativos, a contabilidade continua seguindo o princípio do custo histórico como base de valor para registro dos ativos.

Sabe-se que o custo histórico não reflete o valor econômico dos bens e direitos que compõem o ativo das empresas. Catelli e Guerreiro (2001:90-91) apresentam as premissas fundamentais que devem ser seguidas para que a avaliação de ativos mais se aproxime dos conceitos de Lucro Econômico:

- O mercado é o validador do “potencial de serviços” dos diversos ativos.
- Deve ser levado em consideração o valor do dinheiro no tempo.
- A empresa opera de acordo com o postulado da continuidade.
- A empresa, na hipótese da descontinuidade, deve avaliar seus ativos a valores de realização.
- Do ponto de vista econômico, “potencial de serviços”, “serviços futuros”, “benefícios futuros” dizem respeito ao montante de riqueza que o ativo pode gerar para a empresa.
- O potencial de serviço de cada natureza de ativo deve ser analisado à luz da sua função dentro da empresa, na continuidade de suas operações.
- O potencial de serviço do ativo independe da forma como ele é financiado.
- Determinado ativo pode possuir um potencial de serviço diferente, dependendo da empresa que o possui.
- Um ativo cuja função é totalmente dissociada das operações da empresa em sua continuidade normal deve ser avaliado por valor de venda.
- A riqueza de uma empresa aumenta à medida que o mercado reconhece um maior ou menor valor para os bens e serviços que ela possui.
- A riqueza de uma empresa aumenta pela agregação de valor proporcionado por seu processo de transformação de insumos em produtos e serviços.
- O modelo de decisão do proprietário, do ponto de vista racional-econômico, ou seja, independentemente valores sociais ou não econômicos, considera: (1) a continuidade do investimento no empreendimento é preservada, se o montante de riqueza a ser produzido pelo mesmo é superior a seu valor de venda; (2) a continuidade do investimento no empreendimento é preservada, se o montante de riqueza a ser produzido pelo mesmo é superior ao montante de riqueza a ser produzido por outro de tipo de investimento com o mesmo nível de risco.

Os ativos devem ser mensurados de forma que o patrimônio líquido da empresa represente quanto vale a empresa em determinado momento do tempo. Dessa forma, o patrimônio líquido representará para os gestores da empresa o custo de oportunidade, ou seja, o valor atual mínimo pelo qual a empresa, sendo negociada, não alteraria o nível de riqueza de seus proprietários.

Com base nas premissas fundamentais de mensuração de ativos sob o contexto de lucro econômico, Catelli e Guerreiro (2001) também citam alguns princípios básicos que devem ser observados no processo de avaliação de ativos:

- A avaliação deve expressar o valor do bem para a empresa, consoante a validação pelo mercado do seu fluxo de serviços;
- O potencial de serviços do ativo independe da forma como ele é financiado; o ativo possui em determinado momento um único valor, que é o seu valor presente. Para todos os ativos, exceto os fixos, o valor presente do fluxo de benefícios futuros corresponde a seu valor na condição de pagamento à vista;
- Cada espécie de ativo , de acordo com sua natureza e de acordo com a utilidade que proporciona à empresa, está sujeita a um critério próprio de mensuração que expresse seu valor econômico;
- A mensuração do ativo deve estar de acordo com o postulado da continuidade da entidade. Portanto, valores de venda são relevantes somente para determinadas espécies de ativo. Valor de venda para todos os ativos só deve ser usado na decisão de descontinuidade;
- O enfoque da depreciação do ativo altera-se: de alocação de custos para reconhecimento da perda de potencial de serviços futuros;
- O custo corrente de reposição não deve ser o único critério de mensuração aplicável ao ativo;
- Sabendo-se que a riqueza de uma empresa oscila constantemente no tempo, o valor dos ativos também modificam-se continuamente, logo, o lucro deve incorporar os ganhos e perdas decorrentes das valorizações e desvalorizações dos ativos que a empresa possui. Dessa forma, a prática contábil de não reconhecimento de ganhos “não realizados” na determinação do lucro não é relevante;
- O aumento da riqueza origina-se pela adição de valor durante o processo de transformação, portanto, a receita deve ser reconhecida no momento da produção. A esta receita devem ser contrapostos os custos correspondentes para efeito de determinação do lucro;
- Em ambiente econômico inflacionário, a apuração do lucro deve contemplar a correção monetária dos valores expressos em datas diferentes até a data de apuração do lucro;

- Deve ser reconhecido o valor do *goodwill* da empresa.

3.4.2 Passivo

O *Financial Accountant Standard Board* – FASB citado por Hendriksen e Van Breda (1999:410) definiu passivo como “sacrifícios futuros prováveis de benefícios econômicos resultantes de obrigações presentes de uma entidade no sentido de transferir ativos ou serviços para outras entidades no futuro em consequência de transações e eventos passados”.

O valor econômico de um passivo, de acordo com Pereira (apud PONTE, 2001:127), “corresponde ao valor presente do fluxo de sacrifícios futuros, estes avaliados pelos seus respectivos preços de mercado à vista e descontados por uma taxa de probabilidade e fator de juros (custo de oportunidade)”.

3.5 Modelo de Avaliação de Resultados e Desempenho

Pereira citado por Lemos (1996:110):

coloca que o termo avaliação refere-se ao ato ou efeito de se atribuir valor, sendo que valor pode ser entendido num sentido qualitativo (mérito, importância) ou num sentido quantitativo (mensuração). Assim, avaliar reporta-se à idéia de fazer uma apreciação ou estimativa de algo.

Portanto, avaliar um desempenho significa julgá-lo ou atribuir-lhe um conceito diante de expectativas preestabelecidas. Num contexto empresarial, o desempenho pode ser analisado por diversas dimensões. Pode ser objeto de avaliação os resultados de uma atividade sob o aspecto operacional, ou financeiro, ou econômico e até mesmo sobre um conjunto de todos esses aspectos.

O conceito de desempenho relaciona-se estritamente com eficácia e se refere à execução de um ato. As avaliações sempre se dão comparando o executado com o desempenho esperado. Portanto, o conceito de desempenho materializa-se através do processo de gestão. Na fase de planejamento, estabelece-se as expectativas; na execução, implanta-se as ações e, no controle, avalia-se o desempenho comparando o que foi previamente

estabelecido com o resultado das ações implantadas. Logo, o planejamento é pré-requisito essencial para que haja avaliação de desempenho.

Para Figueiredo e Caggiano (1997:257), os objetivos da avaliação de desempenho são os seguintes:

1. Calcular a eficiência com que as responsabilidades assumidas pelos gestores têm sido desempenhadas.
2. Identificar as áreas onde ações corretivas devem ser implementadas.
3. Assegurar que os gestores estão motivados ao cumprimento dos objetivos da organização.
4. Possibilitar uma comparação entre o desempenho dos diferentes setores da organização e descobrir as áreas onde melhorias devem ser objetivadas.

Os critérios de avaliação de desempenho são fixados em termos de metas e objetivos da organização, podendo ser expressos em termos físicos e/ou financeiros. A primeira decisão a ser tomada por quem está implantando um sistema de medição de desempenho é a escolha de um indicador apropriado. Na prática, as empresas em geral sustentam seus sistemas em premissas inadequadas que invalidam os benefícios de uma correta avaliação.

As metas e objetivos empresariais devem estar voltados para o resultado econômico desejado e, por sua vez, este deve ser o critério de avaliação dos tomadores de decisão.

Considerando que nem todos os custos e receitas de uma atividade são diretamente associáveis aos produtos e serviços por ela gerados, como por exemplo, as receitas e despesas financeiras e os custos fixos, a gestão econômica distingue dois conceitos de avaliação: avaliação de resultados e avaliação de desempenho.

Avaliação de resultados, segundo Pereira (2001a:222), “se refere à avaliação das contribuições dos produtos/serviços gerados pelas diversas atividades empresariais aos resultados da empresa”.

Portanto, a avaliação de resultados refere-se à análise da rentabilidade dos produtos e serviços gerados pelas diversas atividades que contribuem com o resultado global da empresa. A análise é realizada sobre a margem de contribuição de cada produto e/ou serviço, ou seja, a receita dos produtos e/ou serviços são confrontadas com os custos variáveis necessários para gerá-lo, desde que os custos sejam perfeitamente identificáveis aos produtos/serviços, sem rateios de custos fixos.

A margem de contribuição obtida deve ser comparada com padrões previamente estabelecidos para que sejam avaliados os níveis de eficiência obtidos.

E avaliação de desempenhos, segundo Peleias citado por Lemos (1996:113), “se refere à gestão econômica de operações específicas e aos custos e contribuições destas operações ao resultado da empresa”.

A base fundamental para avaliação de desempenhos, conforme Pereira (2001a:223) “é a autoridade delegada aos gestores”. O desempenho dos gestores é avaliado de acordo com a autoridade que lhes foi delegada, no sentido de verificar se há convergência entre o seu desempenho e os objetivos da empresa.

Nesse tipo de avaliação, em contraposição à avaliação por resultados, inclui-se os custos fixos diretamente associados às atividades das áreas sob responsabilidade dos gestores, sem rateios entre as mesmas.

A avaliação de desempenho toma como base comparativa os resultados orçados por área de responsabilidade que serão comparados com os resultado obtidos.

As avaliações de resultados e de desempenho são essenciais para a otimização do resultado global da empresa e se sustentam em dois conceitos básicos: a busca da eficiência e da eficácia, e o estabelecimento de parâmetros. A figura 3.4 ilustra os dois tipos de avaliação.

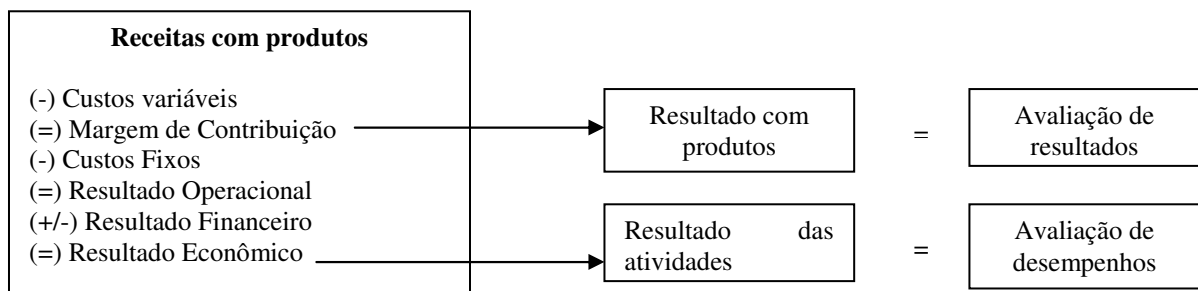


Figura 3.4 – Conceitos de avaliação de desempenhos e avaliação de resultados na gestão econômica

Fonte: Pereira (2001a:224)

Eficiência está relacionada com o modo pelo qual as atividades foram desempenhadas. O nível de eficiência de uma atividade é encontrado quando se compara os recursos consumidos com os recursos que deveriam ter sido consumidos para o volume de produção

alcançado. Portanto, eficiência se relaciona diretamente com avaliação de resultados dos produtos e serviços gerados por cada atividade.

O conceito de eficácia se relaciona com a idéia de determinação de objetivos a serem alcançados. O nível de eficácia atingido pelas áreas através das atividades é determinado pela comparação entre os resultados obtidos e os resultados planejados. O lucro obtido pela empresa é o indicador que reflete a eficácia na gestão empresarial. Desta forma, a avaliação de desempenho analisa a eficácia dos gestores na obtenção do lucro desejado.

O segundo conceito que sustenta as avaliações de resultado e de desempenho é o estabelecimento de parâmetros, pois ao se analisar eficiência e eficácia toma-se como base uma estimativa, que, no caso da eficiência, é o custo padrão e, da eficácia, o orçamento.

3.5.1 Resultado Econômico como medida do desempenho

De acordo com Pereira (2001a:227),

A gestão econômica volta-se à administração dos resultados econômicos da empresa e de suas atividades, de modo a garantir sua capacidade de gerar riqueza. Essa tarefa exige, além da manutenção e elevação da capacidade da empresa de obter resultados positivos, garantindo sua sobrevivência e desenvolvimento, um equilíbrio financeiro e econômico.

O resultado econômico é formado com base nas atividades realizadas na empresa. Os recursos consumidos nas atividades são representados pelos custos e os produtos/serviços gerados pelas receitas. A diferença entre a receita gerada e o custo realizado representa a margem de contribuição da atividade, e subtraindo os custos indiretos incorridos encontra-se o resultado operacional da atividade. Paralelamente a este resultado, cada atividade, ao negociar formas de pagamento e de recebimentos dos recursos obtidos, gera despesas e receitas financeiras que irão compor um resultado financeiro da atividade, que, por sua vez, ao ser somado com o resultado operacional, formará o resultado econômico da atividade.

O somatório do resultado econômico de cada atividade deverá corresponder ao resultado global da empresa em um determinado período. Portanto, a utilização do resultado econômico como medida de desempenho propicia aos gestores da empresa identificar quais atividades agregam valor para a empresa e quais são deficitárias.

3.5.1.1 Responsabilidade pela formação do resultado econômico

A responsabilidade pela formação do resultado econômico é dos gestores responsáveis pelas atividades. E cada gestor possui um campo de atuação denominado área de responsabilidade. A avaliação de desempenho para a gestão econômica estrutura-se sobre o conceito de área de responsabilidade, que requer clara definição das funções e responsabilidades dos gestores, identificação das variáveis controláveis e não controláveis pelo gestor e participação dos gestores no planejamento de suas atividades.

As áreas de responsabilidade são constituídas sob a forma de centros de custos, centros de resultados e centros de investimentos.

