

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

VALORAÇÃO DE ESTOQUES APLICADA À GESTÃO DE RECURSOS
NA PECUÁRIA DE CORTE BRASILEIRA.

Guilherme Magro Gomes

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador(a): Carolina Piccoli

Porto Alegre - RS
Junho de 2011.

Valoração de estoques aplicada à gestão de recursos na pecuária de corte brasileira.

RESUMO

O mercado mundial de carne de gado é extremamente representativo dentro da economia mundial e o Brasil possui papel de destaque nesse segmento, por ser o maior exportador mundial de carne bovina não processada, por ser uma das últimas fronteiras agrícolas a ser ampliada, e ainda pela vantagem advinda dos vastos recursos naturais.

No ambiente competitivo e globalizado das *commodities* agrícolas os produtores de carne de gado brasileiros precisam a cada dia mais informação sobre os custos atrelados à atividade rural. Os preços tabelados dos produtos agrícolas expõem ainda mais a relevância do controle dos custos, pois, sendo o preço de venda igual para todos os vendedores, quanto maior for a diferença entre o custo e o preço de venda maior será o retorno sobre o investimento inicial.

Para que seja possível atingir a excelência na gestão dos recursos escassos dos agentes econômicos é preciso visualizar com clareza o fluxo de capital dentro das organizações e para isso temos de utilizar as melhores ferramentas que a contabilidade de custos nos oferece.

Com a proposta de expor os principais métodos de mensuração de estoque alinhados a gestão de recursos na pecuária de corte brasileira, o presente artigo, defronta-se com as dificuldades técnicas de implementação e com os baixos investimentos na geração de informação relevante dentro das organizações rurais.

As empresas tem de lidar com o desafio de dar o primeiro passo, sempre o mais difícil, no sentido de montar um sistema de custeio que atenda suas necessidades. Dessa forma, após pesquisa apresentamos os principais métodos de contabilização de estoques de gado de corte, mostrando a importância desses dados para o gestor empresarial.

Palavras-chaves:

Contabilidade rural, gestão de recursos, custos, pecuária de corte, bovinocultura, mensuração de estoque.

ABSTRACT

The world market of beef is extremely representative of the world economy, and Brazil has some notability in this segment, being the largest exporter of Indigenous Cattle Meat because it is one of the last agricultural frontier to be expanded, and also by happened advantage of vast natural resources.

In the competitive sphere of global agricultural commodity, the brazilians producers of beef need more information on the costs linked to rural activities. All listed prices of agricultural products expose even more the importance of controlling costs, since they are the same selling price for all sellers, the greater the difference between cost and selling price the higher the return on initial investment.

To be able to achieve excellence in the management of scarce resources among economic agents need to clearly visualize the flow of capital within organizations and for this we must use the best tools that cost accounting offers.

With an idea to highlight the main methods of measuring the stock line resource management in brazilian beef cattle, this article, confront with technical difficulties of implementation and low investment in generating information relevant in rural organizations .

Companies have to deal with the challenge of taking the first step, always the hardest, to build a cost system that attend their needs. So, after presenting the main research methods of accounting for inventories of cattle, showing the importance of these data to the business manager

Key-words:

Accounting rural, resource management, costs, cattle beef, mensuring stock.

Valoração de estoques aplicada à gestão de recursos na pecuária de corte brasileira.

1. INTRODUÇÃO

Sabe-se que qualquer entidade com fim lucrativo deve utilizar de todos os recursos à sua disposição, a um preço suportável, para auxiliar a gestão do empreendimento. Entretanto, apesar da Contabilidade de Custos ser uma das melhores ferramentas de auxílio à tomada de decisão, ela não é aplicada amplamente no território nacional. Característica que é ainda mais forte quando falamos em propriedades rurais familiares.

Muito se fala que o Brasil possui posição de destaque na produção mundial de alimentos. Segundo o relatório, publicado pela ECONOMIST INTELLIGENCE UNIT, intitulado “*The global power of Brazilian agribusiness*” a contribuição brasileira, que já é enorme, tem ainda um potencial muito maior, tendo em vista as condições favoráveis de que o país dispõe para o cultivo de mantimentos, tais como: terras cultiváveis, clima propício para a maioria das culturas agrícolas, água doce em abundância. Assim, para um país que almeja o desenvolvimento, não é sensato ignorar setor econômico de tamanha importância como é o *agribusiness*.

Além disso, temos que os recursos disponíveis são escassos, ou seja, pequenos e médios produtores rurais não dispõem de capital significativo se comparado com os grandes produtores e as agroindústrias para investir na captação de informações relevantes a serem utilizadas na análise dos custos envolvidos em suas atividades. Portanto, tal situação deve ser abrangida nas pesquisas voltadas a esse setor econômico, uma vez que o produtor optará por investir seus recursos no que lhe gere melhor retorno financeiro, principalmente, se a atividade rural for a única fonte de renda familiar.

