

Gestão de Custos nas Empresas do Setor Avícola

Cláudia Conceição Martins dos Santos

Antônio André Cunha Callado

Resumo:

A contabilidade rural é utilizada para suas finalidades fiscais. A gestão de custos é decisiva no contexto competitivo da atual conjuntura do mercado consumidor. Embora os custos operacionais e de produção das empresas rurais sejam compostos basicamente pelos mesmos elementos de outras empresas, possuem características próprias de formação, conforme a natureza da atividade econômica que for explorada. Dentro da perspectiva moderna para a gestão empresarial, o principal papel da gestão rural consiste nas atividades relacionadas ao planejamento, controle, processo decisório e avaliação de resultados. As limitações organizacionais e estruturais impostas aos empreendedores rurais dificultam a tarefa de gerar informações gerenciais que permitam a tomada de decisão, com base em dados consistentes e reais. Para que as empresas rurais sejam eficientes na tomada de decisão, a contabilidade deve auxiliar os gestores da empresa, não somente nos aspectos financeiros, mas nas questões de grande importância para formulação ou avaliação dos processos administrativo e produtivo. O conhecimento dos elementos componentes do custo rural é fundamental para a tomada de decisão. Um sistema de custos provedor de informações contábeis deve ser simples, confiável, coerente e atualizado. As informações sobre custos devem ser utilizadas na definição dos preços de venda, no controle dos diversos elementos formadores do custo e na identificação das margens de contribuição das várias atividades. A falta de precisão nos custos comprometerá a qualidade das decisões tomadas. Relatórios periódicos sobre custos proporcionará análises temporais, avaliações e subsidiará planos futuros.

Palavras-chave:

Área temática: MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PRIMÁRIO.

GESTÃO DE CUSTOS NAS EMPRESAS DO SETOR AVÍCOLA

Cláudia Conceição Martins dos Santos
Graduanda em Ciências Econômicas (Ênfase em Economia Rural) UFRPE
Bolsista do PIBIC/PRPPG/UFRPE

Antônio André Cunha Callado
Doutorando em Estratégias Empresariais PPGA/UFPB
Mestre em Finanças Empresariais PPGA/UFPB
(Professor Orientador do Projeto)

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO
Rua das Graças, 277, apto. 602. Bairro das Graças. Recife – PE. CEP 52.011-200.
Telefone (081) 421.1520 e-mail andrecallado@yahoo.com.br
Aluna regularmente matriculada no Curso de Bacharelado em Ciências Econômicas
(Ênfase em Economia Rural)
Participante da Sessão Especial para Estudante

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

GESTÃO DE CUSTOS NAS EMPRESAS DO SETOR AVÍCOLA

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

PARTICIPANTE DA SESSÃO ESPECIAL PARA ESTUDANTE

RESUMO:

A contabilidade rural é utilizada para suas finalidades fiscais. A gestão de custos é decisiva no contexto competitivo da atual conjuntura do mercado consumidor. Embora os custos operacionais e de produção das empresas rurais sejam compostos basicamente pelos mesmos elementos de outras empresas, possuem características próprias de formação, conforme a natureza da atividade econômica que for explorada. Dentro da perspectiva moderna para a gestão empresarial, o principal papel da gestão rural consiste nas atividades relacionadas ao planejamento, controle, processo decisório e avaliação de resultados. As limitações organizacionais e estruturais impostas aos empreendedores rurais dificultam a tarefa de gerar informações gerenciais que permitam a tomada de decisão, com base em dados consistentes e reais. Para que as empresas rurais sejam eficientes na tomada de decisão, a contabilidade deve auxiliar os gestores da empresa, não somente nos aspectos financeiros, mas nas questões de grande importância para formulação ou avaliação dos processos administrativo e produtivo. O conhecimento dos elementos componentes do custo rural é fundamental para a tomada de decisão. Um sistema de custos provedor de informações contábeis deve ser simples, confiável, coerente e atualizado. As informações sobre custos devem ser utilizadas na definição dos preços de venda, no controle dos diversos elementos formadores do custo e na identificação das margens de contribuição das várias atividades. A falta de precisão nos custos comprometerá a qualidade das decisões tomadas. Relatórios periódicos sobre custos proporcionará análises temporais, avaliações e subsidiará planos futuros.