Lemos (1996: 115) afirma que “quando uma atividade ou conjunto de atividades são vistas como unidade de acumulação de informações sobre os custos incorridos somente, têm-se um centro de custo”. No entanto, para o modelo de avaliação de desempenho aqui estudado, é fundamental a associação entre custos e receitas geradas por uma atividade, o que possibilita a identificação de seu resultado econômico. Portanto, a identificação de uma área de responsabilidade como um centro de custo torna-se inviável para o conceito de avaliação de desempenho sob a ótica da gestão econômica.

Uma área de responsabilidade tratada como um centro de resultado permite a atribuição ao seu gestor dos custos incorridos e das receitas geradas, sendo portanto responsável pelo resultado das atividades (PONTE, 2001). Como há interdependência entre as atividades operacionais de uma empresa, ou seja, o produto de uma atividade é custo de outra, a segmentação da empresa em centros de resultados requer o estabelecimento de preços para os produtos gerados internamente, para que sejam transferidos de uma unidade para outra, o que é denominado preço de transferência.

Com relação aos centros de investimento, Lemos (1996:117) afirma que sob o seu conceito “são colocadas à disposição das atividades, além dos custos e receitas, também uma parcela do ativo ou do patrimônio da empresa, para que os gestores a utilizem na obtenção do resultado planejado e necessário para a empresa”. A utilização deste conceito para a avaliação de desempenho requer a identificação dos investimentos controláveis por cada gestor, além do controle da receita e despesa de cada segmento, e oferece a vantagem de orientar a atuação

dos gestores para as melhores decisões da empresa em sua totalidade e permitir que seja considerada a evolução da contribuição das atividades ao longo do tempo.

3.5.1.2 Preço de transferência e custo de oportunidade

Conforme afirmam Pereira e Oliveira (2001:391), “podemos visualizar uma empresa como um processo de transformação, que consome recursos e gera produtos e serviços, composto de diversos processos menores, hierarquicamente interligados, que são suas atividades”.

O preço de transferência refere-se ao valor pelo qual os produtos e serviços são transferidos entre as diversas áreas e atividades de uma empresa. O Sistema de Gestão Econômica utiliza um modelo de preço de transferência baseado no custo de oportunidade, pois, conforme afirma Lemos (1996:123), “o preço de transferência deve refletir o valor do benefício possível de ser auferido na melhor alternativa econômica para os bens e serviços transacionados”. E o conceito de custo de oportunidade corresponde à escolha do valor de um recurso em seu melhor uso alternativo.

Como pode ser observado na figura 3.5, a empresa é composta por vários departamentos que, além de consumir recursos produzidos fora da empresa, também consome produtos e serviços desenvolvidos por outros departamentos da própria empresa, criando uma relação de cliente/fornecedor no ambiente interno.

O resultado de uma decisão decorre do confronto entre o benefício gerado pela alternativa escolhida e o benefício que seria obtido pela escolha da melhor alternativa abandonada.

Pereira e Oliveira (2001:390-391) citam alguns pontos implícitos no conceito de custo de oportunidade:

- O custo de oportunidade de um fator representa, economicamente, seu verdadeiro valor;
- O problema da decisão consiste na escolha de uma entre duas ou mais alternativas viáveis de uso dos recursos;
- Usos alternativos dos mesmos recursos podem propiciar diferentes resultados; e
- O que é sacrificado quando da opção por uma alternativa é a possibilidade de obtenção de melhores resultados em outras oportunidades.

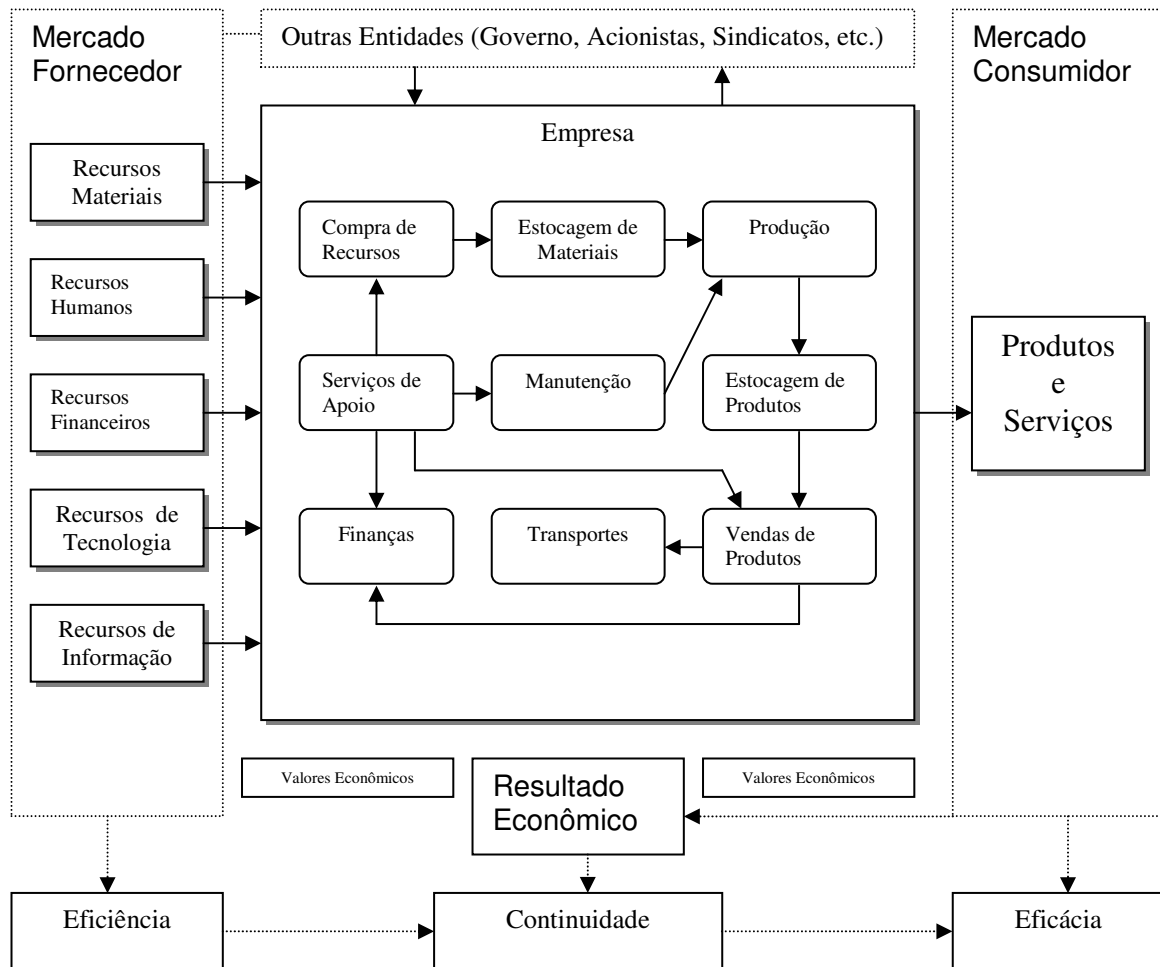


Figura 3.5 – As Atividades Empresariais

Fonte: Pereira e Oliveira (2001:391).

A alternativa escolhida sob o conceito do custo de oportunidade permite avaliar também se a empresa deve produzir o produto ou serviço internamente ou se a melhor opção seria adquiri-lo no mercado.

Como exemplo pode-se citar uma fazenda de criação de camarão em cativeiro que produz a ração consumida pelos animais, no momento da transferência da ração do setor de produção para o setor de engorda, haverá uma receita para a unidade transferidora (produtora de ração) e um custo para a unidade receptora (engorda), este valor será identificado através do custo de oportunidade, que será representado pelo valor da ração que o setor de engorda pagaria para adquirir um produto com a mesma qualidade da ração produzida na fazenda. Supondo que o custo de oportunidade encontrado foi de R\$8,00/Kg, se o setor de produção de ração estiver incorrendo em um custo superior a R\$8,00 para produzir a ração, significa que a empresa poderia obter um resultado econômico melhor se comprasse a ração de terceiros.

Portanto, o custo de oportunidade possibilita avaliar o desempenho de cada departamento da empresa, utilizando parâmetros comparativos do mercado, o que viabiliza uma avaliação mais justa, por não transferir eficiências e ineficiências entre os departamentos.

4 RESULTADOS DA PESQUISA DE CAMPO

Neste capítulo são relatados os resultados obtidos na pesquisa de campo, realizados segundo a metodologia explicitada na introdução do trabalho.

A pesquisa de campo aplicada às grandes empresas de carcinicultura do Estado do Ceará objetivou principalmente:

- Conhecer a macro-estrutura organizacional das empresas de carcinicultura;
- Identificar as principais atividades do ciclo produtivo destas empresas;
- Caracterizar o modelo de apuração de resultado utilizado pelas empresas.

4.1 Caracterização das empresas entrevistadas

As empresas entrevistadas foram identificadas pelas letras A, B, C, D e E, dado o caráter sigiloso das informações apresentadas.

Empresa “A”

A empresa “A” atua na área de carcinicultura há três anos e possui 80 funcionários. A estrutura organizacional da empresa é típica das empresas do setor que adotam um modelo centralizado, sendo todo o processo físico e operacional de responsabilidade de um diretor geral, que também é sócio da empresa.

O ciclo produtivo da empresa “A” inicia-se com a atividade de engorda que passa por duas fases, a primeira no berçário e a segunda nos viveiro de engoda. A empresa também executa a atividade de beneficiamento e vende dois produtos: o camarão com cabeça e o camarão sem cabeça.

Empresa “B”

A empresa “B” atua no setor de carcinicultura há cinco anos e possui 180 funcionários. Assim como a empresa “A”, a empresa “B” adota uma estrutura organizacional centralizada.

O ciclo produtivo da empresa “B” também se inicia na atividade de engorda, com as pós-larvas sendo povoadas inicialmente nos berçários e transferidas para os viveiros de engorda, após o período de aclimação. A empresa também realiza a atividade de beneficiamento e vende os mesmos produtos que a empresa “A”: camarão com cabeça e camarão sem cabeça.

Empresa “C”

Na empresa “C”, também se observa uma estrutura organizacional centralizada, semelhante às das empresa “A” e “B”.

O ciclo produtivo da empresa “C” é composto apenas pela atividade de engorda, que também se divide em duas etapas (berçários e viveiros de engorda). O produto final desta empresa é o camarão *in natura*, que logo após a despesca é vendido para empresas de beneficiamento.

Empresa “D”

A empresa “D” desenvolve a atividade de carcinicultura há nove anos e possui 2.200 funcionários. Apesar de ser uma empresa de maior porte também adota uma estrutura organizacional centralizadora.

No entanto, seu ciclo produtivo é completo, inicia-se com a atividade de larvicultura que produz pós-larvas tanto para vender no mercado quanto para transferir para o setor de engorda. A atividade de engorda também engloba as ases de berçários e viveiros, e o camarão *in natura* é transferido para o beneficiamento, para depois ser vendido a terceiros.

Empresa “E”

A empresa “E” utiliza também um modelo centralizado, no entanto, seu ciclo produtivo diferencia-se das demais por executar apenas a atividade de engorda, a atividade de beneficiamento é executada por uma empresa terceirizada.

4.2 Tabulação das atividades envolvidas no ciclo produtivo das empresas pesquisadas.

As atividades envolvidas no ciclo produtivo das empresas pesquisadas podem ser observadas no quadro 4.1.

Atividades	Empresa A	Empresa B	Empresa C	Empresa D	Empresa E
Administrativa	X	X	X	X	X
Larvicultura				X	
Berçário	X	X	X	X	X
Viveiros de Engorda	X	X	X	X	X
Beneficiamento	X	X		X	
Vendas	X	X	X	X	X

Quadro 4.1 – Principais atividades do ciclo produtivo das empresas de carnicultura pesquisadas.
Fonte: Pesquisa de campo realizada no período de out/04 a jan/05.

Como pode ser observado no quadro 4.1, as principais atividades realizadas nas empresas entrevistadas são: administrativa, berçários, viveiros de engorda, beneficiamento e vendas.

4.3 Quanto ao processo de planejamento e orçamento

Todas as empresas pesquisadas afirmaram que realizam, todo final de ano, um planejamento para o exercício seguinte, que é revisto sistematicamente em função das mudanças ocorridas no mercado. A periodicidade do processo de planejamento é anual nas cinco empresas e não conta com a participação dos gerentes da empresa, é sempre elaborado pela direção geral.

O processo de planejamento e orçamento é realizado em função dos últimos resultados alcançados e das perspectivas de expansão das empresas. Também são definidos os objetivos e metas operacionais a serem atingidos no exercício seguinte.

4.4 Quanto à avaliação de desempenho dos gerentes

Com relação a avaliação de desempenho dos gerentes, as empresas “B”, “D” e “E” afirmaram que possuem um sistema de avaliação.

Nestas empresas a avaliação de desempenho é realizada em apenas dois setores: viveiros de engorda e beneficiamento. Nos viveiros de engorda, o principal indicador utilizado para avaliar o desempenho dos gerentes é o fator de conversão alimentar que compara a quantidade de ração consumida com o ganho de biomassa dos camarões, algumas empresas também avaliam o custo de cada viveiro, sempre utilizando o custeio por absorção para encontrar este custo. E, no setor de beneficiamento, a avaliação dos gerentes é sempre realizada através da comparação entre o valor das vendas e o custo de produção. A periodicidade da avaliação é mensal.

4.5 Quanto à caracterização do modelo de apuração de resultados

O modelo de apuração de resultado utilizado pelas empresas de carcinicultura não evidencia a formação do resultado numa visão de atividade e área de responsabilidade. O resultado apurado é o da empresa, apenas os custos são apurados por departamento. E para encontrar estes custos por departamento são utilizados critérios de rateio. São rateadas despesas com energia, com mão-de-obra, com água, com telefone, entre outras.

