

Rondon, J.; da Silva, B.; Pelluzi, L. (2015).
Atividade Rural Familiar: Enforque em um Caso
Prático de uma Granja de Frango de Corte.
Contaduría Universidad de Antioquia, 67, 185-
205.

Atividade Rural Familiar: Enforque em um Caso Prático de uma Granja de Frango de Corte

Josimara Nolasco Rondon

*Pós-Doutora, Professora do Programa de Ciências Ambientais e
Sustentabilidade Agropecuária da Universidade Católica Dom Bosco – UCDB/
Campo Grande – MS/Brasil
4132@ucdb.br*

Benedito Albuquerque da Silva

*Doutorando em Ciências Ambientais e Sustentabilidade Agropecuária pela
Universidade Católica Dom Bosco – UCDB/Campo Grande- MS/Brasil.
ba.silva@terra.com.br*

Luis Felipe Guimarães Pelluzi

*Mestrando em Economia e Desenvolvimento Regional pela Universidade
Federal de Mato Grosso – UFMT/Cuiabá-MT/Brasil
pelluzi@gmail.com*

Atividade Rural Familiar: Enfoque em um Caso Prático de uma Granja de Frango de Corte

Resumo: A atividade rural familiar tem ganhado espaço quando se trata de produção sustentável e tem ganhado incentivos das entidades governamentais para seu desenvolvimento. O artigo tem como objetivo desenvolver um estudo sobre a atividade rural familiar, sendo demonstrada sua participação e importância para economia e sociedade brasileira, com um enfoque particular na avicultura, criação de frango de corte. Através desta importância um caso prático real é estudado a fim de avaliar se esta granja é sustentável e está sob o que se espera para a atividade rural familiar, que tem grande importância na economia Brasileira e em particular, na matogrossense. Os dados são levantados conforme legislação e práticas contábeis pertinentes a este tipo de atividade. Ao final, foi possível concluir que a contabilização inadequada pelo produtor não traduz a real situação de sua atividade, deste modo o mesmo não possui informações gerenciais para tomada de decisões que solucionariam seus problemas.

Palavras-chave: Atividade rural familiar, frango de corte, gestão de custos.

Actividad rural familiar: enfoque en un caso práctico de una granja de pollos de engorde

Resumen: La actividad rural familiar ha logrado un lugar importante en términos de producción sustentable y ha ganado incentivos de las entidades gubernamentales para su desarrollo. Este artículo tiene como objetivo desarrollar un estudio sobre la actividad rural familiar, así como demostrar su participación e importancia para la economía y la sociedad brasileña con un enfoque particular en la avicultura: la crianza de pollos de engorde. A través de esta importancia se estudia un caso práctico real con el fin de evaluar si esta granja es sustentable o está por debajo de lo esperado para la actividad rural familiar, la cual tiene gran importancia en la economía brasileña y, en particular, en la matogrossense. Los datos se recogen conforme a la legislación y prácticas de contabilidad pertinentes en este tipo de actividad. Por último, se concluyó que la contabilidad inadecuada por parte del productor no refleja la situación real de su actividad, por lo que no dispone de información de gestión para la toma de decisiones que resolvería sus problemas.

Palabras clave: Actividad rural familiar, gestión de costos, pollo de engorde.

Rural family activity: focus on a case study of a meat-producing chicken farm

Abstract: Rural family activity has reached a significant place in terms of sustainable production and obtained incentives of government entities for its development. This article aims to develop a study on rural family activity and participation, as well as demonstrate its presence and importance in the Brazilian economy and society. This article also has a particular focus on poultry production: raising meat-producing chickens. Through the importance of rural family activity, a real case was studied in order to assess whether this farm is sustainable or below standard for rural family activity, which is, as mentioned, of great importance in the Brazilian economy, particularly in Mato Grosso. Data are collected in accordance with the legislation and accounting practices relevant to this type of activity. Finally, it was concluded that improper accounting by the producer does not reflect the actual situation of their activity since there is not enough management information for decision-making, which would solve their problems.

Keywords: Rural family activity, cost management, meat-producing chicken.

Activité rurale familiale : approche sur une étude de cas d'une ferme de poulets de chair

Résumé : L'activité rurale familiale a atteint une place significative en matière de production soutenable et a obtenu des incitations des organisations gouvernementales pour son développement. Cet article vise à élaborer une étude sur l'activité familiale en milieu rural, ainsi que démontrer sa participation et son importance pour l'économie et la société brésilienne. Cette étude a un accent particulier sur l'aviculture : l'élevage des poulets de chair. Grâce à cette importance, on fait une étude de cas réel afin de déterminer si cette ferme est soutenable ou est plus faible que prévu pour l'activité rurale familiale, ce qui, comme mentionné, est d'une grande importance dans l'économie brésilienne, particulièrement, du Mato Grosso. Les données sont collectées en conformité avec la législation et les pratiques comptables applicables dans ce type d'activité. Enfin, il a été conclu que la comptabilité inadéquate par le producteur ne reflète pas la situation réelle de son activité, car il n'a pas des informations de gestion pour la prise de décision qui résoudrait ses problèmes.

Mots-clés : Activité rurale familiale, gestion des coûts, poulets de chair.

Atividade Rural Familiar: Enforque em um Caso Prático de uma Granja de Frango de Corte

*Josimara Nolasco Rondon, Benedito Albuquerque da Silva
y Luis Felipe Guimarães Pelluzi*

Primera versión recibida en septiembre de 2015 - Versión final aceptada en septiembre de 2015

I. Introdução

O artigo pesquisa a atividade rural familiar, com foco exclusivo para avicultura, criação de frango de corte que tem sido uma das atividades que impulsiona a economia do agronegócio mato-grossense. A importância e a grande participação da atividade familiar na economia brasileira, tanto para os produtores quanto aos consumidores destes produtos.

A justificativa deste trabalho está em demonstrar a importância da contabilidade custos e da sua devida mensuração, pois estes fatores refletem o caminho que o produtor está seguindo em sua produção, seja um caminho de lucro ou prejuízo, chegando até mesmo, sem perceber, retirar recursos próprios para financiar uma atividade sem retorno financeiro.

Como a atividade rural familiar está intimamente ligada à vida dos produtores, uma tomada de decisão mal elegida refletirá não somente na saúde econômica da granja, mas também na independência financeira do produtor.

