

Análise da mensuração contábil dos custos da atividade avícola no sistema de parceria

Silvana Dalmutt Kruger (UFSC/Unochapecó) - silvanak@unochapeco.edu.br

Sérgio Murilo Petri (UFSC) - sergio@deps.ufsc.br

Josiane Brighenti Josiane Brighenti (Unochapecó) - josi_brig@unochapeco.edu.br

Vilmar Oenning (UNOCHAPECO) - oenning@unochapeco.edu.br

Antonio Zanin (Unochapecó) - zanin@unochapeco.edu.br

Resumo:

Este estudo teve por objetivo analisar os principais aspectos da mensuração contábil dos custos da atividade avícola para as agroindústrias e os estabelecimentos rurais/avicultores no sistema de parceria. Por meio da análise da relação firmada entre agroindústrias e estabelecimentos rurais para o desenvolvimento da atividade avícola no sistema de parceria, mediante contratos, evidenciou-se os principais custos de produção e a mensuração contábil para cada uma das partes, desde a aquisição ou recebimento das aves para engorda até a apuração do resultado por lote. Metodologicamente a pesquisa possui caráter descritivo, com análise documental e abordagem qualitativa. Os resultados evidenciam que no sistema de parceria os principais custos para o estabelecimento rural referem-se à mão de obra, energia elétrica, água, lenha, maravalha, transporte e também a depreciação relacionada ao investimento realizado com as instalações (aviário, máquinas e equipamentos) e sua manutenção. Para a agroindústria os principais custos do processo de engorda de aves se referem ao custo inicial das aves, alimentação, medicamentos, assistência técnica, transporte e remuneração do avicultor parceiro. O estudo evidencia a importância da contabilidade para a atividade avícola, especialmente no sistema de parceria, uma vez que por meio da mensuração contábil torna-se possível a evidenciação dos resultados para ambas as partes.

Palavras-chave: Sistema de parceria avícola. Custos avicultura. Agroindústria e estabelecimento rural.

Área temática: Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos

Análise da mensuração contábil dos custos da atividade avícola no sistema de parceria

Resumo

Este estudo teve por objetivo analisar os principais aspectos da mensuração contábil dos custos da atividade avícola para as agroindústrias e os estabelecimentos rurais/avicultores no sistema de parceria. Por meio da análise da relação firmada entre agroindústrias e estabelecimentos rurais para o desenvolvimento da atividade avícola no sistema de parceria, mediante contratos, evidenciou-se os principais custos de produção e a mensuração contábil para cada uma das partes, desde a aquisição ou recebimento das aves para engorda até a apuração do resultado por lote. Metodologicamente a pesquisa possui caráter descritivo, com análise documental e abordagem qualitativa. Os resultados evidenciam que no sistema de parceria os principais custos para o estabelecimento rural referem-se à mão de obra, energia elétrica, água, lenha, maravalha, transporte e também a depreciação relacionada ao investimento realizado com as instalações (aviário, máquinas e equipamentos) e sua manutenção. Para a agroindústria os principais custos do processo de engorda de aves se referem ao custo inicial das aves, alimentação, medicamentos, assistência técnica, transporte e remuneração do avicultor parceiro. O estudo evidencia a importância da contabilidade para a atividade avícola, especialmente no sistema de parceria, uma vez que por meio da mensuração contábil torna-se possível a evidenciação dos resultados para ambas as partes.

Palavras-chave: Sistema de parceria avícola. Custos avicultura. Agroindústria e estabelecimento rural.

Área temática: Gestão de Custos nas Empresas Agropecuárias e Agronegócios

1 Introdução

A avicultura é um dos setores agrícolas que se destaca no cenário brasileiro, tanto no mercado interno quanto nas exportações que crescem a cada ano. Essa expansão e destaque são possíveis pelo clima favorável, salvo raras adversidades, o Brasil apresenta características favoráveis para o desenvolvimento de uma variedade de atividades agrícolas e zootécnicas.

De acordo com dados da UBA (2010), a avicultura é responsável por 1,5 % do PIB brasileiro, gera cerca de 5,0 milhões de empregos diretos e indiretos, além da representatividade nas exportações e da capacidade de abastecimento do mercado consumidor interno brasileiro.

Para Zanin et. al. (2011) a avicultura apresenta cadeia integradora, onde normalmente inicia com o produtor rural ou avicultor, terminando na agroindústria, que são as empresas responsáveis pelo beneficiamento e agregação de valor aos produtos de origem rural, agrícolas ou zootécnicos. Como forma de reduzir custos e ganhos de escala, as empresas iniciaram parcerias com produtores rurais na forma de integração vertical. O produtor entra com os investimentos em instalações e presta serviços para alimentação e demais cuidados com as aves. A empresa integradora fornece os pintinhos de 1 dia, alimentação e medicamentos, além da logística necessária em todo o processo.

No Estado de Santa Catarina, principalmente na região Oeste, a avicultura tem se consolidado no sistema de parceria (agroindústria e estabelecimento rural/avicultor), a

atividade avícola passou a ser uma das mais importantes e principais fontes de renda para os agricultores.

A maioria dos avicultores na região oeste de Santa Catarina, segundo a Embrapa (2010), trabalha na forma de parceria com as agroindústrias. A cadeia produtiva de aves de corte vem destacando-se nas últimas décadas no agronegócio brasileiro, pelas modernizações e incrementos tecnológicos no setor, a atividade assegura ao país posição de destaque no cenário mundial. O modelo de produção integrada de frango é em grande parte responsável por esse crescimento ocorrido nas últimas décadas e pela expansão atual da produção.

