



AgEcon SEARCH
RESEARCH IN AGRICULTURAL & APPLIED ECONOMICS

The World's Largest Open Access Agricultural & Applied Economics Digital Library

This document is discoverable and free to researchers across the globe due to the work of AgEcon Search.

Help ensure our sustainability.

Give to AgEcon Search

AgEcon Search

<http://ageconsearch.umn.edu>

aesearch@umn.edu

*Papers downloaded from **AgEcon Search** may be used for non-commercial purposes and personal study only. No other use, including posting to another Internet site, is permitted without permission from the copyright owner (not AgEcon Search), or as allowed under the provisions of Fair Use, U.S. Copyright Act, Title 17 U.S.C.*

**A GESTÃO CONTÁBIL NAS ATIVIDADES DO AGRONEGÓCIO E
AGROPECUÁRIO COMO FERRAMENTA GERENCIAL PARA
TOMADA DE DECISÕES NOS PERÍODOS DE SAZONALIDADE**

**CÉLIO CORRÊA SANTOS (1) ; JORGE RIBEIRO TOLEDO FILHO (2) ;
VALDECIR KNUTH (3) ; AMILTON FERNANDO CARDOSO (4) ;
VALMOR SOUZA (5) .**

**1,3.UNIASSELVI, BLUMENAU, SC, BRASIL; 2,5.FURB, BLUMENAU,
SC, BRASIL; 4.FATEC SENAI BRUSQUE, BRUSQUE, SC, BRASIL.**

amilthon@terra.com.br

APRESENTAÇÃO ORAL

ADMINISTRAÇÃO RURAL E GESTÃO DO AGRONEGÓCIO

**A Gestão Contábil nas Atividades do Agronegócio e Agropecuário como
Ferramenta Gerencial para Tomada de Decisões nos Períodos de
Sazonalidade**

Grupo de Pesquisa: Administração Rural e Gestão do Agronegócio.

Resumo

O presente artigo demonstra que o método contábil utilizado no agronegócio e agropecuário é bem específico em contraste com os demais negócios (indústria, comércio e prestadora de serviço), devido às suas particularidades: sazonalidade, safra e entressafra, entre outros. A tarefa de planejar e controlar a produção e demanda está intimamente ligada na sazonalidade do custo da produção, sendo que o objetivo deste trabalho é demonstrar os reflexos causados nos custos da produção sazonal é evidenciar o tratamento contábil dado ao agronegócio devido às peculiaridades de sua produção sazonal. Este trabalho é um ensaio teórico sobre empresas que trabalham com o agronegócio e suas particularidades contábeis. Serão abordados conceitos teóricos e elaborado um exemplo do agronegócio com gado, evidenciando o método de custo e o método do valor de mercado. Os resultados preliminares expõem que apesar das peculiaridades, o setor de agronegócios não pode prescindir de controles de custos e receitas, além dos controles patrimoniais, para reunir informações que subsidiem a tomada de decisão.

Palavras-chaves: Agronegócio. Sazonalidade. Contabilidade. Pecuária. Método.

Abstract

The present article demonstrates that the accounting method used in the agribusiness and agricultural it is well I specify in contrast with the other businesses (industry, trade and service rendered), due to your particularities: seasonably, crop and interharvest among others. The task of to drift and to control the production and demand is intimately linked in the seasonably of the cost of the production, and the objective of this work is to demonstrate the reflexes caused in the costs of the seasonal production it is to evidence the accounting treatment given to the agribusiness due to the peculiarities of your seasonal production. This work is a theoretical rehearsal on companies that work with the agribusiness and your accounting particularities. Theoretical concepts will be approached and elaborated an example of the agribusiness with cattle, evidencing the cost method and the method of the market value. The preliminary results exposed that in spite of the peculiarities, the agribusiness section cannot do without of controls of costs and revenues, besides the patrimonial controls, to gather information that subsidize the electric outlet of decision.

Key Words: Agribusiness. Seasonably. Accounting. Livestock. Method.

1 INTRODUÇÃO

No início do Século XXI, o agronegócio respondeu por 31,64% da Balança Comercial Brasileira, com tendência de crescimento, e foi responsável por U\$ 20 bilhões de superávit. Tendo como partida esta relevância do agronegócio no mercado econômico, este artigo busca tratar das peculiaridades do setor de agronegócio e agropecuário.

Estes setores, não podem prescindir de controles de custos e receitas, além dos controles patrimoniais, para reunir informações que subsidiem a tomada de decisão por parte dos administradores responsáveis por aquele segmento. A sazonalidade da produção implica um tratamento contábil diferenciado em relação a outros negócios não sazonais.

As altas dos preços na entressafra e a baixa deles na safra ocorrem na produção agrícola, podendo haver exceções, como no final da década dos anos 90, em que houve sobre oferta de derivados lácteos em plena entressafra nas bacias produtoras, provocando queda na remuneração do produtor. As causas da oferta excessiva, no período, podem ser identificadas

com a desova de estoques de anos anteriores, a importação daqueles produtos, além de mudanças momentâneas no hábito de consumo de derivados lácteos.

