

## **Costs as competitiveness determinant for chicken sector: a case study in São Bento do Una-PE.**

**Reginaldo José Carlini Junior**

Mestre em Administração e Desenvolvimento Rural PADR - UFRPE

Instituição: Faculdade Boa Viagem (FBV)

Endereço: Av Dr. José Augusto Moreira, 1330 Apto 203 Casa Caiada Olinda PE.

E-mail: [naldocarlini@yahoo.com.br](mailto:naldocarlini@yahoo.com.br)

**Alexandre Barros Fonseca**

Mestre em Administração e Comunicação Rural CMARCR - UFRPE

Instituição: Faculdade Boa Viagem (FBV).

Endereço: Rua Prof. Eduardo Wanderley, 539 - Boa Viagem - Recife/PE.

E-mail: [alexbfonseca1@bol.com.br](mailto:alexbfonseca1@bol.com.br)

### **Abstract**

The cost accounting is both important and efficient tools for managerial practice. The information related to costs, determinant for organizational competitiveness, is used as a managerial tool in solving problems over several issues, such as production or buying incomes, determination of prices and market negotiation. This article aims to understand the relevance as well the degree of use related to costs in the chicken sector located in São Bento do Una-PE. The data collection process was performed by interviews, bibliographic references and document materials. The data obtained showed that these companies have a poor cost system and do not help managers to increase competitiveness.

**Keywords:** Cost accounting, Chicken sector, Competitiveness.

### **1. Introdução**

A contabilidade rural, de uma maneira geral, é conhecida por suas finalidades fiscais. O pequeno interesse por sua aplicação gerencial ocorre de acordo com a percepção do empresário rural, (sobretudo os pequenos e médios). A contabilidade de custo é uma técnica complexa em sua execução e possui um baixo retorno prático.

Na contabilização de seus custos, as empresas rurais apresentam dificuldades para manter um rigor no controle de seus elementos formadores. Suas características próprias de formação do custo dependem da natureza do produto que ela possui, dos instrumentos de controle disponíveis e do intervalo de tempo entre o início da produção e a realidade das vendas. A contabilidade de custo se constitui, sem dúvida, em um importante e eficiente instrumento auxiliar da

administração. As informações relativas aos custos são utilizadas como ferramenta gerencial nas resoluções de várias questões tais como produzir ou comprar matérias-primas, determinação do preço e negociação no mercado.

A avicultura nordestina utiliza-se de insumos provenientes do Sudeste, Centro-Oeste e Sul do Brasil, embora utilize também algumas matérias-primas produzidas na região. Ressalte-se que, em face de a maioria dos produtores do Nordeste operam em sistema de integração ou de vinculação a cooperativas ou associações. (MENELAU et. al, 1996). A avicultura nessa região ainda é muito primária e tem muito a evoluir nas áreas de gestão de agronegócios e mercadológica, uma vez que tem se limitado basicamente à comercialização do frango vivo, abatido na hora, como também no que tange à falta de gerenciamento de informações, controle e avaliação, com destaque para a área de custos.

O município de São Bento do Una/PE, objeto de estudo desse artigo, está contido na mesorregião agreste de Pernambuco, composta de seis microrregiões (Alto Capibaribe, Brejo Pernambucano, Garanhuns, Médio Capibaribe, Vale do Ipanema e Vale do Ipojuca), e ocupa uma área de 511km<sup>2</sup>, representando 0,52% do estado.

No município estudado existem dois períodos característicos de produção: o período da safra (estação das águas) e o da entressafra (estação da seca), os quais se diferenciam pela precipitação pluviométrica, mais acentuada na primeira estação.

Essa característica tem reflexo evidente na avicultura, principalmente quanto ao aparecimento de doenças respiratórias em períodos prolongados da estação das águas, conseqüentemente interferindo no aumento dos custos de produção, com controle profilático maior.

O município de São Bento do Una/PE tem na produção avícola uma das suas principais atividades. A exploração da avicultura de corte e postura deve-se às condições da região que se enquadram nas exigências naturais da atividade.

A apresentação do artigo está estruturada da seguinte maneira: Na 2ª seção apresentam-se a fundamentação teórica com alguns conceitos referentes a contabilidades de custos; A 3ª seção trata da metodologia da pesquisa, com os passos que tornaram possível este estudo; A 4ª seção apresenta a descrição e análise dos resultados, ressaltando a apuração, o controle, o registro e a composição dos custos; As considerações finais são discutidas na 5ª seção e, por último, na 6ª seção, apresenta-se a bibliografia utilizada.

