

**UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ADRIANA SAGGIN

**ATIVIDADE AVÍCOLA: DIAGNÓSTICO FINANCEIRO EM UMA
PROPRIEDADE RURAL**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**PATO BRANCO
2016**

ADRIANA SAGGIN

**ATIVIDADE AVÍCOLA: DIAGNÓSTICO FINANCEIRO EM UMA
PROPRIEDADE RURAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná.

Orientadora: Prof. MSc Luciane Dagostini.

PATO BRANCO
2016



Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Campus Pato Branco
Curso de Ciências Contábeis
Coordenação de Trabalho de Conclusão de Curso



TERMO DE APROVAÇÃO

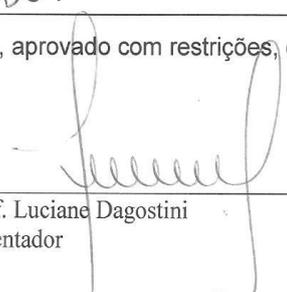
Título do Trabalho de Conclusão de Curso

Atividade Avícola: diagnóstico financeiro em uma propriedade rural

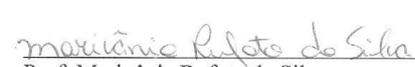
Nome do Aluno: **Adriana Saggin**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi apresentado às 15 horas, no dia 17 de outubro de 2016 como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis, do Departamento de Ciências Contábeis - DACON, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. A candidata foi arguida pela Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho APROVADO.

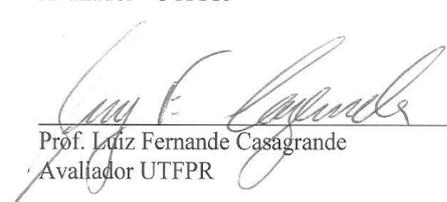
(aprovado, aprovado com restrições, ou reprovado).



Prof. Luciane Dagostini
Orientador



Prof. Marivânia Rufato da Silva
Avaliador - UTFPR



Prof. Luiz Fernando Casagrande
Avaliador UTFPR

“Dedico este trabalho aos meus pais, ao meu irmão e amigos que me acompanharam com incentivos e motivações. Em especial a minha mãe que sempre me apoiou para minha realização pessoal e profissional”.

RESUMO

SAGGIN, Adriana. **Atividade avícola: diagnóstico financeiro em uma propriedade rural**, 2016, 49 páginas. Trabalho de conclusão de curso – Bacharelado em ciências contábeis, Universidade Federal Tecnológica do Paraná. Pato Branco, 2016.

O segmento da avicultura vem mostrando um grande crescimento nos últimos anos, obtendo um lugar considerável na economia mundial. Diante deste crescimento, vale destacar a alta dos custos para entrar ou seguir neste ramo, exigindo que avicultor recorra a uma gestão financeira aprimorada, podendo assim acompanhar e controlar gastos e investimentos necessários. Este estudo visou diagnosticar financeiramente uma atividade avícola do sudoeste do Paraná. Com o objetivo de verificar os resultados obtidos, utilizou-se da contabilidade, que é uma ferramenta indispensável na gestão dos negócios, além de ser instrumento de apoio para a tomada de decisões. Tendo por base os conceitos úteis da contabilidade, neste estudo, foi possível realizar o levantamento dos custos e despesas de forma a demonstrar os resultados do período. Esse estudo caracterizou-se como natureza aplicada, no intuito de resolver o problema de pesquisa encontrado no estudo, e pesquisa exploratória, com o levantamento dos dados feito através de visitas agendadas na propriedade e através de entrevista não estruturada ao avicultor. Este tipo de entrevista permite que o entrevistado se sinta a vontade para relatar as informações solicitadas. 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, à 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 foi possível chegar ao resultado da pesquisa, que evidenciaram uma receita financeira negativa na maioria dos alojamentos de aves analisados.

Palavras-chave: Contabilidade, contabilidade rural, atividade avícola, avicultura.

ABSTRACT

SAGGIN, Adriana. Activity poultry: diagnosis in a rural property, 2016, 49 page. course conclusion Work – Bachelor's degree in accounting sciences, the Federal University Technological of Paraná. Pato Branco, 2016.

The segment of the poultry industry has been showing a large growth in the last few years, getting a considerable place in the world economy. Given this growth, it is worth highlighting the high costs to enter or follow this branch, requiring avicultor use a financial management improved, thus being able to monitor and control expenses and investments required. This study aimed to diagnose financially an activity poultry in the southwest of Paraná. With the aim of verifying the obtained results, we used the accounting, which is an indispensable tool in the management of the business, in addition to being an instrument of support for decision making. Based on the helpful concepts of accounting, in this study, it was possible to undertake the survey of the costs and expenses in order to demonstrate the results of the period. This study is characterized as applied nature, in order to solve the research problem found in the study, and exploratory research, with the collection of data done through scheduled visits on the property and through the interview is not structured to avicultor. This type of interview allows the interviewee to if you feel the desire to report the requested information. It was used the method approach of a qualitative in which the researcher goes to the field allowing you to better understand the phenomenon under study, taking into consideration the perspective of the people involved, in case the avicultor, and the points of view relevant. As to the treatment of the data, the research was conducted in the form of a case study, which had as study environment in a small property that performs activity in the poultry. Through the analysis and verification of data it was possible to get the result of the research, which highlighted a financial income negative in most of the accommodations of the birds analyzed.

Keywords: Accounting, accounting, rural, activity, poultry, poultry farming.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Caracterização dos Lotes	29
Tabela 2: Receitas dos Lotes	31
Tabela 3: Custo da atividade avícola (Todos os valores são estimados em reais R\$)	32
Tabela 4: Demonstração do Resultado em R\$	36
Tabela 5: Custos variáveis da atividade avícola	38
Tabela 6: DRE's da atividade avícola	39
Tabela 7: DRE da atividade avícola em R\$	40

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA	9
1.2	OBJETIVO GERAL	9
1.3	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	10
1.4	JUSTIFICATIVA	10
2	REFERÊNCIAL TEORICO	12
2.1	CONTABILIDADE RURAL	12
2.2	ATIVOS BIOLÓGICOS– CPC 29	14
2.3	CUSTOS	16
2.3.1	Classificação dos Custos de acordo com a Identificação	16
2.3.1.1	Custos Diretos	17
2.3.1.2	Custos Indiretos	17
2.3.2	Classificação dos Custos Quanto ao Volume Produzido	18
2.3.2.1	Custos Fixos	18
2.3.2.2	Custos Variáveis	19
2.4	RECEITAS E DESPESAS	20
2.5	AVICULTURA	20
3	METODOLOGIA	23
3.1	ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	23
3.2	PROCEDIMENTO DE COLETA DE DADOS	24
3.3	PROCEDIMENTO DE ANÁLISE DE DADOS	24
4	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS	26
4.1	APRESENTAÇÃO DA PROPRIEDADE E INVESTIMENTO INICIAL	26
4.2	RELATÓRIO DA ENTREVISTA COM O PRODUTOR	27
4.3	CARACTERIZAÇÃO DOS LOTES	29
4.4	RECEITA DOS LOTES	30
4.5	CUSTOS DOS LOTES	31
4.6	DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO (DRE)	35
4.7	COMPARAÇÃO COM OUTROS ESTUDOS SOBRE A ATIVIDADE	38
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	42
6	REFERÊNCIAS	43

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. O Brasil apresenta grandes terras cultiváveis, tornando-se um dos maiores exportadores de produtos agrícolas e pecuários do mundo (Abril Jovem, 2015).

Um dos segmentos do agronegócio que vem se destacando é a avicultura. 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 brancas, como a do 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, 2014).

A produção de 2014 foi de 12,691 milhões de toneladas, perdendo apenas para a 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), ela está presente em 100% dos lares brasileiros. Com mercado interno garantido, este produto nacional tão querido dos consumidores já conquistou mais de 150 países e pretende crescer ainda mais em 2016 (SNA/RJ, 2015).

Com o crescimento do segmento da avicultura, houve uma grande procura de agricultores para fazer novos investimentos nesta área. Deste modo 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).

Segundo Ratko (2008), o que mais afeta o desempenho econômico é a ausência de planejamento e controle de resultado, que pode acarretar em uma perda de rentabilidade. O risco é alto quando não se toma consciência das ações, deste modo é imprescindível que haja um planejamento, pois o mesmo é eficaz para

a administração de uma empresa, fazendo com que os negócios tenham resultados positivos e cogite auxiliando em seu crescimento. A falta de profissionalismo não é mais aceitável, indiferentemente do setor, mesmo em pequenas propriedades rurais.