Critérios de mensuração das receitas, despesas e custos	Empresa A	Empresa B	Empresa C	Empresa D	Empresa E
Princípios Fundamentais de Contabilidade	X	X	X	X	X
Custeio ABC					
Custeio Variável			X		X
Custeio por Absorção	X	X		X	
Regime de Caixa					

Quadro 4.3 – Critérios de mensuração utilizado nas empresas pesquisadas.

Fonte: Pesquisa de campo realizada no período de out/04 a jan/05.

De forma genérica, o quadro 4.4 representa o modelo de apuração de resultados atualmente adotado nas empresas visitadas.

	Jan	Fev	...	Dez	Acumulado
Receitas Operacionais					
Vendas no Mercado Interno					
Vendas no Mercado Externo					
(-) Deduções da Receita					
ICMS s/ Venda					
PIS					
COFINS					
Devoluções					
(+) Outras Receitas Operacionais					
Juros Ativos					
Descontos Obtidos					
Renda de Aplicações					
Variação Cambial Ativa					
(+) Receitas Não Operacionais					
(-) Custos de Produção					
Materiais Aplicado					
Pós-Larva de Camarão					
Ração Animal					
Produtos Químicos					
Mão-de-obra Direta					
Salários					
Férias					
INSS					
FGTS					
13.º Salário					
Indenizações Trabalhistas					
Alimentação					
Gastos Gerais de Fabricação					
Energia Elétrica					
Telefone					
Serviços Prestados PJ					
Combustíveis e Lubrificantes					
Fretes e Carretos					
Fardamentos e EPIs					
Despesa de Camarões					
Despesas c/ Gelo					
Conservação de Viveiros					
Beneficiamento Camarão p/ Terceiros					
Outros Gastos					
(=) Lucro Bruto					
(-) Despesas Operacionais					
(-) Variação Cambial Passiva					
(=) Lucro Operacional					
(-) Despesas Administrativas					
(-) Despesas Tributárias					
(-) Despesas Financeiras					
(-) Despesas c/ Vendas					
(=) Lucro Líquido					

Quadro 4.4 – Modelo genérico de apuração de resultado das empresas de carcinicultura
Fonte: Pesquisa de campo realizada no período de out/04 a jan/05.

O relatório com o resultado da empresa é elaborado mensalmente e encaminhado aos diretores, para que sejam avaliados os resultados alcançados. Em função dos resultados apresentados, são tomadas decisões no sentido de melhorar o desempenho da empresa.

As empresas não possuem relatórios gerenciais, são as informações da contabilidade financeira que dão suporte ao processo de tomada de decisão.

Para apurar o custo dos produtos vendidos, as empresas utilizam critérios de rateio previamente estabelecidos, o que dificulta a avaliação de desempenho de cada área de responsabilidade, pois os rateios permitem a transferência de eficiência e/ou ineficiências de uma atividade para outra, devido à subjetividade que os permeiam.

Os critérios de rateio utilizados variam de empresa para empresa, algumas utilizam o consumo de ração, outras a quantidade de animais povoados no viveiro, outras o peso médio do camarão apurado através da biometria.

4.6 Crítica às informações geradas pelo modelo atualmente adotado pelas empresas de carcinicultura

O modelo de apuração de resultado atualmente utilizado pelas empresas de carcinicultura considera que o lucro só ocorre no momento da venda, por estarem condicionados ao modelo contábil societário, e, por isso, deixam de mensurar o resultado incorrido em momentos importantes do ciclo produtivo destas empresas, como por exemplo, o ganho de biomassa dos camarões enquanto estes permanecem estocados nos viveiros de engorda.

Como evidenciar a contribuição de cada atividade realizada, se o modelo de apuração só considera que houve ganho (lucro) no momento da venda?

Para caracterizar melhor a inconsistência proporcionada pelo modelo atualmente adotado, suponha que uma empresa de carcinicultura possua uma área de compras que centralize todas as negociações com fornecedores, e um viveiro de engorda onde o camarão será estocado até atingir o peso ideal para ser vendido no mercado. Em 15/01/2004 a área de compras adquiriu ração e pós-larvas, estas foram imediatamente depositadas nos viveiros e a ração também foi transferida para um depósito de responsabilidade do gerente dos viveiros

para que fosse consumida de acordo com a necessidade dos camarões estocados. A tabela 4.1 apresenta as quantidades compradas e os preços de compra e de mercado.

Tabela 4.1 - Quantidade e preços dos produtos

Produto	Quantidade Comprada	Preço de Compra R\$	Menor Preço no Mercado à Vista no Momento da Compra R\$
Pós-larvas	450.000 unidades	4.500,00	5.500,00
Ração	6.000 Kg	12.000,00	10.800,00

Fonte: Elaborado pela autora.

As despesas incorridas entre a data de aquisição, 15/01/2004, e a data da venda, 30/04/2004, foram as discriminadas na tabela 4.2.

Tabela 4.2 – Despesas incorridas.

Área de Responsabilidade	Salários R\$	Energia R\$	Despesa R\$
Compras	800,00	70,00	-
Viveiros de Engorda	2.000,00	600,00	1.000,00

Fonte: Elaborado pela autora.

Considerando-se as informações apresentadas, o resultado da empresa é mensurado apenas no momento da venda, conforme o modelo atualmente utilizado pelas empresas pesquisadas. O camarão foi despescado no dia 15/04/2004 e foi vendido logo após a despesa. Foram despescados 4.000 Kg de camarão e foram vendidos por R\$30.000,00. O resultado apurado pode ser observado na tabela 4.3.

Tabela 4.3 – Demonstração do Resultado segundo o modelo atualmente utilizado pelas empresas de carcinicultura

Apuração do Resultado	R\$
Receita de Vendas	30.000,00
(-) Custo da Mercadoria Vendida	(16.500,00)
Ração Consumida	(12.000,00)
Pós-larvas	(4.500,00)
(-) Salários	(2.800,00)
(-) Energia	(670,00)
(-) Telefone	(1.000,00)
Margem de Contribuição	9.030,00

Fonte: Elaborado pela autora.

Analisando as informações evidenciadas, percebe-se que a empresa apresentou um bom resultado, mas é impossível identificar a contribuição específica do setor de compras e do setor de engorda para este resultado, o que impede a avaliação do desempenho de cada área. Além disso, caso fosse necessário avaliar a margem de contribuição da empresa no

segundo mês de engorda, ou seja, em 15/03/2004, a empresa apresentaria um resultado negativo, pois o modelo atual apenas considera que há receita no momento da venda, não considera, portanto, o ganho de biomassa do animal durante os dois meses de engorda.

Segregando os resultados das duas áreas de responsabilidade (compras e viveiros de engorda), pode-se perceber que ao comprar pós-larvas por R\$4.500,00 quando o seu valor de mercado era R\$5.500,00, a área de compras alavancou o resultado da empresa em R\$1.000,00. No entanto quando o setor de compras adquiriu ração por R\$12.000,00, sendo o valor de mercado R\$10.000,00, o setor incorreu em uma perda de R\$1.200,00.

Portanto, atribuindo ao setor de compras os resultados da transação de compras e ao setor de engorda os resultados da área de engorda, a demonstração do resultado em 30/04/2004 tomaria outra configuração, conforme tabela 4.4.

A receita do setor de compras é representada pelo valor de mercado do produto adquirido, e o custo o valor que foi efetivamente pago. O que é receita para o setor de compras será transferido como custo para o setor de engorda, utilizando como preço de transferência o conceito de custo de oportunidade tratado no capítulo 3.

Não houve alteração no resultado da empresa, mas a composição diverge da apresentada na tabela 4.3, permitindo visualizar a contribuição que cada área está ofertando para o resultado geral da empresa. A demonstração de resultado utilizada atualmente pelas empresas de carcinicultura apresenta um resultado positivo, mas oculta as ineficiências do setor de compra, não permite ao gestor identificar que o resultado da empresa poderia ser ainda melhor caso o setor de compra atuasse de forma mais efetiva no mercado, pois haveria a possibilidade de comprar insumos por um preço menor, reduzindo significativamente o custo. Já a demonstração apresentada na tabela 4.4 demonstra claramente esta ineficiência e apresenta também a real contribuição do setor de engorda.

O exemplo apresentado mostra que o modelo atualmente adotado pelas empresas de carcinicultura gera informações incompletas e que pouco contribuem para o processo de tomada de decisão e para a avaliação de desempenho das áreas envolvidas no processo produtivo da empresa, podendo levar a análises equivocados sobre o desempenho das áreas e da empresa como um todo.

Tabela 4.4 – Demonstração de resultado segundo as contribuições de cada área.

Demonstração do Resultado	
Área de Compras	R\$
Receita na aquisição de pós-larvas	5.500,00
Receita na aquisição de ração	10.800,00
(-) Custo na aquisição de pós-larvas	(4.500,00)
(-) Custo na aquisição de ração	(12.000,00)
(-) Despesas incorridas	(870,00)
(=) Margem de Contribuição	(1.070,00)
Área de Engorda	R\$
Receita de Vendas	30.000,00
(-) Custo pós-larvas	(5.500,00)
(-) Custo ração	(10.800,00)
(-) Despesas incorridas	(3.600,00)
(=) Margem de Contribuição	10.100,00
Resultado da Empresa	9.030,00

Fonte: Elaborado pela autora

A pesquisa de campo forneceu elementos específicos sobre a realidade das empresas de carcinicultura do Estado do Ceará. Estas informações subsidiam a caracterização de uma empresa de carcinicultura padrão, que servirá de referencial para a definição de um modelo de apuração de resultado que será apresentado no próximo capítulo.

A análise dos modelos atualmente utilizados por estas empresas reforça a necessidade de formulação de um modelo capaz de gerar informações fidedignas e oportunas que contribuam para o processo decisório das empresas de carcinicultura.

5 MODELO DE APURAÇÃO DE RESULTADO DAS EMPRESAS DE CARCINICULTURA

O modelo de apuração de resultado apresentado desenvolve-se a partir das atividades que envolvem o processo físico-operacional das empresas de carcinicultura estudadas e tem como referencial os conceitos de Gestão Econômica apresentados no capítulo 3.

O desenvolvimento do modelo proposto compreende as seguintes etapas:

- a. Identificação das principais atividades do ciclo produtivo das empresas de carcinicultura;
- b. Identificação das principais transações realizadas nas atividades do ciclo produtivo das empresas de carcinicultura;
- c. Identificação das variáveis relevantes envolvidas nessas transações;
- d. Identificação dos impactos físicos, financeiros, econômicos e patrimoniais gerados por estas transações;
- e. Definição de critérios para mesurar os impactos econômicos das transações;
- f. Mapeamento de um modelo de acumulação de resultados que relacione as transações às atividades e áreas de responsabilidade.

A apuração do resultado será construída a partir de situações hipotéticas, que refletirão as principais transações efetuadas no ciclo produtivo das empresas de carcinicultura, buscando sempre refletir o ambiente físico-operacional característico das empresas deste setor.

Vale destacar que as transações simuladas neste capítulo serão abordadas sempre na condição à vista, e em um ambiente econômico estável, com inflação zero e sem variação de taxas de juros, visando a enfatizar os resultados gerados pelas transações específicas das empresas de carcinicultura.

5.1 Caracterização de uma empresa padrão denominada Camarão Tropical Ltda.

Com base no estudo de caso realizado, definiu-se uma empresa padrão denominada Camarão Tropical Ltda, cujo ciclo produtivo compreende as atividades de: larvicultura, berçários, viveiros de engorda e beneficiamento. Considerar-se-á que cada departamento da área de produção será responsável pelas transações de compra e venda relacionadas com sua atividade.

As missões e principais atribuições das áreas são apresentadas a seguir.

Área de Larvicultura

Missão: produzir larvas de camarão com qualidade para fornecer aos berçários da própria empresa, bem como às empresas de carcinicultura que trabalham apenas com o setor de engorda.

A área de larvicultura é responsável pela maturação e reprodução dos camarões em laboratórios. Todas as compras necessárias para o desenvolvimento da atividade de larvicultura são realizadas pelo próprio setor. O produto desta área é a pós-larva que será transferida para o berçário ou para a área de vendas.

Área de Engorda

Missão: Viabilizar a engorda dos camarões no menor intervalo de tempo possível e em condições que garantam a qualidade do animal até o momento da transferência para a área de beneficiamento.

Para realizar sua missão, a área de engorda decide sobre a quantidade de ração que deve ser fornecida para os animais diariamente, acompanha a qualidade da água e realiza biometrias para identificar a saúde dos animais e o ganho de peso deles. Também é de responsabilidade do setor de engorda a aquisição de ração de insumos para controle do solo dos viveiros.

A fase de engorda é dividida em duas etapas: os berçários, onde é realizada a aclimação dos animais para que eles se adaptem ao novo ambiente, as pós-larvas permanecem nos berçários por aproximadamente quatro semanas ou até que atinjam um peso

entre 0,8-1,0g, depois são transferidos para os viveiros de engorda onde permanecerão por cerca de dois meses até atingirem o peso ideal para a despesca, cerca de 10g.

A área de engorda também realiza a despesca através da qual os camarões são retirados dos viveiros e transferidos para o setor de beneficiamento.

Área de Beneficiamento

Missão: Preparar o camarão para a venda no mercado interno e externo, buscando manter a qualidade dos produtos e atender as exigências dos consumidores.

A área de beneficiamento é responsável pela inspeção, seleção e classificação dos animais. A classificação é realizada de acordo com as exigências do mercado consumidor para onde será destinado o produto. Após a classificação, o camarão é embalado e está pronto para a venda.

A empresa Camarão Tropical Ltda. apresenta no dia 31/12/2002 um patrimônio líquido de R\$1.300.000,00, que reflete os impactos econômicos de todas as transações até então realizadas. Nesta data a expectativa é de que o mercado continue sem inflação e com uma taxa de captação de 3% a.m e de aplicação de 2% a.m..

