

O Controle de estoque de animais na pecuária bovina de corte: uma questão de continuidade.

Valdir Ferreira Barbalho

Silvia Pereira De Castro Casa Nova

Anísio Cândido Pereira

Antônio Benedito Silva Oliveira

Resumo:

A pecuária bovina de corte é uma atividade econômica de grande importância para a economia nacional e, como qualquer empresa, sua administração necessita de informações confiáveis e úteis para uma gestão eficiente. Em tempos de globalização, a pecuária brasileira está dividida entre dois mundos. Um deles vive tempos de bonança, com o comércio internacional - o Brasil é, atualmente, o maior exportador de carne bovina do mundo -, o outro sofre com a queda de preços no mercado interno e com a subida dos custos de produção. Dessa forma, este trabalho aborda como a Contabilidade pode auxiliar o pecuarista de gado de corte, bem como os produtores rurais de forma geral, na gestão racional dos custos, com o fim de orientá-los para a eficácia do negócio. São explanados conceitos básicos da pecuária bovina de corte, bem como alguns dados de mercado, visando introduzir o leitor no assunto e situá-lo quanto ao cenário atual do negócio. Posteriormente, são expostos conceitos contábeis ligados a atividade e de que maneira estes podem contribuir com o gestor. O trabalho também apresenta uma pesquisa de campo, que evidencia a maneira de controle de estoques de animais e a forma de valoração.

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas Agropecuárias e Agronegócios*

O Controle de estoque de animais na pecuária bovina de corte: uma questão de continuidade

Valdir Ferreira Barbalho (Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP) vfb@uol.com.br

Anísio Candido Pereira (Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP) profanisio@fecap.br

Antonio Benedito S.Oliveira (Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP) absolive@uol.com.br

Sílvia Pereira de Castro Casa Nova (Universidade de São Paulo – FEA/USP) silvia.nova@uol.com.br

Resumo

A pecuária bovina de corte é uma atividade econômica de grande importância para a economia nacional e, como qualquer empresa, sua administração necessita de informações confiáveis e úteis para uma gestão eficiente. Em tempos de globalização, a pecuária brasileira está dividida entre dois mundos. Um deles vive tempos de bonança, com o comércio internacional - o Brasil é, atualmente, o maior exportador de carne bovina do mundo -, o outro sofre com a queda de preços no mercado interno e com a subida dos custos de produção. Dessa forma, este trabalho aborda como a Contabilidade pode auxiliar o pecuarista de gado de corte, bem como os produtores rurais de forma geral, na gestão racional dos custos, com o fim de orientá-los para a eficácia do negócio. São explanados conceitos básicos da pecuária bovina de corte, bem como alguns dados de mercado, visando introduzir o leitor no assunto e situá-lo quanto ao cenário atual do negócio. Posteriormente, são expostos conceitos contábeis ligados à atividade e de que maneira estes podem contribuir com o gestor. O trabalho também apresenta uma pesquisa de campo, que evidencia a maneira de controle de estoques de animais e a forma de valoração.

Palavras-chaves: Contabilidade. Custo. Estoque. Gado Bovino. Pecuária.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas Agropecuárias e Agronegócios.

Introdução

O agronegócio está por trás do processo de desenvolvimento dos países mais avançados do mundo, haja vista que nenhuma nação nasceu industrial, normalmente começaram com a agropecuária, desenvolveram os serviços e depois a indústria.

No Brasil não foi diferente, porém este segmento de mercado é, na atualidade, um dos motores da economia nacional. Focando na pecuária, o país é o maior exportador de carne do mundo e possui também o maior rebanho comercial. Esse sucesso é devido, dentre outros fatores, ao chamado “boi verde” – aquele criado com capim -, pois é sinônimo de segurança alimentar depois da eclosão da doença da vaca louca, provocada pela utilização de proteína animal nas rações servidas em fazendas da Europa, além do que os pecuaristas brasileiros estão investindo maciçamente em tecnologia, além de zelar pelo controle sanitário e de adotar modernas técnicas de manejo dos rebanhos. O crescimento desse mercado, faz aumentar a necessidade de técnicas e processos contábeis e administrativos para apoiar, aferir e sustentar o negócio, afinal administrar essa atividade requer uma gama de controles e informações, monetárias e quantitativas, especialmente no tocante à estoques e custos.

A metodologia aplicada neste trabalho é a revisão bibliográfica seguida de uma pesquisa de campo, objetivando saber sobre o controle de estoques e apuração de custos.

1. Conceitos Gerais da Pecuária

Para Ferreira (1995, p. 490), “pecuária é a arte e indústria do tratamento e criação do gado”. Marion (2001, p. 29) define gado como “animais geralmente criados no campo, para serviços de lavoura, para consumo doméstico ou para fins industriais e comerciais”. O gado pode ser: bovino, suíno, caprino, eqüino, ovino, dentre outros.

Corroborando Marion, Santos e Segatti (2002, p. 29) que definem a pecuária como “a arte de criar e tratar o gado”. Os mesmos autores (2002, p.29) explicam que “a pecuária cuida de animais geralmente criados para abate, consumo doméstico, serviços na lavoura, reprodução, leite, para fins industriais e comerciais”.

1.1. Fases de Produção do Gado Bovino

Compreende a uma especialização da atividade pecuária, sendo três as fases: a **cria**, a **recria** e a **engorda**. Essas fases representam etapas que os animais que se destinam ao abate passam e podem ser desenvolvidas de forma conjunta ou individualmente. A importância em se estabelecer fases de produção, além da justificativa econômica, se verifica quanto ao manejo, isto é, a aplicação de medicamentos, alimentação, tipo de pasto, quantidade e preço da terra, haja vista que o animal jovem tem uma alimentação, uma medicação diferente do animal adulto, assim como o ser humano. Marion (2002, p.106) define assim essas fases:

- a) **Cria**: a atividade básica é a produção de bezerro que só serão vendidos após o desmame;
- b) **Recria**: a atividade básica é, a partir do bezerro adquirido, a produção e a venda do novilho magro para a engorda;
- c) **Engorda**: a atividade básica é, a partir do novilho magro adquirido, a produção e a venda do novilho gordo.