Importante também conceituarmos a atividade rural em âmbito jurídico, conforme Código Tributário Nacional (Lei 8.023/1990), artigo 2:

- I - a agricultura;*
- II - a pecuária;*
- III - a extração e a exploração vegetal e animal;*
- IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;*
- V - a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura e não configure procedimento industrial feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.*

Tais atividades são muito exercidas no Brasil, país que possui um dos maiores rebanhos de gado do mundo, começando a expandir exponencialmente nas décadas de 60 e 70

(ANDREATTA, 2009). Para que essa atividade econômica se consolidasse em território nacional eram necessários incentivos governamentais, a luz de técnicas administrativas fundamentalmente qualitativas (MARION, 1996).

Segundo Souza *et al.* (*apud* Macohon; Beuren, 2009, p. 2), “custo de produção, da mesma forma que a contabilidade, é um componente importante dentro do controle de toda a empresa agrícola”. Nesse sentido, não podemos deixar de observar a função base exposta pelo autor, ou seja, o controle. Tanto a Ciência Contábil quanto um de seus ramos, a Contabilidade de Custos, geram dados e, posteriormente, informações fundamentais para uma entidade firmar-se no mercado e garantir sua continuidade.

O destaque do Brasil na produção agropecuária é notório. De acordo com as pesquisas estatísticas realizadas pelo FAO (*Food And Agriculture Organization Of The United Nations*) o país é o segundo maior produtor de carne do mundo, ficando atrás apenas dos Estados Unidos em virtude das técnicas de confinamento mais sofisticadas, porém mais dispendiosas, empregadas pelos norte-americanos. Entretanto, como o consumo do mercado americano é muito elevado, grande parte da carne que processam é utilizada para atender a demanda interna, tornando o Brasil o maior exportador de carne não processada do mundo.

A relevância da produção agropecuária brasileira se mostra cada vez mais em evidência, pois o país é considerado a última fronteira agrícola do mundo e a tendência de crescimento populacional clara Assim, o Brasil aparece com papel de destaque para atender as demandas que começam a surgir com o aumento da renda per capita nos países ainda subdesenvolvidos e no conseqüente aumento do consumo de alimentos.

A Ciência Contábil tem papel fundamental para que nosso país não só mantenha a liderança no setor como também expanda a quantidade e a qualidade produzida em solo nacional, pois com informação útil e confiável poderemos incrementar a produtividade de carne de gado, haja visto que teremos melhores condições para decidir onde deverão ser alocados os recursos de cada entidade.

Tendo em vista as peculiaridades do setor rural, mais especificamente na pecuária de corte, é oportuno que se desenvolvam pesquisas com uma frequência maior sobre o tema, visto que se trata de segmento econômico chave para o país.

A aplicação do conhecimento advindo da Ciência Contábil é fundamental para o objetivo de confeccionar mais conteúdo relevante para a mensuração dos custos provenientes da atividade rural como um todo, principalmente, a pecuária. Essa necessidade decorre das inúmeras características próprias que as contabilidades rural e pecuária possuem em relação a

contabilidade societária clássica como, por exemplo, critérios para mensuração de estoque, depreciação, período orçamentário e exercício social.

Nesse sentido, por conta dessas diferenças conceituais entre a contabilidade societária e rural a necessidade de aprofundar os conhecimentos na matéria é inequívoca, pois as informações contábeis são a melhor fonte de informação sobre a saúde estrutural e financeira da empresa, e para que ela expresse valores próximos à realidade devemos trabalhar no sentido de construir uma base teórica sólida.

Sabe-se que a Ciência Contábil dispõe de diversas ferramentas de suporte à gestão, utilizadas com maior frequência e comprometimento pelas organizações públicas e privadas, principalmente, após a grande depressão de 1929, entretanto tais práticas não são adotadas em grande parte das propriedades rurais brasileiras. (MARION, 1998)

Dessa forma, como podemos aplicar a Contabilidade de Custos para auxiliar a gestão dos recursos dos produtores de carne bovina brasileiros?

Com o objetivo de responder a essa inquirição, precisamos primeiro entender as peculiaridades tanto da contabilidade rural quanto da pecuária, porque assim o contexto das entidades produtoras de carne de gado ficará nítido e a análise tenderá a ser simplificada.

Em seguida, depois de evidenciado o ambiente alvo do estudo, a próxima etapa será apresentar os principais métodos para a precificação de estoque aplicáveis à gestão dos recursos das organizações atuantes na bovinocultura de corte. Para tanto, é essencial que sejam abordados:

- As dificuldades para a utilização da Contabilidade de Custos em maior escala nas propriedades rurais brasileiras;
- As melhores ferramentas para valoração de estoque aplicáveis à pecuária de corte e observar como tais ferramentas podem auxiliar na gestão;
- Fatores que podem influenciar a gestão dos recursos das propriedades rurais.

Desde o princípio da competição capitalista, no final da 1ª Guerra Mundial, em 1917, a tomada de decisão tem sido uma das grandes preocupações dos gestores empresariais. Para tomar a atitude que venha trazer melhores retornos para as entidades os administradores são munidos de dados, técnicas e conceitos muito bem elaborados, principalmente, a informação contábil. Então, porque não trazer parte desse conhecimento para o campo e com isso facilitar a gestão dos produtores rurais?