A sazonalidade caracteriza-se pela ocorrência de situações que se repetem em séries ou intervalos de tempo (dia, semana, mês e ano) na produção/demanda. Segundo Pino et al (1994:124) ressaltam "que as causas da sazonalidade podem estar reunidas em dois grandes grupos: as provocadas direta ou indiretamente pela existência das estações do ano, e as relacionadas ao calendário".

Os negócios sazonais relacionados ao calendário são os ocorridos nas épocas festivas, como, por exemplo, nas indústrias de brinquedo que aumentam a produção no segundo semestre visando o Dia das Crianças e o Natal, aumentando os custos de produção neste período. Este tema é específico a sazonalidade, porém, não será tratado neste artigo, tratando-se apenas dos negócios sazonais provocados pela existência das estações do ano, em particular do agronegócio.

Desta forma, elabora-se a questão problema:

Como tratar contabilmente os reflexos causados no agronegócio devido a produção sazonal?

2 PARTICULARIDADES DA PRODUÇÃO AGRÍCOLA

Pode-se elencar diversos aspectos peculiares à produção agrícola, sejam pelos fatores de produção, produtos agrícolas ou ainda pelos seus respectivos custos de produção. Entre eles, identifica-se:

2.1 Sazonalidade

Sazonalidades são flutuações que ocorrem uma vez no ano e se repetem anualmente. (RIGGS, 1970:47).

Para Pino et al (1994), "tais movimentos decorrem normalmente das variações climáticas relacionadas às estações do ano, ou a fatores culturais relacionados a efeitos de calendário". Este último tem implicação com os fatores de produção, com o produto e nos custos de oportunidade das máquinas e equipamentos. Giustina (1995:09) comenta a sazonalidade de vários pontos:

- a variação dos padrões climáticos que se verifica ao longo de um ano em qualquer região do mundo (mais marcada nas regiões temperadas e menos nas regiões tropicais) faz com que a generalidade das produções agrícolas seja marcadamente sazonal, produzindo-se em cada estação do ano os produtos que melhor aproveitam as características climáticas que nesse período vigoram;
- os avanços verificados nas tecnologias de produção, nos domínios da rega, da drenagem, das estufas, do aparecimento de variedades tolerantes ou resistentes a certos fenômenos (traduzidas em alterações nas respectivas funções de produção), que aumentam o controle do agricultor sobre algumas da variáveis do clima e solo, têm vindo a permitir diminuir alguma desta sazonalidade.
- é igualmente esta sazonalidade que torna muito elevado o custo de oportunidade de muitas operações técnicas, o que condiciona muitas vezes a opção por certos investimentos. Um exemplo disso é o sobre dimensionamento dos parques de máquinas: apesar de um trator poder fornecer, ao longo de todo o ano, o número de horas de tração suficiente para

um dado plano de operações, a necessidade de executar um conjunto delas num curto intervalo de tempo (devido às condições climáticas), pode obrigar à existência de um trator adicional para o efeito. Três aspectos a reter:

- a) a sazonalidade limita freqüentemente as produções que se obtêm por falta de disponibilidade (na qualidade, quantidade e oportunidade) dos fatores de produção necessários;
- b) existem normalmente elevados benefícios econômicos privados quando se conseguem eliminar os estrangulamentos provocados pela sazonalidade. Se estes benefícios resultam da obtenção de produções mais elevadas e regulares, os benefícios sociais são normalmente positivos; mas quando os benefícios privados são acompanhados, por exemplo, da dispensa de mão-de-obra assalariada (fruto de tecnologias mais mecanizadas) com poucas alternativas de emprego, os benefícios sociais podem ser baixos ou mesmo negativos;
- c) é fundamental olhar os dados referentes à produção agrícola no contexto desta sazonalidade, mesmo que eles sejam publicados numa base anual, como é normalmente o caso das estatísticas agrícolas.

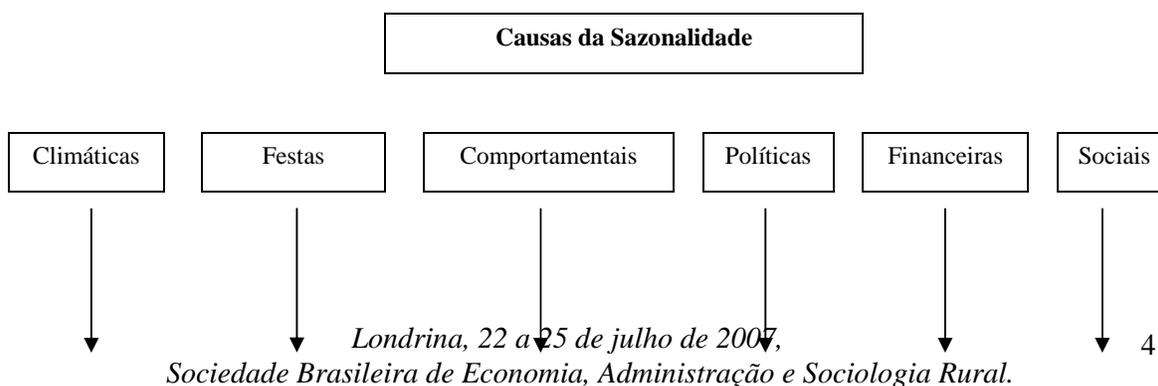
A produção agrícola ocorre em algumas épocas do ano, como o café que tem sua colheita no início do inverno. Esta característica chamada de sazonalidade, é determinada basicamente do comportamento dos preços desses produtos. De acordo com Azevedo (1997:54):

