

CONTABILIZAÇÃO DO SETOR PECUÁRIO DO AGRONEGOCIO: aplicação das nbs e cps

Andréia Peres Eleutério
Angélica Peres Eleutério
Lívia Cintra Peixoto¹

Orientador: Prof. Ms. Mário Francisco Chagas

Resumo: o objetivo deste artigo é demonstrar como a contabilidade pode auxiliar as empresas pecuárias na redução de seus custos, com vista ainda, a maximizar o lucro dos empresários. O objetivo ainda é verificar o efeito da correta contabilização, com a aplicação da NBCs e dos CPCs para cada tipo de operação desenvolvidas pelas empresas do ramo pecuário. Será dado enfoque à pecuária bovina de corte, leiteira e para produção de sêmem e embriões. A pesquisa será de forma explicativa e descritiva, pois visará expor e explicar as NBCs e CPCs para cada tipo de atividade exercido pelas empresas pecuárias. Será de caráter teórico, bibliográfico, empregando-se fontes acessíveis como livros, redes eletrônicas, e artigos científicos.

Palavras-chave: Agronegócio. Pecuária. Contabilidade. NBCs. CPCs.

Introdução

A Contabilidade é uma das ciências mais antiga e complexa, iniciou-se juntamente com a história da civilização, quando houve a necessidade social de proteção a posses, perpetuação e interpretação dos fatos ocorridos com os objetivos materiais de que o homem dispôs para alcançar seus fins. Sua origem vem do conceito de prestação de contas de certos fatos ou condições de natureza comercial, quando o homem já “cuidava de sua riqueza” controlando a quantidade de seu rebanho.

Segundo Sá (2002 p.87) a contabilidade vem evoluindo ao longo dos anos, desde o período antigo, que se iniciou desde as primeiras civilizações, alcançando seu marco final no ano de 1202 da Era Cristã, quando foi publicado o *Liber Abaci*, de autoria de Leonardo Fibonacci, o Pisano. Inicia-se em 1202 até 1494

¹ Alunos regularmente matriculados no 7º semestre do Curso de Ciências Contábeis- noturno- do *Uni-Facef Centro Universitário de Franca*.



o período medieval, quando é publicado *Tractatus de Computis et Scripturis* (Contabilidade por Partidas Dobradas)², de Frei Luca Pacioli publicado em 1494, enfatizando que a teoria contábil do débito e do crédito corresponde à teoria dos números positivos e negativos, obra que contribui para inserir a contabilidade entre os ramos do conhecimento humano. De 1494 até 1840 ficou conhecido como o período moderno, quando a contabilidade recebeu a obra *La Contabilità Applicata alle Amministrazioni Private e Pubbliche* “A Contabilidade aplicada à administração privada e pública”, da autoria de Francesco Villa, quando dá início a contabilidade científica utilizada até os dias atuais.

A partir desse momento a contabilidade se torna uma importante ferramenta para o processo decisório das empresas, conforme Lourenço (1999 p.185) essa ferramenta permite uma análise dinâmica da situação econômica e financeira da empresa, um melhor planejamento e controle dos resultados que envolvem a formalização de um plano de curto e longo prazo.

A contabilidade envolve praticamente todos os aspectos de uma empresa, susceptíveis de serem expressos em termos monetários: os ativos, aplicação do recurso (bens e direitos) e o passivo, origem do recurso (obrigação). Segundo, Marion (2008 p.26), a contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa.

A contabilidade, na sua condição de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio, que é o conjunto de bens, direitos e obrigações de uma empresa, tem por objetivo demonstrar a constante mutação dos resultados obtidos e avaliar o acerto da gestão.

A contabilidade pode ser estudada de modo geral ou particular. Quando estudada de forma genérica, a Contabilidade Geral ou Contabilidade Financeira. Quando aplicada a um ramo específico, normalmente é denominada de acordo com a atividade daquele ramo.

² O método de partidas dobradas, universalmente aceita, pode ser resumido em que a um débito, numa ou mais contas, deve corresponder um crédito equivalente em uma ou mais contas, de forma que a soma dos valores debitados seja igual à soma dos valores creditados. Sendo assim não há débito (s) sem crédito(s) correspondente (s). (OLIVEIRA, 2002, P.25).



O enfoque desse trabalho será na Contabilidade da Pecuária, com o intuito de demonstrar e exemplificar aos empresários do ramo pecuário, que conforme onde se encontram registros que a pecuária surgiu no Brasil em meados do século XVI, quando as primeiras cabeças de gado vieram das Ilhas de Cabo Verde, para a capitania de São Vicente, para apoiar a economia açucareira como força motriz, animais de tração e de transporte; num segundo plano, também era destinado à alimentação, através da produção das carnes em conservas, carne-seca, e carne-de-sol, entre outras.

