



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS - FACC

JOVANI RODRIGUES VILAVERDE

**ANÁLISE DA METODOLOGIA DE MENSURAÇÃO DE ATIVO
BIOLÓGICO DO GADO BOVINO DA RAÇA BRAFORD: UM ESTUDO DE
CASO NA REGIÃO DE ALEGRETE-RS.**

Rio de Janeiro - RJ

2018

JOVANI RODRIGUES VILAVERDE

**ANÁLISE DA METODOLOGIA DE MENSURAÇÃO DE ATIVO
BIOLÓGICO DO GADO BOVINO DA RAÇA BRAFORD: UM ESTUDO DE
CASO NA REGIÃO DE ALEGRETE-RS.**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis à Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro (FACC/UFRJ)

Orientadora: Prof.^a Márcia Maria Oliveira Revoredo

Rio de Janeiro – RJ

2018

Ao Senhor Jesus Cristo, pela oportunidade a mim proporcionada de poder concluir o Curso de Graduação de Ciências Contábeis e poder dar continuidade ao trabalho de meu falecido pai, o qual trabalhou durante muitos anos como contador na cidade de Alegrete – RS. Aos meus pais (in-memoriun) Silmar Garaialdi Vilaverde e Laiz Rodrigues Vilaverde, meus eternos heróis, pelos maravilhosos exemplos e incentivos. À minha amada esposa Ana Lúcia Vilaverde, aos meus amados filhos, sempre tão presentes em todos os momentos da minha vida.

AGRADECIMENTO

Agradeço às Professoras Maria Cecília Chaves, ex-coordenadora do Curso de Ciências Contábeis e Márcia Revoredo, minha Orientadora, e ao corpo docente do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, equipe determinada e muito profissional, que sustenta e mantém elevado o nome da nossa Universidade, garantindo um ensino de qualidade e de excelência.

Agradeço à minha irmã Liliane Vilaverde pelos incentivos e à minha colega Bianca Reis pelo seu exemplo de comprometimento, dedicação, perseverança e superação; aos demais colegas de curso; à minha amiga Fabiana Dal Mass, pela fé em Deus na constante cura de um câncer e ao Pecuarista José Luiz Amaral Nunes, proprietário do estabelecimento São Marcos, pelas orientações acerca do rebanho bovino da raça Braford.

RESUMO

O presente trabalho pretende demonstrar as alternativas de mensuração do ativo biológico, analisando as diferentes possibilidades de mensuração mediante a realização de um estudo de caso de um pequeno pecuarista de gado bovino da raça Braford na região de Alegrete – RS. Este estudo pretende também identificar se o aprimoramento do controle dos ativos biológicos para a utilização dessas alternativas de mensuração podem proporcionar subsídios ao pequeno produtor rural para a tomada de decisão permitindo que obtenham os melhores resultados.

Palavras-chave: Mensuração. Ativos Biológicos. Gado Bovino

ABSTRACT

The current research intends to demonstrate the alternatives of measurement of the biological asset, analyzing the different possibilities of measurement by means of the accomplishment of a case study of a small cattle breeder of Braford breed in the region of Alegrete – RS, Brazil. This study also intends to identify if the improvement of the control of the biological assets for the use of these alternatives of measurement can provide subsidies to the small rural producer for the decision making, allowing them to obtain the best results.

Keywords: Measurement. Biological Assets. Cattle

LISTA DE FOTOS:

Foto 1 - Gado Bovino da raça Braford.....	16
Foto 2 - Preparação da vacina.....	17
Foto 3 - Vacinação do Gado.....	17
Foto 4 - Medicação do Rebanho.....	18
Foto 5 - Campereada.....	18
Foto 6 - Pecuarista José Luiz Amaral Nunes.....	19
Foto 7 - Pesagem do Gado Bovino.....	24

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	9
1.1 Tema e Problema.....	10
1.2 Objetivos.....	10
1.3 Justificativa.....	11
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	11
2.1 Contabilidade Rural.....	11
2.2 Ativos Biológicos.....	12
2.2.1 Valor Justo e sua aplicação nos Ativos Biológicos.....	12
2.2.2 Custos Históricos.....	13
2.2.3 Prós e Contras dos Métodos de Mensuração.....	14
2.2.4 O controle de custos na pecuária.....	16
2.2.5 Sistema de Cria na Pecuária de Corte	19
3 METODOLOGIA.....	20
3.1 Tipo de Pesquisa.....	21
3.2 Características do Caso.....	21
3.3 Estudo Comparativos entre as fases.....	21
4 RESULTADOS.....	22
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	25
6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	26

1 INTRODUÇÃO

Um estudo realizado pela Embrapa Gestão Territorial (SP), revelou que nos últimos dez anos, a pecuária brasileira de corte e leiteira está se movimentando em direção à região Sul do País (IBGE, 2014). O rebanho bovino brasileiro chegou a 218,23 milhões de cabeças em 2016 representando um aumento de 1,4% em comparação com o ano anterior. Com isso, o Brasil manteve-se como segundo colocado no ranking mundial, atrás apenas da Índia (IBGE, 2017).