1. A GESTÃO DA EMPRESA RURAL

A maior parte das atividades rurais desenvolve-se geralmente de forma irregular durante o exercício, e a administração enfrenta o desafio de atenuar ou remediar a irregularidade natural do curso do trabalho, intensificando outras atividades conexas (beneficiamento ou industrialização dos produtos obtidos) ou reparando as benfeitorias.

Segundo Marion e Santos (1993, p. 16), “o principal papel do administrador rural é planejar, controlar, decidir e avaliar resultados, visando a maximização dos lucros, à permanente motivação e ao bem-estar de seus empregados.” A importância da organização administrativa dentro da empresa rural é comentada por Valle (1985, p. 85), onde ele afirma que esta organização “está em relação direta com suas dimensões e com a forma econômica da exploração dos seus recursos.”

Nas empresas rurais, assim como nas indústrias, a gestão administrativa abrange dois aspectos principais, que são: o processo produtivo e as atividades comerciais. O processo produtivo se desenvolve no âmbito das empresas enquanto as atividades comerciais se desenvolvem entre as empresas e seu ambiente externo.

As atividades que podem ser consideradas tipicamente internas são as seguintes:

- operações de manutenção dos vários fatores produtivos;
- escolha e coordenação das várias operações da empresa;
- execução das várias operações produtivas.

As atividades tipicamente externas são associadas à aquisição de todos os materiais e de outros fatores produtivos necessários à produção, à colocação no mercado dos produtos e subprodutos obtidos e às operações de financiamento.

Comentando sobre as atividades internas à escolha do modo de execução das operações e de manutenção dos fatores produtivos. Valle (1981, p. 42) afirma que estes fatores “têm aspecto essencialmente técnico, mas as suas repercussões influem nas decisões administrativas, que devem basear-se em definitivo sobre considerações de natureza econômica.” Franco (1988, p. 25) reforça este ponto de vista, afirmando que para obter os lucros na empresa rural “predominam os aspectos de natureza econômica.”

Crepaldi (1993, p. 48), comentando sobre as atividades gerenciais, afirma que “a tarefa de gerar informações gerenciais que permitam a tomada de decisão, com base em dados consistentes e reais, é uma dificuldade constante para os produtores rurais.”

A contabilidade presta serviços aos dirigentes e administradores, não somente nos aspectos financeiros, mas também nas demais questões de grande importância para formular, reformular ou avaliar o processo administrativo. Para a empresa rural, assim como nas indústrias, a contabilidade é uma ferramenta de apoio à gestão, um meio utilizado para cumprir melhor os fins produtivos e sociais da empresa.

2. ELEMENTOS COMPONENTES DO CUSTO

Nas atividades rurais, o custo de produção é formado pelo conjunto de todas as despesas que devem ser suportadas para a obtenção dos produtos. Os elementos componentes do custo podem ser identificados sob diversos aspectos: quanto ao modo de sua apuração, quanto à sua composição e quanto ao objeto.

Quanto ao modo de apuração, o custo pode ser direto e indireto. O custo direto é formado pelo montante de todas as despesas relativas a cada uma das culturas vegetais, criações ou produções agroindustriais. O custo indireto é formado por todas as despesas referentes ao conjunto de atividades desenvolvidas. Valle (1985, p. 103), apresenta os elementos componentes dos custos diretos e indiretos nas explorações culturais, pecuárias, agroindustriais e auxiliares.

Custos Diretos

- ◆ atividade agrícola – antecipações agrícolas, sementes e plantas, fertilizantes, adubos, defensivos agrícolas, seguros de custeio, juros e despesas de financiamentos da produção e mão-de-obra assalariada.
- ◆ atividade pecuária – criação, engorda e tratamento dos animais, seguros, juros e despesas de financiamentos da produção, perda de valor dos animais, precimento de animais e mão-de-obra assalariada.

- ◆ atividade agroindustrial – matérias-primas, força motriz, combustíveis, lubrificantes, mão-de-obra, juros de financiamento, seguros, despesas gerais de beneficiamento, depreciações, tributos, embalagens e armazenamento.
- ◆ atividades auxiliares – serviços de animais, força motriz, combustíveis, lubrificantes, manutenção e reparos de máquinas, mão-de-obra, alimentação dos animais e despesas gerais.

