

ATIVIDADE AVÍCOLA: DIAGNÓSTICO DE RESULTADOS CONTÁBEIS EM UMA PROPRIEDADE RURAL DO SUDOESTE DO PARANÁ

Luciane Dagostini

Mestre em Ciências Contábeis pela FURB, Brasil, Professora de Magistério Superior, Curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR. ldagostini@utfpr.edu.br

Adriana Saggin

Bacharel em Ciências Contábeis pela da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR. adri_sgn@hotmail.com

Marivânia Rufato da Silva

Mestre em Desenvolvimento Regional pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Professora de Magistério Superior, Curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. marivanar@utfpr.edu.br

Luiz Fernando Casagrande

Doutor em Engenharia pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Mestre em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina e Professor do Magistério Superior, Curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR. casagrande@utfpr.edu.br

RESUMO: O segmento da avicultura vem mostrando um grande crescimento nos últimos anos, obtendo um lugar considerável na economia mundial, sendo o Brasil o maior exportador e o segundo maior produtor de frangos. No Brasil, o maior estado produtor é o Paraná. A presente pesquisa tem como objetivo realizar o diagnóstico do resultado contábil da atividade avícola em uma propriedade rural da região Sudoeste do Paraná. Esse estudo caracterizou-se como de natureza aplicada, no intuito atender ao objetivo desta pesquisa, foi feita uma pesquisa exploratória, com o levantamento dos dados feito através de visitas agendadas na propriedade e através de entrevista não estruturada ao avicultor. Foi utilizado o método de abordagem qualitativo, em que o pesquisador vai a campo permitindo entender melhor o fenômeno em estudo, levando em consideração a perspectiva das

pessoas envolvidas, no caso o avicultor, e os pontos de vista relevantes. Quanto ao tratamento dos dados, a pesquisa foi realizada na forma de um estudo de caso, que teve como ambiente de estudo uma pequena propriedade que realiza atividade avícola. Por meio da análise e apuração dos dados, os resultados obtidos evidenciaram prejuízos nos períodos analisados.

Palavras-Chave: Contabilidade rural, Atividade avícola, Resultado financeiro.

DOI nº 10.5935/1981-4747.20180011

Recebimento: 13/06/2018

Aprovação: 27/06/2018

POULTRY ACTIVITY: DIAGNOSIS OF ACCOUNTING RESULTS ON A RURAL PROPERTY OF SOUTHWEST OF PARANÁ

ABSTRACT: The poultry segment has been showing great growth in the last years, obtaining a considerable place in the world economy, being Brazil the largest exporter and the second largest producer of chickens. In Brazil, the largest producer state is Paraná. The present research aims to verify the financial result of the poultry activity in a rural property in the Southwest of Paraná. This study was characterized as being of an applied nature, in order to meet the objective of this research, an exploratory research was done, with the data collection done through scheduled visits to the property and through an unstructured interview with the poultry farmer. The qualitative approach was used, in which the researcher goes to the field to better understand the phenomenon under study, taking into account the perspective of the people involved, in this case the poultry producer, and the relevant points of view. Regarding the treatment of the data, the research was carried out in the form of a case study, which had as study environment a small property that performs poultry activity. Through the analysis and data collection, the results obtained evidenced a negative financial income in the period of the poultry houses analyzed.

Key Words: Farming accounting, Poultry activity, Financial result.

1 INTRODUÇÃO

O agronegócio é um conjunto de atividades econômicas ligadas à agropecuária. Esse setor responde por 23% do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro, significando a soma de todas as riquezas produzidas no país. Conforme divulgado pela Associação Catarinense de Avicultura (ACAV, 2017), "o Brasil, segundo maior produtor e maior exportador mundial de frangos, produziu 12,9 milhões de toneladas no ano passado. São 15 milhões de frangos por dia, 4,8 milhões apenas no Paraná".

Com a mudança de estilo de vida, adotando hábitos e alimentação mais saudáveis, as pessoas passaram a optar por uma alimentação mais balanceada, substituindo as carnes vermelhas por carnes brancas, como a de frango. A qualidade, o sabor, a imagem agregada de produto saudável e os preços mais acessíveis colaboram para o aumento do consumo deste alimento (MARKUS, 2015).

A produção de aves no ano de 2014 foi de 12,691 milhões de toneladas, perdendo apenas para a produção registrada em 2011, quando foram produzidas 13,058 milhões de toneladas. As exportações bateram recorde em volume, com 4,1 milhões de toneladas embarcadas. A carne de frango é a proteína animal mais consumida no país atualmente, de acordo com a pesquisa encomendada pela Associação Brasileira de Proteína Animal (ABPA), está presente em 100% dos lares brasileiros. Com mercado interno garantido, este produto

ATIVIDADE AVÍCOLA: DIAGNÓSTICO DE RESULTADOS CONTÁBEIS EM UMA PROPRIEDADE RURAL DO SUDOESTE DO PARANÁ

nacional tão querido dos consumidores já conquistou mais de 150 países e pretende crescer ainda mais em 2016 (AVICULTURA INDUSTRIAL, 2016).

Com o crescimento do segmento da avicultura, houve uma grande procura de agricultores para fazer novos investimentos nesta área. Diante disso, o cenário exigiu do produtor rural um maior conhecimento da real situação de sua propriedade e dos resultados obtidos. Neste contexto, a contabilidade auxilia no controle dos custos, no desempenho econômico e financeiro, garantindo uma boa gestão na propriedade, em que por meio das informações contábeis o produtor consegue planejar, controlar e tomar as decisões de acordo com a sua necessidade (MAGRO *et al.*, 2013).