Com o avanço das plantações de cana e o crescimento dos rebanhos, as duas atividades se separam. O gado se expandiu pelo interior nordestino, em especial ao longo do rio São Francisco, denominado Rio dos Currais, onde surgiram grandes fazendas de criação graças à existência de bons pastos, água e reserva de sal-gema. Nessa medida as fazendas de criação de gado foram responsáveis pela ocupação das terras interioranas, constituindo-se num dos principais agentes da expansão territorial. Contudo, embora separados, o grande consumidor da pecuária eram os engenhos de açúcar do litoral.

A necessidade de uma atualização dos meios de gerenciamento nas empresas rurais é hoje uma realidade fundamental para alcançar resultados de produção e produtividade que garantam o processo de empreendimento. Através do uso da tecnologia que permite interligar criações pode ser possível obter rendimentos adicionais, diluir custos e economizar insumos. Um método eficaz para uma devida avaliação da administração do empreendimento pode ser resumida em duas etapas: levantamento do estágio atual e elaboração de um plano de medidas tomadas em curto prazo.

Em termos de contabilidade pecuária basicamente há dois tipos de avaliação do estoque vivo, valores de custos e valores de mercado. A análise desses dois tipos de avaliação que podem ser tratados de modalidades contábeis mostra a qualidade dos relatórios contábeis, quando elaborados segundo uma metodologia ou outra, os efeitos na política de dividendos e no imposto de renda.

Na contabilidade pecuária estuda-se desde o processo de inseminação até a escolha do melhor gado para o corte. A contabilidade, através de relatórios,



consegue demonstrar qual a melhor hora de venda para o abate ou descarte do gado reprodutor, mostrando para o empresário a melhor forma de contabilizar e controlar os custos, pois as maiorias dos empresários do ramo da pecuária não buscam ajuda de um contador para verificar se realmente seu empreendimento está dando lucro.

Atualmente com o grande avanço da tecnologia, as empresas do setor pecuário procuram formas de alcançar novos resultados que garantam o processo de empreendimento.

O projeto em estudo versa sobre a importância da contabilidade na pecuária brasileira. Com a globalização surgiu à necessidade de pensar a agropecuária como um mercado global onde as vantagens competitivas estão nos pequenos detalhes. A contabilidade apresenta-se como uma ferramenta de gestão e controle.

A produção pecuária corresponde ao conjunto de técnicas utilizadas e destinadas à criação e reprodução de animais como fins econômicos, os quais são comercializados e abastecem o mercado consumidor. Consiste na criação de bovinos, ovinos, suínos e caprinos, fornecendo importantes matérias-primas que abastecem as agroindústrias, desde sêmen e óvulo para melhoramento genético dos plantéis, para melhor adaptação climática, a carnes para os frigoríficos, peles para a indústria de couro, leite para laticínios, entre outras.

Conforme o objetivo societário exercido pelas empresas do ramo pecuário, analisaremos os métodos contábeis aplicados à pecuária, como principal objetivo para convencer os pecuaristas a aderirem à contabilidade como fator principal do desenvolvimento econômico, tomada de decisões e visualização patrimonial do agronegócio.

Serve ainda para verificar o efeito da correta contabilização, com a aplicação NBCs e CPCs para cada tipo de operação exercida para as empresas do ramo pecuário. Será dado enfoque à pecuária bovina de corte, leiteira e de inseminação artificial.

Sendo assim, esse estudo será de caráter explicativo e descritivo, pois visará expor e explicar as NBCs e CPCs para cada tipo de atividade exercida pelas



empresas pecuárias. Empregará fontes acessíveis como livros, redes eletrônicas e artigos científicos.

1 Surgimento da Contabilidade e a Contabilidade na Pecuária.

A Contabilidade existe desde os primórdios da civilização, segundo Filho, (2009), tem-se registros que a contabilidade surgiu há cerca de 4.000 a.C..É importante entender que ao buscar na história antiga da Suméria, da Mesopotâmia, e do antigo Reino Egípcio os processos rudimentares de controle dos bens, verifica-se nos objetos encontrados através das escavações, que era o único meio de controle para inventariar, identificar o proprietário e o valor da troca, se tratando de uma região com um alto nível de evolução na agricultura.

Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, com o fim de oferecer informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial (FRANCO, 1997, p.21).

Segundo Sá (2002 p.143) a história da contabilidade vem evoluindo ao longo dos anos podendo ser mensurada em quatro períodos: o período antigo que se inicia nas primeiras civilizações por volta de 8.000 anos atrás até 1202 de nossa era, referindo-se a estudos do registro dos fatos contábeis, sendo esse período encerrado com o aparecimento de Leonardo Fibonacci – o Pisano com sua obra *Liber Abaci* (Livro do Ábaco). A partir desse momento surge na história da contabilidade o período medieval, que vai de 1202 até 1494, quando a contabilidade assumiu formas sistemáticas de registros, esse período foi marcado pelo surgimento do método das partidas dobradas que foi escrito pelo frei Luca Pacioli, considerado o pai da contabilidade. Surgindo a partir desse momento o terceiro período da contabilidade considerado período moderno, que se iniciou no ano de 1494 até 1840. Esse período tem como essência a fase das literaturas com centenas de obras publicadas, tendo como marco final a obra *La Contabilità Applicata alle Amministrazioni Private e Pubbliche* de Francesco Villa em 1840. Como marco final



da história, mas não da evolução, o surgimento do último período denominado científico, é marcado pela fase da História das Doutrinas Contábeis. Nesse período definido por Vicenzo Mazi, seguidor de Fábio Bésta em 1923, o patrimônio é estudado como sendo o objeto da contabilidade, esse período trata da evolução da contabilidade, que até os dias de hoje vem evoluindo de forma crescente com o objetivo de auxiliar cada vez mais seus usuários.

