

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO – UNIFECAP

MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

VALDIR FERREIRA BARBALHO

**A UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NA TOMADA DE
DECISÃO PELOS GESTORES DO NEGÓCIO PECUÁRIA BOVINA DE
CORTE, NA REGIÃO DE NOVA ANDRADINA, MS.**

Dissertação apresentada ao Centro Universitário
Álvares Penteado – UNIFECAP, como requisito
para a obtenção do título de Mestre em
Controladoria e Contabilidade Estratégica.

Orientador: Prof. Dr. Anisio Candido Pereira

São Paulo

2005

FOLHA DE APROVAÇÃO**VALDIR FERREIRA BARBALHO****A UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NA TOMADA DE DECISÃO
PELOS GESTORES DO NEGÓCIO PECUÁRIA BOVINA DE CORTE, NA REGIÃO
DE NOVA ANDRADINA, MS.**

Dissertação apresentada ao Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade Estratégica.

COMISSÃO JULGADORA:

Prof^a. Dr^a. Silvia Pereira de Castro Casa Nova
Universidade de São Paulo – FEA – USP

Prof. Dr. Antonio Benedito Silva Oliveira
Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP

Prof. Dr. Anisio Candido Pereira
Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 24 de junho de 2005

DEDICATÓRIA

À minha amada esposa Erika Kuroda Barbalho.

Aos meus filhos Matheus e Guilherme.

À José Ferreira Barbalho, meu pai, *in memoriam*.

À Domingas P. Barbalho, minha querida mamãe.

À Valdemir Ferreira Barbalho, meu irmão.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter me presenteado a vida e por estar sempre ao meu lado.

Ao Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP, pela oportunidade de cursar o Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica e pela contribuição para o meu desenvolvimento profissional e pessoal.

A cada Instituição de Ensino que me acolheu como aluno.

Aos vários professores que contribuíram com a minha formação acadêmica desde o pré-primário até a pós-graduação.

Ao querido Professor Dr. Anisio Candido Pereira, pelos ensinamentos, colaboração, parceria, apoio, incentivo, dedicação e amizade, privilegiando-me ao ser meu orientador neste trabalho.

Aos Professores Dr. Antonio Benedito Silva Oliveira e Dra. Silvia Pereira de Castro Casa Nova, membros da comissão julgadora, que com suas contribuições e sugestões, tornaram este trabalho melhor.

Aos professores doutores do curso de mestrado: Anisio Candido Pereira, Antonio Benedito Silva Oliveira, Antonio de Loureiro Gil, Antonio Robles Junior, Cláudio Parisi, Francisco Carlos Fernandes, Ivam Ricardo Peleias e João Bosco Segreti, pelas orientações e ensinamentos.

Aos funcionários do Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP, em especial à Gisele Ferreira de Brito, bibliotecária, Amanda Chiroto e Leslye Revely, da Secretaria, pela presteza e competência.

Aos colegas de mestrado pelo prazer de tê-los conhecido e pela colaboração no decorrer do curso.

Ao CRC/ MS, em especial à sra. Selma Cristina Baptista, pela disponibilização do cadastro dos contabilistas sediados em Nova Andradina, MS.

A todos os contabilistas da cidade de Nova Andradina que participaram da pesquisa, demonstrando mais uma vez o companheirismo.

Ao Grupo Ultra e Sattin, pela oportunidade profissional e apoio financeiro.

A todos os colegas com quem trabalhei, pela amizade, ensinamentos práticos e troca de experiências.

A todos os meus familiares, pelo carinho, amor, preocupação e oração, que me impulsionaram nesta caminhada.

RESUMO

A pecuária bovina de corte representa uma atividade econômica de grande importância para a economia nacional e, como qualquer empresa, sua administração necessita de informações confiáveis e úteis para a tomada de decisão. Dessa forma, este trabalho aborda como a Contabilidade pode auxiliar o pecuarista de gado de corte e os produtores rurais de forma geral, na gestão operacional, econômica e financeira de suas atividades, com o fim de orientá-los para a eficácia do negócio. São explanados conceitos básicos da pecuária bovina de corte, bem como alguns dados de mercado, visando introduzir o leitor no assunto e também situá-lo quanto ao cenário atual do negócio. Posteriormente, são expostos conceitos contábeis e de que maneira estes podem contribuir no momento da tomada de decisão do pecuarista, visto que a Contabilidade, por suas informações e controles, é necessária para o processo de crescimento e manutenção de qualquer ação empreendedora. A pesquisa de campo efetuada procurou estabelecer qual o grau de utilização da informação contábil, pelo gestor rural de pecuária de corte, quando da tomada de decisão. A pesquisa constatou que raramente os pecuaristas utilizam as informações contábeis para ajudá-los na tomada de decisão. A pesquisa também concluiu que os gestores utilizam a Contabilidade, basicamente, para cumprir exigências fiscais e tributárias. Ao final, o trabalho propõe modelos de relatórios contábeis, sugestões sobre controles e critérios de avaliação de estoques de animais vivos, cálculos rápidos da variação patrimonial do rebanho e alguns indicadores de controles de desempenho. Enfim, o trabalho busca explicar sobre a atividade pecuária bovina de corte, o panorama atual do negócio e como a Contabilidade pode interferir positivamente no processo de gestão desse setor produtivo.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade agrícola. Administração rural – Processo decisório.

ABSTRACT

The beef-cattle segment of the livestock industry occupies a very important position in the Brazilian economy. As in any other business venture, management in this segment requires reliable information as the basis for taking decisions. Therefore this study examines ways in which accounting can be used to help beef-cattle raisers and agricultural producers in general enhance their operational, economic, and financial management and obtain guidance to help them run their businesses efficiently. The basic concepts of beef-cattle raising are explained and some market data presented in order to introduce readers to the subject and point to the current business outlook for the segment. I then proceed to outline a number of accounting concepts and the way in which they may be deployed to underpin decision-taking in the beef-cattle segment, since accounting data and controls are essential to the growth and maintenance of any business enterprise. Field research was conducted in an attempt to determine the extent to which management in the beef-cattle segment currently makes use of accounting data for decision taking purposes, the conclusion being that they rarely used accounting data in their decision taking procedures. Another finding was that managers basically use accounting to meet taxation requirements. Finally, the study proposes models for Accounting reports, suggestions on controls and criteria for evaluating stocks of live animals, quick calculations to track changes in net worth of herds, and certain key performance indicators. In short, the study seeks to illustrate the beef-cattle segment, the current outlook for the business and how Accounting may be useful for management processes in the segment.

KEYWORDS: Agriculture - Accounting. Farm management – Decision making.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: objetivos das perguntas do questionário de pesquisa	27
Quadro 2: Tabela de unidade padrão animal	40
Quadro 3: Estabelecimentos agropecuários em Nova Andradina	47
Quadro 4: Comparação entre a Contabilidade Societária e a Contabilidade Gerencial	66
Quadro 5: As demonstrações financeiras obrigatórias	68
Quadro 6: Rentabilidade na comercialização de gado de corte	105
Quadro 7: O balanço patrimonial.....	106
Quadro 8: O balanço patrimonial e as contas patrimoniais	108
Quadro 9: Demonstração do resultado do exercício	119
Quadro 10: Demonstração das mutações do patrimônio líquido.....	123
Quadro 11: Demonstração das origens e aplicações de recursos - DOAR.....	125
Quadro 12: Demonstração do fluxo de caixa	129
Quadro 13: Mapa de movimentação e controle do estoque físico de animais .	132
Quadro 14: Equação de rentabilidade do estoque de animais	132
Quadro 15: Exemplo numérico da equação de rentabilidade do estoque	134

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Percentual de inscritos no CRC/MS por entidade fiscal.....	25
Gráfico 2: Tipo jurídico das entidades pesquisadas	26
Gráfico 3: Qualidade das respostas obtidas.....	73
Gráfico 4: Faixa de clientes por entidade contábil.....	75
Gráfico 5: Estimativa percentual de clientes por entidades contábil.....	77
Gráfico 6: Percentual de contabilistas versus tipo de entidade fiscal	79
Gráfico 7: Percentual de contabilistas versus entidade fiscal de controle do negócio pelo cliente.....	80
Gráfico 8: Faturamento médio por cliente do contabilista (em reais)	83
Gráfico 9: Área de terra destinada à pecuária bovina de corte	84
Gráfico 10: Especialidade da pecuária bovina praticada.....	86
Gráfico 11: Percentual de cabeças de gado por entidade contábil	87
Gráfico 12: Controle físico do plantel de animais – período adotado	89
Gráfico 13: Método adotado para valorização do plantel de animais	90
Gráfico 14: Método praticado para valoração dos nascimentos.....	91
Gráfico 15: Relatórios disponibilizados pelos contabilistas aos clientes	93
Gráfico 16: Relatórios mais disponibilizados aos clientes	94
Gráfico 17: Frequência de utilização dos relatórios disponibilizados	96
Gráfico 18: Percentual de contabilistas que são consultados pelos gestores na hora da tomada de decisão	98

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Sistema de produção intensivo a pasto.....	38
Figura 2: Sistema de produção intensivo – confinamento.....	40
Figura 3: O Estado do Mato Grosso do Sul - divisão político-administrativa e microrregional.....	43
Figura 4: O Município de Nova Andradina	46

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Entidades contábeis registradas no CRC/ MS – base dez/04	24
Tabela 2: População e tipo das entidades pesquisadas	26
Tabela 3: Consumo per capita de carne bovina por ano (Kg/Pessoa/Ano).....	48
Tabela 4: Preço médio do boi gordo	49
Tabela 5: Evolução do gado bovino no Brasil	50
Tabela 6: Rebanho bovino por Estado (cabeças de gado)	51
Tabela 7: Exportações mundiais de carne bovina.....	53
Tabela 8: Rebanho bovino por país	54
Tabela 9: Número de formulários distribuídos e respostas obtidas.....	73
Tabela 10: Faixa de clientes por entidade contábil na pecuária de corte.....	75
Tabela 11: Estimativa de clientes por respondente / entidade contábil.....	76
Tabela 12: Entidade fiscal onde é controlado o negócio pelo pecuarista.....	78
Tabela 13: Resumo em que entidade fiscal onde é controlado o negócio	78
Tabela 14: Detalhamento dos n ^{os} absolutos da forma jurídica das entidades....	79
Tabela 15: Estimativa, em n ^{os} absolutos, da forma jurídica das entidades	80
Tabela 16: Faturamento médio por cliente do contabilista	82
Tabela 17: Área de terra destinada à pecuária bovina de corte.....	84
Tabela 18: Especialização da pecuária de corte por faixa de produtores	85
Tabela 19: Resumo da preferência de especialização pelos clientes	86
Tabela 20: Número de cabeças de gado do maior cliente	86
Tabela 21: Controle físico do plantel de animais.....	88
Tabela 22: Método adotado para valorização do plantel de animais.....	90
Tabela 23: Método adotado para valorização dos nascimentos de animais	91
Tabela 24: Relatórios disponibilizados pelos contabilistas aos clientes	93
Tabela 25: N° de citações dos relatórios disponibilizados aos clientes.....	94
Tabela 26: Frequência de utilização dos relatórios disponibilizados	95
Tabela 27: Contabilistas consultados no momento de tomada de decisão.....	98
Tabela 28: Planilha de controle de animais.....	111

Tabela 29: Rateio dos custos do período	112
Tabela 30: Alocação dos custos do período por lote de animais	113
Tabela 31: Alocação dos custos aos bezerros e bezerras	113
Tabela 32: Apuração do saldo final de estoque	114
Tabela 33: Custos de Produção de Animais	133

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	16
2 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	17
2.1 O tema.....	17
2.2 Caracterização do problema	18
2.3 Hipótese	19
2.4 Objetivo do trabalho	20
2.4.1 Objetivo principal.....	20
2.4.2 Objetivos secundários	20
2.5 Justificativa.....	21
2.6 Metodologia da pesquisa.....	22
2.6.1 Tipo de pesquisa	23
2.6.2 Objetivo da pesquisa	24
2.6.3 População	24
2.6.4 Estrutura do questionário	26
2.6.5 Tratamento dos dados coletados na pesquisa	27
2.7 Delimitação da pesquisa	27
2.8 Estrutura do trabalho	28
3 UMA ABORDAGEM SOBRE A PECUÁRIA BOVINA DE CORTE	30
3.1 Definição de pecuária.....	30
3.2 Fases de produção do gado bovino	30
3.2.1 Cria.....	31
3.2.1.1 Atributos básicos necessários para os reprodutores e as matrizes.....	32
3.2.2. Recria	33
3.2.3 Engorda.....	33
3.2.3.1 Atributos necessários na seleção de animais para engorda	34
3.3 Sistema de produção	35
3.3.1 Sistema de produção extensivo	36
3.3.2 Sistema de produção intensivo	36
3.3.2.1 Sistema de produção intensivo a pasto.....	37

3.3.2.2 Sistema de produção intensivo em confinamento	38
3.3.3 Unidade padrão animal	40
3.4 Classificação do rebanho	41
3.5 O Estado do Mato Grosso do Sul	43
3.6 A Cidade de Nova Andradina	45
3.7 O cenário e perspectivas para a pecuária bovina de corte brasileira	47
3.7.1 O mercado interno	48
3.7.2 O mercado externo	51
3.8 Considerações finais do capítulo	55
4 ASPECTOS GERAIS ACERCA DA CONTABILIDADE	56
4.1 A importância da Contabilidade	56
4.1.1 Definição de Contabilidade	56
4.1.2 O objetivo da Contabilidade	57
4.1.3 O campo de atuação da Contabilidade	61
4.1.4 O papel do contabilista	62
4.1.5 Aplicação da contabilidade rural e contabilidade da pecuária	63
4.2 Contabilidade financeira e a Contabilidade gerencial	64
4.3 Relatórios contábeis e sua utilidade	67
4.4 O custo-benefício da informação contábil	69
4.5 Tributos e contribuições na atividade pecuária	69
4.6 Considerações finais do capítulo	72
5 RESULTADO DA PESQUISA DE CAMPO E ANÁLISE DOS DADOS	73
5.1 Introdução	73
5.2 Tabulação e análise	74
5.2.1 Sinopse das questões 1 a 6 (Questões demográficas)	87
5.2.2 Sinopse das questões 7 a 9 (Questões operacionais).	92
5.2.2 Sinopse das questões 10 a 15 (sobre o uso da informação contábil)	101
5.3 Comentários gerais sobre a pesquisa	102
6. PROPOSTA DE RELATÓRIOS E CONTROLES	104
6.1 Objetivo e justificativa da proposta	104

6.2 O balanço patrimonial	106
6.2.1 O estoque	109
6.2.1.1 Critérios de avaliação de estoque	110
6.2.1.1.1 Avaliação de estoque pelo método de custo	110
6.2.1.1.2 Avaliação de estoque pelo preço de mercado.....	114
6.2.3 O ativo permanente imobilizado	116
6.3 A demonstração do resultado do exercício	118
6.4 A demonstração das mutações do patrimônio líquido	123
6.5 A demonstração das origens e aplicações de recursos	123
6.6 Notas explicativas	126
6.7 Fluxo de caixa	128
6.8 Mapa de controle de animais	131
6.9 Apuração de ganho e perda com estoques de animais vivos	132
6.10 Indicadores de controle e desempenho pecuário.....	134
6.10.1 Índice de fertilidade	135
6.10.2 Índice de natalidade	136
6.10.3 Índice de mortalidade	136
6.10.4 Índice de descartes	136
6.10.5 Índice de rendimento.....	137
6.10.6 Taxa de desfrute	137
6.10.7 Relação vaca/ touro.....	138
6.10.8 Taxa de densidade	138
6.10.9 Taxa de crescimento do rebanho	139
6.10.10 Índice de desmame	139
6.10.11 Margem bruta	139
6.11 Considerações finais do capítulo.....	140
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS	141
REFERÊNCIAS.....	145
APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO APLICADO.....	151
APÊNDICE B – RELAÇÃO DAS ENTIDADES CONTÁBEIS, PESSOAS JURÍDICAS, REGISTRADAS NO CRC/ MS E COM SEDE EM NOVA ANDRADINA.....	156

1 INTRODUÇÃO

O agronegócio está por trás do processo de desenvolvimento dos países mais avançados do mundo, haja vista que nenhuma nação nasceu industrial. Normalmente, começaram com a agropecuária, desenvolveram os serviços e, posteriormente, a indústria.