Devido ao alto grau de informalidade que predomina na agricultura familiar, os pequenos produtores não adotam os procedimentos contábeis mais apropriados para o controle, desta maneira a falta de tais procedimentos pode levá-los ao desconhecimento dos custos e, por consequência, a noção do produtor sobre a sua saúde financeira ficará muita aquém da realidade.

Em vista da importância exposta, este artigo busca um caso prático real para se detectar como anda a saúde financeira de uma granja familiar de frango de corte, mediante o levantamento da situação patrimonial e financeira da granja em questão. Bem como, apontar elementos relevantes que nortearão o caminhar desta atividade para as boas práticas contábeis, deste modo corroborando a uma tomada de decisão mais segura.

A problemática deste trabalho está no resultado da relação entre os proprietários e o negócio familiar. Os proprietários de propriedades familiares têm o conhecimento do seu resultado?

Para a construção do artigo parte-se da hipótese que o produtor do estudo de caso não tem o conhecimento do negócio, em virtude da ausência da prática contábil para geri-lo.

Se o produtor não possui o conhecimento contábil suficiente para realizar o levantamento de informações, é preciso seguir um trabalho de “alfabetização” contábil, demonstrando os elementos básicos, porém essenciais que irão instruí-lo à suas primeiras apurações do resultado de sua atividade.

Para alcançar o objetivo deste trabalho o caminho a ser percorrido está em apresentar os aspectos contábeis voltados para a produção rural, com enfoque ao frango de corte. Apresentação do devido regime contábil para esta atividade, sendo ela o regime de caixa. Também são oportunas as exposições das práticas contábeis para esta atividade, bem exemplos, elucidando melhor cada elemento apresentado no decorrer do trabalho.

Para atender a metodologia proposta, a granja em estudo será acompanhada por um período de quatro meses consecutivos. Este período é o ciclo de maturação do produto final, desde a aquisição do pintinho até o momento de sua venda como frango.

Após toda coleta, os dados serão processados através de uma planilha estruturada no programa *Microsoft Excel*®. A estrutura desta planilha é elaborada de maneira específica para este estudo, e assim formatando as informações necessárias para a carecida conclusão, os custos de manutenção do objeto em estudo e a análise de sua situação financeira.

II. Aspectos gerais sobre atividade rural, atividade rural familiar e avicultura

Marion (2007, p. 24) define as empresas rurais sendo “aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo através do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas”.

Assumindo a atividade rural como objeto, então ela pode ser exercida por uma empresa ou por uma pessoa física. Caso a atividade rural for exercida por uma pessoa física, ela torna-se então atividade rural familiar, fonte de renda, conforme o entendimento do Ministério Do Desenvolvimento Social e Combate à Fome (MDS, 2013).

A atividade rural familiar é responsável pela produção dos principais alimentos consumidos pela população brasileira, de acordo com o último Censo Agropecuário (2006) realizado Pelo Instituto de Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) demonstrou que cerca de 60% dos alimentos consumidos

pela população brasileira são provenientes de agricultores familiares, ainda destacando que o plantel de aves é responsável por 50%.

Nesse cenário de avicultura, o setor de frango é estruturado em três áreas:

- a) produção de ovos com as galinhas poedeiras;
- b) produção de carne com as aves mais pesadas;
- c) a dupla produção (produção de ovos e de carnes).

No ensejo do produtor familiar é válido destacar a noção de desenvolvimento econômico sustentável, conforme *World Commission on Environment and Development* (1987) in Batalha et al. (2007) sustentabilidade é quando as ações de atender as necessidades presente não comprometem a capacidade de atender às próprias necessidades no futuro.

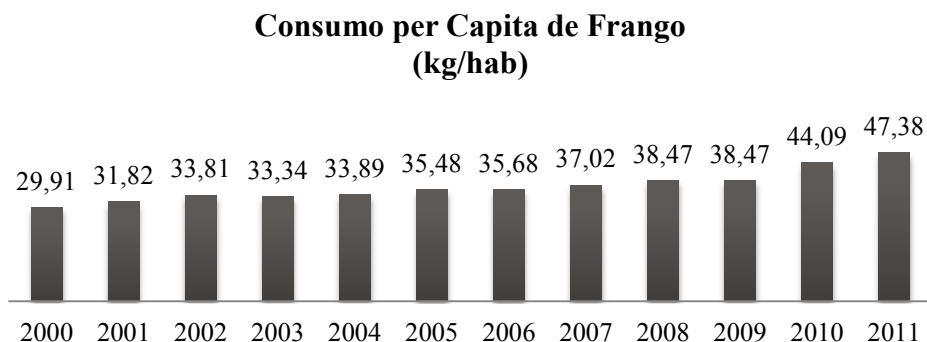
A busca pela qualidade de vida aliada a ideia de se alimentar com um produto mais saudável, e ainda os preços mais acessíveis do frango auxiliaram a mudança no cardápio da população brasileira.

Com este novo hábito de consumo de carne de frango, observa-se o crescimento do consumo per capita do mesmo, que em 2000 estava em 29,91kg por habitante e que no ano de 2011 houve um significativo crescimento de 59%, ou seja, 47,38kg por habitante.

Evidente que este aumento da demanda interna leva no aumento da produção, então no ano de 2000 a produção de 5,98 milhões de toneladas de carne de frango atingiu o número de 13,05 milhões, mais que duplicou, segundo a Associação Brasileira de Proteína Animal (ABPA, 2012)

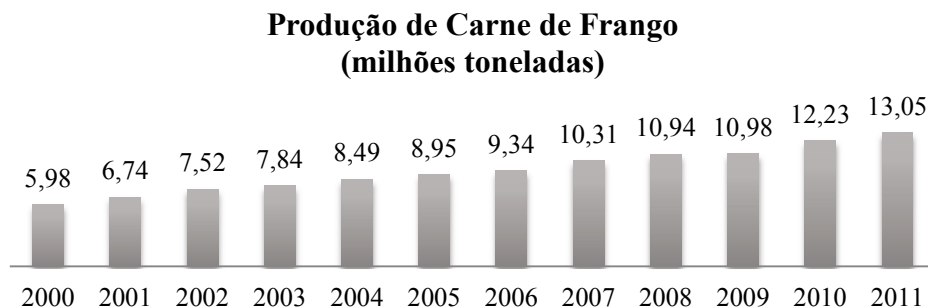
Destaca-se que dentro do consumo de frango existe também uma parcela referente à exportação, todavia 70% do consumo são destinadas ao mercado interno. (ABPA, 2012).