De acordo com Filho *et al* (2009 p.45), nesse momento ocorreu o surgimento da contabilidade no Brasil no século XX, passando pelo ambiente industrial tendo como marco a edição, em 1940, do decreto 2.627 (Lei das Sociedades por Ações no Brasil), que instituiu normas comerciais, tendo como paradigma os grandes industriais.

Segundo Sá, (2008 p.203) o primeiro contato do Brasil com a contabilidade foi nas expedições marinhas que trouxe o primeiro contador estrangeiro para o Brasil Pero Vaz de Caminha. Já no cenário brasileiro foi Gaspar Lamego o primeiro contador nomeado pelo Rei Dom João III, para exercer especificamente o cargo de contador da Casa Real. Nessa mesma época, Bastião de Almeida é classificado como Guarda-Livros das casas da Fazenda. A primeira manifestação racional expressa pelo homem foi o registro contábil, que já existia desde o fim do século XIX, tendo se intensificado no século XX. O primeiro trabalho sobre contabilidade realizado no Brasil foi nas grutas de Minas Gerais, na década de 80, sendo exposto internacionalmente na Europa na década de 90.

Segundo o Ministério da Fazenda, o ministro Mario Henrique Simonsen encaminhou um projeto de lei que, aprovado no mesmo ano, recebeu o número 6.404. Com o objetivo de democratizar o capital das empresas, dar vida aos acionistas e abrir números da sociedade mercantil. Com essas mudanças provocadas também pelo segmentos da globalização, pode-se considerar a que evolução nas relações entre profissionais da área contábil, como investidores, controladores e profissionais do mercado de capitais atingiu um nível muito bom.

A contabilidade pode ser estudada de modo geral ou particular. Quando estudada de forma genérica, denomina-se Contabilidade Geral ou Contabilidade Financeira. Quando aplicada a um ramo específico, normalmente é



denominada de acordo com a atividade daquele ramo. Segundo José Carlos Marion há:

Contabilidade Agrícola: é a Contabilidade Geral aplicada às empresas agrícolas;
Contabilidade Rural: é a Contabilidade Geral aplicada às empresas rurais;
Contabilidade da Zootécnica: é a Contabilidade Geral aplicada às empresas que exploram a Zootécnica;
Contabilidade da Pecuária: é a Contabilidade geral aplicada às empresas pecuárias;
Contabilidade Agropecuária: é a Contabilidade Geral aplicada às empresas agropecuárias;
Contabilidade da Agroindústria: é a Contabilidade Geral aplicada às empresas agroindustriais (MARION, 2002, p. 26).

O enfoque desse trabalho será voltado para o Agronegócio Brasileiro, com foco na Contabilidade da pecuária, com o intuito de demonstrar e exemplificar aos empresários do ramo pecuário, a importância de um contador para a melhoria de seu empreendimento.

1.1 Agronegócio Brasileiro

Segundo Neves (2005 p.66), no início dos anos 1990, o conceito de cadeias de agronegócio difundiu-se no Brasil. Passou a discutir não mais somente o setor agrícola isoladamente, mas também o suprimento e a distribuição, seja para a definição de políticas agroindustriais, seja para a definição de estratégias privadas.

Agronegócio é o conjunto de todas as operações, e transações envolvidas desde a fabricação dos insumos agropecuários, das operações de produção nas unidades agropecuárias, até o processamento e distribuição e consumo dos produtos agropecuários in natura ou industrializados (OLIVEIRA, 2012, p.18).

O agronegócio não é somente a atividade agrícola e pecuária, e sim o total de todas as operações que envolvem a produção e distribuição de suprimentos agrícolas, como as operações de produção nas unidades agropecuárias, o armazenamento, o processamento e distribuição de produtos agrícolas e dos bens produzidos com eles.



Como o Brasil é um país dotado de belezas e riquezas que ainda não foram exploradas, e, diante dessa realidade o agronegócio, que até alguns anos não era tão explorado, vem crescendo cada vez mais em virtude de que os empresários passaram a acreditar que os investimentos nesse setor são rentáveis.

Conforme dados divulgados pelo MAPA³- Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, o agronegócio brasileiro é uma atividade prospera, segura e rentável, o Brasil é o quinto maior país do mundo em território, com 8,5 milhões de km² de extensão, com cerca de 20% da sua área (174 milhões de hectares) ocupada por pastagens. Com a maior parte do rebanho de 209 milhões de cabeças é criada a pasto (estima-se que somente 3% do rebanho são terminados em sistema intensivo). Esses fatores fizeram do país um espaço com características naturais para a agropecuária e todos os negócios relacionados às suas cadeias produtivas. Conforme dados fornecidos pelo Ministério da Agricultura, o agronegócio é hoje a principal locomotiva da economia brasileira e responde por um em cada três reais e três centavos gerados no país.