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, a contabilidade aplicada ao ramo rural requer do profissional contábil conhecimentos específicos e muita atenção, além disso, exige também o conhecimento de outros ramos relacionados á ela, sabendo discernir as características que são pertinentes ao desenvolvimento da atividade rural, para identificá-los contabilmente (OLIVEIRA et al. 2011).

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

O crescimento da exportação e consumo de frango faz com que a demanda pelo produto seja maior. Os produtores rurais na busca de uma renda a mais acabam optando pela atividade avícola. O presente trabalho visa responder a essa pergunta: qual o resultado financeiro obtido decorrente do desenvolvimento da atividade avícola em uma propriedade rural localizada no sudoeste do Paraná?

1.2 OBJETIVO GERAL

O presente trabalho tem como objetivo verificar o resultado financeiro obtido decorrente do desenvolvimento da atividade avícola em uma propriedade rural localizada no sudoeste do Paraná.

1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a) Levantar os custos, despesas e receitas relacionadas à atividade avícola.
- b) Demonstrar os critérios de fechamento de lote por parte da integradora para o pagamento ao avicultor.
- c) Elaborar a Demonstração de resultados referente ao lote de frangos entregue no período estudado.
- d) Comparar os resultados obtidos com os outros trabalhos da mesma área de pesquisa.

1.4 JUSTIFICATIVA

A ausência de planejamento é um dos grandes problemas que afetam o desempenho econômico e produtivo do agronegócio. Sem planejamento adequado, os riscos inerentes à atividade são altos, e em virtude desses investimentos serem elevados, o lucro de vários anos da atividade desenvolvida pode ser comprometido. O produtor rural necessita de informações que sejam efetivamente capazes de mensurar os resultados com aporte decisório em tempo real. O planejamento estratégico das ações é o processo de decidir que caminho as decisões devem ser direcionadas, a fim de garantir o sucesso almejado (RATKO 2008).

Costa (2004) destaca que durante a execução e o controle das operações da propriedade rural, a Contabilidade é tida como principal instrumento de apoio à tomada de decisão. Com a coleta dos dados são gerados relatórios que contém informações sobre os aspectos econômicos e financeiros da empresa, possibilitando tomar a melhor decisão sobre futuro da mesma.

Deste modo, percebe-se que o enfoque da contabilidade é relevante, pois fornece ao usuário um roteiro indicativo para escolha de quais atividades devem ser ou não incentivadas, além de possibilitar uma melhor combinação dos recursos disponíveis para atingir melhores resultados. As receitas e os custos devem ser apresentados de acordo com a realidade da empresa, constituindo uma ferramenta

favorável e indispensável para os interessados em atingir melhores níveis de produção e riqueza. (CALLADO; ALMEIDA 2005).

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 na rentabilidade da atividade avícola é justificado pelo destaque a nível mundial que o Paraná tem no abate de aves.

2 REFERÊNCIAL TEORICO

Neste tópico, foram abordados os fundamentos teóricos que embasaram o trabalho. Primeiramente é feita uma contextualização da contabilidade rural, em seguida são apresentados os ativos biológicos, logo uma abordagem sobre os custos indiretos e diretos, receitas e despesas que se enquadram na realidade da avicultura e para contribuir com o entendimento do leitor, referente ao assunto do trabalho, também é feito um breve comentário do setor avícola no Brasil.

2.1 CONTABILIDADE RURAL

Podendo ser estudada de um modo geral ou exclusiva a um setor econômico, a contabilidade gera informações necessárias para a tomada de decisão. Analisando de modo particular, a contabilidade rural tem como finalidade controlar e planejar o patrimônio, apurando o resultado e fornecendo informações aos usuários sobre seus bens. (CREPALDI, 2006). 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 ter extrema importância, muitos proprietários rurais não a conhecem ou utilizam. Deste modo, eles não possuem um controle interno/externo de suas atividades, principalmente de seus resultados para tomarem decisões corretas. A capacitação e desenvolvimento profissional oferecem condições de executar suas funções de forma sistêmica e estratégica e isso faz com que haja aumento de qualidade nos produtos e serviços, ampliando a produtividade e a lucratividade (Markus, 2014).

Conforme Crepaldi (2006), a contabilidade rural é um sistema de controle de informações, apuração de resultado e planejamento sobre o patrimônio da entidade. Em uma visão geral, a contabilidade é utilizada para registrar todas as transações de uma empresa rural. Todavia, o proprietário necessita conhecer exatamente a quantidade e o valor de cada bem que constitui o capital da empresa que dirige.

O agronegócio é o reflexo do que uma empresa do meio rural produz. Em todas as entidades faz-se necessário um planejamento, administração e realização da contabilidade. Fazendo corretamente a contabilidade é possível evidenciar a eficiência nos livros de registros e balanços, com informações que descrevem a identidade da empresa. O estudo da contabilidade rural e suas particularidades evidenciam a importância de cada seguimento do meio, seja criação de animais ou de culturas permanentes (FONSECA et al., 2015).

As empresas rurais, principalmente as pequenas e médias, estão estruturadas de modo familiar. Assim, o dono da propriedade é também o administrador, que geralmente pouco conhece ou então desconhece o Princípio Contábil da Entidade e conseqüentemente acaba não separando os gastos da família com os da empresa. O sucesso da entidade rural não consiste somente em uma elevada produtividade por meio de modernas técnicas, mas também no controle dos custos de produção. É necessário saber como gerenciar a produtividade para chegar ao resultado desejado e continuar com significativos lucros (MAGRO et al, 2013).

As empresas rurais são aquelas que utilizam a capacidade produtiva do solo, explorando atividades agrícolas que se dividem em culturas hortícolas e forrageiras (cereais, hortaliças, tubérculos, plantas oleaginosas, especiarias, fibras, floricultura, forragens, plantas industriais etc.), culturas de arboricultura (florestamento, pomares, vinhedos, olivais, seringais etc.), pecuárias (criação de gado), a extração e a exploração vegetal e animal, apicultura (criação de abelhas), avicultura (criação de aves), suinocultura (criação de suínos), sericicultura (criação de bicho da seda), piscicultura (criação de peixes) e outras criações de pequenos animais. Os registros desses fatos que contabilizam a atividade rural mensuram a viabilidade de cada atividade, as quais podem avaliar a rentabilidade de cada prática agrícola (CREPALDI, 2009).

Turra (2016) propõe que o avicultor se torne competitivo, assim como o país, tendo que conhecer os custos de produção e quais são os resultados obtidos, saber

como melhorar as receitas e reduzir as despesas contando com o auxílio da contabilidade rural, que tem a capacidade de propiciar segurança a novos investimentos.

A contabilidade rural gera informações fidedignas, apoia as tomadas de decisões e consegue controlar todas as operações da atividade agrícola. Com o uso das ferramentas gerenciais é possível avaliar a rentabilidade e o consumo de cada prática e garantir o retorno dos recursos. A elaboração de informações contábeis permite ao usuário conhecer melhor seu patrimônio e os custos de suas atividades desenvolvidas (RATKO, 2008).

Como um dos representantes das atividades rurais, a pecuária representa a criação de animais que vivem em coletividade (rebanho), como gado, ovelhas, aves, pato e variados outros animais (CREPALDI, 2009). Um animal, de acordo com o pronunciamento da IAS é um ativo biológico, pois ele nasce, cresce e morre (MARION, 2012).

2.2 ATIVOS BIOLÓGICOS – CPC 29

A criação do CPC no Brasil, com base nas normas IAS/IFRS, com o objetivo de preparo e a emissão dos pronunciamentos técnicos sobre os procedimentos contábeis e a divulgação de informação, que visa à uniformização do processo de produção, leva sempre em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais (CPC, 2010).

Com a chegada da contabilidade internacional e das IFRS (Internacional Financial Reporting Standards), que foram editadas pelo Comitê de Pronunciamento Contábil, o modelo praticado de contabilizar os ativos biológicos sofre algumas mudanças. Antes o processo para avaliar um ativo biológico era através do custo, no entanto, este método foi substituído pela avaliação de valor justo, pois se entende que esses ativos estão em constante mudança merecendo continuas avaliações (MARION, 2012).

Os ativos biológicos são representados pelas plantas vivas e pelos animais, que 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. 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 a fim de se 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, 2015).