Lazzarini Neto *apud* Cantarino (1998, p. 54, grifo nosso) entende que:

As fases que apresentam maior rentabilidade são as de **recria** e **engorda**, embora sejam mais susceptíveis as variações de preço no mercado de animais de reposição. Portanto a atividade de **cria** deve ser preferencialmente exercida em áreas de mais baixa valorização. A fase de **recria** apresenta dois inconvenientes: de um lado, o maior risco provocado pela variação dos preços dos animais de reposição; de outro, a necessidade de maior dedicação ao processo de compra e venda dos animais. A engorda apresenta elevados riscos e uma grande dedicação ao processo de comercialização dos animais, de modo que outro fator deve ser considerado na fase de engorda: os animais são mais susceptíveis à queda de produtividade dos pastos, em virtude de apresentarem uma pior conversão alimentar por serem animais mais erados.

Assim, as propriedades pecuárias podem ser classificadas em fazendas de cria, recria e engorda (ciclo completo), somente cria, cria e recria, recria e engorda, cria e engorda.

Vale lembrar que o desmame ocorre normalmente entre o oitavo e o décimo mês após o nascimento e que de acordo com Lazzarini Neto (2000, v2, p.36), o “período de gestação da vaca corresponde ao período entre a fecundação da vaca e a parição, que no caso de bovinos dura de 280 a 290 dias”.

1.2. Sistema de Criação ou Produção de Bovinos

O sistema de criação ou produção de bovinos pode ser dividido em **pecuária extensiva e intensiva**. O sistema extensivo é aquele em que o animal é produzido em grande quantidade de terra, sem suplementação alimentar ou cuidados veterinários constantes e se alimentam das pastagens naturais. Conforme Cantarino (1998, p.59), neste sistema de criação são necessários cinco hectares para a criação de uma unidade animal e são abatidos com idade superior a três anos.

O sistema intensivo é aquele que utiliza uma menor quantidade de terra, pode ser a pasto ou a confinamento, e se caracteriza pelos investimentos na formação de pastagens, visitas constantes de veterinários, pelo gado de melhor qualidade genética, além da alimentação normal há suplementação alimentar com ração, sal, forragens, etc. Segundo Cantarino (1998, p. 59), neste tipo de criação os animais são abatidos, normalmente com idade inferior a três anos, sendo necessário menos de um hectare para a criação de uma unidade animal. Cabe esclarecer que unidade animal é um indicador pré-determinado que facilita os controles, como o cálculo de lotação do pasto, o rateio dos custos indiretos, etc.

1.3. Classificação do Rebanho por Categoria

Para facilitar o manejo (modelos que se aplicam na criação do gado, como alimentação, reprodução, vacinação, ganho de peso, movimentação de pasto, mudança de era) é necessário dividir ou classificar o rebanho em categorias. A classificação a seguir apresentada é baseada em Marion (1996, p. 49):

- **Bezerro(a)**: é a cria da vaca. Sua era vai de zero a 12 meses de idade.
- **Novilho(a)**: é o nome dado ao até então bezerro(a), após o período de desmame. A era do novilho vai do 13 meses até o abate e a da novilha vai de 13 meses até a primeira parição.
- **Garrote**: macho inteiro (não castrado) desde a desmama até a entrada na reprodução.
- **Touro**: O garrote passa para a categoria de touro em torno de dois a três anos após o nascimento, onde neste último ano passa pela experimentação, recomenda-se que a permanência no rebanho não ultrapasse a faixa de três a quatro anos. A era do touro começa no 25º ao 35º mês, desde que apresente um bom desempenho como reprodutor. Caso não tenha bom desempenho, permanece na categoria de garrote onde será descartado (abate) ou passa para a categoria de boi.
- **Boi**: bovino adulto acima de três anos, castro e manso, pode ser empregado nos serviços agrícolas.
- **Vaca**: é a denominação dada à novilha após a primeira parição. Assim como o touro, a vaca passa por um período de experimentação e a medida que demonstra ser uma boa matriz reprodutora continua no rebanho, caso contrário é descartada.

1.4. O Cenário e Perspectivas para a Pecuária Bovina de Corte Brasileira

O processo de globalização da economia vem promovendo a corrida por melhores índices de qualidade e produtividade, estabelecendo a competição para atender as fortes exigências dos mercados – nacional e internacional.

A pecuária brasileira é um exemplo de competitividade, possuindo o maior rebanho comercial do mundo com mais de 170 milhões de cabeças e com índices crescentes de produtividade e qualidade. No tocante ao mercado externo o Brasil não fica atrás, sendo atualmente o maior exportador de carne bovina, batendo exportadores tradicionais, como os Estados Unidos e Austrália.

1.4.1 O Mercado Interno

O Brasil, no ano de 2004, segundo a ANUALPEC (2005, p. 53) possuía um rebanho bovino efetivo 170.153.901 cabeças de gado, tendo abatido 46.977.803 cabeças no mesmo ano, correspondendo a uma taxa de abate de 27,6 % do rebanho total, conforme tabela 1.

Tabela 1: Quadro Evolutivo do Rebanho Bovino no Brasil (cabeças de gado)

Erro! Vínculo não válido.

