
EVIDENCIAÇÃO E ANÁLISE

GERENCIAL DE CUSTOS

NO RECONHECIMENTO

DA RECEITA DURANTE

A MATURAÇÃO DOS ESTOQUES

ERCILIO ZANOLLA

Resumo: o objetivo deste trabalho é analisar os custos operacionais de uma empresa e evidenciar a avaliação de ativos durante a sua maturação ou formação, processo importante verificado principalmente na atividade agropecuária. Pretende-se, desta forma, fornecer a empresários e tomadores de decisões informações úteis e segregadas que os auxiliem na mensuração da eficiência e eficácia operacional.

Palavras-chave: gerenciamento da pecuária, contabilidade empresarial, estoques na pecuária, maturação de estoque

Com a estabilização do mercado, a partir de 1994, e devido à competitividade imposta pela abertura da economia, as empresas viram-se obrigadas a se reestruturarem operacionalmente. Diante disso, o lucro “fácil” (financeiro), perseguido por muitos empresários quando das altas taxas inflacionárias, deixou de existir e a estrutura gerencial e operacional das empresas não mais garantia segurança de estabilidade e rentabilidade, devido, principalmente, à falta de políticas operacionais, empreendedoras e de competitividade. Com isso, o controle de custos e a apuração de resultados condizentes com a realidade da empre-

sa tornaram-se essenciais para a continuidade e crescimento do negócio.

A necessidade de informações e controle da riqueza está relacionada com o aperfeiçoamento e evolução da contabilidade. Segundo Iudícibus (2000, p.31), “o grau de desenvolvimento das teorias contábeis e de suas práticas está diretamente associado, na maioria das vezes, ao grau de desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades, cidades ou nações”.

IMPORTÂNCIA E OBJETIVOS DA CONTABILIDADE

Para se tomar decisões, necessário se faz ter demonstrativos contábeis para obter informações. É função essencial da contabilidade fornecer essas informações que evidenciem a verdadeira situação da empresa e satisfaçam a expectativa de seus usuários.

Segundo Hendriksen (2000, p. 93) “uma dificuldade básica com aplicação de objetivos semânticos tem sido a incapacidade de defini-los com suficiente clareza para que haja acordo quanto a uma escolha apropriada dos itens a serem incluídos, ou de sua mensuração”. Portanto a análise dos diferentes usuários e a semelhança entre as necessidades destes devem ser consideradas.

O American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) estabelece que: “Os objetivos das demonstrações financeiras são prover primeiramente aqueles usuários que têm limitada autoridade, capacidade ou recursos para obter informações e que contam com as demonstrações financeiras como sua principal fonte de informação sobre as atividades econômicas da empresa” (AICPA *apud* SOUTO MAIOR, 1994, p. 44).

A contabilidade tem sido criticada pelo fato de não conseguir mensurar de forma ideal o patrimônio das empresas porque, nem sempre, os relatórios divulgados são entendidos pelos usuários. É preciso, portanto, ter uma idéia do perfil do usuário para que se tenha uma noção de qual tipo de informação deve ser-lhe fornecida. A divulgação de informações complexas ou com linguagem não acessível a determinados segmentos de usuários não surtirá o resultado esperado uma vez que para atender o objetivo da contabilidade a informação deve ser útil, compreensível e eficaz.

Em todas as áreas do conhecimento, com o avanço tecnológico operacional e de comunicação, há necessidade, cada vez mais

premente de se ter informações em tempo real e, com isso, sustentabilidade para as decisões a serem tomadas. Na contabilidade, a capacidade de produzir e divulgar informações que representem fielmente a situação econômico-financeira da empresa é denominada “evidenciação”.

O Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (1992, p. 62) conceitua evidenciação “como o meio pelo qual a administração de cada entidade atende aos seus usuários externos com as informações necessárias para a tomada de decisões.” Portanto, o conceito de evidenciação está diretamente relacionado aos objetivos da contabilidade. Quando se conceitua a evidenciação “como meio...”, pode-se entender “meio” como métodos utilizados para demonstrar as informações: demonstrações contábeis, relatório da administração, parecer de auditoria, notas explicativas e outras e, também, a maneira pela qual essas informações chegam ao conhecimento dos seus usuários: relatórios, reuniões de diretoria, publicações na imprensa escrita, anúncios, internet e outros. Quando se fala em “usuários” (plural), portanto, diversos, muitos podem ter peculiaridades e anseios próprios: dessa forma, está-se segregando-os em segmentos. Se as informações são necessárias aos seus usuários, são úteis ou têm utilidade. Larousse (1992, p.1134) define utilidade como a “propriedade ou aptidão de uma coisa para satisfazer as necessidades econômicas do homem”. Dessa forma, temos de atribuir características qualitativas às informações para que sejam úteis à tomada de decisão. A relevância e confiabilidade dão suporte à utilidade das informações e, portanto à tomada de decisão.