Gráfico 1. Consumo per Capita de Carne de Frango por quilogramas



Autoria: Adaptado de ABPA. Relatório Anual, 2012, p. 23.

Gráfico 2. *Produção de Carne de Frango por milhões de toneladas*



Autoria: Adaptado de ABPA. Relatório Anual, 2012, p. 22.

O grande aumento do consumo de frango leva o aumento da participação dos produtores familiares na economia. Na oportunidade desta participação de agricultores familiares o governo brasileiro, em 2002, criou o Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (PRONAF).

O PRONAF disponibiliza recursos aos produtores de porte familiar custear a produção e comercialização de seus produtos, de modo a incentivar também a métodos de produção mais eficientes, que por consequência trazem uma melhoria no uso dos recursos naturais, e ainda elevando o avanço no padrão de vida da população rural (Resolução BACEN. 3.359/08).

III. Aspectos contábeis e fiscais na atividade de avicultura na área de produção de carne

Para que o produtor consiga mensurar o resultado de sua atividade, primeiro é preciso que ele venha entender algumas normas contábeis inerentes ao processo.

Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade, aplicadas a esse setor, como a atividade rural se define em vários ciclos, podendo abranger desde a fecundação até a comercialização, o primeiro passo consiste na identificação das etapas que fazem parte de sua produção (NBC T 10.14.6.2).

Em uma granja de corte de atividade familiar, comumente, encontra-se duas etapas na produção do frango, sendo: o confinamento e o piquete.

O confinamento é a fase aonde os frangos ainda se encontram em estágio de pintinho, precisando de um ambiente fechado e com um manejo mais cuidadoso.

Depois de um dado período, geralmente próximo de 30 dias, os pintinhos se encontram em um tamanho que os permitem ser migrados para a fase de piquete. Nessa fase, eles se encontram em um espaço aberto, porém cercado e coberto contra sol e chuva.

Identificado as etapas do processo de produção, o próximo passo é segregar o que de fato faz parte da atividade de produção da granja e o que faz parte dos negócios da família.

III.1. Princípio da Entidade

Embora a granja seja administrada por uma família, ela pode ser entendida como uma unidade de negócio com interesses distintos dos da família. Essa distinção entre os interesses da granja e da família é a caracterização do Princípio da Entidade quando aplicada na atividade familiar rural (CFC 1282/2010).

Um caso que gera confusão na aplicação deste princípio é quando o produtor, ao fazer uma entrega de frangos, acaba por utilizar o veículo de passeio de sua família. Ora, o veículo de passeio é um objeto de interesse particular da família e sua aquisição não foi destinada para a atividade de produção. Deste modo, qualquer uso do veículo que não seja para atender ao lazer da família acaba por infringir o Princípio da Entidade.

Dada infração deste princípio, os gastos com a utilização desse veículo, por exemplo, o combustível e o desgaste, devem ser considerados no cômputo da apuração do resultado.

Por se tratar de atividade familiar, o exemplo citado tende a se repetir diversas vezes, causando mais confusão no que diz respeito à segregação entre o resultado da granja e os interesses particulares da família.

Essa etapa é muito importante, pois quanto mais o Princípio da Entidade é infringido mais distorcido se torna o resultado, logo é vital que o produtor tenha cautela em identificar as atividades para cada tipo de pessoa (física ou jurídica) e fazer as devidas segregações.

Entendida as devidas identificações das atividades tão somente inerentes à granja, o passo seguinte será o registro em livro específico onde constarão todos os fatos que representam qualquer entrada e saída de dinheiro. Esse livro é denominado de Livro Caixa e esse ato de registro é chamado de escrituração.

III.2. Livro Caixa

O livro Caixa contém somente as movimentações em papel moeda e cheque, não podendo confundi-lo com o dinheiro disponível em contas bancária. Logo uma das coisas que se deve saber na hora de escriturar é que o depósito bancário é registrado como saída de dinheiro, e o que o saque bancário é registrado como entrada de dinheiro.

Na atividade rural o reconhecimento das receitas e das despesas se dá pelo regime de caixa, ou seja, pelo respectivo recebimento e/ou pagamento. Assim as vendas ou as aquisições realizadas a prazo serão escrituradas no ato do recebimento ou do pagamento.

É importante atentar a dois detalhes. O primeiro detalhe é que toda informação contábil necessária para mensurar o resultado da atividade serão retirados do Livro Caixa, ou seja, para verificar se a atividade teve lucro ou prejuízo no período é imprescindível que as receitas e despesas estejam devidamente escrituradas.

O segundo detalhe é que nem tudo que acontece tem relevância para ser mensurado. Um grande número de escriturações pode vir a causar confusões na hora de levantar as receitas e despesas.

Suponha que o produtor tenha comprado um pequeno pedaço de arame para cobrir uma fresta na cerca do piquete. O valor pago pelo arame foi de R\$0,49. Considerando o grande número de fatos registrados no Livro Caixa, bem como o baixo valor do arame, esta informação é irrelevante para a apuração do resultado. Vale ressaltar que a continua repetição do fato descrito já é ponto relevante. Cabe ao produtor o senso crítico de que relevante é a informação que se ausente pode levá-lo a tomada de decisões erradas.

Outra importância do Livro Caixa é sua atribuição fiscal. A apuração do Imposto de Renda (IR) ocorre sobre o resultado contabilizado no Livro Caixa (RIR 9.250/1995, art. 18).

III.2.1. Livro Caixa manual

Por mais que seja fácil a aquisição de computadores, ainda é comum o uso do Livro Caixa Manual, que pode ser adquiridos em estabelecimentos comerciais.

III.2.2. Livro Caixa eletrônico

Em vista de possíveis erros decorrentes da escrituração manual, a escrituração pode ser feita de forma mecanizada ou mesmo em programas de computadores. Além de evitar rasuras e minimizar os erros de somatória, o Livro Caixa eletrônico também, através de funções opcionais, permite o controles de contas a pagar e a receber, desta forma auxiliando um melhor gerenciamento do negócio.