Fonte: Adaptado de ANUALPEC (2004, p. 63, 66 e 68) e ANUALPEC (2005, p. 53, 56 e 59)

(*) Qtidade de cabeças abatidas sobre o plantel total (**) Qtidade de nascimentos sobre o total de abate

A tabela 1 também demonstra que o plantel de bovino cresceu de 1995 para 2004 10,44%, enquanto o abate 27,35% e os nascimentos 24,37%. O ano de 2004 o abate foi maior que os nascimentos devido ao aumento de abate de fêmeas, o que não ocorreu em anos anteriores, porém analisando ao longo dos anos, percebe-se que apesar do crescimento de abates houve a compensação com nascimentos, graças às técnicas mais produtivas de manejo.

No tocante ao preço, verifica-se uma queda do valor da arroba, sendo que a arroba média do boi em 2004 era cotada a R\$ 61,10 em São Paulo e em 27 de abril de 2005 era cotada R\$ 56,00 em São Paulo e R\$ 49,00 em Campo Grande, MS, conforme a FNP Online. Ao longo do tempo há um crescimento de preços em reais, porém quando convertidos para uma moeda forte ou deflacionados por algum indicador, verifica-se uma redução de preços.

Tabela 2: Preço Médio do Boi Gordo por Região (R\$/@ a prazo)

Erro! Vínculo não válido.

Fonte: Adaptado de ANUALPEC (2005, p. 84-85)

A produção da pecuária bovina de corte no Brasil possui um longo ciclo de produção, sendo também bastante sensível à renda média da população e ao preço das carnes substitutas. O consumo de carne per capita vem caindo ao longo dos anos, onde em 1995 o consumo médio era de 42,6 quilos de carne por ano e no ano de 2003 caiu para 36,3 quilos. Essa queda pode ser explicada, entre outros fatores, pelo alto consumo no passado, devido ao plano real que devolveu o poder de compra aos consumidores, o que não ocorreu nos anos seguintes. A tabela a seguir evidencia a evolução do consumo per capital de carne no Brasil e em alguns outros países:

Tabela 3: Consumo Per Capita de Carne Bovina por Ano (Kg/Pessoa/Ano)

Pais	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Brasil	42,6	42,4	39,0	38,2	36,6	35,7	35,7	35,8	36,3
USA	44,0	44,1	43,1	43,6	44,1	44,3	43,3	44,3	42,8
Uruguai	60,6	67,3	66,6	72,2	71,3	61,2	51,2	49,6	49,8
Italia	26,5	26,5	24,7	25,0	25,5	27,0	25,1	23,3	21,7
China	3,4	2,8	3,5	3,8	4,0	4,2	4,3	4,6	4,7
Japão	12,4	11,7	11,8	12,0	12,0	12,4	11,1	10,3	10,7
Austrália	35,3	38,4	40,7	38,0	38,1	33,7	33,8	36,0	36,3
Rússia	23,0	23,4	23,7	19,4	18,7	15,8	16,5	16,3	16,5

Fonte: Adaptado de ANUALPEC (2004, p. 90)

A tabela 3 demonstra que países tradicionalmente consumidores de carne também tiveram uma retração no consumo, vide USA, Uruguai, Austrália, etc. Uma hipótese para essa queda, além da questão do preço, seria a idéia que a carne vermelha é prejudicial à saúde e que o consumo da carne branca é mais saudável e também, nos tempos atuais, a doença da “vaca-louca”.

1.4.2 O Mercado Externo

O Brasil passou nos últimos tempos a ser um dos maiores exportadores de carne bovina do mundo, tendo como maiores compradores de carne in natura o Chile, a Rússia e o Egito e de carne industrializada o Reino Unido e os Estados Unidos. Alguns pontos que ajudaram o Brasil foram:

- maior rebanho comercial do mundo;
- produção de boi a pasto – “boi verde”;

- c) combate, controle e erradicação de doenças – febre aftosa, brucelose, tuberculose, etc. e a adoção da rastreabilidade e certificação;
- d) surgimento de doenças nos rebanhos europeus;
- e) desvalorização do Real e valorização do Euro em relação ao Dólar dos EUA;

Lopes (2004, p.56) afirma que:

A partir de 1996, o país passou a sustentar um crescimento ininterrupto de suas exportações de carne bovina. Graças à expansão do rebanho e aos ganhos de produtividade, o setor frigorífico pôde suprir o aumento de pedidos, garantindo o cumprimento dos contratos, e garantir a compra de grandes quantidades de um único pedido, por parte dos países importadores.

Uma das grandes vantagens do produtor brasileiro é representada pela criação do bovino a pasto (hoje chamado de “boi verde”), tipo de manejo tradicionalmente adotado por mais de 90% dos criadores de gado do país. O sistema permite produzir a custo muito baixo, possivelmente o menor do mundo, conferindo alta competitividade à carne bovina brasileira nos mercados mundiais, em especial naqueles mais sensíveis a preços, como os do Oriente Médio, a Rússia, o Leste Europeu e países da América Latina.

O crescimento das exportações foi favorecido também pela ocorrência concomitante de enfermidades em outros países. Esse fato impediu que países antes ativos como exportadores participassem do mercado internacional, o que fez diminuir a concorrência ao produto nacional.