Devido aos investimentos e cuidados que a atividade avícola exige, sem controles e gerenciamento fica difícil atingir bons resultados, bem como, identificar se o avicultor está obtendo o retorno desejado com a atividade avícola, da mesma forma a agroindústria com o processo integralizado até o consumidor final.

Conforme Sampaio, Machado e Machado (2006, p. 2) “ter um diferencial competitivo, aliado a uma gestão de estratégias financeiras, criará condições de aumento das riquezas, sendo este o objetivo principal de qualquer empresa que busca a continuidade de seu negócio”. Os avanços tecnológicos das últimas décadas e o desenvolvimento em todos os setores da economia, passou a exigir dos empresários de modo geral, a busca por informações e inovações frente a este cenário, o que não é diferente na cadeia produtiva avícola, todos buscam por resultados satisfatórios ou melhor desempenho.

No desenvolvimento das atividades avícolas esse controle e organização da produção são fundamentais para obtenção de resultados positivos. O processo produtivo exige muitos cuidados e gerenciamento, já que os custos envolvidos nesse processo precisam ser analisados, garantindo à obtenção de lucratividade ao final do período.

Nesse sentido, a contabilidade torna-se um instrumento de controle e planejamento também para o desenvolvimento das atividades rurais, inclusive para a avicultura, visando demonstrar os resultados de cada atividade desenvolvida. Por meio dos controles contábeis e das informações a contabilidade auxilia no processo decisório.

Partindo-se dessa premissa, considerando-se que a finalidade da contabilidade é possibilitar controle e planejamento para a tomada de decisões, origina-se a problemática norteadora deste estudo: **Quais os aspectos envolvidos na mensuração contábil dos custos da atividade avícola, para as agroindústrias e os estabelecimentos rurais que desenvolvem a atividade avícola no sistema de parceria?**

A partir da temática norteadora deste estudo, o mesmo teve por objetivo analisar os principais aspectos da mensuração contábil dos custos da atividade avícola para as agroindústrias e os estabelecimentos rurais/avicultores no sistema de parceria.

2 Revisão bibliográfica

Nesta seção aborda-se a importância da contabilidade de custos no contexto agroindustrial e voltada ao meio rural, bem como, no gerenciamento dos estabelecimentos rurais. Ressalta-se também alguns estudos anteriormente realizados referente à temática estudada e a atividade avícola.

2.1 A contabilidade no contexto agroindustrial e da avicultura

A contabilidade pode ser considerada segundo Marion (2009, p. 27) como um “sistema de informação destinado a prover seus usuários de dados para ajudá-los a tomar decisão”, e tem como objetivo principal auxiliar no controle e planejamento do processo decisório.

Para Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p. 29): “A contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto da contabilização”.

A contabilidade rural é considerada um ramo da contabilidade que está voltado ao estudo, controle, análise, mensuração e gerenciamento das variações do patrimônio e das atividades desenvolvidas pelas entidades rurais. Possibilita aos gestores rurais a análise do retorno obtido em cada atividade desenvolvida e sua representatividade econômica entre as demais culturas.

Neste sentido, a contabilidade permite também mensurar e analisar os resultados da atividade avícola no contexto de toda a cadeia produtiva. Conforme Nepomuceno, (2004, p.16) “A contabilidade rural deve ser um instrumento útil ao conhecimento dos resultados por atividade no setor rural, tanto quanto na indústria”.

Segundo Crepaldi (2006, p. 75) “A contabilidade rural é um dos principais sistemas de controle e informação das empresas rurais [...] fornece informações sobre condições de expandir-se, sobre a necessidade de reduzir custos ou despesas, necessidades de buscar recursos etc.”.

Embora sua importância seja real, conforme Crepaldi (2006) a contabilidade rural é pouco utilizada pelos produtores, e quando utilizada é apenas para fins fiscais e tributários. O não conhecimento dos benefícios que a contabilidade é capaz de proporcionar aos estabelecimentos rurais, e o conservadorismo da forma de controle e manejo das atividades, repassada através das gerações, podem ser alguns fatores atribuídos a essa insignificância dada pelo meio rural.

Colabora com Crepaldi (2006) o estudo de Hofer, Borilli e Philippsen (2006) onde por meio de uma pesquisa junto a profissionais contábeis e gestores de estabelecimentos rurais onde constataram que os proprietários de escritórios de contabilidade possuem interesse em elaborar, atuar com a contabilidade rural, todavia, que os agricultores apresentam resistência ao uso da contabilidade, demonstram preocupação com o fisco e ainda falta de confiança nos profissionais da contabilidade. O estudo demonstra que a contabilidade no meio rural precisa avançar para atender este segmento e cumprir com suas finalidades.

O levantamento realizado por Mazzioni et. al (2007) com estabelecimentos rurais do oeste do Estado de Santa Catarina apontam que os gestores rurais não segregam as despesas particulares dos seus negócios agropecuários e há pouca incidência na utilização de controles gerenciais para a tomada de decisões, bem como, não conhecem os custos de sua produção e o preço dos produtos é estabelecido pelo mercado; ou seja, a contabilidade é pouco utilizada, ressaltando que produtores rurais não conhecem com clareza o resultado obtido das atividades desenvolvidas em cada período.

Conforme Nepomuceno (2004, p.15) “não basta saber que, em determinado ano, o empreendimento foi bem-sucedido, sem conhecer, especificamente, o nível de lucratividade ou de déficit de cada produção explorada.”