III.3. Classificação das informações contábeis

De um modo mais simples pode-se dizer que o lucro de uma atividade é o resultado final positivo entre as receitas menos as despesas. Caso o resultado final desse confronto seja negativo a situação apresentada é de prejuízo.

Embora seja uma definição verdadeira, é necessária uma análise um pouco mais aprofundada para alcançar um resultado mais adequado.

III.4. Custeio Variável

Dentre as diversas metodologias existentes para a identificação de gastos, para o alcance dos objetivos dessa pesquisa será adotada a metodologia de Custeio Variável.

Segundo Megliorini (2007) o custeio variável é a metodologia de custeio no qual os custos fixos não são apropriados aos produtos, sendo apropriado diretamente ao resultado, assim como as despesas. Nesse sentido, é válido dizer que há dois tipos de custos: o fixo e o variável, dependendo do seu comportamento em relação ao volume de produção ou atividade.

O conhecimento do conceito de: gasto, desembolso, investimento, custo (fixo, variável, direto, indireto, mão de obra, matéria-prima), despesa, perda e margem de contribuição é necessário para a melhor utilização da contabilidade como instrumento de controle de gastos.

O gasto é a toda aquisição de insumos sendo eles utilizados ou não. A compra de ração à vista ou mesmo o consumo de um serviço a prazo são exemplos de gastos, uma vez que não importa o tipo de aquisição e/ou fato do pagamento ou não, mas a assunção da responsabilidade de pagamento. Uma vez pago o gasto, esse pagamento é caracterizado como desembolso. (Bornia, 2005).

Diante do entendimento do que seja gasto e desembolso cabe então a visão ampla do gasto, que dependendo de onde e como ocorre é pode ter diversas classificações, tais como: investimento, custo e despesa.

O investimento é gasto direcionado para aquisição de bens ou direitos que trarão benefícios econômicos no futuro.

Suponha que o produtor compre 100 unidades de pintinhos por R\$1,50 cada, totalizando R\$150,00 cujos pintinhos foram com a intenção de revenda no futuro gerando um benefício econômico, isso é Ativo. Ainda na atividade rural, há mais exemplos tais como, as crias, as plantações etc., uma vez que estes podem vir trazer dinheiro ao produtor.

Cotidianamente quando se trata de gastos, custos e despesas todos tendem a apresentar o mesmo significado, porém se tratando da Contabilidade de Custos estes itens citados anteriormente possuem significados distintos.

Custo é o gasto para a produção de um bem ou de um serviço. É quando o produtor está consumindo seus recursos disponíveis (Ativo) para transformá-lo em seu devido produto, e é este produto que muitas vezes é o objetivo final do produtor (Padoveze, 2009).

Em regra geral, os custos são todos ocorridos na produção. Pode ser então a matéria-prima, energia elétrica ou até mesmo a alimentação dos pintinhos (no caso das granjas).

Os custos podem ser classificar segundo o comportamento diante do volume de produção em fixos ou variáveis, e segundo o controle em direto ou indireto.

O custo fixo segundo Horngren *et al.* (1996, p. 29) é aquele que não muda apesar da mudança de uma unidade de custo produzida.

Um balcão utilizado no confinamento das crias (pintinhos) possui, conforme critérios gerenciais, uma depreciação de R\$100,00. Nota que quem possui tal

depreciação é o galpão (estrutura de produção) e não as crias, isto quer dizer que, independente de qualquer quantidade de novas crias produzidas neste galpão, sua depreciação terá o valor de R\$100,00.

Seguindo no exemplo citado, se o produtor produzir 01 un. ou 100 un. de crias, o seu custo total será o mesmo, porém o seu custo unitário tende a diminuir com o aumento das crias, a lógica, de que, ao produzir 01 unidade seu custo é de R\$100,00 por unidade, mas ao produzir 100 unidades seu custo já cai para R\$1,00 por unidade, e, assim sucessivamente.

O custo variável é definido por Horngren *et al.* (1996, p. 29) como o custo que muda proporcionalmente com a mudança da unidade de custo produzida.

Adota-se que o produtor para adquirir um cria (pintinhos) ele paga R\$2,00 por un. Assim, para iniciar uma nova cadeia produtiva ele decide comprar mais 100 un. de cria, alcançando o montante de R\$200,00.

Observa-se que o custo variável está ligado com o produto e não mais com a estrutura produtiva. Se no exemplo citado o produtor fosse adquirir 200 unidades de cria seu custo variável seria de R\$400,00. Logo, no custo variável o seu custo total varia conforme a quantidade produzida, mas permanece fixo se o for observado unitariamente, dado, tanto para 200 unidades quanto para 100 un. de cria o seu custo de aquisição é de R\$2,00 por un.

Custo direto na definição de Horngren *et al.* (1996, p. 27) é o custo que está relacionado ao objeto de custo em particular, e que o benefício de mensurá-lo é maior que o benefício de fazê-lo.

Suponha que um produtor ao criar 100 unidades de frango utilize mensalmente 1,50 kg de ração por cabeça, totalizando 150 kg de ração no mês, Este exemplo é uma boa situação que permite identificar um custo direto (ração), pois é facilmente visível, assim como exata a mensuração da quantidade de ração utilizada na criação de frango.

Outros elementos que podem ser classificados como custos direto são: a mão de obra e matéria prima. No caso da mão de obra desde que ela esteja sendo utilizada para concretizar o objeto da atividade, e ainda que possa ser mensurada.

Suponha que um funcionário é contratado por um salário mais os encargos no total de R\$1.000,00, onde sua função seja o manejo necessário para produção de ovos em uma granja e que sem este manejo a produção não ocorreria. Este funcionário está disponível para granja num total de 176 horas no mês, isto quer dizer que, dividindo seu salário mais encargos pela disponibilidade de horas, $R\$1.000,00 / 176 \text{ horas}$, o custo da mão de obra deste funcionário é R\$5,68 por hora.

Caso destas 176 horas o funcionário desempenha 10 horas para executar outras tarefas que não estão diretamente ligadas com objetivo da empresa, por

exemplo, serviços de mensageiro então estas 10 horas serão classificadas como mão de obra indireta, desta maneira será um custo indireto.