O quadro 1 a seguir apresenta exemplos de ativos biológicos, o produto agrícola e os produtos resultantes do processamento depois da colheita:

Quadro 1: Exemplos de ativos biológicos

Ativos biológicos	Produto agrícola	Produtos resultantes do processo após a colheita
Carneiros	Lã	Fio, tapete
Árvores de uma plantação	Madeira	Madeira, serrada, celulose.
Plantas	Algodão Cana colhida Café	Fio de algodão, roupa, açúcar, álcool, Café limpo em grão, moído torrado.
Gado de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaça	Salsicha, presunto
Aves	Carcaça	Linguiça, mortadela
Videiras	Uva	Vinho
Árvores frutíferas	Fruta colhida	Fruta processada

Fonte: CPC 29 (2009, p 2)

Com a aplicação dos conceitos dos ativos biológicos resultantes da avicultura, as aves são tratadas como ativos biológicos, sendo vendidas pelo valor de mercado por possuir presença de mercado ativo e preços cotados. No momento inicial ou final de cada período, o ativo biológico é reconhecido e a entidade deve divulgar o ganho ou a perda com a mudança do valor justo desse período. A empresa deve apresentar a conciliação das mudanças contábeis dos ativos biológicos entre o início e o fim do determinado período, que é quando ocorre o ganho ou perda em

decorrência da mudança do valor justo menos a despesa de venda, os aumentos devido às compras e as reduções atribuíveis às vendas e ativos biológicos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos mantidos para essa finalidade (WANDERLEY et al, 2011).

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 para ter esses ativos biológicos (FINATELLI; ORTEGA, 2012).

2.3 CUSTOS

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 utilização. (MEGLIORINI 2001).

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 pode 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. Esses custos podem ser classificados como custos diretos, indiretos, fixos e variáveis.

2.3.1 Classificação dos Custos de acordo com a Identificação

Os componentes dos custos de produção podem ser classificados de acordo com a sua identificação, sendo eles custos diretos e custos indiretos.

2.3.1.1 Custos Diretos

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

De forma mais geral, os custos diretos são aqueles que podem ser diretamente apropriados (sem rateio) ao produto, bastando existir uma unidade de medida de consumo. Um exemplo desses custos diretos pode ser a mão de obra direta, na qual os trabalhadores a utilizam diretamente na produção de determinada mercadoria (CREPALDI, 2009).

Cabe ressaltar que, quando se tem apenas um produto sendo fabricado, todos os custos são diretos. Portanto, a divisão dos custos em diretos e indiretos só é aplicável quando são considerados dois ou mais produtos (FERREIRA, 2007).

Crepaldi (2009) 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 (2001) reporta que quando é identificada a quantidade de gasto utilizado por produto este será um custo direto. Se não for possível à identificação da quantidade de gasto aplicado ao produto este se caracterizará como custo indireto.

2.3.1.2 Custos Indiretos

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 se estimar o quanto de gasto cada produto utilizou é chamado de base ou critério de rateio (CREPALDI, 2006).

Segundo Wernke (2004), o critério de rateio é utilizado com os gastos adquiridos no processo produtivo, mas que não tem ligação direta com o produto produzido ou serviço executado, pois este se relaciona com vários produtos no mesmo período de tempo.

O critério de rateio, para esses custos indiretos, deve ser levado em consideração quanto à natureza da operação. Citando um exemplo da atividade agrícola, os custos com mão de obra, combustíveis, manutenção e conservação de máquinas etc., são classificados como custos indiretos e estes podem ter como base o critério de rateio com relação à quantidade de hectares de cada cultura (FILHO, 2011). Os custos indiretos não possuem uma forma para identificação, todos os custos que não são identificados para uma referida cultura serão acumulados até o final do período, depois disso será feito o critério de rateio apropriado às culturas.

2.3.2 Classificação Dos Custos Quanto Ao Volume Produzido

Os custos que se classificam de acordo com o volume produzido foram denominados custos fixos e custos variáveis.

2.3.2.1 Custos Fixos

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

Mas vale lembrar que os custos fixos são fixos em relação ao volume de produção, porém com o tempo esse valor pode se alterar. 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).

Um custo é denominado fixo quando o seu total não varia com o volume de produção, existindo independentemente se a empresa esta produzindo ou esta parada (STARK, 2007). Por sua vez, o custo variável é o oposto do custo fixo.

2.3.2.2 Custos Variáveis

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 (FILHO, 2011). O custo é considerado variável quando depende da produção para se estimar um custo, se a produção aumenta os custos aumentam, se a produção diminui o custo tende a diminuir também.

Os custos variáveis variam conforme a quantidade produzida (CREPALDI, 2011), ou seja, os insumos indiretos consumidos, a depreciação das máquinas agrícolas utilizadas, determinam que quanto maior sua produção maior seus custos e seu desgaste, e quanto menor seu uso menor será seu custo e seu desgaste.

Fernandes (2012) define de forma breve os dois custos. Os custos variáveis sofrem alterações conforme o volume produzido e os custos fixos são inalterados independentemente do volume produzido. Isto é, os custos fixos são inalteráveis independentemente do volume produzido e os custos variáveis sofrem alterações de acordo com sua produção.

2.4 RECEITAS E DESPESA

As receitas são os esforços de uma empresa para a entrada de recursos na mesma, 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 e da prestação de serviço (HOSS et al, 2012).

As receitas 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, e 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 bem 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.

O reconhecimento da despesa deve ocorrer no momento do reconhecimento da receita correspondente, dentro de um período específico, pois as despesas estão vinculadas as receitas, as quais são registradas em primeiro lugar. As receitas são decorrentes das vendas de produtos, que serão comprovadas por meio de documentos como a nota fiscal, e as despesas são aqueles gastos que se fazem necessários para que exista uma receita. (SWERTS; CARDOSO, 2000).

2.5 AVICULTURA

A avicultura é a criação de aves para a produção de carne. Houve demora em sua evolução, pois os criadores não possuíam conhecimento sobre esse novo mercado que estava em desenvolvimento, contribuindo para a baixa produtividade e em consequência a economia do ramo avícola estava paralisada. Mas após a Segunda Guerra Mundial, a falta de carnes vermelhas para os combatentes da guerra, influenciou a expansão para a produtividade e maior consumo de carne branca, mais específica o frango, e diante do aumento da demanda os EUA começaram a desenvolver pesquisas para obter novas linhagens, rações e alimentos que atendessem aos requisitos nutricionais das aves de acordo com as estratégias empresariais (MICHELS, 2004).

Com o passar dos anos foi surgindo maiores exigências para se adotar uma postura pró ativa para os processos de modernização e ampliação do mercado da avicultura, visando à escassez de mão de obra no campo. Frente à dificuldade de contratação de pessoal preparado e qualificado para atuação no setor, a mecanização e modernização dos processos e infraestrutura se destacam para suprir a demanda, solucionando o problema (MARKUS, 2014).

Um dos setores que mais tem gerado riqueza para o país, 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. Analisados em 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 (TURRA, 2016).

No ano de 2014 o Brasil bateu recorde de produção de frangos e superou a marca de 12 milhões de toneladas, ficando com o posto de terceiro maior produtor de frangos. O consumo foi de 8,5 toneladas, e as exportações registraram um novo recorde com o total de 4 milhões de toneladas exportados em 150 países. A perspectiva do consumo doméstico, de carne de frango em 2016 deve ser da ordem de 9,6 milhões de toneladas, 260 mil toneladas a mais que o volume projetado para 2015, de 9,34 milhões de toneladas. A produção interna, por sua vez, deve aumentar em 500 mil toneladas, para 13,5 milhões de toneladas (ZEN et al, 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, os produtores recebem por parte da integradora, os investimentos necessários à manutenção da atividade (pintainhos, ração, assistência técnica), cabendo ao avicultor a instalação, mão de obra, aquecimento, energia elétrica, cama para o aviário, condições de acesso e responsabilidade pela eficiência da qualidade do frango que será fornecido às indústrias produtoras. Com a aprovação do projeto de lei 6.459/13, que regulamenta o sistema de integração, Martins, 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 faz parte da obrigação da integradora, em que possui uma quantidade maior e assim possuindo um poder de barganha grande, é possível diminuir custos de produção e melhor preço de venda (SINDIAVIPAR,2016).