Conforme Aline bassaco, (2014) “o aumento da demanda mundial por carne bovina está ligado à renda e ao crescimento da população mundial, sendo um mercado em crescimento” e “o Brasil é um dos países com liderança no conhecimento técnico e científico na produção de carne, com sistemas de produção peculiares e diferentes modelos de manejo”. Observa ainda que “A bovinocultura de corte tem se destacado na economia nacional e vem assumindo posição de liderança no mercado mundial de carnes”, como o maior rebanho comercial do mundo; e um dos maiores produtores e exportadores de carne bovina .

Contudo observa-se que no Brasil a agropecuária é distribuída predominantemente em grandes propriedades, conforme **Gerd Sparovek (2017)** "Fica claro que a distribuição da posse da terra no Brasil é muito desigual ao longo de nosso território. Predominam as terras privadas e, nelas, as grandes propriedades".

Portanto os pequenos pecuaristas precisam se estruturarem o melhor possível para enfrentarem o mercado globalizado e a concorrência com os grandes produtores, sendo essencial que conheçam seus custos, mensurem adequadamente seus ativos, acompanhando a evolução, não somente das técnicas de criação, como também seus controles patrimoniais, em especial, a fim de poderem subsidiar adequadamente a tomada de decisão. Dentre essas evoluções está a avaliação.

Antes da avaliação do valor justo se tornar obrigatória no Brasil, as atividades rurais eram tratadas de forma semelhante às atividades industriais, implicando depreciação pela vida útil de uma máquina, por exemplo (MARION, 1996). Mas essa situação se modificou com a emissão das normas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC);

O CPC 29 apresenta a definição de ativo biológico como um animal e/ou uma planta viva que passa por um processo de transformação biológica que envolve crescimento, degeneração, produção e procriação daquele ativo (CPC 29, 2009 *apud* OLIVEIRA *et al.*, 2014). Quanto a forma de mensuração, deve ser mensurado ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência. Por outro lado, Niyama e Silva (2008, p. 131) reportam que “o custo histórico é a base de avaliação mais comum na preparação das demonstrações contábeis”.

1.1 Tema e Problema

Analisaremos aplicação da mensuração dos ativos biológicos mediante um estudo de caso que envolve um pequeno produtor rural, criador de bovinos de uma nova raça bimestiça, denominada Braford, resultante do cruzamento das raças Hereford e Zebú, que surgiu no ano de 1967, no interior do Rio Grande do Sul, a qual apresentou fertilidade, habilidade materna, precocidade, temperamento dócil e volume, com a qualidade da carne do gado Hereford.

Nesse estudo de caso, realizado após a entrada em vigor do CPC 29, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que tornou obrigatória a avaliação do valor justo para todos os Ativos Biológicos, a partir de 2010, busca-se responder a seguinte pergunta: “Os métodos de mensuração utilizados pelos pequenos pecuaristas gaúchos permitem a manutenção do controle de ativos biológicos e subsidiam os melhores resultados na atividade agropecuária?”

1.2 Objetivos

O objetivo geral deste trabalho é identificar se os métodos de mensuração utilizados pelo pequeno pecuarista gaúcho, objeto deste estudo de caso, permitem a manutenção do controle de ativos biológicos e subsidiam os melhores resultados na atividade agropecuária. O objetivo secundário é criar um referencial bibliográfico que sirva de base ao pequeno produtor rural, no sentido de auxiliá-lo na escolha da alternativa para mensuração dos seus ativos biológicos e que possa ser útil para a tomada de decisões. Este estudo analisará um caso em um estabelecimento rural, onde ocorre a criação de gado bovino da raça Braford, procurando observar os conceitos e as regras determinadas pelo Comitê de Pronunciamento Contábil - CPC 29.

1.3 Justificativa

Este trabalho se justifica tendo em vista que a demanda mundial por carne bovina está crescendo nos últimos anos e o Brasil vem assumindo posição de liderança no mercado internacional de carnes, sendo uma atividade econômica relevante. Esse mercado é formado predominantemente por grandes produtores, que em um cenário globalizado fazem uma forte concorrência aos pequenos produtores, que necessitam de aprimorar seus controles e estratégias de negócios para permitirem a obtenção de melhores resultados.

O CPC 29, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, tornou obrigatória a avaliação do valor justo para todos os Ativos Biológicos, a partir de 2010. Assim, torna-se necessário que esse ramo avalie a sua aplicabilidade e as vantagens das alternativas possíveis de mensuração de ativos biológicos, nos registros dos pequenos produtores rurais do Rio Grande do Sul. Essa questão torna-se ainda mais relevante tendo em vista a possibilidade desses procedimentos aprimorarem os controles de custos e subsidiarem a tomada de decisões.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade Rural

A contabilidade rural pode ser definida como a contabilidade geral aplicada às empresas rurais, auxiliando o proprietário dessa empresa do campo, estudando o patrimônio dessa atividade, buscando a conciliação de seus bens direitos e obrigações (MARION, 2014).