Entre as principais atividades do agronegócio está à pecuária⁴. Encontram-se registros que a pecuária surgiu no Brasil em meados do século XVI, quando as primeiras cabeças de gado vieram das ilhas de Cabo Verde, para a Capitania de São Vicente, para apoiar a economia açucareira como força motriz, animais de tração e de transporte; num segundo plano, também era destinado à alimentação, através da produção das carnes em conservas, carne-seca e carne-de-sol, entre outras.

Para se fazer a avaliação do estoque vivo na contabilidade da pecuária segundo há basicamente dois métodos de avaliação: valor de custo e valor de mercado. Com a análise desses dois tipos de avaliação que podem ser tratados de modalidades contábeis, mostram a qualidade dos relatórios contábeis, quando elaborados segundo uma metodologia ou outra, os efeitos provocados na política de dividendos e no imposto de renda.

³ MAPA é o responsável pela gestão das políticas públicas de estímulo à agropecuária, pelo fomento do agronegócio e pela regulação e normalização de serviços vinculados ao setor. No Brasil, o agronegócio contempla o pequeno, o médio e o grande produtor rural e reúne atividades de fornecimento de bens e serviços à agricultura, produção agropecuária, processamento, transformação e distribuição dos produtos de origem agropecuária até o consumidor.

⁴ Pecuária é a arte de criar e tratar gado. (Marion,2008, p.17).



Método do custo: esse método procura orientar-se por alguns aspectos, como o registro pelo valor original, em que os ativos são registrados pelo valor de entrada e o lucro é reconhecido quando dá realização da receita, ou seja, quando dá entrada do produto ao cliente. Nesse aspecto reconhece-se o lucro realizado por meio da venda, mas não se reconhece o ganho econômico. (OLIVEIRA, 2012, p.72).

Método do custo de mercado: o fundamento principal deste método é o regime de competência e com relação as receitas incorridas, o momento ideal para seu reconhecimento é no exato momento de seu acontecimento, mesmo que não tenha sido realizada como é o caso das provisões. No caso do agronegócio o ciclo operacional é longo, algumas receitas já ocorrem mesmo antes deste momento, como no caso do crescimento das plantações ou dos animais (MARION, 1996, p.18).

Com o grande avanço da pecuária, que vem se tornando uma das principais fontes de renda no Brasil segundo a revista AG Revista do Criador (2015 p.26), surgiu a grande necessidade de uma atualização dos meios de gerenciamento nas empresas rurais, é hoje uma realidade fundamental para alcançar resultados de produção e produtividade que garantam o processo de empreendimento. Através do uso da tecnologia que permite interligar criações, atualmente é possível obter rendimentos adicionais, diluir custos e economizar insumos. Um método eficaz para uma adequada avaliação da administração do empreendimento pode ser resumido em duas etapas: levantamento do estágio atual e elaboração de um plano de medidas a serem tomadas em curto prazo.

Conforme citado por Marion (1996 p.217), existe uma grande necessidade de criação de meios e instrumentos para a efetivação de controles na abordagem sobre o manejo e a terminologia da pecuária, desde a formação de pastagem até a criação, engorda e a comercialização do leite e da carne bovina.

A atividade pecuária deu um salto significativo em termos de eficiência, e, segundo Oliveira (2012 p.67), para que haja nesta o crescimento da tecnologia empregada no setor, com a melhoria genética, o aperfeiçoamento, das raças e a utilização de um software que permita controles gerenciais desde o nascimento até o ponto de abate, além de fornecer dados importantes que possibilitam ao produtor tomar decisões com maior segurança.

Conforme Neves (2005 p.98), sobre as técnicas contábeis na geração de informações, é importante saber como é o sistema de produção, reprodução e a divisão do rebanho em categorias.



2 O que é produção, reprodução, divisão de categorias e como a inseminação artificial ajuda os pecuaristas?

Entende-se por sistema de produção de gado o conjunto de tecnologias e práticas de manejo, bem como o tipo de animal, o propósito da criação, a raça ou grupamento genético e a região que a atividade é bem desenvolvida. O sistema de produção divide-se em:

Extensivo: são os animais que são mantidos em pastos nativos, na dependência quase exclusivamente dos recursos naturais e normalmente, sem alimentação suplementar (ração, sal, etc) e sem cuidados veterinários constantes (OLIVEIRA, 2012, p.50).

Intensivo: com o desejo de obter maior produtividade, aumentando a rentabilidade com o desenvolvimento tecnológico e da assistência técnica, está-se atingindo paulatinamente o sistema intensivo que entre outras medidas consiste, na pastagem artificial, melhoria das condições de alimentação e introdução de novas raças produtivas (MARION, 1996, p.18).

