

Método misto: Proposta para mensuração e avaliação de estoques na bovinocultura de corte.

Romeu Schvarz Sobrinho

Mestre em Ciências contábeis - UFRJ

Instituição: Universidade Estadual do Centro Oeste - UNICENTRO

Endereço: Rua: Presidente Zacarias, 875. Santa Cruz Guarapuava-Pr.

E-mail: romeu@unicentro.br

João Francisco Morozini

Mestre em Ciências contábeis – FURB

Instituição: Universidade Estadual do Centro Oeste - UNICENTRO

Endereço: Rua: Presidente Zacarias, 875. Santa Cruz Guarapuava-Pr.

E-mail: jmorozini@unicentro.br

Gilberto Grzeszeszyn

Mestre em Ciências contábeis - UFRJ

Instituição: Universidade Estadual do Centro Oeste - UNICENTRO

Endereço: Rua: Presidente Zacarias, 875. Santa Cruz Guarapuava-Pr.

E-mail: gilbertogr@unicentro.br

Resumo

Em face à necessidade de informações contábeis mais próximas possíveis da realidade econômica, e relacionadas à bovinocultura de corte, este trabalho questiona a aplicação do custeio por absorção, fundamentado em registros a custos históricos. Ocorre que na atividade pecuária em geral os estoques de animais ganham peso e envergadura promovidos pelo crescimento natural. Este acréscimo patrimonial não é reconhecido pelos registros a custo histórico dos gastos ocorridos em suas fases de crescimento, ou seja, no momento de ocorrência do acréscimo patrimonial. Diante desta problemática e da necessidade de dados que reflitam a realidade a campo, apresenta-se reflexão, legislação e procedimentos contábeis, para aplicação do método a valor de mercado. Como resultado destes questionamentos, depara-se com a seguinte indagação: Como contabilizar a diferença entre o valor dos estoques de animais registrados a custo histórico e o reconhecimento do valor atribuído pelo mercado, de maneira a incorporar os dois conceitos? Para responder este quesito utilizou-se metodologia de pesquisa, denominada estudo bibliográfico. Finalizando, apresenta-se sugestão para aplicação do

método misto, onde se podem observar as vantagens em termos de qualidade de dados em relatórios contábeis para tomada de decisões.

Palavras-chave: Mensuração e Avaliação de Estoques, Custo Histórico e a Valor de Mercado, Gestão de Custos.

1. Introdução

Com a evolução acelerada e expressiva dos negócios, torna-se relevante para qualquer entidade, seja ela industrial, comercial ou prestadora de serviços, o conhecimento aprofundado de quais informações serão decisivas em seu processo de desenvolvimento, ou de auto-sustentação. Nesse contexto, não se pode deixar de lado as informações para tomada de decisões sobre operações relacionadas com as diversas atividades rurais (agricultura, pecuária, extrativismo, reflorestamento, agroindústria etc), que contribuem de maneira qualitativa e quantitativa para o crescimento da economia brasileira.

Dentre as atividades rurais, Marion (2004, p.15), afirma que “a atividade pecuária brasileira, que ostenta atualmente o maior rebanho comercial do mundo, de 170 milhões de bovinos (dos quais 72,5% são de corte), colocou-nos como o segundo maior produtor mundial de carne bovina (7,6 milhões de toneladas)”, e se consolida como a maior potência global no comércio de carnes.

Diante desse volume significativo de produção, e conseqüente geração de informações para tomada de decisões, surge uma questão problemática na contabilização de custos de estoque de animais de entidades que exploram a atividade pecuária bovina de corte.

Com registro de gastos incorridos a custo histórico, para produção e manutenção destes estoques, nos deparamos com dados gerados que não refletem a realidade econômico-financeira a campo e, conseqüentemente, a avaliação atribuída pelo mercado. Estes registros não refletem a variação patrimonial real dos estoques provenientes do ganho de peso e envergadura que os animais adquirem com seu crescimento natural, que é próprio desta atividade. Porém, há possibilidade de se utilizar o método a valor de mercado. Este caracteriza-se pelo reconhecimento do valor

do estoque pelo preço atribuído pelo mercado, enquanto que as despesas incorridas para formação dos estoques de animais, opcionalmente, podem ser alocadas diretamente a resultado do período. A aplicação deste procedimento, conforme orientação de alguns autores (Marion, 2002; Crepaldi, 1998; Higuchi e Higuchi, 2002 e Anceles, 2002, p.535), provoca dificuldade para assimilação de usuários externos e internos, pois tem-se o paradigma, teoricamente, de aplicação do custeio por absorção a custo histórico. Neste método, os custos para formação de estoques devem ser ativados e somente levados a resultado no momento da transferência de propriedade dos bens, via custo de produtos vendidos, para confronto com as receitas, sendo, neste momento, tratado como despesas.

Na atividade agropecuária, é facultativa a avaliação dos estoques a valores de custos ou a valores de mercado, reconhece-se a valorização do estoque como receita econômica do período. Esse método, embora contabilmente seja o mais adequado, é normalmente rejeitado pelos agropecuaristas, já que provoca, ainda que em montantes de pequenas proporções, a antecipação do pagamento o Imposto de Renda. (ANCELES, 2002, p. 535).