No meio rural as atividades agropecuárias desenvolvidas e os seus resultados dependem da ação do produtor rural e de sua capacidade de gerenciamento, através da análise dos custos, permitindo-se conhecer os resultados financeiros da empresa e tomar decisões corretas, encarando seu sistema de produção como uma empresa.

Mas, para isso, é preciso ter conhecimento acerca do tipo de empresa e de ambiente em que ela está inserida (LOPES; CARVALHO, 2002).

2.2 Ativos Biológicos

Ativo Biológico é um animal que passa por um processo de transformação biológica que envolve crescimento, degeneração, produção e procriação daquele ativo (CPC 29, 2009 apud OLIVEIRA et al., 2014). A mensuração dos ativos biológicos reconhece a necessidade de mensurar a transformação (evolução) biológica de animais vivos. No entanto, a entidade somente reconhecerá o ativo biológico quando esta considerar o ativo como resultado de eventos passados, quando for provável que benefícios econômicos futuros fluirão para a entidade e quando o valor justo ou o custo histórico do ativo puder ser mensurado confiavelmente. O controle adequado dos ativos biológicos pode contribuir para a geração de valor e o seu processo de transformação biológica envolve toda a sua maturação.

2.2.1 Valor Justo e sua Aplicação nos Ativos Biológicos

O conceito de valor justo, definido no item 8 do CPC 29, foi redefinido no CPC 46 como: “valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração”.

O ativo biológico deve ser mensurado ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência (CPC 29, 2009). A utilização do valor justo na contabilidade vem sendo alvo de discussões diversas, que vão desde o seu conceito até suas bases de mensuração, e tem permeando o cenário contábil e promovido pesquisas, análises e gerado opiniões, nem sempre convergentes.

O valor justo é uma mensuração baseada em mercado e não uma mensuração específica da entidade. Para alguns ativos e passivos, pode haver informações de mercado ou transações de mercado observáveis disponíveis e para outros pode não haver. Contudo, o objetivo da mensuração do valor justo em ambos os casos é o mesmo estimar o preço pelo qual uma transação não forçada para vender o ativo ou para transferir o passivo ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração sob as condições correntes de mercado, ou seja, um preço de saída na data de mensuração do ponto de vista de participante do mercado que detenha o ativo ou o passivo (CPC 46, 2012).

A mensuração do valor justo destina-se a um ativo ou passivo em particular. Portanto, ao mensurar o valor justo, a entidade deve levar em consideração as características do ativo ou passivo se os participantes do mercado, ao precificar o ativo ou o passivo na data de mensuração, levarem essas características em consideração (CPC 46, 2012).

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 29, o objetivo do cálculo do valor presente do fluxo de caixa líquido esperado é o de determinar o valor justo do ativo biológico no local e nas condições em que se encontra no momento do encerramento das demonstrações contábeis. A entidade deve considerar esse objetivo na determinação da taxa de desconto apropriada e na estimativa do fluxo de caixa líquido esperado. Na determinação do valor presente do fluxo de caixa líquido esperado, a entidade deve incluir a expectativa dos participantes do mercado sobre o fluxo de caixa líquido que o ativo pode gerar no mais relevante dos mercados (LEÃO, AMBROZINI, 2014).

2.2.2 Custos Históricos

Os custos históricos representam o quanto a entidade de fato pagou por um determinado ativo. São, portanto, mensurados, considerados pelo valor pago em sua data de aquisição. Alguns autores defendem sua utilização pelo fator de serem objetivos. Niyama e Silva (2008) reportam que “o custo histórico é a base de avaliação mais comum na preparação das demonstrações contábeis”.

Segundo Brito *et al.* (2014) no Brasil, antes da avaliação do valor justo se tornar obrigatório, as atividades rurais eram tratadas de forma semelhante às atividades industriais. Segundo Marion (1996), isso implicava na depreciação pela vida útil de uma máquina, por exemplo.

Especificamente na pecuária, autores como Marion (2002), utilizam a técnica de rateio, a qual “soma-se do custo do rebanho, (salários, alimentação do gado, exaustão de pastagens, depreciação dos reprodutores, cuidados veterinários) e divide-se o resultado pelo total de cabeças do rebanho em formação”.

Para o rateio dos custos indiretos comuns a mais de um produto na atividade de criação de gado, como é o caso da pecuária de cria, recria, engorda, e pecuária leiteira, a

contabilidade utiliza o método do custo histórico ou o valor justo (*fair value*) (Marion, 2002).

De acordo com os autores citados, a objetividade do método é utilizada, sendo considerada o custo do ativo biológico no período. Iudícibus (2010) também reforça sua utilização, ao afirmar que: É sua possível aderência, no momento da aquisição, para expressar os potenciais de serviços futuros, para a empresa, do ativo que está sendo adquirido.