Diante do ritmo acelerado com que o setor agropecuário se desenvolve empregando métodos de inovações na forma de produção agrícola e adoção de novas tecnologias, o empresário rural também precisa acompanhar esse desenvolvimento e adotar métodos de controles contábeis, que sistematizem e organizem todas as atividades desenvolvidas, bem como permitam a análise do retorno obtido para empresas e produtores rurais.

Para Marion (2010, p. 02) “Empresas rurais são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo por meio do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas”. Muitos dos estabelecimentos rurais trabalham com mais de uma atividade, diversificam as culturas produzidas e as atividades como alternativa de obter maiores resultados, visando à melhoria da lucratividade.

Para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR (2003, p. 21) produtor rural é “a pessoa física ou jurídica, proprietária ou não, que desenvolve, em área urbana ou rural, a atividade agropecuária, pesqueira ou silvicultural, bem como a extração de produtos primários, vegetais ou animais, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou prepostos”.

O controle de custos de produção e das despesas incorridas nas empresas rurais e nos estabelecimentos rurais são elementos fundamentais para auxiliar na administração das atividades, permitindo o controle e planejamento das etapas de produção e a análise econômica e financeira das atividades desenvolvidas.

De acordo com Martins (2008, p. 25) “Custos são gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços [...] despesas são bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”.

Os custos podem ainda ser classificados conforme Santos (2002) quanto a sua forma de alocação, relacionados diretos ou indiretamente com as culturas produzidas ou atividades desenvolvidas, dessa forma são denominados custos diretos ou custos indiretos.

A correta identificação dos custos auxilia também na formação do preço de venda, neste sentido, permite para todos os envolvidos na cadeia produtiva acompanharem a mensuração e análise dos custos, identificando o resultado da atividade avícola e a viabilidade econômica do negócio.

O estudo de Zanin et.al (2011) aponta a partir de estudos de casos múltiplos que o payback da atividade avícola no sistema de parceria é de 15,45 anos até mais de 20 anos nos casos estudados, enfatizando que o retorno do investimento realizado (instalações necessárias) é de longo prazo para os avicultores.

Souza e Zylbersztajn (2009) analisaram o poder de contrato e o poder de mercado nas relações entre produtores rurais e processadores (agroindústrias), onde identificam pelos resultados obtidos que existem limitações na eficiência dos arranjos de integração, nos aspectos contratados e acordados entre as partes, cujos resultados não atendem as expectativas dos produtores rurais (avicultores), embora satisfaçam o processador (agroindústria).

O estudo de Bueno et. al. (2007) analisou os preços médios praticados ao longo da cadeia produtiva avícola no período de 2002 a 2006 no Estado de São Paulo. Os resultados do estudo apontam variações na evolução da apropriação dos valores brutos da cadeia, e evidenciam uma relação de parceria, com menos oportunismo entre a indústria de abate e frigorificação e os produtores granjeiros. Os resultados colaboram com a importância da contabilidade voltada ao meio rural na análise dos resultados, bem como, com a própria evolução da produção avícola, a qual concretiza-se com ganhos para todos os envolvidos neste processo.

A contabilidade voltada para o segmento das atividades rurais e agroindustriais cumpre suas finalidades de controle e planejamento, bem como de instrumento de apoio ao processo decisório, tanto para as empresas agroindustriais, quanto na ponta do processo produtivo com os estabelecimentos rurais, pois ambos precisam reconhecer seus custos e analisar o retorno econômico e financeiro das atividades.

2.2 A avicultura

A avicultura comercial no Brasil nasceu por volta de 1860, de acordo com Lana (2000) quando o estado de Minas Gerais começou exportando galináceos e laticínios para outras regiões do País. A atividade avícola é fruto do desenvolvimento da criação caseira de frango, ao longo da história, praticou-se uma avicultura tradicional e familiar, também chamada de “frango caipira”, praticamente para subsistência da família, o que se comercializava era apenas os excedentes da produção.

Segundo Àvila (2006) no estado de Santa Catarina, em meados do Século XX, a Sadia revolucionou o processo de criação de aves. Mediante uma forma de parceria contratual cedeu a uma granja 100 pintos de um dia, alimentação balanceada, acompanhamento e assistência veterinária. Ficando a granja responsável por engordar as aves e encaminhar para o abatedouro. Iniciava ali um novo ciclo produtivo para a atividade avícola.

Essa experiência iniciada pela Sadia obteve resultados satisfatórios e a avicultura brasileira no sistema de parceria teve sua evolução expandindo-se pelo território nacional e tornando-se uma alternativa de renda principalmente para os pequenos estabelecimentos rurais.

De acordo com Ribeiro (2009), no Brasil estabeleceram-se três tipos de integração: horizontal (quando se unem dois ou mais produtores do mesmo segmento, buscando comprar e vender com as melhores condições possíveis); vertical (quando se unem dois ou mais produtores de diferentes segmentos, buscando vantagens operacionais, racionalização de custos e vantagens comerciais para todos); circular (quando se unem duas ou mais integrações verticais e horizontais, todos buscando os mesmos propósitos comerciais).

Conforme Neves (2005) a cadeia produtiva avícola é composta das empresas fornecedoras de insumos, dos produtores rurais, das indústrias processadoras e dos seus insumos, dos distribuidores e prestadores de serviços, visando satisfazer o consumidor final.