Custos indiretos

Podemos enumerar vários elementos indiretos característicos, tais como, despesas de irrigação, impostos e taxas, financiamento de investimentos, seguros, despesas com especialistas (agrônomos, veterinários), reparos e conservação de máquinas e equipamentos e depreciações.

3. A EVOLUÇÃO DA AVICULTURA

A avicultura no nordeste, atualmente, é a Segunda atividade do setor primário da economia quer em termos de mobilização de recursos, quer em termos de importância como fonte de proteínas a baixos preços, para reversão do quadro nutricional das camadas sociais mais baixas, conta com o apoio da SUDENE no que concerne a propostas de políticas que passam reverter por um lado seus indicadores de vulnerabilidade e por outro lado, aumentar suas competitividade nos mercados nacional e internacional.

Com a evolução da avicultura industrial verifica-se que com os equipamentos avícolas modernos, atualmente, é possível produzir 12 aves por metro quadrado, tendo-se ainda a expectativa de que se possa dispor futuramente de 16 aves por metro quadrado. Diante desse quadro de crescimento produtivo tem-se também a expectativa de decréscimo do custo de produção por quilograma de ave abatida.

Com relação aos indicadores sanitários da avicultura entre as décadas de 80 e 90 o quadro em termos de número de doenças mais correntes não teve mudança significativa, contudo, as expectativas ainda para este final de século é provocar mudanças acentuadas no combate as doenças. O quadro 1 apresenta os dados relativos à evolução da produtividade obtida pela avicultura de frango de corte.

Quadro 1 - Avicultura Frango de Corte e sua Evolução da Produtividade em meio século

Parâmetros	Décadas				
	1960	1970	1980	1990	2000*
Peso vivo (g)	1500	1800	1950	2270	2410
Idade (d)	63	56	49	45	42
Conv. Alim.	3.1	2.5	2.25	2.0	1.8
Mortalidade %	10.0	4.0	4.5	5.0	6.0
GMD (g)	24	32	40	50.5	57.5
Diferença (g)	-	(+8)	(+8)	(+10,5)	(+7.0)
I.E.P.	70	120	170	240	300

Diferença	-	(+50)	(+50)	(+70)	(+60)
-----------	---	-------	-------	-------	-------

Fonte: Ideal, Ind. Alimentos S/A, 1996

(*)Crescimento 91-95

Encontramos no aspecto nutritivo o principal motivo e perspectiva de uma maior evolução do processo econômico da avicultura. Inicialmente, dentro da produção avícola eram utilizadas rações, cereais, farinhas e farelos. No final da década de 80, além destes insumos, foram introduzidos com certa profundidade diversos micronutrientes ácidos sintéticos, resinas, enzimas probióticos e vitaminas protegidas, como forma de sustentar a performance requerida dos animais.

Quadro 2 - Evolução da Avicultura Industrial: Indicadores Técnicos e Econômicos

Parâmetros	Ontem (<80)	Hoje (90)	Amanhã (2000)
Produção Aves/m ²	10	12	16
Produção Kg/m ²	18-20	26-30	38-40
Aves/Instalações (1000)	1 a 6	10 a 15	30 a 36
Aves/Homem (1000)	3	10	30
Lucro-Líquido (ave-cent)	30	15	5
Empresa/Avic.	1000	100	10
Consumo/Kg “per capita”	8	20	30
Custo Prod. (R\$)Kg/abatido	2.5	1.0	0.70

Fonte: Ideal, Ind. Alimentos S/A, 1996.

4. APRESENTAÇÃO DO DADOS SOBRE CUSTOS

As empresas estudadas apresentam os seguintes custos diretos de fabricação relativos aos seus produtos, que são:

- Matrizes;
- Frangos de corte.

Considerando as peculiaridades dessa diferentes atividades econômicas podemos agrupar os itens de custo das matrizes da seguinte maneira:

- Alimentação;
- Reparos;
- Manutenção;
- Energia (indireto);
- Mão-de-Obra (indireto).

