

RECONHECIMENTOS DO ATIVO NA CONTABILIDADE PECUÁRIA: ESTUDO DOCUMENTAL

Patrícia Figueiredo Salgado¹
José Maria Zucheli Batista²
José Roberto Moura³
Izabella Pinheiro de Mattos Alves⁴

RESUMO

A agropecuária é de suma importância para o Brasil, pois a economia brasileira está baseada principalmente na área rural. Por isso, deve-se ter preocupação com o gerenciamento de custos nestas atividades. Como base de elaboração do presente artigo foi utilizada uma pesquisa documental. Tendo como objetivo geral, visar a contabilização do ativo na pecuária. Como consequência, o objetivo específico, propõe-se verificar os métodos de lançamentos contábeis de uma empresa rural. Com a análise destas informações, chegou-se a situação problema do presente artigo, que almeja responder se há diferenças entre o método de mensuração do ativo da pecuária e o ativo tradicional. Deste modo, chegou-se à conclusão desta pesquisa, que averiguou os métodos de lançamentos contábeis da pecuária.

Palavra-chave: Pecuária, Gado, Lançamentos.

INTRODUÇÃO

Em nosso país, a pecuária é importante para todos, fornecendo produtos tanto para o mercado interno quanto para o mercado externo, tendo assim alto merecimento na economia brasileira.

O objetivo deste artigo é apresentar os métodos de contabilização do ativo da pecuária, onde são feitos os lançamentos de custo da criação de gado numa empresa. Serão apresentadas também, as possíveis formas de reprodução do gado, quais sejam os tipos de pastagem, sendo elas naturais ou artificiais e as espécies de atividades (cria, recria e engorda).

Serão mencionados ainda, os tipos de lançamento das variações patrimoniais do gado, positivas (Superveniências Ativas), ou negativas (Insubsistências Ativas), que serão evidenciadas na DRE (Demonstração do Resultado do Exercício), os métodos de

¹ Administradora, especialista em administração e mestranda em psicologia. E-mail: patricia.salgado.gea@hotmail.com

² Administrador, especialista em administração e mestre em psicologia. E-mail: zucheli@gmail.com

³ Economista, especialista em administração. E-mail: prof.moura@gmail.com

⁴ Bacharelado em Ciências Contábeis pela Universidade Salgado de Oliveira (Universo) e autor deste Artigo Científico. E-mail: izabella.alves19@hotmail.com

contabilização que podem ser por custo ou pelo valor de mercado, a Depreciação do gado reprodutor, apresentando sua vida útil e seu lançamento contábil, entre outros.

Por fim, o que se pretende com a contabilidade da pecuária é ter em mãos todos os gastos do rebanho, independente de qual o método de apuração do balanço patrimonial que foi utilizado.

PECUÁRIA

Reprodução

Segundo Crepaldi, (2012) o sistema de produção bovina pode ser classificado em:

- **Monta natural livre:** onde o touro é deixado com as vacas o tempo todo. Esse é o sistema mais utilizado, pois a perda de cio é menor pelo fato do macho identificar quando as fêmeas estão nessa fase. A relação touro/vaca é menor (cerca de 1 touro para 20 a 25 vacas) por causa do desgaste ocasionado pelas diversas montas em uma vaca que esteja no cio, por esse motivo não são usados os touros com alto valor genético.
- **Monta natural controlada ou inseminação artificial:** onde a fêmea que é observada no cio é levada para junto do touro reprodutor ou inseminada. Com esse sistema se tem vantagens e desvantagens. As vantagens são de poder anotar as datas corretas de cruza ou inseminação, tem-se maior aproveitamento de um touro reprodutor (aumento da relação touro/vaca). E tem a desvantagem de poder perder o cio de uma fêmea pela deficiência na observação das vacas e a necessidade de mais e melhor mão de obra.
- **Monta natural parcialmente controlada:** é o tipo de manejo que o touro fica com as vacas num certo período de tempo. Facilitando da identificação do cio que é feita pelo próprio macho, após uma ou duas montas, a vaca é separada do macho.

Pastagens

É o local onde o gado pasta ou pode pastar. A pastagem é um dos pontos mais importantes do planejamento agropecuário, pois com uma boa pastagem há contribuição da qualidade do gado, aumentando do rendimento do projeto. (MARION, 2014)

Para Marion, (2014) há dois tipos de pastagem:

- A- Pastagem natural: também denominada de pasto nativo e compõem-se de áreas não cultivadas, das quais aproveitam o potencial natural (campos, cerrados, capim natural etc.). Geralmente, a área tem uma boa cobertura vegetal e que não apresenta grandes desgastes com erosão. Esse pasto acaba melhorando esporadicamente.
- B- Pastagem artificial: formado por pastos cultivados exigindo maior preparo do solo através de adubações, gradagem, plantação ou semeadura.