Por outro lado, na avaliação dos ativos não monetários, é sua objetividade e verificabilidade o motivo de sua adoção.

Para esses autores, o método mais adequado é o método do ativo biológico, animal ou planta vivo, que mensura no tempo cada custo; nesse caso, o custo histórico.

2.2.3 Prós e Contras dos Métodos de Mensuração

A principal mudança trazida pelo CPC 29 é que os ativos biológicos e os produtos agrícolas passam a ser mensurados a valor justo, contrapondo-se à prática até então usual, de mensurá-los ao custo histórico. Cabe, contudo, ressaltar que caso não haja mercado ativo, é facultada à entidade o uso do custo histórico, informação esta que deve ser evidenciada em nota explicativa, incluindo as razões pelas quais não se pode realizar a avaliação ao valor justo.

Para que a entidade possa reconhecer os ativos biológicos ou produtos agrícolas, é necessário que estes sejam controlados pela entidade, resultantes de eventos passados e for provável que benefícios futuros associados ao ativo fluam para a entidade, e ainda seu valor justo possa ser mensurado de forma confiável (CPC 29).

Segundo o CPC 29, há uma premissa de que o valor justo dos ativos biológicos pode ser mensurado de forma confiável. Contudo, tal premissa pode ser rejeitada no caso de ativo biológico cujo valor deveria ser cotado pelo mercado. No entanto, se este não o tem disponível e se as alternativas para mensurá-los não são claramente, confiáveis, deve ser mensurado ao custo, menos qualquer depreciação e perda por irrecuperabilidade acumuladas.

Porém, quando o valor justo de tal ativo biológico se tornar mensurável de forma confiável, a entidade deve mensurá-lo ao seu valor justo menos as despesas de venda. Por outro lado, nas mensurações pelo custo histórico, todas as etapas necessitam ser anotadas, desde o nascimento do animal, despesas de manejo, até sua comercialização. Ocorre que

tal método requer, além do controle preciso desses fatos, não acompanhar, segundo alguns autores, a sazonalidade do mercado, tais como as mudanças ocasionais de preços, pois são computados ao custo do período de compra.

Dessa forma, com as adequações das normas contábeis aos padrões internacionais de contabilidade, surgiu uma nova possibilidade de mensuração desses ativos biológicos, a qual já existe em outros países; surge, então, o valor justo dos ativos biológicos e produtos agrícolas apresentados também como medida de avaliação. Essa medida considera o valor de mercado. Notadamente, no caso das culturas e criações que envolvem longo prazo e valores elevados para maturação e produção, a defasagem dos valores mantidos pelo método do custo histórico pode comprometer seriamente a qualidade da informação contábil. Dessa forma, o conceito de valor de mercado parece mais adequado, apesar dos questionamentos levantados em função da subjetividade que pode envolver sua aplicação.

Para Brito *et al.* (2014) a avaliação e a apuração do resultado pela metodologia do valor justo podem ser mais viáveis, em termos práticos, na pecuária bovina porque possui mercado ativo. Apura-se o valor justo dos ativos ao final do período, reconhecem-se os ganhos com o crescimento no resultado, e todos os gastos são lançados como despesa do período. Aparentemente mais simples do que acumular custos e depois depreciar.

Os ganhos ou perdas com as variações no valor justo dos Ativos Biológicos são reconhecidos no resultado, independente da realização. O valor justo pode representar melhor a situação econômica da empresa, por relatar, de maneira sistemática, as mudanças no valor dos Ativos Biológicos, desde o nascimento até o abate.

Antes da criação da norma internacional, a base de mensuração custo histórico foi alvo de diversas críticas por não ser tão informativa para os usuários, e os critérios de alocação muito arbitrários. Em relação ao valor justo, apesar de atender as necessidades dos usuários externos, havia certo receio de que a mensuração por esse método fosse associada a ganhos fictícios, o que poderia comprometer a qualidade da informação contábil.

O CPC 46 foi editado para uniformizar e atualizar o conceito de valor justo, impondo, portanto, a atualização do item 8 do CPC 29, no que concerne à definição de valor justo, agora entendido como o valor que pode ser recebido pela venda de um ativo ou, pago para liquidar uma obrigação em uma transação normal entre participantes do mercado usual de atuação da empresa, na data da mensuração.

2.2.4 O controle de custos na pecuária

Custo é conceituado como o gasto para aquisição e ou produção de um bem ou serviço. Assim, entende-se por custo o gasto utilizado no momento da produção, independente do desembolso. Segundo Lopes e Carvalho (2002), no custo operacional efetivo de produção da carne são considerados: aquisição de animais, alimentação, impostos, mão-de-obra, sanidade e despesas diversas.