2.1 Reprodução

A reprodução é a multiplicação da espécie, podendo ser feita através do acasalamento entre o macho e a fêmea ou pela inseminação artificial. A reprodução de bovinos tem como finalidade a produção de bezerros, utilizando matrizes, a partir da maturidade sexual até o momento de descarte e conseqüente substituição por novilhas, sendo que o ciclo se repete de geração em geração.

É um fenômeno biológico cuja finalidade é dar continuidade a multiplicação da espécie. No caso específico da atividade pecuária, o estudo da genética tem contribuído sobremaneira com os criadores de gado em geral, pois propicia o conhecimento do mecanismo de transmissão de fatores de aprimoramento hereditário. Permite ainda que as gerações vindouras sejam de maior qualidade e melhor rendimento por carcaça. Por isso o acasalamento de reprodutores não deve ser ao acaso, mas de forma manipulada e planejada (OLIVEIRA, 2012 p.57).

2.1.1 Inseminação Artificial



Atualmente, técnicas de inseminação artificial e clonagem têm sido aplicadas na pecuária, gerando a possibilidade de selecionar e reproduzir animais com características desejadas, como produtividade, fertilidade, habilidade materna, capacidade de pastoreio, ganho de peso, qualidade de carcaça, precocidade, e docilidade.

O processo de inseminação artificial em bovinos é considerado uma revolução no sentido de possibilitar o melhoramento do gado nacional por meio da utilização de uma técnica de reprodução que teve origem nos anos 60. Essa técnica consiste na deposição de sêmen do touro no útero da vaca de maneira artificial, ou seja, pela intervenção do homem. Essa tecnologia reprodutiva é a mais utilizada em todo o mundo, pois permite selecionar os melhores rebanhos para a reprodução. As vantagens da inseminação artificial são inúmeras; segundo José Carlos Marion:

Tornar acessível aos criadores a utilização de machos de elite, cuja aquisição seria inviável, em virtude dos altos preços alcançados pelos métodos genéricos, dos riscos que possam em certas regiões e inóspitas, das condições climatológicas pouco favoráveis.

Permite fecundar um número de fêmeas muitas vezes maior do que seria por cobertura (monta) natural.

Permite restringir os riscos da disseminação de moléstias infecciosas, especialmente as dos aparelhos reprodutor.

Facilita o acasalamento de animais, cuja diferença de tamanho é muito acentuada, e a utilização de touros que se tornaram incapazes de realizar a cobertura (MARION, 1996, p. 25-26).

O processo de inseminação artificial no setor da pecuária vem crescendo cada vez mais no Brasil, mesmo encontrando resistência à adesão de alguns pecuaristas em investir na tecnologia. Conforme dados fornecidos pelo Canal Rural, nos últimos dez anos o volume de comercialização do sêmen dobrou, atingindo 14 milhões de doses com isso o setor de inseminação artificial espera o crescimento 15% em 2016.

2.2 Classificação do rebanho por categorias

Segundo Marion,(1996 p.27) a divisão dos bovinos em grupos obedece aos seguintes critérios: finalidade, sexo, idade e peso.Com essa divisão fica mais



fácil para o empresário pecuarista o manejo do gado (registro da cobertura, nascimento, vacinação, etc), permitindo um eficiente controle de pastagem. Entre as categorias classificam-se por bezerro, novilho, vaca e touro.

Bezerro (a): ao recém-nascido da vaca denomina-se bezerro (a), que permanecera a essa denominação até o desmame.” O desmame é uma operação de manejo que tem a finalidade de beneficiar a matriz; procura-se com tudo não prejudicar o bezerro (desmamar precocemente).” (MARION, 1996, p.27). A categoria de bezerro (a) vai de 0 a 12 meses de idade para fins contábeis.

Novilho (a): por ocasião do desmame, o bezerro (a), denomina-se novilho (a).

No momento do desmame recomenda-se pesar a novilha, desse modo o produtor projetara um ganho de peso, apenas para as que serão criadas para a reposição, alcance o peso suficiente desejado, na idade prevista para a primeira cobertura.

Em relação ao novilho o abate deve ocorrer quando o ganho de peso não for mais compensatório em relação ao custo da manutenção do novilho.

A categoria de novilho e novilha entre os 13 a 24 meses, onde serão destinados à reprodução ou corte.

Vaca: após a primeira parição, a novilha passa a categoria de vaca, ou matriz. Assim, a novilha em experimentação, se apresentar bom desempenho passará a categoria de matriz. A categoria é entre a primeira cria até o momento de descarte.

Touro: a idade para início do trabalho deve ser entorno de 2 a 3 anos e recomenda-se que a permanência no rebanho não ultrapasse a faixa de 3 a 4 anos. Um reprodutor, trabalhando a campo, começa a declinar no seu desempenho a partir de 5 a 6 anos de idade; portanto, neste ponto, deve ser substituído, para não prejudicar o desempenho reprodutivo do rebanho.” Acrescenta-se que a permanência por tempo superior pode acarretar problemas de consanguinidade, já que o reprodutor utilizado por mais de 3 anos no rebanho já terá filhas em idade de reprodução.” (MARION, 1996, p.3).