3 METODOLOGIA

A finalidade deste item é apresentar os procedimentos metodológicos que foram utilizados para sustentar o desenvolvimento e auxiliar no alcance do objetivo inicial do trabalho. Desta maneira, este capítulo descreveu o enquadramento metodológico, o instrumento utilizado para a coleta de dados e a análise dos dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Referente ao meio de pesquisa relacionado com os procedimentos técnicos, esse trabalho tem por base o estudo de caso, concretizado por ser estudada apenas uma propriedade. Foi definido por Gil (2008) um estudo de caso como profundo e exaustivo estudo com um ou poucos objetos, de maneira que permita detalhar o conhecimento. 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. É um estudo voltado apenas para um único tema, relaciona a teoria da investigação com a prática, aprofundando o conhecimento a respeito de um caso específico (YIN, 2001).

Dentro da ampla estratégia de pesquisa do estudo de caso, a entrevista, segundo Moresi (2003), é a forma de obter informações de um entrevistado sobre o assunto ou problema. A entrevista pode ser de modo estruturado, com um roteiro a ser seguido, ou não estruturado e assim não exigindo itinerário, podendo explorar amplamente as questões.

Referente aos objetivos, 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 pelo método qualitativo, que 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).

3.2 PROCEDIMENTO DE COLETA DE DADOS

Na iniciação deste trabalho, no intuito de obter maior conhecimento sobre o assunto abordado, foi desenvolvido o referencial teórico e desta maneira revisados 54 artigos e livros e selecionados 32 para fazer parte dessas referências. Para definir como pesquisar e selecionar essas obras definiu-se os fatores que alcançaria os resultados, com enfoque na contabilidade rural e estudo de caso na avicultura.

A coleta dos dados foi feita através de uma entrevista não estruturada, em que o avicultor teve maior 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. Os documentos utilizados foram as faturas de energia elétrica, os borderôs que a empresa integradora fornece e os registros de anotações. Vale destacar que nesses registros as informações contidas estavam descritas de forma anual e outras de forma mensal.

3.3 PROCEDIMENTO DE ANÁLISE DE DADOS

Depois de coletados os dados, foi à vez de separá-los. Os borderôs fornecem informações sobre o desempenho das aves no tempo de alojamento, deste modo foram separados esses elementos e agrupados em uma tabela de caracterização dos lotes. Também nos borderôs encontram-se as informações do resultado da venda. Estas informações foram organizadas em uma tabela com as receitas de vendas e com o valor da venda da cama aviária. E por fim, na tabela de custos dos lotes foram apropriados os dados sobre os valores gastos por períodos de alojamento.

O levantamento do valor investido pelo proprietário para a construção do barracão e os equipamentos utilizados, fez-se necessário para servir de base para o

cálculo da depreciação. Como foi financiada a importância de cento e cinquenta mil reais para pagamento em dez anos, a mesma incidiu juros que foram incluindo nas parcelas anuais de trinta mil reais por ano. Esse financiamento ocasionou 15 mil reais de juros por ano e foi contabilizado como despesas financeiras.

Na tabela 1 de caracterização dos lotes, as informações são relativas à quantidade de aves alojadas, abatidas e mortas. Nesta tabela também contem a informação de peso do lote, peso médio, consumo de ração e a conversão alimentar, todos esses custos com as aves são pertencente à agroindústria.

A tabela 2 de receita dos lotes reporta o valor que a empresa paga para o avicultor. Nela também esta contida a importância pela venda da cama aviária. Os custos dos lotes ocasionaram o detalhamento de todos os valores gastos que ocorreram nos alojamentos analisados, como os custos com a energia elétrica, maravalha, lavagem do aviário, equipamentos que precisam de substituição, lenha, papel capa, gasolina, cal, depreciação do barracão e das máquinas.

Depois de organizados todos os dados nas tabelas, foram somados todos os valores. Com a apuração de cada lote já totalizado, foi feito a demonstração do resultado, cuja finalidade é de responder ao problema e o objetivo proposto pelo trabalho.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

A presente pesquisa foi realizada em uma pequena propriedade rural, que faz a diversificação das atividades desenvolvidas, com as culturas temporárias de soja, milho e trigo. Incluiu a avicultura como uma opção de giro de capital rápido (fluxo de caixa), ou seja, possibilitando em menos de cinquenta dias ter a receita de um lote de frangos.

O desenvolvimento deste trabalho só foi possível graças à ajuda do avicultor, que disponibilizou parte do seu tempo para a entrevista e por meio desta foi possível entender o funcionamento da atividade e as características peculiares da propriedade. Também através de documentos fornecidos e anotações do controle que o mesmo faz, foram coletados os dados necessários para a análise. No contexto a seguir uma breve apresentação da propriedade.

4.1 APRESENTAÇÃO DA PROPRIEDADE E INVESTIMENTO INICIAL

A propriedade está situada no sudoeste do Paraná, tem sua área total de 22,5 hectares e faz da sua dimensão total a diversificação de atividades. Conta com 12 hectares destinados à plantação temporária de milho, soja e trigo e 7,5 hectares de plantação de eucalipto para lenha. Esta área possui certa inclinação, fazendo com que seja mais elevada que as demais áreas, deste modo, a plantação de eucalipto conjuga com a atividade avícola. A área total destinado para o aviário é de 0,8 hectares e os outros 2,2 hectares estão destinando a reservas, as casas, garagens etc.

Foi necessário para ingressar na atividade avícola, um investimento por parte do proprietário que atendesse as exigências impostas pela integradora. A construção do aviário ocorreu no ano de 2005, com um investimento total de R\$ 150.000,00, financiados junto ao Banco do Brasil, para pagamento em dez anos. A construção possuiu uma das mais modernas tecnologias utilizadas no setor, ou seja, é automatizada e com todo o investimento feito naquele ano, não se fez mais necessário investir em equipamentos e máquinas até o presente momento.

Entretanto, conforme relatou o avicultor, para o pagamento desse investimento foi necessária à venda de vacas leiteiras que o proprietário possuía e, além disso, também foi preciso realizar a venda de alguns hectares de terra.

O aviário possui uma área total construída de 1.750 metros (125 X 14), na qual a finalidade é a criação de aves para o abate e conta com a mão de obra familiar. Os outros dados obtidos com a entrevista serão relatados a seguir.

4.2 RELATÓRIO DA ENTREVISTA COM O PRODUTOR

As informações obtidas com o proprietário se referem ao seu patrimônio total, focando mais na atividade avícola. O patrimônio de 22,5 hectares, as construções e os maquinários estão avaliados a valor de mercado pelo montante de R\$ 1.675.000,00. Para fazer esse investimento de grande porte, há dez anos o proprietário contou com o apoio de seu pai, que viu a oportunidade de influenciar o filho a ter maiores responsabilidades com trabalho. Apesar de ser um investimento alto e precisar se desfazer de alguns bens citados acima para fazer o pagamento, o pai do proprietário garante não ter arrependimento, pois seu maior objetivo foi alcançado.

Na versão do filho, o mesmo relata ter arrependimento no investimento e se os tempos fossem outros, teria feito investimento em maiores quantidades de terras. Mas na época, a sua visão maior era que conseguiria ter uma renda em menos de 50 dias ocupando um espaço menor e obtendo uma receita melhor do que se obtinha com as vacas leiteiras e a lavoura, que eram suas atividades antes da avicultura. A lavoura lhe dava uma renda com as culturas temporárias, e as vacas complementavam com a receita mensal. O mesmo continua com a lavoura, e no lugar das vacas agora ele tem as aves.

A receita dos lotes é estimada, dependendo do manejo com os frangos e com quantidade de aves alojadas, em uma média de 42 dias. O alojamento pode ser de fêmeas, machos, ou mistos, sendo que nos quinze lotes analisados, 14 deles eram mistos e um lote apenas era de machos (essa informação foi encontrada nos borderôs dos lotes). Quando são alojados apenas machos, a densidade de aves por

metro quadrado é menor, dessa forma é pago um percentual a mais e esse valor é estipulado pela integradora para compensar a quantidade menor alojada.

Nos primeiros dias de vida das aves os cuidados devem ser mais atentos, pois o controle com a temperatura local proporciona uma melhor conversão alimentar e uma maior taxa de crescimento, fazendo necessário que o avicultor esteja atento às orientações do veterinário responsável, que contribuirá para um bom resultado final.

A utilização da lenha é para fazer o fogo e aquecer o aviário quando necessário. Para ter o efeito contrário, no caso refrigerar, são abertas às cortinas e ligados os exautores (exautores são ventiladores de grande porte). A construção do aviário fica próxima a muitas árvores o que deixa o local um pouco mais úmido e frio no inverno, precisando assim gastar maior quantidade de lenha para aquecer o aviário.

É necessário aplicar duzentos metros quadrados de maravalha para formar a cama do aviário e assim receber os pintainhos. Os próximos oito lotes seguintes são acrescentados apenas 30 metros de maravalha para complemento da atual. Em todos os lotes é espalhado cinquenta sacos de cal para esterilizar o local.