Houve época em que a pastagem não tinha importância, por ser considerada uma atividade extrativa. Atualmente, o pasto é tratado como cultura, portanto deve receber todos os cuidados necessários, como: a preparação do solo, a adubação, a drenagem etc. (MARION, 2014)

De acordo com Marion, (2014) por ser considerada uma cultura permanente, seja a pastagem artificial ou natural, seu custo de formação compõe o Ativo Não-Circulante – Imobilizado e sofrerá exaustão de acordo com sua perda de potencial.

Mesmo que haja pastoreio em rodízio, ou seja, mesmo interrompendo o pastoreio para manter o pasto em repouso por certo tempo, nenhuma pastagem tem duração ilimitada. Há um momento que é necessário reformá-la totalmente, replantando as forragens ou recuperando-as para que o pasto volte a ser produtivo. (MARION, 2014)

Segundo Marion (2014, p. 65):

“As pastagens devem sofrer exaustão (entendimento também de alguns engenheiros agrônomos), porque, mesmo que o tipo capim seja permanente, a fertilidade da terra tem capacidade limitada. Recomenda-se estimar o período de tempo e vida útil das pastagens com base em estudos agrícolas ou estudo do próprio engenheiro agrônomo da empresa.”

De acordo com Marion, (2014) no caso específico de pastagem natural, a empresa desembolsa certa quantia para melhoramento do pasto, como demarcação do pasto, retirada de ervas tóxicas, limpezas de animais e insetos nocivos etc.

Espécie de atividade

Pode-se classificar em três atividades distintas: (Crepaldi, 2012; Marion, 2014)

- A- Cria: produção do bezerro que é vendido após o desmame (período igual ou inferior a 12 meses);
- B- Recria: produção do novilho magro que é vendido para engorda (período de 13 a 23 meses);
- C- Engorda: a partir do novilho magro produz o novilho gordo para a venda (período de 24 a 36 meses).

Segundo Marion, (2014) há até seis tipos de combinações de tais atividades para uma empresa produzir:

- Cria;
- Recria;
- Cria – Recria;
- Cria – Recria – Engorda;
- Recria – Engorda;
- Engorda.

E tais produções esta correlacionada com o tamanho da pastagem da empresa. (MARION, 2014)

Classificação do gado no Balanço Patrimonial

De acordo com Crepaldi, (2012) o gado bovino possui uma classificação dentro do balanço patrimonial para haver a devida identificação e diferenciação. Os custos com a criação do rebanho devem ser classificados no Ativo, segundo a sua realização, ou seja, o touro destinado à venda, destinado à reprodução e o destinado para trabalhos dentro da fazenda.

Classificação Fiscal

Segundo o Fisco, por meio do Parecer Normativo nº57/76, revela-se a seguinte classificação (MARION, 2014):

Ativo Circulante

Segundo Crepaldi, (2012) O gado destinado à venda ou ao consumo, ou seja, o bezerro, o novilho magro e o novilho gordo, deverão ser classificados no Ativo Circulante – Estoque.

Ativo Não Circulante

O gado destinado à procriação e ao trabalho, por não serem vendidos tão cedo será classificado no Ativo Não Circulante Imobilizado. Há classificações distintas no que se refere ao gado bovino imobilizado. (CREPALDI, 2012; MARION, 2014)

- a) Gado reprodutor – é constituído de touros e vacas puros de origem, puros de cruz e o plantel destinado a inseminação artificial.
- b) Gado de renda – representado pelo gado bovino que a empresa explora sua produção de bens que constituem o seu objeto de suas atividades.
- c) Animais de trabalho – compreendido os bovinos destinados ao trabalho agrícola, sela, transporte.

Tabela 1 - Classificação do gado dentro do estoque e do imobilizado

Categoria	Descrição
Bezerro	Ao recém-nascido da vaca denomina-se bezerro(a). Para fins contábeis denomina-se bezerro(a) de zero a doze meses de idade
Novilha	Por ocasião do desmame, geralmente o até então bezerro passa a ser denominado novilho, e a bezerra, novilha. Para fins contábeis, considera-se novilha de 13 meses até a primeira parição
Novilho	Estágio do desmame até o abate. Para fins contábeis, considera-se novilho de 13 meses até o abate
Garrote	Macho inteiro desde a desmama até a entrada na reprodução
Vaca	Após a primeira parição, a novilha passa para a categoria de baixa
Touro	A idade para início do trabalho (garrote passa para a categoria de touro) deve ser em torno de dois a três anos e recomenda-se que a permanência no rebanho não ultrapasse a faixa de três a quatro anos. Para fins contábeis, considera-se que o garrote, de 25 a 35 meses, em experimentação, apresentando bom desempenho, passará para a categoria de touro
Boi	Bovino adulto, castro e manso, pode ser empregado nos serviços agrícolas

Fonte: Baseado em Marion & Santos (1996, p. 28)

Classificação do gado para corte e para a reprodução

Para Marion, (2014) em muitas fazendas o rebanho em formação é destinado à reprodução. Atualmente, numa atividade de corte, as fêmeas e, às vezes, alguns machos são separados para a reprodução.