Em face à necessidade de informações contábeis mais próximas possíveis da realidade econômica, e adequadas para gestão de negócios relacionados à bovinocultura de corte, questionam-se, neste trabalho, os registros contábeis a custo histórico dos gastos necessários para produção de estoque de animais e apresenta-se, para mensuração e avaliação de plantel destinado a venda, o método a valor de mercado. Portanto, o presente artigo tem como objetivo principal, refletir sobre estes dois métodos para mensuração e avaliação de bens produzidos em entidades rurais que exploram atividade pecuária de corte (bovinocultura).

Os métodos serão apresentados e representados por operações contábeis de fatos hipotéticos pertinentes a atividade em estudo.

Especificamente, o trabalho de pesquisa tem as seguintes finalidades:

- a) proporcionar uma reflexão sobre as implicações gerenciais na tomada de decisões, quando da utilização escritural dos métodos denominados de custo histórico e a valor de mercado;
- b) apresentar um método alternativo para contabilização dos custos de produção a custo histórico e, também, reconhecer o ganho econômico proporcionado pelo

crescimento natural do gado e conseqüente variação patrimonial gerada pela valoração do mercado.

Como resultado destes questionamentos, depara-se com a seguinte indagação: Como contabilizar a diferença verificada entre o valor dos estoques de animais contabilizados a custo histórico e o reconhecimento do valor atribuído pelo mercado, de maneira a incorporar os dois conceitos?

Quanto à metodologia de pesquisa, trata-se de um estudo bibliográfico, consubstanciado em obras e autores especialistas em teoria da contabilidade e contabilidade rural, exposto neste trabalho com exemplo simulado de registros contábeis.

Apontamentos resultantes de discussões realizadas em sala de aula, quando da ministrada a disciplina de Contabilidade em Agronegócios, em turmas de graduação e pós-graduação dos cursos de Contabilidade e Gestão de Agronegócios, e discussões em Grupo de Pesquisa Institucional, complementam a metodologia utilizada para desenvolvimento da pesquisa.

Para realização deste estudo, foram consideradas as seguintes delimitações:

- a) processo ligado às funções administrativas de empresas – dentre as etapas de planejamento e controle, que fazem parte de um processo de estudo mais amplo, delimitou-se à coleta e interpretação de dados que afetam o patrimônio de empresas pecuárias e a etapa de controle interno;
- b) no aspecto contábil-administrativo - delimitou-se no estudo e apresentação de teoria relacionada ao ciclo operacional do gado bovino de corte nas fases de cria e recria¹;
- c) quanto aos métodos para organização, controle e reconhecimento de gastos para incorporação/registro e manutenção de bens na conta de estoque/ativo circulante, selecionou-se os métodos a custo histórico e a valor de mercado;
- d) objeto de custeio - apresentação de dados e análises referente aos bezerros (as) nascidos na propriedade em determinado período, oriundos da criação

¹Ciclo operacional na pecuária bovina de corte (fases cria e recria) – interstício de tempo compreendido desde a gestação das matrizes, nascimento dos bezerros, transferência para categoria de 0 a 8 meses até a transferência dos valores de estoques acumulados e incorridos para bezerros de 9 a 18 meses. Para contagem deste interstício de tempo, deve-se considerar como ponto de partida a compra de insumos para manutenção do gado reprodutor (período de prenhez), nascimento, crescimento, vendas dos animais e recebimento dos valores correspondentes, quando esta for a prazo.

por monta natural, transferência para a categoria de novilhos (as) e a manutenção destes nesta categoria.

2 Revisão Bibliográfica

2.1 Planejamento e controle interno

O administrador rural caracteriza-se por possuir sólido conhecimento de técnicas de produção e dos princípios relativos à administração rural. A preocupação com métodos eficazes de controle e utilização dos recursos disponíveis contribui para maximização do resultado final em termos monetários. Conforme Tung (1990, p. 46) “para ser um bom administrador, o agropecuarista deve conhecer uma ampla faixa de assuntos. Ele precisa estar familiarizado com a ciência da produção e com métodos modernos de gerenciamento, bem como se manter a par dos últimos desenvolvimentos tecnológicos”.

Quanto ao desenvolvimento tecnológico e aplicação de técnicas modernas de produção, constata-se que o empreendedor rural brasileiro está atualizado, tendo em vista alcançar, a cada ano que se passa, maiores índices de produção em menores quantidades de área, além, é claro, da abertura de novas “fronteiras” agropecuárias. Porém, no aspecto de gestão, nota-se utilização de relatórios contábeis não adequados para tomada de decisões, justificados pela pequena produção científica na matéria e foco de aperfeiçoamento profissional na área de produção. A mentalidade da maioria dos gestores rurais é conseguir alta produção, sem se preocupar com a relação custo *versus* benefício.

Dessa forma, Nogueira (2004, p.24) expõe que:

O produtor deve se profissionalizar por completo, ou seja, deve adotar todas as técnicas e procedimentos modernos de modo que produza com eficiência, buscando escala e redução de custos. Com uma boa gestão de custos, os resultados técnicos esperados podem ter sua eficácia avaliada com base na expectativa de resultados econômicos dentro da propriedade. Vários métodos possibilitam essa avaliação. Dessa maneira, o produtor poderia prever os resultados de seus investimentos.

Antoniali (1998, *apud* Nogueira 2004, p.25), diz que “a importância de controlar mensalmente, os custos e o resultado (lucro ou prejuízo) da atividade é, justamente, ter subsídio para as tomadas de decisões”.