O processo feito depois do carregamento das aves é a queima das penas que ficaram no chão do aviário depois do carregamento. Após essa queima é batida toda a cama utilizando um tobata para ser mais fácil e rápido, logo em seguida é colocado um veneno fornecido pela empresa, que tem o objetivo de desinfetar e matar os cascudinhos e fungos.

Na sequência, é coberta a cama aviária com um papel capa, que abafa e esteriliza todo o local. Dois dias antes da chegada de novas aves é feita a retirada deste papel e esparramada toda a maravalha novamente, deixando arrumada para o novo alojamento. A cada nove lotes é feita a troca da cama aviária e toda a lavagem do aviário, sendo que é a agroindústria que fornece os produtos para fazer a higienização do local.

Com o início na atividade avícola havia uma parceria com a empresa Seva, sendo que nesta época o carregamento e a descarga das aves eram por custo do produtor. A partir da junção da Seva e da Agrogem, passando a ser grupo Vibra, o custo do carregamento ficou por conta da empresa e o descarregamento permaneceu por conta do avicultor. Os detalhes dos lotes, os custos e as receitas são destacados nos próximos tópicos do trabalho.

4.3 CARACTERIZAÇÃO DOS LOTES

Nos fechamentos dos lotes é emitido pela integradora um documento chamado de borderô, nele contém informações do desempenho dos lotes entregues bem como o valor a ser pago. Esses dados estarão demonstrados na tabela 1 a seguir.

Tabela 1: Caracterização dos Lotes

Lotes	Aves Alojadas	Aves Mortas	Aves Abatidas	Período de Alojamento (em dias)	Peso Médio por Ave (KG)	Peso Lote	Ração (kg)	Conversão Alimentar
1	22220	1092	21128	40	2,707	57190	96700	1,691
2	23000	1160	21840	42	2,74	59830	105060	1,756
3	22700	2640	20060	45	2,585	51860	94880	1,83
4	23000	1248	21752	44	2,709	58920	10830	1,834
5	23600	1019	22581	45	2,746	64270	114260	1,778
6	23000	1037	21963	44	2,685	58980	102690	1,741
7	22800	1530	21270	43	2,798	59510	102650	1,725
8	22500	1662	20838	43	2,871	59830	99400	1,6614
9	23000	1236	21764	42	2,844	61890	99759	1,6119
10	22800	948	21852	51	2,737	59810	90579	1,514
11	22700	1339	21361	39	2,783	59450	98822	1,662
12	22800	1725	21075	42	2,922	61590	108799	1,767
13	22800	1308	21492	43	2,976	63950	108301	1,694
14	21500	515	20985	42	2,871	60240	102128	1,695
15	20200	712	19488	42	2,945	57400	97240	1,694

Fonte: Autora (2016)

A evidenciação da informação referente a quinze lotes resulta assim em seis alojamentos por ano. As aves alojadas correspondem à quantidade encaminhada pela integração para serem alojadas, podendo variar entre lotes mistos (machos e fêmeas), somente machos ou somente fêmeas.

As aves mortas são aquelas que no processo do seu desenvolvimento acabam, por algum motivo, morrendo no período e são descartadas. As aves abatidas são as que chegam até o abatedouro vivas, e a partir dessa chegada é pesado o lote todo. Em seguida, as aves são conferidas e com o total apurado é

calculado o peso médio por ave. Para apurar esse resultado usa-se o peso do lote que será dividido pelas aves abatidas.

O período de alojamento compreende os dias em que as aves ficam no aviário em fase de crescimento. A ração equivale a um custo da integradora, correspondendo a quantidade que as aves consumiram durante o período que estavam alojadas, esse consumo varia de acordo com o lote, a quantidade de dias de alojamento e com a quantidade de aves alojadas. A ingestão total é dividida pelo peso do lote total e assim gerando a conversão alimentar, ou seja, a conversão alimentar é a quantidade de ração que a ave consumiu para converter em um quilo de carne. Quanto menor essa conversão melhor é o cuidado que o avicultor teve por lote.

Para a conversão alimentar, a empresa faz um cálculo com todas as entregas dos avicultores. Utilizam como dados, o total de aves abatidas e o consumo geral de ração durante o mês, obtendo uma média de conversão alimentar. Os proprietários em que a conversão por lote for abaixo da média da empresa, converte-se em um bônus. Esses bônus são inclusos no total das receitas dos lotes.

4.4 RECEITA 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, que são entregues ao proprietário. Esses dados estão apresentados na Tabela 2, juntamente com a receita da venda da cama aviária.

Tabela 2: Receitas dos Lotes

LOTE	RECEITAS LOTES	RECEITAS VENDA CAMA AVIÁRIA	TOTAL
1	13.998,60	1.666,67	15.665,27
2	11.730,00	1.666,67	13.396,67
3	8.172,00	1.666,67	9.838,67
4	10.350,00	1.666,67	12.016,67
5	12.036,00	1.666,67	13.702,67
6	11.500,00	1.666,67	13.166,67
7	12.540,00	1.666,67	14.206,67
8	15.100,00	1.666,67	16.766,67
9	15.325,40	1.666,67	16.992,07
10	19.754,21	1.666,67	21.420,88
11	13.342,08	1.666,67	15.008,75
12	10.225,59	1.666,67	11.892,26
13	13.658,17	1.666,67	15.324,84
14	15.498,32	1.666,67	17.164,99
15	14.545,84	1.666,67	16.212,51

Fonte: Autora (2016).

As receitas com vendas 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. Normalmente o avicultor vende esse adubo aos seus vizinhos, e a receita com essa venda é dividida pelo período que essa cama demora em se reverter em receita, que totaliza os nove alojamentos. 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.

4.5 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 notas e outras anotações que foram disponibilizadas pelo proprietário. A seguir na tabela 3, 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 3: Custo da atividade avícola (Todos os valores são estimados em reais R\$)

Lote	Mão de Obra	Energia Elétrica	Gás	Gasolina	Papel Capa	Lâmpada	Maravalha	Motor do exaustor	Cal	Lavagem aviária	Descarga	Carga	Lenha R\$	Depreciação Barracão	Depreciação máquinas	Custo Total
1	2.579,73	2.479,87	210,00	64,50	55,00	99,96	933,34	350,00	500,00	200,00	100,00	777,7	3.000,00	533,33	777,77	12.661,20
2	2.131,04	2.255,63	210,00	66,75	55,00	41,65	2.133,34	350,00	500,00	200,00	100,00	805	3.000,00	533,33	777,77	13.159,51
3	1.437,91	2.222,23	210,00	66,75	55,00	64,54	2.133,34	350,00	500,00	200,00	100,00	794,95	3.000,00	533,33	777,77	12.445,82
4	1.861,39	2.001,52	210,00	66,75	55,00	82,98	2.133,34	350,00	500,00	200,00	100,00	805,00	3.000,00	533,33	777,77	12.677,08
5	2.186,63	2.215,26	210,00	78,75	55,00	115,92	2.133,34	350,00	500,00	200,00	100,00	826,00	3.000,00	533,33	777,77	13.282,00
6	2.086,10	1.115,64	210,00	78,75	55,00	86,94	2.133,34	350,00	500,00	200,00	100,00	805,00	3.000,00	533,33	777,77	13.031,87
7	2.290,72	2.384,10	210,00	78,75	55,00	164,4	2.133,34	350,00	500,00	200,00	100,00	798,00	3.000,00	533,33	777,77	13.575,41
8	2.950,62	2.115,02	210,00	78,75	55,00	98,64	2.133,34	350,00	500,00	200,00	100,00	-	3.000,00	533,33	777,77	13.102,47
9	3.859,97	2.598,97	210,00	96,00	55,00	111,5	2.133,34	350,00	500,00	200,00	100,00	-	3.000,00	533,33	777,77	15.525,88
10	2.607,04	2.595,21	210,00	96,00	55,00	135,96	933,34	350,00	550,00	200,00	100,00	-	3.000,00	533,33	777,77	12.143,65
11	1.998,08	2.415,39	210,00	96,00	55,00	148,32	2.133,34	350,00	550,00	200,00	100,00	-	3.000,00	533,33	777,77	12.567,23
12	2.668,81	2.498,74	210,00	90,75	60,00	111,24	2.133,34	350,00	550,00	200,00	100,00	-	3.000,00	533,33	777,77	13.283,98
13	3.227,79	2.312,58	210,00	91,25	60,00	165,9	2.133,34	350,00	550,00	200,00	100,00	-	3.000,00	533,33	777,77	13.711,96
14	2.842,26	2.287,22	210,00	91,25	60,00	130,35	2.133,34	350,00	550,00	200,00	100,00	-	3.000,00	533,33	777,77	13.265,52
15	3.859,97	2.166,79	210,00	91,00	60,00	143,88	2.133,34	350,00	550,00	200,00	100,00	-	3.000,00	533,33	777,77	14.176,08

Fonte: Autora (2016)

Todo o serviço que se é prestado possui uma remuneração, e não seria diferente com a atividade avícola. Na propriedade estudada a mão de obra é totalmente familiar, e a remuneração é o pagamento pelos serviços que a família prestou a cada lote de aves. Para cada alojamento o avicultor atribuiu um total de 20% da receita que a integradora paga pelas receitas, para ser destinada a mão de obra da família, salientando que esse percentual foi estipulado pelo avicultor.