Contudo, uma parcela do rebanho só pode ser incorporada ao plantel permanente quando o gado demonstrar qualidade para a procriação, como fertilidade, ardor sexual, carcaça, peso, etc. Por isso, aconselha-se classificar todo o rebanho nascido na fazenda como Estoque (Ativo Circulante). Quando houver certeza que o animal tem capacidade para a procriação, ele será transferido para o Ativo Não Circulante – Imobilizado. Segundo Marion (2014, p. 96), em ambos os casos são denominados Ativos Biológicos.

Caso contrário, seria complexo contabiliza-lo como Não Circulante – Imobilizado, pois muitos não atenderiam as qualidades necessárias para a reprodução, pois só são identificadas quando já adultos, sendo reclassificado, logo, para Ativo Circulante para serem vendidos. (MARION, 2014)

De acordo com Marion (2014, p. 96):

“Além dos problemas normais, como depreciação, baixa de Ativo Imobilizado, são encontrados problemas com o Fisco em relação a transferência do Não Circulante para o Circulante, uma vez que é vedada tal reclassificação (Parecer Normativo CST nº 3/80).”

Para os constantes problemas que se teria entre Não Circulante e Circulante, recomenda-se manter no Ativo Circulante o plantel que deverá ser remanejado à reprodução, até o período de experimentação. Constando-se habilidade reprodutiva, aí se classifica no Ativo Não Circulante – Imobilizado. Caso contrário, deve manter o plantel no estoque até o momento da venda. (MARION, 2014)

Exercício Social

Segundo Crepaldi (2012, p. 236):

“O exercício social é o período determinado pelo contrato social, normalmente de um no, ao fim do qual a Empresa fará elaborar, com base na escrituração mercantil, as demonstrações financeiras que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício”.

No entanto, na agropecuária o exercício pode exceder de um ano como pode também ser menor que o mesmo. O período adequado para o encerramento do exercício

social, não é o ano civil. O ideal é iniciar o exercício social após o nascimento dos bezerros ou após o desmame. (MARION, 2014)

Para Marion, (2014) há empresas pecuárias que programam o nascimento dos bezerros em certo período do ano, por meio de inseminação artificial ou monta natural parcialmente controlada, aceleração do cio etc., por causa da seca e do inverno e momentos de pastagem ruim – apesar do bezerro não pastar inicialmente.

Após o nascimento dos bezerros, o contador, seguindo os relatórios contábeis, faz o encerramento do exercício social e prepara o balanço patrimonial, informando assim aos usuários o acontecido. As empresas que não planejam o nascimento dos bezerros têm dificuldade em estabelecer um mês fixo de encerramento, pois o nascimento é ao longo do ano. (MARION, 2014)

Variação patrimonial líquida

Segundo Crepaldi (2012, p. 238): “variação patrimonial significa a mudança dos valores do patrimônio da empresa pela alteração de um ou mais itens patrimoniais”.

Tal variação sucede de uma mudança no valor patrimonial do item, conseqüente de uma variação econômica do valor do bem, contudo não financeira. Ou seja, há uma diferença entre o valor que ele foi contabilizado e o valor do mercado. (CREPALDI, 2012)

Para Crepaldi, (2012) há dois pontos que tem maior influência para essa variação. Primeiro, o gado com o passar do tempo ganha peso e envergadura, tendo assim aumento constante do Ativo no valor econômico real. Segundo, na pecuária, pela rotatividade lenta do estoque, acaba ocasionando os efeitos da inflação com a perda do poder aquisitivo monetário que está registrado. Dessa forma, há necessidade de declarar essa modificação.

De acordo Crepaldi (2012 p. 239): “A variação patrimonial pode ser positiva, por um ganho econômico, como, por exemplo, o nascimento de um bezerro, ou negativa, com a morte de um bezerro por doença”.