No Brasil não foi diferente, porém esse segmento de mercado é, na atualidade, um dos motores da economia nacional. No que se refere à pecuária, o país possui, atualmente, o maior rebanho comercial do mundo e também está entre os maiores exportadores de carne. Esse sucesso é devido, dentre outros fatores, ao chamado “boi verde” (boi criado com capim), por ser sinônimo de segurança alimentar após a eclosão da doença da vaca louca, provocada pela utilização de proteína animal nas rações servidas em fazendas da Europa. Ademais, os pecuaristas brasileiros estão investindo maciçamente em tecnologia, zelando pelo controle sanitário e adotando modernas técnicas de manejo dos rebanhos. O crescimento desse mercado aumenta a necessidade de técnicas e processos contábeis e administrativos para apoiar, aferir e sustentar o negócio. Afinal administrar tal atividade requer inúmeros controles e informações financeiras e quantitativas. Dessa forma, a Contabilidade, por sua vez, deve oferecer a melhoria das informações, dos controles e das formas de mensuração, objetivando afiançar a tomada de decisão e, assim, a maximização de recursos e a continuidade do negócio.

O presente estudo é direcionado aos produtores rurais, especificamente àqueles que se dedicam à pecuária bovina de corte e também aos contabilistas interessados na Contabilidade da Pecuária. Visando a buscar subsídios para a conclusão do presente trabalho, foi realizada uma pesquisa de campo exploratória, por meio de questionário, junto aos escritórios contábeis registrados no Conselho Regional de Contabilidade do Mato Grosso do Sul – CRC/ MS, com sede na Cidade de Nova Andradina.

2 METODOLOGIA DA PESQUISA

A utilização da metodologia é essencial para a pesquisa científica, visto que possibilita estruturar e explicar o trabalho de forma lógica e clara. Oliveira (2003, p. 135) explica que “método nada mais é que o caminho a ser percorrido para atingir o objetivo proposto”. Assim, a metodologia visa a ajudar o pesquisador a detectar problemas e alcançar o objetivo pretendido.

2.1 O tema

É o ponto inicial de toda pesquisa científica, sendo talvez, a escolha mais difícil na elaboração de um trabalho. De acordo com Fachin (2001, p. 106):

A escolha do assunto não é tão simples como aparenta. Ele não deve ser escolhido por acaso, mas baseado em observações da vida profissional, situações pessoais, experiência científica, apreciação sobre textos, etc.

Esta dissertação desenvolve o seguinte tema:

A UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NA TOMADA DE DECISÃO PELOS GESTORES DO NEGÓCIO PECUÁRIA BOVINA DE CORTE, NA REGIÃO DE NOVA ANDRADINA, MS.

Segundo Cervo e Bervian (2002, p. 82), “o tema pode surgir de um interesse particular ou profissional, de algum estudo ou leitura”.

O tema deste trabalho foi escolhido por motivos profissionais e pelo interesse pessoal do mestrando em aprender um pouco mais sobre o assunto e divulgar os benefícios e facilitadores que a Contabilidade pode trazer ao gestor de

um empreendimento rural, não só em termos de controle, mas, principalmente, em informações úteis para a tomada de decisão.

2.2 Caracterização do problema

O tema escolhido deve ser questionado, e a solução, a resposta ou a explicação será desenvolvida no decorrer da pesquisa. Cervo e Bervian (2002, p. 84) ensinam que:

O tema escolhido deve ser questionado, portanto, pela mente do pesquisador, que deve transformá-lo em problema de pesquisa, mediante seu esforço de reflexão, sua curiosidade ou talvez seu gênio. Descobrir os problemas que o tema envolve, identificar dificuldades que ele sugere, formular perguntas ou levantar hipóteses significa abrir a porta, através da qual o pesquisador pode penetrar no terreno do conhecimento científico.

Na visão de Lakatos e Marconi (2000, p. 140), “o problema pode ser entendido como um enunciado explicitado de forma clara, compreensível e operacional, cujo melhor modo de solução ou é uma pesquisa ou pode ser resolvido por meio de processos científicos”. Dessa forma o problema de pesquisa é assim formulado:

A Contabilidade, como instrumento de apoio à tomada de decisão, está sendo utilizada pelos gestores da pecuária bovina de corte de Nova Andradina, MS, no sentido de contribuir para a eficácia e, de modo geral, para a continuidade do negócio?

A palavra eficácia, no enunciado do problema, foi empregada no sentido de contribuir para a maximização de resultados, auxiliar a alcançar os resultados

pretendidos e aumentar o desempenho das atividades praticadas pela entidade. Em resumo, contribuir com a manutenção, com o crescimento e com a geração de valor para a entidade, seja ela pessoa física ou pessoa jurídica. Peleias (2002, p. 29) explica que “eficácia está relacionada ao atingimento de metas, à realização da coisa certa, no momento certo, empregando os recursos e meios mais adequados ao cumprimento dos planos”.

2.3 Hipótese

Vasconcelos (2002, p. 36) afirma que “a hipótese de pesquisa é uma premissa básica de resposta provável e provisória ao problema definido no início do relatório de pesquisa, para cuja solução se realiza toda investigação”. Martins (2002, p. 41) constata que hipótese é “um enunciado conjectural das relações entre duas ou mais variáveis. Trata-se de suposições idealizadas na tentativa de antecipar respostas do problema de pesquisa”. Fachin (2001, p. 69) entende que “hipótese é uma suposição que antecede a constatação dos fatos; a partir do momento que é submetida à prova, confirmada e aceita, torna-se teoria”. Já Oliveira (2003, p. 42) define hipótese como “uma solução provável para determinado problema. É uma suposição que antecede a constatação dos fatos e tem como característica uma formulação provisória; portanto, necessita ser testada”.

Este trabalho pretende comprovar a seguinte hipótese:

A maioria dos gestores faz uso da Contabilidade somente para atender exigências fiscais e tributárias, não a aproveitando como ferramenta de apoio à tomada de decisão, portanto, pouco contribuindo para a eficácia do negócio.

2.4 Objetivo do trabalho

É aquilo que se pretende atingir, o intento, o propósito, o alvo do estudo.

2.4.1 Objetivo principal

O objetivo principal deste trabalho é contribuir com a contabilidade rural, especialmente com a Contabilidade da pecuária, buscando demonstrar a utilidade da Contabilidade para o empreendedor rural e os subsídios que este pode obter com a consulta aos relatórios e às informações disponibilizadas por essa ciência. Afinal, o bom uso das ferramentas contábeis por esse setor, que sempre teve grande participação no cenário econômico nacional e agora mundial, é questão de vantagem competitiva.

2.4.2 Objetivos secundários

Os objetivos secundários são:

- conhecer, de forma geral, as características do negócio pecuária bovina de corte;
- verificar, por meio da opinião dos contabilistas que atuam na região de Nova Andradina, MS, se as informações contábeis e até mesmo os contabilistas são utilizados sistematicamente ou no momento de tomada de uma decisão importante pelos gestores da pecuária bovina de corte. Isso é, verificar se as informações e os contabilistas são utilizados de forma eficaz ou não por esses gestores;

- demonstrar como a Contabilidade Pecuária pode auxiliar os gestores na tomada de decisão e, assim, contribuir para a continuidade do negócio, sejam estas pessoas físicas ou pessoas jurídicas;
- evidenciar a necessidade de adoção da contabilidade para mensurar a evolução do patrimônio e quantificar a geração de recursos;
- identificar qual o relatório preparado pela contabilidade de maior utilidade para o gestor rural;
- oferecer modelos de relatórios contábeis e gerenciais, propor análises e indicar como as informações disponibilizadas pelos relatórios podem ser úteis para o pecuarista no momento de tomada de decisão.

2.5 Justificativa

Conforme Lakatos e Marconi (2003, p. 219), a justificativa “consiste numa exposição sucinta, porém completa, das razões de ordem teórica e dos motivos de ordem prática que tornam importante a realização da pesquisa”.

Assim, esta dissertação justifica-se pelo atual estágio da atividade pecuária bovina de corte no país, já que o Brasil possui, atualmente, o maior rebanho comercial do mundo e vem consolidando-se como um dos líderes nas exportações. Dessa maneira, com o processo operacional do negócio em desenvolvimento, a gestão racional e eficaz, tendo a Contabilidade como leme e subsídio para a tomada de decisão, deve ser uma necessidade, para que esse setor mantenha-se competitivo e crescente no mercado nacional e cada vez mais participativo na balança comercial brasileira.

É importante que os produtores rurais entendam os conceitos contábeis e saibam utilizá-los e explorá-los, não só no aspecto de controle, mas também no processo de projeção de resultados e de tomada de decisão, objetivando a maximização do lucro. Nesse sentido Cantarino (1998, p. 129) cita:

Apesar de todos os investimentos realizados e da importância econômica da bovinocultura de corte no Brasil, o que se percebe é uma contabilidade insuficientemente explorada quanto ao seu poder de identificar, registrar, mensurar e possibilitar a análise dos fatos ocorridos, e ainda, projetar eventos econômicos futuros.

Lemes (2001, p. 457) corrobora a opinião de Cantarino quando afirma:

Em contraposição aos investimentos privados realizados e à importância econômica da atividade pecuária no Brasil, o que se percebe nas organizações que se dedicam a essa atividade é uma contabilidade insuficientemente explorada quanto ao seu poder de identificar, registrar, mensurar e possibilitar a análise dos fatos ocorridos e, principalmente, de projetar o resultado de eventos econômicos futuros. Numa área em que uma decisão errada pode comprometer o futuro da empresa (por exemplo, uma decisão sobre qual atividade do negócio tem sido mais rentável, qual merece mais investimentos e qual deve ser abandonada), a informação produzida pela contabilidade para a tomada de decisões tem sido, com frequência, desprezada.

Diante do exposto, depreende-se que a Contabilidade é pouco explorada, principalmente no sentido de projetar tendências futuras do resultado e patrimônio da entidade. Nota-se, assim, a necessidade da utilização da Contabilidade também no planejamento da empresa, isso é, ter um plano para ligar a situação atual à situação desejada.

2.6 Metodologia da pesquisa

Sobre métodos científicos, Lakatos e Marconi (2003, p. 83) afirmam que:

O método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo - conhecimentos válidos e verdadeiros -, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.

Nas palavras de Cervo e Bervian (2002, p.23):

Em seu sentido mais geral, o método é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir um certo fim ou um resultado desejado. Nas ciências, entende-se por método o conjunto de processos empregados na investigação e na demonstração da verdade.

Este trabalho iniciou-se com a revisão da bibliografia existente; teve como ponto de partida os antecedentes conhecidos, entendidos e aceitos, no que se refere à pecuária bovina de corte e Contabilidade da Pecuária, sua aplicação e utilização. Posteriormente foi aplicada uma pesquisa de campo para responder o problema e confirmar ou refutar a hipótese.

2.6.1 Tipo de pesquisa

De acordo com Oliveira (2003, p. 65), “a pesquisa de campo é uma forma de coleta que permite a obtenção de dados sobre um fenômeno de interesse, da maneira como este ocorre na realidade estudada”. Com relação ao tipo de pesquisa, foi adotada a pesquisa de campo exploratória que, para o mesmo autor (2003, p. 65) pode ser entendida como:

Pesquisa empírica cujo objetivo é a formulação de questões ou de um problema, com tripla finalidade: desenvolver hipóteses, aumentar a familiaridade do pesquisado com um ambiente, fato ou fenômeno, para a realização de uma pesquisa futura mais precisa, ou modificar e clarificar conceitos.

Trata-se de uma pesquisa de campo porque contemplou uma investigação junto aos escritórios de contabilidade da cidade de Nova Andradina, MS, por meio de questionário, cujo objetivo era verificar a utilização das informações contábeis para a tomada de decisão na gestão do negócio pecuária bovina de corte.

2.6.2 Objetivo da pesquisa

O objetivo é o resultado que se pretende atingir em função da pesquisa. Explanando sobre objetivos, Gil (1996, p. 145) afirma que: “Nesta parte indica-se o que é pretendido com o desenvolvimento da pesquisa e quais os resultados que se procura alcançar”.

A pesquisa objetivou verificar como os relatórios contábeis e as informações contábeis, bem como o contabilista, são utilizados pelo gestor rural da pecuária bovina de corte no momento da tomada de decisão. A pesquisa visou também a buscar subsídios, na opinião dos contabilistas, de como a Contabilidade pode ajudar ainda mais os pecuaristas e, de forma geral todo e qualquer administrador rural.