A mensuração dos ativos e sua correta evidenciação contribuem para que a contabilidade atinja seus objetivos. No caso específico dos estoques, conforme os princípios contábeis, são mensurados pelo valor pago para adquiri-los ou fabricá-los, mais todos os gastos para colocá-los em condições de gerar benefícios futuros para a empresa. Em alguns casos, os estoques podem ser avaliados pelo valor de mercado, reconhecendo-se a receita durante seu crescimento ou maturação, como é o caso da atividade agropecuária, que requer modelos de evidenciação específicos. Essas empresas empregam as mesmas normas aplicadas por outras empresas comerciais ou industriais. Dessa forma a avaliação e a evidenciação que não sejam direcionadas à finalidade de análise do ambiente e das circuns-

tâncias específicas que a atividade e os usuários requerem, levam a distorções nas informações e, conseqüentemente, na avaliação do resultado e da tomada de decisão.

CONSIDERAÇÕES SOBRE A RECEITA

Iudícibus (2000, p. 155) conceitua receita como sendo a

expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, [...] e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo [...] e do patrimônio líquido provocado pelo esforço em produzir receitas.

Portanto podemos inferir que a receita está ligada à produção de bens e serviços num determinado período, e que a entidade reconhece essa receita, com base no valor de mercado, confrontando-a com as despesas necessárias para auferi-la.

Assim, a receita deve ser mensurada pelo valor de troca do produto ou pela prestação do serviço, valor que expressa o equivalente à caixa, ou valor presente, se a transação for efetuada para recebimento posterior.

A ocorrência da receita e o momento mais apropriado para seu reconhecimento geram controvérsias e, segundo Hendriksen (1999, p. 4), constituem problemas fascinantes na teoria da contabilidade.

O Financial Accounting Standards Board (FASB) (*apud* HENDRIKSEN, 1999, p. 227) determina que uma receita não deve ser reconhecida até que seja obtida e realizada ou realizável. O uso da palavra reconhecimento é uma referência ao registro de um evento contábil. O termo *realização* é empregado no processo de conversão de recursos e direitos não monetários em monetários. Portanto, uma das condições de reconhecimento da receita é que a mercadoria tenha sido vendida à vista ou a prazo.

À medida que a matéria-prima é processada mediante o emprego de mão-de-obra e equipamentos, o estoque da entidade gradativamente está sendo valorado. Numa visão econômica, a obtenção de resultado é um processo contínuo.

Os princípios contábeis determinam que a receita deve ser reconhecida quando os seguintes critérios são atendidos:

- Acréscimo de valor a seu produto;
- A receita deve ser mensurável;
- Mensuração verificável e isenta de distorções;
- Possibilidade de estimar as despesas correspondentes com razoável precisão (HENDRIKSEN, 1999, p. 229).

Na teoria contábil, o princípio da realização da receita adota como ponto normal de reconhecimento e, portanto, o seu registro, o momento em que produtos ou serviços são transferidos ao cliente. Muitas vezes, esse ponto coincide com o momento da venda. O reconhecimento da receita deve obedecer a três características:

- o ponto de transferência é aquele em que a maior parte do esforço em obter a receita foi realizado;
- o momento da transferência é ideal para estabelecer um valor objetivo de mercado para a transação; e
- normalmente, no ponto de transferência se conhece o montante do custo de produção ou serviço vendido.

O objeto de estudo deste trabalho é o reconhecimento da receita durante o processo de maturação do estoque, permitido em casos especiais.

Na visão de Iudícibus (2000, p.61):

produtos que encerram características especiais, como bens sujeitos a processo de crescimento natural ou metais preciosos, é possível reconhecer a receita, mesmo antes da venda, porque existe uma avaliação de mercado [...] que é objetiva em estágios distintos da maturação dos produtos (gado, vinho, reservas florestais, estufas de plantas) ou no caso de metais preciosos, mais fáceis de se caracterizarem, pois o produto se encontra no final da fase de produção.

Dessa forma, a existência de fontes seguras de valor de mercado relativamente estáveis possibilitam o reconhecimento da receita por valoração dos estoques. No entanto podemos ter estoques com valor de mercado estável e que não se enquadram nos casos especiais citados por Iudícibus (2000, p. 61), e pelos princípios contábeis, devem ser avaliados pelo custo histórico.

Para reconhecer as receitas durante a maturação dos estoques devemos observar três características principais a serem destacadas e analisadas:

- o estoque aumenta quantitativamente em decorrência do seu crescimento natural, mantendo-se a mesma quantidade física;
- o estoque deve aumentar qualitativamente;
- o preço de mensuração do estoque deve ser fornecido pelo mercado de forma estável.