Superveniências Ativas e Insubsistências Ativas

São formas de variações patrimoniais. As Superveniências Ativas são as variações positivas, ou seja, são ganhos em relação ao Ativo da empresa rural. Como exemplo para superveniência ativa tem o nascimento de bezerros e o crescimento natural do gado. (CREPALDI, 2012; MARION, 2014)

Para Crepaldi e Marion, (2012; 2014) as Insubsistências Ativas são as variações negativas, ou seja, reduções do Ativo da empresa decorrentes de perdas, fatos fortuitos, anormais e imprevistos. Como exemplo se tem a morte ou desaparecimento de animais do rebanho.

Sendo evidenciadas no resultado do exercício da seguinte forma:

4 RECEITA BRUTA
4.1 Receita do Gado Vendido
4.1.1 Venda do gado bovino
4.1.2 Variação patrimonial líquida
4.1.2.1 Superveniências Ativas
4.1.2.2 (-) Insubsistências Ativas

Fonte: Baseado em Marion (2014, p. 104)

Exemplo da Demonstração de resultado do exercício

Demonstração de Resultado do Exercício – 20X1	
Variação patrimonial líquida	
Superveniências Ativas _____	\$ 100.000,00
(-) Insubsistências Ativas _____	(\$ 20.000,00)
Resultado _____	\$ 80.000,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2015)

Método de custo e Método a valor de mercado

A contabilização do rebanho, para a apuração anual do Balanço Patrimonial de acordo com o Fisco, poderá ser inventariada pelo preço real do custo (método de custo) ou pelo preço corrente do mercado (método a valor de mercado). Quando não houver segurança no método a valor de mercado o método de custo poderá ser considerado contabilmente. (CREPALDI, 2012; MARION, 2014)

Método de custo

Segundo Crepaldi, (2012) também chamado de Custeio por Absorção, consiste na apropriação de todos os custos da formação do rebanho (sendo eles fixos ou variáveis) ao plantel e é destacado no “Estoque”.

A principal diferenciação a ser feita é entre o custo e a despesa. Tal separação é feita, pois a despesa é a lançada no resultado do exercício, enquanto os custos relativos aos produtos vendidos terão o mesmo lançamento. Os custos relativos ao rebanho que não tenham sido vendidos serão lançados no estoque. (CREPALDI, 2012)

Segundo Crepaldi (2012, p. 240):

“O custeio por absorção segue os seguintes passos: a. separação dos gastos do período em custos e despesas; b. classificação dos custos em diretos e indiretos; c. apropriação dos custos diretos aos produtos agropecuários; d. apropriação, através de rateio, dos custos indiretos de produção.”

Nesse método todos os custos são contabilizados no rebanho. Se forem custos diretos eles são lançados através de apropriação e os indiretos são lançados por forma de rateio. Exemplo: (MARION, 2014)

Segundo Marion, (2014) a Fazenda Santa Luzia, adquiriu, no início de X0, 50 matrizes por \$ 1100,00 cada uma e 10 touros por \$ 2200,00 cada um, a reprodução do gado é para desenvolver a “Atividade de corte”; as fêmeas produzidas serão incorporadas ao permanente no terceiro ano após um período de experimentação.

Depreciação: Gado reprodutor _____ 8 anos

Gado Matriz _____ 10 anos

Reprodutores = \$ 22.000,00 / 8 = \$ 2750,00

Matriz: \$ 55.000,00 / 10 = \$ 5.500,00

Balanço Patrimonial de X0	
Ativo	
Circulante	
Não circulante	
Imobilizado	
Reprodutores _____	\$ 22.000,00
Matrizes _____	\$ 55.000,00
	Total: \$ 77.000,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2015)

Durante o ano X1

- Nascimento de 40 bezerros: 20 machos e 20 fêmeas;

- Custo do rebanho em formação do período foi: \$18.000,00, incluindo manutenção do rebanho, depreciação dos reprodutores e matrizes, exaustão de pastagem, salários de pessoal etc. (Os reprodutores e as matrizes não receberão o custo).

Custo do rebanho em formação (CRF): \$ 18.000,00

Custo dos bezerros (CB): \$ 18.000,00 / 40 = \$ 450,00

Logo: 20 Bezerros x \$ 450,00 = \$ 9.000,00

20 Bezerras x \$ 450,00 = \$ 9.000,00

Bezerros _____ \$ 9.000,00

Bezerras _____ \$ 9.000,00

A CRF _____ \$18.000,00

CRF

A Despesa acumulada (reprodutor) _____ \$ 2.750,00

CRF

A Despesa acumulada (matriz) _____ \$ 5.500,00

Balanço Patrimonial de X1	
Ativo	
Circulante	
Ativos Biológicos	
Bezerros _____	\$ 9.000,00
Bezerras _____	\$9.000,00
Não circulante	
Imobilizado	
Reprodutores _____	\$ 22.000,00
(-) Depreciação acumulada _____	(\$2.750,00)
Matrizes _____	\$ 55.000,00
(-) Depreciação acumulada _____	(\$5.500,00)
	Total: \$86.750,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2015)

Durante o ano X2

- Nascimento de 40 bezerros: 20 machos e 20 fêmeas;
- Custo de rebanho em formação: \$ 60.000,00.