Quando o assunto é o consumo de energia elétrica na atividade avícola, um fator que facilitou o levantamento destes custos foi um relógio que marca o gasto da energia, destinado somente para o aviário. Como os alojamentos são em torno de 42 dias e a luz é paga mensalmente, foi somado o valor 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 utilizados três botijões por lote de frangos. É feito uso desse gás para a queima de penas que ficaram no chão do aviário, depois do carregamento das aves. Como o avicultor só possuía anotada a quantidade de botijões que eram gastos e não o valor pago pelo mesmo, atribuiu-se para todos os anos o valor que é pago pelos botijões atuais, sendo o valor de R\$ 70,00. O valor multiplicado pela quantidade utilizada durante o lote totalizou R\$ 210,00 por alojamento.

Para facilitar um pouco o trabalho, depois do carregamento das aves, utiliza-se um tobata para bater a cama aviária, que consiste em uma forma mecanizada de fazer o trabalho de remexer a cama aviária. Esse tobata utiliza cerca de 25 litros 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 metros específicos, portanto é usado apenas metade deste material por alojamento. A apropriação desse custo por lote é a metade do valor pago pelo rolo.

Para a iluminação do ambiente são utilizadas as lâmpadas fluorescentes, que precisam ser substituídas quando queimadas. Cada lote tem uma quantidade específica de trocas, o custo dessas foi multiplicado pela quantidade utilizada, resultando em determinado valor por lote.

A ventilação do aviário tem papel fundamental para o bom desenvolvimento das aves, pois auxilia a manter a temperatura adequada no ambiente nos dias de

calor. Para isso, 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 estragos. 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 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 em que não é feita sua troca. Seu custo é de R\$ 40,00 por metro, precisando de 210 m² para reposição do aviário todo, totalizando 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, o valor pago por ela é o mesmo da maravalha inicial e o custo finaliza em R\$ 1.200,00 por alojamento. O custo alocado em cada lote é a soma dos valores do resultado da divisão da maravalha inicial mais o custo da maravalha que precisa ser acrescentada por alojamento.

Depois de colocada a maravalha no aviário, usa-se cal para esterilizar o local. São utilizadas 50 sacas, e o valor pago oscila entre R\$ 10,00 e R\$11,00 e seu custo varia entre R\$500,00 a R\$550,00 por lote. Depois dos nove alojamentos com a mesma maravalha é feita a sua substituição, nesse momento em que se retira a cama aviaria é feito a lavagem do aviário. O custo dessa lavagem é de R\$ 1.800,00, sendo alocado 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 por alojamento.

Para ser feito o descarregamento dos pintainhos no ato do alojamento, o avicultor paga um total de R\$ 100,00 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.

Quando os pintainhos chegam para serem alojados eles precisam estar em um ambiente com temperatura adequada para favorecer seu desenvolvimento. O aquecimento do aviário gera um total de 300 metros de lenha por ano. O valor pago por metro é de R\$ 60,00 totalizando R\$ 18.000,00, como o controle de lenha pelo

avicultor é feita anual, o custo foi apropriado e dividido a quantidade total pelo número de lotes do ano.

A depreciação é o tempo de duração que determinado objeto possui. Para fazer o cálculo da depreciação das máquinas e equipamentos foi utilizado o valor total pago por estes, e nesse caso não foi atribuído valor residual para os cálculos, por não conseguir obter informações corretas sobre esse valor. O valor do barracão é de R\$ 80.000,00 e R\$ 70.000,00 para as máquinas, o tempo de duração é de 25 e 15 anos fechando uma depreciação de R\$ 533,33 e R\$ 777,77 respectivamente, por lote.

O custo total médio de cada lote é de R\$ 14.000,00. Em uma análise breve, pode-se perceber que em alguns lotes esses custos se igualam com as receitas brutas e em outros períodos os custos têm valores maiores que as receitas. No próximo tópico, será apresentada a demonstração do resultado do exercício anual, para uma melhor interpretação dos dados.

4.6 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO (DRE)

A demonstração do resultado é uma informação para a tomada de decisão, que deve ser elaborada de forma que atenda a essa necessidade. A demonstração constitui um relatório sucinto das operações realizadas pela empresa, havendo a necessidade de calcular o custo dos produtos, serviços e das mercadorias. O principal objetivo das demonstrações é apurar o resultado de operações das organizações em determinado período de tempo (HOSS et al, 2012).

Para uma melhor compreensão e demonstração do resultado, foi desenvolvida uma DRE de cada lote da atividade. Baseada nos dados já evidenciados na análise, com um diagnóstico de 15 lotes, a tabela 3 a seguir trás a demonstração do resultado dos anos analisados.

Tabela 4: Demonstração do Resultado em R\$

Lote	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Receitas Operacionais Brutas	15.665,27	13.396,67	9.838,67	12.016,67	13.702,67	13.166,67	14.206,67	16.766,67	16.992,07	21.420,88	15.008,75	11.892,26	15.324,84	17.164,99	16.212,51
(+) Venda de Aves	13.998,60	11.730,00	8.172,00	10.350,00	12.036,00	11.500,00	12.540,00	15.100,00	15.325,40	19.754,21	13.342,08	10.225,59	13.658,17	15.498,32	14.545,84
(+) Venda da cama aviária	1.666,67	1.666,67	1.666,67	1.666,67	1.666,67	1.666,67	1.666,67	1.666,67	1.666,67	1.666,67	1.666,67	1.666,67	1.666,67	1.666,67	1.666,67
(-) Deduções de Venda	-360,30	-308,12	-226,29	-276,38	-315,16	-302,83	-326,75	-385,63	-390,82	-492,68	-345,20	-273,52	-352,47	-394,79	-372,89
(-) Funrural	328,97	281,33	206,61	252,35	287,76	276,50	298,34	352,10	356,83	449,84	315,18	249,74	321,82	360,46	340,46
(-) Senar	31,33	26,79	19,68	24,03	27,41	26,33	28,41	33,53	33,98	42,84	30,02	23,78	30,65	34,33	32,43
(=) Receitas Operacionais Líquidas	15.304,97	13.088,55	9.612,38	11.740,29	13.387,51	12.863,84	13.879,92	16.381,04	16.601,25	20.928,20	14.663,55	11.618,74	14.972,37	16.770,20	15.839,62
(-) Custos dos Produtos vendidos	- 12.661,20	- 13.159,51	- 12.445,82	-12.677,08	-13.282,00	-13.031,87	-13.575,41	-13.102,47	-15.525,88	12.143,65	-12.567,23	13.283,98	-13.711,96	-13.265,52	-
(-) CMV	-12.661,20	- 13.159,51	-12.445,82	-12.677,08	-13.282,00	-13.031,87	-13.575,41	-13.102,47	-15.525,88	-12.143,65	-12.567,23	-13.283,98	-13.711,96	-13.265,52	-
(=) Resultado Bruto do exercício	2.643,77	-70,96	- 2.833,44	- 936,79	105,51	- 168,03	304,51	3.278,57	1.075,37	8.784,55	2.096,32	- 1.665,24	1.260,41	3.504,68	1.663,54
(-) Despesas financeiras	- 2.500,00	-2.500,00	- 2.500,00	-2.500,00	-2.500,00	-2.500,00	-2.500,00	-2.500,00	-2.500,00	-2.500,00	- 2.500,00	- 2.500,00	-2.500,00	-2.500,00	-2.500,00
Lucro ou prejuízo do exercício	143,77	- 2.570,96	- 5.333,44	- 3.436,79	- 2.394,49	- 2.668,03	- 2.195,49	778,57	- 1.424,63	6.284,55	- 403,68	- 4.165,24	- 1.239,59	1.004,68	- 836,46

Fonte: Autora (2016)

As receitas operacionais brutas são os valores pagos por parte da integradora pelas aves entregues, sendo pago por unidades de pintainhos entregues. As receitas decorrentes da venda da cama aviária, é o valor ganho pelo produtor por comercializar essa adubação, são 200 toneladas vendidas por R\$ 75,00, sendo dividido pelo tempo que se leva para concretizar essa retirada, que são nove lotes, resultando em um total de R\$ 1.666,67 por alojamento.