## **2. Fundamentação Teórica**

### **2.1. Elementos componentes do custo**

Os elementos componentes do custo podem ser identificados sob diversos aspectos: quanto ao modo de sua apuração, quanto à sua composição e quanto ao objeto.

Quanto ao modo de apuração, o custo pode ser direto e indireto. O custo direto é formado pelo montante de todas as despesas relativas a cada uma das culturas vegetais, criações ou produções agroindustriais.

O custo indireto é formado por todas as despesas referentes ao conjunto de atividades desenvolvidas. Segundo Valle (1999), os elementos componentes dos custos diretos e indiretos nas explorações culturais, pecuárias, agroindustriais e auxiliares.

Quanto à composição, custo pode ser referenciado como agrário (vegetal, pecuário e agroindustrial), complexo (ou comercial) e completo (ou técnico-econômico). O custo agrário é composto pelas despesas diretas e indiretas, que são próprias da atividade rural.

O custo comercial pela soma das despesas agrárias e as comerciais (administrativas e de vendas). O custo completo é constituído pela soma das despesas agrárias diretas e indiretas, das operações comerciais e das despesas condicionais e figurativas.

Quanto ao objeto, o custo pode ser global ou parcial. O custo global abrange o cálculo de todas as produções da empresa e o custo parcial se refere a cada produção em particular.

### **2.2. Classificação dos custos**

Atualmente, existem várias formas de classificação de custos. Esses apresentam inúmeras variações em suas nomenclaturas e referenciais utilizadas devido aos distintos enfoques dos autores. Neste trabalho, utiliza-se a classificação proposta por Marion (1997), por sua adequação, referenciais e enfoque, apresentando três tipos, que são: quanto a natureza, quanto à identificação com o produto e quanto à sua variação quantitativa. A classificação quanto à natureza refere-se à identidade daquilo que foi consumido na produção. Muitas vezes a nomenclatura se assemelha à utilizada para dar nomes a bens e serviços.

Estão inseridos nesse tipo de classificação os materiais ou insumos utilizados, as mãos-de-obra direta e indireta, a manutenção de máquinas e equipamentos, sua depreciação, e os combustíveis e lubrificantes utilizados.

Por outro lado, a classificação quanto identificação com o produto refere-se à maior ou menor facilidade de identificar os custos com os produtos, através de uma medição precisa dos insumos utilizados, da relevância do seu valor ou da apropriação dos gastos por rateio. Estão inseridos nessa classificação os custos diretos e indiretos.

Os custos diretos são identificados com precisão no produto acabado, através de um sistema de medição. Os custos indiretos são aqueles necessários à produção, geralmente de mais de um produto, mas que são alocáveis, através de um sistema de rateio, estimativas e outros meios.

A classificação quanto à sua variação quantitativa refere-se ao fato de os custos permanecerem inalterados ou variarem em relação às quantidades produzidas. Ou seja, os custos podem variar proporcionalmente ao volume produzido ou podem permanecer constantes, independentemente do volume.

Esses são divididos em custos variáveis e fixos. Os primeiros são aqueles que apresentam variações em proporção direta com o volume de produção ou área de plantio.

Os segundos são aqueles que permanecem inalterados em termos físicos e de valor, independentemente do volume de produção e dentro de um intervalo de tempo relevante. São também conhecidos como custo de capacidade por serem oriundos de posse de ativos e de capacidade ou estado de prontidão.

Eventualmente, alguns custos podem variar, mas não de uma forma proporcional ao volume produzido. São exemplos: a energia utilizada na iluminação de um galpão durante um turno de trabalho, que passa a variar pela qualidade de turnos, não pelo volume produzido, e o pivô da central de irrigação, que possui um gasto fixo de energia (demanda instalada) e outra variável em função do tempo de irrigação e da área a ser irrigada.

Outros custos permanecem realmente fixos, não só dentro de um intervalo de tempo relevante, mas também permanecem fixos até um certo nível de atividade.

### **3. Metodologia**

O escopo desta pesquisa envolve as informações sobre custos, bem como sua utilização como provedora de informações para tomada de decisões, sendo estudadas as seguintes variáveis:

- Apuração e medição dos custos de produção;
- Registro dos custos;
- Apropriação dos custos aos produtos.

Para determinar o universo ou população desta pesquisa, foi utilizada uma lista de avicultores obtida através da Associação dos Avicultores de Pernambuco (AVIPE) que nos forneceu todos os dados cadastrais dos avicultores de São Bento do Una/PE. Essa lista é composta por 26 avicultores independentes. Obedecendo a um critério baseado quantidade de aves (estabilizadas no ano), o universo pesquisado foi estratificado da seguinte maneira:

- O estrato I será composto pelos avicultores que possuem até 100.000 aves estabilizadas no ano;
- O estrato II será composto pelos avicultores que possuem de 100.001 a 300.000 aves estabilizadas no ano;
- O estrato III será composto pelos avicultores que possuem de 300.001 a 500.000 aves estabilizadas no ano;
- O estrato IV será composto pelos avicultores que possuem acima de 500.000 aves estabilizadas no ano.