o cafeicultor pode armazenar seu café, mas essa é uma atividade custosa. Possivelmente, sua capacidade de armazenagem é limitada, de tal modo que é necessário desfazer-se de parte da produção. Além do custo direto da armazenagem, há o custo financeiro de imobilizar-se o capital em estoques. O cafeicultor que não transforma sua colheita em dinheiro está abdicando da taxa de juros que o valor da colheita poderia receber no mercado financeiro.

Os produtos agroindustriais, pois, são dependentes do comportamento sazonal da oferta agrícola. A velocidade da produção, das vendas e a formação de estoques estão de acordo com a velocidade especificada pelas estações do ano.

Conforme Slack et al. (1997:350), em muitas organizações, "o planejamento e controle de capacidade está preocupado em lidar com flutuações sazonais da demanda." Quase todos os produtos e serviços têm alguma sazonalidade da demanda e alguns também têm sazonalidade de suprimentos, normalmente quando os insumos são produtos de agricultura sazonal.

As causas da sazonalidade podem ser as mais variadas possíveis, conforme demonstrado no quadro 1:



Alguns Produtos e Serviços Sazonais	
→ Materiais de construção	→ Serviços de viagens
→ Bebidas (cerveja, vinho)	→ Saúde (gripe epidêmica)
→ Alimentos (sorvetes, doces natalinos)	→ Chocolates (época de Páscoa)
→ Vestuário (maiôs, sapatos)	→ Brinquedos (Natal, dia das crianças)
→ Itens de jardinagem (sementes, fertilizantes)	→ Flores (dias das mães, namorados, finados)
→ Fogos de artifício	
→ Hotéis veranistas	

Fonte: Adaptado de Slack (1997:350)

Quadro 1 Causas da sazonalidade de produtos e serviços

Pino *et al.* (1994) ressaltam que as causas da sazonalidade podem estar reunidas em dois grandes grupos: as provocadas, direta ou indiretamente, pela existência das estações do ano; e as relacionadas ao calendário. A sazonalidade ligada ao calendário deve-se a fatores culturais que pode afetar a demanda por certos produtos em determinadas épocas do ano.

Porém, em determinados segmentos, a sazonalidade não ocorre estritamente em uma época específica do ano, mas podendo ocorrer semanalmente ou até mesmo diariamente. A demanda pode ser baixa na segunda e terças-feiras, e aumentar no final da semana alcançando um pico na sexta-feira e no sábado. Têm-se como exemplos os Bancos, Serviços Públicos, de Fornecimento de Eletricidade, onde todas têm padrão de demanda semanais, diários, ou mesmo horários, que exigem ajuste de capacidade.

O acompanhamento da demanda faz com que a capacidade produtiva seja ajustada aplicando alguns métodos, onde tais métodos podem não ser viáveis para todos os tipos de produção, conforme Slack et al (1997:359), sendo:

- Horas-extras e tempo ocioso- com freqüência o método mais rápido e conveniente para ajustar a capacidade é variando o número de horas produtivas trabalhadas pelo pessoal da produção. Quando a demanda é mais alta do que a capacidade nominal, o dia de trabalho pode ser estendido e quando a demanda é menor do que a capacidade nominal, o tempo despendido pelo pessoal em trabalho produtivo pode ser reduzido. No último caso, o pessoal pode engajar-se em outras atividades como limpeza ou manutenção. Este método somente é útil se a programação da capacidade produtiva extra coincide com a demanda.
- Variar o tamanho da força de trabalho- se a capacidade for fortemente dependente do tamanho da força de trabalho, uma forma de ajustar a capacidade é ajustar o número de pessoas. Isto é feito contratando pessoal extra durante períodos de alta demanda e dispensando-os quando a demanda diminui. Os custos de contratar pessoal extra incluem os associados com o recrutamento, assim como os custos de baixa produtividade, enquanto o pessoal novo passa pela curva de aprendizagem.
- Usar pessoal em tempo parcial - é a contratação de pessoal para trabalhar menos do que um dia normal. Este método é muito usado em operações de serviços como supermercados e restaurantes fast-food, mas

também é usado por alguns fabricantes para alocar pessoal ao horário noturno depois do dia normal de trabalho. Se, entretanto, os custos fixos do emprego de cada empregado, independentemente de quanto tempo trabalharem, forem altos, então usar este método pode não valer a pena.