O preço fixado pelo mercado é característica indispensável, enquanto as peculiaridades quantitativas e qualitativas são independentes. Como exemplo de aumento qualitativo dos estoques podemos citar algumas bebidas, como vinhos e uísque, que por causa do envelhecimento tornam-se mais saborosas e degustáveis. A valorização desses estoques é em decorrência exclusiva do aumento da qualidade. Um outro exemplo em que os estoques podem ser valorizados, em decorrência apenas da variação do seu valor de mercado, são os metais preciosos e jóias (ouro etc.).

Quanto à característica de aumento quantitativo, na agropecuária temos o exemplo de bovinos, aves, etc... Porém a valorização desses estoques pode ser tanto em decorrência do seu crescimento natural, quanto qualitativa, como é o caso do gado geneticamente melhorado para reprodução.

Portanto peculiaridades qualitativas e quantitativas, além do preço fixado pelo mercado, são determinantes para se avaliar economicamente os estoques.

O objeto da contabilidade é fornecer informações úteis para seus usuários, sejam externos ou internos. O reconhecimento da receita durante a maturação dos estoques pode ser evidenciado de modo que suas informações sejam revestidas das características qualitativas importantes e necessárias para a tomada de decisões a respeito das políticas estratégicas e operacionais da empresa.

AVALIAÇÃO DOS ESTOQUES NA PECUÁRIA

Os estoques na atividade pecuária podem ser avaliados pelo custo histórico ou pelo valor de mercado (Regulamento do Imposto de Renda / 99; art. 297). Pelo custo histórico aloca-se aos estoques todos os gastos com a sua manutenção e trato, reconhecendo-se a receita somente quando da venda. Os custos devem ser

alocados por lote de estoque de características específicas da atividade. Dessa forma, quando da venda, tem-se informações importantes sobre a avaliação da eficiência operacional.

A avaliação dos estoques pelo valor de mercado reconhece a receita durante o crescimento ou em sua maturação. O registro contábil pela forma tradicional não considera os seus aspectos quantitativos e qualitativos, prejudicando o entendimento do objetivo da contabilidade que é suprir os usuários com informações úteis e suficientes para o bom desempenho de gestão e controle da empresa.

A agropecuária, em muitos países, responde por grande parte das receitas com exportações, bem como tem uma participação considerável na formação do Produto Interno Bruto (PIB), além de impulsionar atividades direta ou indiretamente envolvidas como transporte, comércio e indústrias do ramo. Por exemplo, no Brasil, a agropecuária representa 7,75% do PIB (2000)¹, superior à atividade do comércio (7,46 do PIB).

Diante disso, há uma proposta de norma internacional de contabilidade do International Accounting Standard Committee (IASC) específica para a agropecuária. A premissa básica da proposta do IASC é identificar e descrever as características da agropecuária e então procurar métodos que assegurem a sua evidenciação, por meio de modelos simples, mas apropriados a todos os ativos agrícolas. Quanto à avaliação dos estoques, a proposta é segregar os ativos correntes dos ativos biológicos. Mas é importante salientar que a avaliação dos ativos biológicos pelo valor de mercado é caracterizada por aspectos tanto qualitativos quanto quantitativos que, se não forem segregados, dificultam uma melhor análise gerencial e controle operacional do estoque avaliado.

PROPOSTA DE EVIDENCIAÇÃO DA AVALIAÇÃO DE ESTOQUES PELO RECONHECIMENTO DA RECEITA DURANTE A MATURAÇÃO

A seguir, será apresentada uma proposta de demonstração contábil que tem a finalidade de evidenciar os estoques reconhecidos a valor de mercado, considerando as características quantitativas e qualitativas que compõem o valor da avaliação. O objetivo principal do modelo é obter informações úteis no processo de controle da eficiência operacional da empresa.

Plano de Contas:

1 Ativo

1.1 Ativo Circulante

1.1.1 Disponível

1.1.2 Créditos

1.1.3 Estoques

1.1.3.1 Bovinos de cria – Lote I - xx

1.1.3.1.2 Avaliação Econômica

1.1.3.1.2.1 Resultado pela maturação²

1.1.3.1.2.2 Variação de preço no mercado (variação de preço *versus* peso atual)

1.1.3.1.2.3 Avaliação pelo Custo Histórico

1.1.3.1.2.3.1 Custos Variáveis

1.1.3.1.2.3.1.1 Ração

1.1.3.1.2.3.1.2 Suprimento alimentar

1.1.3.1.2.3.1.3 Vacinas e gastos sanitários

1.1.3.1.2.3.1.4 Outras despesas variáveis

1.1.3.1.2.3.2 Rateio dos Custos Fixos

1.1.3.2 Bovinos de cria – Lote II - xx

idem.