**Quadro 1. Composição estratificada do universo considerando a quantidades de aves.**

Estratos	Quantidade de aves (estabilizadas no ano)	Nº de avicultores
I	Até 100.000	15
II	De 100.001 a 300.000	06
III	De 300.001 a 500.000	03
IV	Acima de 500.000	02
Total		26

Fonte: Dados de Pesquisa.

Dentre os 26 avicultores independentes, foram encontrados 11 de Postura, 14 de Corte e 01 de Postura, Corte e Matrizes que totalizam o universo da pesquisa.

No que se refere à coleta de dados foram utilizados três procedimentos técnicos de coleta: entrevista; e as pesquisas bibliográfica e documental. Segundo Rampazzo (2002, p. 108) “a entrevista é um encontro entre duas pessoas a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional.”

As entrevistas realizadas com os avicultores foram do tipo não-estruturada. É importante destacar que durante as entrevistas foi utilizado um gravador, no qual todas respostas eram devidamente gravadas e, posteriormente, transcritas e analisadas.

A pesquisa bibliográfica, de extrema importância, foi desenvolvida com o objetivo de agregar conhecimento teórico aos autores desse trabalho e de solidificar os argumentos, dando credibilidade aos resultados obtidos. “A pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. (GIL, 1991, p.48).

Outras fontes de informações foram as análises dos documentos cedidos pelos avicultores.

A pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa. (GIL, 1991, p.51).

Vale ressaltar que nessas coletas buscaram-se informações relacionadas com as atividades relacionadas a apuração e o controle de custos no setor e na localidade pesquisados. Os documentos cedidos foram devidamente analisados e interpretados.

#### **4. Descrição e Análise dos Dados**

##### **4.1. Apuração e controle dos custos de produção**

Nas empresas avícolas pesquisadas, a apuração e o controle dos custos se constituem em uma das mais difíceis tarefas que seus gestores enfrentam. Percebeu-se que há uma certa resistência dentre os avicultores pesquisados em tomar iniciativas concretas no sentido de implantar um controle formal que acompanhe a apuração e o registro dos custos avícolas.

Outro aspecto relevante identificado a partir dos relatos dos entrevistados está associado à falta de orientação técnica específica sobre procedimentos referentes ao registro e controle dos custos que poderia contribuir para reverter esse quadro.

Os resultados relativos à utilização de estruturas de custos dentre as empresas avícolas pesquisadas estão apresentados no quadro 2.

**Quadro 2 – Utilização de estruturação de custos.**

Formas de custos	Estratos							
	I		II		III		IV	
	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº
Sistema de Custos	-	-	-	-	33,3	01	50	01
Estruturação simples de custo	40	06	50	03	66,7	02	50	01
Nenhuma forma de controle	60	09	50	03	-	-	-	-
Total	100	15	100	06	100	03	100	02

Fonte: Dados de Pesquisa.

Considerando os resultados obtidos, observa-se que, em relação à estruturação dos custos, apenas os avicultores pertencentes aos estratos III e IV adotam o sistema de custos em 33,3% e 50%, respectivamente.

Na adoção pela estruturação simples de custos, constatou-se que os avicultores pertencentes ao estrato II – 50% utilizam esta forma de estruturação, ficando os estratos I e III com 40% e 66,7%, respectivamente, e o estrato IV, de 50%.

Dentre os avicultores pertencentes aos estratos I, 60% não usam nenhuma forma de controle, do mesmo modo que outros 50% dos avicultores pertencentes ao II estrato.

Sobre as razões pelas quais algumas empresas avícolas não utilizam estruturas de custos, os resultados estão dispostos no quadro 3.

De acordo com os números obtidos, nota-se que a principal causa da não utilização de nenhum meio formal de controle de custos está ligada à falta de orientação técnica. Verificou-se, através de depoimentos dos gerentes dos avicultores pesquisados, que, em algumas localidades, os técnicos responsáveis pelo monitoramento não estão executando esse acompanhamento de forma adequada.

### Quadro 3 - Razão da não utilização de controles de custos

Motivos	Estratos	
	I	II
A produção é pequena e não há necessidade	03	-
Os dados da contabilidade geral são suficientes	03	02
Por falta de orientação técnica	03	01
Total	09	03

Fonte: Dados de Pesquisa.