- Subcontratação - em períodos de alta demanda, uma operação pode adquirir capacidade de outras empresas. Isto pode capacitar a operação a atender sua própria demanda sem custos extras de investimento em capacidade, que não será necessária depois que o pico de demanda tiver passado. Novamente, há custos associados com este método. O mais óbvio é que a subcontratação pode ser muito dispendiosa. O subcontratante também desejará ter margem suficiente no negócio. Um subcontratante pode não estar tão motivado a fornecer no prazo ou nos níveis desejados de qualidade. Finalmente, há risco de que os subcontratantes também decidam entrar no mesmo mercado.

2.2 Safra e entressafra

Safra segundo o dicionário Michaelis, significa "colheita; boa promessa de frutos." Entressafra é o período que medeia entre uma safra e outra imediata, de determinado produto.

Nas estações comumente chuvosas do Brasil (setembro a março), a produção leiteira aumenta períodos este chamados de safra, caindo verticalmente nos meses de abril a agosto, período de pouca chuva, que é o período de entressafra, havendo pastagem ruim para a alimentação do gado.

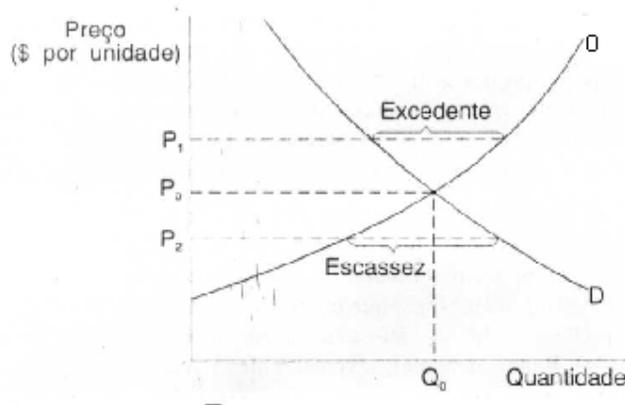
"Sazonal" refere-se à movimentação da produção dos preços ao longo do ano, determinado pelos períodos de safra e entressafra. Como exemplo pode-se citar a produção pecuária, onde a primavera e o verão são considerados meses de safra. Nesse período, o gado ganha peso, devido à melhoria das pastagens. No outono e no inverno, há o empobrecimento da pastagem, sendo esse período considerado de entressafra.

Importante salientar que o custo depende basicamente não só do período de safra e entressafra, mas também de fenômenos climáticos e da oferta.

2.3 Aspectos da demanda

Quando se trabalha a questão sazonalidade deve-se analisar a teoria da oferta e da demanda, pois esta é uma ferramenta básica e poderosa para a análise, compreensão e previsão. Esta análise facilita a compreensão e a previsão de variações econômicas que afetam o preço de mercado e produção. Se os produtos agrícolas têm uma carência no mercado, os preços tendem a subir, a fim de limitar o consumo. Porém se os produtos agrícolas são fartos no mercado, o preço tende a cair a fim de induzir o consumo.

A oferta e a demanda são fatores que determinam o preço de mercado de uma mercadoria, assim como a quantidade produzida. A figura ilustra a comparação entre a produção e a demanda.



Oferta e demanda- o mercado encontra equilíbrio ao preço P_0 e quantidade Q_0 . A um preço mais alto P_1 surge em excedente, causando a queda do preço. A um preço mais baixo P_2 ocorre uma escassez, ocasionando uma elevação de preços.

Fonte: Adaptado Pindyck e Rubinfeld, 1994:25.

Figura 1- Comparação entre o equilíbrio da oferta e demanda

Segundo Azevedo (1997:51) "A quantidade demandada pelos produtos agroindustriais não varia significativamente em relação ao preço – em comparação com a variação da demanda dos demais produtos – este preço varia consideravelmente diante de pequenas variações na quantidade ofertada".

Comparando-se a produção com a demanda, detecta-se excedente na safra e falta na entressafra. Assim, as importações têm papel importante a fim de regular o vácuo criado pelo desequilíbrio sazonal.

2.4 Outros fatores

A condição climática também tem grande influência na produção agrícola, levando muitas vezes à incerteza na produção. Devido a essas incertezas e pela necessidade de obter um bom resultado, o agricultor utiliza-se de combinações de produtos a fim de diminuir o risco de grandes perdas em caso de acidentes climáticos. Outra situação seria os produtos agrícolas perecíveis, como por exemplo, os produtos derivados do leite, que geram complicações quanto ao armazenamento e condicionamento.

3 CONTABILIDADE DO AGRONEGÓCIO

O termo agrobusiness tem origem há mais de três décadas, business é um termo que, em inglês, correspondente a "negócios"; estes apresentam uma relação com a atividade agrícola. Comenta Grateron (1996:71) que:

considerando a abrangência do termo agribusiness, temos que tomar em conta a contabilidade como meio de: controle, apuração de custos, determinação de preços, fornecimento de informações para o processo de tomada de decisões, entre outras características não menos importantes que ajudam a garantir o sucesso, neste caso, da cadeia agroindustrial. A contabilidade está e estará presente em cada um dos elos da cadeia.