Considerando as peculiaridades dessa diferentes atividades econômicas podemos agrupar os itens de custo dos frangos de corte para engorda e abate da seguinte maneira:

- Alimentação;
- Reparos;
- Embalagens;
- Manutenção;
- Energia (indireto);
- Mão-de-Obra (indireto).

O parâmetro utilizado para a gestão dos custos indiretos de fabricação é baseado nos volumes de horas trabalhadas em cada uma das atividades dessas empresas (matrizes e ovos) definindo a estruturação de custos.

O mesmo procedimento foi adotado para a definição das margens de contribuição dos diversos produtos.

Sobre a classificação dos custos consideramos a alocação de cada um dos itens com os diversos produtos. Esta atividade se refere ao melhor procedimento para facilitar a identificação dos custos nos produtos através de uma medição precisa dos insumos utilizados, da relevância do seu valor ou da apropriação dos gastos por rateio considerando as seguintes categorias:

Diretos ⇒ São identificados com precisão no produto acabado, através de um sistema de medição cujo valor é relevante;

Indiretos ⇒ São aqueles relativos a vários produtos, mas que são alocados através de sistemas de rateio, estimativas ou outros meios de alocação.

Através deste modelo podemos definir os custos totais de fabricação para os produtos da empresa. Para identificar o valor das margens de contribuição para cada um dos produtos devemos encontrar seus respectivos custos unitários de fabricação. Os custos diretos unitários são encontrados através da divisão dos valores relativos aos custos diretos totais pelas quantidades fabricadas. Para a definição dos custos indiretos é necessária a aplicação de um critério de rateio relevante sobre os custos indiretos totais. Em seguida, os custos indiretos unitários para cada um dos produtos são encontrados através da divisão de seus respectivos valores alocados através do rateio pelas quantidades fabricadas. Os custos unitários totais dos diversos produtos são obtidos através da soma de seus respectivos custos diretos unitários e custos indiretos unitários. Após a determinação desses custos totais unitários basta subtrair seus valores dos respectivos preços de venda para obter suas margens de contribuição.

Estas modalidades de custo se referem ao agrupamento, apuração e análise de resultados contábeis ocorridos anteriormente. Portanto sua perspectiva se baseia em um modelo *ex post* que muitas vezes não considera os desperdícios de materiais, insumos, energia elétrica, mão-de-obra, pois os valores relativos aos diversos elementos de custo representam freqüentemente expectativas prévias padronizadas e não os resultados efetivamente ocorridos.

Podemos notar que, a avicultura brasileira teve êxito em todos os aspectos implantados dentro de seu segmento de atividade econômica. O quadro 3 mostra os principais dados relativos à evolução das exportações de carne de frango.

Em consequência de sua performance, a avicultura brasileira pôde aumentar de maneira significativa sua participação no quadro de exportações de produtos oriundos do setor primário da economia brasileira. Porém, encontramos um fator que vem restringindo este desempenho de crescimento econômico, que são as tarifas portuárias, que é responsável por uma parcela considerável dos custos para o produtor. Outro fator relevante é a importância do milho dentro deste segmento, tanto pelo preço de aquisição quanto pela sua origem (principalmente por importação).

Desde os anos 70 verifica-se um declínio com relação a rentabilidade da atividade relativo as constantes baixas no preço o que vem ao longo de sua história provando algumas falências e por outro lado levando a um processo de reorganização da atividade sobre a forma de integração, o que veio provocar saltos positivos de rentabilidade.

Com relação ao mercado consumidor é importante notar que, ao longo dos anos, houve uma mudança no hábito de consumo em termos de quantidade de produtos avícolas, ou seja, houve um aumento deste consumo e também em termos de exigência quanto a forma de apresentação do produto.

No caso do consumo de ovos também houve mudanças significativas, verificando um grande aumento. Nos últimos trinta anos, houve, no Brasil, uma verdadeira revolução no comportamento do consumo.

5. CUSTOS DA PRODUÇÃO AVÍCOLA NO NORDESTE

Alguns produtores iniciam seu processo produtivo a partir da aquisição dos pintos de 01 dia, o que dará início a composição dos custos direto de produção.