O resultado operacional da conta *resultado pela maturação* (código 1.1.3.1.2.1), do plano de contas acima, é referente ao resultado do ganho decorrente somente pela maturação do estoque, deduzido dos gastos incorridos no período pelo custo histórico.

A avaliação dos estoques é evidenciada no balanço patrimonial conforme o Quadro 1.

A proposta possibilita ter informações importantes para a tomada de decisão tais como:

- margem de contribuição;
- gastos com nutrição e taxa de conversão em ganho de peso;
- avaliação dos estoques pelos gastos operacionais;
- avaliação dos estoques pelo valor de mercado.

Destaca-se, dessa forma, o ganho econômico auferido pela variação de preço no mercado, que é determinado por variáveis externas à empresa, não controladas por medidas ou políticas gerenciais e operacionais. Evidencia-se também o resultado operacional mediante a segregação dos custos históricos do período, deduzidos do ganho auferido pelo crescimento ou maturação

do estoque, verificando a eficiência e eficácia pela utilização de procedimentos técnicos ou de manejo adequados, possibilitando análise e comparações com outras empresas (ou lotes de estoque) e com períodos anteriores.

Quadro 1: Balanço Patrimonial

Pecuária Modelo S/A Balanço Patrimonial em 31/12/x0 (em \$)	
ATIVO Circulante Caixa/ Bancos Estoques Bovinos de cria – Lote I – xx <ul style="list-style-type: none"> • Avaliação Econômica <ul style="list-style-type: none"> Resultado pela maturação Variação de preço no mercado • Avaliação pelo Custo Histórico <ul style="list-style-type: none"> Custos Variáveis Custos Fixos Bovinos de recria – Lote II – xx Idem ("") Ativo Permanente Terras Construções Reprodutores Matrizes	PASSIVO Circulante Salários a pagar Empréstimos bancários Contas a pagar Impostos a pagar Encargos sociais a pagar Exigível a Longo Prazo Patrimônio Líquido Capital social Lucro Acumulado Lucro Acumulado não distribuível
Total Ativo	Total Passivo + PL

Os gastos com suprimento alimentar, ração, concentrado, volumoso e outros são informações necessárias ao calcular a taxa de conversão alimentar, item importante para a gestão e acompanhamento técnico e gerencial da atividade, o que permite fazer análise e comparações com lotes anteriores, verificando-se, dessa forma, os pontos deficientes e, conseqüentemente, a adoção de políticas gerencias e de controle direcionadas.

Outro fator importante a ser destacado é a segregação dos custos variáveis, quais sejam, gastos com alimentação, manejo, sanitários, assistência técnica, etc. Assim, pode-se obter a margem de contribuição que é uma ferramenta importante na análise do processo de tomada de decisão.

A atividade agropecuária tem características específicas, as quais, mediante o crescimento natural ou da maturação, os ativos agregam valor. A contabilidade avalia esses ativos pelo valor de mercado, mas sem a preocupação de satisfazer seus usuários, que, devido às peculiaridades da atividade, têm necessidades e expectativas diferenciadas dos demais ramos de atividade, comércio e indústria. Tratar a contabilidade agropecuária com as normas empregadas na contabilidade comercial e industrial é subestimar um setor produtivo relevante na participação da economia nacional da maioria dos países.

APLICAÇÃO DA METODOLOGIA PROPOSTA NA PECUÁRIA

Considere a empresa “Pecuária Modelo S/A”, que explora a atividade de pecuária de cria, recria e engorda. Ao final do ano X_0 (2000), a quantidade física de bovinos, para reprodução e cria, e o balanço patrimonial da empresa, a valor de mercado, são os apresentados nas Tabelas 1 e 2.

Tabela 1: Estoque pelo Valor de Mercado

Categoria	Quantidade (unidades)	Valor unitário mercado (\$)	Valor total mercado (\$)
Reprodutores	5	858,00	4.290,00
Matrizes	100	468,00	46.800,00
Novilhos de cria (12 meses)	80	253,50	20.280,00

Tabela 2: Balanço Patrimonial em 31 de dezembro de X_0 (2000)

Empresa Pecuária Modelo S/A Balanço Patrimonial de 31/12/00 (em \$)	
Ativo	Valor (em \$)
Circulante	35.280,00
Caixa/ Bancos	15.000,00
Estoques	20.280,00
Bovinos de cria – Lote I – 00	20.280,00