A dedução de venda é o imposto chamado de funrural, sendo pago sobre o valor da comercialização da produção rural e recolhido pela própria integradora. As porcentagens recolhidas são de 2,1% ao INSS e 0,2% ao SENAR (Sistema Educacional Nacional de Aprendizagem Rural), esse recolhimento assegura ao produtor 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 correspondentes da diminuição da receita operacional pela dedução de venda. O custo dos produtos vendidos são todos os gastos ocorridos para se obter a receita, esses custos estão detalhados na Tabela 4. O Resultado Bruto é a receita operacional líquida diminuindo os custos dos produtos. As despesas financeiras são caracterizadas pelos juros incidentes do financiamento para a construção do aviário, o valor apropriado de juros é de R\$ 15.000,00 por ano, dividindo-se pelos 6 lotes que compõe um ano tem-se o total de R\$ 2.500,00 de despesas financeiras por lote, com duração de 10 anos.

O lucro ou prejuízo do exercício é decorrente de todos os cálculos dos acontecimentos na atividade, desde a soma de todas as receitas até a diminuição de todas as deduções, custo de produto e despesas. Só depois de ter todos esses cálculos feitos é que se chega ao resultado final.

Depois de feita a apuração dos custos e despesas, foi possível obter o resultado do exercício. Com uma análise de cada lote ficou visível os prejuízos nos 7 primeiros lotes, acumulando resultados negativos bastante consideráveis. Depois deste período, entre o alojamento 8 até o 15, houve resultados positivos e negativos. Para uma melhor análise da atividade, no tópico a seguir foi feita uma comparação com a atividade avícola em outros dois estados.

4.7 COMPARAÇÃO COM OUTROS ESTUDOS SOBRE A ATIVIDADE

Para fazer uma comparação da atividade avícola com outros estados, utilizou-se de estudos já feitos. Importante informar que os dados que foram apresentados do estado de Santa Catarina e do Mato Grosso, tem o tamanho do barracão de 1200 m², e obteve-se um cuidado de ter um período de alojamento parecido. Porém, nos dois trabalhos as quantidades de lotes analisados foram menores, comparado com o trabalho em questão.

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 dois lotes de frango, os quais tiveram seu desenvolvimento durante o período de 06/08/2010 a 04/11/2010. Na Tabela 5 a seguir foi apresentado os custos variáveis.

Tabela 5: Custos variáveis da atividade avícola

Custos Variáveis	Lote 01 – 06/08 a 14/09 Total R\$	Lote 02 – 24/09 a 04/11 Total R\$
Energia Elétrica	214,94	244,53
Lenha	100,00	175,00
Gás GLP	15,00	0,00
Cal	16,00	8,00
Maravalha	168,00	183,00
Medicamentos	0,00	0,00
Mão de Obra	1.200,00	1.200,00
Desinfetante TH4	48,00	48,00
Sulfato de Cobre	2,00	3,00
Mão-de-obra carregamento das Aves	407,59	407,59
Total dos Custos Variáveis	2.171,53	2.269,12

Fonte: Magro et al, 2013

Os custos variáveis são os custos com a mão-de-obra familiar, para tanto, foram estabelecidos salários para os envolvidos na atividade, com base nos salários pagos na Região Oeste de Santa Catarina aos empregados que exercem a atividade avícola. A energia elétrica é padrão para as residências, sendo que para apurar o valor desta, foi analisado o consumo de KW dos dias em que não havia aves alojadas, fazendo assim, uma média mensal. Com base no total de KW gastos no

mês, diminuindo a média dos KW gastos pelas residências, foi possível chegar ao número constante de KW gastos pelo aviário em cada lote. Os custos com lenha, gás, maravalha, medicamentos, desinfetantes, sulfato de cobre e mão de obra por carregamento das aves foram obtidos através das notas fiscais que o produtor disponibilizou. Na Tabela 6 foi apresentada a demonstração do resultado.

Tabela 6: DRE's da atividade avícola

	Lote 01 06/08 a 14/09	Lote 02 24/09 a 04/11	TOTAL
3.1 Receitas Operacionais Brutas	49.588,67	45.068,61	94.657,28
3.1.1 (+) Venda de Aves	49.588,67	45.068,61	94.657,28
3.1.2 (+) Venda de Esterco	0,00	0,00	0,00
3.2 (-) Deduções de Venda	154,52	102,61	257,13
3.2.1 (-) Funrural	141,08	93,69	234,77
3.2.2 (-) Senar	13,44	8,92	22,36
3.3 (=) Receitas Operacionais Líquidas	49.434,15	44.966,00	94.400,15
3.4 (-) Custos dos Produtos Vendidos	45.875,45	43.988,52	89.863,97
3.4.1 (-) Custos dos Pintinhos	42.462,79	40.185,77	82.648,56
3.4.1 (-) Custos Fixos	1.241,63	1.241,63	2.483,26
3.4.2 (-) Custos Variáveis	2.171,03	2.269,12	4.440,15
3.4.3 (-) Outros custos variáveis (calo pé)	0,00	292,00	292,00
3.5 (=) Resultado Líquido do Exercício	3.558,70	977,48	4.536,18

Fonte: Magro et al, 2013.

O trabalho de Magro et al (2013), foi analisado apenas um período de 90 dias com desenvolvimento de 2 lotes. O custo fixo mencionado trata-se da depreciação do imobilizado. Portanto, depois de apresentado o lucro desses dois lotes, não se podem tirar grandes conclusões, por ter sido um intervalo de tempo muito curto, porém é possível formar uma opinião com a apuração do resultado, que foi feita através da atividade exercida na propriedade que produziu um bom resultado para apenas 2 lotes.

Seguindo a comparação da atividade avícola, agora com a região de Tangará da Serra no estado do Mato Grosso, o trabalho de Rocha et al (2015), teve como

base dados apurados na propriedade durante o período de Janeiro a Agosto de 2014. Os resultados alcançados por meio da demonstração do resultado foram expressos na Tabela 7 a seguir.

Tabela 7: DRE da atividade avícola em R\$

Demonstração do Resultado do Exercício Período: 01/01/2014 a 31/08/2014 - em R\$	
(+) Receita Bruta	36.484,72
Receita com engorda do frango	31.151,39
Receita com a venda da Cama	5.333,33
(-) Impostos	(716,48)
FUNRURAL	(716,48)
(=) Receita Líquida	35.768,24
(-) Custos Variáveis	(8.087,35)
Energia	(2.028,68)
Mão de Obra	(5.792,00)
Lenha	(266,67)
(=) Margem de Contribuição	27.680,89
(-) Despesas Fixas	(6.991,99)
Palha Arroz (Cama aviária)	(1.600,00)
(-) Outros (Custos manutenção barracão e equipamentos)	(2.250,00)
Depreciação das instalações	(1.066,66)
Depreciação dos equipamentos	(2.075,33)
(=) Lucro Líquido do aviário	20.688,90

Fonte: Rocha et al, 2015

O tempo de análise dessa DRE foi de 4 lotes, porém para ser apresentada no trabalho em 2015, foram somadas todas as receitas, todos os custos e todas as despesas dos 4 lotes, para apresentar o resultado final. 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. A margem de contribuição obtida foi de 77,39% da receita líquida, ou seja, ao final de 4 lotes de frangos o produtor tem para pagar as despesas fixas, que foram de R\$ 6.991,99 e gerar o lucro líquido no valor de R\$ 27.680,89. Em estudo realizado anteriormente desse de 2015, Ribeiro et. al. (2013) constatou 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 e dentre as vantagens pode-se destacar a pequena margem de risco se comparada com outras atividades.