Para Marion (1996), contrapondo os investimentos privados realizados e a substancial relevância do mercado agropecuário em âmbito nacional, as empresas atuantes no segmento

possuem um modelo contábil insuficiente quanto ao poder de identificar, registrar, mensurar e possibilitar a análise dos fatos.

Sobre esse aspecto Francisco Valle (1983, p. 87) menciona que

As operações desenvolvidas pela gestão empresarial são consideradas sob o triplice aspecto técnico, econômico e financeiro.

Considera-se o aspecto técnico quando se estuda, por exemplo, a possibilidade de determinada cultura vegetal ou criação de gado nas terras do imóvel rural, quando se escolhem as sementes a serem adquiridas, os implementos a serem usados, o tipo de alimentação do gado, a rotação das culturas, a espécie de fertilizantes necessário para a cultura, o sistema de trabalho a ser empregado etc.

Considera-se o aspecto econômico quando as várias operações a executar são estudadas quanto ao seu custo e aos seus resultados, isto é, o custo de cada produção e sua recuperação, através dos quais se obtém o lucro. Considera-se o aspecto financeiro quando se estudam as possibilidades de obtenção dos recursos monetários necessários e o modo de sua aplicação na produção, isto é, o movimento de entradas (fluxos) e saídas (refluxos) de numerários, de modo a manter o equilíbrio financeiro do empreendimento.

Assim fica clara a existência e a aplicabilidade de tais técnicas no ambiente rural, além disso, o Brasil, como mencionado anteriormente, destaca-se por ser um dos grandes exportadores de *commodities* agrícolas (carne, soja, laranja, etc.). Bilhões de dólares ingressam em no país provenientes dessa parcela da economia. Portanto fica evidente a necessidade de controle dos custos envolvidos para agregar e processar a informação gerada por essas atividades com o intuito de facilitar a tomada de decisão e, por conseguinte, visar a otimização dos recursos disponíveis.

É também visível a diferença entre a contabilidade utilizada nas indústrias e empresas prestadoras de serviços que, como por exemplo, na pecuária o exercício financeiro pode durar mais de um ano, pois o “produto” leva anos até que a venda possa ser realizada gerando lucro ao produtor.

As fazendas que tem sua produção voltada à bovinocultura de corte demandam de seus proprietários (que, geralmente, também são os administradores) uma quantidade muito elevada de decisões por período produtivo, como por exemplo: plantar ou não pasto, vender o gado com um, dois, três ou mais anos de idade, investir ou não em uma nova balança de pesagem da produção, etc. De posse dos custos envolvidos nesses processos e de seu impacto no resultado o produtor terá melhores condições de gerir sua propriedade e maximizar lucros.

2. METODOLOGIA DA PESQUISA

Por meio de uma pesquisa essencialmente descritiva, bibliográfica e qualitativa pleiteia-se atender aos pontos relevantes supracitados, trazendo tais conceitos à luz da teoria contábil. Sobre a pesquisa descritiva, Antônio Carlos Gil (2008, p.28) nos traz a idéia que

As pesquisas desse tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Assim para complementar o estudo também será utilizada a tipologia de pesquisa bibliográfica, a seu respeito Cervo e Bervian (1977, p.40) afirmam que

A pesquisa bibliográfica é meio de formação por excelência. Como trabalho científico original constitui a pesquisa propriamente dita na área das ciências humanas. Como resumo de assunto constitui geralmente o primeiro passo de qualquer pesquisa científica.

E por fim, a tipologia de pesquisa utilizada quanto a abordagem foi a qualitativa, pois enumera conjunto de características que possibilita a identificação do fonte direta dos dados, o caráter essencialmente descritivo, a preocupação do investigador e o enfoque indutivo (GODOY, 1995).

Dessa forma, realizada a coleta das referências a serem abordadas no artigo, os diferentes conceitos foram comparados buscando os principais e, posteriormente, com a descrição dos processos aprofundou-se a visão das técnicas de valoração de estoque na pecuária de corte.

3. RESULTADO DA PESQUISA

3.1 Contabilidade de Custos

No mercado globalizado em que se encontram as corporações a competição não se dá apenas com os produtores situados na mesma cidade ou nas proximidades e sim com produtores do mundo todo.

Essa nova era do comércio deixou o ambiente extremamente competitivo, ainda mais quando tratamos de *commodities* agrícolas, pois inúmeros fatores fazem com que o preço de mercado caia mais e mais como, por exemplo, subsídios à produtores de países desenvolvidos por seus governos, a mecanização do campo, encurtamento das distâncias devido ao avanço tecnológico, etc.

A função primitiva da contabilidade de custos é informar a capacidade que as entidades possuem de continuar operando de forma saudável, com liquidez e rentabilidade satisfatória (NAKAO, 2000 apud BADEJO, 2004, p.2).

Nesse contexto, conhecer o custo real do rebanho no momento em que for necessário é fundamental, seja para determinar o melhor momento para venda ou não para não permitir que os custos de engorda não ultrapassem o valor do ganho de peso do animal.