Através dessa informação, constata-se que as atividades de capacitação estão atingindo seus objetivos e que os avicultores, em sua grande maioria, estão assimilando as técnicas de conhecimento transmitidas nessas atividades.

Mas, nota-se que os avicultores com menor quantidade de aves (estratos I e II) apresentam certa dificuldade para adotar uma estruturação de custos para controlá-los. Baixo índice de escolaridade, as limitações organizacionais e as incertezas sobre os benefícios gerados pela contabilidade de custos são as principais causas dessa resistência.

Mostra-se necessária uma estratégia de monitoramento dos pequenos avicultores que reduza essa resistência e altere suas perspectivas sobre a importância da contabilidade de custos dentro da organização.

Em relação ao perfil dos profissionais responsáveis pelo registro e controle dos custos de produção avícola, os dados obtidos estão apresentados no quadro 4.

Como se pode verificar, os gerentes são os maiores responsáveis pela apuração e controle dos custos nos estratos I, II e III. Dentre as empresas do estrato IV, observou-se que há um equilíbrio entre os chefes de produção e os contadores.

Em entrevistas preliminares, constatou-se que os pequenos avicultores possuem escassos recursos financeiros, que impossibilitaram a contratação de profissionais para exercer esta função específica. O registro e controle de custos abrangem os registros analíticos auxiliares dos quais os avicultores dispõem como base de apoio para tomada de decisões gerenciais e o controle das operações.

### Quadro 4 - Responsáveis pelo registro e controle dos custos.

Responsável	Estratos							
	I		II		III		IV	
	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº
Gerente	40	06	33	02	33,33	01	-	-
Chefe de produção	-	-	-	-	-	-	50	01
Técnico	13	02	17	01	33,33	01	-	-
Contador	7	01	17	01	33,33	01	50	01
Ninguém	40	06	33	02	-	-	-	-
Total	100	15	100	06	100	03	100	02

Fonte: Dados de Pesquisa.

Verificou-se ainda que os avicultores não possuem uma organização contábil definida, embora sua maioria possua um simples tipo de estruturação de custos. O baixo índice de escolaridade associado à falta de orientação técnica são suas principais causas. Quatro dos avicultores pesquisados possuem uma contabilidade geral atualizada, outros avicultores apresentam registros da contabilidade geral.

#### 4.2. Registro dos custos

Nas empresas avícolas pesquisadas, os processos formais de apuração e controle dos custos devem ser considerados como instrumentos primordiais para sua gestão. Todos os formulários e demais instrumentos de apuração e registro utilizados devem ser manuseados apropriadamente para arquivar a memória financeira das atividades operacionais.

Com relação aos procedimentos de registro dos custos, foi constatada a existência de meios formais para anotar os registros analíticos auxiliares. O quadro 5 apresenta a utilização de meios formais de registros e controle de custos pelos avicultores.

Outra importante informação é o modo pelos quais esses formulários estão sendo utilizados pelos avicultores, pois não basta apenas possuir formulários ou registros analíticos auxiliares. É preciso também anotar corretamente e de forma organizada os fatos contábeis ocorridos durante o exercício.

#### Quadro 5 – Utilização de meios os formais de apuração e controle dos custos.

Formulários	Estratos							
	I		II		III		IV	
	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº
Possui e utiliza	40	06	50	03	100	03	100	02
Possui e não utiliza	26,7	04	16,7	01	-	-	-	-
Não possui	33,3	05	33,3	02	-	-	-	-
TOTAL	100	15	100	06	100	03	100	02

Fonte: Dados de Pesquisa.

Como se pode constatar, a totalidade das empresas pertencentes aos estratos III e IV pesquisadas possuem e utilizam meios formais para a apuração e controle dos custos. Destaca-se ainda que uma parcela significativa dos avicultores pertencentes aos estratos I e II também utiliza meios formais de apuração e controles dos custos com, respectivamente, 40% e 50%.

Em relação ao registro e organização dos fatos contábeis, os resultados obtidos estão apresentados no quadro 6.

#### Quadro 6 - Registro e organização dos fatos contábeis.

Organização / Registro	Não agrupa		Agrupa		Total da linha	
	%	Nº	%	Nº	%	Nº
Não registra	46,1	12	-	-	46,1	12
Registra	15,4	04	38,5	10	53,9	14
Total da coluna	61,5	16	38,5	10	100	26

Fonte: Dados de Pesquisa.

Constatou-se que 46,1% dos avicultores pesquisados, não agrupam e nem registram os fatos contábeis, enquanto outros 15,4% registram mas não agrupam. O dado mais relevante consiste no fato de que 53,9% das empresas pesquisadas registram e agrupam os fatos contábeis apropriadamente.