Quadro7: Aquisição de pintos de 01 dia

ANO	INFORMANTES	N.º DE MIL CABEÇAS	VALOR (EM REAIS)
1980	1288	31.014.534	5.053,45
1985	633	30.383.800	4,62
1996	78	63.279	21,640

FONTE: CENSO AGROPECUÁRIO – IBGE

Observando os três últimos censos avícolas realizados no Nordeste, podemos notar que, de 1980 a 1985 o número de aquisição de pintos é de larga escala, onde a diferença neste período é muito pequena, pois no Brasil as aves eram importadas e tinham um alto custo de aquisição, só o sul e sudeste que importou, inicialmente, as demais regiões ou adquiriram os ovos para incubação de pintos de 01 dia. Em 1996 podemos verificar uma baixa dessa dependência do setor avícola Nordestino no quadro 7.

A insuficiência da produção de milho e soja no nordeste acarreta acréscimo no custo de produção da avicultura regional de aproximadamente 30% em relação aos estados do Sul e Centro-Oeste, considerados os maiores produtores de grãos.

Quadro 9: Origem dos insumos usados na avicultura do nordeste em 1995

INSUMOS	REGIÃO DE ORIGEM %					
	SUL	SUDESTE	C. OESTE	NORDESTE	NORTE	EXTERIOR
RAÇÃO PRONTA*	0	0	0	100	0	0
MILHO **	17	3	51	27	0	13
FARELO DE SOJA **	0	3	31	72	0	0
FARINHA DE CARNE	0	10	10	45	0	0
SORGO	0	0	0	100	0	0
TRIGO	0	0	0	92	0	8
PREMIX ***	0	47	0	27	0	0

CÁLCIO E FÓSFORO ***	0	17	0	34	0	0
OUTROS ****	0	-	-	-	-	-

FONTE : PESQUISA DE CAMPO COM PRODUTORES

(*) 66% dos entrevistados não adquirem rações prontas, somente 28% usam desse expediente. As rações são produzidas pelos integradores, que as preparam com insumos adquiridos no mercado brasileiro

(**) percentual superior a 100 por que existe insumos que são adquiridos em mais de uma região

(***) ausência de informações contribui para o não fechamento do percentual

(****) sem resposta

O Nordeste trabalha com custo regional e preço nacional, isto por causa da concorrência com produtos provenientes de outras regiões, também produtoras de grãos.

Contudo sente-se a necessidade de investir em pesquisa para mudar tais condições em cada área particular do nordeste brasileiro, e até acrescentar substitutos para o milho e a soja, como, sorgo, farelo de arroz, farinha de mandioca, etc. Pois o milho e a soja são considerados vilões principais do aumento de custos de produção de frango no Nordeste.

A avicultura nordestina utiliza os insumos provenientes do sudeste, Centro-Oeste e sul do Brasil, como é mostrado no quadro 9, e também algumas matérias primas produzidas na região. Devido a escassez e do preço do milho nacional, passou-se a importar milho proveniente da Argentina. A origem da soja divide-se entre o próprio nordeste (Bahia e Maranhão) e Goiás e Minas Gerais. O trigo é proveniente da Bahia e outros países, como, Canadá, Argentina, Alemanha.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As descrições e análises efetuadas revelaram diversas informações a respeito das formas e critérios utilizados pelas empresas na composição dos custos agrícolas e agroindustriais, sua apuração e controle. A importância dos custos na gestão como fonte de informações contábeis para a tomada de decisão se concentra sobre as questões relacionadas com a definição do preço de venda e a substituição de equipamentos.

Uma análise aproximada sobre as características da utilização da contabilidade de custos dentro da tomada de decisão em empresas rurais irá identificar sua fundamental participação para o sucesso destas empresas. As informações contábeis gerenciais abrangem diversos aspectos sobre questões relacionadas à definição do preço de venda, à identificação das margens de contribuição das diversas atividades econômicas, ao controle do comportamento dos diversos elementos componentes dos custos, bem como a análise sobre a substituição de ativos.

Na tomada de decisão, as informações sobre custos devem ser utilizadas como parâmetro, mas a falta de precisão em sua apuração e controle irá comprometer a qualidade das decisões tomadas.