Em relação ao registro contábil das entidades pecuárias, os animais originários da cria ou da compra, para recria ou engorda, são avaliados pelo seu valor original, na medida de sua formação, incluindo todos os custos gerados no ciclo operacional, imputáveis, direta ou indiretamente, tais como: rações, medicamentos, inseticidas, mão-de-obra e encargos sociais, combustíveis, energia elétrica, depreciações de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na produção, arrendamentos de máquinas, equipamentos ou terras, seguros, serviços de terceiros, fretes e outros. O controle dos custos na pecuária é um dos fatores que contribuem para o sucesso do negócio. Na produção de bovinos, por exemplo, o conhecimento dos custos é de suma importância para o produtor, que passa a utilizar de maneira inteligente e econômica os fatores de produção (LOPES; MAGALHÃES, 2005a).



Foto 1: Gado bovino da raça Braford. Fonte Arquivos pessoais.



Foto 2: Preparação da vacina. Fonte: Arquivos pessoais.



Foto 3: Vacinação do Gado bovino. Fonte: Arquivos pessoais.



Foto 4: Medicação do Rebanho. Fonte Arquivos pessoais.

Se os problemas de ordem sanitária forem identificados a tempo e devidamente solucionados, principalmente aqueles ocasionados pela síndrome parasitária, é possível tornar a atividade agropecuária mais expressiva, ou seja, mais lucrativa (COSTA & BORGES, 2010), o que eliminará os possíveis prejuízos, proporcionando maior controle, segurança e rentabilidade aos produtores rurais.

Diz o ditado popular que “o que engorda o boi é o olho do dono”, do qual podemos presumir que é necessária ou desejável, a constante presença do Proprietário ou sob às suas ordens, a constante verificação do estado atual do rebanho.



**Foto nº 5: Campereada (verificação do estado atual do rebanho).
Fonte Arquivos pessoais.**



Foto nº 6: Pecuárta José Luiz Amaral Nunes.

Fonte Arquivos pessoais.

2.2.5 Sistema de cria na pecuária de corte

A nutrição dos animais é o principal fator ambiental para o ganho do peso. Considerando que um bezerro pode chegar a 50% do peso de abate até a desmama, para que isso aconteça devemos fornecer uma dieta de qualidade (de acordo com o sistema utilizado e exigência da categoria). Na fase de cria podemos chegar há 15% de mortalidade, sendo considerado aceitável até 5% da produção. As principais causas de morte podem estar relacionadas com as infecções pela ineficiente cura do umbigo, que se torna uma porta para entrada de microorganismos, causando onfalopatias que podem levar o animal a óbito.

A colostragem ineficiente é outro fator limitante, que pode acarretar a diversas enfermidades devido a baixa de imunidade passiva, destacando as broncopneumonias e diarreias. Essa má colostragem pode ser devido à baixa aptidão materna da matriz, mais comum nas primíparas (animais de primeiro parto), ou ainda por algum transtorno relacionado ao parto ou ao bezerro, fazendo com que o mesmo não ingira o colostro em quantidade e tempo ideal.

Destaca-se ainda outra enfermidade que acarreta grandes perdas na pecuária de corte que são as tristezas parasitárias (Anaplasmosse e Babesiose) transmitidas pelo

carrapato ou ainda mosca do chifre, mais comum de serem observadas quando se tem uma queda na imunidade vinda do colostro associada as altas infestações de carrapato, fator esse também associado a manejos estressantes como o desmame.

3 METODOLOGIA

Pode-se qualificar esta pesquisa como qualitativa por dar relevância a aspectos peculiares e abordar em profundidade os aspectos estudados. A pesquisa qualitativa caracteriza-se pela ausência da estatística no processo de análise do problema. Pode-se dizer que este método é adequado para pesquisas que visam o aprofundamento de fenômenos sociais, sendo assim o mais adequado para este trabalho. Segundo Merriam (1998, p. 5) pesquisa qualitativa “é um conceito guarda-chuva cobrindo algumas formas de investigação que nos ajuda a entender e explicar o significado do fenômeno social com a menor quebra possível do ambiente natural”.

A pesquisa realizada pode ser classificada em dois aspectos, quanto aos fins e quanto aos meios (VERGARA, 2005). Quanto aos fins, a pesquisa foi descritiva, pois tentou-se descrever como os projetos sociais são executados, o tipo de governança adotada, o foco dos projetos e os resultados auferidos. Quanto aos meios, a pesquisa pode ser caracterizada como bibliográfica e estudo de caso. Bibliográfica, pois para fundamentação teórica do trabalho foi realizada investigação sobre os assuntos pertinentes ao tema e aos objetivos da pesquisa. Já o estudo de caso se caracteriza pelo caráter de profundidade e detalhamento, focando esforços em uma unidade de análise, neste caso, o estabelecimento São Marcos, de propriedade do Sr. José Luiz do Amaral. Segundo Merriam (1998), estudo de caso qualitativo é uma descrição e análise intensiva de um fenômeno ou unidade social. E pode ser ainda caracterizado como uma pesquisa empírica que investiga o fenômeno no contexto da vida real (YIN, 1994) e ocorre em um contexto delimitado (MILES e HUBERMAN, 1994 apud MERRIAM, 1998)

3.1 Tipo de Pesquisa

No presente trabalho escolhemos pela utilização do estudo de caso buscando demonstrar como os pequenos pecuaristas da cidade de Alegrete – RS mensuram seus rebanhos bovinos.