O agronegócio tem como finalidade o cultivo da terra, a exploração de animais e a transformação dos produtos agrícolas. A divisão das atividades rurais pode ser visto no quadro 2

ATIVIDADE AGRÍCOLA	ATIVIDADE ZOOTÉCNICA	ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL
<ul style="list-style-type: none"> - Culturas hortícolas e forrageiras e; - Arboricultura. 	<ul style="list-style-type: none"> - Criação de animais e; - Criação de abelhas. 	<ul style="list-style-type: none"> - beneficiamento de produtos agrícolas; - transformação de produtos agrícolas; e - transformação de produtos zootécnicos.

Fonte: Adaptado de Slack (1997:352)

Quadro 2 – Divisão das atividades rurais.

Diante das características peculiares desta atividade, no caso a sazonalidade, a contabilidade torna-se específica. A sazonalidade da produção impõe oscilações nos preços de

mercado para os produtos agrícolas, mas tal situação não inviabiliza o controle dos custos e receitas. Desta forma apresentam-se as peculiaridades contábeis destas atividades.

3.1 Exercício social

Ao abordar a contabilidade rural, é importante fazer ressalva quanto ao exercício social. A prática de coincidir o final do ano calendário (31/12) com o fim do exercício social e uma opção da empresa. Ao analisar atividade rural, tal prática não se aplica. Na atividade agrícola, normalmente o reconhecimento da receita acontece durante ou logo após a colheita.

Segundo Giustina (1995), em consequência da sua produção sazonal, concentrada em determinado período, muitas vezes em alguns dias do ano, parece coerente que após seu término se proceda à apuração do resultado, importante na tomada de decisão do gestor, sobretudo a respeito do que fazer no novo ano agrícola (período compreendido pela plantação, colheita e comercialização da safra agrícola).

Caso ocorra a apuração do resultado antes da colheita, período de plantas em crescimento, o valor econômico da cultura fica de difícil avaliação.

Assim como na atividade agrícola, o período de encerramento do exercício da atividade pecuária não se dá em 31/12. O correto é realizar a receita após a concentração do maior número de nascimentos ou do desmame dos bezerros.

3.2 Culturas temporárias

Culturas temporárias são aquelas sujeitas ao replantio após ter sido realizado a colheita, ou seja, quando a planta é arrancada do solo para um novo plantio. Exemplo: arroz, batata, milho e outros cereais.

Essas plantações são contabilizadas no Ativo Circulante em uma conta denominada "Cultura Temporária em Formação"; assim todos os custos (semente, fertilizantes, mudas, mão-de-obra, entre outros) serão registrados em uma subconta com o nome específico da cultura em formação, havendo a necessidade do rateio dos custos indiretos entre as diversas culturas, de forma proporcional.

Os custos da cultura são identificáveis como os ligados direta ou indiretamente com as culturas em questão, sendo lançados no Ativo Circulante. Ex.: sementes, mão-de-obra, depreciação das máquinas utilizadas na cultura e outros.

As despesas do período representam todas as despesas não identificáveis com a cultura, não podendo ser acumuladas no estoque (Ativo Circulante), sendo apropriadas diretamente como despesa do período, no Resultado. Ex.: honorários do contador, pró-labore dos diretores, gastos com material de expediente, entre outros.

Os custos da colheita são acumulados também na conta "Cultura Temporária em Formação", sendo que somente após o término da colheita ocorre à transferência desta conta para uma conta denominada "Produtos Agrícolas" do Ativo Circulante, tendo como subconta o produto colhido (milho, feijão, etc.).

Serão somadas a essa conta, além do valor transferido da conta "Culturas em Formação", os custos incorridos após a colheita, os adicionais de manutenção e estocagem, deixam contabilmente, os produtos em condições de comercialização.

Por ocasião da venda, baixa-se proporcionalmente a conta "Produtos Agrícolas", transferindo-se o valor do custo para uma conta de Resultado denominada "Custo do Produto Vendido", sem deixar de especificar o produto agrícola vendido. Desta forma, torna-se

possível conhecer o Lucro Bruto (Receitas de Vendas (produto) – Custos do Produto Vendido (produto)).

Estando o produto pronto para venda, o proprietário pode decidir armazená-lo por mais um período, no intuito de vendê-lo em melhores condições. Nesse caso, ele não poderá lançar as despesas geradas em custo do produto, mas, sim, em despesa operacional. Assim, tal despesa será considerada do período.

3.3 Culturas permanentes

São aquelas que permanecem vinculadas ao solo, não precisando ser arrancadas para proporcionar mais de uma colheita ou produção. Exemplos: cana-de-açúcar, laranja, cafezal, macieira, goiabeira, jabuticabeira etc.