Ativo	Valor (em \$)
Avaliação Econômica	20.280,00
Resultado pela maturação	0,00
Variação de preço no mercado	0,00
Avaliação pelo Custo Histórico	0,00
Custos Variáveis	0,00
Custos Fixos	0,00
Ativo Permanente	411.090,00
Terras	300.000,00
Construções	60.000,00
Reprodutores	4.290,00
Matrizes	46.800,00
Total Ativo	446.370,00
Passivo	Valor (em \$)
Circulante	18.920,00
Salários a pagar	1.600,00
Empréstimos bancários	15.000,00
Contas a pagar	800,00
Impostos a pagar	1.200,00
Encargos sociais a pagar	320,00
Patrimônio Líquido	427.450,00
Capital social	416.410,00
Lucro acumulado	11.040,00
Lucro acumulado não distribuível	0,00
Total Passivo + PL	446.370,00

Em 31/08/X₁(2001), os novilhos de cria mudaram de categoria, a partir do décimo terceiro mês são classificados como novilhos de recria. No final do mês de abril e início de maio de 2001, as matrizes procriaram com uma taxa de natalidade de 85%. O preço da arroba em maio de 2001 era de \$42,04 e não teve muitas alterações até 31/08/01, motivo pelo qual mantemos o mesmo preço (\$42,04). Durante o período de X₁(2001) a evolução do ganho de peso e variação de preço são demonstradas nas Tabelas 3 e 4.

Tabela 3: Variação de peso e preço em X_1 (2001)

Quantidade Categoria	Peso arrobas (15 Kg)				Variação de preço R\$			
	31/12/ 2000	maio 2001	31/08/ 2001	Varia- ção	31/12/ 2000	maio 2001	31/08/ 2001	Varia- ção
85 Bezerros – cria (4 meses)	-	2,00	4,00	4,00	39,00	42,04	42,04	0,00
80 Novilhos – recria (20 meses)	6,50	-	10,50	4,00	39,00	42,04	42,04	3,04

Tabela 4: Evidenciação da Avaliação pela Maturação do Estoque e pela Variação de Preço em 31 de Agosto de 2001

Variação na avaliação Categoria	Valor de mercado		Variação Total	
	31/12/00	31/08/01	Unitária	Total
Bezerros – cria (4 meses)	0,00	168,16	168,16	14.293,60
Novilhos – recria (20 meses)	253,50	441,42	187,92	15.033,60

Variação na avaliação Categoria	Variação pela maturação e pelo preço			
	Maturação	Total	Preço	Total
Bezerros – cria (4 meses)	168,16 ⁽¹⁾	14.293,60	0,00	0,00
Novilhos – recria (20 meses)	156,00	12.480,00	31,92 ⁽²⁾	2.553,60

Notas: ⁽¹⁾ O valor da avaliação pela maturação é dado pelo ganho de peso no período, multiplicado pelo preço de mercado no início do período.

⁽²⁾ O valor da avaliação pela variação de preço é dado pela variação de preço no período multiplicado pelo peso no final do período.

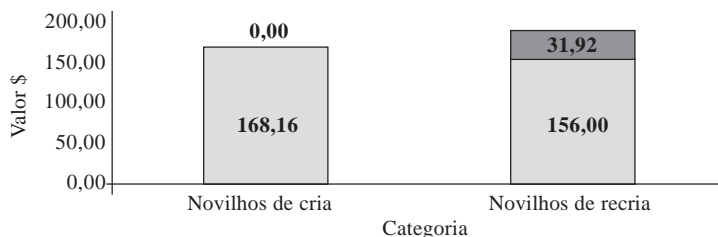


Figura 1: Evidenciação da Avaliação dos Estoques pelo Valor de Mercado

Legenda: □ Ganho de peso
 ■ Variação de preço

Os custos variáveis referentes aos reprodutores e as matrizes são apropriados ao lote de bezerros nascidos no final do mês de abril e início de maio do ano de $X_1(2001)$. Os custos fixos ocorridos no período, \$1.650,00, são alocados ao ativo operacional pelo número de cabeças do estoque de bovinos, uma vez que o ganho futuro esperado é o mesmo para o lote de bezerros 4 meses e o lote de novilhos 20 meses. Os custos fixos e variáveis, ocorridos durante o período de janeiro a agosto de X_1 , vão ser pagos no próximo período e são demonstrados na Tabela 5.

Tabela 5: Custos Operacionais

Classificação dos gastos	Novilhos		Reprodutores	Matrizes	Total
	4 meses	20 meses			
Alimentos e rações	3.000,00	5.600,00	800,00	2.500,00	11.900,00
Despesas sanitárias	500,00	600,00	20,00	400,00	1.520,00
Assistência técnica	800,00	500,00	0,00	0,00	1.300,00
Salários e encargos	1.000,00	2.800,00	400,00	1.000,00	5.200,00
Soma			(1)1.220,00	(2)3.900,00	19.920,00