CRF = \$ 60.000,00

Cada animal (CA) = \$ 60.000,00 / 80 cabeças = \$750,00

Logo: 20 Bezerros x \$ 750,00 = \$ 15.000,00

20 Bezerras x \$ 750,00 = \$ 15.000,00

20 Novilhos x \$ 750,00 = \$ 15.000,00

20 Novilhas x \$ 750,00 = \$ 15.000,00

Novilhos

A Bezerros _____ \$ 9.000,00

Novilhas

A Bezerras _____ \$ 9.000,00

Bezerros _____ \$ 15.000,00

Bezerras _____ \$ 15.000,00

Novilhos _____ \$ 15.000,00

Novilhas _____ \$ 15.000,00

A CRF _____ \$ 60.000,00

CRF

A Despesa acumulada (reprodutor) _____ \$ 2.750,00

CRF

A Despesa acumulada (matriz) _____ \$ 5.500,00

Balanço Patrimonial de X2	
Ativo	
Circulante	
Ativos Biológicos	
Bezerros _____	\$ 15.000,00
Bezerras _____	\$ 15.000,00
Novilhos _____	\$ 24.000,00
Novilhas _____	\$ 24.000,00
Não circulante	
Imobilizado	
Reprodutores _____	\$ 22.000,00
(-) Depreciação acumulada _____	(\$5.500,00)
Matrizes _____	\$ 55.000,00
(-) Depreciação acumulada _____	(\$11.000,00)
Total: \$138.500,00	

Fonte: Elaborado pelo autor (2015)

Durante o ano X3

- Nascimento de 40 bezerros: 20 machos e 20 fêmeas;
- Custo de rebanho em formação: \$ 108.000,00;
- 10 fêmeas foram enviadas para a experimentação, se consideradas com habilidade para a reprodução serão remanejadas para o Ativo Não-Circulante – Imobilizado

CRF = \$ 108.000,00

Cada animal (CA) = \$ 108.000,00 / 120 cabeças = \$ 900,00

Logo: 20 Bezerros x \$ 900,00 = \$ 18.000,00

20 Bezerras x \$ 900,00 = \$ 18.000,00

20 Novilhos x \$ 900,00 = \$ 18.000,00

20 Novilhas x \$ 900,00 = \$ 18.000,00

20 Garrotes Machos x \$ 900,00 = \$ 18.000,00

20 Garrotes Fêmeas x \$ 900,00 = \$ 18.000,00

Novilhos

A Bezerros _____ \$ 15.000,00

Novilhas

A Bezerras _____ \$ 15.000,00

Garrote Macho

A Novilhos _____ \$ 24.000,00

Garrote Fêmea

A Novilhas _____ \$ 24.000,00

Garrote Fêmea

A Garrote Fêmea em Experimentação _____ \$ 21.000,00

Bezerros _____ \$ 18.000,00

Bezerras _____ \$ 18.000,00

Novilhos _____ \$ 18.000,00

Novilhas _____ \$ 18.000,00

Garrotes Machos _____ \$ 18.000,00
 Garrotes Fêmeas _____ \$ 18.000,00
 A CRF _____ \$ 108.000,00

CRF

A Despesa acumulada (reprodutor) _____ \$ 2.750,00

CRF

A Despesa acumulada (matriz) _____ \$ 5.500,00

Balanço Patrimonial de X3	
Ativo	
Circulante	
Ativos Biológicos	
Bezerros _____	\$ 18.000,00
Bezerras _____	\$ 18.000,00
Novilhos _____	\$ 33.000,00
Novilhos _____	\$ 33.000,00
Garrotes Machos _____	\$ 42.000,00
Garrotes Fêmeas _____	\$ 21.000,00
Garrotes Fêmeas em Experim. _____	\$ 21.000,00
Não circulante	
Imobilizado	
Reprodutores _____	\$ 22.000,00
(-) Depreciação acumulada _____	(\$ 8.250,00)
Matrizes _____	\$ 55.000,00
(-) Depreciação acumulada _____	(\$16.500,00)
	Total: \$238.250,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2015)

O cálculo do custo do bezerro foi feito a partir do custo médio do rebanho, apesar de ter outras formas de se obter tal cálculo, como por exemplo: custo médio dos reprodutores, custo específico e custo corrigido considerando os bezerros a nascer. As diferentes formas de contabilizar o custo do bezerro não foram apresentadas, pois não está dentro dos objetivos do trabalho.