O Brasil bateu fortes concorrentes no comércio mundial de carnes e fechou o ano de 2004 como o maior exportador de carne do mundo. Outro fato importante é a evolução das exportações, onde de 1995 para 2004 cresceram 467,9%. A tabela abaixo mostra a evolução das exportações de carne bovina do Brasil e de alguns importantes países

Tabela 4: Exportações Mundiais de Carne Bovina (Mil ton equivalente-carcaça)

País	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Brasil	287	280	287	370	541	554	789	929	1.208	1.630
Austrália	1.109	1.026	1.184	1.268	1.270	1.338	1.399	1.366	1.264	1.300
USA	826	851	969	985	1.094	1.119	1.029	1.110	1.143	202
Canadá	245	319	382	427	491	523	574	610	384	540
Outros	3.042	3.020	3.038	2.471	2.533	2.403	2.035	2.380	2.395	2.661
Total	5.509	5.496	5.860	5.521	5.929	5.937	5.826	6.395	6.394	6.333

Fonte: Adaptado de ANUALPEC (2004, p. 89) e ANUALPEC (2005, p. 80)

É salutar esclarecer que equivalente-carcaça é uma unidade padrão de medida internacional que visa transformar a carne industrializada (sem osso) e carne “in natura” (com osso) em produtos semelhantes, ou seja, equivalente ao peso carcaça (animal abatido e limpo).

As perspectivas para o mercado mundial de carnes para o Brasil são bastante positivas, a evolução do país neste comércio é impressionante e o empenho para aumentar a produção e a qualidade é uma constante. A tabela a seguir demonstra o plantel global de gado de corte:

Tabela 5: Rebanho Bovino por País

Erro! Vínculo não válido.

Fonte: Adaptado de ANUALPEC (2004, p. 84) e ANUALPEC (2005, p. 76)

Essa tabela demonstra que o Brasil possui o maior rebanho comercial do planeta, visto que na Índia esses animais são considerados sagrados e, portanto, não são comercializados.

De forma geral o mercado externo pode ser visto com otimismo, estando o Brasil se consolidando como um dos líderes na exportação de carne, porém no mercado interno, o olhar é de preocupação, devido à estagnação de preços conjugado com a redução de consumo e aumento dos preços dos insumos, fazendo com que o pecuarista tenha que se acautelar com o controle de custos, para a manutenção e/ ou recuperação de margens.

2. O Controle de Estoques

O Estoque representa uma das contas mais importantes dentro dos ativos das empresas, principalmente em empresas pecuárias, visto que os estoques são formados pelos animais que são destinados a venda. Para Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000, p. 101) estoques são “bens adquiridos ou produzidos pela empresa com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal de suas atividades”. Assim, os bens produzidos ou adquiridos pela entidade destinados à venda, bem como, os utilizados para uso ou consumo, ou para manutenção desses, devem ser classificados como estoques.

O correto apontamento de quantidade e valor do estoque é essencial não só para o fim de espelhar o resultado na contabilidade e reflexos em outras contas, mas também para controle interno e apuração dos resultados. Para que isso seja possível é necessário fazer inventários, que é a contagem de estoque realizada ao final de um determinado período. No caso de empresas que atuam na criação e venda de animais vivos, os estoques tem um peso relevante no total do ativo e a correta apuração do valor dos estoques é importante no sentido de se apurar a real lucratividade no momento da venda.

As variações de estoques nas atividades pecuárias são constantes, pelas atividades de venda, nascimento (superveniências ativas), morte (insubsistências ativas), transferências entre fazendas, e a mensuração quantitativa e monetária é importante, pois traz reflexos no tocante a efetiva rentabilidade do negócio.

Os estoques devem ser avaliados pelo custo de aquisição ou produção, segundo o princípio contábil do custo com base de valor, porém algumas empresas, especialmente as rurais, podem avaliar seus estoques a valor de mercado, conforme artigo 183, § 4º da lei 6404/76 (BRASIL, 1976) que diz: “Os estoques de mercadorias fungíveis destinados à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil” Seguindo esta regra, temos que os estoques de animais, no caso bovinos, podem ser avaliados a preço de mercado, inclusive os nascimentos. Estas inovações ou exceções são aceitáveis em benefício da melhoria da qualidade da avaliação patrimonial da entidade e da utilidade da informação.

2.1 Critérios de Avaliação de Estoques

Os métodos de avaliação de estoques mais comuns são: O método de Custo e o Método a Valor de Mercado. O contabilista ou mesmo o gestor deve ter em mente uma questão ao escolher o método de avaliação, dentre outras escolhas: a relação custo-benefício. É preciso verificar se o aumento da precisão das informações vai fazê-lo reduzir seus custos, melhorar as margens ou aumentar a performance do negócio. Porém, qual seja a escolha, alguns controles, como o estoque físico, as vendas, as mortes, os investimentos e gastos com o manejo do plantel de animais, etc, são básicos.

2.2 Avaliação de Estoque pelo Método de Custo

Segundo Marion (2002, p. 125) no método de custo “os ativos são incorporados à entidade pelo valor de aquisição ou pelo custo de fabricação (incluindo todos os gastos necessários para colocar o ativo em condições de gerar benefícios para a empresa)”. Assim, podemos depreender, que deve ser incorporado ao valor do estoque todo é qualquer gasto ou

desembolso no trato do rebanho destinado à venda. O processo consiste em apurar periodicamente todo o gasto gerado na manutenção do rebanho e distribuí-lo por categoria de animal. O ideal seria rastrear os custos por categoria de animal e apropriá-los de forma direta, porém este processo é trabalhoso e complicado (relação custo-benefício).

Uma alternativa que se apresenta é distribuir os custos por unidade padrão animal ou somente unidade animal (UA), para que o garrote de 12 a 24 meses não receba o mesmo custo dos animais de mais de três anos. A técnica é definir o valor do custo do período e depois distribuí-lo aos animais por unidade animal. Exemplo: Suponha que o custo incorrido no mês de janeiro de 2005 foi de R\$ 130.000,00, entre vacinas, farelos, sal, vermífugos, salários e encargos do pessoal operacional, depreciação dos reprodutores e pastagens, etc., e que o plantel seja composto dos seguintes animais:

Tabela 6: Planilha de controle de animais

Erro! Vínculo não válido.