A contabilidade rural possui peculiaridades que a distingue de outros ramos e abrange desde o setor agrícola, zootecnia até agroindústrias, integradoras etc. O conhecimento sobre o patrimônio do produtor, sobretudo a sua lucratividade, e a presença de ferramentas que acompanhem seu desenvolvimento e forneçam informações, permitem o planejamento e o controle da lucratividade (COSTA *et al.* 2004).

Portanto, o crescimento da exportação e consumo de frango faz com que a demanda pelo produto seja maior. Os produtores rurais no intuito de aumentar sua renda acabam optando pela atividade avícola. Desta forma, a presente pesquisa tem como objetivo geral realizar o diagnóstico do resultado contábil da atividade avícola em uma propriedade rural da região Sudoeste do Paraná. Além de responder a problemática da pesquisa que consiste em: Qual o resultado contábil obtido decorrente do desenvolvimento da atividade avícola em uma propriedade rural localizada no sudoeste do Paraná?

Conforme Sindiavipar (2016), o Paraná é líder em exportação e abate de frango no Brasil, com 1,68 bilhão de aves abatidas e de 1,48 milhões de toneladas embarcadas no ano de 2015, assim se tornando referência no setor avícola do país. Portanto, fazer uma abordagem e uma investigação centrada no resultado financeiro da atividade avícola é justificado pelo destaque a nível nacional que o Paraná tem no abate de aves.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade Rural e Ativos Biológicos

A contabilidade, de uma forma abrangente, gera informações aos seus usuários para que estes possam utilizá-las no processo de tomada de decisões. De forma específica, a

contabilidade tem como finalidade controlar e planejar o patrimônio, apurando o resultado e fornecendo informações aos usuários a cerca da atividade de determinado ramo (CREPALDI, 2011). Dessa maneira, a contabilidade vem para ser parceira do produtor rural, fornecendo informações necessárias e úteis para sua administração. E assim como em qualquer empresa, a atividade rural têm suas despesas e custos a serem controlados (AMORIN, 2010).

Segundo Calderelli (2003, p. 180), “a contabilidade rural é aquela que tem suas normas baseadas na orientação, controle e registro dos atos e fatos ocorridos e praticados por uma empresa cujo objeto de comércio ou indústria seja agricultura ou pecuária”. Apesar de a contabilidade rural ser uma ferramenta importante, muitos proprietários rurais não a conhecem ou utilizam. Deste modo, por não terem o controle de suas atividades, principalmente de seus resultados, podem não ter base para tomada corretas.

Dentre as atividades desenvolvidas na atividade rural, estão as atividades agrícola, pecuária e a atividade agroindustrial. A atividade da pecuária representa à criação de animais que vivem em coletividade (rebanho), como gado, ovelhas, aves e variados outros animais (CREPALDI, 2011). Um animal, de acordo com o pronunciamento da IAS 41 é um ativo biológico, pois ele nasce, cresce e morre (MARION, 2012).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis 29 - CPC 29, que tem como objetivo de estabelecer o tratamento contábil, e as respectivas divulgações, relacionados aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas. Os ativos biológicos são representados pelas plantas vivas e pelos animais (CPC 29, 2009).

Estes devem ser reconhecidos nas demonstrações financeiras com base no valor justo, subtraindo desses os custos estimados para a venda. O valor justo se refere ao valor pelo qual um ativo pode ser negociado ou um passivo liquidado, em outras palavras, o valor justo seria o valor de mercado de um determinado bem (CPC 29, 2009). As empresas que possuem atividades agrícolas, tais como cultivo de grãos, aumento de rebanho e cultivos de culturas diversas, estão sujeitas a realizar a valorização de seus ativos. Com o intuito de determinar o valor justo dos mesmos, baseando-se no conceito de valor a mercado, cujo efeito deverá ser registrado no resultado do exercício (FINATELLI; ORTEGA, 2012).

A atividade pecuária é o gerenciamento da transformação do nascimento, crescimento, até a morte ou a venda desses ativos biológicos. Como todo o ramo de atividade, os ativos biológicos também necessitam de controles, visando buscar sucesso em seu gerenciamento. Assim é necessário conhecer os custos incorridos para ter esses ativos biológicos (FINATELLI; ORTEGA, 2012).

2.2 Custos, Receitas e Despesas

Os custos são os gastos para se produzir um determinado produto ou a aquisição de um bem ou serviço para produção de outro bem. Assim, custos são todos os gastos incorridos na elaboração de um produto, sendo que são considerados como custo somente no momento de sua efetiva utilização (MEGLIORINI, 2007).

Para Ferreira (2007, p. 24), “pode-se dizer que o custo também é um gasto, reconhecido como custo no momento da utilização dos fatores de produção (bens ou serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço”. Quando uma matéria prima for adquirida para se transformar em alguma mercadoria, essa só passará a se tornar custo quando for utilizada, enquanto não houver a utilização é considerada investimento.

Os custos têm diversos comportamentos, e podem variar conforme as atividades desenvolvidas. De acordo com Etgeton (2009) os custos são classificados com base nas variações de volume de produção, forma de identificação, apropriação de produtos e outros. Podem ser classificados como custos diretos, indiretos, fixos e variáveis.

Os custos diretos são de fácil identificação e não precisam de critério de rateio. Tem relação à forma de identificação e apropriação dos produtos, atribuídos de forma direta e com facilidade. Sendo controlados por medições ou controles individuais, podendo medir em relação a uma atividade ou ao produto (WERNKE, 2005).