3.2 Contabilidade Rural

A Contabilidade da Pecuária trata-se de um ramo específico da contabilidade rural. Essa área da Ciência Contábil possui algumas particularidades importantes para o entendimento dos custos do gado de corte.

Primeiro devemos entender as três grandes atividades da produção rural estudados pela contabilidade rural, ou seja, as atividades agrícola¹, zootécnica² e agroindustrial³. (MARION, 2007).

Essa divisão ocorre porque segundo Olivera (2009, pg. 22)

A contabilidade pode ser estudada de modo geral (para todas as empresas ou particular) aplicada a certo ramo de atividade ou setor da economia. Quando estudada de forma genérica, é denominada Contabilidade Geral ou Contabilidade Financeira; já, quando aplicada a um ramo específico, normalmente é denominada de acordo com a atividade daquele ramo. (...)

Assim, para as atividades oriundas do primeiro setor econômico, segue-se a mesma linha de raciocínio, onde podemos trabalhar com os três grandes grupos da atividade rural já listados: agrícola, zootécnico e agroindustrial.

Aprimorar a contabilidade rural com certeza irá auxiliar a elevar a produtividade agrícola nacional e, como já mencionado anteriormente, sendo o Brasil a última grande fronteira agrícola teremos de visar um escoamento de alimentos grande o suficiente para atender a demanda da população dos países emergentes.

3.3 Contabilidade da Pecuária

A dimensão que a contabilidade rural e pecuária representa foi evidenciada com a publicação do CPC 29. O pronunciamento proferido pelo Conselho Federal de Contabilidade tem por objetivo estabelecer tratamento contábil aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas. Algumas das definições com significados específicos apontados pelo CPC nº29:

- **Atividade agrícola:** é o gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para venda ou para conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais, pela entidade.

¹ Produção vegetal separada em dois subgrupos: culturas hortícola e forrageira e arboricultura.

² Apicultura, avicultura, pecuária, etc.

³ Beneficiamento e transformação de produtos agrícolas e zootécnicos.

- **Produção agrícola:** é o produto colhido de ativo biológico da entidade.
- **Ativo biológico:** é um animal e/ou uma planta, vivos.
- **Transformação biológica:** compreende o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que causam mudanças qualitativa e quantitativa no ativo biológico.
- **Despesa de venda:** são despesas incrementais diretamente atribuíveis à venda de ativo, exceto despesas financeiras e tributos sobre o lucro.
- **Grupo de ativos biológicos:** é um conjunto de animais ou plantas vivos semelhantes.
- **Colheita:** é a extração do produto de ativo biológico ou a cessação da vida desse ativo biológico.

Assim, transportando tais nomenclaturas para o ambiente da bovinocultura de corte termos que:

Tabela 1 - Nomenclaturas

Atividade Agrícola	Bovinocultura
Ativo Biológico	Gado
Transformação Biológica	Engorda, nascimentos
Grupo de ativos biológicos	Rebanho
Colheita	Venda do gado após a engorda.

Fonte: CPC.

Ainda sobre o CPC 29, temos que o pronunciamento no item nº. 27 menciona o que pode ser considerado como perda e ganho na pecuária, sendo que o primeiro pode ser retratado como a morte de algum animal de estoque e o ganho seria representado pelo nascimento de um bezerro, por exemplo.

Em linhas gerais a contabilidade da pecuária abrange inúmeros fatores como, por exemplo, a depreciação, custos, variação patrimonial líquida, todos em função do gado a ser comercializado para a produção de proteína animal.

Assim, para uma melhor visualização, os fatores supracitados foram segmentados, objetivando um estudo com maior profundidade, quanto os principais conceitos e ferramentas da contabilidade de custos na pecuária de corte.

3.4 Custos na pecuária

O Sistema de custos pode ser considerado um conjunto de procedimentos administrativos que registra sistemática e continuamente a remuneração efetiva dos fatores de produção empregados nas atividades rurais (MARION, 2007).

Dessa forma, a elaboração e a implementação de sistemas de custeio nas empresas produtoras de carne de gado auxilia os gestores na tomada de decisão ao passo que aglomera os dados da produção em um único local fornecendo tempestividade, relevância, qualidade e confiabilidade à informação.

O investimento para que sejam produzidos animais maduros para o abate é significativo, sendo que de acordo com Marion (p. 87, 2007) os principais custos de produção são:

Quadro 1 – Custo do Rebanho em Formação

Custo do Rebanho em Formação
1. Salários
2. 13º Salário
3. Férias
4. Gratificações
5. Indenizações trabalhistas
6. Aviso prévio
7. INSS
8. FGTS
9. Outros encargos sociais
10. Assistência médica e social
11. Manutenção, conservação e limpeza
12. Combustível e lubrificante
13. Consumo de luz, força e gás
14. Seguros
15. Depreciação de instalações
Depreciação e exaustão de pastos e outros ativos da
16. produção
17. Serviços profissionais
18. Viagens e estradas
19. Fretes e carretos
20. Peças de reposição
21. Sal, rações, farelos e outros alimentos
22. Medicamentos, vacinas e inseticidas
23. Cercas - manutenção
24. Pastos - manutenção
25. Gastos não reembolsáveis com alimentação de assalariados
26. Mão-de-obra avulsa