Tabela 5.1 – Balanço Patrimonial da empresa Camarão Tropical Ltda em 31/12/2002

ATIVO	R\$	PASSIVO	R\$
Banco	200.000,00		
Imobilizado Beneficiamento	600.000,00		
Imobilizado Engorda	200.000,00		
Imobilizado Larvicultura	300.000,00	Patrimônio Líquido	1.300.000,00
Total	1.300.000,00	Total	1.300.000,00

Fonte: Elaborado pela autora.

Os valores apresentados no Balanço Patrimonial da Empresa Camarão Tropical Ltda estão mensurados em conformidade com a expectativa de resultados que se espera obter com os ativos, resultados estes que estão ajustados a valor presente com a taxa de captação de 3% a.m. e, no caso do Patrimônio Líquido, a mensuração foi realizada com base no fluxo de desembolsos futuros, também ajustado a valor presente, sendo que os passivos são ajustados pela taxa de aplicação de 2% a.m..

Compõem o Imobilizado da empresa os bens destinados à manutenção das atividades de beneficiamento (máquinas para limpeza e classificação dos camarões, congeladores, entre outros), engorda (aeradores, equipamentos para acompanhamento da qualidade da água e do

solo, motores elétricos e a diesel, veículos e imóveis) e larvicultura (tanques de larvicultura, geladeiras, estufas, entre outros).

Com relação a mensuração² de bens do Ativo Imobilizado, este trabalho apresenta apenas as alterações ocorridas por ocasião das transações tempo-conjunturais, não abordando, portanto, a depreciação destes bens.

O item 5.2 apresenta transações hipotéticas na empresa padrão e demonstra a acumulação dos resultados de cada transação com base no modelo proposto. Posteriormente serão comparados os resultados encontrados através do modelo proposto e o resultado mensurado pelo modelo tradicional, atualmente utilizado pelas empresas de carcinicultura.

5.2 Apuração de resultado das principais transações do ciclo produtivo das empresas de carcinicultura

O modelo de apuração proposto será apresentado em quinze situações hipotéticas que caracterizam as principais transações das empresas de carcinicultura, envolvendo as atividades de larvicultura, engorda e beneficiamento.

Situação Hipotética 1

No dia 05/01/2003 o laboratório da empresa Camarão Tropical Ltda. adquiriu 50 unidades de matrizes reprodutoras. O preço de mercado à vista é R\$50,00 por unidade, mas dada a sua capacidade de negociação, a empresa conseguiu adquiri-los por R\$45,00.

Nesta transação, identifica-se a ocorrência de uma transação de compra e venda à vista de matrizes reprodutoras, observando-se uma troca de recursos financeiros por reprodutores.

A tabela 5.2 demonstra que houve uma variação de R\$250,00 decorrentes da aquisição de matrizes reprodutoras por um valor menor que o seu valor de mercado. A mensuração deste resultado só é possível porque o modelo proposto utiliza o conceito de custo de oportunidade que considera que o patrimônio de uma entidade deve ser mensurado pelo menor preço de mercado pelo qual o produto pode ser adquirido, conforme foi tratado no capítulo 3.

² Sobre a mensuração de bens do Ativo Imobilizado sob a ótica da Gestão Econômica consultar: Reis (1997)

Tabela 5.2 – Transação compra à vista de matrizes reprodutoras em 05/01/2003

Impactos Físicos				
Recursos Obtidos	Quantidade	Data	Preço de Mercado	Preço de Compra
Matrizes Reprodutoras	50	05/01/03	R\$ 50,00	R\$ 45,00
Recursos Sacrificados		Valor		
Dinheiro	R\$ 2.250,00			
Impactos Financeiros			R\$	
Desembolsos				
No dia 05/01/2003				2.250,00
Impactos Econômicos			R\$	
Receitas				2.500,00
Receita Operacional de Compra				2.500,00
Custos				2.250,00
Custo Operacional de Compra				2.250,00
Margem de Contribuição				250,00
Impactos Patrimoniais			R\$	
Ativos				250,00
Caixa				(2.250,00)
Imobilizado - Matrizes Reprodutoras				2.500,00
Exigibilidades				-
Patrimônio Líquido				250,00
Resultado				250,00

Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme afirma Ponte (2001:166), “As variações observadas resultam da mensuração do impacto econômico-operacional da transação, que resulta da diferença entre o valor econômico das mercadorias (recursos obtidos) e o montante transferido ao fornecedor (recursos sacrificados)”.

Situação Hipotética 2

No dia 20/01/2003 ocorre a desova que dá origem a aproximadamente 600.000 larvas. O preço de mercado das larvas, em seu estágio inicial (náuplio), é de R\$4.000,00.

A ocorrência da desova agregou valor econômico para o setor de laboratório da empresa, que agora detém um estoque de larvas que, depois de decorrido o tempo necessário para maturação, será vendido para outras empresas ou transferido para o próprio departamento de engorda da Camarões Tropical.

Tabela 5.3 – Impactos Físicos, Econômicos e Patrimoniais da Desova.

Impactos Físicos				
Recursos Obtidos	Quantidade	Data	Preço de Mercado	Preço de Compra
Larvas	600.000	20/01/03	R\$ 4.000,00	R\$ -
Recursos Sacrificados		Valor		
Dinheiro	R\$ -			
Impactos Econômicos				R\$
Receitas				4.000,00
Receita Operacional de Desova				4.000,00
Custos				-
Custo Operacional de Desova				-
Margem de Contribuição				4.000,00
Impactos Patrimoniais				R\$
Ativos				4.000,00
Caixa				-
Estoque de Larvas				4.000,00
Exigibilidades				-
Patrimônio Líquido				4.000,00
Resultado				4.000,00

Fonte: Elaborado pela autora.

A desova proporcionou à empresa Camarão Tropical Ltda um resultado sem que houvesse desembolso financeiro direto, é um resultado que será agregado a empresa como fruto do esforço da área de larvicultura para produzir larvas para abastecer internamente seus próprios viveiros de engorda e para vender para outras empresas de cultivo de camarão que não possuem laboratório próprio.

Situação Hipotética 3

No dia 22/01 foram comprados 200 Kg de ração à vista, a R\$ 2,00 o Kg, sendo que o preço de mercado à vista é R\$ 2,15 /Kg.

A variação positiva no patrimônio decorrente desta transação, conforme pode ser observado na tabela 5.4, foi proporcionada pela aquisição de ração por um preço menor que o valor de mercado, dada a capacidade de negociação da empresa. Mais uma vez foi utilizado o conceito de custo de oportunidade que possibilitou a mensuração da diferença entre o valor econômico da mercadoria (ração) e o montante transferido ao fornecedor.

Tabela 5.4 – Impactos da compra de ração no dia 22/01/2003.

Impactos Físicos				
Recursos Obtidos	Quantidade	Data	Preço de Mercado	Preço de Compra
Ração	200	22/01/03	R\$ 2,15	R\$ 2,00
Recursos Sacrificados	Valor			
Dinheiro	R\$ 400,00			
Impactos Financeiros	R\$			
Desembolsos				
No dia 22/01/2003				400,00
Impactos Econômicos	R\$			
Receitas				430,00
Receita Operacional de Compra				430,00
Custos				400,00
Custo Operacional de Compra				400,00
Margem de Contribuição				30,00
Impactos Patrimoniais	R\$			
Ativos				30,00
Caixa				(400,00)
Estoque de Ração				430,00
Exigibilidades				-
Patrimônio Líquido				30,00
Resultado				30,00

Fonte: Elaborado pela autora.

Situação Hipotética 4

No dia 31/01/2003, foram vendidas 300.000 pós-larvas à vista, por R\$4.500,00 (preço de mercado). No período entre o dia 22/01 e o dia 31/1, foram consumidos 80 Kg de ração por estas pós-larvas.

Na situação relatada, identifica-se a ocorrência da transação venda de pós-larvas à vista, que se refere à transferência dos produtos para os clientes, observando uma troca de pós-larvas por recursos financeiros. E também se verifica o consumo de ração, que fará parte do custo das pós-larvas vendidas como pode ser observado na tabela 5.5.

As transações apresentadas proporcionaram a elevação do patrimônio da empresa em R\$ 2.328,00, que resulta da diferença entre o montante recebido dos clientes (recursos obtidos) e o valor econômico dos recursos consumidos (ração e larvas).

Tabela 5.5 - Impactos das transação de venda de pós-larvas e de consumo de ração.

Impactos Físicos				
Recursos Obtidos		Quantidade	Data	Preço de Venda
Dinheiro - Venda de Pós-larvas		300.000	31/01/03	R\$ 4.500,00
Recursos Sacrificados		Valor		
Ração	80kg	R\$ 2,15/Kg	R\$ 172,00	
Larvas			R\$ 2.000,00	
Impactos Financeiros				R\$
Recebimento				
No dia 05/02/2003				4.500,00
Impactos Econômicos				R\$
Receitas				4.500,00
Receita Operacional de Venda				4.500,00
Custos				2.172,00
Custo Consumo Ração				172,00
Baixa Estoque de Larvas				2.000,00
Margem de Contribuição				2.328,00
Impactos Patrimoniais				R\$
Ativos				2.328,00
Caixa				4.500,00
Baixa Estoque de Ração				(172,00)
Baixa Estoque de Larvas				(2.000,00)
Exigibilidades				-
Patrimônio Líquido				2.328,00
Resultado				2.328,00

Fonte: Elaborado pela autora.

Situação Hipotética 5

A simples passagem de tempo gera impactos financeiros e patrimoniais. De acordo com Catelli e Guerreiro (2002:98), esses impactos são chamados tempo-conjunturais. O efeito tempo-conjuntural altera o patrimônio à medida que atualiza o valor de seus componentes. No dia 31/01/2003 a empresa Camarão Tropical Ltda verificou que as taxas de inflação, captação e aplicação permaneceram dentro do previsto e providenciou o ajuste a valor presente do seu patrimônio que no dia 31/12/2002 era composto por banco, imobilizado e patrimônio líquido.

Os resultados gerados por esta transação tempo-conjuntural serão atribuídos ao setor produtivo que faz uso do patrimônio avaliado.

A tabela 5.6 apresenta as alterações nos valores econômicos dos ativos e passivos da empresa Camarão Tropical Ltda. A variação encontrada com a atualização do valor presente do patrimônio deverá ser contabilizada como juros diferidos nos casos dos bens do imobilizado e como remuneração do capital próprio, quando se tratar da variação decorrente do transcurso do tempo nas contas do patrimônio líquido.

A taxa utilizada para os bens do ativo é a taxa de captação, 3% a.m.. E a taxa aplicada para o registro da remuneração do capital próprio é a taxa de aplicação, 2% a.m., que

representa o custo de oportunidade desse investimento para os sócios. A remuneração do capital próprio não deve ser confundida com o lucro, portanto, devem ser apresentados em contas separadas no Balanço.

Tabela 5.6 – Impactos das transações tempo-conjunturais em 31/01/2003

Impactos Físicos			
Recursos Obtidos	Valor	Taxa	Período
Imobilizado Beneficiamento	R\$ 600.000,00	3% a.m.	31/12 - 31/01
Imobilizado Engorda	R\$ 200.000,00	3% a.m.	31/12 - 31/01
Imobilizado Larvicultura	R\$ 300.000,00	3% a.m.	31/12 - 31/01
Recursos Sacrificados	Valor	Taxa	Período
Patrimônio Líquido	R\$ 1.300.000,00	2% a.m.	31/12 - 31/01
Impactos Financeiros	R\$		
Impactos Econômicos	R\$		
Receitas	33.000,00		
Receita Imobilizado Beneficiamento	18.000,00		
Receita Imobilizado Engorda	6.000,00		
Receita Imobilizado Larvicultura	9.000,00		
Custos	26.000,00		
Remuneração do Capital Próprio	26.000,00		
Margem de Contribuição	7.000,00		
Impactos Patrimoniais	R\$		
Ativos	33.000,00		
Imobilizado Beneficiamento	18.000,00		
Juros Diferidos	6.000,00		
Imobilizado Engorda	9.000,00		
Juros Diferidos	9.000,00		
Imobilizado Larvicultura	33.000,00		
Juros Diferidos	26.000,00		
Exigibilidades	33.000,00		
Patrimônio Líquido	33.000,00		
Remuneração do Capital Próprio	26.000,00		
Resultado	7.000,00		

Fonte: Elaborado pela autora.

Situação Hipotética 6

No dia 06 de fevereiro, as 300.000 pós-larvas restantes foram transferidas para o viveiro de engorda por R\$ 4.500,00. Estas pós-larvas consumiram 85 Kg de ração entre os dias 22/01 e 06/02. O serviço de transporte é executado por veículos do próprio laboratório, mas o menor preço desse serviço no mercado é R\$150,00.

O preço de transferência utilizado nestas transações baseiam-se no conceito de custo de oportunidade, pois parte da premissa de que o valor dos produtos e serviços transacionados entre as unidades deve refletir o valor do benefício possível de ser auferido na melhor alternativa econômica de obtenção dos bens e serviços demandados. (PEREIRA; OLIVEIRA, 2001:395).

Nesta transação, o custo de oportunidade dos insumos transferidos corresponde ao preço de R\$ 4.500,00, e representa:

- uma receita para o laboratório, que está transferindo as pós-larvas; e
- um custo para os viveiros de engorda, que está recebendo as pós-larvas.

É preciso considerar que para o conceito de custo de oportunidade ser válido, é necessário que existam alternativas diferentes para obtenção dos recursos e que estas alternativas estejam ao alcance dos gestores, dentro de seus limites de autoridade e responsabilidade (PEREIRA e OLIVEIRA, 2001:397).