Crepaldi (2011) cita um exemplo de custo direto de fácil entendimento: em uma propriedade rural é adquirido insumos para fazer a plantação, esses insumos são custos diretos, pois se tem a quantidade e o meio onde será utilizado. Percebe-se que os custos diretos são facilmente identificados ao produto. Megliorini (2007) reporta que quando é identificada a quantidade de gasto utilizado por produto este será um custo direto.

Os custos indiretos representam os gastos com materiais indiretos e não são incorporados diretamente à produção, geralmente são difíceis de relacionar a um produto em que para serem agrupados necessitam da utilização de algum critério de rateio. Exemplo de custos indiretos: gastos administrativos e mão de obra indireta (MARTINS, 2003).

Para que estes custos façam parte do processo de produção eles precisam passar por algum critério de rateio, e isso depende de cálculos ou estimativas para ser apropriado em diferentes produtos. Esse parâmetro utilizado para estimar o quanto foi gasto de cada produto utilizado é chamado de base ou critério de rateio, em que, para esses custos indiretos, deve se considerar a natureza da operação. (CREPALDI, 2011).

Os custos fixos são de natureza constante e não mantêm proporcionalidade com a produção ou com o volume produzido, independentemente desses fatores continua-se mantendo determinado montante sem nenhuma alteração. Representam as despesas de salários e encargos do pessoal administrativo, aluguéis, impostos, taxas e depreciações, entre outros (FILHO, 2011).

Mas, vale lembrar que os custos fixos são fixos em relação ao volume de produção, porém, com o tempo podem sofrer alteração. O aluguel de uma pastagem, por exemplo, mesmo quando se tem um reajuste em determinado mês, este ainda será um custo fixo, uma vez que terá o mesmo valor independente de qual for à produção do mês (CREPALDI, 2011).

Os custos variáveis são aqueles que mantêm relação com a quantidade produzida, como o próprio nome sugere, variam em função do aumento ou diminuição da produção. Representam as despesas com sementes, fertilizantes, defensivos, combustíveis, lubrificantes, transportes, mão de obra e encargos, manutenção e reparos, entre outros (FILHO, 2011). O custo é considerado variável quando depende da produção para ser estimado, se a produção aumenta os custos aumentam, se a produção diminui o custo tende a diminuir também.

As receitas são os esforços de uma empresa para a entrada de recursos, resultando no aumento do patrimônio líquido e podendo ser decorrentes de entrega de produção (venda), por meio da multiplicação da quantidade de produtos pelo seu respectivo preço ou da prestação de serviço (HOSS *et al*, 2012). Podem ser classificadas em receitas brutas e receitas líquidas. A receita bruta é quando ocorre à venda do produto e se origina um valor decorrente dessa venda sem descontar o seu custo de produção. A receita líquida é o resultado da receita bruta menos os custos fixos e variáveis (MARKUS, 2014).

As despesas são os gastos para transformar a matéria prima em bens ou serviços (MARTINS, 2003). Em outras palavras, as despesas são os dispêndios que não foram identificados durante a produção de um produto, com a venda dessas mercadorias ou mesmo com a administração da empresa.

Filho e Bruni (2012) referem-se a despesas como concretização dos esforços, nos termos monetários, para a geração da receita. As despesas fazem o patrimônio de uma empresa diminuir. Mas, isto é justificado com a promessa de geração futura da receita. As despesas são desembolsos efetuados e trata-se de valores retirados do caixa para efetuar pagamentos. De acordo com Oliveira e Perez (2000), o desembolso ocorre, devido à necessidade no ato de pagamentos realizados a compras ou obrigações.

2.3 Avicultura

ATIVIDADE AVÍCOLA: DIAGNÓSTICO DE RESULTADOS CONTÁBEIS EM UMA PROPRIEDADE RURAL DO SUDOESTE DO PARANÁ

Um dos setores que mais tem gerado riqueza para o país é a avicultura, mesmo com o aumento nos custos de produção desde o começo de 2016, o mercado internacional segue favorável às exportações de aves brasileiras. Com todas as exigências do mercado faz-se necessário uma gestão empresarial, com suas metodologias e instrumentos analíticos. O Brasil se destaca desde 2005, como o maior exportador de carne de frango do mundo, embarcando produtos para mais de 120 países. Analisado o consumo per capita, estamos entre os dez maiores consumidores de carne de frango do mundo, em que a média por brasileiro equivale quase quatro quilos mensais ou um quilo por semana (AVICULTURA INDUSTRIAL, 2016).

Com uma produtividade baseada em parceria com integradora e avicultor, um modelo de integração da avicultura que detém no Brasil 95% da criação de frango por meio da integração. De acordo com Costa *et al.* (2015), foi na região Sul do Brasil que o sistema de parceria avícola nasceu e onde mais evoluiu. Araújo e Cardoso (2012) descrevem a integração como um sistema em que a empresa firma um contrato com o produtor e oferece todos os recursos e suporte aos produtores, incluindo os pintainhos, as rações, a assistência de uma equipe veterinária especializada e o transporte das aves para abate. Em contrapartida, os produtores tem o compromisso de entregarem as aves ao frigorífico de forma exclusiva.

No sistema de parceria os produtores recebem da integradora orientação dos investimentos necessários à manutenção da atividade, bem como os pintainhos, ração, assistência técnica, medicamentos entre outros insumos necessários, cabendo ao avicultor providenciar a instalação do aviário, mão de obra, aquecimento, energia elétrica, cama para o aviário, entre outros, bem como condições de acesso e responsabilidade pela eficiência da qualidade do frango que será fornecido (SINDIAVIPAR, 2016).