Já a matéria prima é aquele insumo que pode ser identificado com a produção. Em uma atividade em que o produto final é o frango de corte, o pintinho adquirido é considerado matéria-prima direta, pelo fato dele ser o insumo adquirido que dará origem ao produto final, pois de fato sem o mesmo não haverá o frango.

É evidente que o pintinho precisa da ração para então atingir a fase de frango e sem a devida ração jamais o pintinho chegará em sua fase adulta, por isto a ração é classificada também como matéria-prima.

Na abordagem de Horngren *et al.* (1996, p. 27) o custo indireto é o custo que está relacionado ao objeto de custo, todavia o benefício de mensurá-lo não é maior que o benefício de fazê-lo, isto é, para identificá-lo é necessário o uso de rateio.

Diga-se que um produtor que cria 100 unidades de frango utiliza um climatizador em seu galpão de confinamento para manter as crias em condições adequadas. Ao final do mês consumiu da energia elétrica o valor de R\$280,00. O produtor não identificará quanto cada frango consumiu desta conta sem o uso de rateio, já que não existe algum medidor/método exato que diga quanto cada frango consome exatamente da energia.

Assumindo ainda o exemplo do climatizador, o produtor sabe que o climatizador consumiu, daquela conta de R\$280,00, o valor de R\$130,00. Então se ele dividir os R\$130,00 pelo número de crias (100 unidades) ele encontrará o custo médio unitário de energia elétrica de R\$1,30. Nota que o produtor utilizou a unidade de crias como critério de rateio.

Como já enfatizado, o custo é o gasto para a produção enquanto que a despesa é o gasto para a manutenção das atividades do negócio, ou mesmo para a obtenção de receita.

A perda geralmente é vista como o consumo anormal de insumos, dada uma situação atípica. Portanto essas perdas não são ligadas a produção, sendo assim classificadas como despesas do período em que ocorrer. Mas vale destacar que, quando as perdas estão dentro de uma normalidade prevista elas são incorporadas ao custo de produção.

Nesse contexto a perda pode ser associada com que diz Padoveze (2009) sobre os custos passados. Os custos que ocorreram no passado não devem se confundir com a avaliação presente, isto é,

Supondo-se que houve a aquisição de 100 unidades de pintinhos a R\$2,00 cada, totalizando R\$200,00. Porém no final de 30 dias o produtor contabilizou que houve a morte de 30 unidades. Matematicamente seria óbvio mensurar que o produtor pagou R\$200,00 por 70 unidades, ou seja, aproximadamente R\$2,86. Entretanto, considerando o custo passado esse cálculo não é adequado, pois o

que de fato ocorreu foi à aquisição de 100 unidades a R\$2,00 e não 70 unidades a R\$2,86.

O correto então seria adicionar ao valor total da aquisição (R\$200,00) o valor referente às 30 unidades perdidas (R\$60,00), e esse último computado como despesa (não desembolsada) do período. O valor presente de R\$260,00 e a situação presente de 70 unidades fazem parte do mesmo período, e sendo assim viável a equação de divisão do valor presente pelas unidades presentes, isto é, aproximadamente R\$3,71 por unidade ($R\$260,00 / 70un$).

Quando o produtor realiza as vendas de suas crias, dessas vendas realizadas, é deduzido o custo variável total da produção. Essa diferença entre a receita de venda com o custo variável e despesa variável dará origem à margem de contribuição. Enfatiza que o resultado positivo da margem de contribuição ainda não representa o lucro, uma vez que ainda falta dedução dos gastos fixos.

III.5. Apuração do resultado

É valido lembrar que, segundo a NBC T 10, os custos são apurados de acordo com sua fase de acontecimento.

Na produção das crias, ou da compra para recria, o valor final da cria é dado pela contabilização de todos os custos (diretos e indiretos) incorridos em cada etapa de sua formação como produto final. Por exemplo, rações, medicamentos, vacinas, mão de obra e respectivos encargos sociais, combustíveis, energia elétrica, depreciações de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na produção, seguros, fretes entre outros.

Para elucidar a descrição admita-se que o produtor adquira 500 unidades de pintinhos pelo valor de R\$ 1,50 cada com a finalidade de engorda para posteriormente revende-los. Estes pintinhos possuem duas etapas em seu ciclo de produção: sendo a primeira etapa o confinamento, com duração de um mês, e a segunda o piquete, com duração de quatro meses.

Na primeira etapa os custos são: mão de obra R\$ 560,00; energia elétrica R\$ 120,00; alimentação R\$ 15,00. Na segunda etapa os custos são: mão de obra R\$ 2.240,00; energia elétrica R\$ 200,00; alimentação R\$ 80,00.

Na fase de confinamento os custos diretos e indiretos são apurados e totalizados, e quando os pintinhos são transferidos para a fase seguinte eles levam consigo esse total. Então os custos variáveis da fase de piquete são apurados e somado com o custo total da fase anterior, deste modo perfazendo o custo variável total desta granja.

Quadro 1. Custos dos pintinhos em fase de confinamento e piquete

Primeira Etapa (Confinamento)		Segunda Etapa (Piquete)	
Custos	Valor	Custos	Valor
Pintinhos	750,00	Pintinhos (confinamento)	1.445,00
Mão-de-obra	560,00	Mão-de-obra	2.240,00
Energia elétrica	120,00	Energia elétrica	200,00
Alimentação	15,00	Alimentação	80,00
Total	1.445,00	Total	3.965,00
Número de crias	500	Número de crias	500
Total unitário	2,89	Total unitário	7,93

Fonte: Criação própria conforme exemplo dado.

Em um processo de produção é comum que haja perdas. As perdas por morte natural devem ser contabilizadas como custo, haja vista que este é um risco inerente à atividade. Entretanto as perdas que são ocorridas por anomalias no processo são contabilizadas como despesas, uma vez que não estão ligados com a perda normal da atividade, como, por exemplo, a morte por um surto atípico de doenças aviárias.

III.6. Imposto de Renda

Na atividade rural o resultado positivo irá incrementar a base de cálculo do produtor para a tributação do Imposto de Renda. Caso o produtor tenha algum prejuízo, ele ainda poderá compensar esse prejuízo quando for declarar o imposto de renda nos próximos anos-calendário.

O resultado da atividade rural é a diferença entre o valor da receita bruta recebida e dos custos e despesas pagas no ano-calendário (regime de Caixa), correspondente a todos os imóveis rurais da pessoa física. (Lei n.º 8.023, de 1990, art. 4.º, e Lei n.º 8.383, de 1991, art. 14).