Custo do Rebanho em Formação
27. Aluguéis de pastos
28. Depreciação de matrizes
29. Depreciação de reprodutores
30. Provisões para férias, 13º salário e outros
31. Gastos com rastreabilidade
32. Materiais de inseminação

Fonte: Marion(2007)

Como pode se observar da tabela acima, os itens a serem incluídos no custo de formação do rebanho para venda são relativamente numerosos, levando em consideração que basicamente o único produto que as organizações criadoras de gado possuem é o próprio animal. Nesse vértice, todos esses custos deverão ser absorvidos pelo preço que o produtor irá vender sua produção, ou seja, sem ter conhecimento preciso desses valores o tomador de decisão estará fadado a cometer erros evitáveis caso tivesse acesso a um sistema de custos compatível com a atividade da entidade.

Para que seja possível disponibilizar as melhores informações para os gestores temos que avaliar os custos do estoque. Atualmente, os métodos mais utilizados são pelo custo histórico ou pelo preço de mercado.

3.4.1 Avaliação pelo custo histórico

Na contabilidade societária tradicional é de conhecimento amplo que a contabilização deve ser efetuada com base no valor original do bem, ou seja, pelo montante pago por ele. Essa premissa trata-se de um dos fundamentos da contabilidade o “Registro pelo Valor Original”, entretanto na contabilidade pecuária esse não é o melhor método para demonstrar o valor dos ativos biológicos.

Sendo assim, um dos métodos passíveis de aplicação para avaliação do custo é o Custo Histórico. Sobre o Custo Histórico existem alguns aspectos a ser observados, segundo José Carlos Marion (p. 99, 2007):

- *objetividade*: o Custo Histórico é uma medida impessoal, isto é, não depende de quem esteja avaliando os ativos;
- *verificabilidade*: como decorrência do aspecto anterior, qualquer valor do ativo, por meio de exame a qualquer tempo e por qualquer pessoa, poderá ser verificável, constatando-se o mesmo valor (o que facilita o trabalho dos auditores);

- *realização do lucro*: por meio desse princípio, reconhece-se somente o lucro realizado por negociação (venda), ou seja, não se reconhece o ganho econômico, como, por exemplo, a manutenção de estoque (ganho ou estocagem).

Examinando as características acima expostas Marion (2007) conclui que o método do Custo Histórico é amplamente utilizado pelos contadores em virtude da aceitação por parte dos auditores independentes.

O maior problema em relação ao Custo Histórico é que ele simplesmente não leva em consideração o período de baixa inflação e a variação patrimonial decorrente da engorda e, conseqüentemente, do valor do rebanho determinado para criação.

A aplicação do Custo Histórico é simples, conforme cálculo que segue:

Quadro 2 – Cálculo do custo histórico

$\text{Custo Histórico} = \frac{\text{Custo do Rebanho}^*}{\text{Total de cabeças no rebanho}}$
<p>* Salário + alimentação + pastagens + depreciação + veterinário...</p>

Fonte: Marion, 2007.

Em virtude da baixa complexidade de cálculo o Custo Histórico também tem sido consistentemente aplicado pelos profissionais da área contábil, de consultoria e análise de retorno sobre investimento de empresas rurais, entretanto esse sistema de cálculo possui limitações que influenciam o resultado das entidades profundamente e, em razão disso, precisam ser superadas a fim de aprimorar ainda mais a relevância da informação contábil.

3.4.2 Avaliação pelo preço de mercado

Considerando que o produto a ser comercializado pelo pecuarista é, por exemplo, o “boi gordo”, o único ativo que, normalmente, sofre uma variação positiva no período é seu estoque, pois com a engorda seu rebanho passa a valer mais que no período anterior. Essa situação é ainda mais crítica, porque na bovinocultura é muito comum se passarem de 4 a 5 anos até que a venda do ativo biológico seja efetivada. Se a contabilidade não considerar essa variação corre-se o risco dos relatórios contábeis gerados não refletirem a real situação patrimonial da entidade e desvirtuar a contabilidade de sua principal função.

Com o intuito de sanar essa restrição podemos utilizar a avaliação pelo preço de mercado para mensurar o estoque da organização de um modo que a contabilidade chegue o mais próximo possível da realidade patrimonial de seu objeto. (CPC 29, p.5)

A aplicabilidade desse modelo de avaliação do estoque é sensivelmente mais trabalhosa que a do Custo Histórico, pois para aplicá-la é preciso que o ganho econômico no período seja reconhecido (normalmente, anualmente), derivado do crescimento natural do rebanho.

Apesar de mais trabalhosa, a avaliação a valor de mercado reflete com maior precisão a situação patrimonial da entidade rural, fornecendo informações mais próximas da realidade, pois considera em seu cálculo a variação do valor entre o ativo biológico maduro e o imaturo, principal fonte de receitas para os bovinocultores.