Com a aprovação do projeto de lei 6.459/13, que regulamenta o sistema de integração, O presidente da Sindiavipar, salienta que “a integração é um sistema tão grandioso, no cenário do campo brasileiro, que merece das autoridades amplo debate para se estabelecer as condições ideais para que a atividade se torne cada vez maior”.

A integração é um sistema que veio para ficar, pois a parte dos insumos, técnica e comercialização que fazem parte da obrigação da integradora. Devido ao processo de integração, a integradora tem um poder de barganha grande devido ao volume de produção concentrado, o que torna possível diminuir custos de produção e um melhor preço de venda (SINDIAVIPAR, 2016).

3 METODOLOGIA

O objetivo do estudo consiste em verificar qual o resultado financeiro da atividade avícola em uma propriedade rural do Sudoeste do Paraná, sendo assim, o procedimento técnico tem por base o estudo de caso, concretizado por ser estudada apenas uma propriedade. O estudo de caso representa uma investigação empírica e compreende um método abrangente, com a lógica do planejamento, da coleta e da análise de dados (YIN, 2015).

Quanto ao objetivo, a pesquisa exploratória consegue proporcionar familiaridade com o problema, buscando torná-la mais explícita, podendo envolver entrevistas e também assumir a forma de pesquisa bibliográfica e estudo de caso (GIL, 2008). A classificação do trabalho quanto à abordagem de pesquisa, foi qualitativo e quantitativo. O método qualitativo analisa e descreve os dados em sua forma complexa. Este método pode ser considerado útil como ferramenta para determinar o que é e porque é importante determinado dado (MORESI, 2003).

A coleta dos dados foi feita através de uma entrevista não estruturada, em que o avicultor teve liberdade para explicar o funcionamento, detalhamento dos custos, o investimento e as receitas. Por meio de algumas anotações que o mesmo fazia para ter um controle dos custos, foi possível fazer um levantamento mais detalhado.

Quanto ao método quantitativo, para Martins e Theóphilo (2007, p. 103), consiste em "[...] organizar, sumarizar, caracterizar e interpretar os dados numéricos coletados". Nesta etapa, foram coletados dados oriundos de documentos fornecidos pelo avicultor, tais como as faturas de energia elétrica, os borderôs de fechamento de lote e os registros de anotações feitos em um caderno de controle. Vale destacar que nestes registros as informações contidas estavam descritas de forma anual e outras de forma mensal.

A presente pesquisa foi realizada em uma pequena propriedade rural, que faz a diversificação dentre das atividades desenvolvidas, com as culturas temporárias de soja, milho e trigo. Incluiu a avicultura como uma opção de renda de ciclo rápido, possibilitando em menos de cinquenta dias ter a receita de um lote de frangos.

Foram coletados dados de quinze lotes, correspondente ao período de 19/04/2013 à 09/01/2016, tendo uma média de seis lotes por ano. A coleta foi feita com base em dados secundários, baseados em documentos e informações fornecidos pelo avicultor. Estes dados foram organizados em tabelas e posteriormente foram elaboradas as demonstrações de resultados de cada um dos lotes para se obter o resultado financeiro. Vale salientar que os valores calculados foram arredondados as casas decimais para número inteiro mais próximo.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O desenvolvimento deste trabalho foi possível com a ajuda do avicultor proprietário da atividade, que disponibilizou parte do seu tempo para a entrevista e por meio desta foi possível entender seu funcionamento e as características peculiares da propriedade. Também através de documentos fornecidos e anotações do controle, foram coletados os dados necessários para a análise.

Para ingressar na atividade avícola foi necessário um investimento por parte do proprietário que atendesse as exigências impostas pela integradora. A construção do aviário ocorreu no ano de 2005. Destaca-se que o valor atual do barracão e dos equipamentos monta atualmente um investimento total de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais), que foram refinanciados junto a uma instituição financeira para pagamento em dez anos. O aviário possui uma área total construída de 1.750 metros (125m x 14m), na qual a finalidade é a criação de aves para o abate. Para o desenvolvimento da atividade é utilizada apenas a mão de obra familiar.

4.1 Receitas dos Lotes

A receita de vendas das aves representa a principal receita do produtor em relação à atividade, sendo essa remuneração o valor pago pela integradora pelos serviços que foram prestados. A outra receita é decorrente da retirada da cama do aviário, que podem ser vendidas para adubação de terra, gerando assim a receita com a venda da cama aviária.

O valor das receitas dos lotes está detalhado nos borderôs de fechamento de lote, que são entregues ao proprietário no pagamento do lote. Nestes borderôs estão contidas todas as informações decorrentes do lote que está sendo pago. O valor que é pago ao avicultor corresponde ao serviço despendido e instalações adequadas para desenvolvimento das aves, até que estas estejam prontas para o abate.

Os dados referentes às receitas dos lotes, bem como receita da venda da cama aviária, sendo agrupados os valores em períodos anuais que contemplam 6 lotes por ano, estão apresentados na Tabela 1:

Tabela 1: Receitas dos Lotes (em R\$)

Lote	Receitas Aves	Receita cama aviária	Total (R\$)
1	13.999	1.667	15.665
2	11.730	1.667	13.397
3	8.172	1.667	9.839
4	10.350	1.667	12.017
5	12.036	1.667	13.703
6	11.500	1.667	13.167
7	12.540	1.667	14.207
8	15.100	1.667	16.767
9	15.325	1.667	16.992
10	19.754	1.667	21.421
11	13.342	1.667	15.009
12	10.226	1.667	11.892
13	13.658	1.667	15.325
14	15.498	1.667	17.165
15	14.546	1.667	16.213
Receita total	197.776	25.005	222.781

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

As receitas com venda da cama aviária ocorrem a cada nove lotes, sendo retiradas 200 toneladas e vendidas pelo valor de R\$ 75,00 cada, gerando um montante de R\$15.000,00 ou R\$ 1.666,67 reais (valor arredondado para R\$ 1.667,00) a cada lote. No processo para obter as receitas, tem-se os custos para originar o produto. No tópico a seguir, foram relatados e explicados esses custos por alojamento.