Porém destaca-se que o adiantamento de recebimentos mediante contrato de compra e venda, será reconhecido como receita somente no mês da efetiva entrega do produto e não no ato da entrada do dinheiro na caixa. Nesse caso prevalece o regime de Competência. No entanto se após a entrega do produto houver também a devolução de algum valor (referente a este contrato de compra e venda) está devolução é reconhecida como despesa no mês em qual ela ocorreu.

A declaração de renda se dará da mesma maneira de outras pessoas físicas, sendo que os lucros com a atividade rural entram na base de cálculo do imposto na Declaração de Ajuste Anual.

Todavia é válido ressaltar brevemente que o produtor rural é tributado sob as mesmas regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas tributadas, inclusive

sujeitando-se ao adicional do imposto de renda. E sendo uma micro ou pequena empresa é facultável a tributação também pelo sistema Simples Nacional (RIR, 1999).

Se a atividade rural é exercida em comum ao casal, deverá ser apurado o IR aos cônjuges conforme a participação proporcional de cada um nesta atividade, podendo ser apurado opcionalmente na declaração em conjunto dos cônjuges.

IV. Caso Prático

Nesta ultima seção será realizado um estudo do custo de manutenção de uma granja de frangos de corte conforme os conceitos e metodologia de custo descrita neste trabalho.

O tamanho e características da granja se enquadram nos moldes de atividade rural familiar. Ela está situada no cinturão verde do município de Cuiabá – MT.

IV.1. Abordagem da granja

Nela são produzidos frangos da raça *Label Rouge*, trata-se de uma raça francesa, desenvolvida na década 80 com o intuito de substituir o faisão. Sua criação é diferente da criação industrial, aproxima-se do que usualmente fala-se de frango caipira.

O ciclo de produção (desde a aquisição dos pintinhos até a engorda suficiente para a revenda do frango) é de 120 dias, no final deste ciclo os frangos estão com o peso aproximadamente de 3,0 a 3,5kg e prontos para a revenda e destino final de abate. Sendo que a primeira deste ciclo (fase de pintinhos) é de 30 dias.

O produtor trabalha de modo informal em sua granja, desde a não contabilização dos fatos ocorridos até a não emissão fiscal sobre as vendas efetuadas. Por este fato o trabalho analisa o resultado somente a fins gerenciais, os impostos incidentes sobre as compras e vendas não são apurados.

IV.2. Resultado

Os custos e despesas, isto é, os gastos, devem ser apurados por etapas, neste caso, etapa de confinamento e piquete. O total dos gastos da primeira etapa é transferido para a segunda etapa, somando com o total dos gastos da segunda etapa.

Das vendas realizadas pelo produtor é deduzido dessa receita o custo variável total, encontrando a margem de contribuição total e a unitária da atividade.

IV.2.1. Custo direto

A mão de obra refere-se ao zelador contratado para o manejo das crias, pequenas manutenções das instalações, limpeza e outras atividades necessárias da granja.

Quadro 2. Cálculo da mão de obra direta

Mão de Obra		Total
Jornada de trabalho	horas 8	
Dias disponíveis no mês	dias 22	
Total de horas disponíveis	horas 176	
Salário	R\$	622,00
Inss (12%)	R\$	74,64
13o Salário	R\$	51,83
Férias	R\$	69,10
Total	R\$	817,58
Custo por hora	R\$	4,65

Fonte: Elaboração própria conforme dados apurados na granja em estudo.

A ração compõe a formação dos frangos, deste modo considera-se custo direto.

Quadro 3. Cálculo do custo da ração

Ração		Total
Quantidade disponível	quilos 40	
Saco de ração	R\$	30,00
Custo por quilo	R\$	0,75

Fonte: Elaboração própria conforme dados apurados na granja em estudo.

Os pintinhos são a matéria-prima que se transformarão no frango, dando origem ao produto final da granja. Por ser a matéria prima são por natureza custo direto.

Quadro 4. Cálculo do custo da matéria-prima pintinhos

Pintinho		Total
Quantidade adquirida	crias 1000	
Custo	R\$	1650,00
Custo unitário	R\$	1,65

Fonte: Elaboração própria conforme dados apurados na granja em estudo.

IV.2.2. Custo Indireto

A medicação refere-se ao *Tylan200*, utilizado para combater a boubia aviária. Doença bastante comum entre os pintinhos, causando cegueira e morte, quando não tratada.

Ela é considerada como custo indireto, porque a medicação não é aplicada em todas as crias, mas os custos dessas aplicações são absorvidos por todas.

Quadro 5. Cálculo do custo da medicação

Medicação		Total
Dose disponível	doses	100
Embalagem		R\$ 38,00
Custo por dose		R\$ 0,38

Fonte: Elaboração própria conforme dados apurados na granja em estudo.

IV.2.3. Custo e Despesa Fixa

O barracão é a edificação onde ficam as crias, em fase de piquete. Seu custo é fixo, sendo a depreciação calculada mensalmente conforme a vida útil de 25 anos. Esta data é adotada segundo práticas contábeis para instalações e edificações.

Quadro 6. Cálculo da depreciação do barracão

Barracão		Total
Vida útil	anos 25	
Taxa de Depreciação	a.m. 0,33%	
Custo		R\$ 40.000,00
Depreciação mensal		R\$ 133,33

Fonte: Elaboração própria conforme dados apurados na granja em estudo.

O poço artesiano é utilizado para o abastecimento da água que integra a nutrição das crias. Sua depreciação é calculada mensalmente conforme a vida útil de 25 anos. Esta data é adotada conforme estipulação média da duração de um poço artesiano.

Quadro 7. Cálculo da depreciação do poço artesiano

Poço Artesiano		Total
Vida útil	anos 40	
Taxa de Depreciação	a.m. 0,21%	
Custo		R\$ 10.000,00
Depreciação mensal		R\$ 20,83

Fonte: Elaboração própria conforme dados apurados na granja em estudo.

A energia elétrica refere-se ao consumo mensal da mesma. Ela é dada como um custo fixo, pois seu consumo não está ligado ao número de produção das crias.

O valor apresentado parte-se de uma média, conforme o nível e atividade da granja.