O ciclo completo da atividade avícola abrange desde a criação das matrizes para postura de ovos ou aves de corte; produção de aves (pintinhos de um dia nos incubatórios), a criação em confinamento nos aviários e o abate nos frigoríficos.

Nogueira (2004) enfatiza em seu estudo sobre a estrutura de governança dominante na avicultura brasileira, realizada por meio de contratos de parcerias entre agroindústrias e produtores rurais. Nesta forma de parceria a agroindústria fornece pintos de um dia, ração, medicamentos e assistência técnica para a engorda. Os produtores são responsáveis pelas instalações e equipamentos das granjas e pelo manejo. Ao final do ciclo de produção ao entregarem os frangos para abate, os produtores rurais são remunerados a partir dos índices de eficiência do manejo.

Ainda de acordo com Lana (2000, p. 1) “A avicultura gera renda, melhora o nível social da população e pode ser atividade de pequeno produtor. Além disso, emprega também agrônomos, veterinários, zootecnistas, assim como professores, pesquisadores e técnicos em universidades e centros de pesquisas”.

Para a União Brasileira de Avicultura (UBA, 2010), a produção avícola não somente é uma atividade importante na produção de alimentos, como também é fonte de renda de diversos ramos profissionais, influenciando diretamente na economia brasileira.

Segundo Olivo (2006) no cenário mundial o Brasil ocupa o primeiro lugar em exportações de frangos e o terceiro na produção avícola, sendo considerado o melhor em sanidade de plantéis avícolas. Esses fatores são positivos para a economia brasileira, e com o desenvolvimento continuado nesse setor a tendência é o crescimento e desenvolvimento contínuo da produção avícola brasileira.

O agronegócio brasileiro, segundo a UBA (2010) é responsável por uma parcela relevante do PIB brasileiro, cerca de 33%, além de representar 42% das exportações brasileiras e 37% dos empregos do país. E a avicultura participa de forma ativa neste desempenho, sendo responsável por 1,5 % do PIB brasileiro, pela geração de cerca de 5 milhões de empregos diretos e indiretos, além da representatividade nas exportações e da capacidade de abastecimento do mercado consumidor interno brasileiro.

O desenvolvimento da avicultura pode ser considerado como a síntese e o símbolo do crescimento e modernização do agronegócio no Brasil. Isso porque a atividade avícola reúne em sua estrutura funcional os três elementos mais importantes no cálculo econômico do

capitalismo em sua configuração atual: tecnologia, eficiência na produção e diversificação no consumo.

3 Metodologia

Esta pesquisa delimita-se a análise dos procedimentos e aspectos da mensuração contábil dos custos na atividade avícola desenvolvida no sistema de parceria entre agroindústria e estabelecimento rural.

Na concepção de Dmitruk (2004, p.130) “essa delimitação refere-se ao planejamento da pesquisa, em sua dimensão mais ampla, envolvendo tanto a sua diagramação quanto a previsão de análise e interpretação de dados”.

A caracterização da pesquisa consiste em determinar quais abordagens serão necessárias adotar pelo pesquisador, a fim de atingir os objetivos desenvolvidos para sua pesquisa. Na concepção de Beuren (2004, p.93) “Ao elaborar o trabalho monográfico, na seção destinada à descrição do delineamento da pesquisa, o estudante deverá reportar-se às três categorias de tipologias de pesquisa (quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema)”.

a) Quanto aos objetivos a pesquisa é descritiva. Na concepção de Gil (2006, p. 44) “As pesquisas deste tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis”. Neste sentido, o estudo descreve aspectos da mensuração dos custos entre agroindústria e estabelecimento rural parceiro.

b) Quanto aos procedimentos a pesquisa é documental, por utilizar da análise de contratos de parcerias, para identificação das obrigações entre as partes pesquisadas: agroindústria e estabelecimentos rurais parceiros no desenvolvimento da atividade avícola.

c) Quanto à abordagem do problema a pesquisa é qualitativa. Segundo Richardson (1999) a abordagem qualitativa justifica-se, por ser uma forma da análise para entender a natureza de um fenômeno social.

Raupp e Beuren (2003, p. 92), destacam que “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”. Os autores observam, ainda, que a abordagem qualitativa “visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último”.

Dessa forma, a pesquisa caracterizar-se-á por assumir uma tipologia qualitativa, pois busca entender os aspectos da mensuração contábil e dos custos da atividade avícola no sistema de parceria entre agroindústrias e estabelecimentos rurais- avicultores, utilizando-se da análise documental na busca por fundamentos que expliquem os aspectos e procedimentos da contabilização e mensuração dos custos de produção para ambas as partes.

Utilizou-se como estratégias de busca para a fundamentação teórica artigos públicos em Congressos e Eventos nacionais, tais como ENANPAD, Congresso Brasileiro de Custos, Congresso USP, ANPCONT, Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, entre outros, visando colaborar resgatar estudos anteriores sobre a temática.

Considerando os objetivos do estudo, os dados primários foram coletados junto a uma agroindústria e um estabelecimento rural que desenvolvem a atividade avícola no sistema de parceria, com o intuito de identificar as cláusulas contratuais que originam os procedimentos contábeis e após analisar os documentos identificar os custos de produção e sua mensuração contábil.

4 Análise e interpretação dos resultados

Neste capítulo apresentam-se as características principais do sistema integrado de produção avícola para as agroindústrias e os estabelecimentos rurais parceiros.