Classificação dos gastos	Novilhos		Reprodutores	Matrizes	... Conclusão
	4 meses	20 meses			Total
Alocação: gastos reprod. e matrizes (1+2)	5.120,00	0,00			
Total dos custos variáveis	10.420,00	9.500,00	-	-	19.920,00
Rateio dos custos fixos	850,00	800,00	-	-	1.650,00
TOTAL DE CUSTOS	11.270,00	10.300,00	-	-	21.570,00

Tabela 6: Demonstrativo de Resultado Ajustado em 31 de Agosto de 2001

Empresa Pecuária Modelo S/A			
Demonstrativo de Resultado em 31/08/01 – por categoria			
	Novilhos		
	4 meses (85)	20 meses (80)	Soma
(1) Receitas de vendas	0,00	0,00	0,00
(2) Receita econômica	14.293,60	15.033,60	29.327,20
(a) Variação pela maturação	14.293,60	12.480,00	26.773,60
(b) Variação de preço no mercado	0,00	2.553,60	2.553,60
(3) Custos variáveis	(10.420,00)	(9.500,00)	(19.920,00)
Margem contribuição (2 – 3)	3.873,60	5.533,60	9.407,20
Margem contribuição unitária 45,57	69,17	114,74	
(4) Custos fixos	(850,00)	(800,00)	(1.650,00)
(5) Custos totais (3 + 4)	(11.270,00)	(10.300,00)	(21.570,00)
(c) Eficiência operacional (a - 5)	3.023,60	2.180,00	5.203,60
Lucro do exercício (b + c)	3.023,60	4.733,60	7.757,20
(-) Lucro não distribuível	3.023,60	4.733,60	7.757,20
(=) Lucro distribuível	0,00	0,00	0,00

Tabela 7: Balanço Patrimonial em 31 de Agosto de 2001

Empresa Pecuária Modelo S/A Balanço Patrimonial de 31/08/01 (em \$)	
Ativo	Valor (em \$)
Circulante	64.607,20
Caixa/ Bancos	15.000,00
Estoques (I + II)	49.607,20
Bovinos de cria – I – 01 (1+2)	14.293,60
(1)Avaliação Econômica (a + b + 2)	14.293,60
(a) Resultado pela maturação ⁵	3.023,60
(b)Variação de preço no mercado	0,00
(2)Avaliação pelo Custo Histórico (c+d)	11.270,00
(c) Custos Variáveis	10.420,00
(d) Custos Fixos	850,00
Bovinos de recria – II – 00	35.313,60
(1)Avaliação Econômica (a + b + 2)⁶	35.313,60
(a)Resultado pela maturação ⁷	2.180,00
(b)Variação de preço no mercado	2.553,60
(2)Avaliação pelo Custo Histórico (c+d)	10.300,00
(c) Custos Variáveis	9.500,00
(d) Custos Fixos	800,00
Ativo Permanente	411.090,00
Terras	300.000,00
Construções	60.000,00
Reprodutores	4.290,00
0Matrizes	46.800,00
Total Ativo	475.697,20
<hr/>	
Passivo	
Circulante	40.490,00
Salários a pagar	5.200,00
Empréstimos bancários	18.920,00
Contas a pagar	16.370,00
Impostos a pagar	0,00
Encargos sociais a pagar	0,00
Patrimônio Líquido	435.207,20
Capital social	416.410,00
Lucro Acumulado	11.040,00
Lucro Acumulado não distribuível	7.757,20
Total Passivo + PL	475.697,20

APLICAÇÃO DO CONCEITO DE CUSTO-PADRÃO NO MODELO PROPOSTO

Segundo Atkinson (2000), a análise do custo-padrão nos possibilita estabelecer uma relação que distingue a variância causada pelas variações quantitativas e aquelas causadas pelas variações de preço.

No modelo aqui proposto, o conceito de custo-padrão pode ser utilizado como uma importante ferramenta de auxílio no acompanhamento do desempenho operacional e técnico, comparando o ganho de peso com a variação de preço no período. Utilizando os dados da tabela 02 evidencia-se de forma mais detalhada as informações do lote de novilhos de recria (20 meses):

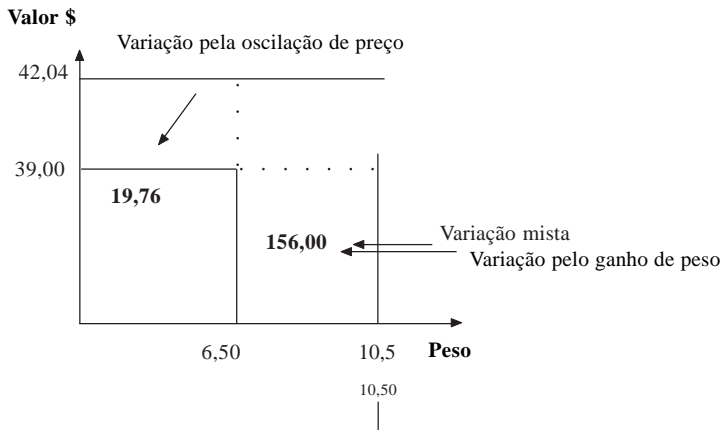


Figura 2: Utilização do Conceito de Custo-Padrão

Com o uso do modelo de custo-padrão, no gráfico acima, está evidenciado que da variação de preço de mercado no valor de \$31,92, demonstrada na tabela de número 03, \$19,76¹ é exclusivamente da oscilação de preço enquanto que \$12,16² (variação mista) depende tanto da variação de preço quanto da variação de peso no período. A variação pelo ganho de peso corresponde a \$156,00³.