Para Tung (1990), a coleta e interpretação dos dados têm como objetivo “verificar as possíveis relações entre os agentes causadores e os problemas encontrados”. O processo para conhecimento e gerenciamento dos agentes causadores e problemas encontrados, é operacionalizado por meio da função administrativa denominada de Controle Interno, com a utilização de sistema e técnicas contábeis.

O Controle, conforme Tung (1990, p. 68), “é a base da administração empresarial, que é a razão do esforço envolvido no processo de tomada de decisões...Não só evita o impacto de mudanças desfavoráveis como transforma estas mudanças em fatores dos quais a empresa tira proveito para maximizar o retorno de seu investimento”.

Diante destas evidências, este estudo delimita-se a refletir sobre aspectos de coleta, organização e controle de dados e informações que afetam o patrimônio, e que, conseqüentemente, devem ser alvos de análise pelo tomador de decisões.

Para consubstanciar o estudo, com vistas a responder a questão anteriormente apresentada e atingir os objetivos propostos, apresenta-se no tópico 2.2 considerações formuladas por Hendricksen (1999), orientações previstas nas NBC-T (Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas) e Legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, IRPJ.

2.2 Fundamentação teórica e normas contábeis/fiscais

Hendricksen (1999, p.303), expõe que “a escolha de medidas de ativos deve ser orientada pelos objetivos de divulgação financeira decorrentes da estrutura da contabilidade, do desejo de ser capaz de interpretar demonstrações financeiras em termos econômicos ou de seu valor para os usuários”.

As NBC-T 10.14.6, NBC-T 10.14.7.3, NBC-T 10.14.7.6. e NBC-T 4, tratam dos aspectos contábeis gerais pertinentes as entidades que exploram a atividade da pecuária, tais como: fases, ciclo operacional, registros contábeis e avaliação patrimonial. Na NBC-T 10.14.7.3., encontra-se a seguinte redação:

Nas atividades de criação de animais, os componentes patrimoniais devem ser avaliados como seguem:

- a).....;
- b) os custos com os animais devem ser agregados ao valor original à medida que são incorridos, de acordo com as diversas fases de crescimento; e
- c) os estoques de animais devem ser avaliados segundo a sua idade e qualidade.

Para contabilização dos gastos para formação dos valores de estoques de animais na atividade da pecuária bovina de corte, a legislação do imposto de renda, art. 297, do decreto n°. 3.000/99, orienta para registro e inventário de estoques pelo preço de custo - denominado contabilmente de método a custo histórico -, ou pelo preço corrente de mercado – denominado, neste trabalho, de método a valor de mercado.

Para apuração dos resultados da empresa agropecuária, o rebanho existente na data do Balanço, registrado no Ativo Circulante, deve ser inventariado pelo custo real, admitindo-se o inventário pelo preço corrente de mercado. (CREPALDI,1998, p.200).

Crepaldi (1998, p.202), afirma que:

Qualquer alteração nos elementos constitutivos do patrimônio é considerada um fato contábil (ou fato administrativo). Significa a mudança de valor no patrimônio da empresa pela alteração de um ou mais itens patrimoniais. Nas empresas agropecuárias, as crias nascidas durante o exercício social e o gado que permanecer no período devem ser escriturados como superveniências e insubsistências ativas, da seguinte forma:

a. *Superveniências ativas* - a cria nascida deverá ser debitada à conta do Ativo a que se destina e creditada a Superveniências Ativas pelo preço real de custo ou pelo preço corrente no mercado, devendo ser computado no resultado do mês ou semestre para determinação do lucro real.

b. *Insubsistências ativas* – o gado que permanecer deverá ser creditado à conta do Ativo em que se achavam registradas e debitadas as Insubsistências Ativas pelo preço real de custo ou pelo preço corrente de mercado, podendo ser deduzido do resultado do mês ou semestre para determinação do lucro real.

Em conformidade aos conceitos e possibilidades operacionais apresentadas acima, apresenta-se, para fundamentação do estudo, revisão bibliográfica delimitada à apresentação de características dos métodos a custo histórico e a valor de mercado.

2.3 Método a custo histórico

Segundo o art. 297 do RIR/99, citado por Higuchi e Higuchi (2002, p.190), “o gado das empresas rurais, existentes na data de balanço, deverá ser inventariado ao preço corrente de mercado ou pelo preço real de custo quando a organização contábil da empresa tiver condições de evidenciá-los (MP nº 57/76).”

Segundo Marion (2002, p.125), “a técnica para utilização do custo histórico na pecuária consiste em apropriar ao rebanho os custos ocorridos e a eles pertinentes”. Entre os possíveis custos ocorridos e pertinentes aos objetos de custeio – bezerros (as) nascidos na propriedade - citam-se: gastos com insumos para manutenção do rebanho reprodutor (touros e matrizes); depreciação do gado reprodutor; gastos com manejo (salários e encargos dos peões etc) e demais gastos operacionais e necessários para colocar o ativo em condições de gerar receita para a entidade rural.

A metodologia apresentada pelo método de custo histórico, nas entidades rurais orienta para incorporação dos ativos ao patrimônio pelos valores originais de aquisição, tanto dos insumos para manutenção do gado reprodutor como dos gastos consumidos pelo próprio objeto de custeio após seu nascimento e crescimento natural, neste caso os bezerros e bezerras, até completar o ciclo de desenvolvimento dessa fase.