Entre as principais atividades relacionadas a pecuária, terão enfoque a pecuária de corte e a pecuária leiteira.



2.3 Gado de corte

Conforme dados da EMBRAPA⁵, a pecuária de corte brasileira tem um fator bastante competitivo no cenário mundial: grande parte do rebanho nacional é criado exclusivamente no pasto, o que gera uma diminuição de custo na produção de arroba de carne. A atividade pecuária de corte no Brasil ostenta um dos maiores rebanhos do mundo e começou a ser desenvolvida no final da década de 60, onde exerce uma grande relevância nas exportações brasileiras além de abastecer o mercado interno.

Brasil supera recorde de exportações de carne bovina e projeta 2015 de ótimo desempenho, pela recuperação de grandes mercados internacionais. A expectativa para 2015 é de que os embarques cresçam 14,3% em valor para US\$ 8 bilhões, e cheguem a 1,7 milhões de toneladas (Beling, 2015, p.60).

A seleção para o gado de corte consiste em decidir sobre os animais (macho e fêmea), que serão incorporados ao plantel reprodutivo, por quanto tempo permanecerão no rebanho e quantas são as oportunidades que terão de deixar descendentes. Entre as principais raças de maior representatividade na pecuária de corte estão: Nelore, Angus, Brahman, Brangus e o Gir Leiteiro.

De acordo com Marion, (1996 p.30), a taxa de crescimento do rebanho é medida pelos ganhos de peso em confinamento ou no pasto (é a característica que deve receber maior ênfase em qualquer programa de seleção). Assim, tanto os touros como as matrizes devem ser bons ganhadores de peso, por dois motivos: o primeiro, pois o ganho de peso apresenta alta correlação com eficiência alimentar; e o segundo, é porque a comercialização é realizada pelo peso. Desse modo a taxa de crescimento é uma característica altamente herdável, por isso pode ser rapidamente melhorada pela seleção.

Existem três fases distintas, na atividade pecuária de corte, pelas quais passam o animal que se destina ao abate: Cria, Recria, Engorda.

⁵ EMBRAPA é o responsável por planejar, supervisionar, coordenar e controlar as atividades relacionadas a execução de pesquisa pecuária agropecuária e a formulação de políticas agrícolas.



Cria: A atividade básica é a produção e a venda de bezerros, que só serão vendidos após o desmame. Normalmente, a matriz (em época de boa fertilidade) produz um bezerro por ano.

Recria A atividade básica é, a partir do bezerro adquirido, a produção e a venda do novilho magro para engorda.

Engorda: É atividade básica é, a partir do novilho magro adquirido, a produção e a venda do novilho gordo. (MARION, 1996, p.94)

2.4 Gado leiteiro

No Brasil as criações de gado leiteiro começaram a se difundir após implantação dos engenhos de cana, e possuía a serventia de produção de carne ou leite para os coronéis. Daí se deu a intensa criação de gado para produção leiteira como encontramos até hoje em nosso país.

Segundo a EMBRAPA, mesmo os empresários demonstrando resistência na adesão aos grandes avanços da tecnologia, a produção de leite no Brasil nas últimas quatro décadas teve um aumento de 185%. Com esse avanço da tecnologia, a atividade adota áreas menores e mais produtivas, animais capazes de responder a produção em maior volume e qualidade com sua genética melhorada.

Segundo a Revista Agropecuária, o Brasil é hoje um dos maiores produtores de leite do mundo. A eficiência da cadeia produtiva está ligada a relação da produtividade de menor custo, onde está relacionado principalmente a nutrição animal, que é o responsável pelo nível de produção e representa quase 70% de todos os custos. Dentre as principais raças destacam-se a Hilandesa, Girolando, Parco-suíço, Jersey.

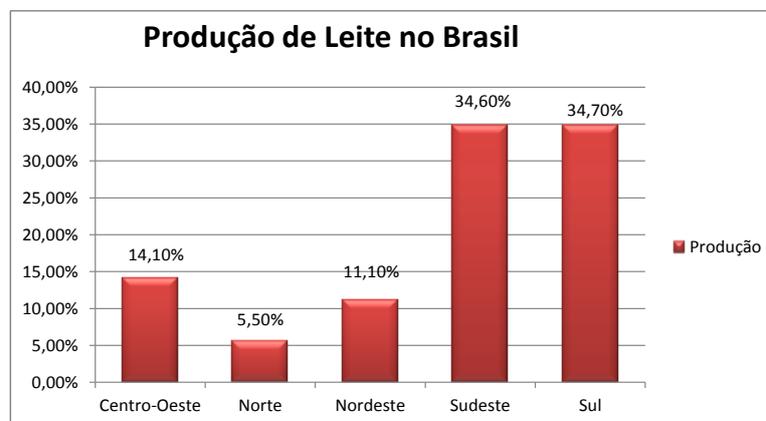
Com os grandes avanços significativos, segundo a Revista Leite Integral, o grande potencial genético das principais raças especializadas em produção de leite tem sido verificado nas últimas décadas. Enquanto no passado a ênfase era a seleção de vacas mais produtivas, mais recentemente os objetivos de seleção têm sido voltados para o melhoramento de um conjunto de atributos, com ênfase no aumento da lucratividade. Este conjunto de característica engloba melhoria do potencial de produção de leite, produção e percentual de sólidos do leite, aliados a seleção para características funcionais como saúde, fertilidade e longevidade.