As informações obtidas com a aplicação do modelo de custo-padrão são importantes para a análise do desempenho operacional com o intuito de implementar procedimentos operacionais eficientes e atingíveis.

ANÁLISE GERENCIAL DAS INFORMAÇÕES OBTIDAS PELO MODELO PROPOSTO

Pode-se tirar as seguintes conclusões acerca da análise para fins de tomada de decisão, controle e políticas gerenciais da empresa: a margem de contribuição dos bezerros (4 meses) é de R\$ 3.873,60 total e de R\$ 45,57 por cabeça, e a margem de contribuição dos novilhos (20 meses) é de R\$ 5.533,60 no total e de R\$ 69,17 por cabeça. Com essas informações é possível fazer comparações com outros lotes da mesma categoria bem como com outras empresas de atividade pecuária e, tomar decisões quanto a adoção de políticas corretivas direcionadas para solucionar pontos fracos dentro do processo operacional e técnico da atividade.

A empresa, no período em análise - janeiro à agosto de X₁(2001)-, apresentou um resultado econômico positivo. Para o lote de bezerros (4 meses) tem-se um lucro econômico de R\$ 3.023,60, totalmente referente a eficiência operacional e para os novilhos (20 meses), de R\$ 4.733,60, sendo que R\$2.180,00 é referente a eficiência operacional e R\$2.553,00 é referente a variação de preço no período. O acompanhamento do resultado econômico é importante na atividade pecuária porque há variações de preços constantes devido a diversos motivos, como políticas econômicas, boatos de focos de doenças, etc. Também é possível fazer comparações e análises com outros lotes e, ou outras empresas, bem como o controle dos gastos operacionais e, conseqüentemente, a eficiência operacional da empresa.

Um outro ponto importante a ser destacado no modelo proposto é a análise das causas da variação pela avaliação a valor de mercado. No setor da agropecuária, os estoques avaliados pelo valor de mercado podem sofrer alterações tanto em decorrência do crescimento ou maturação quanto da variação do preço de mercado. Evidenciar as causas da variação subsidia os gestores com informações úteis para tomada de decisão. No exemplo prático, no lote de bezerros (4 meses) a variação foi provocada pelo ganho de peso, uma vez que o preço se manteve constante. Fazer a análise somente do lucro econômico pode incorrer em distorções, principalmente quando houver grandes flutuações de preços. Pelo enfoque gerencial, a variação em decorrência do ganho de peso é de R\$ 12.480,00 e os custos totais verificados no período são, no

total, de R\$ 10.300,00. Portanto, o resultado operacional verificado somente em decorrência da eficiência e eficácia no processo de lida com o lote, tanto técnico quanto operacional, é de R\$ 2.180,00 (12.480,00 – 10.300,00). Assim, do lucro econômico total, 46% (2.180,00 / 4.733,60)⁴ são provenientes do desempenho eficaz dos gestores e funcionários da empresa, e 54% (2.533,60 / 4.733,60)⁵, em decorrência da variação do preço de mercado para mais. Sem essa segregação não é possível ter informações úteis e confiáveis para tomada de decisão. Em relação ao ganho econômico decorrente da variação de preço, utilizando-se o conceito de custo-padrão⁶, pode ser desmembrado em ganho exclusivamente provocado pela variação de preço, R\$1.580,80 (80 x 19,76), e o ganho provocado pela variação de preço e pela variação de ganho de peso no período, variação mista, que é de R\$972,80 (80 x 12,16).

Ainda dentro do modelo proposto, pode-se obter a taxa de conversão alimentar. A variação de peso no lote novilhos (20 meses) foi de 4 arrobas (60 Kg), conforme demonstrado na tabela nº 02. Os gastos com alimentação e rações também são obtidos na tabela de nº04. O gasto com alimentos e rações é de R\$ 5.600,00 para um ganho de peso de 240 arrobas (4 arrobas x 80 cabeças de novilhos). Portanto gasta-se R\$ 23,33 por arroba ou R\$ 1,55 por Kg de ganho de peso, enquanto que o preço de mercado é R\$42,04 por arroba ou de R\$2,80 por Kg, informações que servem de parâmetro para análise operacional da atividade.