4.3 Custos Dos Lotes

Os custos que o avicultor possui, decorrente do desenvolvimento da atividade que desempenha, foram contabilizados e agrupados em planilha de modo detalhado. Os dados foram obtidos através de documentos e outras anotações que foram disponibilizadas pelo avicultor.

Na Tabela 2 estão relacionados os lotes analisados com todos os custos decorrentes da atividade. Foram analisados os períodos compreendidos entre 19/04/2013 à 09/01/2016, com um total de 15 lotes, sendo a média de seis lotes por ano.

Tabela 2: Custos dos Lotes (em R\$)

Custos dos lotes	Ano 1 (6 lotes)	Ano 2 (6 lotes)	Ano 3 (3 lotes)	Total (R\$)
Mão de Obra	12.283	16.376	9.930	38.589
Energia elétrica	12.291	14.607	6.767	33.665
Gás	1.260	1.260	630	3.150

ATIVIDADE AVÍCOLA: DIAGNÓSTICO DE RESULTADOS CONTÁBEIS EM UMA PROPRIEDADE RURAL DO SUDOESTE DO PARANÁ

Gasolina	424	537	273	1.234
Papel Capa	330	335	180	845
Lâmpadas	493	770	440	1.703
Maravalha	11.598	11.598	6.399	29.595
Motor Exaustor	2.100	2.100	1.050	5.250
Cal	3.000	3.150	1.650	7.800
Lavagem do Aviário	1.200	1.200	600	3.000
Descarga	600	600	300	1.500
Carga	4.814	798	0	5.612
Lenha	18.000	18.000	9.000	45.000
Depr. Barracão	3.198	3.198	1.599	7.995
Depr. Máquinas	4.668	4.668	2.334	11.670
Custo Total	76.259	79.197	41.152	196.608

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Na propriedade estudada a mão de obra é totalmente familiar e a remuneração é o pagamento pelos serviços prestados pela família a cada lote de aves. O serviço prestado pela família possui remuneração (pró-labore), sendo que para cada lote o avicultor destina 20% da receita para a remuneração da mão de obra da família, salientando que esse percentual foi estipulado pelo avicultor.

Quando ao consumo de energia elétrica na atividade avícola, como os alojamentos são em torno de 42 dias e a energia elétrica é paga mensalmente, foi somado o valor correspondente ao consumo de 60 dias, que é correspondente ao intervalo de um alojamento e outro, para compor os dados de consumo de energia elétrica de um lote.

Em relação ao consumo de gás, são utilizadas três cargas de botijões de gás por lote de frangos. É feito uso desse gás para a queima de penas que ficaram no aviário, depois do carregamento das aves. Como o avicultor só possuía anotada a quantidade de cargas dos botijões que eram gastos e não o valor pago pelo mesmo atribuiu-se para todos os anos o valor que é pago pelas cargas de botijões atuais, sendo o valor de R\$ 70,00 reais. O valor multiplicado pela quantidade utilizada durante o lote totalizou R\$ 210,00 reais, por alojamento.

Para facilitar o trabalho, depois do carregamento das aves, utiliza-se um pequeno trator para bater a cama aviária, que consiste em uma forma mecanizada de fazer o trabalho de remexer a cama aviária. Esse trator utiliza cerca de 25 litros de gasolina por lote. Os preços apropriados por lote foram calculados com base no preço da gasolina de cada ano.

O papel capa é utilizado para abafar e esterilizar a cama aviária. Esse papel é vendido apenas por rolo fechado e não por unidade de metros específicos, portanto é usada apenas a

metade de cada rolo a cada alojamento. A apropriação desse custo por lote é com base na metade do valor pago pelo rolo. Para a iluminação do ambiente são utilizadas as lâmpadas fluorescentes, que precisam ser substituídas quando não funcionam mais. O custo dessas foi multiplicado pela quantidade de lâmpadas substituídas a cada lote.

Para a ventilação do aviário faz-se necessário o uso de exaustores que são movidos por motores elétricos, que com algum tempo precisam ser substituídos por novos devido à queima ou danos. Segundo o proprietário, há períodos que não se faz nenhuma substituição desses motores, já em outros é necessário à aquisição de três motores por exemplo. Com base nessa informação, foi atribuída ao custo uma troca de um motor por entrega das aves, no valor de R\$ 350,00 reais cada, que é correspondente ao valor de mercado.

A maravalha inicial tem durabilidade de nove lotes, portanto o custo dela é dividido pela quantidade de tempo até sua troca. O custo é de R\$ 40,00 reais por metro, precisando de 210 m² para reposição de toda a cama do aviário, totalizando assim o montante de R\$ 8.400,00 reais. A partir do segundo até o nono lote é preciso acrescentar 30 metros de maravalha nova para complemento da atual, com o custo de R\$ 1.200,00 reais, por alojamento. O custo alocado em cada lote é a soma dos valores dos resultantes da divisão da maravalha inicial mais o custo da que precisa ser acrescentada por alojamento.