Com as comparações de trabalhos feitos com o desenvolvido, foi possível perceber alguns fatores nos custos que são determinantes para o resultado final. O custo com a cama aviária e o custo com a lenha é bem mais abaixo nos estudos comparados e em nenhum deles possuem despesas financeiras com financiamento, o que foi resultando por apresentar diferenças entre os lucros dos períodos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Notando a pouca utilização da contabilidade rural e a partir dos conceitos referentes a ela, observa-se a importância que a mesma tem no processo de tomada de decisão e no controle das atividades desenvolvidas pelo proprietário. A escolha do tema abordado surgiu do intuito de buscar mais conhecimento sobre o ramo da avicultura e o presente trabalho teve como objetivo demonstrar os resultados obtidos com o desenvolvimento da atividade. Apesar de o proprietário possuir alguns controles dos custos, ainda lhe faltava muita informação para conseguir analisar se a atividade era lucrativa. 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. Porém os resultados referem-se somente a propriedade estudada, pois com a comparação dos estudos em outros dois estados notou-se que os resultados variam de lugar a lugar e de empresa para empresa, portanto esses dados não servem para uma generalização da atividade.

Com o resultado da atividade apurado de lote em lote observa-se que as despesas financeiras contribuem 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 e com a cama aviária.

Portanto, com os resultados obtidos foi possível perceber que a atividade acumulou grandes prejuízos nos primeiros sete lotes analisados e depois nos próximos lotes foram variando entre resultados positivos e negativos de acordo com cada lote. Com toda essa informação apurada, é notável a baixa rentabilidade e a pouca viabilidade dessa atividade para esse produtor.

6 REFERENCIAS

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

BELUSSO, DIANE; HESPANHOL, ANTONIO N. **A evolução da avicultura industrial brasileira e seus efeitos territoriais**. Maringá, 2010.

CALLADO, Antônio André Cunha (organizador). **Agronegócio**. São Paulo: Atlas, 2006.

CALLADO, Aldo L. C, ALMEIDA, Moisés Araújo. **Perfil dos artigos sobre custos no agronegócio publicados nos anais do Congresso Brasileiro de Custos**. v. 1, n. 1, 2005.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Rural: uma abordagem decisória**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2006

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Rural: uma abordagem decisória**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 29, **Ativo Biológico e Produto Agrícola**, Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 41- acessada em 2016.

ZEN, SERGIO DE; IGUMA, MARCOS D.; MAIA, AUGUSTO; ORTELAN, CAMILA BRITO; RIBEIRO PAOLA G. **Confederação da agricultura e pecuária do Brasil: Boletim ativo da avicultura**. Ano 2 4ª ed: Janeiro de 2016

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.

ETGETON, EDUARDO. **VIABILIDADE DA IMPLANTAÇÃO DE UMA SALA DE ORDENHA CANALIZADA**. Monografia. Lajeado: Univates, 2009.

FERNANDES, Elita Moraes. **Análise de custo na agroindústria: um estudo de caso aplicado em uma empresa do ramo avícola.** Criciúma, 2012.

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.

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

FINATELLI, João Ricardo; ORTEGA, Gustavo Rodrigues. **Ativos biológicos: nível de transparência e evidenciação nas demonstrações contábeis.** RBC, 2012.

FONSECA, Reinaldo Aparecida; NASCIMENTO, Nalva Fernandes do; FERREIRA Roberto do Nascimento; NAZARETH, Luiz Gustavo Camarano, **Contabilidade Rural no Agronegócio Brasileiro.** UFSJ, 2015.

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

HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade.** 5ª ed. São Paulo, 2007.

HOSS, OSNI; CASAGRANDE, LUIZ F.; VESCO, DELCI G. D.; METZNER, CLAUDIO M. **Introdução a Contabilidade.** São Paulo, 2012.

KASSAI JOSÉ R., **Conciliação entre a TIR e ROI: uma abordagem matemática e contábil do retorno do investimento.** São Paulo, 1996.

MAGRO CRISTIAN D, DOMENICO DANIELA D, KLANN ROBERTO C., ZANIN ANTONIO. **Contabilidade rural: comparativo na rentabilidade das atividades leiteira e avícola.** 2013.

MARION, José Carlos. **Contabilidade rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda pessoa jurídica.** 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARION JOSÉ CARLOS. SEGATTI, SONIA **Sistema de gestão de custos nas pequenas propriedades leiteiras.** São Paulo, 2006.

MARION JOSÉ CARLOS. **Análises das demonstrações contábeis: contabilidade empresarial. 3. Ed. 4. Reimpr.** São Paulo: Atlas, 2008.

MARION JOSÉ CARLOS. **Contabilidade rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda – pessoa jurídica.** São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 8ª ed. São Paulo, 2001.

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

MARKUS, EUCLIDES. **Estudo da viabilidade financeira da implantação de equipamentos, visando a modernização de uma pequena propriedade rural avícola integrada de matrizes pesadas.** Lajeado, 2014.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos** são Paulo, 2001.

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

MICHELS, Ido Luiz. **AVICULTURA.** Campo Grande: UFMS, 2004.

MORESI, E. **Metodologia da pesquisa.** Brasília – DF: UNIVERSIDADE CATÓLICA DE BRASÍLIA – UCB, 2003. DISPONÍVEL EM: <[HTTP://FTP.UNISC.BR/PORTAL/UPLOAD/COM_ARQUIVO/1370886616.PDF](http://FTP.UNISC.BR/PORTAL/UPLOAD/COM_ARQUIVO/1370886616.PDF)> ACESSO EM: 24/09/2016.

OLIVEIRA, RAIMUNDA; SILVA, MARCOS; SANTOS, TICIANE L; MOREIRA, FABRÍCIO N. **Desafios e perspectivas da contabilidade agrícola na amazônia: um olhar sobre contabilistas e produtores rurais.** Amazonas, 2011.

OLIVEIRA, Luis Martins De; PEREZ Jr, José Hernandez. **Contabilidade de custos para não contadores.** São Paulo: Atlas, 2000.

PEREIRA, CHARLA; MASSUQUETTI, ANGÉLICA; KRÜTZMANN VANESSA, **Caracterização da atividade avícola no município de boa vista do sul (rs),** Rio Grande do Sul, 2011.

POLATO, RICARDO. **Gestão no setor agrícola exige aperfeiçoamento.** (2006). Disponível em: <http://www.paginarural.com.br/artigos_detalhes.asp?subcategoriaid=110&id=1370>. acesso em julho 2016.

RATKO, ALICE T. **Contribuições da contabilidade rural para propriedade agrícola de pequeno porte.** Pato Branco, 2008.

RECH ILIRIO J.; OLIVEIRA, KARINE G., **Análise da aplicação da CPC 29 e IAS 41 aos ativos biológicos no setor de silvicultura** Uberlândia – Minas Gerais.

ROCHA, Margarida Alves; BENÁ, Cíntia Aparecida; RIBEIRO, Magno Alves; JÚNIOR Carlos Rezende de Pádua; OLIVEIRA, Jeovani Marcelo; SANTANA Camila Souza de. **Viabilidade econômica e financeira da atividade avícola: estudo de casos em propriedades rurais.** Foz do Iguaçu, 2015.

Sindicato das Indústrias de Produtos Avícolas do Estado do Paraná (SINDIAVIPAR); **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 20/09/2016.

SPAGNOL ROBERTO; PFÜLLER ERNANE ERVINO, **a administração rural como processo de gestão das propriedades rurais.** Alto Uruguai – 2010.

STARK, José Antonio. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

SWERTS Gabriela B. A.; CARDOSO Ricardo Lopes. **A teoria das receitas e despesas.** UERJ - programa de mestrado, 2000.

UNIÃO BRASILEIRA DE AVICULTURA. Relatório anual 2011. Disponível em: < <http://www.abef.com.br> > Acesso em: maio 2016

YIN, ROBERT K. **Estudo de caso planejamento e métodos.** 2ªed, Bookman, 2001.

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

WANDERLEY, Carlos Alexandre N.; SILVA, Anderson Chaves; LEAL, Rodrigo Barreiros. **Tratamento Contábil de Ativos Biológico e Produtos Agrícolas: Uma Análise das Principais Empresas do Agronegócio Brasileiro.** Rio De Janeiro, 2011.

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

NBC T 1. **Das características da informação contábil**. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1995/000785>. Acessado em julho 2016.

www.guiadoestudante.abril.com.br/profissoes/administracaonegocios/agronegocios-agropecuaria-683964.shtml - Conteúdo Núcleo Abril Jovem 2015 - ARQUIVO DIGITAL - ACESSADO EM 02/05/2016

www.aviculturaindustrial.com.br/imprensa/exportacoes-de-carne-de-frango-novamente-superam-420-mil-toneladas/20160502-172531-M700. Escrito por: Turra - ACESSADO EM 03/05/2016.