Marion (2002, p.125), destaca os seguintes aspectos do Custo Histórico para justificar o seu uso:

- a) *objetividade*: o Custo Histórico é uma medida impessoal, isto é, não depende de quem esteja avaliando os ativos;
- b) *verificabilidade*: como decorrência do aspecto anterior, qualquer valor do ativo, por meio de exame a qualquer tempo e por qualquer pessoa, poderá ser verificável, constatando-se o mesmo valor (o que facilita o trabalho dos auditores);
- c) *realização do lucro*: por meio desse princípio, reconhece-se somente lucro realizado por negociações (venda), ou seja, não reconhece o ganho econômico, como por exemplo, a manutenção de estoque (ganho ou estocagem).

2.4 Método a valor de mercado

Como alternativa para geração de informações consistentes para gerenciamento dos estoques de animais, apresenta-se o método denominado de avaliação de estoques a valor de mercado, o qual permite o reconhecimento do ganho econômico, valorado pelo mercado, concomitante com o crescimento do gado. “A não-consideração do incremento do item Estoque pelo crescimento natural do gado distanciaria o Ativo do seu verdadeiro potencial de benefícios para a empresa e ocasionaria um Patrimônio Líquido subavaliado; conseqüentemente, um Valor Patrimonial de Ação (PL/nº ações do capital social) desatualizado”. (MARION, 2002, p.167).

Marion, (2002, p.165), ao refletir sobre o reconhecimento da receita antes da transferência de propriedade, afirma que “para produtos de ciclo operacional relativamente longo (superior a um ano), cujo processo de produção depende de crescimento natural e há possibilidade de uma avaliação de mercado objetiva e estável, pode-se reconhecer a receita antes do ponto de venda. Plantações em crescimento e gado são exemplos concretos dessa situação”.

Os ganhos decorrentes da avaliação dos estoques do produto pelo valor de mercado, devem ser contabilizados como receita operacional, em cada exercício social. (NBC T 10.14.7.6 e NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial).

Reconhecendo-se um ganho econômico periodicamente (Resultado Anual) em virtude do crescimento natural do rebanho, o Método a Valor de Mercado avalia o plantel pelo preço corrente de mercado. Assim sendo, o plantel fica destacado no Estoque a preço de mercado com um resultado reconhecido anualmente pela confrontação da diferença a maior do valor de mercado atual com o valor do período anterior. A denominação Ganho Econômico justifica-se uma vez que não houve entrada de valores monetários, mas somente valorização do plantel.” (CREPALDI, 1998, p.205).

Este método consiste em identificar o valor de mercado do bem e atribuir ao estoque, no final de determinado período, estágio de crescimento ou mudança de categoria contábil. Citam-se, os seguintes exemplos de momentos oportunos para avaliação dos estoques de bovinos de corte, mediante registro qualitativo - transferência

de categoria - e quantitativo - atualização a valores de mercado (econômico-financeiros).

- a) o nascimento dos bezerras (as);
- b) a transferência para a conta (categoria) 0 a 8 meses; e
- c) a transferência para conta (categoria) 9 a 18 meses. No final desta fase os animais estarão com, aproximadamente, 20 meses de idade.

Ocorrem, ainda, outras implicações teóricas para operacionalização do método a valor de mercado. O princípio contábil da realização da receita e da confrontação da despesa orienta para registro de todas as despesas que contribuem para a formação da receita. Portanto, para geração de dados adequados para tomada de decisão e atendimento deste princípio contábil, deve-se, também, estimar e registrar as despesas com vendas ou comercialização/distribuição que ocorrerão quando da efetiva venda dos produtos.

Para reconhecimento contábil das despesas com vendas e baixa da conta quando ocorrer efetivamente, faz-se as seguintes recomendações:

- a) reconhecimento contábil - provisionar o valor estimado da despesa em *conta redutora do ativo circulante*, denominada de provisão para despesas com vendas;
- b) baixa da conta - baixar a conta redutora, debitando-a e creditando as contas correspondentes (Caixa; Bcos. Cta. Movimento ou Dupls. a Pagar)

Lançamentos contábeis no momento da provisão das despesas

*CR/Despesas com Vendas

a ** AC/Estoques/Provisão Despesas com Vendas

* A sigla CR corresponde a Conta de Resultado;

** A sigla AC corresponde a Ativo Circulante.

Lançamentos contábeis no momento da incorrência da despesa provisionada

AC/Estoque/Provisão Despesas com Vendas

a AC/Caixa/Bcos. Cta. Mov. ou Dupls. a Pagar

Ao aplicarmos os conceitos acima apresentados, pode-se surgir as seguintes situações, referente à provisão das despesas com vendas/distribuição.

- a) a primeira é quando as despesas provisionadas forem iguais as ocorridas efetivamente;

- b) a segunda é quando as despesas provisionadas forem maiores que as efetivadas; e
- c) a última surge quando as despesas provisionadas forem menores que as realmente ocorridas.