Custos aplicados como adubação, seguro da cultura, sementes, mudas, irrigação, preparo do solo, entre outros necessários para a formação da cultura deverão ser contabilizados na conta “Cultura Permanente em Formação” com subcontas que indiquem o tipo de cultura (café, laranja), no Ativo Permanente – Imobilizado.

As despesas não ligadas direta ou indiretamente à formação da cultura permanente deverão ser contabilizadas como “despesas do período”, no Resultado.

Quando a cultura estiver formada, tempo este que pode durar alguns anos até a primeira produção, transfere-se o valor acumulado da conta “Cultura Permanente em Formação” para a conta “Cultura Permanente Formada”, identificando-se, em subconta, qual o tipo de cultura.

Todos os gastos incorridos com a colheita da primeira produção serão registrados no Ativo Circulante em uma conta intitulada “Colheita em Andamento”, na subconta respectiva do produto. Caracterizam-se como ‘custos com colheita’ todos aqueles gastos despendidos para que se tenha uma boa colheita. Eles são incorridos desde a formação da cultura até o momento final da colheita. Marion (1999:41) explica que “será adicionado ao custo da colheita a depreciação (ou exaustão) da cultura permanente formada, sendo considerada as quotas anuais compatíveis com o tempo de vida útil de cada cultura.”

Após a colheita transfere-se o valor acumulado de “Colheita em Andamento” para a conta “Produtos Agrícolas”, somando os custos de beneficiamento e acondicionamento aplicado ao produto.

Por ocasião da venda, baixa-se proporcionalmente a conta “Produtos Agrícolas”, transferindo-se o valor de custo para uma conta do Resultado denominada “Custo do Produto Vendido”, sem deixar de especificar o produto agrícola vendido. Desta forma, torna-se possível conhecer o Lucro Bruto (Receitas de Vendas (produto) – Custos do Produto Vendido (produto)).

Alguns outros aspectos devem ser comentados sobre a cultura permanente:

1. Custos indiretos: todos os custos incorridos com a cultura deverão ser acumulados na conta “Cultura Permanente em Formação”, além das despesas de depreciação dos bens utilizados, gastos com a preparação do solo, e outros gastos ligados indiretamente à cultura. Ao se falar de uma combinação de culturas, estes custos indiretos devem ser apropriados de acordo com a utilização para cada cultura, ou seja, pelo número de horas de máquinas, de mão-de-obra aplicada, entre outros.
2. Depreciação: a depreciação somente se inicia por ocasião da primeira colheita. Enquanto a cultura estiver em formação, não deve sofrer depreciação. Isto porque a depreciação corresponde à perda de eficiência ou capacidade de produção, e na fase de crescimento da planta é que a

potencialidade de produção aumenta. Para se estipular o percentual mensal ou anual de depreciação, leva-se em conta o tempo de vida útil do bem.

3. **Perdas extraordinárias:** quando da ocorrência de fatos extraordinários como incêndios, geadas, granizo, tempestades ou qualquer outro efeito da natureza, provocando perda de capacidade, o valor correspondente deve ser baixado do Ativo Permanente sendo considerado como perda do período, no Resultado do Exercício, mesmo estando a perda coberta pelo seguro. Essas perdas deverão ser classificadas no Resultado como perdas não operacionais. As perdas normais, aquelas previsíveis ou ainda inerentes à plantação, serão consideradas como custo do produto agrícola na conta Cultura Agrícola, no Ativo Circulante.

4 ATIVIDADE PECUÁRIA

Na atividade pecuária de corte, podemos destacar três fases:

Cria – produção de bezerros que serão comercializados após o desmame.
Recria – produção e a comercialização do novilho magro para a engorda.
Engorda – produção e a comercialização do novilho gordo.

As empresas que fazem a combinação das fases podem obter até seis alternativas de produção; uma delas engloba o processo do início ao fim, ou seja, cria-recria-engorda, que tende a crescer na medida em que aumenta o tamanho da empresa.

4.1 Classificação do gado

Em muitas empresas rurais (fazendas), destina-se parte do rebanho adquirido ou criado na própria fazenda, para corte e reprodução.

Os animais de corte são aqueles destinados à comercialização em forma de bezerro, novilho magro e gordo e devem ser classificados no Ativo Circulante, em “estoque vivo”, no balanço patrimonial; o gado para procriação, ou trabalho em forma de touros e matrizes, deverá ser classificado no Ativo Permanente, em conta do “Imobilizado”.

Em termos contábeis torna-se complexo a classificação do rebanho em corte e reprodução quando os animais ainda são pequenos, devido à difícil identificação do potencial do animal para reprodução, por meio de aspectos como: fertilidade, carcaça, peso, entre outros.

Por esta incerteza e para evitar problemas com o fisco, indica-se a prática da classificação de todo o rebanho no Ativo Circulante, “Estoque Vivo”, e depois de adulto, quando já for possível a identificação do animal reprodutor, transfere-se o valor dele para o Ativo Permanente “Imobilizado”.