O cal é utilizado para esterilizar a cama aviária. São utilizadas cinquenta sacas de cal a cada lote e o valor pago por saca oscila entre R\$ 10,00 reais e R\$11,00 reais, variando o custo entre R\$500,00 reais a R\$550,00 reais por lote. Depois dos nove alojamentos com a mesma maravalha é feita a sua substituição e também a lavagem do aviário. O custo dessa lavagem é de R\$ 1.800,00 reais, sendo rateada aos nove lotes seguintes até a próxima lavagem. Fazendo o cálculo divide-se o custo total pela quantidade de lotes e obtém-se o resultado de R\$ 200,00 reais por alojamento.

Para a descarga dos pintainhos no ato do alojamento, o avicultor paga R\$ 100,00 reais aos ajudantes. Já o carregamento das aves é feito por pessoas contratadas pela integradora, sendo que até o sétimo lote o custo do carregamento era do proprietário, e a partir do oitavo esse custo passou a ser da empresa integradora.

Para o aquecimento do aviário são utilizados 300 metros de lenha por ano. O valor pago por metro é de R\$ 60,00 reais, totalizando assim um custo anual de R\$ 18.000,00 reais. Como o controle de lenha pelo avicultor é feita anual, o custo foi apropriado e dividido pelo número de lotes a cada ano.

Para o cálculo da depreciação das máquinas e equipamentos, foi utilizado o valor total pago por estes, nesse caso não foi atribuído valor residual para os cálculos, por não conseguir

ATIVIDADE AVÍCOLA: DIAGNÓSTICO DE RESULTADOS CONTÁBEIS EM UMA PROPRIEDADE RURAL DO SUDOESTE DO PARANÁ

obter informações sobre esse valor. O valor do barracão é de R\$ 80.000,00 reais e R\$ 70.000,00 reais para as máquinas, o tempo de vida útil atribuída respectivamente é de 25 anos e de 15 anos, representando assim uma depreciação de R\$ 533,00 para o barracão e R\$ 778,00 para as máquinas, por lote.

4.4 Demonstração do Resultado da Atividade Avícola

A demonstração do resultado consiste em uma informação para a tomada de decisão, constitui um relatório sucinto das operações realizadas pela empresa. O principal objetivo das demonstrações é apurar o resultado de operações das organizações em determinado período de tempo (HOSS *et. al*, 2012).

Baseada nos dados evidenciados dos 15 lotes e agrupados de forma anual (6 lotes ao ano), em que as receitas operacionais brutas são os valores pagos por parte da integradora pelas aves entregues. Já as receitas decorrentes da venda da cama aviária, é o valor ganho pelo avicultor pela comercialização desta, demonstradas na Tabela 1.

A dedução de venda corresponde ao tributo Funrural, que é pago sobre o valor da receita bruta do lote de aves e pela cama aviária vendida. Os percentuais que compõe a alíquota de 2,3% do Funrural recolhido são de 2,1% ao INSS e 0,2% ao SENAR (Sistema Educacional Nacional de Aprendizagem Rural). Essa contribuição assegura ao produtor rural benefícios do governo como aposentadoria, auxílio doença etc. Porém para requerer qualquer benefício, o produtor deverá comprovar o exercício da atividade rural através da nota fiscal do produtor rural.

As receitas operacionais líquidas são decorrentes da diminuição das deduções de vendas do montante da receita com vendas. O custo dos produtos vendidos são todos os gastos ocorridos para se obter a receita, esses custos foram detalhados na Tabela 2. O Resultado Bruto é a receita operacional líquida deduzidos os custos dos produtos vendidos.

As despesas financeiras são caracterizadas pelos juros incidentes decorrentes do financiamento junto à instituição financeira para a construção do aviário. O valor apropriado de despesas com juros é de R\$ 15.000,00 reais por ano, dividindo-se pelos 6 lotes que compõe um ano tem-se o total de R\$ 2.500,00 reais de despesas financeiras por lote. Esse financiamento tem prazo inicial duração de 10 anos, porém houve renegociação de parte do mesmo junto à instituição financeira.

O lucro ou prejuízo do exercício é decorrente de todos os cálculos dos eventos na atividade, desde a soma de todas as receitas até a dedução do custo do produto e as despesas. O produto dessa operação é o resultado financeiro. Para uma melhor compreensão e demonstração do resultado, foi desenvolvida uma demonstração de resultado anual, conforme apresentado na Tabela 3:

Tabela 3: Demonstração do Resultado da atividade avícola (em R\$)

	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Total do período
Receitas com vendas	77.789	96.289	48.703	222.781
(+) Venda de Aves	67.787	86.287	43.702	197.776
(+) Venda de cama aviária	10.002	10.002	5.001	25.005
(-) Deduções	-1789	-2215	-1120	-5124
(-) Funrural	-1634	-2.022	-1023	-4678
(-) Senar	-156	-193	-97	-446
(=) Receita Líquida	76.000	94.074	47.583	217.657
(-) Custo dos lotes	-76.259	-79.197	-41.152	-196.608
(=) ROL	-259	14.877	6.431	21.049
(-) Despesas financeiras	-15.000	-15.000	-7.500	-37.500
(=) Lucro/ prejuízo período	-15.259	-123	-1.069	-16.451

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Conforme expresso na tabela 3, os resultados financeiros da atividade avícola no período compreendido entre 19/04/2013 à 09/01/2016 não são favoráveis ao avicultor. Visto que neste resultado não foi contemplada a parcela anual do financiamento do aviário, apenas a despesas financeiras decorrente do financiamento junto à instituição financeira.

Os resultados financeiros obtidos no período evidenciam haver prejuízo na atividade, em que no primeiro ano foi de R\$ 15.259,00 reais; no segundo ano foi de R\$ 123,00 reais; e no terceiro ano que são agrupados 3 lotes, o montante de prejuízo foi de R\$ 1.069,00 reais. Evidenciando-se assim que o avicultor dispense tempo e dinheiro no desenvolvimento de uma atividade produtiva que não está lhe dando o retorno financeiro positivo.