Para simplificação do processo, Marion (2002, pp.165 e 166), afirma que é possível “considerar para valor do estoque o valor líquido de realização, isto é, diminuído das despesas previstas para a venda e a entrega; esse procedimento é mais consentâneo com a legislação brasileira”.

a) *contabilização pelo valor líquido:*

AC/Estoque (valor líquido do estoque)

a CR/Superveniência Ativa (valor líquido)

3. Análise Crítica dos Métodos

3.1. Análise crítica sobre o método a custo histórico

Na operacionalização contábil, todos os gastos relacionados à produção devem ser alocados aos objetos de custeio, com base no valor de face dos documentos hábeis. Ressalta-se que, nas fases de cria e recria, nos deparamos com um ciclo operacional longo e que gira em torno de trinta meses, provocando as seguintes distorções nos dados e informações gerados:

- a) os valores registrados refletem defasagem no poder de compra da moeda;
- b) o valor econômico do plantel em estoque não é refletido na contabilidade em face ao crescimento natural do gado;
- c) apuração de resultado ocorre somente no momento da transferência da propriedade do bem (momento da venda);
- d) impossibilidade de identificar a viabilidade econômica de manter o plantel reprodutor (tousos e matrizes); manter em estoque os bezerros (as) de 0 a 8 meses e/ou novilhos(as) de 9 a 18 meses.

Hendricksen (1999, p.306), comenta que “uma das principais desvantagens da avaliação baseada no custo histórico é a de que o valor do ativo para a empresa pode variar com o passar do tempo; ao fim de longos períodos, pode não ter significado

algum como medida da quantidade de recursos disponíveis à empresa, do valor de seus serviços futuros ou de seu preço corrente de mercado”.

3.2. Análise crítica sobre o método a valor de mercado

Nota-se, na legislação fiscal e na teoria contábil, a faculdade de avaliação dos estoques a preço de mercado (valor de venda). Porém, no aspecto gerencial esse procedimento proporciona dados e informações mais próximos da realidade econômico-patrimonial da entidade.

Observam-se para análise crítica, para mensuração e avaliação de estoques de bezerras (as) na atividade bovina de corte, os seguintes motivos positivos para utilização do método a valor de mercado em detrimento ao custo histórico.

- a) proporciona geração de dados e informações mais próximas da realidade econômica e a campo;
- b) permite mensuração da viabilidade do esforço despendido na formação do produto;
- c) não prejudica os acionistas que se desligam da entidade antes da maturação dos estoques ou ponto ótimo de venda;
- d) evidencia, antecipadamente, se compensou a manutenção dos bezerras(as) ou novilhos(as) em estoque, ou seja, permite avaliação da lucratividade, findo cada fase de crescimento dos animais.

4. Operacionalização Contábil dos Métodos

Para operacionalização contábil dos métodos, faz-se uma simulação considerando os seguintes fatos (ocorrências, dados e informações) que afetam o patrimônio da entidade:

A) Período de Geração das Matrizes (Nascituros)

- a1) *Custos incorridos (econômico-financeiros)*: R\$ 20.000,00 para manutenção do plantel reprodutor durante, aproximadamente, 10 meses;

a2) *Nascimento*: 50 animais - bezerros(as)²;

B) Período de Manutenção do Estoque de Bezerros(as) de 0 a 8 meses

b1) *Transferência dos custos acumulados da conta AC/Estoques/Bezerros Nascituros (fase anterior)*. A custo histórico R\$ 20.000,00 e a valor de mercado R\$ 25.000,00;

b2) *Custos incorridos no período*: R\$ 30.000,00;

b3) *Valor de Mercado do plantel*: R\$ 70.000,00 (no final do oitavo mês).

C) Período de Manutenção do Estoque de Novilhos(as) de 9 a 18 meses

c1) *Transferência dos custos acumulados nas fases anteriores a custo histórico e a valor de mercado*;

c2) *Custos incorridos no período*: R\$ 51.000,00;

c3) *Valor de Mercado do plantel*: R\$ 90.000,00 (no final do décimo oitavo mês).

4.1. Operacionalização contábil pelo método a custo histórico

4.1.1. Lançamentos necessários para registro dos fatos a custo histórico.

A) Período Nascituro

a1) *reconhecimento dos custos incorridos no período*

AC/Estoque/Bezerros(as) Nascituros(as).....20.000,00

a AC/Caixa/Bcos.Cta. Movimento ou Dupls. a Pagar.....20.000,00

a2) *demonstrações contábeis no final do período*

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO		
Receita bruta com vendas.....	0,00	
(-) Impostos incidentes sobre vendas.....	(0,00)	
Receita líquida com vendas.....	0,00	
(-) Custo dos produtos vendidos.....	0,00	
LUCRO BRUTO.....		0,00

² No momento do nascimento dos bezerros e bezzeras não está sendo considerado o valor de mercado dos nascituros, pois não existe mercado levando em consideração que acompanham a vaca-no pé.