Na transferência do Ativo Circulante para o Ativo Permanente, faz-se necessário a reavaliação do animal, desde o nascimento do bezerro até o momento da transferência, uma vez que o estoque vivo está avaliado a preço de custo.

Importante esclarecer que nas empresas em que o ciclo operacional (que na atividade pecuária chega a ultrapassar três anos) tem a duração maior que o exercício social (um ano) a classificação no Ativo Circulante e Realizável à Longo Prazo terá por base o prazo desse ciclo.

4.2 Classificação segundo o fisco

A legislação fiscal normativa, por meio da instrução 56/57, a seguinte classificação:

Ativo Circulante

Estoques Vivos

Compreende aves, gado bovino, suínos, ovinos, caprinos, coelhos, peixes e pequenos animais destinados à revenda, ou a serem consumidos.

Ativo Permanente

Imobilizado

Gado Reprodutor - representado por touros puros de origem, touros puros de cruza, vacas puras de origem, vacas puras de cruza e plantel (animais vivos) destinado à inseminação artificial;

Gado de Renda - representado por bovinos, suínos, ovinos e eqüinos utilizados para a produção de bens que constituem objeto de suas atividades. (caso típico é o gado leiteiro);

Animais de Trabalho - compreendem eqüinos, bovinos, muares, asininos destinados ao trabalho agrícola, sela e transporte.

4.3 Variação patrimonial líquida

Segundo Marion (1999:112) "a expressão variação patrimonial significa mudança de valor no patrimônio da empresa pela alteração de um ou mais itens patrimoniais". Nas empresas pecuárias essas variações ocorrem com bastante frequência.

De acordo com Giustina (1995), há dois fatores que se podem ser destacados para que exista esta variação.

1. O gado por meio de seu crescimento natural ganha peso e envergadura, ficando o Ativo sujeito o constante aumento de valor econômico real.
2. Na atividade pecuária, pelo ciclo operacional extenso, a rotatividade do estoque é lenta, acarretando os efeitos da inflação com a perda do poder aquisitivo da expressão monetária que está registrado. Desta forma, é essencial que se reconheça essa modificação.

A variação patrimonial poderá ser positiva, nos casos em que há ganho econômico, como por exemplo, o nascimento de um bezerro, o crescimento natural do gado. Estas são classificadas na Variação Patrimonial Líquida na subconta "Superveniências Ativas", no Resultado.

A variação patrimonial pode ser negativa, quando houver reduções no Ativo da empresa gerado por perdas, fatos anormais, como por exemplo, a morte de um novilho por doença ou o desaparecimento de um animal no rebanho. Esta deverá ser classificada na Variação Patrimonial Líquida na sub-conta "Insubsistências Ativas".

O resultado entre as variações patrimoniais positivas e negativas dará as variações patrimoniais líquida, que será destacada nas contas de resultado do exercício.

5 MÉTODO DE CUSTO X VALOR DE MERCADO

A contabilidade pecuária, para apuração do resultado na data do balanço, inventaria seu rebanho de duas formas:

- 1) Preço real de custo, que pode ser chamado simplesmente de "método de custo";
- 2) Preço corrente de mercado, que pode ser chamado de "método do valor de mercado".

5.1 Método de Custo

Todos os custos despendidos na formação do rebanho são acumulados na conta do "Estoque Vivo", no Ativo Circulante.

No momento da comercialização, baixa-se o "Estoque Vivo" contra a conta "Custo do Gado Vendido", no resultado, sendo a apuração do lucro no momento da venda.

5.2 Método de Valor de Mercado

Em virtude do crescimento normal do rebanho, o estoque reduz seu valor ao se comparar o custo versus o valor de mercado. Isto ocorre porque o gado por meio de seu crescimento natural ganha peso e envergadura, aumentando o valor do Ativo.

O Método do Valor de Mercado reconhece um ganho econômico periodicamente, em geral uma vez ao ano, ficando o gado destacado na conta "Estoque Vivo" pelo seu valor de mercado, sendo que no Resultado, reconhece-se o ganho econômico (não houve entrada de dinheiro, somente a valorização) do período na conta "Superveniências Ativas", ou seja, a diferença a maior do valor de mercado atual sobre o valor do período anterior.

Da variação patrimonial líquida será subtraído o custo do rebanho no período para se apurar o lucro bruto econômico.

A realização financeira do lucro econômico ocorrerá no momento da comercialização, em que se lança a conta de "Estoque Vivo" contra "Caixa" ou "Contas a Receber".

Usar-se-á uma Empresa Rural "Y". No quadro 3 constam as informações para exemplificar a aplicação destes métodos.

* Estoque Vivo em 01/01/19X1 = \$ 10.000,00 (Corresponde a 10 cabeças de gado a \$ 1000 cada) <u>Movimentação durante o ano 19X1</u> * Gasto com Manutenção do Rebanho = \$ 9.000,00 * Aquisição e venda de animais não houve neste ano. * Valor de Mercado das 10 cabeças = \$ 22.000,00 (Corresponde a \$ 2.200 cada cabeça).