Para facilitar a alocação dos custos incorridos no período, o plantel será transformado em unidade animal (tabela pré-estabelecida) e em seguida serão alocados os custos aos animais do plantel.

Tabela 7: Rateio dos custos do período

Erro! Vínculo não válido.

A **coluna A** é representada pelo estoque no início do período.

A **coluna B** é a tabela de unidade animal. Ela pode variar de região para região, podendo o pecuarista adotar o critério que melhor se adapte ao seu caso.

A **coluna C** é obtida pela multiplicação da Coluna A pela Coluna B.

A **coluna D** deriva da proporção da coluna C, isto é, entre o número de UPA da categoria de animal dividido pelo total de UPA do plantel e o resultado multiplicado pelo custo do mês. Para exemplificar, será utilizada a categoria bezerro: pega-se a quantidade de unidade padrão animal (UPA) ou unidade animal (UA) obtida na coluna C, ou seja, 129,20 e divide-se esse número pelo total de unidades animais do plantel, 3.408,60, esse percentual ou resultado é multiplicado pelo custo do período, que é R\$ 130.000,00, obtendo-se o custo destinado aos bezerros, isso é, R\$ 4.927,54. Assim, a distribuição dos custos no mês por categoria de animal é:

Tabela 8: Alocação dos custos do período por lote de animais

Erro! Vínculo não válido.

Seguindo o exemplo dos bezerros, o saldo inicial do controle físico valorado de bezerros é de R\$ 87.400,00, com o acréscimo dos custos do mês, de R\$ 4.927,54, oriundo da tabela 7, o estoque de bezerros passa a ser de R\$ 92.327,54.

É importante observar que esse não é o saldo de estoque final do mês, pois é preciso eliminar o saldo de Vacas e Touros que estão contabilizados no Ativo Permanente e os custos atrelados a esses animais deverão ser tratados como custo do mês ou serem atribuídos aos bezerros e bezerras. Neste exemplo vamos atribuir aos bezerros e bezerras os custos das matrizes e reprodutores. A tabela 9 demonstra o custo de R\$ 32.322,66, originado dos custos atribuídos as matrizes e reprodutores, de R\$ 30.892,45 e R\$ 1.430,21, respectivamente, distribuído entre bezerros e bezerras (ver tabela 8).

Tabela 9: Alocação dos custos aos bezerros e bezerras

Erro! Vínculo não válido.

Assim o saldo final de estoque será de R\$ 1.700.120,00, distribuído por categoria de animal. Quando acontecer uma venda ou mesmo uma baixa do plantel, será feito o cotejamento entre o preço de venda e o custo do animal, encontrando o lucro bruto com a venda. A tabela abaixo demonstra o estoque por categoria:

Tabela 10: Apuração do saldo final de estoque

Erro! Vínculo não válido.

No mês seguinte os animais nascidos passam a fazer parte do processo e a receber custos dos animais que estão no ativo permanente. Outra forma de valoração dos animais nascidos é pela pauta fiscal, ou seja, o animal entra no estoque pelo valor da pauta ou mercado, gerando uma receita para a entidade. Por outro lado, os custos com os animais reprodutores são contabilizados no resultado do exercício como custo do mês ou atribuídos ao resto do rebanho. Esse critério de valoração do estoque não é simples, mas por outro lado é mais adequado para a obtenção do valor real do lucro bruto na venda de animais.

2.3 Avaliação de Estoque pelo Preço de Mercado

O método de avaliação ao valor de mercado consiste em multiplicar o estoque físico pelo valor de mercado ou realização. Marion (2002, p. 165) explica que:

O procedimento contábil consiste em avaliar, ao final de determinados períodos ou em estágios distintos de crescimento (normalmente na mudança de categoria), o Estoque a valor de realização; para atingir o valor de mercado, a parcela debitada ao Estoque seria creditada como uma receita (aqui denominada Variação Patrimonial) na apuração do resultado. Daí a formação de lucro econômico (ganho, mas não realizado financeiramente).

Assim, pela explicação, depreende-se que a valorização do rebanho é feita em determinados períodos, que pode ser mensal, semestral ou anual e a variação patrimonial acontece pela flutuação de preços no mercado e pela mudança de categoria ou mudança de era. A contabilização acontece da seguinte forma:

Débito	Crédito
Estoques (por tipo de animal)	Superveniências Ativas

Da mesma forma são valorizados os nascimentos, ou seja, é verificado o valor da fêmea ou do macho nascido no mercado e por esse valor é feita a contabilização. A contabilização é ilustrada assim:

Débito	Crédito
Estoques de Bezerros (as)	Superveniências Ativas

As mortes, por outro lado terão a seguinte contabilização:

Débito	Crédito
Insubsistências Ativas	Estoque (ver o tipo de animal)

A vantagem desse método é a praticidade e facilidade de execução. A desvantagem é a perda do custo histórico para formação do estoque e antecipação da tributação, de imposto de renda e contribuição social.

3 A Pesquisa de Campo

A pesquisa empírica teve por objetivo buscar uma tendência sobre a utilização das informações contábeis, bem como saber como os estoques são controlados e valorados pelo gestor rural da pecuária bovina de corte. O questionário foi elaborado com quinze questões, sendo aqui evidenciadas as ligadas aos estoques e custos.

3.1 O Local da Pesquisa

A pesquisa foi aplicada na cidade de Nova Andradina, no estado de Mato Grosso do Sul. É a 8ª cidade do Estado em arrecadação de ICMS e em população, sendo também rota de escoamento da produção do Mato Grosso do Sul, rumo aos Estados de São Paulo e Paraná, e é conhecida pelo seu potencial de exportação de carne, através de dois frigoríficos de grande porte, e a construção em fase final, do abatedouro para mais de 200 cabeças/dia. Daí, não ser exagerado o título de “**Capital do Boi Gordo**”.