Ao comparar o método do estudo de caso com outros métodos, este se demonstra a melhor estratégia quando se quer responder as questões “como” e “porque” sobre um assunto específico a partir de pesquisas qualitativas (2001, p. 32 *apud* DUARTE, 2006, p. 216).

Por essa razão, preferiu-se pelo estudo de caso, uma vez que através deste método é possível descrever o contexto da vida real, checando o gado diretamente no pasto e vendo diretamente o seu estado.

3.2 Características do Caso

O objeto do caso estudado é colher dados sobre a forma pela qual os pequenos pecuaristas gaúchos mensuram seus rebanhos bovinos, desde a fase de cria, recria e a negociação dos animais da raça Braford, desde o nascimento do terneiro até a mensuração de seus ativos biológicos. Entrou-se em contato com o Sr José Luiz Amaral Nunes, o qual detalhou como o rebanho bovino é mensurado, pelos pequenos pecuaristas, em diferentes fases da criação até a venda.

3.3 Estudo comparativo entre as fases.

Nos estabelecimentos rurais Alegretenses, ocorre a cria, recria e a negociação dos animais da raça Braford, desde o nascimento do terneiro até a mensuração de seus ativos biológicos. Vejamos a comparação entre as fases abaixo:

Cria:

É considerado cria, o período do parto/nascimento do bezerro até o desmame (8 meses dependendo do sistema de criação), sendo esta fase crítica na produção de gado de corte. Bezerros bem criados podem chegar de 25% a 50% do seu peso de abate nessa categoria, devido a melhor conversão alimentar durante esse período. A criação de bezerros começa antes do nascimento, sendo a escolha da genética a ser utilizada um critério de suma importância, ou seja, uma boa escolha da matriz e do touro nos fornece um material genético de melhor qualidade.

Recria:

A recria de bovinos de corte no Brasil, definida como o período que vai desde a desmama dos animais (sete a oito meses de idade) até o início da fase de terminação, quando os animais atingem aproximadamente 350 kg de peso vivo, é um dos principais gargalos do setor produtivo devido à sua duração (RESENDE, 2011).

Negociação:

Segundo Medeiros (2010), a produção brasileira de bovinos de corte, se destaca pelo seu baixo custo, sendo mais utilizado o sistema de produção baseado em pastagens. Mas, para fazer com que este custo seja competitivo, o tempo em que estes animais permanecem na recria é muito importante, por estar relacionado ao retorno econômico. Assim, esta fase é tida com a principal etapa de melhor eficiência no processo produtivo, sendo responsável por 58% do ciclo de produção.

Este panorama desafia a pecuária nacional à produção de carne de forma eficiente, com qualidade e com baixo custo, proveniente de animais com idade de abate próxima aos 24 meses. Para atingir esta idade, os animais quando jovens devem apresentar ganhos de no mínimo 0,60 kg/dia (PAULINO, 1999).

De acordo com Rodrigues (2003), devido aos grandes investimentos (terra, instalações, animais, etc.) e aos altos custos de manutenção (alimentação, mão de obra, produtos veterinários, etc.) que acompanham um rebanho de recria, torna-se desejável que os animais entrem em produção o mais precocemente possível e haja melhora da eficiência. Assim, torna-se necessário encurtar o tempo de permanência dos animais na fase de recria e para que isso seja possível é necessário o conhecimento das alternativas que propiciarão melhor aproveitamento dos recursos produtivos visando maximizar o retorno econômico.

4 RESULTADOS

Observou-se que o estabelecimento rural São Marcos é predominantemente extensivo, pois utiliza a pastagem do campo para manter o custo de produção relativamente baixo. O estudo de caso constatou, também, que a mensuração dos ativos biológicos é realizada em diferentes fases de tempo.

Há aqueles que realizam a venda de terneiros ao completarem 01 ano de idade, evitando despesas com a castração dos animais destinados a engorda, medicamentos e

alimentação. Verificou-se, no entanto, que a castração de bovinos machos destinados ao abate é uma prática tradicionalmente utilizada nos diversos modelos de criação nacional de gado de corte, tendo como principal objetivo facilitar o manejo dos bovinos tornando-os mais dóceis, principalmente no confinamento, permitindo assim a mistura de lotes entre machos e fêmeas.

Além disso, as carcaças dos animais castrados são de melhor qualidade e de maior aceitação no mercado do que as dos machos inteiros, ocasionando uma exigência de alguns frigoríficos pela maior remuneração por esses animais.