Método a valor de mercado

É o reconhecimento da receita por valorização do estoque, e na pecuária, deve-se fazer isso antes da venda, pois existe uma avaliação de mercado (preço) que é objetiva em cada estágio da maturação do gado. (CREPALDI, 2012)

Reconhecendo-se que há um ganho econômico anual, em virtude do crescimento do rebanho, o método de mercado verifica o plantel de acordo com o preço corrente de mercado, sendo, normalmente, o preço de custo do gado. Segundo Crepaldi (2012, p. 243): “a denominação Ganho Econômico justifica-se uma vez que não houve entrada de valores monetários, mas somente valorização do plantel”.

De acordo com Crepaldi (2012, p. 243):

“Para esse método, o lucro é calculado anualmente, quando da venda do plantel ocorrendo o fluxo de caixa do Lucro Econômico, assim procede-se ao registro contábil da baixa na conta Estoque em contrapartida da conta Caixa e/ou Valores a Receber”.

A partir do valor de mercado a avaliação do Estoque será reconhecida através da receita por valorização do Estoque quando os mesmos encerram suas características especiais, como desenvolvimento do gado. Tornando-se possível o reconhecimento da receita antes de sua venda, por existir avaliação de preço. Exemplo, reutilizando todas as informações iniciais apresentadas no exemplo anterior: (MARION, 2014)

Durante o ano X1

- Nascimento de 40 bezerros com o valor de mercado de \$ 1.000,00 cada um;
- A Despesas/Custos do período foi de \$ 20.000,00.

Logo: 40 bezerros x \$ 1.000,00 = \$ 40.000,00

Bezerros (as)

A Variação patrimonial líquida _____ \$ 40.000,00

Despesas/Custos do período

A Contas a pagar _____ \$ 15.000,00

Demonstração de Resultado do Exercício – Ano X1	
Variação patrimonial líquida	
Superveniências Ativas _____	\$ 40.000,00
(-) Despesas/Custos do período _____	(\$ 20.000,00)
Resultado _____	\$ 20.000,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2015)

Durante o ano X2

- Nascimento de 40 bezerros com o valor de mercado de \$ 1.200,00 cada um;
- Os bezerros foram transferidos para a categoria Novilhos, sendo, então, reavaliados em \$ 10.000,00, ou seja, o novilho tem \$50.000,00 em valor de mercado;
- Morreram 5 bezerros nascidos em X2;
- A Despesas/Custos do período foi de \$ 40.000,00.

Logo: 40 bezerros x \$ 1.200,00 = \$ 48.000,00

5 bezerros x \$ 1.200,00 = \$ 6.000,00 (morte dos bezerros)

Novilhos (as)

A Bezerros (as) _____ \$ 40.000,00

Novilhos

A Variação patrimonial líquida _____ \$ 10.000,00

Bezerros (as)

A Variação patrimonial líquida _____ \$ 48.000,00

Variação patrimonial líquida

A Bezerros _____ \$ 6.000,00

Despesas/Custos do período

A Contas a pagar _____ \$ 30.000,00

Demonstração de Resultado do Exercício – Ano X2		
Variação patrimonial líquida		
Superveniências Ativas _____	\$ 58.000,00	
(-) Insubstituições Ativas _____	(\$ 6.000,00)	\$ 52.000,00
(-) Despesas/Custos do período _____		(\$ 40.000,00)
Resultado _____		\$ 12.000,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2015)

Durante o ano X3

- Nascimento de 40 bezerros com o valor de mercado de \$ 1.300,00 cada um;

- Os bezerros do ano X2 foram transferidos para a categoria Novilhos, sendo, então, reavaliados em \$ 13.000,00, ou seja, o novilho tem \$55.000,00 em valor de mercado;
- Os novilhos foram transferidos para a categoria Garrotes, sendo, então, reavaliados em \$ 15.000,00, ou seja, os novilhos têm \$65.000,00 em valor de mercado;
- A Despesas/Custos do período foi de \$ 60.000,00.

Logo: 40 bezerros x \$ 1.300,00 = \$ 52.000,00

Garrotes

A Novilhos (as) _____ \$ 50.000,00

Novilhos (as)

A Bezerros (as) _____ \$ 42.000,00

Garrotes

A Variação patrimonial líquida _____ \$ 15.000,00

Novilhos

A Variação patrimonial líquida _____ \$ 13.000,00

Bezerros (as)

A Variação patrimonial líquida _____ \$ 52.000,00

Despesas/Custos do período

A Contas a pagar _____ \$ 60.000,00

Demonstração de Resultado do Exercício – Ano X3	
Variação patrimonial líquida	
Superveniências Ativas _____	\$ 80.000,00
(-) Despesas/Custos do período _____	(\$ 60.000,00)
Resultado _____	\$ 20.000,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2015)

Tendo em vista da necessidade de uma pequena comparação entre o método de custo e o método de valor de mercado, foi elaborada uma tabela com os valores encontrados nos exemplos apresentados em cada método, apontando a diferença de valores entre eles.