2.6.3 População

Para Megliorini (2004, p. 20), “população é a totalidade dos elementos que possuem em comum determinadas características de interesse para uma pesquisa”. Para esta pesquisa, a população eleita foram todos os contabilistas e empresas contábeis registradas no CRC/ MS, com domicílio em Nova Andradina. O universo pesquisado totaliza uma sociedade limitada, quinze escritórios individuais e cinquenta e quatro pessoas físicas, conforme demonstra a tabela 1:

Tabela 1: Entidades contábeis registradas no CRC/ MS – base dez/ 04

Histórico	Pessoas Físicas	Firmas Individuais	Sociedade Ltda.	Total
Entidades	54	15	1	70
%	77,14%	21,43%	1,43%	100,00%

A tabela 1 mostra que a maioria das entidades contábeis na região de Nova Andradina é composta de pessoas físicas e de firmas individuais, havendo somente uma sociedade limitada.

A pesquisa foi realizada no período de janeiro e fevereiro de 2005, com a distribuição pelo correio tradicional e eletrônico (para aqueles que tinham divulgado

o e-mail) de questionários contendo quinze questões, divididas em questões abertas e fechadas, além dos dados de identificação do entrevistado. O gráfico 1 ilustra o percentual por entidade fiscal:

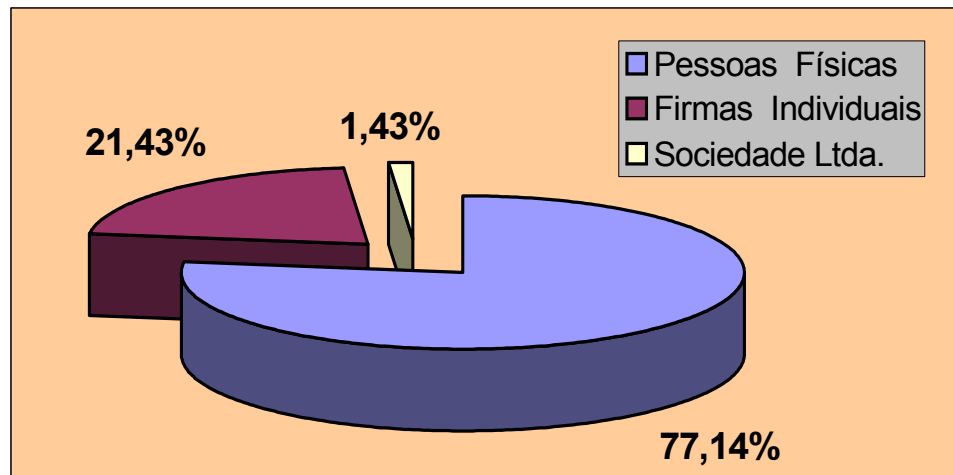


Gráfico 1: Percentual de inscritos no CRC/MS por entidade fiscal

O gráfico acima demonstra que 77,14% dos inscritos no CRC/MS e domiciliados em Nova Andradina são pessoas físicas, 21,43% são firmas individuais e apenas 1,43% são sociedades limitadas. Constata-se então, que a maioria dos inscritos não abriu qualquer empreendimento contábil, pelo menos na cidade mencionada.

O primeiro contato com os pesquisados foi por meio de formulários enviados pelo correio convencional e eletrônico (para aqueles que disponibilizaram o e-mail). O retorno dos formulários e dos e-mails foi pequeno, assim, foram feitas ligações e enviados e-mails cobrando-os. Dos que retornaram, de pessoas físicas, a totalidade informou não se encaixar na pesquisa. Concomitantemente à cobrança das respostas, foram entregues formulários para todos os contabilistas por intermédio de um portador. A partir daí, houve a seguinte conclusão: a maioria das pessoas físicas ou não trabalhava na área da pecuária bovina de corte, e assim, não se enquadrava na pesquisa, ou mesmo não trabalhava na área contábil. Por conseguinte, ficou estabelecido que a população de entrevistados para a compilação dos dados e estatísticas seria os escritórios individuais e a sociedade limitada. Essa decisão levou em consideração que nenhuma pessoa física respondeu o formulário de forma

positiva. Quando o fizeram, afirmaram ou não fazer parte do contexto da pesquisa ou trabalhar em escritório ou sociedade contábil, o que ocasionaria duplicidade de respostas. Um outro motivo para tal decisão decorreu de os escritórios contábeis concentrarem a contabilidade das propriedades pecuárias situadas em Nova Andradina.

Dessa forma, o universo da pesquisa passou a ser uma sociedade limitada e quinze firmas individuais, melhor evidenciadas na tabela 2 e gráfico 2.

Tabela 2: População e tipo das entidades pesquisadas

Histórico	Firmas Individuais	Sociedade Ltda.	Total
Entidades	15	1	16
%	93,75%	6,25%	100,00%

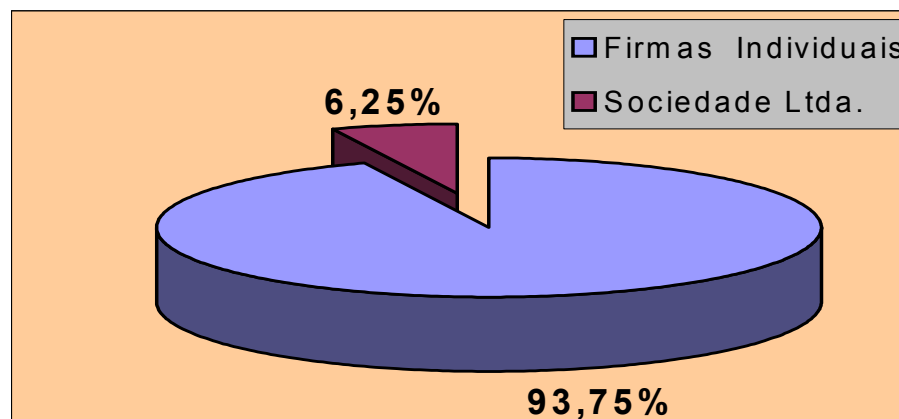


Gráfico 2: Tipo jurídico das entidades pesquisadas

2.6.4 Estrutura do questionário

O questionário foi elaborado com quinze questões, cujos objetivos são:

Questões	Objetivos das Perguntas	Blocos de Questões
D E M O G R Á F I C A S	Identificar o entrevistado e saber sobre sua formação acadêmica.	Dados de Identificação
	Conhecer o escritório contábil e seus clientes ligados à pecuária bovina de corte. Saber de modo geral, qual o tamanho do plantel, o faturamento, em que entidade jurídica é controlada a atividade, qual a especialidade mais praticada, se cria, cria ou engorda.	Questões 1,2,3,4,5 e 6
Operacionais	Saber sobre o controle do estoque físico e valoração do estoque e nascimentos.	Questões 7, 8 e 9
Uso da Informação	Descobrir quais os relatórios contábeis disponibilizados para a maioria dos clientes e sobre a frequência de utilização na gestão do negócio.	Questões 10 e 11
	Verificar se utilizam algum relatório gerencial e/ ou indicadores de controle e desempenho.	Questões 12 e 13
Contábil	Saber se no momento da tomada de uma decisão importante, a Contabilidade ou mesmo o contabilista são consultados.	Questão 14
	Procurar saber na opinião dos contabilistas como a Contabilidade poderia facilitar ainda mais a gestão dos empreendedores pecuaristas.	Questão 15

Quadro 1: objetivos das perguntas do questionário de pesquisa

2.6.5 Tratamento dos dados coletados na pesquisa

Os dados obtidos por meio dos questionários respondidos foram tabulados, dando origem a tabelas e gráficos. Esses resultados foram analisados e comentados visando atender os objetivos da pesquisa e do trabalho.

2.7 Delimitação da pesquisa

A delimitação do tema é importante para estabelecer limites e parâmetros que buscam dar objetividade e profundidade necessária ao assunto escolhido. Nesse sentido, Cerro e Bervian (2002, p. 82), afirmam que “delimitar o tema é

selecionar um tópico ou parte a ser focalizada”. Afirmam ainda (2002, p. 83) que, “para delimitar o tema, pode-se ainda fixar circunstâncias, sobretudo de tempo e espaço: trata-se de indicar o quadro histórico e geográfico, em cujos limites o tema se localiza”.

Assim, essa pesquisa foi direcionada à pecuária bovina de corte e aplicada no município de Nova Andradina, MS. O trabalho é dirigido basicamente para a contabilidade da Pecuária.

2.8 Estrutura do trabalho

O presente estudo está estruturado em sete capítulos, além da bibliografia e apêndices, distribuídos de maneira a proporcionar um melhor entendimento sobre o assunto tratado, com o fim de responder ao problema inicialmente proposto.

No Capítulo 1 é realizada uma exposição rápida do ambiente no qual o tema está inserido e uma breve justificativa da importância e necessidade do estudo.

No Capítulo 2 são apresentados os conceitos metodológicos da pesquisa, demonstrando o tema, a caracterização do problema, hipótese, objetivo da pesquisa, justificativa, metodologia da pesquisa, delimitação do tema e estrutura do trabalho.

No Capítulo 3 é efetuada uma abordagem sobre os conceitos básicos da pecuária bovina de corte, uma apresentação do Estado do Mato Grosso do Sul e da Cidade de Nova Andradina, o local da pesquisa, e um balanço do atual cenário da pecuária bovina de corte no Brasil e no exterior.

No Capítulo 4 são apresentados conceitos contábeis básicos e a ligação com a pecuária de corte.

No Capítulo 5 são expostos os resultados da pesquisa empírica e as técnicas de pesquisa.

No Capítulo 6 são propostos alguns relatórios e controles que visam a facilitar o dia-a-dia do gestor dessa atividade econômica.

Finalizando, no capítulo 7, são apresentadas as conclusões do trabalho com as considerações do autor sobre o tema e se a hipótese foi ou não confirmada.

3 UMA ABORDAGEM SOBRE A PECUÁRIA BOVINA DE CORTE

Este capítulo visa a evidenciar os conceitos, as características, o panorama atual e as perspectivas da pecuária bovina de corte no Brasil e no exterior. Trata também do cenário da pesquisa: O Estado de Mato Grosso do Sul e a Cidade de Nova Andradina.

3.1 Definição de pecuária

Ferreira (1995, p. 490) explica que “a pecuária é a arte e indústria do tratamento e criação do gado”. Freire, *apud* Marion (2001, p. 15) define gado como “animais geralmente criados no campo, para serviços de lavoura, para consumo doméstico ou para fins industriais e comerciais”. O gado pode ser: bovino, suíno, caprino, eqüino, ovino, dentre outros.

Nesse sentido, Marion, Santos e Segatti (2002, p. 29) definem a pecuária como “a arte de criar e tratar o gado”. Os mesmos autores (2002, p. 29) explicam que “a pecuária cuida de animais geralmente criados para abate, consumo doméstico, serviços na lavoura, reprodução, leite, para fins industriais e comerciais”.

A palavra gado, pela definição, engloba vários tipos de animais. Todavia, pelo aspecto econômico e pela importância que tal atividade tem para o Brasil, esta pesquisa é dirigida para à pecuária bovina de corte.

3.2 Fases de produção do gado bovino

Compreende a uma especialização da atividade pecuária, sendo três as fases: a cria, a recria e a engorda. Essas fases representam etapas pelas quais passam os animais destinados ao abate, podendo ser desenvolvida de forma

conjunta ou separadamente. A importância em estabelecer as fases de produção, além da justificativa econômica, verifica-se pelo manejo, isso é, pela aplicação de medicamentos, alimentação, tipo de pasto, quantidade e preço da terra. Isso porque o animal jovem tem uma alimentação, uma medicação, enfim, um tratamento diferente do animal adulto, assim como o ser humano. Lazzarini Neto *apud* Cantarino (1998, p. 54, grifo nosso) entende que:

As fases que apresentam maior rentabilidade são as de **recria** e **engorda**, embora sejam mais susceptíveis as variações de preço no mercado de animais de reposição. Portanto a atividade de **cria** deve ser preferencialmente exercida em áreas de mais baixa valorização. A fase de recria apresenta dois inconvenientes: de um lado, o maior risco provocado pela variação dos preços dos animais de reposição; de outro, a necessidade de maior dedicação ao processo de compra e venda dos animais. A engorda apresenta elevados riscos e uma grande dedicação ao processo de comercialização dos animais, de modo que outro fator deve ser considerado na fase de engorda: os animais são mais susceptíveis à queda de produtividade dos pastos, em virtude de apresentarem uma pior conversão alimentar por serem animais mais erados.

Dessa forma, as propriedades pecuárias podem ser classificadas em fazendas de cria, recria e engorda (ciclo completo), cria e recria, cria e engorda, recria e engorda ou somente se concentrar na cria ou na recria ou na engorda.

3.2.1 Cria

Segundo Marion (2002, p. 106), na cria “a atividade básica é a produção de bezerro que só serão vendidos após o desmame”.

Lazzarini Neto (2000b, p. 15-16) explica que “a cria é desenvolvida caracteristicamente por pequenos e médios pecuaristas em terras de baixa fertilidade”. O mesmo autor explica que “a menor rentabilidade da cria deve-se ao grande capital imobilizado do criador em matrizes, touros, novilhas e na própria terra,

ao contrário da recria onde o capital aplicado tem giro muito rápido; compra-se e vende-se constantemente, sempre procurando o melhor negócio”.

Vale lembrar que o desmame ocorre normalmente entre o oitavo e o décimo mês após o nascimento, e que o “período de gestação da vaca corresponde ao período entre a fecundação da vaca e a parição, que no caso de bovinos dura de 280 a 290 dias”, conforme Lazzarini Neto (2000b, p. 36). No tocante à relação vaca-touro, no Brasil, em condições normais, recomenda-se a proporção de 25 a 30 vacas por touro em monta natural. Contudo, essa proporção pode ser aumentada em função de vários fatores, como: condições nutricionais, extensão do período de monta, qualidade do touro, etc.

3.2.1.1 Atributos básicos necessários para os reprodutores e as matrizes

Para alcançar maior eficiência no negócio pecuária bovina de corte, é importante fazer uma seleção dos melhores animais que serão os responsáveis pela continuidade do plantel e, para tal, é necessário perceber algumas características e competências. Para Marion (2001, p. 31), as características são: “fertilidade, habilidade materna, taxa de crescimento até o ponto de abate, eficiência alimentar, rendimento de carcaça”. Nesse sentido, Lazzarini Neto *apud* Cantarino (1998, p. 69) afirma que:

Na escolha do reprodutor devem ser consideradas informações sobre o desempenho do animal, em relação aos seus objetivos, dentre os quais pode-se relacionar o período de gestação, facilidade de parto, peso ao nascer, precocidade sexual, tamanho das vacas, circunferência escrotal, habilidade materna, capacidade de produção de leite, características de carcaça, temperamento e ganho de peso.

A seleção desses multiplicadores é necessária na busca de melhor genética e, conseqüentemente, de maior produtividade e qualidade, não só da carne, mas também dos outros subprodutos, como o couro.