O Estado do Mato Grosso do Sul possui cerca de 20 milhões de cabeças de gado, sendo o maior estado em criação e abate de bovinos do país e conta com 51 frigoríficos de bovinos, sendo 35 sob inspeção federal e 16 sob inspeção estadual.

3.2 População da Pesquisa

Para esta pesquisa, a população eleita foram todos os escritórios contábeis registrados no CRC/MS, com sede em Nova Andradina, MS. O universo pesquisado totaliza uma sociedade limitada e quinze escritórios individuais. Foram obtidas doze respostas das dezesseis possíveis, sendo dez respostas positivas à pesquisa, duas entidades afirmaram que não trabalhavam com a contabilidade da pecuária e quatro escritórios não responderam.

A pesquisa foi realizada no período de janeiro e fevereiro de 2005, com a distribuição pelo correio eletrônico e tradicional de formulários com quinze questões abertas e fechadas, além dos dados de identificação do entrevistado.

3.3 Tabulação e Análise Pesquisa de Campo

O questionário aplicado (apêndice A) teve por objetivo compreender melhor o perfil do contabilista, e dos usuários das informações contábeis, bem como, detectar quais os relatórios contábeis mais utilizados e se a Contabilidade, ou melhor, os relatórios contábeis, são utilizados como subsídio ou não no momento da tomada de decisão.

A primeira constatação da pesquisa diz respeito à formação do contabilista respondente, onde a totalidade respondeu ser técnico em contabilidade.

Sobre o número de clientes que atuam na área pecuária bovina de corte, que os escritórios respondentes possuíam, a pesquisa constatou que a maioria dos escritórios possuem até 10 clientes (5 escritórios), porém um escritório respondeu ter entre 126 e 150 clientes e um mais de 200 clientes, conforme tabela 11:

Tabela 11: Número de Clientes por Escritório de Contabilidade

Escritórios Contábeis	Número de Clientes por Escritório Contábil	%
5	até 10 Clientes	50,0 %
3	de 11 a 25 Clientes	30,0 %
1	de 126 a 150 Clientes	10,0 %
1	mais de 200 Clientes	10,0 %
10	Total de Respondentes	100,0 %

No tocante ao número absoluto de pecuaristas assessorados pelos escritórios respondentes, alcançados pela pesquisa, pode-se inferir que totalizam, aproximadamente, 417 clientes ou proprietários rurais. As respostas obtidas na pesquisa mostraram que na grande maioria, a entidade fiscal onde é controlado o negócio é diretamente na pessoa física, ou seja,

das 417 entidades pecuárias, estima-se que 406 ou 97,36% sejam controladas na pessoa física e 11 ou 2,64% na pessoa jurídica.

A preferência de controle do negócio diretamente na pessoa física é justificada pelos entrevistados, pela tributação menos elevada e também pela menor burocracia.

As respostas evidenciaram que 40% dos escritórios possuem clientes com faturamento entre R\$ 501 mil e R\$ 5 milhões e que a área média de terra destinada à pecuária bovina de corte é entre 1.001 hectares a 5.000 hectares, bem como a especialização predominante no momento da pesquisa é a cria, recria e engorda de forma integrada.

O tamanho do estoque de animais foi abordado com a seguinte pergunta: Qual é o tamanho do plantel de animais de seu maior cliente? (em números de cabeças). As respostas evidenciaram que 50% dos contabilistas tem clientes com plantel de 1.001 a 2.500 cabeças, 20% dos respondentes tem clientes com 2.501 a 5.000 cabeças, 20% tem clientes com 10.001 a 15.000 cabeças e 10% dos respondentes tem clientes entre 15.001 a 20.000 cabeças de gado.

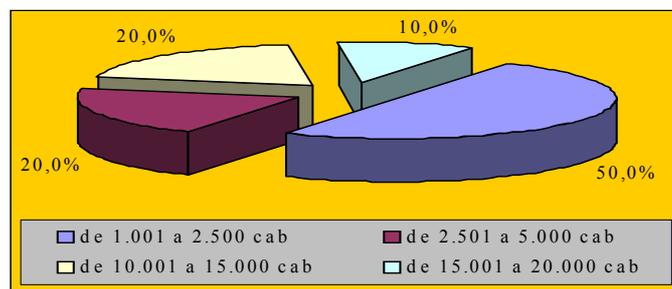


Gráfico 1: no. de cabeças de gado do maior cliente

Abordando a parte de estoque, foi elaborada a seguinte questão: Como é controlado o estoque físico de animais pela *média* dos criadores?

A tabela 12 demonstra que a maioria dos clientes opta pelo inventário mensal, conforme tabulação abaixo:

Tabela 12: Controle físico do plantel de animais

Erro! Vínculo não válido.

A pergunta visou entender qual a metodologia utilizada para o controle do estoque físico de animais, que é um dos pilares para a apuração do estoque contábil valorado e apuração de custo por animal ou família de animal. Assim, 50,0% dos contabilistas informaram que a média dos clientes fazem o controle físico mensalmente. Um contabilista afirmou que a maioria faz o inventário semestralmente, três responderam que os clientes fazem de forma anual e um assinalou outros, justificando que cada cliente tem seu método de controle. O contabilista **A**, a título de esclarecimento informou que o controle de gado é feito de forma anual quando da entrega da Declaração Anual do Produtor - DAP e os produtores de maior porte fazem esse controle mensalmente.

Erro! Vínculo não válido.