3.4.3 Custo do Bezerro e do reprodutor

Tratando de pecuária dois componentes dos mais indispensáveis são o bezerro e o reprodutor dependendo do modelo de produção seguido. Isso porque o bezerro representa o ganho/multiplicação do estoque e possui um potencial enorme de evolução no valor agregado, já o reprodutor funciona como as “máquinas” para a indústria, pois produz a cada ano mais “estoque em elaboração” (terneiros).

Isso exposto, é primordial para o empresário rural ter conhecimento do custo efetivo de cada um deles para que possa avaliar suas decisões e, se for o caso, reestruturar seu modelo de compra de estoque.

O custo relativo aos bezerros pode ser calculado com base no Custo Histórico, entretanto devemos levar em consideração os seguintes aspectos, segundo Neusa Corte de Oliveira (p. 63, 2010):

- saber a viabilidade de ter reprodutores (vaca e touro) ou se seria mais relevante adquirir de terceiros bezerros e exercer atividade de recria e engorda.
- avaliar de forma adequada o patrimônio, já que os bezerros fazem parte do ativo circulante.
- avaliar o restante do rebanho destinado ao corte, visto que uma avaliação inadequada dos bezerros irá refletir no restante do rebanho, pois, no caso da atividade da pecuária de cria, recria e engorda, a acumulação de custos do produto inicia-se com o nascimento dos bezerros.

Quanto ao custo do reprodutor, utiliza-se o método do custo médio como base, entretanto aplicam-se parâmetros diferenciados, conforme José Carlos Marion (p.158, 2007)

- 1) Estoques – Nascimentos no exercício + gado existente = Total do Rebanho
- 2) Entende-se como custo total dos nascimentos os valores gastos com os reprodutores e as matrizes, uma vez que estes geram bezerros e bezerras.
- 3) Custo total / nº de cabeças = CUMR (Custos Unitário de Manutenção do Rebanho)
- 4) CUMR x nº de matrizes + reprodutores = Custo total dos nascimentos
- 5) Custo unitário

$$\frac{\text{Custo total dos nascimentos}}{\text{nº de bezerros e bezerras nascidos no ano}} = \text{Custo unitário dos nascimentos}$$

Marion (2007), ainda menciona que para que fosse possível calcular o custo específico do touro seria necessário apurar a quantidade de bezerros que o touro pode gerar por ano, distribuindo os custos proporcionais pelos bezerros. Entretanto, ele frisa que em razão da grande inconveniência e das informações a ser rastreadas, os produtores não utilizam esse método, também em virtude de controles precários e limitados que dispõem.

3.4.4 Depreciação na pecuária

Nas empresas mais abordadas pelos estudiosos da Ciência Contábil, ou seja, empresas prestadoras de serviço e indústria a depreciação tem muita repercussão, ao passo que exerce seu fator redutor sobre o ativo imobilizado da empresa.

Entretanto, tendo em vista suas características diferenciadas, na contabilidade da pecuária a mensuração da depreciação possui significativas diferenças em relação à contabilidade societária tradicional, desde a classificação dos bens entre estoque e ativo imobilizado até o efetivo cômputo da perda decorrente da ação do tempo ou deste bem.

Primeiro deve-se classificar os ativos biológicos que serão depreciados contabilmente, ou seja, no caso da pecuária de corte apenas alguns animais poderão ser incluídos no ativo permanente e o restante no estoque. Assim, poderão ser incluídos no ativo de longo prazo da entidade apenas animais que não tenham como fim apenas a engorda e a comercialização, no caso os reprodutores (touro e vacas) e animais utilizados para trabalho (boi de carreta, boi para arado, etc.). (MARION, 2007)

No sentido de mensurar a depreciação dos reprodutores, o cálculo a ser efetuado, é o que segue:

Quadro 3 – Cálculo da depreciação anual do rebanho reprodutor

Valor Contábil	55.000
<u>(-) Valor Residual</u>	<u>(2000)</u>
(=) Valor Depreciável	53.000
<u>(x) Taxa de depreciação*</u>	<u>10%</u>
(=) Depreciação no 1º ano	5.300
*baseada na vida útil reprodutiva estimada do animal de 10 anos para fins de	

Fonte: Marion, 2007.

A diferença no cálculo de mensuração ocorre, em virtude de inúmeros fatores específicos da atividade rural como o fato de que os animais não depreciam nos primeiros anos de vida e sim tem um acréscimo substancial em seu valor, pois com o crescimento natural do gado a consequência é o ganho de peso e uma variação positiva no seu preço de comercialização.

Em decorrência disso, a vida útil do rebanho reprodutivo, no que tange a depreciação, será apropriada a partir do momento que ele já estiver com suas condições reprodutivas desenvolvidas (MARION, 2007).

Em virtude do impacto sobre o resultado operacional das entidades que tem por objeto a engorda de gado, a exaustão do pasto é um assunto que deve nortear as pesquisas constantes no presente trabalho.