3.2.2. Recria

Marion (2002, p. 106) menciona que, na recria, “a atividade básica é, a partir do bezerro adquirido, a produção e a venda do novilho magro para a engorda”, Para Lazzarini Neto (2000b, p. 15), “a recria corresponde à etapa que se estende da aquisição de bezerros e novilhos até que atinjam determinado peso, quando são comercializados “em pé””. Essa atividade é normalmente explorada por médios e grandes produtores. O mesmo autor (2000b, p. 16) afirma que “essa atividade exige a presença constante do empresário/ produtor à frente do negócio, porque a compra e a venda do gado, na recria, são constantes, processando-se praticamente no dia-a-dia”. A atividade de recria, por ser um comércio constante, é bastante arriscada, pois é refém das leis de mercado. Recria pode também ser entendida como a etapa que complementa a fase de cria até que o bezerro obtenha peso necessário para ser comercializado em pé para o setor de engorda ou para fins reprodutivos. Essa pode ser uma boa estratégia para agregar valor ao bezerro e inibir o poder do mercado. Nesse sentido, Lazzarini Neto (2000b, p. 81) esclarece que:

Agregar valor ao bezerro significa, simplificadaamente, integrar a cria a recria, ou seja, não vender simplesmente bezerros, mas também garrotes, de acordo com a flutuação dos preços no mercado. Em suma, a idéia é buscar as melhores oportunidades para a venda.

A integração cria e recria é uma composição interessante, porém, para tal, é necessário ter disponibilidade de área e capital.

3.2.3 Engorda

Marion (2002, p. 106) entende que, na engorda, “a atividade básica é, a partir do novilho magro adquirido, a produção e a venda do novilho gordo”. Sobre engorda, Lazzarini Neto (2000c, p. 15) explica que:

No contexto do processo produtivo da pecuária, a engorda compreende a fase que se inicia com a aquisição de bezerros ou garrotes e culmina com a sua venda como novilhos terminados, prontos para abate.[...]

As explorações de engorda concentram-se em regiões de terras mais férteis e, conseqüentemente, de maior produtividade dos pastos, podendo suportar bovinos mais erados.

Lazzarini Neto (2000c, p. 33) lembra que “o peso ideal para abate se situa ao redor de quinze arrobas, devido ao maior aproveitamento da parte comestível da carcaça (menor quantidade de gordura), além da maior maciez da carne, graças à menor idade dos animais”. Para as fêmeas, o abate ocorre ao redor de doze a treze arrobas. Atualmente, apesar da recomendação, os animais estão sendo abatidos um pouco mais acabados, os machos, em média, com dezessete arrobas, e as fêmeas, com quinze arrobas.

Vale lembrar que o ideal é comprar animais menos pesados para realizar a engorda, visto que a comercialização do animal dá-se em arrobas. Assim, quanto mais pesado o animal, mais caro é, e o lucro com a engorda será menor.

3.2.3.1 Atributos necessários na seleção de animais para engorda

Baseado em Lazzarini Neto (2000c, p. 30-35) os critérios para seleção de animais para a engorda são:

- a) **grau de estrutura corporal:** refere-se ao tamanho do esqueleto do animal, que quanto maior, maior será a sua propensão à engorda;
- b) **condição corporal:** expressa quão gordo está o animal. É preciso evitar a aquisição de animais muito erados (gordos ou acabados), pois é sinal que já estão prontos e que engordarão pouco no pasto;

- c) **idade e peso vivo:** a engorda de bovinos jovens de menor peso é mais eficiente, porque estes apresentam melhor conversão alimentar do que animais mais erados, apesar do maior período de terminação e menor giro de capital;
- d) **sexo:** os machos são mais eficientes na engorda do que as fêmeas, porém pode ser interessante a aquisição destas, a preços compensadores, levando-as até cerca de doze a treze arrobas;
- e) **castração:** os animais não castrados têm maior potencial para o ganho de peso, porém os frigoríficos exigem que os animais sejam castrados, pois a presença de alguma fração de gordura na carcaça é importante para a conservação e o aspecto da carne;
- f) **raça:** é importante escolher a raça que melhor se adapte ao pasto e às condições climáticas da região.

As fases de produção devem ser encaradas como uma especialização no negócio pecuária bovina de corte. A opção por uma dessas especializações ou mesmo a adoção do ciclo completo depende de uma análise das condições que o produtor detém no momento, como: quantidade de terra, qualidade da terra, tipo de pasto, capital de giro, disponibilidade para investimentos, qualidade dos reprodutores, etc.

3.3 Sistema de produção

O sistema de criação ou produção de bovinos é dividido em pecuária extensiva e intensiva.

3.3.1 Sistema de produção extensivo

O sistema extensivo é aquele em que o animal é produzido em grandes quantidades de terra, sem suplementação alimentar ou cuidados veterinários constantes, e no qual alimentam-se das pastagens naturais. Marion (2001, p. 16) explica que, no sistema extensivo, “os animais são mantidos em pastos nativos, na dependência quase exclusiva dos recursos naturais, normalmente sem alimentação suplementar (ração, sal, etc.), sem cuidados veterinários constantes”. Cantarino (1998, p. 59) cita que “neste sistema de criação são necessários cinco hectares para a criação de uma unidade animal e são abatidos com idade superior a três anos”.

Cantarino (1998, p. 59) explana que o sistema extensivo “é predominante em regiões pouco povoadas, nas quais o preço da terra é barato, onde as pastagens naturais são abundantes ou possam ser implantadas pastagens de baixo custo”. Conforme a ANUALPEC (2004, p. 143), “a estratégia dos produtores desse sistema é reduzir custos em geral, tanto com recursos humanos, como com insumos e mecanização, buscando o ganho através da economia de escala”.

No tocante às pastagens, nesse tipo de sistema, elas tendem ser naturais (pastos nativos), sendo comum o cerrado e capins naturais. Lemes (1996, p. 40) explica que “as pastagens apresentam grande relevância em todas as regiões onde predomina a criação extensiva, por se constituírem basicamente na única fonte de nutrientes”.

3.3.2 Sistema de produção intensivo

O sistema intensivo é aquele em que se utiliza uma menor quantidade de terra, há investimentos na formação de pastagens, há a constante visita de veterinários, o gado é de melhor qualidade genética e, além da alimentação normal, há suplementação alimentar com ração, sal, forragens, etc. Cantarino (1998, p. 59) explica que:

Neste tipo de criação os animais são abatidos, normalmente com idade inferior a três anos, sendo necessário menos de um hectare para a criação de uma unidade animal, já na criação extensiva são necessários cinco hectares para a criação de uma unidade animal e são abatidos com idade superior a três anos.

O sistema intensivo pode ser a pasto ou a confinamento.

3.3.2.1 Sistema de produção intensivo a pasto

O sistema intensivo a pasto é aquele em que o pecuarista investe no plantio e manutenção das pastagens, oferece um capim de melhor qualidade e complementa com a mineralização (sal mineral). Para evitar o efeito sanfona, isso é, engorda no verão e o emagrecimento no inverno, o pecuarista pode adotar a suplementação com volumosos (feno, silagem – milho, sorgo, campineiras – cana de açúcar, capim elefante) ou adotar culturas de inverno (aveia, azevém, trevo, etc). Segundo o ANUALPEC (2003, p. 55), “existe no Brasil, variando conforme a fonte consultada, entre 105 milhões e 115 milhões de hectares de pastagens artificiais. As braquiárias são as forrageiras mais plantadas, que basicamente são de três espécies: brizantha, decumbens e húmícolá”. Para Lazzarini Neto (2000c, p.45, grifo nosso), “a escolha de espécies forrageiras se faz com base no manejo a ser efetuado. De nada adianta implantar um pasto de colônião (**napier**), por exemplo, se o pecuarista não tiver habilidade em manejar o pastejo e condições para adubar, constantemente, a fim de restituir os nutrientes extraídos pelo boi”. Assim, se o solo for rico em nutrientes, o recomendado é o capim tipo napier, quando não, o ideal é o tipo branquiária.



Figura 1: Sistema de produção intensivo a pasto

Fonte: o autor

3.3.2.2 Sistema de produção intensivo em confinamento

O sistema de produção em confinamento está bem difundido e nele há uma grande quantidade de animais criados atualmente. Na opinião de Lazzarini Neto (2000a, p. 15):

Antes da década de 1980, o confinamento se realizava em pequena escala e, muitas vezes, de forma empírica. Estima-se que, por volta de 1980, o número de animais confinados ficava na faixa de 50 mil a 100 mil cabeças. Atualmente, confinam-se, em média, 1,5 milhões de animais, com possibilidade de crescimento crescente, determinado basicamente pelos seguintes fatores:

- a. Aumento do custo de oportunidade da terra, especialmente próximo aos grandes centros urbanos;
- b. Possibilidade de desovar animais terminados na entressafra, onde os preços são mais atrativos;
- c. Utilização de resíduos de agroindústrias na alimentação de bovinos, como verificou nos anos 80 com o uso do bagaço de cana em usinas sucroalcooleiras;
- d. Necessidades de maior giro de capital na exploração pecuária, o que acabará induzindo os produtores a confinarem durante quase todo o ano e não somente nos períodos críticos da entressafra.

O sistema em confinamento, atualmente, só é utilizado na fase de engorda e, de forma geral, pode ser entendido como a concentração de uma determinada quantidade de gado (que se alimenta basicamente de ração) em um pasto demarcado.

Segundo Lazzarini Neto (2000a, p. 57):

Os investimentos em instalações iniciais a atividade confinamento são altos: da ordem de US\$ 50 a US\$ 100 por bovino confinado. A vida útil dessas instalações, portanto, deve ser a maior possível. Assim, as instalações devem ser simples, baratas e funcionais, sendo que o produtor deve ter em mente que economias desnecessárias podem resultar em prejuízos muito maiores que os investimentos prescindidos. Qualquer complexo de instalações para bovinos confinados deve dispor das seguintes áreas:

- a) **setor de engorda:** inclui o curral, cochos para alimentação, cochos para sal, bebedouros, cercas porteiras, corredores para trânsito de máquinas, sendo dividido geralmente em piquetes para facilitar o manejo;
- b) **setor de manejo:** engloba os currais de apartação, seriga, corredor, tronco, balança, embarcadouro;
- c) **setor de armazenamento e mistura de concentrado:** inclui galpões que servirão de depósitos para alimentos, garagens para tratores e máquinas agrícolas;
- d) **setor administrativo:** escritório de gerenciamento da propriedade;
- e) **setor social:** constituído de casas para empregados.

É fato que, na construção dessas instalações, necessita-se de um estudo para encontrar o melhor posicionamento para cada setor, visando a facilitar o manejo e o acesso de carga e descarga.

Para driblar os gastos com o confinamento surgiu o semiconfinamento, cuja idéia básica, conforme Lazzarini (2000c, p. 60, grifo nosso), é “a vedação das pastagens e a distribuição de concentrados no próprio cocho (**pasto**)”. Vedação de pastagens consiste em reservar uma fração destas para ser consumida na seca. Já o concentrado, nesse caso, objetiva aumentar a digestibilidade da macega (arbusto rasteiro que brota de forma abundante; feno em pé), por meio de um incremento de energia e proteína ao processo.



Figura 2: Sistema de produção intensivo – confinamento
 Fonte: SUPRAREAL (2005)

3.3.3 Unidade padrão animal

Para facilitar o cálculo da lotação de animais por hectare, bem como o rateio dos custos indiretos, os animais de categorias diferentes são transformados em unidade padrão animal. Uma unidade padrão animal corresponde a 450 kg de peso vivo. Exemplo: Um bovino de 380 kg de peso corresponde a 0,84 U.A. (divisão de 380 kg por 450 kg). O quadro 2 exemplifica a UPA por categoria de animal:

Animal / Categoria	U.P.A.
Bezerros	0,34
Bezerras	0,25
Novilhos de 1 a 2 anos	0,68
Novilhas de 1 a 2 anos	0,55
Garrote de 2 a 3 anos	0,98
Novilhas de 2 a 3 anos	0,75
Garrote + de 3 anos	1,25
Novilhas + de 3 anos	0,90
Vacas	1,00
Touros	1,25

Quadro 2: Tabela de unidade padrão animal
 Fonte: Adaptado de Lazzarini Neto (2000c, p. 95)

Essa classificação pode variar em função da região e da raça do animal, dentre outros fatores.

No tocante às medidas agrárias, existem várias, como alqueire paulista, alqueire mineiro, alqueire baiano, tarefa baiana, alqueirão. Para este trabalho, é adotada a medida hectare (ha), utilizada pelo Governo Federal e, especialmente, pela Receita Federal, para cálculo do Imposto sobre a propriedade territorial e rural - ITR. Um hectare corresponde a 10.000 m².

3.4 Classificação do rebanho

A segmentação do rebanho por sexo, idade e finalidade é importante para facilitar o manejo do gado (aplicação da vacinação, alimentação, controle de cobertura, nascimentos, controle de peso, etc), bem como para valorizá-lo quando não há controle de custos. Lemes (1996, p. 37) explica que “manejo é o conjunto de operações que são executadas com os animais no atendimento das suas necessidades de acordo com a idade, sexo, raça e finalidade do rebanho”.

A tributação do imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS) no Estado de Mato Grosso do Sul é também baseada na classificação dos animais, na qual, por meio do enquadramento destes na pauta fiscal, divulgada pelo Estado, é pago o imposto quando há a venda ou qualquer outro fato gerador determinado pela lei.

A classificação a seguir baseia-se em Marion e Santos (1996, p. 49):

- a) **bezerro(a)**: é a cria da vaca ainda em fase de amamentação. Sua *era* vai de zero a 12 meses de idade;
- b) **novilho(a)**: é o nome dado ao até então bezerro(a), após o período de desmame. A *era* do novilho vai de 13 meses até o abate, e a da novilha vai de 13 meses até a primeira parição;

- c) **garrote**: macho inteiro (não castrado) desde o desmame até a entrada na reprodução;
- d) **touro**: o garrote passa para a categoria de touro em torno de dois a três anos após o nascimento e nesse último ano que passa pela experimentação, recomenda-se que a permanência no rebanho não ultrapasse a faixa de três a quatro anos. A *era* do touro começa no 25º ao 35º mês, desde que apresente um bom desempenho como reprodutor. Caso não tenha bom desempenho, permanece na categoria de garrote na qual será descartado (abate) ou passa para a categoria de boi;
- e) **boi**: bovino adulto acima de três anos, castro e manso, pode ser empregado nos serviços agrícolas;
- f) **vaca**: é a denominação dada à novilha após a primeira parição. Assim como o touro, a vaca passa por um período de experimentação e, à medida que demonstra ser uma boa matriz reprodutora, continua no rebanho, caso contrário, é descartada;

Vale citar que a palavra **era** corresponde às várias etapas ou estágios da vida do animal. Exemplo: o tempo que o animal nascido permanece como bezerro é do nascimento até os doze meses de idade, ou seja, a era ou o tempo que o animal permanece como bezerro é de doze meses. A palavra “era”, em alguns casos, também pode ser empregada como medida de tempo ou idade, por exemplo, quando utilizada na frase: O ideal é comprar animais menos erados para fazer a engorda, isso é, animais mais novos.