De acordo com a Revista Globo Rural, a atual situação política e econômica que se encontra a produção e o consumo de leite no Brasil no primeiro semestre de 2016 deve cair em 3%, onde paralelamente o custo da produção deve se manter em alta.

O Gráfico abaixo mostra a produção de leite no Brasil segundo cada das regiões:

Gráfico 1 - Percentual de Produção de leite no Brasil por região.



Fonte: MILKPONT <www.milkpoint.com.br>.

3. A classificação contábil da atividade pecuária e seus derivados em empresas de diferentes segmentos: um estudo de caso

Nesta seção, ilustraremos a possibilidade de diferentes classificações contábeis da atividade pecuária, conforme o ramo de atividade da empresa. Para isto, realizaremos um estudo de caso de duas empresas cujas operações envolvem a atividade pecuária, verificando como se dá a classificação dessa atividade e seus derivados em seus balanços patrimoniais. Conquanto sejam empresas reais, seus nomes serão omitidos, visto que não se obteve autorização para a divulgação de suas informações contábeis.

A empresa ABC Genética do Brasil Ltda. possui uma das mais modernas centrais de produção e tecnologia de sêmen da América Latina. É uma das maiores empresas de melhoramento genético bovino do mundo, presente em mais de 90 países. Entre 2009 e 2012, atingiu a liderança do mercado nacional nos serviços de venda de sêmen bovino de corte e leiteiro, inseminação artificial,



melhoramentos genéticos geograficamente direcionados e serviços veterinários correlatos.

A empresa XYZ Agropecuária Ltda. tem seu foco principal no abate e venda de carne bovina, tendo o seu processo verticalizado, passando pela cria e engorda, sendo, por isso, também, a líder na produção de reprodutores bovinos nelore no mercado brasileiro.

O primeiro item a ser analisado neste estudo de caso será a classificação do elemento bovino com relação aos estoques. Ambas as empresas trabalham com um mesmo produto: o gado bovino. Sua classificação no Balanço Patrimonial, contudo, é diferente, visto que cada uma possui destinação e finalidade distintas para o referido produto. Nosso objetivo, nesta seção, é apresentar os estoques nos Balanços Patrimoniais destas empresas, fazendo uso dos pronunciamentos técnicos contábeis CPC 16, que trata da correta mensuração dos estoques, CPC 27, do ativo imobilizado e CPC 29, dos ativos biológicos, para explicar a classificação adotada para o gado e produtos derivados em cada uma dessas empresas.

Conforme o CPC 16 (Estoques), o estoque deve ser mensurado “pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor” (§9). “O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos...” (§10). O custo de aquisição refere-se ao preço de compra, mais impostos (menos os recuperáveis), mais custos de transporte e manuseio (§11). O custo de transformação refere-se aos diretamente relacionados com as unidades produzidas (§12). O mesmo pronunciamento do CPC (§20), citando o CPC 29, declara que os estoques que compreendam o produto agrícola proveniente dos seus ativos biológicos devem ser mensurados no reconhecimento inicial pelo seu valor justo, deduzido dos gastos estimados no ponto de venda. No §21, reconhece que há outras formas de se mensurar o custo do estoque, sendo elas o custo padrão ou método de varejo, que podem ser utilizadas por conveniência, se o resultado se aproximar do custo. O custo padrão leva em consideração a utilização normal dos materiais e bens de consumo; o método de varejo presta-se a mensurar estoques em grande quantidade, com itens que mudam rapidamente e que possuem margens semelhantes de custo, o qual deve ser



determinado pela redução do seu preço de venda na porcentagem apropriada da margem.

A ABC Genética do Brasil tem como carro-chefe de sua atividade a venda de sêmen bovino; para os fins de sua atividade, o gado é contabilizado como ativo imobilizado, de acordo com o CPC 27⁶. A empresa contabiliza o touro ou vaca no seu ativo imobilizado de acordo com o contrato de compra do animal, e a sua amortização dá-se de acordo com a vida útil ao longo da qual se espera que ele produza material reprodutivo. Ainda segundo o CPC 27, §7, “o custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido” quando for provável que ele gere futuros benefícios econômicos, e seu custo possa ser mensurado confiavelmente. Os estoques da ABC Genética do Brasil compreendem o material reprodutivo extraído dos animais e destinado à venda; seus custos são contabilizados na forma do CPC 16, a saber, levando-se em conta todos os custos incorridos no trato dos animais, extração do material reprodutivo, industrialização e estocagem do produto.