São definidos dois tipos de pastagens o natural e o artificial. No que tange a pastagem natural corresponde ao pasto nativo, onde os investimentos são apenas esporádicos. Já quanto as pastagens artificiais exigem investimento desde o preparo do solo até a manutenção dos insumos básicos para a continuidade da cultura, assim os gastos realizados, tanto na implementação quanto na conservação da área destinada a pastagem artificial, devem sofrer exaustão proporcional a capacidade produtiva remanescente do pasto cultivado (MARION, 2007).

4 Gestão de recursos

Um dos objetivos da contabilidade de custos é auxiliar a administração na organização e controle da unidade produtiva, destacando as atividades mais onerosas e as mais lucrativas.

As entidades tem de lidar com a restrição de recursos e tem conhecimento suficiente para investir nos produtos e atividades com maior margem de contribuição possível, maximizando assim o sistema econômico-financeiro da empresa.

Com as informações advindas do sistema de custos utilizado, o gestor terá melhores condições de tomar decisões como, por exemplo:

- Produção em terras próprias ou arrendadas;
- Manejo: extensivo ou pastagem;
- Prazo na venda;
- Modo de comercialização: vivo ou desossado;
- Reprodução por monta (natural) ou inseminação (artificial);
- Momento ótimo para a venda;
- Oportunidade de compra.

Todas essas decisões são influenciadas fortemente pela capacidade de investimento, pela disponibilidade de recursos e pela estrutura da organização estudada, ou seja, quanto maior for o volume de informações pertinentes produzidas pelo sistema de custos da empresa, melhor ela estará para épocas de crise econômica, revês climático e demais dificuldades imprevisíveis e muito recorrentes no mundo da agropecuária.

4.1 Controladoria

De acordo com Marion *et al* (1996, p. 139)

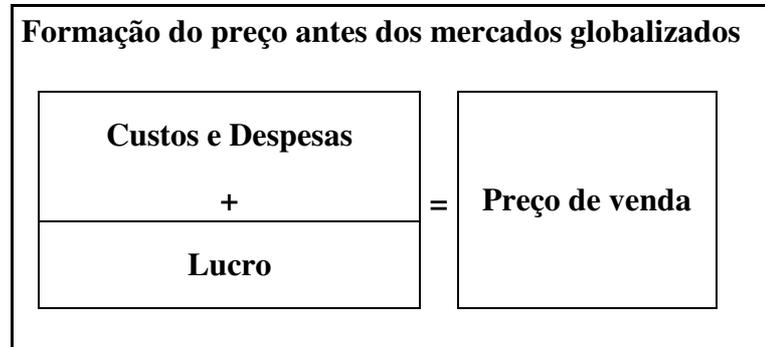
A controladoria como área de responsabilidade tem por função coordenar os esforços dos gestores para alcançar seus resultados, gerando informações relevantes e oportunas para a tomada de decisões na organização. Sua missão pode ser definida como: “induzir a otimização dos resultados econômicos da empresa a fim de garantir sua sobrevivência”.

Sendo assim, o objetivo chave da controladoria dentro de uma empresa é criar o vínculo e o ambiente de integração entre a administração, a contabilidade, e o sistema de custos adotado. Em virtude dessa característica a controladoria está intrinsecamente ligada à gestão de recursos da empresa, sendo que essa influência não se aplica somente sobre os recursos físicos e monetários, pois abrange também recursos humanos e estratégias a serem empregadas no decorrer da vida econômica da organização.

Outra questão que aumenta ainda mais o prestígio da controladoria é que o ambiente competitivo instalado na economia mundial com a globalização, principalmente, após os anos

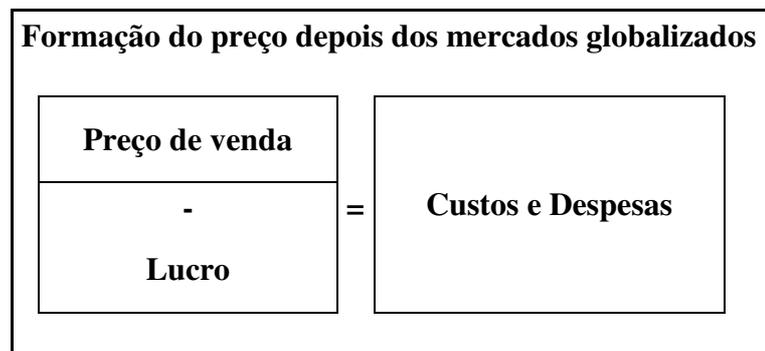
2000 com a massificação dos meios de comunicação, transporte e Internet, alterou o modelo de formação de preço das empresas, conforme os quadros abaixo:

Quadro 4 – Formação do preço pré globalização dos mercados.



Fonte: o autor.

Quadro 5 - Formação do preço pós globalização dos mercados.



Fonte: o autor.

Os quadros evidenciam a inversão no sistema de formação de preços das empresas do setor privado, pois agora o preço não é mais formado pelos custos e as despesas da empresa, em decorrência da extinção das fronteiras de concorrência. Assim, o único modo para as entidades elevarem seu lucro, desconsiderando o mercado de produtos com alta tecnologia, é diminuir os custos e despesas da atividade produtiva, uma vez que o preço já está definido pelo mercado, ou seja, todo o ecossistema de concorrência.