3.5 O Estado do Mato Grosso do Sul

O Estado do Mato Grosso do Sul foi criado em 11 de outubro de 1977, pela Lei Complementar nº 31, e a instalação do governo teve início em 01 de janeiro de 1979 (MATO GROSSO DO SUL, 2004, p.14).

Com extensão de 357.124,96 km², localiza-se no Centro-Oeste do Brasil, juntamente com Goiás, Mato Grosso e Distrito Federal, e divide fronteira com a Bolívia e o Paraguai. O Estado conta com 22 milhões de hectares de pastagens, sendo 16 milhões de pastos plantados e 6 milhões de pastos naturais. É o maior estado em criação e abate de bovinos, com mais de 20 milhões de cabeças de gado e possui 51 frigoríficos de bovinos, sendo 35 sob inspeção federal e 16 sob inspeção estadual (MATO GROSSO DO SUL, 2004, p. 14). A figura 3, abaixo, ilustra o Estado de Mato Grosso do Sul e suas microrregiões:

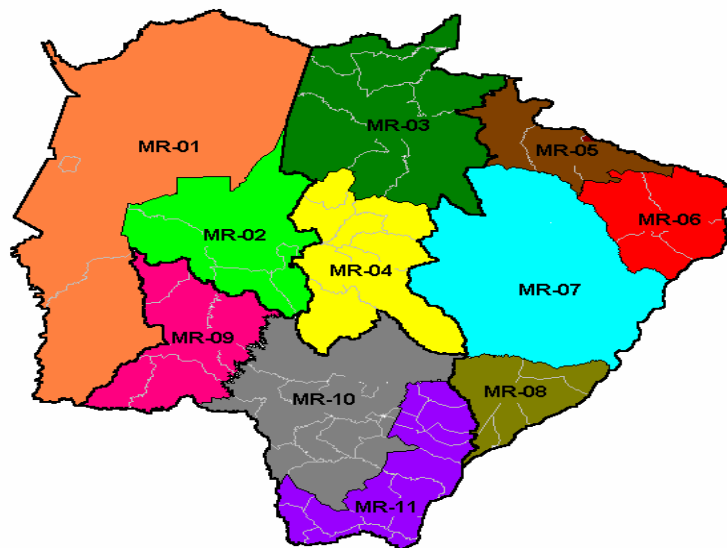


Figura 3: O Estado do Mato Grosso do Sul - divisão político-administrativa e microrregional

Fonte: Adaptado de MATO GROSSO DO SUL (2004, p. 9)

O Estado possui 4 mesorregiões geográficas, 11 microrregiões geográficas, 77 municípios e 88 distritos, tendo como capital a cidade de Campo Grande. As Mesorregiões e Microrregiões são as seguintes:

- a) **Mesorregião Pantanaís Sul-Mato-Grossenses: MR 01 – Baixo Pantanal:** está localizada a noroeste do Estado, e abrange quase que totalmente o Pantanal de Mato Grosso do Sul. Os municípios que dela fazem parte são Corumbá, Ladário e Porto Murtinho; **MR 02 – Aquidauana:** formada pelos municípios de Anastácio, Aquidauana, Dois Irmãos do Buriti e Miranda.
- b) **Mesorregião Centro-Norte de Mato Grosso do Sul: MR 03 – Alto Taquari:** formada pelos municípios de Alcinópolis, Camapuã, Coxim, Pedro Gomes, Rio Verde de Mato Grosso, São Gabriel do Oeste e Sonora; **MR 04 – Campo Grande:** localiza-se na região central do Estado, com seus rios drenando para a Bacia do Paraná. Os municípios que formam essa microrregião são: Bandeirantes, Campo Grande, Corguinho, Jaraguari, Rio Negro, Rochedo, Sidrolândia e Terenos.
- c) **Mesorregião Leste de Mato Grosso do Sul: MR 05 – Cassilândia:** essa microrregião situa-se a noroeste do estado e conta com os municípios de Cassilândia, Chapadão do Sul e Costa Rica. O relevo é predominantemente de planalto, com algumas depressões e chapadões; **MR 06 - Paranaíba:** formada por Aparecida do Taboado, Inocência, Paranaíba e Selvíria; **MR 07- Três Lagoas:** os municípios que dela fazem parte são Água Clara, Brasilândia, Ribas do Rio Pardo, Santa Rita do Pardo e Três Lagoas; **MR 08 – Nova Andradina:** conta com os municípios de Anaurilândia, Bataguassu, Bataiporã, Nova Andradina e Taquarussu.

d) Mesorregião Sudoeste de Mato Grosso do Sul: MR 09 – Bodoquena: Bela Vista, Bodoquena, Bonito Caracol, Guia Lopes da Laguna, Jardim e Nioaque, são os municípios que formam essa microrregião; **MR 10 – Dourados:** dela fazem parte os municípios de Amambaí, Antonio João, Aral Moreira, Caarapó, Douradina, Dourados, Fátima do Sul, Itaporã, Maracaju, Ponta Porã, Rio Brillhante, Juti, Laguna Carapã, Nova Alvorada do Sul e Vicentina; **MR 11 – Iguatemi:** essa microrregião é formada pelos municípios de Angélica, Coronel Sapucaia, Deodópolis, Eldorado, Glória de Dourados, Iguatemi, Itaquiraí, Ivinhema, Japorã, Jateí, Mundo Novo, Naviraí, Novo Horizonte do Sul, Paranhos, Sete Quedas e Tacuru.

A divisão do Estado em Mesorregiões e em microrregiões tem por objetivo facilitar o planejamento pelo Governo do Estado no desenvolvimento de cada região.

O Estado do Mato Grosso do Sul possui a segunda maior população indígena do Brasil, com cerca de 60 mil índios, distribuídos em 28 municípios que compõem as etnias Guarani Kaiowá, Guarani Nhandena, Terena, Kadiwéu, Guató, Ofaié-Xavante, Kamba, Kinikinao e Atikum. Todas têm descendência pré-colombiana e destacam-se por suas línguas organizadas e habilidade peculiares.

O Estado também se destaca com relação ao ecoturismo e turismo científico devido ao Pantanal, considerado a maior superfície inundável do mundo e reconhecido pela Unesco como patrimônio da humanidade.

Vale lembrar que as informações acima citadas, bem como as informações sobre a cidade de Nova Andradina, foram obtidas junto à Secretaria de Estado de Planejamento e de Ciência e Tecnologia, em MATO GROSSO DO SUL (2004).

3.6 A Cidade de Nova Andradina

A cidade de Nova Andradina está localizada na Mesorregião Leste e na Microrregião homônima. A região foi colonizada por Antônio Joaquim de Moura Andrade por volta de 1938, quando adquiriu do Estado a Fazenda Caapora, que

passou a denominar-se Fazenda Primavera. Em 1951 adquiriu também a Fazenda Baile, da qual, em 1957, destacou uma gleba, na qual implantou os alicerces da cidade de Nova Andradina. O município foi criado pela lei 1.189, de 20.12.1958 e sua emancipação política é comemorada dia 31 de maio, aniversário da cidade.

Nova Andradina está a 300 km da capital Campo Grande e tem uma população de 36 mil habitantes, distribuída em uma área de 4.788,20 km². É a oitava cidade do Estado em arrecadação de ICMS e em população, sendo também rota de escoamento da produção de Mato Grosso do Sul, rumo aos Estados de São Paulo e Paraná. Além disso, é conhecida pelo seu potencial de exportação de carne, por meio de seus dois frigoríficos de grande porte, estando, em fase final de construção, mais um abatedouro para mais de 200 cabeças/dia. Por essa razão, não é exagerado o título de “**Capital do Boi Gordo**”. A pecuária é também baseada na criação do gado leiteiro, com uma produção invejável de leite e derivados. A Agricultura destaca-se com a produção de milho, mandioca, soja, feijão, arroz e algodão. A figura 4 destaca a cidade de Nova Andradina e suas cidades vizinhas:

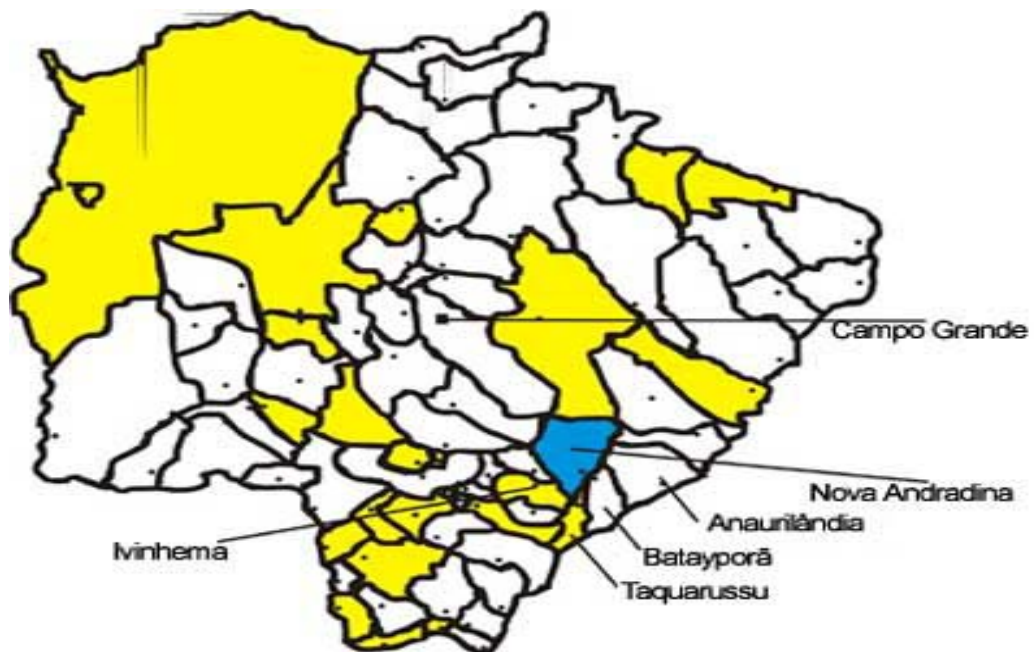


Figura 4: O Município de Nova Andradina

Fonte: Adaptado de MATO GROSSO DO SUL (2004, p. 95)

De acordo com o Censo Agropecuário de 1995-1996, os estabelecimentos agropecuários do município de Nova Andradina possuem as seguintes medidas:

Medidas	Nº de Estabelecimentos
Menos de 10 ha	58
De 10 a menos de 100 ha	573
De 100 a menos de 1.000 ha	351
De 1.000 a menos de 10.000 ha	77
De 10.000 e mais ha	6
Sem Declaração	4

Quadro 3: Estabelecimentos agropecuários em Nova Andradina
 Fonte: MATO GROSSO DO SUL (2005, p. 2)

Esses estabelecimentos renderam aos cofres do Estado a maior arrecadação de ICMS entre as atividades econômicas desenvolvidas no município, superando o comércio. No ano de 2003, a geração total de ICMS do município para o Estado foi de R\$ 11.879.366,44, sendo que a pecuária contribuiu com R\$ 5.450.711,61, o comércio com R\$ 3.787.598,03 e a agricultura com R\$ 1.232.189,91. O município possui 498.405 cabeças de gado, conforme dados da Secretaria de Planejamento e de Ciência e Tecnologia do Estado de Mato Grosso do Sul – Seplanct (MATO GROSSO DO SUL, 2005), sendo a pecuária sua principal atividade econômica.

3.7 O cenário e perspectivas para a pecuária bovina de corte brasileira

O processo de globalização da economia mundial vem promovendo a corrida por melhores índices de qualidade e produtividade, estabelecendo a competição para atender às fortes exigências dos mercados nacional e internacional.

A pecuária brasileira é um exemplo de competitividade, já que possui o maior rebanho comercial do mundo com mais 170 milhões de cabeças (ver tabela 5) e com índices crescentes de produtividade e qualidade. No tocante ao mercado externo o Brasil não fica atrás, sendo atualmente um dos maiores exportadores de

carne bovina, batendo exportadores tradicionais, como os Estados Unidos e Austrália (ver tabela 7).

3.7.1 O mercado interno

A produção da pecuária bovina de corte no Brasil possui um longo ciclo de produção, variando de três a cinco anos dependendo do nível tecnológico adotado, sendo também bastante sensível à renda média da população e ao preço das carnes substitutas. O consumo de carne per capita vem caindo ano longo dos anos, pois, em 1995, o consumo médio era de 42,6 quilos de carne por ano e, no ano de 2003, caiu para 36,3 quilos. Essa queda pode ser explicada, dentre outros fatores, pelo alto consumo no passado, quando o plano real devolveu o poder de compra aos consumidores, o que não ocorreu nos anos seguintes. A tabela a seguir evidencia a evolução do consumo per capital de carne no Brasil e em outros países:

Tabela 3: Consumo per capita de carne bovina por ano (Kg/Pessoa/Ano)

País	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Brasil	42,6	42,4	39,0	38,2	36,6	35,7	35,7	35,8	36,3
USA	44,0	44,1	43,1	43,6	44,1	44,3	43,3	44,3	42,8
Uruguai	60,6	67,3	66,6	72,2	71,3	61,2	51,2	49,6	49,8
Itália	26,5	26,5	24,7	25,0	25,5	27,0	25,1	23,3	21,7
China	3,4	2,8	3,5	3,8	4,0	4,2	4,3	4,6	4,7
Japão	12,4	11,7	11,8	12,0	12,0	12,4	11,1	10,3	10,7
Austrália	35,3	38,4	40,7	38,0	38,1	33,7	33,8	36,0	36,3
Rússia	23,0	23,4	23,7	19,4	18,7	15,8	16,5	16,3	16,5
Canadá	31,5	30,3	30,9	31,0	32,1	31,7	30,6	31,1	32,5
França	26,6	27,2	25,1	25,8	26,5	26,8	24,8	23,0	21,3

Fonte: Adaptado de ANUALPEC (2004, p. 90)

A tabela acima também evidencia que países tradicionalmente consumidores de carne bovina apontaram uma retração no consumo, como Estados Unidos, Uruguai, Austrália, dentre outros. Uma resposta para o ocorrido, além da questão preço e renda, seria a idéia de que a carne vermelha é prejudicial à saúde, que o consumo da carne branca é mais saudável e, também, atualmente, a doença da “vacalouca”. Jank e Bliska, *apud* Miranda (2001, p. 47), explicam que “quanto à substituição entre os tipos de carnes, o ganho significativo na participação relativa

do frango em relação às demais carnes ocorre em vários países, inclusive no Brasil e nos EUA”. Jank, apud Miranda (2001, p.47) afirma que:

Esse aumento deriva basicamente de três fatores:

- a) Queda no consumo de carnes vermelhas na maioria dos países ricos (exceção do Japão) em função de preocupações com saúde dos consumidores, sanidade da carne e questões ambientais.
- b) Melhor capacidade de coordenação da cadeia do frango e de uma política consolidada de marketing por parte dessas agroindústrias.
- c) Ganhos de produtividade do frango em decorrência das melhorias tecnológicas dos produtos. Houve queda nos preços relativos da carne de frango, vis-à-vis as carnes bovina e suína, respectivamente, ao produtor e ao consumidor.