Figura 1 – DRE - período nascituro a custo histórico

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO CIRCULANTE	PASSIVO CIRCULANTE
Estoques
Bezerros Nascituros..... 20.000,00

Figura 2 – BP - período nascituro a custo histórico

B) Período de 0 a 8 meses

b1) *por ocasião da transferência dos custos acumulados no período nascituro (saldo da conta)*

AC/Estoque/Bezerros(as) 0 a 8 meses.....	20.000,00
a AC/Estoque/Bezerros (as) Nascituros.....	20.000,00

b2) *reconhecimento dos custos incorridos no período*

AC/Estoque/Bezerros (as) 0 a 8 meses.....	30.000,00
a AC/Caixa/Bcos.Cta.Mov. ou Dupls.a Pagar.....	30.000,00

b3) *demonstrações contábeis no final do período*

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO		
Receita bruta com vendas.....	0,00	
(-) Impostos incidentes sobre vendas.....	(0,00)	
Receita líquida com vendas.....	0,00	
(-) Custo dos produtos vendidos.....	0,00	
LUCRO BRUTO.....	0,00

Figura 3 – DRE - período 0 a 8 meses a custo histórico

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO CIRCULANTE	PASSIVO CIRCULANTE
Estoques
Novilhos de 0 a 8 meses..... 50.000,00

Figura 4 – BP - período 0 a 8 meses a custo histórico

C) Período de 9 a 18 meses

c1) *por ocasião da transferência dos custos acumulados no período 0 a 8 meses*

AC/Estoque/Novilhos (as) 9 a 18 meses.....	50.000,00
a AC/Estoque/Bezerros (as) 0 a 8meses.....	50.000,00

c2) *reconhecimento dos custos incorridos no período*

AC/Estoque/Novilhos (as) 9 a 18 meses.....	51.000,00
--	-----------

c3) demonstrações contábeis no final do período

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO		
Receita bruta com vendas.....	0,00	
(-) Impostos incidentes sobre vendas.....	(0,00)	
Receita líquida com vendas.....	0,00	
(-) Custos dos produtos vendidos.....	0,00	
LUCRO BRUTO.....		0,00

Figura 5 – DRE - período 9 a 18 meses a custo histórico

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO CIRCULANTE	PASSIVO CIRCULANTE
Estoques	
Novilhos de 9 a 18 meses..... 101.000,00	

Figura 6 - BP - período de 9 a 18 meses a custo histórico

4.2. Operacionalização contábil pelo método pleno a valor de mercado

Lançamentos necessários para registro dos fatos a valor de mercado.

A) Período Nascituro

Não se apresenta operacionalização de gastos a custo histórico e reconhecimento contábil do valor do estoque a preço de mercado no momento do nascimento dos animais tendo em vista que o valor de mercado dos bezerros e bezerras recém nascidos é relativo, pois estes animais normalmente acompanham a vaca-no pé em face à necessidade de aleitamento por um determinado período.

A avaliação por meio deste método ocorrerá a partir do final do oitavo mês.

B) Período de 0 a 8 meses

b1) registro contábil do plantel à valor de mercado no final do 8.º mes

AC/Estoque/Bezerros (as) 0 a 8 meses.....70.000,00

a CR/Variação Patrimonial Líquida/Superveniência Ativa.....70.000,00

b2) contabilização dos custos incorridos no período diretamente a resultado

CR/Custos de Produção Incorridos no Período (20.000 ref. Manutenção nasc. do plantel + 30.000 custo do período).....50.000,00

a AC/Caixa/Bcos.Cta. Movimento ou Dupls. a Pagar.....50.000,00

b3) demonstrações contábeis no final do período

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO		
Receita bruta com vendas.....	0,00	
(-) Impostos incidentes sobre vendas.....	(0,00)	
Receita líquida com vendas.....	0,00	
(-) Custo dos produtos vendidos.....	0,00	
LUCRO BRUTO.....		0,00
Superveniência ativa.....	70.000,00	
(-) Custo de produção incorrido no período.....	(50.000,00)	
Variação Patrimonial Líquida.....		20.000,00

Figura 7 – DRE - período 0 a 8 meses a valor de mercado

BALANÇO PATRIMONIAL		
ATIVO CIRCULANTE		PASSIVO CIRCULANTE
Estoques		
Bezerros de 0 a 8 meses.....	70.000,00	
		Patrimônio Líquido
		Superv. Ativa Bezerros 0 a 8 m.... 15.000,00
		Variação Patrimonial Líquida... 20.000,00

Figura 8 – BP - período de 0 a 8 meses a valor de mercado

C) Período de 9 a 18 meses

c1) transferência do saldo da conta de estoque 0 a 8 meses para 9 a 18 meses

AC/Estoque/Novilhos (as) 9 a 18 meses.....70.000,00
 a AC/Estoque/Bezerros (as) 0 a 8 meses.....70.000,00

c2) reconhecimento da diferença do valor de mercado atual com o valor já alocado anteriormente (R\$ 90.000,00 – R\$ 70.000,00)

AC/Estoque/Bezerros (as) 9 a 18 meses.....20.000,00
 a CR/Variação Patrimonial Líquida/Superveniência Ativa.....20.000,00

c3) reconhecimento dos custos incorridos no período

CR/Custos de Produção Incorridos no Período.....51.000,00
 a AC/Caixa/Bcos.Cta. Movimento ou Dupls. a Pagar.....51.000,00

d3) demonstrações contábeis no final do período

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO		
Receita bruta com vendas.....	0,00	
(-) Impostos incidentes sobre vendas.....	(0,00)	
Receita líquida com vendas.....	0,00	
(-) Custo dos produtos vendidos.....	0,00	
LUCRO BRUTO.....		0,00
Superveniência ativa.....	20.000,00	
(-) Custo de produção incorrido no período.....	(51.000,00)	
Variação Patrimonial Líquida.....		(31.000,00)

Figura 9 – DRE - período 9 a 18 meses a valor de mercado

BALANÇO PATRIMONIAL		
ATIVO CIRCULANTE		PASSIVO CIRCULANTE
Estoques		
Novilhos 9 a 18 meses.....	90.000,00	
		Patrimônio Líquido
		Superv. Ativa Bezerros 0 a 8 m.... 20.000,00
		Insubsistência Ativa 9 a 18 meses (31.000,00)
		Variação Patrimonial Líquida... (11.000,00)

Figura 10 – BP - período de 9 a 18 meses a valor de mercado

4.3. Comentários sobre os relatórios contábeis (BP e DRE) resultantes das contabilizações pelos métodos a valor de mercado e a custo histórico.