Tabela 5.7 – Impactos das transações de transferência de pós-larvas para o viveiro de engorda e de consumo de ração

Impactos Físicos - Laboratório				
Recursos Obtidos		Quantidade	Data	Preço de Venda
Recursos Sacrificados		Valor		
Ração	85	R\$ 2,15/Kg	R\$ 182,75	
Larvas			R\$ 2.000,00	
Impactos Físicos - Viveiros de Engorda				
Recursos Obtidos		Quantidade	Data	Preço de Transferência
Pós-Larvas		300.000	06/02/03	R\$ 4.500,00
Recursos Sacrificados		Valor		
		R\$ -		
Impactos Econômicos - Laboratório				R\$
Receitas				4.650,00
Receita Operacional de Venda				4.500,00
Receita de Prestação de Serv. Transporte				150,00
Custos				2.182,75
Custo Consumo Ração				182,75
Baixa Estoque de Larvas				2.000,00
Margem de Contribuição				2.467,25
Impactos Econômicos - Viveiros de Engorda				R\$
Receitas				4.650,00
Receita Operacional de Compra de pós-larva				4.650,00
Custos				4.650,00
Custo da Compra de pós-larvas				4.500,00
Custo do Serviço de Transportes				150,00
Margem de Contribuição				-
Impactos Patrimoniais				R\$
Ativos				2.467,25
Caixa				
Estoque de Pós-Larvas nos Viveiros de Engorda				4.650,00
Baixa Estoque de Ração				(182,75)
Baixa Estoque de Larvas				(2.000,00)
Exigibilidades				-
Patrimônio Líquido				2.467,25
Resultado				2.467,25

Fonte: Elaborado pela autora.

O resultado econômico positivo destas transações foi gerado pela área de larvicultura. O resultado origina-se do confronto entre os recursos obtidos pela transferência das pós-larvas e os recursos consumidos para que esta transação fosse viabilizada.

Situação Hipotética 7

O departamento de engorda no dia 06/02/2003 comprou 2.000Kg de ração, a R\$2,10 o Kg, sendo que o preço de mercado da ração à vista é R\$ 2,20.

Na situação relatada, identifica-se a ocorrência de uma transação de compra e venda à vista de ração, observando-se uma troca de recursos financeiros por ração.

Os impactos desta operação podem ser observados na tabela 5.8.

Tabela 5.8 – Impactos físicos, financeiros, econômicos e patrimoniais da compra de ração no dia 06/02/03.

Impactos Físicos				
Recursos Obtidos	Quantidade	Data	Preço de Mercado	Preço de Compra
Ração	2000	06/02/03	R\$ 2,20	R\$ 2,10
Recursos Sacrificados	Valor			
Dinheiro	R\$ 4.200,00			
Impactos Financeiros	R\$			
Desembolsos				
No dia 06/02/2003	4.200,00			
Impactos Econômicos	R\$			
Receitas	4.400,00			
Receita Operacional de Compra	4.400,00			
Custos	4.200,00			
Custo Operacional de Compra	4.200,00			
Margem de Contribuição	200,00			
Impactos Patrimoniais	R\$			
Ativos	200,00			
Caixa	(4.200,00)			
Estoque de Ração	4.400,00			
Exigibilidades	-			
Patrimônio Líquido	200,00			
Resultado	200,00			

Fonte: Elaborado pela autora.

Situação Hipotética 8

Ao final do mês de fevereiro, a empresa Camarão Tropical Ltda verificou que mais uma vez as taxas de inflação, captação e aplicação se mantiveram estáveis, não havendo variação das taxas apresentadas inicialmente. Portanto, o ativo imobilizado e o patrimônio líquido da empresa foram ajustados a valor presente, conforme pode ser observado na tabela 5.9.

Os valores dos bens do imobilizado em 28/02/2003 eram os seguintes: Imobilizado Beneficiamento – R\$618.000,00, Imobilizado Engorda – R\$206.000,00, Imobilizado Beneficiamento – R\$309.000,00 e do Patrimônio Líquido era R\$1.326.000,00.

Tabela 5.9 – Impactos das transações tempo-conjunturais em 28/02/2004

Impactos Físicos			
Recursos Obtidos	Valor	Taxa	Período
Imobilizado Beneficiamento	R\$ 618.000,00	3% a.m.	31/01-28/02
Imobilizado Engorda	R\$ 206.000,00	3% a.m.	31/01-28/02
Imobilizado Larvicultura	R\$ 309.000,00	3% a.m.	31/01-28/02
Recursos Sacrificados	Valor	Taxa	Período
Patrimônio Líquido	R\$ 1.326.000,00	2% a.m.	31/01-28/02
Impactos Financeiros		R\$	
Impactos Econômicos		R\$	
Receitas			33.990,00
Receita Imobilizado Beneficiamento			18.540,00
Receita Imobilizado Engorda			6.180,00
Receita Imobilizado Larvicultura			9.270,00
Custos			26.520,00
Remuneração do Capital Próprio			26.520,00
Margem de Contribuição			7.470,00
Impactos Patrimoniais		R\$	
Ativos			33.990,00
Imobilizado Beneficiamento			
Juros Diferidos			18.540,00
Imobilizado Engorda			
Juros Diferidos			6.180,00
Imobilizado Larvicultura			
Juros Diferidos			9.270,00
Exigibilidades			
Patrimônio Líquido			33.990,00
Remuneração do Capital Próprio			26.520,00
Resultado			7.470,00

Fonte: Elaborado pela autora.

Situação Hipotética 9

No final do primeiro mês de engorda, dia 06/03/2003 foram consumidos 800Kg de ração e, através da biometria, verificou-se que o peso médio do camarão era de 3,8 g. Sabe-se que a taxa de mortalidade é de 20% e que o valor do Kg de camarão no mercado é R\$ 8,50.

Portanto:

Quantidade de camarão: 300.000 pós-larvas –20% (Taxa de Mortalidade) = 240.000 camarões

Peso = 3,8g x 240.000 = 912.000 g = 912 Kg

Valor do Estoque \implies 912 Kg x R\$ 8,50 = R\$ 7.752,00

A situação relatada acima apresenta as variações econômicas e patrimoniais decorrentes do período de estocagem das pós-larvas nos viveiros de engorda. É importante que essa mensuração seja feita, pois há uma alteração relevante no estoque da empresa, que passa a ter 912Kg de camarão em cativeiro.

As biometrias são avaliações feitas pelo gestor dos viveiros, na qual é retirada uma amostra de cada viveiro para identificar o ganho médio de biomassa, é verificado também a saúde dos animais, por isso, é uma ferramenta fundamental para esta mensuração, é através dela que o gestor dos viveiros poderá estimar o peso médio dos camarões em cativeiro.

Tabela 5.10 – Impactos da situação hipotética 9

Impactos Físicos					
Recursos Obtidos		Quantidade	Data	Preço de Mercado	Valor do Estoque
Camarão		912 Kg	06/03/03	R\$ 8,50	R\$ 7.752,00
Recursos Sacrificados		Valor			
Ração	800 Kg	R\$ 2,20	1760		
Consumo de Pós-Larva		R\$ 4.500,00			
Impactos Econômicos				R\$	
Receitas				7.752,00	
Receita Operacional de Engorda				7.752,00	
Custos				6.410,00	
Baixa do Estoque de Pós-Larvas				4.650,00	
Custo Consumo de Ração				1.760,00	
Margem de Contribuição				1.342,00	
Impactos Patrimoniais				R\$	
Ativos				1.342,00	
Estoque de Camarões				7.752,00	
Baixa do Estoque de Pós-Larvas				(4.650,00)	
Baixa do Estoque de Ração				(1.760,00)	
Exigibilidades				-	
Patrimônio Líquido				1.342,00	
Resultado				1.342,00	

Fonte: Elaborado pela autora.

É importante acompanhar o ganho de biomassa mensal dos animais, pois o gestor precisa estar sempre avaliando o custo/benefício de manter o camarão no viveiro para identificar o melhor momento para a despesca. Geralmente, espera-se que o camarão atinja um peso médio entre 10 e 12g para despovoar o viveiro, no entanto, algumas fatores podem influenciar o gestor a despescar o camarão com um peso menor, como por exemplo a baixa liquidez da empresa, ou o início de doenças que podem levar a um aumento do índice de mortalidade.

Situação Hipotética 10

No dia 20/03/2003, foram comprados mais 5.000 Kg de ração, o preço da ração nesta data permaneceu o mesmo da última compra, a empresa comprou por R\$ 2,10 o Kg e o preço de mercado à vista era R\$ 2,20.

Nesta transação também se identifica a ocorrência de uma transação de compra à vista, na qual se observa uma troca de recursos financeiros por ração. Para mensuração do resultado da transação, foi utilizado o conceito de custo de oportunidade.

Tabela 5.11 – Impactos da situação hipotética 10

Impactos Físicos				
Recursos Obtidos	Quantidade	Data	Preço de Mercado	Preço de Compra
Ração	5000	20/03/03	R\$ 2,20	R\$ 2,10
Recursos Sacrificados	Valor			
Dinheiro	R\$ 10.500,00			
Impactos Financeiros	R\$			
Desembolsos				
No dia 20/03/2003	10.500,00			
Impactos Econômicos	R\$			
Receitas	11.000,00			
Receita Operacional de Compra	11.000,00			
Custos	10.500,00			
Custo Operacional de Compra	10.500,00			
Margem de Contribuição	500,00			
Impactos Patrimoniais	R\$			
Ativos	500,00			
Caixa	(10.500,00)			
Estoque de Ração	11.000,00			
Exigibilidades	-			
Patrimônio Líquido	500,00			
Resultado	500,00			

Fonte: Elaborado pela autora

Situação Hipotética 11

No dia 31/03 mais uma vez mantidas as taxas de inflação, aplicação e captação foram mensurados as transações tempo-conjunturais envolvendo os bens do Ativo Imobilizado e o Patrimônio Líquido, o resultado pode ser observado na tabela 5.12.

Tabela 5.12 – Impactos das transações tempo-conjunturais em 31/03/2003.

Impactos Físicos			
Recursos Obtidos	Valor	Taxa	Período
Imobilizado Beneficiamento	R\$ 636.540,00	3% a.m.	28/02-31/03
Imobilizado Engorda	R\$ 212.180,00	3% a.m.	28/02-31/03
Imobilizado Larvicultura	R\$ 318.270,00	3% a.m.	28/02-31/03
Recursos Sacrificados	Valor	Taxa	Período
Patrimônio Líquido	R\$ 1.352.520,00	2% a.m.	28/02-31/03
Impactos Econômicos	R\$		
Receitas			35.009,70
Receita Imobilizado Beneficiamento			19.096,20
Receita Imobilizado Engorda			6.365,40
Receita Imobilizado Larvicultura			9.548,10
Custos			27.050,40
Remuneração do Capital Próprio			27.050,40
Margem de Contribuição			7.959,30
Impactos Patrimoniais	R\$		
Ativos			35.009,70
Imobilizado Beneficiamento			
Juros Diferidos			19.096,20
Imobilizado Engorda			
Juros Diferidos			6.365,40
Imobilizado Larvicultura			
Juros Diferidos			9.548,10
Exigibilidades			
Patrimônio Líquido			35.009,70
Remuneração do Capital Próprio			27.050,40
Resultado			7.959,30

Fonte: Elaborado pela autora.

Situação Hipotética 12

No final do segundo mês de engorda, a biometria indicou que o peso médio do camarão era de 7,20g. E o valor de mercado do quilo de camarão estava custando R\$ 8,75. Durante o segundo mês, foram consumidos mais 2.600 Kg de ração.

Mensuração do Estoque:

Quantidade de Camarão: 240.000 unidades

Peso: $240.000 \times 7,20\text{g} = 1.728.000 \text{ g} = 1.728 \text{ Kg}$

Valor do Estoque $\implies 1.728 \text{ Kg} \times \text{R\$ } 8,75 = \text{R\$ } 15.120,00$

Como pode ser observado após passar mais um mês em cativeiro, houve um acréscimo no peso do camarão de 816 Kg, o que elevou o valor do estoque de camarões em cativeiro para R\$15.120,00.

A tabela 5.13 apresenta os impactos físicos, econômicos e patrimoniais gerados por esta transação.

Tabela 5.13 – Impactos do segundo mês de engorda.

Impactos Físicos					
Recursos Obtidos		Quantidade	Data	Preço de Mercado	Valor do Estoque
Camarão		1.728 Kg	06/04/03	R\$ 8,75	R\$ 15.120,00
Recursos Sacrificados		Valor			
Ração	3400 Kg	R\$ 2,20	R\$ 7.480,00		
Consumo de Pós-Larva		R\$ 4.500,00			
Impactos Econômicos				R\$	
Receitas				15.120,00	
Receita Operacional de Engorda				15.120,00	
Custos				12.130,00	
Baixa do Estoque de Pós-Larvas				4.650,00	
Custo Consumo de Ração				7.480,00	
Margem de Contribuição				2.990,00	
Impactos Patrimoniais				R\$	
Ativos				2.990,00	
Estoque de Camarões				15.120,00	
Baixa do Estoque de Pós-Larvas				(4.650,00)	
Baixa do Estoque de Ração				(7.480,00)	
Exigibilidades				-	
Patrimônio Líquido				2.990,00	
Resultado				2.990,00	

Fonte: Elaborado pela autora.

Situação Hipotética 13

No final do mês de abril, após a identificação da estabilidade nas taxas de inflação, captação e aplicação, mais uma vez foram atualizados os valores dos bens do Ativo Imobilizado e do Patrimônio Líquido a valor presente. A tabela 5.14 apresenta os resultados da transação tempo-conjuntural ocorrida em 30/04/2003.