4.2 Mensuração contábil nas agroindústrias

O início do processo de integração ou parceria na avicultura caracteriza-se pelo envio dos pintinhos pela agroindústria ao produtor rural-avicultor integrado. Há pelo menos dois casos que podem ocorrer na agroindústria nesse início de processo: produção de aves através do processo de incubação dos ovos dando origem aos pintinhos de um dia ou ainda compra das aves para engorda (pintinho de um dia), mas nesse estudo a contabilização dar-se-á do envio dos pintinhos aos estabelecimentos produtores, independente se a produção é própria ou se estas aves são adquiridas de terceiros.

Neste contexto, cabe salientar inicialmente que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 29, o qual evidencia a mensuração dos Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas. Este pronunciamento considera os animais e plantas vivos como ativos biológicos e altera a classificação contábil para as agroindústrias que passam a mensurar os ativos com tais características.

Para as agroindústrias identificarem os custos do processo de integração do sistema de parceria avícola, possuem controles contábeis, onde os lançamentos são efetuados por parceiro individualizado, visando evitar abertura de contas individuais de cada parceiro no plano de contas na contabilidade. Esse processo pode ser realizado em um sistema paralelo elaborado para esse fim, com integração direta à contabilidade ou também com registros contábeis mensais. Observou-se na prática contábil a necessidade de controles internos por avicultor.

Nesse sistema paralelo pode ser feito a composição do custo total do processo, agregando os custos do parceiro aos demais custos da empresa relativos ao processo de criação das aves. Esse custo gerado no processo de criação das aves será considerado custo da matéria prima de um novo processo na agroindústria, o da industrialização dessas aves após o abate.

O Quadro 1 apresenta os itens que compõem o custo total da agroindústria por avicultor parceiro:

Custos de Produção – Aves	Avicultor Parceiro - X
Custo aves de 1 dia (pintinho)	R\$
Ração	R\$
Medicamentos	R\$
Assistência Técnica	R\$
Transporte (Conforme Contrato)	R\$
Remuneração ao Parceiro (índice de produtividade contratual)	R\$

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 1: Composição dos custos por parceiro

Observa-se que os custos do processo de parceria, para a agroindústria, conforme o Quadro 1 envolvem os custos das aves disponibilizadas para a engorda, a alimentação destas, medicamentos e assistência técnica, o transporte se assim acordado e a remuneração da

parceria, de acordo com o índice de produtividade adotado por esta entidade ao avicultor parceiro.

Com relação as principais contas contábeis para a mensuração das etapas do sistema de parceria identifica-se conforme o Quadro 2:

Grupo/Localização	Conta Contábil
A.C.- Ativos Biológicos	Estoque –Aves de 1 dia- Lote XX Estoque – Incubatório Estoque – Aves em Crescimento Parceria X Estoque – Aves Formadas para Abate Produto Agrícola – Ração
A.C.- Disponibilidades	Caixa
A.C. – Estoques	Medicamentos
P.C. – Fornecedores	Fornecedores
P.C – Obrigações Trabalhistas	Salários e Encargos a Pagar
P.C – Fornecedores	Fretes a Pagar
P.C – Fornecedores	Avicultor Parceiro X
P.C - Impostos e Contribuições a Recolher	Funrural

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 2: Principais contas contábeis de mensuração na agroindústria

Resumidamente, observa-se no Quadro 2 que para a agroindústria os principais fatos para contabilização no processo de engorda das aves no sistema de parceria são os seguintes: Envio dos pintinhos ao estabelecimento rural; Envio da ração e medicamentos ao estabelecimento rural; Mão de Obra assistência técnica; Transporte das aves e dos insumos; Retorno das aves formadas para o abate; Remuneração ao avicultor parceiro e o funrural o qual é uma obrigação da agroindústria o desconto do avicultor e a sua retenção.

Salienta-se também que as agroindústrias podem controlar os estoques por código de produtor/avicultor parceria ou pelo número do contrato relacionado a cada lote.

Ao final do lote, em média 40 dias após o alojamento para o caso do frango, ocorre o retorno das aves à agroindústria para o abate, o avicultor parceiro emitirá nota fiscal de produtor como venda referente a quantidade em quilos que lhe cabe como remuneração pelo sistema de parceria e outra nota fiscal de retorno ou devolução do volume pertencente à agroindústria, que é a soma das remessas recebidas, em contrapartida a agroindústria emitirá nota fiscal de entrada como retorno de mercadoria do estabelecimento produtor e outra como compra de aves formadas para abate.

A remuneração do parceiro é calculada com base em índices pré determinados em contrato, será calculada após o abate das aves, pois há o descarte dos mortos no transporte, dos condenados por doenças, calo de pata, ou com algum outro problema e que não podem ser

aproveitados na produção. Contabilmente a agroindústria calcula a remuneração do produtor de acordo com a rentabilidade de cada lote, esta rentabilidade é calculada considerando o índice de eficiência da produção entre lotes, leva-se em conta o número de aves recebidas e aquelas que retornam ao final do processo (mortalidade), o consumo da ração do lote e o peso vivo do lote.