Para fins de gerenciamento da atividade, observa-se que os relatórios contábeis a valor de mercado, contribuem para a identificação da variação patrimonial em cada fase. A apresentação de resultado positivo ou negativo em cada fase permite ao gestor decidir, por exemplo, em explorar determinada fase ou não. Por sua vez, os relatórios a custo histórico não geram resultado por fase por não reconhecer os ganhos econômicos ocorridos antes do momento da venda (transferência da propriedade dos bens).

Com a finalidade de atender os diversos usuários (exemplos: fisco e gestor

interno), apresenta-se abaixo uma metodologia denominada de método misto.

4.4. Operacionalização contábil do método misto

Consiste na alocação dos custos aos objetos de custeio bezeros (as) em duas fases. Na primeira fase, recomenda-se registrar os custos incorridos para formação do estoque a valor de custo histórico, ou seja, de acordo com os gastos de produção e manutenção do estoque nas diversas fases, em conta do Ativo Circulante/Estoque.

A segunda fase consiste na identificação do valor objetivo de mercado do plantel em estoque e comparação com o valor já registrado a custo histórico. A diferença apurada entre os valores, deve ser incorporada ao estoque de animais objetos de custeio. Deve-se efetuar lançamento da contrapartida em conta de resultado/variação patrimonial líquida/ superveniência ativa, quando a variação for positiva. Em caso de variação negativa deve-se utilizar a nomenclatura denominada de insubsistência ativa.

Segundo Marion (2002, p.158) “o método misto é uma espécie de reavaliação. Significa dar novo valor ao bem, desvinculando-o do valor antigo, para considerar o valor corrente de mercado”.

4.4.1. Lançamentos necessários para registro dos gastos para formação dos estoques pelo método misto (*mix* de custo histórico e valor de mercado)

A) Período Nascituro

a1) *reconhecimento dos custos incorridos no período a custo histórico*

AC/Estoque/Bezerros (as) Nascituros(as).....20.000,00

a AC/Caixa/Bcos.Cta. Movimento ou Dupls. a Pagar.....20.000,00

Não há contabilização em face à valoração de animais recém-nascidos acompanharem a vaca-no pé.

a2) *demonstrações contábeis no final do período*

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO	
Receita bruta com vendas.....	0,00

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO		
(-) Impostos incidentes sobre vendas.....	(0,00)	
Receita líquida com vendas.....	0,00	
(-) Custo dos produtos vendidos.....	0,00	
LUCRO BRUTO.....		0,00

Figura 11 – DRE - período nascituro pelo método misto

BALANÇO PATRIMONIAL		
ATIVO CIRCULANTE		PASSIVO CIRCULANTE
Estoques		
Bezerros Nascituros.....	25.000,00	<i>Patrimônio Líquido</i>

Figura 12 – BP – período nascituro pelo método misto

B) Período de 0 a 8 meses

b1) *por ocasião da transferência dos custos acumulados no período nascituro (saldo da conta)*

AC/Estoque/Bezerros (as) 0 a 8 meses.....	20.000,00
a AC/Estoque/Bezerros (as) Nascituros.....	20.000,00

b2) *contabilização dos custos incorridos no período*

AC/Estoque/Bezerros (as) 0 a 8 meses.....	30.000,00
a AC/Caixa/Bcos.Cta. Movimento ou Dupls. a Pagar.....	30.000,00

b3) *reconhecimento da diferença do valor de mercado atual com o valor total já alocado a custo histórico (R\$ 70.000,00 – R\$ 55.000,00)*

AC/Estoque/Bezerros (as) 0 a 8 meses.....	20.000,00
a CR/Variação Patrimonial Líquida/Superveniência Ativa.....	20.000,00

b4) *demonstrações contábeis no final do período*

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO		
Receita bruta com vendas.....	0,00	
(-) Impostos incidentes sobre vendas.....	(0,00)	
Receita líquida com vendas.....	0,00	
(-) Custo dos produtos vendidos.....	0,00	
LUCRO BRUTO.....		0,00
Superveniência ativa.....	20.000,00	
Variação Patrimonial Líquida.....		20.000,00

Figura 13 – DRE - período 0 a 8 meses pelo método misto

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO CIRCULANTE	PASSIVO CIRCULANTE
Estoques
Bezerros de 0 a 8 meses..... 70.000,00	
	Patrimônio Líquido
	Superv. Ativa 0 a 8 meses..... 15.000,00
	Varição Patrimonial Líquida... 20.000,00