No tocante aos preços internos, nota-se uma evolução em reais, porém, quando transformados em dólar tem-se uma redução, visto que a arroba média do boi gordo em 1995 era de US\$ 26,2 por arroba e, em 2004, fechou com um preço médio de US\$ 20,7 (ANUALPEC 2005, p. 81). É importante salientar que o preço em dólar no Brasil é inferior a outros países, atrás, inclusive, de parceiros do Mercosul, como o Uruguai, onde o preço da arroba era cotado a US\$ 24,5 em média em 2004 (ANUALPEC 2005, p.128). A tabela 4 ilustra a evolução do preço do boi gordo no decorrer dos últimos anos:

Tabela 4: Preço médio do boi gordo

R\$/@ a prazo

Estado	2002	2003	2004
São Paulo (Noroeste)	48,8	58,0	61,1
M. Grosso (Campo Grande)	46,2	55,0	58,2
Goiás (Goiânia)	46,1	54,4	57,1
Paraná (Maringá)	47,2	56,6	59,3
Minas Gerais (Trg. Mineiro)	47,4	56,2	59,1
Rio Grande do Sul	44,1	49,3	50,4

Fonte: Adaptado de ANUALPEC (2005, p. 84-85)

Alguns grandes desafios para o gestor da pecuária de corte são o aumento do consumo no mercado interno, o resgate da rentabilidade passada com maiores controles sobre os custos de produção e a agregação de valor ao produto com mais qualidade, produzindo uma carne mais saudável, com rigorosos controles sanitários e atendendo a exigências de mercado como a rastreabilidade e a certificação. Rastreabilidade, conforme Victorelli Neto (2004, p. 53), é a “capacidade de permitir, rapidamente e com confiança, o resgate histórico de um produto e de seu processo de produção, atuando como mecanismo fundamental na segurança alimentar da população”. Certificação, segundo o mesmo autor (2004, p. 53), é o “conjunto de medidas e atividades desenvolvidas por um organismo independente da relação comercial, de terceira parte, com o objetivo de atestar publicamente, por escrito, que determinado produto, processo ou serviço está em conformidade com os requisitos especificados”.

Segundo a ANUALPEC (2005, p. 53), em 2004, o Brasil possuía um rebanho bovino efetivo de 170.153.901 cabeças de gado, tendo abatido 46.977.803 cabeças no mesmo ano, correspondendo a uma taxa de abate de 27,6% do rebanho total. A tabela a seguir evidencia a evolução do plantel de gado bovino no Brasil:

Tabela 5: Evolução do gado bovino no Brasil

Ano	Plantel Total	Abate	Taxa Geral de Abate(*)	Nascimentos de Bezerros	Nascimentos x Abate (**)
1995	154.058.176	36.888.832	23,9%	36.644.549	-0,7%
1996	152.835.009	36.710.977	24,0%	37.097.611	1,1%
1997	154.575.206	33.785.672	21,9%	37.454.808	10,9%
1998	158.267.696	34.262.399	21,6%	39.480.520	15,2%
1999	161.037.074	34.882.658	21,7%	39.296.886	12,7%
2000	165.754.929	35.550.697	21,4%	41.890.581	17,8%
2001	170.287.792	36.797.244	21,6%	43.235.954	17,5%
2002	175.130.180	38.475.791	22,0%	45.553.007	18,4%
2003	176.239.431	41.541.519	23,6%	45.457.164	9,4%
2004	170.153.901	46.977.803	27,6%	45.573.565	-3,0%

Fonte: Adaptado de ANUALPEC (2004, p. 63, 66 e 68) e ANUALPEC (2005, p. 53, 56 e 59)

(*) Quantidade de cabeças abatidas sobre o plantel total

(**) Quantidade de nascimentos de bezerros sobre o total de abate

O Estado do Mato Grosso do Sul possui, atualmente, o maior plantel de gado bovino do Brasil, seguido do Estado do Mato Grosso e Minas Gerais. A tabela 6 ilustra a afirmação:

Tabela 6: Rebanho bovino por Estado (cabeças de gado)

Estado	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Mato Grosso do Sul	20.828.086	22.001.906	22.219.585	22.526.917	22.403.644	21.088.979
Mato Grosso	17.877.163	18.813.895	19.854.741	21.317.557	22.223.877	21.068.182
Minas Gerais	19.757.317	19.913.355	20.159.780	20.321.606	20.097.019	19.151.784
Goiás	17.135.365	17.090.637	17.092.424	17.459.378	17.346.283	16.517.599
Rio Grande do Sul	13.390.979	13.518.116	13.669.626	13.750.885	13.538.429	12.828.263
São Paulo	11.828.730	11.765.611	11.690.271	11.726.753	11.581.023	10.816.963
Bahia	9.016.412	9.491.978	9.990.286	10.346.534	10.443.088	10.324.622
Paraná	9.373.468	9.390.117	9.510.136	9.593.830	9.518.928	9.041.212
Pará	7.336.939	7.812.969	8.350.540	8.871.143	9.196.001	9.432.951
Tocantins	5.695.544	5.810.549	5.945.054	6.163.009	6.297.738	6.316.821
Demais Estados	28.797.071	30.145.796	31.805.349	33.052.568	33.593.401	33.566.525
Total	161.037.074	165.754.929	170.287.792	175.130.180	176.239.431	170.153.901

Fonte: Adaptado de ANUALPEC (2005, p. 53)

A tabela 6 mostra uma redução do rebanho bovino no ano de 2004 na maioria dos Estados. Nehmi Filho (2005, p. 27) informa que “a baixa rentabilidade da cria, as boas taxas de reposição e a expansão da soja levaram a nível recorde o abate de matrizes. Com isso, reduziu-se o estoque delas em 4 milhões e o rebanho, em 6 milhões”. Os Estados da região norte como Pará, Tocantins e Roraima tiveram crescimento, se levado em conta o ano de 2003. Esse crescimento deveu-se à migração de animais para o norte do Brasil pela existência de grandes extensões de terras conjugadas com preços compatíveis com a atividade, ficando as terras mais ao sul destinadas a lavouras de vários produtos.

3.7.2 O mercado externo

O Brasil passou, nos últimos tempos, a ser um dos maiores exportadores de carne bovina do mundo, tendo como maiores compradores de carne in natura o Chile, a Rússia e o Egito, e de carne industrializada o Reino Unido e os Estados Unidos. Alguns pontos que ajudaram o Brasil foram:

- a) maior rebanho comercial do mundo;
- b) produção de boi a pasto – “boi verde”;
- c) combate, controle e erradicação de doenças – febre aftosa, brucelose, tuberculose, etc e a adoção da rastreabilidade e certificação;
- d) surgimento de doenças nos rebanhos europeus e americanos;
- e) desvalorização do Real e valorização do Euro em relação ao Dólar.

Lopes (2004, p. 56) explica que:

O processo de crescimento das exportações de carne bovina evidencia-se desde 1994, período em que se iniciaram importantes mudanças na atividade pecuária nacional. Após o Plano Real, em um primeiro momento, o efeito renda, gerado pelo controle inflacionário (estabilização da moeda), aumentou o consumo interno de carne bovina, o que capitalizou o setor frigorífico.

Nos anos seguintes, entretanto, cresceu a concorrência de preço com outras carnes (frango principalmente) e a política econômica levou o país a apresentar de novo taxas muito modestas de crescimento econômico e de renda. Com isso a demanda interna pela carne bovina diminuiu e o setor viu-se obrigado a buscar novos mercados.

A partir de 1996, o país passou a sustentar um crescimento ininterrupto de suas exportações de carne bovina. Graças à expansão do rebanho e aos ganhos de produtividade, o setor frigorífico pôde suprir o aumento de pedidos, garantindo o cumprimento dos contratos, e garantir a compra de grandes quantidades de um único pedido, por parte dos países importadores. Uma das grandes vantagens do produtor brasileiro é a representada pela criação do bovino a pasto (hoje chamado de “boi verde”), tipo de manejo tradicionalmente adotado por mais de 90% dos criadores de gado do país. O sistema permite produzir a custo muito baixo, possivelmente o menor do mundo, conferindo alta competitividade à carne bovina brasileira nos mercados mundiais, em especial naqueles mais sensíveis a preços, como os do Oriente Médio, a Rússia, o Leste Europeu e países da América Latina.

O crescimento das exportações foi favorecido também pela ocorrência concomitante de enfermidades em outros países. Esse fato impediu que países antes ativos como exportadores participassem do mercado internacional, o que fez diminuir a concorrência ao produto nacional.

No Reino Unido, a ocorrência do mal da “Vaca Louca” (encefalopatia espongiforme bovina – EEB), provocada pela utilização de proteína animal nas rações, impossibilitou a exportação de carne bovina por aquele país, bem como derrubou o consumo interno. Os primeiros casos de EEB no Reino Unido surgiram em 1986, atingindo o auge em 1992. Desde 1991, apareceram casos de EEB em mais de

quinze países da Europa, entre os quais a Alemanha, França, Polônia, Portugal e Espanha, que abriram seus mercados para importação de carne de outros países. Em 2001, ainda ocorreram casos de febre aftosa no Reino Unido, o que novamente prejudicou o setor pecuário desse país.

Na Austrália ocorreram limitações na produção, devido a eventos climáticos. Desde 1999, o país enfrenta um período de seca sem precedentes. O clima forçou a Austrália a diminuir seu rebanho, limitando a oferta da carne que eventualmente seria oferecida a novos mercados.

O Brasil bateu fortes concorrentes no comércio mundial de carnes e fechou o ano de 2004 como o maior exportador de carne bovina do mundo. Segundo Stewart (2005, tradução nossa), "o Brasil exportou mais carne que qualquer outro país em 2004 em termos de volume, mas ficou em terceiro lugar em termos de faturamento". É importante verificar a evolução, pois de 1995 para 2004, as exportações cresceram 467,94%. A tabela 7 mostra a evolução das exportações de carne bovina do Brasil e de alguns importantes países:

**Tabela 7: Exportações mundiais de carne bovina
Mil Toneladas equivalente-carcaça**

Pais	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Brasil	287	280	287	370	541	554	789	929	1.208	1.630
Austrália	1.109	1.026	1.184	1.268	1.270	1.338	1.399	1.366	1.264	1.300
USA	826	851	969	985	1.094	1.119	1.029	1.110	1.143	202
Canadá	245	319	382	427	491	523	574	610	384	540
Outros	3.042	3.020	3.038	2.471	2.533	2.403	2.035	2.380	2.395	2.661
Total	5.509	5.496	5.860	5.521	5.929	5.937	5.826	6.395	6.394	6.333

Fonte: Adaptado de ANUALPEC (2004, p. 89) e ANUALPEC (2005, p. 80)

O quadro acima evidencia uma grande queda das exportações de carne bovina nos Estados Unidos em 2005, devido a problemas sanitários. Saboya (2005, p. 30) explica que:

O ano de 2004 foi um marco para o setor. O Brasil foi praticamente o único grande produtor e exportador mundial de proteínas animais a sair ileso da crise sanitária, que atingiu grandes exportadores mundiais, como o Canadá (ocorrência de vaca louca, em 2003), Estados Unidos (vaca louca, no final de 2003, e gripe aviária, no início de 2004), China (gripe aviária, no final de 2003) e Tailândia (gripe aviária, em 2004).

As perspectivas para o mercado mundial de carnes para o Brasil são bastante positivas, a evolução do país nesse comércio é impressionante e o empenho para aumentar a produção e a qualidade é uma constante. A meta brasileira para manter e aumentar as exportações é entrar no mercado americano com carne in natura, assim como no Japão, Coréia do Sul, Canadá entre outros mercados nobres. A tabela a seguir demonstra o plantel global de gado de corte:

Tabela 8: Rebanho bovino por país

Milhares de cabeça de gado

País	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Brasil	152.835	154.575	158.268	161.037	165.755	170.288	175.130	176.239	170.154
Índia	299.802	303.030	306.967	312.572	313.774	317.000	323.000	327.250	330.250
China	110.318	121.757	124.354	126.983	128.663	128.242	130.848	134.672	138.712
USA	101.656	99.744	99.115	98.199	97.298	96.723	96.100	94.882	94.725
Argentina	51.696	49.238	49.437	49.832	50.167	50.369	50.869	50.768	49.066
Austrália	26.780	26.710	26.688	27.588	27.720	27.870	27.479	26.600	26.600
Rússia	35.800	31.500	28.600	27.000	25.500	24.510	23.500	22.285	20.995
Canadá	13.412	13.360	13.211	13.201	13.608	13.762	13.488	14.660	15.660
África do Sul	14.067	13.667	13.772	13.580	13.460	13.505	13.635	13.540	13.350
Demais Países	244.581	237.694	329.084	235.104	229.552	221.921	220.845	170.600	164.435
total	1.052.943	1.053.272	1.151.494	1.067.095	1.067.497	1.066.191	1.076.896	1.033.499	1.025.951

Fonte: Adaptado de ANUALPEC (2004, p. 84) e ANUALPEC (2005, p. 76)

Essa tabela demonstra que o Brasil possui o maior rebanho comercial do planeta, visto que, na Índia, esses animais são considerados sagrados e, portanto, não são comercializados.