Tabela 2: Comparação dos métodos de lançamentos contábeis

Valores finais do Ano X3	Método de Custo	Método de Valor de Mercado	Diferença entre os métodos
Bezerros (as)	\$ 36.000,00	\$ 52.000,00	\$ 16.000,00
Novilhos (as)	\$ 66.000,00	\$ 55.000,00	\$ 11.000,00
Garrotes	\$ 63.000,00	\$ 65.000,00	\$ 2.000,00
Garrotes em experimentação	\$21.000,00	Não houve separação das fêmeas	\$ 21.000,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2015)

Vale observar que há algumas variações entre os métodos apresentados, como por exemplo, no método de custo 10 garrotes fêmeas estão em experimentação para possível remanejamento futuro para o Imobilizado. E no método de valor de mercado, há apenas 35 novilhos, pois houve morte de 5 deles no ano X2.

Diferença entre o tradicional e a pecuária

Há diferença entre os lançamentos do ativo na contabilidade tradicional e na contabilidade pecuária, onde um não supri as necessidades do outro. Não podendo então, como por exemplo, colocar o valor dos bezerros dentro do Balanço Patrimonial tradicional. E para fundamentar tal afirmação foi elaborada a tabela a seguir:

Tabela 3: Comparação do ativo no Balanço Patrimonial

Balanço Patrimonial – Tradicional	Balanço Patrimonial – Método de Custo
Ativo	Ativo
Circulante	Circulante
Disponibilidades	Disponibilidades
Caixa_____ \$ 10.000,00	Caixa_____ \$ 20.000,00
Estoque	Estoque
Mercadorias_____ \$ 60.000,00	Ativos Biológicos
Produtos acabados_ \$30.000,00	Bezerros_____ \$ 30.000,00
Não circulante	Novilhos_____ \$ 50.000,00
Imobilizado	Não circulante
Terrenos_____ \$ 50.000,00	Imobilizado
Veículos_____ \$ 50.000,00	Reprodutores_____ \$ 40.000,00
	Matrizes _____ \$ 60.000,00
Total do Ativo_____ \$ 200.000,00	Total do Ativo_____ \$ 200.000,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2015)

Como apresentado acima, a forma de elaboração do Balanço Patrimonial é diferente entre o tradicional e a pecuária. Tendo em vista que não há diferença apenas no balanço, mas também na demonstração de resultado, foi então elaborada uma comparação entre a DRE tradicional e a DRE do gado.

Tabela 4: Comparação da Demonstração de Resultado

DRE – Tradicional	DRE – Método de Valor de Mercado
Receita bruta_____ \$ 50.000,00	Resultado de venda_____ \$ 45.000,00
Venda de mercadoria_ \$ 50.00,00	Venda de gado_____ -----
(-) Custo de vendas _____ (\$ 20.000,00)	Varição Patrim. Líquida___ \$ 45.000,00
CMV_____ \$ 20.000,00	Superveniência ativa_ \$ 60.000,00
(=) Lucro Bruto_____ \$ 30.000,00	Insubsistência Ativa__ (\$15.000,00)
(-) Despesas_____ (\$ 15.000,00)	(-) Despesa/custo do período_ (\$ 15.000,00)
(=) Lucro líquido_____ \$ 15.000,00	(=) Lucro Econômico_____ \$30.000,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2015)

E como observação, as comparações são feitas de forma simples. A não elaboração de um balanço e de uma DRE mais minucioso têm como justificativa não levar consigo os principais objetivos do trabalho.

Depreciação

Para Marion, (2014) os gados reprodutores (touros e vacas), animais de trabalho e outros animais que constam do Ativo Não Circulante – Imobilizado, por considerar que a vida útil é limitada com o passar do tempo há uma perda de capacidade de reprodução, os descontos de valores são nomeados de *Depreciação*.

No período de crescimento do gado reservado para a reprodução, não há contabilização de sua depreciação. Normalmente, a vida útil do rebanho reprodutor começa a ser contada quando estão já adultos, prontos para a reprodução. Nesse período, o animal, particularmente o touro, tende a alcançar um estágio de ápice da sua eficiência para, logo em seguida, iniciar o seu processo de declínio, até haver perda total de sua utilidade para reprodutora. (MARION, 2014)

Segundo Marion, (2014) não é fácil identificar quando se inicia esse processo de declínio, por isso, normalmente, a depreciação é contada a partir do instante em que o rebanho começa a ser utilizado para a reprodução. Combina-se com esse argumento o fato de que o gado envelhece a cada ano e há necessidade de distribuição dos custos.