O Quadro 3 evidencia uma fórmula para o cálculo desse índice de eficiência produtiva que remunera os avicultores no sistema de parceria:

$$\text{IEP} = \frac{\text{PM (Kg)} \times \text{VB}}{\text{IA (dias)} \times \text{CA}} \times 100$$

Sendo:

$$\text{PM} = \frac{\text{Peso vivo do lote na retirada}}{\text{Número de aves retiradas}}$$

$$\text{VB} = \frac{\text{Número de frangos retirados}}{\text{Número de pintos recebidos}} \times 100$$

$$\text{CR} = \frac{\text{Consumo de ração do lote}}{\text{Número de aves retiradas}}$$

$$\text{CA} = \frac{\text{Consumo de ração do lote}}{\text{Peso vivo do lote}}$$

Fonte: Embrapa (1992)

Quadro 3: Índice de eficiência produtiva

Para avaliar a eficiência da produção entre os lotes produzidos, as agroindústrias, baseiam-se no cálculo do Índice de Eficiência Produtiva (IEP), esse índice pode variar de acordo com alguns fatores produtivos evidenciados na retirada do lote, dentre eles: Idade do Abate (IA), Viabilidade (VB), Peso Médio Vivo (PM), e Conversão Alimentar (CA), conforme observa-se no Quadro 3.

4.3 Mensuração contábil no estabelecimento rural

A utilização da contabilidade nos estabelecimentos rurais pode auxiliar no gerenciamento das atividades desenvolvidas possibilitando a mensuração dos resultados, uma vez que desenvolve e implanta controles, visando reduzir custos, melhorar resultados e planejar as atividades desenvolvidas.

Nos estabelecimentos rurais que desenvolvem a atividade avícola a contabilização pode ter três fatores principais, o recebimento das aves e insumos, a devolução das aves (lote produzido) e a apuração dos gastos com o lote.

A ração e os medicamentos que chegam ao estabelecimento rural para alimentação e cuidados com as aves serão contabilizados como estoques de terceiros, assim como as aves.

O ciclo de engorda varia de acordo com a finalidade e o tamanho das aves desejado pela agroindústria. No caso de frangos para engorda, o retorno para a agroindústria ocorre em média 40 dias após o alojamento. O avicultor tem direito a remuneração pela parceria,

calculada de acordo com os dados técnicos do lote, considerando a mortalidade, conversão alimentar, descartes, idade, dentre outros, referente a essa parte que lhe cabe emite nota fiscal de venda, constando o volume de quilos e o valor de venda do frango vivo no momento da transação (este valor é fornecido pela agroindústria).

O índice de eficiência produtiva é aquele anteriormente identificado no Quadro 3.

Para o avicultor os custos da parceria incluem inicialmente o investimento realizado (depreciação) das instalações, bem como a mão de obra necessária, a energia elétrica, transporte, lenha e demais gastos de manutenção se necessários.

Custos de Produção – Lote XX	Período xx a xx/xx/xx
Energia Elétrica	R\$
Lenha	R\$
Maravalha	R\$
Mão de obra	R\$
Transporte (Conforme contrato)	R\$
Depreciação das instalações (máquinas e equipamentos, aviário, etc)	R\$
Manutenção das instalações	R\$

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 4 : Composição dos custos para o avicultor

O custo total do lote é obtido depois de realizados todos os lançamentos do período, conforme o Quadro 4. O controle destes custos do processo de parceria são importantes ao avicultor, pois permite controlar a atividade, mensurar os gastos e investimentos e avaliar o retorno obtido da produção avícola no sistema de parceria.

No Quadro 5 apresenta-se uma síntese das principais contas contábeis de mensuração para o avicultor no sistema de parceria:

Grupo/Localização	Conta Contábil
A.C. – Ativos Biológicos	Estoque de Terceiros - Aves em Crescimento Lote Estoque de terceiros – Insumos
A.C. – Disponibilidades	Caixa
A.C. – Clientes	Contas a Receber
A.n.C – Imobilizado	Depreciação Acumulada (Instalações, Máquinas e equipamentos)
P.C – Fornecedores	Contas a pagar
P.C – Bens de Terceiros a Devolver	Aves em Crescimento Lote XX
P.C – Bens de Terceiros a Devolver	Insumos

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 5: Principais contas contábeis de mensuração para o estabelecimento rural

Para o processo de contabilização no estabelecimento rural resumidamente os fatores são os seguintes: Recebimento das aves de um dia; Recebimento da ração e dos medicamentos; Manejo na engorda das aves; Retorno das aves à agroindústria; Remuneração pela prestação de serviço; Apuração dos gastos com a atividade; Apuração do resultado do lote.

Observa-se no Quadro 5 a identificação das principais contas contábeis as quais transitam as operações relacionadas ao sistema de parceria avícola para os estabelecimentos rurais. A contabilidade rural possibilita ao seu usuário organizar e planejar o desenvolvimento das atividades em seu estabelecimento, avaliando e reconhecendo as que geram maior lucratividade, visando à obtenção de melhores resultados futuros.

Salienta-se a importância da mensuração e controle dos custos de produção para análise dos resultados da atividade avícola.

4.1 Sistema integrado de produção avícola

Uma das características da produção avícola de corte que a diferencia de outras atividades agropecuárias são as relações existentes entre a unidade produtiva e a agroindústria, ou seja, o sistema integrado de produção, também chamado de parceria avícola.

Conforme Marion (2010, p.09) “Ocorre parceria quando o proprietário da terra contribui no negócio com o capital fundiário e o capital de exercício, associando-se a terceiros em forma de parceria”.

A integração da produção se dá por meio de contratos que regem o sistema de parceria, nele estão especificados a relação existente entre a agroindústria e a unidade produtiva, determinando as obrigações e procedimentos a serem realizados por ambas as partes, ou seja, entre avicultor e agroindústria.