Tabela 5.14 - Impactos das transações tempo-conjunturais em 30/04/2003

Impactos Físicos			
Recursos Obtidos	Valor	Taxa	Período
Imobilizado Beneficiamento	R\$ 656.209,09	3% a.m.	31/03-30/04
Imobilizado Engorda	R\$ 218.736,36	3% a.m.	31/03-30/04
Imobilizado Larvicultura	R\$ 328.104,54	3% a.m.	31/03-30/04
Recursos Sacrificados	Valor	Taxa	Período
Patrimônio Líquido	R\$ 1.380.111,41	2% a.m.	31/03-30/04
Impactos Econômicos			
			R\$
Receitas			36.059,99
Receita Imobilizado Beneficiamento			19.669,09
Receita Imobilizado Engorda			6.556,36
Receita Imobilizado Larvicultura			9.834,54
Custos			27.591,41
Remuneração do Capital Próprio			27.591,41
Margem de Contribuição			8.468,58
Impactos Patrimoniais			
			R\$
Ativos			36.059,99
Imobilizado Beneficiamento			
Juros Diferidos			19.669,09
Imobilizado Engorda			
Juros Diferidos			6.556,36
Imobilizado Larvicultura			
Juros Diferidos			9.834,54
Exigibilidades			
Patrimônio Líquido			36.059,99
Remuneração do Capital Próprio			27.591,41
Resultado			8.468,58

Fonte: Elaborado pela autora.

Situação Hipotética 14

No dia 15 de maio de 2003, o camarão foi despescado. Foram despescados 2.700 Kg de camarão, o Kg do camarão estava custando R\$9,00. E, no período final do ciclo de engorda, foram consumidos mais 3.000 Kg de ração.

A tabela 5.15 apresenta o resultado econômico do viveiro de engorda, que auferiu uma margem de contribuição de R\$ 5.570,00 após manter os camarões em cativeiro por um pouco mais de três meses.

Tabela 5.15 – Impactos da Despesa

Impactos Físicos					
Recursos Obtidos		Quantidade	Data	Preço de Mercado	Valor do Estoque
Camarão		2.700 Kg	15/05/03	R\$ 9,00	R\$ 24.300,00
Recursos Sacrificados		Valor			
Ração	6.400 Kg	R\$ 2,20	R\$ 14.080,00		
Consumo de Pós-Larva		R\$ 4.500,00			
Impactos Econômicos					
				R\$	
Receitas					24.300,00
Receita Operacional de Engorda					24.300,00
Custos					18.730,00
Baixa do Estoque de Pós-Larvas					4.650,00
Custo Consumo de Ração					14.080,00
Margem de Contribuição					5.570,00
Impactos Patrimoniais					
				R\$	
Ativos					5.570,00
Estoque de Camarões					24.300,00
Baixa do Estoque de Pós-Larvas					(4.650,00)
Baixa do Estoque de Ração					(14.080,00)
Exigibilidades					-
Patrimônio Líquido					5.570,00
Resultado					5.570,00

Fonte: Elaborado pela autora.

Situação Hipotética 15

Após a despesa, todo o camarão foi transferido para o beneficiamento. Foram gastos nos camarões R\$ 500,00 de gelo e conservantes e mais R\$ 600,00 em embalagens, para posteriormente serem vendidos por R\$ 28.000,00.

A tabela 5.16 demonstra os impactos causados por estas transações. É importante observar que a receita auferida pelo viveiro de engorda na seção anterior fará parte do custo do departamento de beneficiamento.

As situações hipotéticas apresentadas caracterizam as principais transações que ocorrem nas empresas de carcinicultura de forma simplificada e restrita a poucos períodos, com o objetivo de tornar didática a exposição. Buscou-se apresentar a atuação dos principais conceitos que fundamentam a gestão econômica, como o custo de oportunidade e a mensuração das transações tempo-conjunturais. Vale ressaltar que o modelo de apuração de resultado proposto assumiu como pressuposto uma moeda de valor constante.

Tabela 5.16 – Impactos da situação hipotética 15

Impactos Físicos				
Recursos Obtidos	Quantidade	Data	Preço de Mercado	Valor do Estoque
Camarão	2.700 Kg	16/05/03	R\$ 9,00	R\$ 24.300,00
Gelo e Conservantes				R\$ 500,00
Embalagens				R\$ 600,00
Recursos Sacrificados	Valor			
Dinheiro	R\$ 1.100,00			
Impactos Financeiros	R\$			
Recebimentos				
No dia 16/05/2003				28.000,00
Desembolsos				
No dia 16/05/2003				1.100,00
Impactos Econômicos	R\$			
Receitas				28.000,00
Receita Operacional de Venda do Camarão				28.000,00
Custos				25.400,00
Custo de Transferência Camarão In natura				24.300,00
Custo Gelo e Conservantes				500,00
Custo compra de embalagens				600,00
Margem de Contribuição				2.600,00
Impactos Patrimoniais	R\$			
Ativos				2.600,00
Caixa				26.900,00
Baixa Estoque de Camarão				(24.300,00)
Exigibilidades				-
Patrimônio Líquido				2.600,00
Resultado				2.600,00

Fonte: Elaborado pela autora.

5.3 Acumulação dos impactos das transações do ciclo de produção do camarão em cativeiro

Examina-se agora a formação do resultado da empresa Camarões Tropical Ltda. numa visão de atividade e área de responsabilidade, considerando-se as ocorrências do tópico anterior.

A obtenção dos resultados das atividades, a partir da acumulação dos impactos das transações, só é possível porque cada uma delas foi tratada separadamente e registrada no momento exato de sua ocorrência.

O relacionamento existente entre transações, atividades e áreas de responsabilidade, referente às ocorrências observadas durante o período de janeiro a maio de 2003 na empresa Camarões Tropical Ltda, encontra-se resumido no quadro 5.1.

Área de Responsabilidade	Atividade	Transação	Situação Hipotética
Laboratório	Compra	Compra de Matrizes Reprodutoras	Situação Hipotética 1
	Desova	Nascimento de Larvas	Situação Hipotética 2
	Compra	Compra de Ração	Situação Hipotética 3
	Venda de Pós-Larvas	Consumo de Ração	Situação Hipotética 4
		Venda de Pós-Larvas à Vista	Situação Hipotética 4
	Transferência de Pós-Larvas para o viveiro de engorda	Consumo de Ração	Situação Hipotética 6
		Prestação do Serviço de Transporte de Pós-Larvas	Situação Hipotética 6
Transferência para o Viveiro de Engorda		Situação Hipotética 6	
Viveiros de Engorda	Armazenagem	Recebimento de Pós-Larvas nos Viveiros de Engorda	Situação Hipotética 6
		Ganho de Peso dos Camarões	Situação Hipotética 9 e 12
	Compra	Compra de Ração à Vista	Situação Hipotética 7 e 10
	Despesa	Despesa dos Camarões	Situação Hipotética 14
		Transferência do Camarão Despescado para a Área de Beneficiamento.	Situação Hipotética 15
Área de Beneficiamento	Beneficiamento	Recebimento do Camarão <i>In Natura</i>	Situação Hipotética 15
		Congelamento e Aplicação dos conservantes	Situação Hipotética 15
		Embalagem do Camarão	Situação Hipotética 15
	Venda	Venda do Camarão Congelado e Embalado à vista	Situação Hipotética 15

Quadro 5.1– Matriz de Acumulação

Fonte: Elaborado pela autora.

Pode-se agora ter uma evidenciação do resultado global da empresa que corresponde às contribuições propiciadas pelas diversas áreas da organização.

Assim, o resultado da empresa Camarões Tropical Ltda, numa visão de atividade e área de responsabilidade, é retratado na tabela 5.17, na qual se verifica as ocorrências registradas no período de janeiro a maio de 2003.

Os números apresentados revelam a formação do resultado da empresa ao longo de sua cadeia produtiva, destacando a efetiva contribuição de cada área de responsabilidade.

No cômputo dessas contribuições, não houve transferência de eficiências, nem de ineficiências, de uma atividade, ou área de responsabilidade, para outra, pois, para mensuração dos valores econômicos de bens e serviços transacionados entre elas, adotou-se sempre o conceito de custo de oportunidade.

A transferência das pós-larvas produzidas no laboratório para os viveiros de engorda, por exemplo, teve seu valor definido com base na melhor condição de aquisição disponível no

mercado para o gestor da atividade de engorda, independente de como foi desenvolvido o processo de maturação no laboratório.

Quanto aos resultados das áreas, vale destacar que elas refletem exclusivamente os impactos das transações provocadas pelas decisões tomadas pelos seus respectivos gestores, constituindo-se num parâmetro adequado de avaliação de desempenho.

Tabela 5.17 – Formação do resultado da empresa Camarões Tropical Ltda. por área de responsabilidade.

Área de Responsabilidade	Laboratório	Viveiros de Engorda	Beneficiamento	Administração	Total
Impactos Financeiros	R\$	R\$	R\$		R\$
Recebimentos	R\$ 4.500,00	R\$ -	R\$ 28.000,00		R\$ 32.500,00
No dia 05/02/2003	R\$ 4.500,00				R\$ 4.500,00
No dia 16/05/2003			R\$ 28.000,00		R\$ 28.000,00
Desembolsos	R\$ 2.650,00	R\$ 14.700,00	R\$ 1.100,00		R\$ 18.450,00
No dia 05/01/2003	R\$ 2.250,00				R\$ 2.250,00
No dia 22/01/2003	R\$ 400,00				R\$ 400,00
No dia 06/02/2003		4.200,00			R\$ 4.200,00
No dia 20/03/2003		10.500,00			R\$ 10.500,00
No dia 16/05/2003			R\$ 1.100,00		R\$ 1.100,00
Impactos Econômicos	R\$	R\$	R\$	R\$	R\$
Receitas	53.732,64	69.451,76	103.305,29	-	226.489,69
Receita Operacional de Compra	2.930,00	15.400,00			18.330,00
Receita Operacional de Desova	4.000,00				4.000,00
Receita Operacional de Venda	4.500,00				4.500,00
Receita de Transferência p/ Viveiro	4.500,00				4.500,00
Receita de Prestação Serv. Transporte	150,00				150,00
Receita Operacional de Receb. Pós-Larvas		4.650,00			4.650,00
Receita Operacional de Engorda		24.300,00			24.300,00
Receita Operacional de Venda Camarão			28.000,00		28.000,00
Receita Imobilizado Beneficiamento			75.305,29		75.305,29
Receita Imobilizado Engorda		25.101,76			25.101,76
Receita Imobilizado Larvicultura	37.652,64				37.652,64
Custos	7.004,75	38.080,00	25.400,00	107.161,81	177.646,56
Custo Operacional de Compra	2.650,00	14.700,00			17.350,00
Custo Consumo Ração	354,75	14.080,00			14.434,75
Baixa Estoque de Larvas	4.000,00				4.000,00
Custo de Transferência de pós-larvas		4.500,00			4.500,00
Custo do Serviço de Transportes		150,00			150,00
Baixa do Estoque de Pós-Larvas		4.650,00			4.650,00
Custo Transferência Camarão In natura			24.300,00		24.300,00
Custo Gelo e Conservantes			500,00		500,00
Custo Embalagens			600,00		600,00
Remuneração do Capital Próprio				107.161,81	107.161,81
Margem de Contribuição	46.727,89	31.371,76	77.905,29	(107.161,81)	48.843,13
Impactos Patrimoniais	R\$	R\$	R\$		R\$
Ativos	42.077,89	36.021,76	77.905,29		156.004,94
Caixa	1.850,00	(14.700,00)	26.900,00		14.050,00
Estoque de Larvas	-	-			-
Estoque de Ração	75,25	1.320,00			1.395,25
Estoque de Pós-Larvas	-	-			-
Estoque de Camarão In Natura		24.300,00	(24.300,00)		-
Imobilizado Beneficiamento - Juros Diferidos			75.305,29		75.305,29
Imobilizado Engorda - Juros Diferidos		25.101,76			25.101,76
Imobilizado Larvicultura - Juros Diferidos	37.652,64				37.652,64
Imobilizado - Matrizes Reprodutoras	2.500,00				2.500,00
Extgibilidades	-	-	-		-
Patrimônio Líquido	46.727,89	31.371,76	77.905,29	107.161,81	156.004,94
Remuneração do Capital Próprio				107.161,81	107.161,81
Resultado	46.727,89	31.371,76	77.905,29	(107.161,81)	48.843,13

Fonte: Elaborado pela autora.

Em análise a tabela 5.17, pode-se observar que a área de beneficiamento foi o que apresentou maior contribuição para o resultado da empresa com uma margem de contribuição de R\$77.905,29. Esse pode ser o diferencial entre empresas de carcinicultura que possuem beneficiamento próprio e as que precisam terceirizar este serviço.

5.4 Análise Comparativa: Modelo de apuração tradicional x Modelo de apuração proposto (GECON)

Efetua-se agora uma análise comparativa das informações geradas pelo modelo proposto com as evidenciadas pelos modelos em uso nas empresas de carcinicultura pesquisadas (modelo tradicional).

Análise do período 05/01/2003 – 31/01/2003

Dada as ocorrências relatadas no item 5.1, o modelo proposto reconhece uma agregação de valor no total de R\$ 13.608,00, no período compreendido entre o dia 5 e o dia 31/01/2003, conforme evidenciado pela tabela 5.18.

Adotando-se o modelo tradicional utilizado nas empresas de carcinicultura pesquisadas, a empresa não mensuraria o resultado obtido com a compra da ração e das matrizes reprodutoras, nem o resultado das transações tempo-conjunturais. Evidenciaria apenas o nascimento das larvas em uma conta de resultado chamada superveniência ativa e o resultado da venda de pós-larvas para terceiros.

Além disso, o estoque de ração e as matrizes reprodutoras estarão evidenciados pelo valor histórico, pelo valor de compra.

A tabela 5.19 apresenta a Demonstração de Resultado e o Balanço Patrimonial, após as transações ocorridas no período de 05 a 31/01/2003.