A XYZ Agropecuária tem como atividade principal a venda de carne bovina. Como já mencionado, seu processo produtivo é totalmente verticalizado, englobando desde a reprodução e cria até o abate e comércio da carne. Da reprodução até o ponto imediatamente anterior ao abate, o rebanho é contabilizado no Ativo Biológico, segundo o teor do CPC 29: o ativo biológico é um animal e/ou planta vivo (a), caracterizado por transformações biológicas decorrentes de seu crescimento, degeneração ou procriação (§5). O ativo biológico deve ser mensurado ao valor justo menos a despesa de venda no momento de reconhecimento inicial e no final de cada período de competência (§12). O valor justo do ativo biológico é o preço que seria recebido pela venda, e/ou os benefícios econômicos futuros que este normalmente geraria para a empresa.

A XYZ Agropecuária emprega as seguintes fontes para a contabilização do valor justo do Ativo Biológico dos bezerros, novilhas, vacas de cria, vacas a refugar, vacas refugadas e bois no estágio anterior ao ponto de abate: preço da arroba, conforme Boletim CEPEA, conversão de todo o rebanho em

⁶ “Ativo imobilizado é um item tangível que: a) é mantido para o uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços (...); b) se espera utilizar por mais de um período.” (CPC 27, § 6).



arobas pelo peso padrão do animal, desconto de 15% no preço para cobrir impostos e eventuais despesas de comercialização.

Trata-se de um estudo de pesquisa a ser finalizado no ano de 2016. O artigo foi baseado em dados secundários retirados a partir de livros, artigos, revistas entre outros. Esse artigo é fruto do TCC “CONTABILIZAÇÃO DO SETOR PECUÁRIO DO AGRONEGOCIO: aplicação das NBCs e CPCs”, que será apresentado em breve.

A proposta deste estudo foi demonstrar a importância do contador em auxiliar o empresário do setor agropecuário no desenvolvimento econômico, fornecendo ao agropecuaristas maiores informações para a tomada de decisão e visualização patrimonial do agronegócio.

Para isso verificou-se inicialmente como a adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade e do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, podem auxiliar o contador na correta contabilização para cada tipo de operação exercida para as empresas do ramo pecuário.

A partir dos dados pesquisados, percebe-se que a Contabilidade da Pecuária torna-se necessária para demonstrar e exemplificar aos empresários do ramo pecuário que a contabilidade é uma ferramenta fundamental para se alcançar os resultados e objetivos que garantam o sucesso do empreendimento.

O resultado obtido até o presente momento é que todas as empresas que utilizam a contabilidade como ferramenta para gestão e tomada de decisões, apresentam um melhor resultado em comparação a uma empresa que não faz uso de uma contabilidade como uma ferramenta para sua tomada de decisões.

O objetivo deste estudo será alcançado através da pesquisa de caráter teórico e bibliográfico que será feita no TCC, sendo ela mais evidenciada na importância da contabilidade para o setor agropecuário.

Referências

AG A Revista do Criador. *Pecuária 3.0*, Porto Alegre, ano 20, n. 195, p. 50.

CANAL rural. Disponível em: < <http://www.canalrural.com.br/>>. Acesso em 05 abr. 2016

EMBRAPA. Disponível em: < <https://www.embrapa.br/>>. Acesso em: 12 abr. 2016



FILHO, José Francisco Ribeiro et al. *Estudando Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2009.

FRANCO, Hilário. *Contabilidade Geral*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1997.p. 121.

GLOBO rural. Disponível em: <<http://revistagloborural.globo.com/>>. Acesso em 27 mar. 2016.

LOURENÇO, Fernando José da Conceição. *Contabilidade Geral*. Franca: FACEF, 1999.

MAPA, Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. Disponível em:

< <http://www.agricultura.gov.br/pap>> Acesso em: 04 abr. 2016.

MARION, José Carlos. *Contabilidade Básica*. 8. ed. São Paulo: Atlas,2008. p. 186.

MARION, José Carlos. *Contabilidade Rural*. São Paulo: Atlas, 2002. p. 136.

MARION, José Carlos. *Contabilidade Rural*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 159.

MINISTÉRIO da fazenda. Disponível em: < <http://www.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 30 março. 2016.

MILKPOINT. Disponível em: <<http://www.milkpoint.com.br/>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

NEVES, Marcos Fava; ZYLBERSZTAJN, Décio; NEVES, Evaristo Marzabal. *Agronegócio do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2005.

OLIVEIRA, Álvaro Guimarães de. *Introdução à Contabilidade*. Rio de Janeiro: Saraiva, 2002. p. 277.

OLIVEIRA, Neuza Corte de. *Contabilidade do Agronegócio*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2012. p. 218.

PORTAL agropecuário. Disponível em:

< <http://www.portalagropecuário.com.br/bovinos>>. Acesso em 04 abr. 2016.

REVISTA Leite Integral. Piracicaba, ano 9, n.77, p.72-76, agosto 2015.

RUDOLFO beling, Romar. *Agrobrasíl. Balanço brasileiro do agronegócio*. Santa Cruz do Sul, v.5, 2015. p. 60

SÁ, Antônio Lopes de. *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade*. São Paulo: Atlas,2002.

SÁ, Antônio Lopes de. *História Geral da Contabilidade no Brasil*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2008.