Por outro lado, há aqueles que mensuram na época das vacas começarem a procriação, sendo as mesmas colocadas junto a touros para que ocorra a fecundação e assim obter maior valor na mensuração, pois as vacas prenhas são mais valorizadas; há, no entanto, aqueles que mensuram para o abate, normalmente aqueles animais que já estão com mais idade, no caso de vacas, após haverem dado muitas crias; no caso de bois, normalmente são animais mais novos, proporcionando uma carne mais macia e de melhor qualidade.

A mensuração dos animais consiste em colocá-los na balança para a apuração do peso e formar o preço da venda.

Através da cotação do preço do kilograma do boi vivo, fornecido pelas agências oficiais, multiplica-se o peso pela cotação. No caso de vaca com cria, coloca-se ambos na balança e vende-se como se fosse apenas um animal. Não leva-se em consideração os custos de produção, vacinas, alimentos, remédios, perdas que ocorrem na criação, apenas toma-se como referência o peso dos animais e a cotação. Se a venda ocorre no verão, a tendência é que os animais estejam mais gordos e em consequência, valem mais.



Foto 7: Pesagem do gado bovino – Fonte:Internet

Ocorrendo a venda no inverno, com os animais mais magros, devido as fortes estiagens no Sul do país, o preço cai, porém os custos mantem-se e as vezes até aumentam, o que torna inviável vender animais no inverso, buscando-se dar preferencia as vendas no verão, sempre que possível.

O Sr José Luiz do Amaral Nunes, destacou-se, no entanto, que prefere investir na fase de cria, a qual está ganhando mais espaço no mercado, pois permite produzir mais em menos tempo, obter o peso de 25% a 50% para o abate e manter o animal menos tempo no confinamento ou a pasto, obtendo, assim, carne de melhor qualidade, menor custos e maior lucratividade.

No estudo de caso, observou-se que a forma como os ativos biológicos estão sendo mensurados pelos pequenos produtores rurais gaúchos, contraria as diretrizes do CPC 29, o qual determina a mensuração pelo valor justo menos a despesa de venda. Também não ocorre a mensuração pelo custo histórico, o qual leva em conta o valor pago em sua data de aquisição. A mensuração dos animais, entre os pequenos pecuaristas, consiste somente em colocá-los na balança para a apuração do peso e formar o preço da venda, baseado no preço do boi vivo fixado.

Se os pequenos pecuaristas realizassem a mensuração, conforme determina o CPC 29, eles avaliariam o gado bovino pelo valor justo menos as despesas de venda, no reconhecimento inicial (nascimento de um bezerro ou no momento da aquisição) e em todas as fases de duração do ciclo de vida. Segundo Brito (2014), o preço pago pela

aquisição pode não ser o valor justo, em função de eventuais favorecimentos na negociação, além disso, é necessário descontar a despesa de venda para evitar que o reconhecimento de uma perda seja postergado para o momento da venda.

Se o Sr José Luiz comprar hoje um bezerro de doze meses por R\$ 800,00 pelo preço normal de mercado, esse é o seu valor justo, mas se resolver vendê-lo hoje mesmo, o valor que irá receber corresponde ao valor justo menos a despesa de venda. Receberá um valor menor do que foi gasto na aquisição. Deixar de reconhecer essa despesa no momento inicial, e durante a vida do ativo biológico, implica em superavaliar o seu provável valor de realização, deixando de representar o verdadeiro benefício econômico esperado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os ativos biológicos animais e plantas vivos sempre existiram, apesar da divergência entre o valor contábil dos ativos e seu valor de mercado. Antes da adoção das IFRS, esses ativos eram avaliados pelo critério do custo histórico como base de valor. O CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola - estabeleceu novos critérios de reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos.

A venda simples dos Ativos Biológicos, utilizada por balanças e levando em conta apenas o preço do boi vivo na data da venda do rebanho, é a forma de mensuração utilizada atualmente, pelos pequenos pecuaristas da região de Campanha do Rio Grande do Sul. No entanto, segundo o CPC 29, a mensuração pelo Valor Justo, leva em consideração os custos da produção e visa proporcionar as ferramentas adequadas no auxílio da tomada de decisão. Portanto, criou-se um impasse em relação a metodologia de mensuração de ativo biológico a ser utilizada.

Os resultados apontam para a necessidade de controles contábeis, desde a separação dos gastos pessoais com os custos de produção e manutenção da propriedade, bem como a falta de conhecimento dos pequenos pecuaristas, a respeito dos resultados de cada atividade desenvolvida e carência de controles.

Portanto, visando proporcionar-lhes subsídios para a tomada de decisões, conclui-se que os métodos de mensuração, utilizados pelos pequenos pecuaristas gaúchos, não permitem a manutenção do controle de ativos biológicos e também não subsidiam os melhores resultados na atividade rural. Na mensuração do gado bovino, sugerimos que

o pequeno pecuarista deva levar em conta a sua realidade econômica, verificando se é possível esperar a melhor época para a venda e a compra de novos animais e em qual fase gostaria de realizar o negócio.