No sistema de parceria avícola o sócio capitalista ou proprietário (avicultor) participa com as instalações e com a mão de obra na execução do trabalho, e as agroindústrias com a matéria-prima (aves), alimentação e a assistência técnica para desenvolver a engorda das aves.

O avicultor é detentor das instalações (aviário, máquinas e equipamentos) e é responsável pelos custos com a mão-de-obra, energia elétrica, maravalha, lenha, água e demais manutenções ou manejos necessários, cabe à agroindústria os custos com a aquisição das aves, alimentação dos lotes (ração), medicamentos, assistência técnica, transporte das aves e da ração até o estabelecimento rural e seu retorno para o abate.

O Quadro 6 apresenta as obrigações da agroindústria e do avicultor, no sistema de parceria avícola.

Agroindústria	Avicultor (Parceiro)
<ul style="list-style-type: none"> - Aves - Ração - Medicamentos - Assistência Técnica - Transporte 	<ul style="list-style-type: none"> - Mão de Obra - Energia Elétrica - Água - Lenha - Depreciação de Máquinas e equipamentos/ Aviário e demais instalações necessárias - Manutenções e Reparos - Transporte

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 6: Obrigações no sistema de parceria avícola

Observa-se no Quadro 6 as obrigações da cada parte no sistema de parceria avícola, onde o avicultor deve dispor das instalações adequadas e realizar manutenções e reparos

exigidos pelas agroindústrias, atendendo aos critérios de sanidade e de qualidade de produção, também deve seguir as orientações técnicas da agroindústria.

A estrutura física varia de acordo com cada estabelecimento produtivo, ou seja, o tamanho do aviário determinará o número de aves que poderá ser alojado, pois há uma definição do espaço necessário para cada ave se desenvolver.

Cabe salientar que o transporte pode ser um custo da agroindústria ou do avicultor, dependerá do contrato firmado entre as partes. Por meio da pesquisa de campo identificou-se ambas as situações que se alteram entre as agroindústrias.

O aviário deve atender os padrões exigidos pela agroindústria, visando melhores condições de produção, principalmente atendendo as questões sanitárias objetivando melhor qualidade das aves para o abate.

Quando as aves atingem a fase adulta, cerca de 40 a 45 dias de vida para o caso de frangos de engorda, ou conforme a necessidade e características desejadas, o produtor os entrega para a empresa integradora, nesse caso a agroindústria, que faz o abate, processa e comercializa o produto.

Esse método, de acordo com a ABEF (2010), favorece tanto a agroindústria como o avicultor, para a agroindústria permite o controle em todas as etapas produtivas e garantir a qualidade da produção necessária para a industrialização. Para o avicultor a parceria também traz vantagens, pois recebe da agroindústria todo o acompanhamento técnico e os insumos necessários para a produção, bem como, tem garantida a comercialização total das aves quando prontas para o abate e a remuneração proporcional a rentabilidade de cada lote.

5 Considerações finais

O estudo evidencia a importância da contabilidade para o controle e registro dos fatos contábeis para os estabelecimentos rurais, especialmente para os que desenvolvem a atividade avícola no sistema de parceria com agroindústrias, bem como, da mensuração e controle dos custos para agroindústrias e avicultores na mensuração dos resultados da atividade avícola.

No sistema de parceria o contrato entre as partes regulamenta direitos e deveres e a relação existente entre agroindústria e avicultor parceiro, através dele determinam-se as quantidades a serem produzidas, as garantias de exclusividade da agroindústria sobre a produção, a responsabilidade técnica, o fornecimento de insumos, a mão-de-obra, os métodos de cálculo da remuneração do avicultor, situações com seguro, etc.

Com relação às operações desde o envio das aves e dos insumos pela agroindústria ao estabelecimento rural, o recebimento destes pelo avicultor e os procedimentos necessários para o manejo do lote até o posterior retorno para o abate na agroindústria, evidenciou-se de forma resumida as possíveis contas contábeis que servirão para os lançamentos das transações da atividade avícola entre os parceiros.

O estudo aponta aspectos da contabilização e sua importância no controle e apuração dos resultados da atividade avícola para ambos, agroindústria e estabelecimento rural.

Verificou-se ainda que no sistema de parceria o estabelecimento rural recebe da agroindústria os pintinhos de um dia e os insumos necessários para a engorda das aves, bem como, a assistência técnica para o acompanhamento do lote. Os principais custos para o estabelecimento rural referem-se à mão de obra empregada no processo, os gastos como energia elétrica, água, lenha, maravalha, transporte e também aos custos relacionados ao investimento realizado com as instalações (aviário, máquinas e equipamentos) e sua manutenção e conseqüente depreciação.

Para a agroindústria os principais custos do processo de engorda de aves se referem ao custo inicial das aves, alimentação, medicamentos, assistência técnica, transporte e remuneração do avicultor parceiro.

Quanto as características gerais do processo de parceria avícola entre produtores rurais e as agroindústrias parceiras pode-se dizer que essa relação existente é favorável para à agroindústria que possui o controle em todas as etapas produtivas e a garantia da qualidade da produção necessária para a industrialização, com menores investimentos já que o capital investido não é seu e sim do parceiro, bem como, remunera por produtividade e não tem vínculo empregatício.

Para o avicultor a parceria também traz vantagens, pois recebe da agroindústria todo o acompanhamento técnico e os insumos necessários para a produção, bem como, tem garantida a comercialização total das aves quando prontas para o abate e a remuneração proporcional a rentabilidade de cada lote, todavia este necessita adequar-se as exigências de cada agroindústria e assumir o risco do investimento do capital inicial (instalações).