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 3 – Informações para exemplificar a aplicação dos métodos.

Nas figuras 2 e 3 a seguir destacam-se as aplicações dos métodos de custo e a valor de mercado.

Método de Custo			
Balanco Patrimonial		DRE	
1.1 Ativo Circulante	19.000,00	Não há registro, não	
1.1.1 Disponível	-	havendo venda do	
1.1.2 Clientes	-	gado, portanto não	
1.1.3 Estoques vivos	19.000,00	se apura o resultado	
1.1.3.1 Gado	19.000,00		
(Soma do Estoque Inicial \$ 10.000 +			
Custo Acumulado no ano \$ 9.000)			

Fonte: Adaptado Marion (1999, p. 116)

Figura 2 – Aplicação do método de custo

Método a Valor de Mercado			
Balanco Patrimonial		DRE	
1.1 Ativo Circulante	22.000,00	4.1 Receita do Gado Bovino	12.000,00
1.1.1 Disponível	-	4.1.1 Venda do gado	-
1.1.2 Clientes	-	4.1.2 V. P.L	12.000,00
1.1.3 Estoques vivos	22.000,00	4.1.2.1 Superveniências	12.000,00
1.1.3.1 Gado	22.000,00	4.1.2.2 Insubsistências	-
(Soma do Estoque Inicial \$ 10.000 +		5 Custo/Despesa	(9.000,00)
Valorização no ano \$ 12.000)		Custo do rebanho -período	(9.000,00)
		Lucro Econômico	3.000,00

Fonte: Adaptado Marion (1999, p.116)

Figura 3 – Aplicação do método a valor de mercado

Percebe-se que o crescimento natural do gado e o ganho de peso não são reconhecidos no método de custo. Já no método de valor de mercado é reconhecido o ganho econômico, demonstrando aos usuários da informação o lucro econômico da empresa ao manter o rebanho no ano.

6 CONCLUSÃO

Este artigo teve como foco principal, identificado pela questão problema, a evidenciação e tratamento contábil dos reflexos causados pela produção sazonal, característica do segmento de agronegócio.

Ao ter abordado sazonalidade, paralelamente houve a necessidade de considerar outros aspectos como: safra e entressafra, ociosidade, teoria da oferta e procura capacidade produtiva, devido à estreita ligação entre os assuntos.

No agronegócio, a sazonalidade é provocada pela existência e influência das estações do ano, introduzindo a safra e entressafra para períodos maiores de um ano para se ter produto pronto para comercialização, entre outros. Tornando a oscilação dos preços, um dos principais indicadores da sazonalidade da produção.

Abordou-se no artigo questões inerentes ao segmento das atividades pecuárias também sofre influência climática e outros fatores específicos. Não deixando de evidenciar aspectos relacionados à valorização do estoque e ao fisco.

A finalidade deste artigo foi alcançada ao demonstrar como devem ser feitos os registros contábeis, não deixando as questões sazonais impedirem de fornecer relatórios básicos como a Demonstração de Resultados e Balanço Patrimonial específico à Contabilidade Rural, capazes de gerar informações para a tomada de decisão pelo gestor.

Porém a contabilidade deve buscar ferramentas capazes de alocar os custos que correm em épocas do ano para todo o exercício social, de tal forma, que os custos dos produtos vendidos não apresentem flutuações significativas, entre um período e outro.

7 REFERÊNCIAS

Azevedo, Paulo Furquim de. Comercialização de Produtos Agroindustriais. Coord. Mário Otávio Batalha. São Paulo: Atlas, 1997.

CEPEA, Centro de estudos avançados em economia aplicada. Boletim do Leite, Ano 10. n.10. out. 2003. Disponível site: <http://www.cepea.esalq.usp.br/indicador/leite/files/2003/10out.pdf>

Giustina, José Sergio Della. Um sistema de contabilidade analítica para apoio à decisões do produtor rural. 1995. Dissertação. Disponível na Internet http://www.isa.utl.pt/deasr/02-03/ecnagra/ecnagr_teor-4_2003.pdf

Grateron, Ivan R. Guevara. Contabilidade de Animais difíceis de ser inventariados. Coord. Marion, José Carlos. 5ª. Ed. São Paulo: Atlas, 1996. Pág. 71.

MARION, José Carlos. Contabilidade rural: Contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda pessoa jurídica. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

PINDYCK, Robert S.; RUBINFELD, Daniel L. Tradução de Pedro Catunda. Microeconomia. São Paulo: Makron Books, 1994.

PINO, F.A; Francisco V.L.F dos S; Cezar S.A.G et al, Sazonalidade em séries temporais econômicas: Um levantamento sobre o estado da arte. Agricultura de São Paulo. V.41. n.3. 1994 – p.103-133.

RIGGS, James L. Production system. Los Angeles: John Wiley and Sons. Inc., 1970.

SLACK, Nigel; et al. Administração da Produção. São Paulo: Atlas, 1997.