#### 4.3. Composição dos custos

Outra informação relevante está associada à composição estrutural dos custos de produção das empresas avícolas investigadas. Os percentuais referentes a cada um dos grupos de custos de produção estão apresentados no quadro 7.

#### Quadro 7 - Composição dos custos totais dos avicultores

Custos variáveis	87%
Custos fixos	13%
Custos totais	100%

Fonte: Dados de Pesquisa.

Verificou-se que 87% do total dos custos são classificados como sendo custos variáveis. Destacam-se as aquisições de insumos, tais como milho e soja, como os principais elementos de custos e são responsáveis pelos maiores percentuais para o preparo da ração.

Nas atividades avícolas pesquisadas são utilizados diversos insumos, além de mão-de-obra empregada durante ciclos produzidos. O quadro 8 apresenta uma série de dados coletados referentes à base de valor utilizada no cálculo dos custos.

#### Quadro 8 - Base de valor utilizada

Base de valorização	Frequência	%
Histórico	10	38,5
Histórico Corrigido	08	30,8
Corrente	05	19,2
Reposição	03	11,5
Total	26	100

Fonte: Dados de Pesquisa.

Pode-se constatar que não existe um critério padronizado para a base de valor aplicada aos insumos e materiais consumidos nas atividades avícolas. Os 10 avicultores pesquisados que declararam utilizar os valores históricos pertencem ao estrato III. A causa relatada para a utilização dessa base de valor foi a falta de orientação técnica.

## 5. Considerações finais

De acordo com a realidade observada sobre a estruturação dos custos dos avicultores pesquisados, verificou-se que os que possuem maiores escalas operacionais possuem um sistema contábil organizado. Nos avicultores menores, a contabilidade ainda não possui um papel definido dentro da organização, sendo considerada como um instrumento de gestão administrativa. De acordo com os dados, quadros e comentários que foram apresentados e estudados, podem-se ter diversas conclusões.

Os avicultores pesquisados não dispõem de relatórios periódicos sobre receitas, custos e despesas, bem como quaisquer outras modalidades de relatório contábil que contenha uma análise econômica e financeira. Inexiste a preocupação de se proceder aos registros contábeis referentes às atividades avícolas. O controle da gestão dos custos avícolas se defronta com conflitos organizacionais internos por causa das características associativas de participação dos avicultores independentes.

Por outro lado, a apuração e o registro dos custos para controle são imprecisos e limitados. No processo de apuração e controle dos custos das atividades avícolas não existem meios formais (formulários apropriados) para registrar os custos ocorridos. A variação da qualidade de produção ou nas taxas de rendimento das atividades avícolas, dificulta o estabelecimento de um intervalo relevante que determine o comportamento dos custos fixos e variáveis;

Embora a estruturação de custos seja simples e de fácil utilização, os avicultores não têm uma compreensão de sua importância para o desenvolvimento dessa atividade avícola. O conhecimento dos custos de produção auxilia os avicultores na apuração dos resultados do exercício, mas não determina os níveis de preço que serão praticados nem possibilita o estabelecimento dos objetivos de lucro. Além disso, o baixo índice de escolaridade impede a utilização de métodos mais sofisticados no processo de tomada de decisão.

## 6. Referências bibliográficas

### 6.1. Referências Bibliográficas Utilizadas

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

MARION, José Carlos. *Contabilidade Rural*. São Paulo: Atlas. 1997.

MENELAU, Almir Silveira et. al. *Estudo do complexo agroindustrial de aves e ovos do Nordeste*. Recife: SUDENE/UFRPE, 1996.

RAMPAZZO, Lino. *Metodologia científica para alunos dos cursos de graduação e pós-graduação*. São Paulo: edições Loyola, 2002.

VALLE, Francisco. *Manual de contabilidade agrária*. São Paulo: Atlas, 1999.

## 6.2. Referências Consultadas

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS PRODUTORES DE PINTOS DE CORTE (APINCO). *Produção avícola no Brasil*: São Paulo, 2004.

ASSOCIAÇÃO AVÍCOLA DE PERNAMBUCO (AVIPE). *Panorama do agribusiness avícola de Pernambuco*. Recife: AVIPE, 1999.

EMPRESA BRASILEIRA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA (EMBRAPA). *Recomendações técnicas para o cultivo de milho*. Brasília: EMBRAPA, 1993.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA MINISTÉRIO DA AGRICULTURA E DO ABASTECIMENTO. *Política para o sus agrícola 96/97*. Brasília: MAA, 1996.