É salutar esclarecer que equivalente-carcaça é uma unidade padrão de medida internacional que visa a transformar a venda de carne industrializada (sem osso) e carne “in natura” (com osso) em produtos semelhantes, ou seja, equivalente ao peso carcaça (animal abatido e limpo). Dessa forma, para encontrar quantos bois foram necessários abater para produzir uma tonelada de carne industrializada, é preciso fazer o seguinte cálculo: multiplica-se uma tonelada de carne industrializada pelo fator 2,5 para encontrar uma tonelada de equivalente carcaça ou o equivalente a uma tonelada de um boi carcaça. No caso de carne “in natura”, é multiplicado pelo fator de 1,3 para encontrar uma tonelada de equivalente carcaça, conforme informação do pessoal técnico da revista FNP, em entrevista em 01/03/05 (FERRAZ, 2005).

3.8 Considerações finais do capítulo

De forma geral, foram abordadas algumas particularidades da criação de gado bovino de corte, como as fases de produção, o sistema de produção (extensivo ou intensivo), a classificação do rebanho por era e sexo.

Também foi evidenciada a força desse segmento econômico no mercado interno, bem como seu crescimento e fortalecimento no mercado externo. Por outro lado, a estagnação de preços no mercado interno juntamente com a redução de consumo é fator de preocupação para o pecuarista, no que se refere ao controle de custos para a manutenção e/ ou recuperação de margens.

Neste capítulo, foi também abordado o local onde foi aplicada a pesquisa empírica, buscando fixar a importância e as características do município de Nova Andradina e também do Estado de Mato Grosso do Sul para essa atividade econômica. Afinal, o Estado detém o maior plantel de bovinos, de corte, do Brasil e a cidade de Nova Andradina é conhecida como a “Capital do Boi Gordo”.

4 ASPECTOS GERAIS ACERCA DA CONTABILIDADE

4.1 A importância da Contabilidade

Toda e qualquer organização, tenha fins lucrativos ou não, seja uma pessoa física ou jurídica, busca e aplica recursos visando a um objetivo. Esses recursos podem ser próprios ou de terceiros – empréstimo, financiamento, etc. Para trabalhar de maneira racional e produtiva, as pessoas envolvidas diretamente no processo, precisam das mais variadas informações. Exemplos dessas informações são os montantes aplicados no negócio, os recursos disponíveis, a necessidade de capital de giro, os valores contraídos a título de empréstimos e financiamentos e seus vencimentos e atualizações, os resultados obtidos com a utilização desses recursos e as perspectivas futuras.

Outrossim, os bancos, os investidores, os fornecedores, os clientes, o governo, os empregados, dentre outros interessados, necessitam de informações sobre a situação e desempenho da organização.

A Contabilidade, independentemente do tamanho da organização, finalidade e constituição jurídica, tem a função, dentre outras tantas, de manter um arquivo básico de informação e de disponibilizá-lo ao público interno e externo dessa organização. Além disso, deve permitir ao usuário entender melhor, de modo geral, a organização, a posição atual e as perspectivas para o negócio. Assim, a importância da Contabilidade está em fornecer a seus vários usuários informações úteis, de forma sintética e ordenada, para a tomada de decisão.

4.1.1 Definição de Contabilidade

Para Franco (1997, p. 21, grifo nosso), Contabilidade é:

Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos,

com o fim de oferecer informações e orientações necessárias à tomada de decisão sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

Ludícibus, Marion e Pereira (2003, p. 51, grifo nosso) definem Contabilidade da seguinte forma:

Do ponto de vista do usuário, **sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física, de produtividade especial com relação à entidade objeto de contabilização.** Quanto a seu objeto, ciência do Patrimônio, que evidencia as variações quantitativas e qualitativas do mesmo. Em uma visão macro, ciência que registra e avalia como e quão bem a entidade utilizou os recursos a ela confiados.

Diante do exposto, nota-se a preocupação da Contabilidade em fornecer dados, informações, análises e orientações, com o objetivo de assistir o gestor e influenciar positivamente na tomada de decisão. Ademais, verifica-se a preocupação pelo estudo do patrimônio, de suas variações e como os recursos foram utilizados, bem como pelo processo de registrar e avaliar os fatos contábeis. Contudo, cabe ressaltar que a informação deve ser direcionada e adaptada para o tipo de negócio ao qual a entidade desenvolve e também para aquele que vai tomar a decisão.

4.1.2 O objetivo da Contabilidade

A Contabilidade é conhecida como a linguagem dos negócios, e que quanto mais o usuário da informação contábil entendê-la, melhor serão suas decisões. De acordo com Ludícibus, Marion e Pereira (2003, p. 160), o objetivo dessa ciência é:

O principal objetivo da Contabilidade é o de permitir, a cada grupo principal de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras. Em ambas as avaliações, todavia, as demonstrações contábeis constituirão elemento necessário, mas não suficiente. Do ponto de vista do usuário externo, quanto mais a

utilização das demonstrações contábeis se referir à exploração de tendências futuras, mais tenderá a diminuir o grau de segurança das estimativas envolvidas. Quanto mais a análise se detiver na constatação do passado e do presente, mais crescerá e avolumará a importância da demonstração contábil. Os objetivos da Contabilidade devem ser aderentes, de alguma forma explícita ou implícita, àquilo que o usuário considera como elementos importantes para seu processo decisório.

Ludícibus (2000, p. 28) entende que:

O objetivo principal da Contabilidade (e dos relatórios dela emanados) é o de fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança. Isto exige um conhecimento do modelo decisório do usuário e, de forma mais simples é preciso perguntar ao mesmo qual a informação que julga relevante ou as metas que deseja maximizar, a fim de delinear o conjunto de informações pertinentes. Embora um conjunto básico de informações financeiras consubstanciadas nos relatórios periódicos principais deva satisfazer às necessidades básicas de um bom número de usuário, a Contabilidade ainda deve ter flexibilidade para fornecer conjuntos diferenciados para usuários ou decisões especiais.

Marion (2003, p. 26) afirma que o objetivo principal da contabilidade é “o de permitir a cada grupo principal de usuários a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer *inferências* sobre suas *tendências futuras*”.

Os conceitos apresentados levam a entender que um dos objetivos da Contabilidade é fornecer informação útil ao usuário, para que este possa julgar e tomar a melhor decisão no momento, bem como evidenciar a posição financeira e patrimonial da entidade em foco, em determinado instante, e projetar posições futuras. São vários os usuários que podem valer-se das informações contábeis, como: os proprietários, os investidores, os funcionários, os clientes, os fornecedores, as instituições financeiras, o governo e o público em geral. No tocante ao termo útil ou à utilidade da informação contábil, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 785/95 de 28 de julho de 1995 (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE, 1999, p. 77), que aprova a NBC-T-1 - Das Características da Informação Contábil, explica que:

1.3 – Dos Atributos da Informação Contábil

1.3.1 – A Informação Contábil deve ser, em geral e antes de tudo, veraz e eqüitativa, de forma a satisfazer as necessidades comuns a um grande número de diferentes usuários, não podendo privilegiar deliberadamente a nenhum deles, considerando o fato de que os interesses destes nem sempre são coincidentes.

1.3.2 – A informação contábil, em especial aquela contida nas demonstrações contábeis, notadamente as previstas em legislação, deve propiciar revelação suficiente sobre a Entidade, de modo a facilitar a concretização dos propósitos do usuário, revestindo-se de atributos entre os quais são indispensáveis os seguintes:

- confiabilidade;
- tempestividade;
- compreensibilidade; e,
- comparabilidade.

1.4 - Da Confiabilidade

1.4.1 – A confiabilidade é atributo que faz que o usuário aceite a informação contábil e a utilize com base de decisões, configurando, pois, elemento essencial na relação entre aquele e a própria informação.

1.4.2 – A confiabilidade da informação fundamenta-se na veracidade, completeza e pertinência de seu conteúdo.

§1º A veracidade exige que as informações contábeis não contenham erros ou vieses, e sejam elaboradas em rigorosa consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e, na ausência de norma específica, com as técnicas e procedimentos respaldados na ciência da Contabilidade, nos limites de certeza e previsão por ela possibilitados.

§2º A completeza diz respeito ao fato de a informação compreender todos os elementos relevantes e significativos sobre o que pretende revelar ou divulgar, como transações, previsões, análises, demonstrações, juízos ou outros elementos.

§3º A pertinência requer que seu conteúdo esteja de acordo com a respectiva denominação ou título.

1.5 – Da Tempestividade

1.5.1 – A tempestividade refere-se ao fato de a informação contábil dever chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil, a fim de que este possa utilizá-la para seus fins.

1.5.2 – Nas informações preparadas e divulgadas sistematicamente, como as demonstrações contábeis, a periodicidade deve ser mantida. Parágrafo Único. Quando por qualquer motivo, inclusive de natureza legal, a periodicidade for alterada, o fato e suas razões devem ser divulgados junto com a própria informação.

1.6 – Da Compreensibilidade

1.6.1 – A informação contábil deve ser exposta de forma mais compreensível ao usuário a que se destine.

§1º A compreensibilidade presume que o usuário disponha de conhecimentos de Contabilidade e dos negócios e atividades da Entidade, em nível que o habilite ao entendimento das informações colocadas à sua disposição, desde que se proponha analisá-las, pelo tempo e com a profundidade necessários.

§2º A eventual dificuldade ou mesmo impossibilidade de entendimento suficiente das informações contábeis por algum usuário, jamais será motivo para a não divulgação.

1.6.2 – A compreensibilidade concerne à clareza e objetividade com que a informação contábil é divulgada, abrangendo desde elementos da natureza formal, como a organização espacial e recursos gráficos empregados, até a redação e técnica de exposição utilizadas.

§1º A organização espacial, os recursos gráficos e as técnicas de exposição devem promover o entendimento integral da informação contábil, sobrepondo-se, pois, a quaisquer outros elementos, inclusive de natureza estética.

§2º As informações contábeis devem ser expressas no idioma nacional, sendo admitido o uso de palavra estrangeira somente no caso de manifesta inexistência de palavra com significado idêntico na língua portuguesa.

1.7 – Da Comparabilidade

1.7.1 – A comparabilidade deve possibilitar ao usuário o conhecimento da evolução entre determinada informação ao longo

do tempo, numa mesma Entidade ou em diversas Entidades, ou a situação destas num momento dado, com vista a possibilitar-se o conhecimento das suas posições relativas.

1.7.2 - A concretização da comparabilidade depende da conservação dos aspectos substantivos e formais das informações. Parágrafo único. A manutenção da comparabilidade não deverá constituir elemento impeditivo da evolução qualitativa da informação contábil.

Dessa forma, para que o objetivo da Contabilidade seja cumprido totalmente, a informação deve ser útil para a tomada de decisão de quem a está recebendo. Tal informação deve possuir as características de confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade, bem como ser flexível para adaptar-se à necessidade do usuário. Vale lembrar que essa informação deve proporcionar benefícios superiores a seus custos.

4.1.3 O campo de atuação da Contabilidade

A Contabilidade surgiu na era do homem primitivo, que a utilizava para contar o estoque de animais e quantificar a evolução do rebanho. Com o surgimento do Capitalismo, as transações patrimoniais começaram a exigir algumas soluções e, a partir daí, as técnicas contábeis ganharam um desenvolvimento ímpar. Dessa maneira, desde os tempos mais remotos, e nas atividades mais simples, como também nas mais complexas a Contabilidade têm o seu campo de atuação. Conforme Ludícibus et al. (1998, p. 21, grifo nosso):

A Contabilidade, na qualidade de ciência aplicada, com metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir, e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente, seja este **pessoa física**, entidade de finalidades não lucrativas, empresa, seja mesmo pessoa de Direito Público, tais como: Estado, Município, União, Autarquia, etc., tem um campo de atuação circunscrito às entidades supramencionadas, o que equivale a dizer, muito amplo.

Então, depreende-se que o campo de atuação da contabilidade é infindável, e toda e qualquer entidade pode e deve ter um sistema contábil, mesmo sendo a entidade uma pessoa física.

4.1.4 O papel do contabilista

O Contabilista é o profissional habilitado como Contador ou Técnico em Contabilidade, conforme definido pelo Decreto-Lei 9295 de 27 de maio de 1946 em seu artigo 2º (BRASIL, 1946). O Contador é o portador de diploma de nível superior, com o título de Bacharel em Ciências Contábeis. Já o Técnico em Contabilidade é o contabilista que se formou em nível médio, ou seja, nos cursos de nível secundário (Curso Técnico em Contabilidade). No Brasil, somente os contabilistas devidamente registrados no Conselho Regional de Contabilidade - CRC – podem exercer a profissão.

Marion (2003, p. 25) informa que “a função básica do contador é produzir informações úteis aos usuários da Contabilidade para a tomada de decisões”. Por conseguinte, a missão do contabilista é a de assessorar o empreendedor ou o gestor visando à otimização dos resultados e à continuidade da organização, bem como disponibilizar informações aos vários usuários das informações contábeis. Assim, o contabilista tem a função de fazer os registros, a escrituração, o levantamento de balancetes e balanços e a apuração dos resultados. Além disso, deve fazer orçamentos, zelar pelo sistema de informação, disponibilizar informações e interpretá-las, bem como orientar e aconselhar o administrador do negócio. O contabilista deve ser entendido como um parceiro que orienta e faz crítica, visando ao mesmo objetivo do empreendedor ou gestor, isso é, ao sucesso e à continuidade do empreendimento.

4.1.5 Aplicação da contabilidade rural e contabilidade da pecuária

A Contabilidade pode ser aplicada de modo geral para todas as entidades (empresas, pessoas físicas, instituições de cunho filantrópico, governos, etc.) ou de forma específica (utilizada a certo ramo de atividade). Marion (2002, p. 25) explica que “quando estudada de forma genérica, a Contabilidade é denominada Contabilidade Geral ou Contabilidade Financeira. Quando aplicada a um ramo específico, normalmente é denominada de acordo com a atividade daquele ramo”. Desse modo, entende-se que a Contabilidade Rural é a Contabilidade Geral dirigida às Entidades Rurais e a Contabilidade da Pecuária é a Contabilidade Geral dirigida às Entidades Pecuárias.

Nas palavras de Ludícibus, Marion e Pereira (2003, p. 52), “Contabilidade da Pecuária é o ramo da contabilidade geral aplicada às atividades pecuárias, de maneira geral a grandes animais domesticáveis”. A Contabilidade Pecuária assim como a Contabilidade de forma geral remonta aos tempos mais antigos: às épocas nas quais o homem já a utilizava para a contagem dos rebanhos.

Nesse contexto, diz Marion (2003, p. 13) que:

Os primórdios da Contabilidade resumem-se praticamente no homem primitivo contando (inventariando) seu rebanho. O homem, cuja natureza é ambiciosa, não se preocupa apenas com a contagem de seu rebanho, mas - o que é mais importante - com o crescimento, com a evolução do rebanho e, conseqüentemente, com a evolução de sua riqueza. Assim, ele faz inventários (contagem) em momentos diferentes e analisa a variação de sua riqueza.