Tabela 5.18 – Período 05/01 a 31/01/2003 (modelo proposto)

Área de Responsabilidade	Laboratório	Viveiros de Engorda	Beneficiamento	Administração	Total
Impactos Financeiros	R\$	R\$	R\$		R\$
Recebimentos	R\$ 4.500,00	R\$ -			R\$ 4.500,00
No dia 31/01/2003	R\$ 4.500,00				R\$ 4.500,00
Desembolsos	R\$ 2.650,00	R\$ -			R\$ 2.650,00
No dia 05/01/2003	R\$ 2.250,00				R\$ 2.250,00
No dia 22/01/2003	R\$ 400,00				R\$ 400,00
Impactos Econômicos	R\$	R\$	R\$	R\$	R\$
Receitas	20.430,00	6.000,00	18.000,00	-	44.430,00
Receita Operacional de Compra	2.930,00				2.930,00
Receita Operacional de Desova	4.000,00				4.000,00
Receita Operacional de Venda	4.500,00				4.500,00
Receita Imobilizado Beneficiamento			18.000,00		18.000,00
Receita Imobilizado Engorda		6.000,00			6.000,00
Receita Imobilizado Larvicultura	9.000,00				9.000,00
Custos	4.822,00	-	-	26.000,00	30.822,00
Custo Operacional de Compra	2.650,00				2.650,00
Custo Consumo Ração	172,00				172,00
Baixa Estoque de Larvas	2.000,00				2.000,00
Remuneração do Capital Próprio				26.000,00	26.000,00
Margem de Contribuição	15.608,00	6.000,00	18.000,00	(26.000,00)	13.608,00
Impactos Patrimoniais	R\$	R\$			R\$
Ativos	15.608,00	6.000,00	18.000,00	-	39.608,00
Caixa	1.850,00				1.850,00
Estoque de Larvas	-				-
Estoque de Ração	258,00				258,00
Estoque de Pós-Larvas	2.000,00				2.000,00
Estoque de Camarão In Natura					-
Imobilizado - Matrizes Reprodutoras	2.500,00				2.500,00
Juros Ativos - Imobilizado Beneficiamento			18.000,00		18.000,00
Juros Ativos - Imobilizado Engorda		6.000,00			6.000,00
Juros Ativos - Imobilizado Larvicultura	9.000,00				9.000,00
Exigibilidades	-				-
Patrimônio Líquido	15.608,00	6.000,00	18.000,00	(26.000,00)	39.608,00
Remuneração do Capital Próprio				26.000,00	26.000,00
Resultado	15.608,00	6.000,00	18.000,00	(26.000,00)	13.608,00

Fonte: Elaborado pela autora.

Tabela 5.19 - Impactos Econômicos e Patrimoniais no dia 31/01 pelo modelo tradicional.

Impactos Econômicos	R\$
Receitas	8.500,00
Superveniência Ativa (Nascimento Larvas)	4.000,00
Receita Operacional de Venda	4.500,00
Custos	2.160,00
Custo Consumo Ração	160,00
Baixa Estoque de Larvas	2.000,00
Margem de Contribuição	6.340,00
Impactos Patrimoniais	R\$
Ativos	6.340,00
Caixa	1.850,00
Estoque de Larvas	2.000,00
Estoque de Ração	240,00
Imobilizado - Matrizes Reprodutoras	2.250,00
Exigibilidades	-
Patrimônio Líquido	6.340,00
Resultado	6.340,00

Fonte: Elaborado pela autora.

Comparando-se o resultado mensurado com o modelo proposto, tabela 5.18, e com o modelo tradicional, tabela 5.19, verifica-se que o resultado da empresa mensurado pelo modelo atualmente utilizado pelas empresas de carcinicultura é bem inferior que o mensurado pelo modelo proposto, pois não considera transações tempo-conjunturais e os resultados obtidos nas transações de compra.

Análise do período 05/01/2003 – Final 2.º mês de engorda (Situação Hipotética12)

Considerando-se todas as ocorrências dos meses de janeiro, fevereiro e março, o modelo proposto reconhece uma agregação de riqueza de R\$ 35.194,55, evidenciada de forma sintética na tabela 5.20.

De acordo com o modelo tradicional, a empresa obteve um prejuízo no período em análise no valor de R\$ 4.336,00, conforme pode ser observado na tabela 5.21.

Essa divergência ocorre porque o modelo proposto reconhece a agregação de riqueza ao longo da cadeia produtiva da empresa, à medida que as decisões vão sendo tomadas pelos gestores da organização. Já o modelo tradicional posterga todo o reconhecimento para o momento da venda das mercadorias.

Outro critério adotado pelo modelo GECON que também contribui para a divergência de resultados entre o modelo tradicional e o modelo de mensuração proposto é o custo de oportunidade.

O modelo tradicional utiliza o custo histórico como base de valor e registra todas as compras da empresa pelo valor que foi pago para adquirir o produto e não pelo valor econômico do bem. Não importa, portanto, para o modelo tradicional se a empresa está adquirindo ração por um preço menor ou maior que o preço de mercado, o que importa é o valor pago.

Já o modelo proposto registra o valor que foi agregado para a empresa por possuir uma vantagem competitiva e adquirir seus insumos por um preço menor que o de mercado. O modelo também registraria uma variação patrimonial negativa, caso a empresa tivesse adquirido ração por um valor maior que o preço de mercado.

Tabela 5.20 – Impactos Econômicos e Patrimoniais até o final do segundo mês de engorda pelo modelo proposto.

Área de Responsabilidade	Laboratório	Viveiros de Engorda	Beneficiamento	Administração	Total
Impactos Financeiros	R\$	R\$	R\$		R\$
Recebimentos	R\$ 4.500,00	R\$ -	R\$ -		R\$ 4.500,00
No dia 31/01/2003	R\$ 4.500,00				R\$ 4.500,00
Desembolsos	R\$ 2.650,00	R\$ 14.700,00	R\$ -		R\$ 17.350,00
No dia 05/01/2003	R\$ 2.250,00				R\$ 2.250,00
No dia 22/01/2003	R\$ 400,00				R\$ 400,00
No dia 06/02/2003		4.200,00			R\$ 4.200,00
No dia 20/03/2003		10.500,00			R\$ 10.500,00
Impactos Econômicos	R\$	R\$	R\$	R\$	R\$
Receitas	43.898,10	53.715,40	55.636,20	-	153.249,70
Receita Operacional de Compra	2.930,00	15.400,00			18.330,00
Receita Operacional de Desova	4.000,00				4.000,00
Receita Operacional de Venda	4.500,00				4.500,00
Receita de Transferência p/ Viveiro	4.500,00				4.500,00
Receita de Prestação Serv. Transporte	150,00				150,00
Receita Operacional de Receb. Pós-Larvas		4.650,00			4.650,00
Receita Operacional de Engorda		15.120,00			15.120,00
Receita Imobilizado Beneficiamento			55.636,20		55.636,20
Receita Imobilizado Engorda		18.545,40			18.545,40
Receita Imobilizado Larvicultura	27.818,10				27.818,10
Custos	7.004,75	31.480,00	-	79.570,40	118.055,15
Custo Operacional de Compra	2.650,00	14.700,00			17.350,00
Custo Consumo Ração	354,75	7.480,00			7.834,75
Baixa Estoque de Larvas	4.000,00				4.000,00
Custo de Transferência de pós-larvas		4.500,00			4.500,00
Custo do Serviço de Transportes		150,00			150,00
Baixa do Estoque de Pós-Larvas		4.650,00			4.650,00
Remuneração do Capital Próprio				79.570,40	79.570,40
Margem de Contribuição	36.893,35	22.235,40	55.636,20	(79.570,40)	35.194,55
Impactos Patrimoniais	R\$	R\$			R\$
Ativos	32.243,35	26.885,40	55.636,20	-	114.764,95
Caixa	1.850,00	(14.700,00)			(12.850,00)
Estoque de Larvas	-	-			-
Estoque de Ração	75,25	7.920,00			7.995,25
Estoque de Pós-Larvas	-	-			-
Estoque de Camarão In Natura		15.120,00			15.120,00
Imobilizado - Matrizes Reprodutoras	2.500,00				2.500,00
Juros Ativos - Imobilizado Beneficiamento			55.636,20		55.636,20
Juros Ativos - Imobilizado Engorda		18.545,40			18.545,40
Juros Ativos - Imobilizado Larvicultura	27.818,10				27.818,10
Exigibilidades	-	-			-
Patrimônio Líquido	36.893,35	22.235,40	55.636,20	-	114.764,95
Remuneração do Capital Próprio				79.570,40	79.570,40
Resultado	36.893,35	22.235,40	55.636,20	(79.570,40)	35.194,55

Fonte: Elaborado pela autora.

Tabela 5.21 - Impactos Econômicos e Patrimoniais até o dia 06/04 pelo modelo tradicional.

Impactos Econômicos	R\$
Receitas	8.500,00
Superveniência Ativa (Nascimento Larvas)	4.000,00
Receita Operacional de Venda	4.500,00
Custos	12.836,00
Custo Consumo Ração	10.836,00
Baixa Estoque de Larvas	2.000,00
Margem de Contribuição	(4.336,00)
Impactos Patrimoniais	R\$
Ativos	(4.336,00)
Caixa	(12.850,00)
Estoque de Larvas	2.000,00
Estoque de Ração	4.264,00
Imobilizado - Matrizes Reprodutoras	2.250,00
Exigibilidades	-
Patrimônio Líquido	(4.336,00)
Resultado	(4.336,00)

Fonte: Elaborado pela autora.

Análise do período 05/01/2003 – 16/05/2003

Ao analisar todas as transações relacionadas neste capítulo, verifica-se que, pelo modelo de apuração de resultado proposto, a empresa agregou uma riqueza de R\$ 48.843,13 (tabela 5.17) e pelo modelo tradicional R\$ 17.696,87, conforme pode ser observado tabela 5.22.

Se fossem desconsiderados os resultados das transações tempo-conjunturais, os resultados mensurados com o modelo proposto e com o modelo tradicional seriam bastante próximos. As diferenças entre eles decorreriam exclusivamente das ocorrências relacionadas com os estoques e com as matrizes reprodutoras. Isso porque as situações hipotéticas foram trabalhadas em um ambiente econômico estável, sem inflação.

Portanto, a diferença mais significativa entre o resultado apurado no dia 16/05 pelos dois modelos refere-se às transações tempo-conjunturais.

Já nas datas intermediárias, a diferença entre o resultado mensurado pelo modelo proposto e o mensurado pelo tradicional é bem mais significativa e justifica-se pelo fato do modelo tradicional só reconhecer o resultado no momento da venda.

Tabela 5.22– Apuração do Resultado Final pelo modelo tradicional

Impactos Econômicos	R\$
Receitas	36.500,00
Superveniência Ativa (Nascimento Larvas)	4.000,00
Receita Operacional de Venda	4.500,00
Receita Operacional de Venda Camarão	28.000,00
Custos	18.803,13
Custo Consumo Ração	13.533,13
Baixa Estoque de Larvas	2.000,00
Baixa do Estoque de Pós-Larvas	2.170,00
Custo Gelo e Conservantes	500,00
Custo Embalagens	600,00
Margem de Contribuição	17.696,87
Impactos Patrimoniais	R\$
Ativos	17.696,87
Caixa	14.050,00
Estoque de Larvas	-
Estoque de Ração	1.396,87
Estoque de Pós-Larvas	-
Imobilizado - Matrizes Reprodutoras	2.250,00
Exigibilidades	-
Patrimônio Líquido	17.696,87
Resultado	17.696,87

Fonte: Elaborado pela autora.

É importante ressaltar, que este trabalho deteve-se na caracterização de alguns dos principais eventos que ocorrem na empresa de carcinicultura, de forma simplificada e restrita a poucos períodos. Contudo, buscou-se demonstrar como os principais conceitos que fundamentam a gestão econômica podem contribuir para a mensuração do resultado da empresa.

6 CONCLUSÃO

As empresas de carcinicultura do Estado do Ceará encontram-se ainda com um processo decisório centralizado nas mãos de seus diretores gerais que, na maioria das empresas, é representado por seus proprietários. Essa concentração ocorre porque a maioria das empresas de carcinicultura são familiares e foram constituídas em um período em que a criação de camarão em cativeiro era uma atividade com um alto grau de rentabilidade, com um mercado consumidor maior do que a oferta e sem impactos econômicos e físicos que ameaçassem essa rentabilidade.

No entanto, essa visão da atividade de carcinicultura em um ambiente sem ameaças começa a mudar com as doenças que surgiram, a partir de 2003, nos viveiros do Estado do Ceará, as barreiras impostas pelo Estados Unidos, inclusive sobretaxando o camarão brasileiro, e a queda do dólar. Estas dificuldades impostas pelo cenário econômico atual têm exigido desses gestores formas mais efetivas e eficazes de gestão.

Acredita-se que os proprietários perceberão, em breve, a necessidade de descentralizar sua autoridade, exigindo dos gestores de cada área a responsabilidade pelo cumprimento dos objetivos da empresa. Para avaliar o desempenho desses gestores, é necessário que haja um modelo de apuração de resultados que forneça informações oportunas e fidedignas sobre as transações realizadas nas empresas de carcinicultura. Este trabalho teve como objetivo propor um modelo de apuração de resultado que pudesse atender às necessidades da gestão das empresas de carcinicultura.

A contabilidade desempenha um papel relevante como instrumento de informação que subsidia o processo decisório e reflete o processo físico-operacional das empresas, bem como o resultado (lucro ou prejuízo) gerado pelas decisões tomadas.

No entanto, os modelos contábeis tradicionais não atendem às necessidades informativas dos gestores neste novo cenário. A pesquisa nas empresas de carcinicultura permitiu identificar que os modelos de apuração de resultado utilizado por estas empresas sofrem forte influência da contabilidade societária, sem preocupar-se com a contribuição que este modelo oferece para os gestores das empresas. O modelo GECON, que serviu de base para o modelo proposto, tem como escopo a otimização do resultado econômico da empresa e

entende que este escopo só será alcançado se os gestores buscarem a eficácia de todas as transações da empresa.