Outros trabalhos realizados nos estados de Santa Catarina e Mato Grosso do Sul são utilizados para fazer o comparativo com os resultados obtidos neste estudo, entretanto estes se diferenciam pela quantidade inferior de lotes analisados em relação ao estudo realizado no Paraná.

Magro *et. al.*, (2013) abordou uma investigação na atividade avícola em uma propriedade rural localizada no Oeste do Estado de Santa Catarina. Com acompanhamento de

ATIVIDADE AVÍCOLA: DIAGNÓSTICO DE RESULTADOS CONTÁBEIS EM UMA PROPRIEDADE RURAL DO SUDOESTE DO PARANÁ

dois lotes de frango, os quais tiveram seu desenvolvimento durante o período de 06/08/2010 a 04/11/2010.

Os resultados obtidos por Magro *et. al.*, (2013) foram positivos para os dois lotes analisados, sendo respectivamente R\$ 3.558, 70 reais e R\$ 977,48 reais. Entretanto, foi analisado apenas um período de 90 dias com desenvolvimento de 2 lotes. Porém, não há despesas financeiras decorrentes de financiamentos junto a instituições financeiras.

Seguindo a comparação da atividade avícola, agora com a região de Tangará da Serra no estado do Mato Grosso, o estudo de Rocha *et al.* (2015), teve como base dados apurados na propriedade durante o período de Janeiro a Agosto de 2014.

O período de análise foi de 4 lotes, considerando os resultados obtidos por meio da demonstração do resultado do exercício do aviário estudado, observa-se que o avicultor teve um resultado positivo de R\$ 20.688,90 reais no período analisado. Ao final de 4 lotes de frangos o produtor tem recursos para pagar as despesas fixas, que foram de R\$ 6.991,99 reais. Todavia, neste estudo realizado não havia despesas financeiras decorrentes de financiamento da atividade junto a instituições financeiras.

Em estudo anterior ao de Rocha *et. al.* (2015) e Ribeiro *et. al.* (2013) constataram que diante dos números apresentados e da constante busca por informações do setor avícola, pode-se dizer que a avicultura é de fato uma atividade viável para os produtores. Dentre as vantagens destacam a pequena margem de risco se comparada com outras atividades.

Com as comparações de trabalhos anteriores, foi possível perceber alguns fatores nos custos que são determinantes para o resultado final. Como exemplos, tem-se custo com a cama aviária e da lenha, que são relativamente mais baixos nos estudos anteriores, sendo que em nenhum deles possuem despesas financeiras com financiamento, o que contribuiu nas diferenças de resultados apresentadas entre estudo atual e os estudos anteriores.

Finalmente destaca-se que, apesar da atividade avícola pesquisada apresentar prejuízos de R\$ 16.451,00 no período analisado, a família do proprietário foi remunerada a título de *pró-labore* no montante de R\$ 38.589,00 no mesmo período. Portanto, mesmo sendo uma atividade deficitária do ponto de vista de investimento, ela garante uma receita cíclica para a família durante o ano pela remuneração do seu trabalho.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo realizado teve como objetivo geral realizar o diagnóstico do resultado contábil da atividade avícola em uma propriedade rural da região Sudoeste do Paraná. Os resultados apresentados apontam que apesar de o proprietário possuir alguns controles dos custos, ainda lhe faltava muita informação para conseguir analisar se a atividade era lucrativa ou não. Sem possuir nenhuma certeza sobre seus ganhos ou perdas, não era possível ter uma visão certa da atividade.

Com a apuração dos resultados da atividade exercida, o proprietário consegue analisar e definir os investimentos futuros, visando à redução ou ampliação dessa atividade.

Com o resultado da atividade apurado de lote em lote, observa-se que as despesas financeiras contribuem de forma significativa para que os resultados sejam negativos, o alto gasto com a lenha e com a maravalha também são fatores que contribuíram para esses resultados não serem favoráveis. Na comparação com as atividades de outros estados os mesmos não apresentavam elevados custos com a lenha, despesas financeiras e com a cama aviária.

Destaca-se que os resultados referem-se somente a propriedade estudada, pois com a comparação dos estudos em outros dois estados brasileiros notou-se que os resultados variam de lugar e de propriedade, portanto esses dados não servem para uma generalização de diagnóstico de resultados da atividade.

Finalmente, destaca-se que apesar da atividade avícola apresentar prejuízos de R\$ 16.451,00 no período analisado, a família do proprietário foi remunerada a título de *pró-labore* no montante de R\$ 38.589,00 no mesmo período, demonstrando que é uma opção de renda cíclica que contribui para o sustento da família.

REFERÊNCIAS

ACAV - ASSOCIAÇÃO CATARINENSE DE AVICULTURA – ACAV, 2017. - **EXPEDIÇÃO AVICULTURA: Produção de frangos deve crescer até 5% no segundo semestre.** Disponível em: <http://www.sindicarne.org.br/>. Acessado em: 07/08/2017.

AMORIM, Márcio. **Contabilidade rural.** Unipac, 2010.

ARAÚJO, Geraldino Carneiro de; CARDOSO, Rodrigo **Gestão da Qualidade em Frigorífico Avícola.** Revista Ciências Sociais em Perspectiva, 2012. Disponível em <http://e-revista.unioeste.br/index.php/ccsaemperspectiva/article/view/5479/5449> acessado dia 20/06/2018.