Gráfico 2: Controle físico do plantel de animais – período adotado

O gráfico demonstra que a maioria opta pelo inventário mensal, 30,0% adotam a contagem física anual para atender fins fiscais e tributários. Nota-se que os pecuaristas tem controle interno sobre o estoque físico, porém esse estoque não é valorado e contabilizado.

A questão seguinte trata da valorização do estoque de gado ao final de determinado período. A pergunta foi elaborada desta maneira: Como é valorizado o estoque de animais ao final de um determinado período, pela maioria dos clientes?

A tabela abaixo demonstra as respostas:

Erro! Vínculo não válido.

Tabela 13: Método adotado para valorização do plantel de animais

As respostas evidenciaram que valorar o estoque de gado pelo valor de mercado é o critério mais adotado, entre os pesquisados. Este método consiste em multiplicar o estoque final de gado, por categoria, pelo preço de mercado ou pauta fiscal. Isto demonstra que não há a preocupação em se fazer a movimentação do gado e verificar o custo do mês com vacinas, alimentação, folha de pagamento, custo com veterinários, custo de compra de matrizes ou reprodutores. Desta forma, o pecuarista percebe que o estoque está se valorizando de acordo com o preço de mercado, porém não tem uma idéia exata se essa valorização superou ou não os custos para a manutenção do plantel em sua fazenda. Apesar de parecer óbvio que há entradas de recursos na venda dos animais, há custos que são invisíveis a olho nu, como a depreciação.

Encerrando a investigação sobre aspectos de custos e estoques, a pergunta seguinte versou sobre a valorização dos animais nascidos. A questão foi elaborada desta maneira: Como a maioria dos clientes, ao final de um determinado período, quantificam os nascimentos de animais? As respostas obtidas estão resumidas no gráfico abaixo:

Erro! Vínculo não válido.

Gráfico 4: Método praticado para valoração dos nascimentos

Esta questão demonstrou que 70,0% dos entrevistados fazem a valorização dos animais nascidos pelo valor de mercado. Este método de valoração dos animais nascidos antecipa a receita, visto que a contabilização será a seguinte: Débito de Estoque e Crédito de Superveniências Ativas (conta de receita) e desta forma haverá a tributação antecipada da receita, para aqueles que adotam o lucro real. Por outro lado, o princípio Custo como Base de Valor não está sendo obedecido, visto que não está sendo adotando o critério de valorizar o ativo pelo seu custo de aquisição ou pelo custo incorrido para obter o bem, haja vista que os custos que houve com as matrizes e com os reprodutores não foram levados em consideração para avaliar os animais nascidos. Vale lembrar que esse método para avaliação dos nascimentos é aceito pela técnica contábil, por ser um costume mercantil. A respostas também mostraram que 30,0% fazem o método de custo, mas a resposta se apresenta incoerente, visto que não há movimentação de estoques, já que na pergunta anterior a grande maioria respondeu que o estoque de gado é valorizado pelo valor de mercado.

3.4 Comentários Gerais sobre a Pesquisa

Em resumo, a pesquisa constatou que a totalidade dos contabilistas pesquisados são técnicos em contabilidade, os pecuaristas, em sua maioria, controlam o negócio diretamente na pessoa física, que a integração das especialidades de cria, recria e engorda é mais praticada e que o plantel de animais, bem como os nascimentos são valorados pelo valor de mercado, não sendo adotado um sistema de custeio.

4 Considerações Finais

A adoção de um sistema de controle de estoques e custos é importante, pois traz mais subsídios para a tomada de decisão, visto que os produtores estão sofrendo com a queda de preços no mercado interno e com a subida dos custos de produção. Segundo Salomão (2004, p. 56), quando se calculam na ponta do lápis os custos e os ganhos com o rebanho, a pecuária aparece como um negócio com margens estreitas para o produtor. O quadro a seguir ilustra a afirmação:

A rentabilidade na comercialização do gado de corte			
Quando se calculam na ponta do lápis os custos e os ganhos com o rebanho, a pecuária aparece como um negócio com margens estreitas para o produtor. Confira a rentabilidade:			
1.200 reais	380 reais	800 reais	20 reais
Isso é o que o produtor ganha em média com a venda do boi gordo	Preço médio para a compra de um bezerro	Custo para engordar e vacinar o animal durante um ano e meio	O retorno por animal será de 1,7%

O quadro demonstra que o retorno por animal comercializado é de 1,7% ou R\$ 20,00 no período de um ano e meio. Corrobora a ANUALPEC 96 *apud* Cantarino (1998, p. 1), quando afirma: “o custo de produção de uma arroba, na década de 70, dificilmente ultrapassava 30% do seu preço de venda, porém hoje dificilmente ficará abaixo de 70%”. Isto vem ocorrendo devido ao preço de comercialização no mercado interno estar em baixa e os custos de produção estarem em tendência oposta, segundo Salomão (2004, p. 56), “os preços de comercialização do boi gordo caiu 2% no mercado interno e os preços dos insumos subiram quase 8%.

Assim, o uso dos controles de estoques além mostrar a margem da atividade e a lucratividade, ajuda a controlar os custos e evidencia os “gargalos”. O controle de custos e estoques além de evidenciar a evolução do plantel de animais, identifica problemas e mostra alternativas mais interessantes para solucioná-los. A correta apropriação de custos mostra quando o pecuarista esta ganhando com a atividade e como fazer para melhorar as margens ou até orienta se é o momento de vender ou comprar animais.

REFERÊNCIAS

ANUALPEC 2005: Anuário da Pecuária Brasileira. São Paulo: FNP Consultoria e Agroinformativos, 2005.

ANUALPEC 2004: Anuário da Pecuária Brasileira. São Paulo: FNP Consultoria e Agroinformativos, 2004.