4.2 Gestão

Em linhas gerais, a gestão diz respeito às funções de marketing, produção, finanças, recursos humanos, etc. (MARION *et al*, 1996)

Para subsidiar as referidas funções temos sistemas de suporte tecnológico sendo que o centro das atenções é o sistema de custos, pois ele será a base para que sejam traçadas as principais estratégias da organização.

4.3 Controle

Após definida a política de gestão empresarial, os resultados deverão ser monitorados para que se tenha a real dimensão das decisões sobre o capital humano e financeiro investido em cada projeto.

Segundo Marion *et al* (p.140, 1996), para que tenhamos um controle efetivo tem-se que reunir os seguintes elementos:

- Gestor;
- Controladoria;
- Sistema de informações;
- Normas e procedimentos alinhados com os critérios de avaliação consistentes.

Nesse vértice, o controle deve exercer, antes, durante e depois, atividades para o estabelecimento de metas de desempenho, fiscalização da produção, comparação do desempenho com as alternativas disponíveis, ações subsequentes e acompanhamento das mesmas (MARION *et al*, 1996).

5. CONCLUSÃO

Frente ao exposto a presente pesquisa procurou apresentar os principais métodos para dimensionar estoques aplicáveis à pecuária de corte, objetivando assim incrementar o volume de informações contábeis de qualidade à disposição dos administradores dos recursos finitos das entidades produtoras.

Ao realizar os levantamentos buscou-se também demonstrar a importância da contabilidade de custos para todas as entidades produtivas e ainda mais para as do setor primário da economia. Entretanto, como abordado ao longo do artigo, o descrédito e as dificuldades de implantação de métodos para avaliação de estoques e, em seguida, incorporar sistemas de custeio que atendam as demandas dos bovinocultores à custos que possam ser por eles suportados, ainda são uma grande barreira a ser vencida para os profissionais da área contábil.

Alguns dos mais renomados estudiosos da contabilidade rural já publicaram material de excelência incontestável nos anos que se passaram, entretanto com o surgimento de novas necessidades e demandas decorrentes das alterações no cenário e no modo como o comércio mundial está sendo realizado, é extremamente necessário que sejam propostas novas teorias e modelos contábeis e de custos que sustentem as inevitáveis mudanças da produção de alimentos.

Com o estudo infere-se que os métodos de valorização do estoque bovino aplicáveis são o custo médio e o valor de mercado e como complemento devem incorporar fundamentos diferenciados para a depreciação do rebanho dependendo de sua finalidade dentro do sistema produtivo da organização.

6. REFERÊNCIAS

ANDREATTA, Tanice. **BOVINOCULTURA DE CORTE NO RIO GRANDE DO SUL: um estudo a partir do perfil dos pecuaristas e organização dos estabelecimentos agrícolas.** Porto Alegre, 2009.

BADEJO, Marcelo Silveira.; SCHMIDT, Paulo.; WILK, Eduardo. **Avaliação do comportamento dos custos de produção em relação à agregação do valor percebido pelo cliente final: caso do gado de corte.** Revista ConTexto, Porto Alegre, v.4, n.7, 2º semestre 2004.

BRASIL. **Lei n. 8.023.** Brasília, 12 de abril de 1990. Altera a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica: para uso de estudantes universitários.** 2ª Ed. São Paulo. McGraw-Hill do Brasil, 1977.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola.** Disponível em: <http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=45>. Acesso em: 20 mai. 2011.

FOOD AND AGRICULTURE ORGANIZATION OF THE UNITED NATIONS – **FAOSTAT.** Disponível em: <http://faostat.fao.org/site/339/default.aspx>. Acesso em: 7 mai. 2011.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** 6ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GODOY, Arilda S. **Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades.** In Revista de Administração de Empresas, v.35, n.2 Mar. /Abr. 1995.

MACOHON, Edson Roberto; BEUREN, Ilse Maria. **Aplicação do Custeio Baseado em Atividades em uma Pequena Propriedade Rural.** R. Cont. Ufba, Salvador-Ba, v. 3, n. 2, p. 21-35, maio/agosto 2009.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial.** 8ª Ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARION, José Carlos. **Contabilidade da Pecuária.** 5ª Ed. São Paulo. Atlas, 1996.

MARION, José Carlos; *et al.* **Contabilidade e Controladoria em Agribusiness.** 1ª Ed. São Paulo. Atlas, 1996.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Rural.** 9ª Ed. São Paulo. Atlas, 2007.

VALLE, Francisco. **Manual de Contabilidade Agrária.** São Paulo. Atlas, 1983.

OLIVEIRA, de Neuza Corte. **Contabilidade do Agronegócio: Teoria e Prática.** 2ª Ed. Curitiba. Juruá, 2010.

ECONOMIST INTELLIGENCE UNIT. **The global power of Brazilian agribusiness.**
Disponível em: <http://www.businessresearch.eiu.com/global-power-brazilian-agribusiness.html>. Acesso em: 13 out. 2010.