A apuração dos custos, devido às suas peculiaridades, geralmente ocorre de maneira descentralizada, o que dificulta o acompanhamento preciso de sua execução e exige confiabilidade e qualificação mínima por parte do responsável pelos registros.

Outro aspecto relevante se refere à confecção de relatórios periódicos sobre o comportamento dos custos das diversas atividades econômicas. Esta prática proporcionará análises temporais sobre sua evolução, possibilitará avaliações fundamentadas e mudanças eventuais, se for necessário.

De acordo com os comentários que foram apresentados e estudados, podemos fazer as seguintes conclusões:

➤ A inexistência de uma organização contábil definida para os grupos, mostra que a contabilidade desempenha um papel de menor importância, gerando sérias dificuldades para acompanhar as alterações patrimoniais ocorridas.

➤ A apuração e o registro dos custos para controle são imprecisos e limitados. No processo de apuração e controle dos custos das atividades agrícolas não existem meios formais (formulários apropriados) para registrar aos custos ocorridos. Os meios formais disponíveis para apuração e registro dos custos são compostos por formulários, nas atividades agroindustriais, mas estes instrumentos são incompletos;

➤ Embora a estruturação de custos seja simples e de fácil utilização, os membros dos grupos não têm uma compreensão de sua importância para o desenvolvimento dessa atividade agroindustrial;

➤ No processo de tomada de decisões, os custos são utilizados como parâmetros, mas, a falta de precisão na apuração e controle comprometem a qualidade das decisões tomadas;

7. BIBLIOGRAFIA

- CARNEIRO, Eryma. Contabilidade Rural. São Paulo: Biblioteca do Contador. Edições financeiras, 1960. Vol. 3.
- COUFFIN, Calixte. Gestion de las Empresas Agrárias y Desarrollo Rural. Barcelona: Editorial Vicens-veves, 1970.
- CREPALDI, Sílvio Aparecido. Contabilidade Rural: Sistemas de Informação para o produtor rural. Revista Brasileira de Contabilidade. Rio de Janeiro, v. 19, nº 70, pp 4-7, jul/set, 1989.
- CREPALDI, Sílvio Aparecido. Contabilidade Rural. São Paulo: Atlas, 1993.
- CRESPO, Antonio A. Estatística Fácil. 9ed. São Paulo: Saraiva, 1993.
- D'Amore, Domingos. CASTRO, Aducto de Souza. Contabilidade Industrial e agrícola. 9ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1973.
- FRANCO, Hilário. Contabilidade Industrial. 8ed. São Paulo: Atlas, 1988
- GOODE, William J; HATT, Paul K. Métodos em Pesquisa Social. 7ed. São Paulo: Atlas, 1979.
- HOFFMANN, Rodolfo; ENGLER, Joaquim de Camargo; SERRANO, Ondalva; THAMER, Antonio C. de Menezes; NEVES, Evaristo Marzabal. Administração de Empresa Agrícola. São Paulo: Pioneira, 1984.
- IUDÍCIBUS, Sérgio. Contabilidade Gerencial. 3ed. São Paulo: Atlas, 1980.
- LAWRENCE, W. B. Contabilidade de Custos. 4ed. São Paulo: IBRASA, 1975.
- LEONE, George S. Guerra. Custos: Um enfoque administrativo. Rio de Janeiro: FGV, 1987.
- LI, David H. Contabilidade Gerencial. São Paulo: Atlas, 1977.
- MARION, José Carlos; SANTOS, Gilberto José dos. Administração de Custos na Agropecuária. São Paulo: Atlas, 1993.
- MARION, José Carlos. Contabilidade Rural. São Paulo: Atlas, 1986.

MATZ, Adolph; CURRY, Othel; FRAK, George W. Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 1974.

RICHARDSON, Roberto Jarry. Pesquisa Social. 2ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SELLTIZ, Jahoba; DEUISCH, Cook. Métodos de Pesquisa nas Relações Sociais. São Paulo: EPU, 1974.

VALLE, Francisco. Manual de contabilidade Agrária. São Paulo: Atlas, 1985.

VALLE, Francisco; ALOE, Armando. Contabilidade Agrícola. 7ed. São Paulo: Atlas, 1981.