Quadro 8. Cálculo do custo da energia elétrica

Energia Elétrica	Total
Consumo mensal	R\$ 125,00

Fonte: Elaboração própria conforme dados apurados na granja em estudo.

Há outros custos e despesas representam os gastos que não foram mensurados pelo proprietário, e que também se encontra em uma situação inviável de calcular, por causa de não arquivamento de informações relevantes. O valor de R\$300,00 foi arbitrado conforme conhecimento empírico do proprietário.

Quadro 9. Outros custos

Outros Custos e Despesas	Total
Outros custos	R\$ 300,00

Fonte: Elaboração própria conforme dados apurados na granja em estudo.

IV.3. Fase de confinamento

A produção de frango começa com a criação de 1000 pintinhos, aplicação da mão de obra para os devidos cuidados na formação do frango e o consumo de 1200 quilos de ração ao total desta fase.

Os pintinhos ficam confinados em um quarto por um período de 30 dias, até ganharem o devido porte para serem transferidos para o piquete. As instalações físicas deste confinamento fazem parte de um cômodo da residência particular da família.

A existência de confusão entre a entidade familiar e a granja tornou inviável a mensuração dos custos desta instalação, devido à carência de informações.

Quadro 11. Custos Indiretos da fase de confinamento

	Custo Indireto			Total	%
Medicação	R\$ 0,3800	200	doses	R\$ 76,00	100,00
Total				R\$ 76,00	100,00

Fonte: Elaboração própria conforme dados apurados na granja em estudo.

Quadro 10. Custo Direto da fase de confinamento

	Custo Direto			Total	%
Mão de Obra	R\$ 4,6453	176	horas	R\$ 817,58	24,28
Pintinho	R\$ 1,6500	1000	unidades	R\$ 1.650,00	49,00
Ração	R\$ 0,7500	1200	quilos	R\$ 900,00	26,73
Total				R\$ 3.367,58	100,00

Fonte: Elaboração própria conforme dados apurados na granja em estudo.

O custo unitário total é a somatória de todos os custos variáveis diretos e indiretos nesta fase de confinamento (R\$76,00 + R\$3.367,58), dividido pelo numero de crias, neste caso 1.000 unidades, perfazendo o valor de R\$3,4436 por unidade.

Entretanto no final dessa fase verificou-se que houve a perda por morte de 50% das crias, ou seja, 500 unidades.

Retomando o conceito de custo passado, nesse caso, o custo de R\$3.367,58 ocorreu com base em 1000 crias. Assim não se deve rateá-lo com o fato presente, as 500 unidades remanescentes, embora pareça matematicamente plausível.

O que deve ser feito é apurar o valor referente a essa perda (50%), e que em termos monetários totaliza R\$1.721,79. Nota que esse total não representa um desembolso, uma vez que os R\$3.443,58 já foram desembolsados no passado. Esse total traduz a perda presente das 500 unidades.

É normal que uma produção apresente uma perda em seus processos, deste modo compondo os custos. Entretanto verifica-se que nesse caso a perda é devida a uma anomalia em seus processos, a doença da boubá aviária. Carneiro *et al.* (2004) delimita que taxa de mortalidade admissível como custo para esta atividade é de até 1,5%, portanto essas perdas são classificadas como despesas.

Quadro 12. *Total dos custos variáveis da fase de confinamento*

Custo e despesa total da fase confinamento			Total	%
Custo indireto total antes da perda			R\$ 76,00	1,47
Custo direto total antes da perda			R\$ 3.367,58	65,20
Custo total antes da perda			R\$ 3.443,58	66,67
Total das perdas (despesa)	50%	crias	R\$ 1.721,79	33,33
Total			R\$ 5.167,58	100,00

Fonte: Elaboração própria conforme dados apurados na granja em estudo.

Observa-se que o valor da perda (R\$1.721,79) é maior que os próprios custos para aquisição dos pintinhos (R\$1.650,00). Pois junto à perda está toda a mão de obra, ração e até mesmo medicamentos que foram despendidos, mas que por fim se perderam junto com a morte das crias.

IV.4. Fase de piquete

Esta é a segunda, e a última fase, na produção nesta atividade. Após alcançarem o porte necessário os pintinhos são transportados para o piquete.

O piquete é um balcão aonde há a presença dos custos fixos da depreciação do mesmo e do poço artesiano. Além dos custos fixos, se matem a mão de obra do manejo dos frangos e outras ações diretas para a sua produção.

O tempo de duração desta ultima fase é de três meses, até que os frangos atinjam o porte aproximado de 3,5 kg.

Quadro 13. Custo direto da fase de piquete

Custo Direto				Total	%
Pintinho (piquete)	R\$ 10,3307	500	un.	R\$ 5.165,37	57,12
Mão de Obra	R\$ 4,6453	528	horas	R\$ 2.452,73	27,12
Ração	R\$ 0,7500	1900	quilos	R\$ 1.425,00	15,76
Total				R\$ 9.043,10	100,00

Fonte: Elaboração própria conforme dados apurados na granja em estudo.

Nesse momento o produtor encontra-se com 500 crias, e a partir delas iniciou-se um novo esforço produtivo para a formação dos frangos. Portanto como os eventos iniciarem no mesmo momento pode-se dividir os custos ocorridos nessa etapa pelas unidades existentes.

Quadro 14. Total dos custos variáveis da fase de piquete

Custo e despesa total da fase piquete			Total	%
Custo indireto total			R\$ 0,00	0,00
Custo direto total			R\$ 9.043,10	100,00
Total			R\$ 9.043,10	100,00
Total unitário	500	un.	R\$ 18,0862	100,00

Fonte: Elaboração própria conforme dados apurados na granja em estudo.

Quadro 15. Custos e Despesas Fixas

Custo e Despesas Fixas				Total	%
Energia Elétrica	R\$ 125,00	04	meses	R\$ 500,00	44,78
Depreciação	R\$ 154,17	04	meses	R\$ 616,67	55,22
Total				R\$ 1.116,67	100,00

Fonte: Elaboração própria conforme dados apurados na granja em estudo.

Com todos os custos apurados e com a informação de que o preço de venda dos frangos praticado pelo produtor é de R\$ 15,00 a unidade, segue o Quadro 16 com a demonstração de resultado (custeio variável) desta atividade. Nota que para esta atividade não há incidência de impostos.