Há certa dificuldade em estabelecer a vida útil do rebanho. De acordo com Marion (2014, p.61), podem-se considerar as variações em regiões vizinhas, que alternar de quatro a dez anos (após o início da atividade de reprodução). Os veterinários são os mais indicados para estabelecer um prazo de vida útil do gado reprodutor.

Segundo Marion (2012, p. 61),

“Outro aspecto importante na determinação da depreciação do gado de reprodução é que se deveria considerar o valor residual correspondente ao seu peso multiplicado pelo preço por arroba que se conseguiria no frigorífico, por ocasião de sua venda, após castrado e engordado para o abate, o que acontece sempre que não é mais utilizado como reprodutor”.

Em alguns casos, mesmo o touro não sendo útil para a monta, ele é útil para a coleta de sêmen (inseminação artificial), logo o touro não é descartado de imediato para o frigorífico. Esse período de captação do sêmen também é dado como vida útil do animal para se ter a taxa de depreciação. Exemplo: (MARION, 2014)

Para Marion, (2014) admitindo-se um touro avaliado em \$60.000,00 tenha uma vida útil estimada de oito anos para permanecer junto com as matrizes para a reprodução (monta) e mais dois anos para a coleta de sêmen (inseminação artificial), avaliando-se a vida útil do reprodutor em 10 anos, com uma taxa de depreciação em 10% ao ano. O touro atualmente pesa 700 kg e, se for vendido ao frigorífico, valeria \$1800,00. Presumindo que o seu peso continuará até o final de sua vida útil, o valor a ser depreciado é de \$58.200,00 (\$60.000, - \$1.800,). Logo:

Depreciação do 1º ano

Valor contábil	\$60.000,00
(-) Valor residual	(\$1.800,00)
Valor depreciável	\$58.200,00
Taxa de depreciação	<u>X10%</u>
Depreciação do 1º ano	\$ 5.820,00

Ativo Não Circulante

Imobilizado

Reprodutores	60.000,00
(-) Depreciação acumulada	<u>(5.820,00)</u>
Valor Líquido	54.120,00

CONCLUSÃO

Este artigo tem como ponto principal da pesquisa os métodos de lançamentos contábeis do gado bovino. Deram-se exemplos de cálculos no método de custo e no método de valor de mercado para a empresa citada neste artigo.

Desta forma, podemos ver a consideração de informa-se sobre os métodos de lançamentos para que seja escolhida a maneira que dê mais benefícios à empresa. Não esquecendo que o método de custo tem as suas vantagens e desvantagens assim como o método de valor de mercado.

De acordo com os valores apresentados na comparação entre os métodos de lançamentos, pode-se ver que o método de valor de mercado teve como vantagem uma boa valorização dos bezerros suprimindo o método de custo tendo uma diferença de \$16.000,00, mostrando assim a desvantagem do custeio por absorção.

Já o método de custo tem como vantagem uma maior valorização dos novilhos, pois os valores de custo foram maiores que o seu valor de mercado, deixando em desvantagem tal método, havendo uma diferença de \$11.000,00 entre os métodos.

Com tantas vantagens e desvantagens como se teria a melhor escolha de método a ser utilizado? Os métodos apresentados têm como objetivo principal a pretensão de uma economia adequada para equilibrar os gastos e ganhos da empresa, porém a escolha da forma de apuração contábil varia de acordo com a preferência de cada empresário.

Dentre as informações apresentadas no trabalho, houve a possibilidade de se responder a situação problema do presente artigo, mostrando que realmente há diferenças entre os métodos de mensuração tradicional e o pecuário, não podendo assim um fazer uso do outro.

REFERÊNCIAS

MARION, José C., SANTOS, Gilberto J. **Administração de Custos na Agropecuária**. 2ª ed. SP: Atlas, 1996.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Rural: Contabilidade Agrícola, Contabilidade da pecuária**. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Rural: Uma Abordagem Decisorial**. 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

Ribeiro, Osni Moura. **Contabilidade Básica**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

Ribeiro, Osni Moura. **Contabilidade Intermediária**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013

SANTOS, Izequias Estevam dos Santos. **Manual de Métodos e Técnicas de Pesquisa Científica**, 11ª Ed. Editora Impetus, Niterói, RJ, 2015.

SITE: Jornal Contábil - 100% Contabilidade. Disponível em: <<http://www.jornalcontabil.com.br/portal/?p=3050>>. Acesso em: 04/07/2015