Deve-se procurar levar em consideração, sempre que possível, através de uma planilha de custos, as despesas realizadas desde a compra até a venda do animal e procurar realizar a venda direta, sem intermediários, procurando não vender o rebanho através de remates (leilões), evitando-se o pagamento comissões extras, obtendo assim melhores resultados na geração de lucros e diminuição dos custos da produção.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BASSACP, A. **Globalização da Pecuária Brasileira**, 2014. Disponível no site: <https://prezi.com/tc5vbys7t-yj/globalizacao-da-pecuaria-brasileira>. Acesso em: 02 de julho de 2018.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRITO, E. **Um estudo sobre a subjetividade na mensuração do valor justo na atividade da pecuária bovina**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA-RP/USP, 2010.

BRITO, E. *et al.* **Aplicação do valor justo aos ativos biológicos e produtos agrícolas na pecuária bovina**. Ufrpe, v. 10, n. 1, p. 190-211, jan.-mar. 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Pronunciamento Técnico CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola**, 2009.

COSTA, A.J., BORGES, F.A. **Controle de endoparasitos em bovinos de corte**. In: Alexandre Vaz Pires. (Org.). **Bovinocultura de corte**. Piracicaba: FEALQ, 2010. p. 1149-1169.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Pronunciamento Técnico CPC 46 – Mensuração do Valor Justo**, 2012.

DUARTE, Marcia Y. M. **Estudo de caso**. In: DUARTE, Jorge e BARROS, Antonio (orgs.). **Métodos e técnicas de pesquisa em comunicação**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2010. P. 216.

IBGE. **Estatística de Produção Pecuária**. Brasil: IBGE, 2017.

IUDÍCIBUS, S.de. *et al.* **Contabilidade Introdutória**. 11 ed. São Paulo: Atlas S.A, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de e MARION, José Carlos. **Dicionário de Termos de Contabilidade**. São Paulo. Editora Atlas, 2001.

LEÃO, H.; AMBROZINI, M. A. **Mensuração do valor justo de ativos biológicos: uma proposta de taxa de desconto para modelos de fluxo de caixa de cana-de-açúcar**. Ufrpe, v. 10, n. 2, p. 99-124, abr.-jun. 2014.

LOPES, M. A. et al. **Rentabilidade da terminação em confinamento de bovinos de corte castrados e não castrados**. Boletim da Indústria Animal, 2005.

LOPES, M. A.; CARVALHO, F. de M. **Custo de produção do gado de corte**. Lavras: Boletim Agropecuário, UFLA, 2002. p. 47.

MARION, José Carlos. **Análise das demonstrações contábeis: contabilidade empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARION, José Carlos. **Contabilidade da pecuária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2012

MARION, José Carlos. **Contabilidade Rural: Contabilidade Agrícola, Contabilidade da Pecuária, Imposto de Renda – pessoa jurídica**. 14ª ed. São Paulo. Atlas, 2014.

MARION, José Carlos. **Contabilidade da pecuária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MEDEIROS, S. R.; ALMEIDA, R.; LANNA, D. P. D. **Bovinocultura de corte: Manejo da recria – Eficiência do crescimento da desmama à terminação**. Piracicaba: FEALQ, 2010.

MERRIAM, S. B. **Qualitative research and case study applications in education**. San Francisco: Jossey-Bass Inc. Publishers, 1998.

MILES; HUBERMAN, 1994 apud MERRIAM, 1998. **Anais do XVI Seminário Internacional de Educação**. Julho de 2011.

NIYAMA, J. K. y Silva, C. A. T. (2008) .**Teoria da Contabilidade**; 1ª Edição; São Paulo: Atlas.

PAULINO, M.F. **Misturas múltiplas na nutrição de bovinos de corte a pasto**. In: SIMPÓSIO GOIANO SOBRE PRODUÇÃO DE BOVINOS DE CORTE, 1999, Goiânia. Anais...Goiânia: Colégio Brasileiro de Nutrição Animal, 1999.p.95-105.

RESENDE,F.D; SIQUEIRA G. R. **Estratégias de suplementação de bovinos de corte criados em pastagens durante o período das águas**. Pesquisa &Tecnologia, vol. 8, n. 2, Jul-Dez 2011.

RODRIGUES, A. A.; CRUZ, G. M.; **Comportamento Social dos Bovinos e o uso do espaço**. Embrapa Pecuária Sudeste, Sistemas de Produção, 2003. Disponível em: <http://sistemasdeproducao.cnptia.embrapa.br/FontesHTML/BovinoCorte/BovinoCorteRegiaoSudeste/alimentacao.htm>. Acesso em: 22/05/2014.

SPAROVEK, G. **Atlas Agropecuário**. Entrevista à IHU Online, 2017. Disponível no site: <http://www.ihu.unisinos.br/159-noticias/entrevistas/566473>. Acesso em: 02 de julho de 2018.

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas,

2005. YIN, R. K. **Pesquisa Estudo de Caso - Desenho e Métodos (2 ed.)**. Porto Alegre: Bookman, 1994.