Para mensurar a eficácia das transações, o modelo GECON utiliza o lucro econômico como indicador, por entender que todos os fatores que envolvem uma transação impactam no lucro proporcionado por ela.

Demonstrou-se, através da análise das situações hipotéticas, que o modelo de apuração de resultado baseado na contabilidade tradicional pode gerar informações distorcidas, além de não oferecer informações oportunas, por só reconhecerem o resultado de algumas transações no momento da venda do produto ou serviço, podendo, portanto, induzir os gestores a tomar decisões que não otimizam o resultado de sua área de responsabilidade e, conseqüentemente, não contribuirá para a eficácia organizacional.

O modelo de apuração de resultado proposto para as empresas de carcinicultura baseado nos conceitos de Gestão Econômica trata os impactos das transações ocorridas no dia-a-dia dessas empresas, refletindo seus aspectos físicos, financeiros, econômicos e patrimoniais, que são reconhecidos no momento da ocorrência da transação e identificados com a atividade e a área de responsabilidade que lhe deram origem.

A partir da apuração do resultado de cada área de responsabilidade, chega-se ao resultado econômico da empresa, que pode ser obtido através da soma dos resultados das áreas de responsabilidade.

Por demonstrar a riqueza gerada ao longo da cadeia produtiva, o modelo proposto evidencia a contribuição de cada atividade e área de responsabilidade para o resultado da empresa, permitindo identificar as que contribuem mais ou menos para o resultado geral, tornando possível a cada gestor tomar decisões sobre a continuidade dessas atividades no processo interno da empresa, podendo o mesmo optar pela terceirização de algumas dessas atividades e/ou áreas de responsabilidade.

Diante do que foi exposto conclui-se pela aplicabilidade do modelo de Gestão Econômica – GECON às empresas de carcinicultura e confirma-se o pressuposto deste trabalho de que a utilização de um modelo de apuração de resultados voltado à eficácia das empresas de carcinicultura permitirá uma avaliação de desempenho que elevará o nível de competitividade dessas empresas. A avaliação de desempenho, com base no lucro econômico

de cada transação e de cada área de responsabilidade, viabiliza a busca da otimização dos resultados do empreendimento como um todo.

Espera-se que este trabalho possa vir a despertar nas empresas de carcericultura o interesse por uma contabilidade gerencial que demonstre o seu resultado econômico real, tornando-as mais competitivas e possibilitando a avaliação de sua eficácia organizacional.

BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Lauro Brito de. Sistema de informação de gestão econômica. CATELLI, Armando (coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. 2a. ed., São Paulo: Atlas, 2001.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS CRIADORES DE CAMARÃO (ABCC). *A carcinicultura brasileira em 2002*. Disponível em: <<http://www.abccam.org.br>>. Acesso em: 15.nov.2003.

---. *A carcinicultura brasileira em 2003*. Disponível em: <<http://www.abccam.org.br>>. Acesso em: 28.ago.2004.

ATKISON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

BARBIERI JÚNIOR, Roberto Carlos; OSTRENSKY NETO, Antônio. *Camarões marinhos: Reprodução, maturação e Larvicultura*. Viçosa: Aprenda Fácil Editora, 2001.

---;---. *Camarões marinhos: engorda*. Viçosa: Aprenda fácil Editora, 2002.

BEUREN, Ilse Maria. *Modelo de mensuração do resultado de eventos econômicos empresariais: um enfoque de sistema de informação de gestão econômica*. Tese de Doutorado em Contabilidade – FEA/USP. São Paulo, 1994.

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto; ALMEIDA, Lauro Brito de. Sistema de Gestão Econômica – GECON. In: CATELLI, Armando (coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. 2a. ed., São Paulo: Atlas, 2001.

---; ---. Mensuração do Resultado Econômico. In: CATELLI, Armando (coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. 2a. ed., São Paulo: Atlas, 2001.

COMPESCAL. *Fotos*. Disponível em: <<http://www.compescal.com.br>>. Acesso em: 15.jul.2004.

FACHIN, Odília. *Fundamentos de metodologia*. 3a. ed., São Paulo: Atlas, 2001.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. *Controladoria: teoria e prática*. 2a. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GUERREIRO, Reinaldo. *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade*. Tese de Doutorado em Contabilidade – FEA/USP. São Paulo, 1989.

---; PEREIRA, Carlos Alberto; LOPES, Alexsandro Broedel. Uma contribuição ao entendimento da estabilidade e da mudança da contabilidade gerencial sob a ótica da Teoria Institucional. In: *XXVIII EnANPAD*. Curitiba, 2004. p. 144.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. V. *Teoria da contabilidade*. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 5a. ed.. São Paulo: Atlas, 1999.

HOPP, João Carlos; LEITE, Hélio de Paula. O crepúsculo do lucro contábil. *Revista de Administração de Empresas*. v. 28, n.º 04, p. 55-63. São Paulo, out/dez, 1988.

HUNGER, J. David; WHEELLEN, Thomas L.. *Gestão estratégica: princípios e prática*. 2a. ed. Rio de Janeiro: Reichmann & Affonso Editores, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 6a. Edição. São Paulo: Atlas, 2000.

LEMES, Sirlei. *Aspectos da gestão econômica na atividade de bovinocultura*. Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade – FEA/USP. São Paulo, 1996.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Curso de contabilidade de custos*. 2a. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAGALHÃES, Antônio de Deus F.; LUNKES, Irtes Cristina. *Sistemas contábeis: o valor informacional da contabilização nas organizações*. São Paulo: Atlas, 2000.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de pesquisa*. 3a. ed., São Paulo: Atlas, 1996.

MARION, José Carlos (coord.). *Contabilidade e controladoria em agribusiness*. São Paulo: Atlas, 1996.

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

---(org). *Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica*. São Paulo: Atlas, 2001.

MOREIRA, Daniel Augusto. *O método fenomenológico na pesquisa*. São Paulo: Pioneira, 2002.

NAGAKAWA, Masayuki. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas, 1993.

NUNES, Alberto J. P.. Ciclo de Produção: o ciclo de produção no cultivo de camarões marinhos no Brasil pode ser resumido em três estágios: maturação, larvicultura e engorda. *Revista Brasileira de Agropecuária*. Ano 1, n.º12, dezembro,2001.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 3a. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PARISI, Cláudio. *Uma Contribuição ao estudo de modelos de identificação e acumulação de resultado*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade – FEA/USP. São Paulo, 1995.

---. Ensaio sobre o comportamento organizacional. In: CATELLI, Armando (coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. 2a. ed., São Paulo: Atlas, 2001.

PELEIAS, Ivam Ricardo. *Avaliação de desempenho: um enfoque de gestão econômica*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade – FEA/USP. São Paulo, 1992.

PEREIRA, Carlos Alberto. Avaliação de resultados e desempenhos. In: CATELLI, Armando (coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. 2a. ed., São Paulo: Atlas, 2001a.

---. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI, Armando (coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. 2a. ed., São Paulo: Atlas, 2001b.

---. *Estudo de um modelo conceitual de avaliação de desempenho para gestão econômica*. Dissertação de Mestrado Contabilidade – FEA/USP. São Paulo, 1993.

---; OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. Preço de transferência: uma aplicação do conceito do custo de oportunidade. In: CATELLI, Armando (coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. 2a. ed., São Paulo: Atlas, 2001.

PONTE, Vera Maria Rodrigues. *Uma contribuição à formulação de um modelo de apuração de resultado de redes de varejo: uma abordagem da gestão econômica*. Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade – FEA/USP. São Paulo, 2001.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2003.

REIS, Ernando Antônio dos. *Aspectos da depreciação de ativos sob a ótica da gestão econômica*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade – FEA/USP. São Paulo, 1997.

RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3a. ed., ver. amp., São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, Edilene Santana; PONTE, Vera. Modelo de decisão em gestão econômica. *Caderno de Estudos*. v. 10, n.º 19, p.43-56, FIPECAFI: São Paulo, set/dez, 1998.

SANTOS, Nálbia de Araújo; CORNACHIONE JÚNIOR, Edgard Bruno. Diretrizes conceituais para a concepção de modelo de planejamento de resultados e de tarifas para o transporte coletivo urbano por ônibus: um enfoque de gestão econômica. In: *XXVIII EnANPAD*. Curitiba, 2004. p. 154.

TEIXEIRA, Flávia Roberta Bruno, GONDIM, Juliana Reis. Uma contribuição à formulação de um modelo de apuração de resultados para empresas de carcinicultura sob a ótica do GECON. In: *XXVIII EnANPAD*. Curitiba, 2004. p. 145.

QUEIROZ, Benedito Florêncio. *Aplicação dos conceitos fundamentais do sistema de gestão econômica nas atividades hoteleiras*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade – FEA/USP. São Paulo, 1998.

YIN, Robert K.. *Estudo de Caso: planejamento e métodos*. 2a. ed., Porto Alegre: Bookman, 2001.

APÊNDICE A – Questionário aplicado nas empresas de carcinicultura

➤ Informações Básicas

Data da Entrevista:

Nome da Empresa:

Nome dos Entrevistados:

Cargos/Funções dos entrevistados:

1. Caracterização da Atividade de Carcinicultura

1.1. Qual a data de sua fundação?

1.2. Qual o número de funcionários da empresa?

1.3. Quais os produtos vendidos pela empresa?

1.4. Quais as principais áreas envolvidas no ciclo de compra e venda de mercadorias?

(marcar com x as atividades envolvidas)

Compras

Laboratório

Berçário

Viveiros de Engorda

Beneficiamento

Vendas

Outras: _____

2. Processo de Planejamento e Orçamento

2.1. A empresa tem um processo de planejamento e orçamento?

Sim

Não

2.2. Quais os objetivos principais da realização do processo de planejamento e orçamento?

Objetivos Principais	Marcar com X
Assegurar o cumprimento da missão da empresa	
Assegurar a escolha das melhores alternativas que viabilizem as diretrizes operacionais.	
Detalhar as alternativas operacionais aprovadas de forma a otimizar os resultados de médio e longo prazo.	
Reformular e detalhar alternativas operacionais de forma a otimizar o resultado no curto prazo.	
Outras:	

2.3. Quais as etapas envolvidas no processo de planejamento e orçamento?

Etapas do Processo de Planejamento e Orçamento	Marcar com X
Identificação de Oportunidade e Ameaças	
Identificação de Pontos Fortes e Fracos	
Determinação de Diretrizes Estratégicas	
Definição de Objetivos e Metas Operacionais	
Identificação e análise de alternativas operacionais disponíveis	
Definição do horizonte de planejamento	
Determinação dos recursos necessários ao atingimento de objetivos e metas	
Determinação das etapas e prazos para cumprimento das metas	
Outras:	

2.4. Qual a periodicidade do processo de planejamento e orçamento?

- 6 meses
- 1 ano
- 2 anos
- Outra (Qual? _____)

3. Avaliação de Desempenho dos Gerentes

3.1. A empresa tem um sistema de avaliação de desempenho de seus gerentes?

- Sim
- Não

3.2. Como é realizado o processo de avaliação de desempenho dos gerentes?

Etapas do Processo de Avaliação de Desempenho	Marcar com X
Definição de Metas	
Avaliação de desempenho por meio da comparação entre o custo orçado e o realizado	
Realizado em todas as áreas da empresa	
Estabelecimento de um padrão de desempenho desejado para todos as áreas da empresa	
Observação dos desempenhos dos gerentes	
Levantamento de soluções alternativas, diante dos eventuais problemas identificados	
Escolha das alternativas que contribuirão para a resolução dos problemas	
Decisão sobre a implementação de alguma alternativa de ação.	
Só há avaliação de desempenho para os gestores que trabalham diretamente no processo produtivo	
As variáveis de desempenho estão relacionadas exclusivamente com quantidade produzida e quantidade vendida	
Outras:	

3.3. Quais os critérios de avaliação de desempenho?

- Custos Orçados *versus* Custos Realizados
- Quantidade Produzida, Quantidade Vendida
- Resultado Econômico de cada área
- Outro (Qual? _____)

3.4. Qual a periodicidade de realização do processo de avaliação de desempenho dos gerentes?

- Mensal
- Semestral
- Anual
- Outra (Qual? _____)

4. Modelo de Apuração de Resultado

4.1. Quais os relatórios gerenciais utilizados pela empresa para análise do seu resultado?

Relatórios Gerenciais	Marcar com X
Balanco Patrimonial	
Demonstração do Resultado	
DOAR	
Fluxo de Caixa	
Relatórios Comparativos (Custo Orçado x Custo realizado)	
Relatórios de Avaliação de Desempenho	
Outros	

4.2. Qual a periodicidade desses relatórios?

- Mensal
- Bimestral
- Semestral
- Anual

4.3. A empresa tem informações sobre o resultado de cada área de responsabilidade?

- Sim
- Não

4.4. Quais os critérios de mensuração das receitas, despesas e custos considerados na apuração do resultado da empresa?

Critérios	Receitas	Custos	Despesas
Princípios Fundamentais de Contabilidade			
Método Custeio ABC			
Custeio Variável			
Custeio por Absorção			
Regime de caixa			
Outro:			

4.5. A empresa utiliza critérios de rateio?

- Sim
- Não

4.6. Em quais Itens?

- Custos
- Despesas

4.7. Quem utiliza os relatórios gerenciais de apuração de resultado?

Usuários dos Relatórios Gerenciais	Marcar com X
Proprietários	
Diretores	
Gerentes	
Outros:	

4.8. As informações gerenciais efetivamente dão suporte ao processo decisório da empresa?

Sim

Não

4.9. Elas são utilizadas para determinar o fechamento, abertura ou modificação da estrutura organizacional da empresa?

Sim

Não

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)