CONCLUSÃO

Este trabalho teve como objetivo analisar a importância da contabilidade e sua evidenciação em ramos específicos de atividade e propor um modelo de análise gerencial para a atividade da pecuária, avaliando os estoques pelo valor de mercado e demonstrando as causas dessa variação.

A contabilidade tem como objetivo estabelecer um elo de ligação afinado com seus usuários, proporcionando subsídios suficientes e úteis para a tomada de decisões. Constatou-se que a segmentação dos níveis de usuários, segundo suas exigências e peculiaridades, é fundamental para a contabilidade atingir seus objetivos.

A agropecuária e, em particular a pecuária, objeto de nosso estudo, requerem análise específica por tratar-se de um ramo de

atividade no qual os ativos têm desenvolvimento e maturação naturais, agregando, dessa forma, valor comparado a uma empresa industrial, onde a matéria-prima recebe componentes no seu processo de fabricação, agregando valor a cada etapa. Na pecuária, os estoques podem ser avaliados pelo valor de mercado, visto que a maioria dos produtos tem cotação constante no mercado aberto. Dessa forma, verificar as causas que provocam essa variação é uma ferramenta importante de auxílio e análise do processo de crescimento dos estoques, seja em nível estratégico, operacional ou tático.

A agropecuária, em muitos países, assume papel de destaque no volume de receitas referentes a exportações, bem como pela sua participação no Produto Interno Bruto. Diante disso, é um ramo de atividade que desperta o interesse no fomento de financiamentos e subsídios governamentais como forma de estímulo ao seu desenvolvimento. As empresas rurais, geralmente, não dão a importância devida à contabilidade; porém há estudos de elaboração de normas específicas para a agricultura, dada a importância dessa atividade no contexto mercadológico nacional e internacional.

Espera-se que este trabalho contribua para a evolução da avaliação e da evidência contábil no setor da agropecuária.

Notas

- ¹ Cf. IBGE, Diretoria Pesquisas, Departamento de Contas Nacionais.
- ² O resultado pela maturação é obtido calculando-se o ganho de peso do período multiplicado pelo preço de mercado do início do período subtraído dos custos incorridos, custos variáveis e fixos (avaliação pelo custos histórico).
- ³ O valor da avaliação pela maturação é dado pelo ganho de peso no período, multiplicado pelo preço de mercado no início do período.
- ⁴ O valor da avaliação pela variação de preço é dado pela variação de preço no período multiplicado pelo peso no final do período.
- ⁵ Valor da eficiência operacional da Tabela 4.
- ⁶ Valor da avaliação econômico de 2000, \$20.280,00, mais a avaliação de 2001 no valor de \$15.033,60.
- ⁷ Valor da eficiência operacional da Tabela 4.
- ⁸ O valor é obtido pela diferença de preço no período (\$42,04 – \$39,00) multiplicado pelo peso inicial, 6,50 arrobas).
- ⁹ O valor é obtido pela diferença de preço (\$42,04 - \$39,00) multiplicado pelo ganho de peso no período (10,50 – 6,50 arrobas).
- ¹⁰ O valor de é obtido pela diferença de ganho de peso no período (10,50 – 6,50 arrobas) multiplicado pelo valor de mercado no início do período(\$39,00).

¹¹ Valor da eficiência operacional dividido pelo lucro econômico.

¹² Valor do ganho pela variação de preço dividido pelo lucro econômico.

¹³ Conforme demonstrado no gráfico número 02.

Referências

ATKINSON, A. A. BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG S. M. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO. *Contabilidade no contexto internacional*. São Paulo: Atlas, 1997.

IBGE, Diretoria Pesquisas, Departamento de Contas Nacionais.

IUDÍCIBUS, S. de. *Teoria da contabilidade*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2000.

LAROUSSE, L. *Dicionário da língua portuguesa*. [S.l.]: Nova Cultura, 1992.

SOUTO MAIOR, V. C. de. *A avaliação da atual evidenciação de informações obrigatórias, a partir da percepção dos analistas de investimentos*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 1994.

Abstract: the objective of this work is to analyze the operational costs of a company and to evidence the evaluation of asset during its maturation or formation, important process verified mainly in the farming activity. It is intended, of this form, to supply to the entrepreneurs and borrowers of decisions useful and segregated information, that assist them in the mensuração of the efficiency and operational effectiveness.

Key word: management of the cattle one, enterprise accounting, supplies in the cattle one, maturation of supply

Este trabalho foi apresentado no IX Congresso Brasileiro de Custos.

ERCILIO ZANOLLA

Mestre em Contabilidade pela Universidade Estadual do Rio de Janeiro. Professor na Universidade Federal de Goiás.