BRASIL. **Lei 6404, de 15 de dezembro de 1976.** Lei das sociedades por ações. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21 fev. 2005.

CANTARINO, Plínio Sampaio. **Pecuária bovina de corte:** Uma análise introdutória dos indicadores de controle. 1998. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1998.

CELLA, Dalto. **Caracterização de fatores relacionados ao sucesso de um empreendedor rural.** 2002. Dissertação (Mestrado em economia aplicada) - Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz”, Universidade de São Paulo, Piracicaba, SP, 2002.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário aurélio básico da língua portuguesa.** Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 1995.

FNP Online. **Cotações Máximas.** 2005. Disponível em: <<http://www.fnp.com.br>>. Acesso em abr/05.

IUDICÍBUS, Sérgio de. MARION, José Carlos. PEREIRA, Elias. **Dicionário de termos de Contabilidade.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das sociedades por ações.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000

LAZZARINI NETO, Sylvio. **Cria e recria.** 3. ed. Viçosa, MG, Aprenda Fácil Editora, 2000, [Lucrando com a Pecuária; v.2].

LOPES, Pablo Paulino. **Até onde vai a expansão das exportações de carne bovina**, In: Anualpec 2004, Anuário da Pecuária Brasileira. 10. ed. São Paulo: 2004.

MARION, José Carlos; SANTOS. Gilberto José dos. Sistema de Custos. In: MARION, José Carlos (Coordenador). **Contabilidade e controladoria em agribusiness**. São Paulo: Atlas, São Paulo, 1996. p. 53-70.

_____. **Contabilidade da pecuária**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Contabilidade rural**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SALOMÃO, Alexa. **A Conta do Boi não Fecha**, In: Exame, 29 set. 2004, São Paulo, Ed. Abril, 2004.

APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO APLICADO

Nome do Entrevistado: _____ Cargo: _____
 Nome do Escritório Contábil: _____
 Endereço: _____ Bairro: _____ Cidade: _____ Estado: _____
 Telefone: () _____ E-mail: _____
 Formação: () Contador () Técnico Contábil () Outros _____

1. Quantos clientes o senhor possui que tem como atividade predominante à pecuária bovina de corte?
 até 10 de 11 a 25 de 26 a 50 de 51 a 75 de 76 a 100
 de 101 a 125 de 126 a 150 de 151 a 200 mais de 200
2. Dos clientes acima, em termos percentuais, em qual entidade fiscal é controlado o negócio?
 _____% Pessoa Jurídica _____% Pessoa Física _____% Outros
 Quais? _____ Porque? _____
3. Qual é a média de faturamento, com venda de boi gordo, de seus clientes no ano de 2004? (em reais)
 até 50 mil 51 mil a 100 mil de 101 mil a 200 mil de 201 a 500 mil
 de 501 mil a 1.000 mil de 1.001 mil a 5.000 mil mais de 5.000 mil
4. Qual é o tamanho da área destinada à pecuária bovina de corte da média dos clientes?
 até 10 ha de 11 a 50 ha de 51 a 100 ha de 101 a 1.000 ha
 de 1.001 a 5.000 ha de 5001 a 10.000 ha mais de 10.000 ha
5. Qual a especialidade da atividade da pecuária bovina de corte mais praticada pelos seus clientes?
 cria recria engorda cria e recria recria e engorda cria, recria e engorda outras
 Qual? _____
6. Qual é o tamanho atual do plantel de animais de seu maior cliente? (em número de cabeças)
 até 1.000 de 1.001 a 2.500 de 2.501 a 5.000
 de 5.001 a 7.500 de 7.501 a 10.000 10.001 a 15.000
 15.001 a 20.000 de 20.001 a 25.000 mais de 25.001
7. Como é controlado o estoque físico de animais pela média dos criadores?
 inventário mensal inventário semestral inventário anual nenhum tipo de controle Outros
 Qual? _____
8. Como é valorizado o estoque de animais ao final de um determinado período, pela maioria dos clientes?
 Método de Custo Método Valor de Mercado Outros Quais? _____
9. Como a maioria dos clientes, ao final de um determinado período, quantificam os nascimentos de animais?
 Pelo Valor de Mercado Custo Médio do Rebanho Custo Médio dos Reprodutores Outro
 Qual? _____
10. Quais os relatórios contábeis disponibilizados para a maioria dos clientes?
 Balancetes Societários Demonstração de Resultados Fluxo de Caixa DOAR
 Inventário Físico de animais e valoração Balancetes Gerenciais Orçamento Empresarial
 Simulação de Impostos (Pis, I.R, INSS, etc) Projeções das Demonstrações Financeiras
 Custo Médio do Rebanho Outros Quais? _____
11. O senhor acredita que os relatórios acima assinalados são utilizados com que frequência, pela administração, na gerência do negócio?
 frequentemente com certa frequência com pouca frequência raramente
 Porque? _____
12. Quais controles gerenciais, caso haja, são solicitados pelos clientes?

13. Algum cliente solicita, ou mesmo faz, cálculos de indicadores? Sim Não
 Se sim quais os mais utilizados: Índice de natalidade Índice de mortalidade Índice de Rendimento
 Taxa de Densidade Relação Vaca/Touro Taxa de Abate Índice de Roubo Crescimento do Rebanho
 Outros Quais? _____
14. No momento de tomada de decisão pelo pecuarista, como compra ou venda de terras, de animais, arrendamento ou parceria, etc., as informações contábeis ou mesmo o contabilista responsável pelo cliente, são consultados?
 Sim Não Porque? _____
15. Na sua opinião como a contabilidade poderia facilitar a tomada de decisão do empreendedor pecuarista de gado de corte?