Para a agroindústria a mensuração contábil dos custos dos lotes produzidos em parceria são agregados na conta contábil Ativos Biológicos, Estoque no Ativo Circulante, Aves em crescimento, separando-os por avicultor parceiro. Ao final do processo tem-se nessa conta os custos da ave inicial, da alimentação, medicamentos e assistência técnica bem como, a remuneração do parceiro.

O estudo evidencia dessa forma, que a contabilidade auxilia no gerenciamento e controle dos fatos ocorridos na produção avícola, especialmente no sistema de parcerias praticado entre agroindústrias e avicultores, uma vez que por meio da mensuração e registros contábeis dos custos de produção se torna possível a evidenciação dos resultados da atividade para ambas as partes, permitindo acompanhar o desenvolvimento e organização da produção avícola em todas as etapas da produção.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, V. et al. Boas práticas de produção de frangos de corte. 2006. Disponível em: <http://www.cnpsa.embrapa.br/sgc/sgc_publicacoes/publicacao_s8t285e.pdf>. Acesso em: 20. jul. 2011.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2004.

BUENO, Miriam Pinheiro; ARAÚJO, Geraldino Carneiro de; SPROESSER, Renato Luiz; SOUZA, Ivonete Fernandes de. **Apropriação de Valor Bruto nas Transações Econômicas da Cadeia Produtiva da Avicultura de Corte**. XXXI Encontro da ANPAD, EnANPAD 2007, Rio de Janeiro- RJ- 22 a 26 de setembro de 2007.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 29: Ativo Biológico e Produto Agrícola**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_29.pdf> acesso em 05 de agosto de 2011.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade rural: Uma abordagem decisória**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DMITRUK ORTIZ, Hilda B. (Org.). **Cadernos metodológicos: diretrizes de metodologia científica**. 6. ed. rev. ampl. e atual. Chapecó: Argos, 2004

EMPRESA BRASILEIRA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA – EMBRAPA. Atividade avícola. Disponível em: <<http://www.embrapa.br>>. Acesso em: 19 setembro 2010.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HOFER, Elza; BORILLI, Salete Polonia; PHILIPPSEN, Rejane Bertinatto. **Contabilidade Como Ferramenta Gerencial Para a Atividade Rural: Um Estudo de Caso**. XXX Encontro da ANPAD, EnANPAD 2006. Salvador - 23 a 27 de setembro 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, Atuariais e Financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: (aplicável às demais sociedades)**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2008

LANA, Geraldo Roberto Quintão. **Avicultura**. 1 ed. São Paulo: Rural, 2000.

MARION, José Carlos. **Análise das demonstrações contábeis: contabilidade empresarial**. 4 ed. São Paulo: Atlas 2009.

_____, José Carlos. **Contabilidade rural, contabilidade agrícola, contabilidade pecuária, imposto de renda pessoa jurídica**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MAZZIONI, Sady; ZANIN, Antonio; KRUGER, Silvana Dalmutt; BOTH, Cleide. **O uso de controles gerenciais pelas entidades rurais**. XIV Congresso Brasileiro de Custos – João Pessoa - PB, Brasil, 05 de dezembro a 07 de dezembro de 2007.

NEPOMUCENO, Fernando. **Contabilidade rural e seus custos de produção**. São Paulo: IOB-Thomson, 2004.

NEVES, Marcos Fava. **Agronegócio no Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2005.

NOGUEIRA, Antonio Carlos Lima. **Estruturas de governança na avicultura paulista**. In: XXVIII Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração (EnANPAD), 2004, Curitiba. Resumos dos Trabalhos do XXVIII EnANPAD. Rio de Janeiro: ANPAD, 2004. p. 538-538.

OLIVO, Rubson. **O mundo do frango: cadeia produtiva da carne de frango**. 1 ed. Criciúma: Ed do autor, 2006.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 1.ed. São Paulo: Atlas. 2003.

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

SAMPÁIO, José Paulo Araújo; MACHADO, Marcio André Veras; MACHADO, Márcia Reis. **A utilização do EVA como medida de desempenho econômico: Estudo de caso na SAELPA**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13., **Anais...** Belo Horizonte: ABC, 2006. CD-ROM.

SANTOS, Gilberto José dos; MARION, José Carlos; SEGATTI, Sonia. **Administração de custos na agropecuária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002

SENAR - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural. **Manual de Orientação da Previdência Social na Área Rural**. 2. ed. Brasília: INSS / SENAR, 2003.

SOUZA, José Paulo de; ZYLBERSZTAJN, Décio. **Poder de contrato e poder de mercado**. XXXIII Encontro da ANPAD, EnANPAD 2009. São Paulo- SP- 19 a 23 de setembro de 2009.

UNIÃO BRASILEIRA DE AVICULTURA – UBA. Avicultura brasileira: sistema de produção, distribuição geográfica, exportações e importância sócio-econômica. Disponível em: <<http://www.abef.com.br/uba>>. Acesso em: 20 agosto 2010.

ZANIN, Antonio; BAGATINI, Fabiano Marcos; KRUGER, Silvana Dalmutt; MAZZIONI, Sady; Di Domenico, Daniela. **Viabilidade econômica e financeira da atividade avícola: Estudo de casos em propriedades rurais**. 4º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças e Iniciação Científica em Contabilidade (4. : 2011 : Florianópolis, SC) Anais organizado por Maria Denize Henrique Casagrande. – Florianópolis: UFSC, 2011.