Quadro 16. Demonstração de Resultado (custeio variável)

Demonstração de Resultado				Total	%
Receita	R\$ 15,0000	500	unidades	R\$ 7.500,00	100,00
Custo variável	R\$ 18,0862	500	unidades	R\$ -9.043,10	-120,57
Margem de Contribuição	R\$ 3,0862	500	unidades	R\$ -1.543,10	-20,57
Custo e despesa fixa		4	meses	R\$ -1.116,67	-14,89
Outros custos e despesas				R\$ -300,00	-4,00
Resultado				R\$ -2.959,77	-39,46

Fonte: Elaboração própria conforme dados apurados na granja em estudo.

No final deste ciclo de quatro meses o produtor ao invés de auferir lucros acaba por ter um resultado negativo no total de R\$2.959,77.

Entretanto, na visão contábil menos apurada do produtor ele acaba por mensurar apenas os gastos que foram desembolsos. Como a perda das crias e a depreciação do piquete e do poço artesiano não são gastos desembolsáveis, o produtor acaba por negligenciá-los.

Quadro 17. *Demonstração de Resultado Financeiro (custeio variável)*

Demonstração de Resultado Financeiro				Total	%
Receita	R\$ 15,0000	500 unidades		R\$ 7.500,00	100,00
Custo variável	R\$ 14,6426	500 unidades		R\$ -7.321,31	-97,62
Margem de Contribuição	R\$ 0,3574	500 unidades		R\$ 178,69	2,37
Outros custos e despesas				R\$ -300,00	-4,00
Resultado				R\$ -121,31	-1,62

Fonte: Elaboração própria conforme dados apurados na granja em estudo.

V. Considerações finais

No caso prático, sob a metodologia de custeio variável, verificou-se que há uma diferença sensível entre o resultado econômico e o resultado financeiro.

Interessante que ao confrontar com as expectativas do produtor, por mais óbvio que pareça, o mesmo afirmou não ter a noção do tamanho do seu prejuízo. Ele ainda supôs que, conforme sua experiência, o seu resultado estaria próximo do zero. De fato, na demonstração financeira observou-se uma situação próxima de sua declaração.

Há de advertir que a ocorrência de grande parte dos custos é ocasionada por elementos não financeiros. Então o produtor não habituado com a percepção de custos que não sejam explícitos em desembolso imediato não consegue fazer a boa gestão de sua atividade.

Ressalta também que essa atividade, por se tratar de uma atividade rural familiar, acaba por se misturar com assuntos particulares da família. O princípio contábil da Entidade não é praticado, deste modo dificultando a ótica dos custos. Com a ótica dos custos distorcida, torna-se muitas vezes infactível levantar dados importantes para gestão.

Visto a problemática apresentada para este trabalho, o produtor não possui o conhecimento do resultado auferido em sua atividade. A percepção da obriedade do prejuízo se deu somente depois que um trabalho contábil mais adequado foi inserido nesta granja de frango de corte.

Nesse cenário, retomando o conceito de sustentabilidade, o produtor não está desenvolvendo uma atividade sustentável, uma vez que está abrindo mão de parte da renda familiar e de outras atividades, além do seu próprio esforço, para financiar uma atividade não rentável.

A pesquisa teve sua utilidade em demonstrar ao produtor o resultado de sua atividade, neste caso o prejuízo que ela carrega, e também instruí-lo da necessidade da contabilização apropriada, assim como a separação dos fatos inerentes aos negócios familiares dos negócios da atividade rural.

Esse trabalho de custos não vem sendo feito pelo produtor, porque o mesmo não detém conhecimentos básicos e relevantes de contabilidade, o que ainda corrobora para que esta atividade não seja sustentável, à medida que o produtor não detém as informações necessárias para tomada de decisões oportunas com sua realidade.

Para que se possa realizar um trabalho que disponha a somar na qualidade da atividade rural é preciso haja uma “alfabetização” contábil de outros produtores familiares brasileiros. Importante levar em conta a aptidão que os mesmos têm para esta alfabetização, tendo em mente uma tradução da linguagem contábil próxima de sua realidade.

Dado o passo da prática contábil, o produtor poderá identificar seus problemas, isto é, seus desafios, e deste modo realizando ações que tornem sua atividade produtiva para sua família.

Referências

- ABPA. Relatório Anual 2012. [São Paulo]: [s.n], 2012
- BACEN. Manual de Crédito Rural. Resolução nº 3.359. Brasília, 2008.
- Batalha, M. O. *et al.* Gestão Agroindustrial. 3ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007
- Brasil. Imposto de Renda (1999). Lei nº 9.430. Brasília, 1999.
- Brasil. Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural. Lei nº 8.023. Brasília, 1990.
- Brasil. Instrução normativa sobre a tributação da atividade rural das pessoas físicas. Instrução Normativa SRF nº 83. Brasília, 2001.
- Bornia, A. C.. Análise Gerencial de Custos. Aplicação em empresas modernas. 1ª Ed. Porto Alegre: Editora Bookman, 2002.
- Carneiro J. *et al.* Frango de corte: Integração produtor/indústria. [Paraná]: [s.n], 2004.
- Conselho Federal de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica nº 1186 de 28 de agosto de 2009. Ativo Biológico e Produto Agrícola. Brasília, 2009.
- Conselho Federal de Contabilidade. Princípios de Contabilidade nº 750 de 31 de agosto de 1993. Brasília, 1993.
- Horngren, C. T. *et al.* Cost Accounting, A managerial emphasis. 9ª Ed. New Jersey-EUA: Publisher Prentice Hall, 1996.
- IBGE. Censo Agropecuário (2006). Disponível em: <http://www.ibge.gov.br>, Acessado em: 22 de novembro de 2012.
- Marion, J. C. Contabilidade Rural. 8ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.
- MDS. Agricultura Familiar. Disponível em <http://www.mds.gov.br>, Acessado em: 25 de novembro de 2012.
- Megliorini, E. Custos: Análise e Gestão. 2ª Ed. São Paulo: Editora Pearson Prentice Hall, 2007.
- Padoveze, C.L. Contabilidade Gerencial. 6ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.
- Sarcinelli, M.F.; Venturini, K.S.; Da Silva, L.C. Produção de frango de corte. [Espírito Santo]: Universidade Federal do Espírito Santo, 2007