Figura 14 – BP – período 0 a 8 meses pelo método misto

C) Período de 9 a 18 meses

c1) por ocasião da transferência dos custos acumulados no período 0 a 8 meses

AC/Estoque/Bezerros (as) 9 a 18 meses.....	70.000,00
a AC/Estoque/Bezerros (as) 0 a 8 meses.....	70.000,00

c2) reconhecimento dos custos incorridos no período

AC/Estoque/Bezerros (as) 9 a 18 meses.....	51.000,00
a AC/Caixa/Bcos.Cta. Movimento ou Dupls. a Pagar.....	51.000,00

c3) reconhecimento da diferença do valor de mercado atual com o valor já alocado (R\$ 90.000,00 – R\$ 121.000,00)

CR/Varição Patrimonial Líquida/Insubsistência Ativa.....	31.000,00
a AC/Estoque/Bezerros (as) 9 a 18 meses.....	31.000,00

c4) demonstrações contábeis no final do período

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO	
Receita bruta com vendas.....	0,00
(-) Impostos incidentes sobre vendas.....	(0,00)
Receita líquida com vendas.....	0,00
(-) Custo dos produtos vendidos.....	0,00
LUCRO BRUTO.....	0,00
Insubsistência Ativa.....	(31.000,00)
Varição Patrimonial Líquida.....	(31.000,00)

Figura 15 – DRE - período 9 a 18 meses pelo método misto

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO CIRCULANTE	PASSIVO CIRCULANTE
Estoques
Novilhos 9 a 18 meses..... 90.000,00	
	Patrimônio Líquido
	Superv. Ativa 0 a 8 meses..... 20.000,00
	Insubsistência Ativa..... (31.000,00)
	Varição Patrimonial Líquida... (11.000,00)

Figura 16– BP – período 9 a 18 meses pelo método misto

5. Considerações Finais

Para gestão adequada dos negócios rurais, especificamente para mensuração dos estoques para fins de apuração da lucratividade da exploração da atividade de cria e recria, em cada fase ou categoria dos animais, e rentabilidade do negócio como um todo, é de suma importância o reconhecimento contábil do ganho econômico ocorrido pelo natural ganho de peso e envergadura dos animais. O não reconhecimento da superveniência ou insubsistência ativa destes bens patrimoniais, pelo método de registro a custo histórico, provoca intempestividade na geração de informações para tomada de decisões. Pois, com a aplicação deste método, tem-se a informação da lucratividade somente no momento da transferência de propriedade dos animais. Por sua vez, o reconhecimento de ganho econômico a valor de mercado, não incorpora a orientação do custeio por absorção de que os custos incorridos para formação de estoques, devem transitar em contas do grupo Ativo/Estoques, para, no momento da venda serem transferidos para o resultado do período para confronto com as receitas. Estes fatos dificultam o entendimento e aplicação deste método. Por estes motivos apresentou-se nesta pesquisa a sistemática denominada de Método Misto.

Constatou-se que o Método Misto incorpora aspectos positivos dos dois métodos. Inicialmente, contabiliza-se os gastos incorridos para produção dos estoques

(custos) em contas do ativo circulante estoque e, findo a fase/categoria dos animais, faz-se avaliação a valor de mercado. Aloca-se a diferença econômica entre os dois procedimentos, a débito na conta respectiva do estoque e o crédito em superveniência ativa, reconhecendo-se, dessa maneira, o ganho econômico do período. Ressalta-se que em caso de se identificar valorização a valor de mercado, no final de determinada fase, menor que o valor registrado no estoque deve-se reconhecer a insubsistência ativa.

Portanto, o Método Misto incorpora as características positivas do Método a Valor de Mercado e a Custo Histórico, mantendo o paradigma do Custeio por Absorção, quanto ao trânsito dos custos pela conta estoques, inerente nos procedimentos técnicos tradicionais.

No reconhecimento científico do estudo, ressalta-se a limitação do modelo, tendo em vista que as simulações de registros dos métodos, operacionalizados por meio das técnicas contábeis inseridas na função administrativa denominada de controle, foram baseadas em dados fictícios que afetam o patrimônio de entidades que exploram a bovinocultura de corte, e que a adoção de procedimentos técnicos pelo Método Misto, podem possibilitar ganhos de qualidade nas informações da contabilidade, gerando relatórios úteis à tomada de decisões.

6. Referências

ANCELES, P. E. *Manual de Tributos da Atividade Rural*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade*. Brasília: CFC, 2003.

CREPALDI, S. A. *Contabilidade Rural*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

HENDRICKSEN, E. S.; BREDA, M. F. V. *Teoria da Contabilidade*. Trad. da 5. ed. Americana. São Paulo: Atlas, 1999.

HIGUCHI, H.; HIGUCHI, C. H. *Imposto de Renda das Empresas*. Interpretação e prática. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARION, J. C. *Contabilidade Rural*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARION, J. C. *Contabilidade Rural*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARION, J.C. *Contabilidade da Pecuária*, 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

NOGUEIRA, M. P. *Gestão de custos e avaliação de resultados*. Agricultura e Pecuária. São Paulo. Bebedouro: Scot Consultoria, 2004.

RIR/99. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999*. <www.presidencia.gov.br/civil_03/decreto/D3000.htm>. Acessado em 19 de dez. de 2004.

TUNG, NGUYEN H. *Planejamento e Controle Financeiro das Empresas Agropecuárias*. São Paulo: Edições Universidade-Empresa, 1990.