AVICULTURA INDUSTRIAL. **Exportações de carne de frango novamente superam 420 mil toneladas.** 2016. Disponível em:

ATIVIDADE AVÍCOLA: DIAGNÓSTICO DE RESULTADOS CONTÁBEIS EM UMA PROPRIEDADE RURAL DO SUDOESTE DO PARANÁ

<https://www.aviculturaindustrial.com.br/imprensa/exportacoes-de-carne-de-frango-novamente-superam-420-mil-toneladas/20160502-172531-M700> Acessado em: 03/05/2016.

CALDERELLI, Antonio. **Enciclopédia contábil e comercial brasileira**. CETEC, São Paulo, 2003.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 29, **Ativo Biológico e Produto Agrícola**, Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 41. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/324_CPC_29_rev%2003.pdf acessado em 22/05/2018.

COSTA, Luciano de Souza; GARCIA, Luis Alberto Ferreira; BRENE. Paulo Rogério Alves. **A Indústria De Frango De Corte No Mundo E No Brasil E A Participação Da Indústria Avícola Paranaense Neste Complexo**. Revista Ciências Sociais em Perspectiva, 2015. Disponível em: <http://e-revista.unioeste.br/index.php/ccsaemperspectiva/article/view/13245/9242> acessado dia 20/06/2018.

COSTA, M. S.; LIBONATI, J. J.; RODRIGUES, R. N. **Conhecimentos sobre particularidades da contabilidade rural: um estudo exploratório com contadores da região metropolitana de recife**. Porto Alegre, 2004. Disponível em: <http://www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/viewFile/11275/6665>. Acessado dia 22/05/2018.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade rural: uma abordagem decisória**, 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ETGETON, Eduardo. **Viabilidade da implantação de uma sala de ordenha canalizada**. Monografia. Lajeado: Univates, 2009.

FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade de custos: teoria e questões comentadas**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

FILHO, João A. **Contabilidade rural: metodologia para registros das atividades de pequenas propriedades rurais**. Apucarana, 2011. Disponível em: <https://ainfo.cnptia.embrapa.br/digital/bitstream/item/50342/1/armelin.pdf>. Acessado dia 11/06/2018.

FILHO, R. N. L.; BRUNI, A. L., **Percepção dos graduandos em ciências contábeis de salvador (BA) sobre os conceitos relevantes da teoria da contabilidade**. Brasília, 2012.

FINATELLI, J. R.; ORTEGA, G. R. **Ativos biológicos: nível de transparência e evidenciação nas demonstrações contábeis**. RBC, 2012. Disponível em: <http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1005>. Acessado em 11/06/2018

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HOSS, O.; CASAGRANDE, L. F.; VESCO, D. G. D.; METZNER, C. M. **Introdução a Contabilidade**. Editora Atlas, São Paulo, 2012.

MAGRO C. D, DOMENICO D. D, KLANN R. C., ZANIN A. **Contabilidade rural: comparativo na rentabilidade das atividades leiteira e avícola**. 2013. Disponível em:

<http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero1v9/contabilidade.pdf>. Acessado dia 22/06/2018

MARION, Jose Carlos. **Contabilidade Rural: Contabilidade Agrícola, Contabilidade da Pecuária e Imposto de Renda – Pessoa Jurídica**. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARKUS, E. **Estudo da viabilidade financeira da implantação de equipamentos, visando a modernização de uma pequena propriedade rural avícola integrada de matrizes pesadas**. Lajeado, 2015. Disponível em: <https://univates.br/bdu/handle/10737/744>. Acessado em 22/06/2018

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9ª ed. São Paulo, 2003.

MARTINS, G. de A.; THEÓFILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MEGLIORINI, E. **Custos**. 2. ed. São Paulo, 2007.

MORESI, E. **Metodologia da pesquisa**. Brasília – DF: Universidade Católica de Brasília – UCB, 2003. disponível em: https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/34168313/MetodologiaPesquisa-Moresi2003.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1528873786&Signature=YUuwyGxUxubQMeEdK0gMcIrSLIU%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DMetodologia_da_Pesquisa_PRO-REITORIA_DE.pdf. Acessado em 11/06/2018

OLIVEIRA, L. M. De; PEREZ Jr, J. H. **Contabilidade de custos para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.

RIBEIRO, R. R. M.; GAYEGO, F.; MATTIELI, K.; OLIVEIRA, N. C. de. **Aplicação a margem de contribuição como instrumento de decisão em uma granja de frangos de corte com e sem integração da agroindústria**. Custos e @gronegocio on line, v. 9, n. 3, p. 196-219, 2013.

ROCHA, M. A.; BENÁ, C. A.; RIBEIRO, M. A.; JÚNIOR C. R. P.; OLIVEIRA, J. M.; SANTANA, C. S. de. **Viabilidade econômica e financeira da atividade avícola: estudo de casos em propriedades rurais**. Foz do Iguaçu, 2015.

SINDIAVIPAR - Sindicato das Indústrias de Produtos Avícolas do Estado do Paraná. **Integração avícola gera renda e sustenta crescimento do setor no PR**. <http://www.aviculturaindustrial.com.br/imprensa/integracao-avicola-gera-renda-e-sustenta-crescimento-do-setor-no-pr/20160426-093815-g262>. Acessado em 29/09/2016.

UNIÃO BRASILEIRA DE AVICULTURA. **Relatório anual 2011**. Disponível em: <http://abpa-br.com.br/setores/avicultura/publicacoes/relatorios-anuais>. Acessado em 03/05/2016

WERNKE, Rodney. **Análise de custos de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais**. São Paulo: Saraiva 2005.

YIN, ROBERT K. **Estudo de caso planejamento e métodos**. 5ªed. Bookman, 2015.