A Contabilidade é importante não só pelas informações que oferece, mas também pelo controle e pela mensuração da evolução da riqueza daquele que a utiliza. Cella (2002, p. 40) menciona que:

O bom produtor rural controla seus gastos e sabe analisar os dados levantados de modo a saber qual foi o lucro obtido em cada atividade. Que um bom produtor rural sempre possui um sistema de controle, mesmo que simplificado, do tipo entradas e saídas de dinheiro do caixa.

Nesse sentido, Neves (2001, p. 88) informa que “a busca pela qualidade da informação torna-se necessária hoje porque a pecuária não tem a mesma rentabilidade que em tempos anteriores e, como qualquer outro ramo de negócio, deve ser bem administrada, além de exigir pessoal capacitado”.

A atividade pecuária necessita de uma gama de informações que a contabilidade pode fornecer, em especial as de cunho econômico-financeiro como as de ordem físico-quantitativa, ambas imprescindíveis para a mensuração do desempenho do negócio.

4.2 Contabilidade financeira e a Contabilidade gerencial

A Contabilidade e suas informações devem ser direcionadas a cada tipo de usuário, pois cada um tem sua área de interesse, e os objetivos nem sempre são comuns. Alguns usuários têm interesse somente nas informações fornecidas pelas demonstrações financeiras, outros necessitam, além dessas informações, de projeções, dados quantitativos e qualitativos, comparações com empresas de mesmo ramo, informações orçamentárias, em moeda diferente da local, etc, isso é, informações ou formatos que não são os rotineiros. Para suprir as necessidades de cada usuário, a Contabilidade oferece segmentações, desse modo, é interessante destacar as diferenças entre a Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial.

A contabilidade financeira ou Contabilidade tradicional é aquela regida pelos princípios de contabilidade geralmente aceitos, sendo dirigida para fins societários, tributários e fiscais. Dessa forma, está presa a regulamentações governamentais e de entidades de classe. O público alvo dessa Contabilidade são os fornecedores, clientes, acionistas, governo, bancos, ou seja, usuários da informação contábil que estão fora da entidade.

A Contabilidade gerencial é aquela dirigida estritamente para o público interno da entidade, e segue as regras determinadas pela direção da entidade. Essa contabilidade é direcionada ao planejamento, controle, avaliação de desempenho e, principalmente, à tomada de decisão.

Padoveze (2003, p. 10) explica que:

Os métodos da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial foram desenvolvidos para diferentes propósitos e diferentes usuários das informações financeiras. Há, no entanto, numerosas similaridades e áreas de sobreposição entre os métodos da Contabilidade Financeira e Gerencial, a qual é relacionada com o fornecimento de informações para os administradores – isto é, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações. Ela pode ser contrastada com a Contabilidade Financeira, que é relacionada com o fornecimento de informações para os acionistas, credores e outros que estão fora da organização.

Nesse sentido, afirmam Ludícibus, Marion e Pereira (2003, p. 51):

A Contabilidade Gerencial é uma especialização contábil voltada para fins internos, de caráter confidencial. Procura suprir os gestores de uma gama maior de informações, exclusivamente para a tomada de decisões. É um enfoque especial conferido às várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanço, etc, colocados em uma perspectiva diferente, num degrau de detalhe mais analítico ou em uma forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gestores das entidades em seu processo decisório.

A Contabilidade Gerencial pode utilizar os mesmos relatórios da Contabilidade Financeira, bem como possuir relatórios próprios e no período de tempo que mais interesse. Ela aceita todo e qualquer tipo de informação, seja ela monetária, quantitativa, expectativa, de tendência e de projeção. O importante é colocar ao dispor do gestor toda e qualquer informação que este entenda ser necessária ao negócio e no formato e período de tempo que a torne útil.

A Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial podem ser entendidas como uma especialização contábil, assim como a Contabilidade de Custos ou a Contabilidade Tributária. De qualquer forma, o que importa é que, se os atributos das informações contábeis forem seguidos (confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade) e os usuários atendidos, a Contabilidade de forma geral estará cumprindo o seu papel.

O quadro 4, a seguir, faz uma comparação entre a Contabilidade Financeira ou Societária e a Contabilidade Gerencial:

Fator	Contabilidade Societária	Contabilidade Gerencial
Usuários dos relatórios	Externos e internos	Internos
Objetivos dos relatórios	Facilitar a análise financeira para as necessidades dos usuários externos.	Objetivo especial de facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão internamente.
Forma dos relatórios	Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultados, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.	Relatórios Contábeis Tradicionais, Orçamentos, Projeções, Relatórios de Desempenho, Relatório de Custo, Relatórios Especiais não-Rotineiros para facilitar a tomada de decisão, Real x Orçado.
Frequência dos relatórios	Anual, trimestral, e ocasionalmente mensal.	Quando necessário pela administração.
Custo de valores utilizados	Primariamente históricos (passados).	Históricos e esperados (previstos).
Bases de mensuração para quantificar dados	Moeda corrente.	Várias bases (moeda corrente, estrangeira, forte, medidas físicas, índices etc.).
Restrições nas informações fornecidas	Princípios Contábeis geralmente Aceitos.	Nenhuma restrição, exceto as determinadas pela administração.
Característica da informação fornecida	Deve ser objetiva (sem viés), verificável, relevante e a tempo.	Deve ser relevante e a tempo, podendo ser subjetiva, possuindo menos verificabilidade e menos precisão.
Perspectiva dos relatórios	Orientação histórica.	Orientação para o futuro, a fim de facilitar o planejamento, controle e avaliação de desempenho antes do fato (para impor metas), acoplada com uma orientação histórica para avaliar os resultados reais (para o controle posterior do fato).

Quadro 4: Comparação entre a Contabilidade Societária e a Contabilidade Gerencial
 Fonte: Padoveze (2003, p. 11)

4.3 Relatórios contábeis e sua utilidade

Relatório contábil, segundo Marion (2003, p. 39) é “a exposição resumida e ordenada de dados colhidos pela contabilidade. Objetiva relatar às pessoas que se utilizam da contabilidade (usuários da contabilidade) os principais fatos registrados pela contabilidade em determinado período”. Assim, relatório contábil é o produto final de um processo contábil, e o conjunto desses relatórios é denominado demonstrações financeiras. Estas, conforme a Lei 6404/76, artigo 176 (BRASIL, 1976), são constituídas por:

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados;
- Demonstração do Resultado do Exercício;
- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, e;
- Notas Explicativas.

Essas demonstrações, exigidas por lei, e outras demonstrações, não obrigatórias, como o Fluxo de Caixa, indicadores financeiros, de controle e desempenho, têm por objetivo auxiliar os vários interessados em uma organização a entendê-la melhor. Quando esses relatórios são dirigidos para o público externo da entidade, é preciso seguir algumas regras e manter padrões para ajudar na compreensão e comparabilidade, como os princípios contábeis geralmente aceitos, determinar o período contábil, o método e o regime a ser adotado. Quando esses relatórios são destinados ao público interno da entidade, as regras são determinadas pelo usuário, conforme dito anteriormente.

De acordo com Gabas e Trigo *apud* Nunes e Serrasqueiro (2004, p. 90, grifo nosso), “as demonstrações financeiras, segundo os utilizadores internos, são úteis, respectivamente, para as decisões de distribuição de dividendos, **conhecimento geral da empresa**, decisões de financiamento e, por último, para as decisões de investimento”. Kassai (1996, p. 223) corrobora ao afirmar que “a utilização de relatórios contábeis - financeiros traz como contribuição relevante para o gestor a

reflexão sobre o funcionamento de sua empresa”. Dessa maneira, ao utilizar as demonstrações financeiras e suas informações, o usuário tende a compreender melhor a empresa, seus custos, gastos, seus pontos fortes e pontos críticos que merecem maior atenção.

O Período contábil, também conhecido como exercício social, é o momento em que há o levantamento do Balanço Patrimonial, ou seja, o espaço de tempo escolhido para evidenciar a posição patrimonial e financeira da entidade. Normalmente, tal período coincide com ano civil, entretanto, cada entidade deve definir o melhor período, em função de suas necessidades. O método de partidas dobradas estabelece que não “há credor sem devedor”, isto é, para cada crédito há um débito. O regime de competência é aquele que determina que as receitas e as despesas devem ser contabilizadas de acordo com que o fato gerador acontece, no momento que acontecem, independentemente da liquidação (pagamento ou recebimento). Dessa forma, Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000, p. 28) afirmam: “as receitas e despesas são apropriadas ao período em função de sua incorrência e da vinculação da despesa à receita, independentemente de seus reflexos no caixa”.

O quadro 5 ilustra a composição das Demonstrações Financeiras:



Quadro 5: As demonstrações financeiras obrigatórias

Fonte: o autor

É necessário esclarecer que o período contábil ou exercício social é composto de doze meses, não havendo a necessidade de coincidir com o ano civil. Além disso, as notas explicativas compreendem informações que não estão claras ou evidentes nos outros demonstrativos e, a partir daí, decorre a necessidade de maiores detalhes, vistos mais adiante.

Essas demonstrações financeiras são as exigidas por lei, porém o usuário da informação contábil, principalmente o usuário interno, não está limitado a esses relatórios. A Contabilidade, por ser um poderoso banco de dados, pode disponibilizar e adaptar as informações de acordo com a necessidade do usuário.

4.4 O custo-benefício da informação contábil

O custo-benefício é uma questão de juízo de valor, um elemento de julgamento muito importante, no qual é necessário estabelecer se determinadas informações, contábeis ou não, valem o custo para evidenciá-las (hora homem, material, processamento, etc.). Dessa forma, é importante mensurar o benefício que a informação trará aos usuários e o esforço para obtê-la. Para essa análise, é preciso também levar em consideração o tipo de negócio, tamanho, recursos gerais disponíveis, etc.

Maciel (2003, p. 30) explica que “como os recursos são escassos na geração da informação gerencial deve-se avaliar o custo-benefício desta informação, pois ela só será desejada se contribuir com a redução do custo e com o aumento da lucratividade e da competitividade”. Desse modo, todas e quaisquer informações contábeis, inclusive as gerenciais, devem ser pensadas sobre esse prisma, isto é, devem trazer benefícios e contribuições superiores ao trabalho para evidenciá-las.

4.5 Tributos e contribuições na atividade pecuária

A exploração da atividade rural pode ocorrer pela pessoa jurídica ou pela pessoa física, que é o modelo mais utilizado no Brasil. De acordo com Marion (2002, p. 29), “no Brasil, prevalece a exploração na forma de pessoa física, por essa ser menos onerosa que a de pessoa jurídica, além de proporcionar mais vantagens de ordem fiscal, principalmente em relação a pequenas atividades”.

As pessoas físicas, para efeito de tributação do imposto de renda, não precisam fazer escrituração contábil, somente livro caixa. A lei no. 9.250, de 26 de

dezembro de 1995 (BRASIL, 1995), em seu artigo 18 e parágrafos, faculta à pessoa física apurar o resultado da exploração da atividade rural mediante prova documental, dispensando o livro Caixa, se tiver auferido receitas brutas anuais até o valor de R\$ 56.000,00. O texto da lei diz o seguinte:

Art. 18º O resultado da exploração da atividade rural apurado pelas pessoas físicas, a partir do ano-calendário de 1996, será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade.

§ 1º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição.

§ 2º A falta da escrituração prevista neste artigo implicará arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

§ 3º Aos contribuintes que tenham auferido receitas anuais até o valor de R\$ 56.000,00 (cinquenta e seis mil reais) faculta-se apurar o resultado da exploração da atividade rural, mediante prova documental, dispensado o registro do Livro Caixa.

Na sessão perguntas e respostas das pessoas físicas (atividade rural), a Receita Federal esclarece na questão 432 (BRASIL, 2004) o seguinte:

Também é permitido, à pessoa física, apurar o resultado pela forma contábil. Nesse caso, deve efetuar os lançamentos em livros próprios de contabilidade, necessários para cada tipo de atividade (Diário, Caixa, Razão etc.), de acordo com as normas contábeis, comerciais e fiscais pertinentes a cada um dos livros de registro utilizados.

Há outros tributos na atividade rural, mesmo para pessoas físicas, tais como:

- a) Contribuições Previdenciárias – INSS: alíquota de 2,85% sobre o faturamento do mês. Os contribuintes são pessoas físicas e jurídicas;

- b) Imposto sobre a Propriedade Territorial e Rural – ITR: Anceles (2001, p. 376) informa que “o ITR tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse a qualquer título de imóvel rural localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano”. O contribuinte pode ser pessoa física ou jurídica. A premissa desse imposto é que quanto mais a área é produtiva menor será o ITR;
- c) Contribuição Sindical Rural: de forma geral, são contribuintes todos os proprietários rurais que explorem atividades econômicas rurais. A base de cálculo é o valor da terra tributável (VTNt), no caso das pessoas físicas, e para as pessoas jurídicas, o valor do capital atribuído ao imóvel rural, sendo as alíquotas escalonadas por faixa de valor do capital ou VTNt;
- d) Contribuição Social Sobre o Lucro: é devida somente pelas pessoas jurídicas e segue a mesma sistemática de cálculo do IRPJ;
- e) Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS: são contribuintes somente as pessoas jurídicas de direito privado. O fato gerador é o faturamento e demais receitas do período. As receitas provenientes de superveniências ativas (nascimento de animais, valoração do estoque a valor de mercado) não compõem a base de cálculo para a Cofins e para o PIS/PASEP. Sobre superveniências, Anceles (2001, p. 315) explica que “[...] embora constitua receita operacional tributável pelo imposto de renda, não compõe a base de cálculo da Cofins e PIS/PASEP”.

Como visto, alguns impostos e contribuições incidem somente na pessoa jurídica. Assim, o empresário deve questionar seu contabilista e verificar qual a opção mais vantajosa para o negócio, sem esquecer que a contabilidade deve ser aplicada para a tomada de decisão, para fazer o empresário entender melhor o negócio, não somente para a apuração de tributos.

4.6 Considerações finais do capítulo

Neste capítulo, foram abordados temas como a importância da Contabilidade para as entidades, as definições de Contabilidade geral e pecuária, o papel do contabilista, as características da Contabilidade Gerencial e as diferenças em relação à Contabilidade Financeira. As demonstrações contábeis também foram estudadas neste capítulo, procurando dar uma noção geral sobre as mesmas aos leitores. É importante ressaltar que o objetivo da Contabilidade é fornecer informação útil ao usuário para que este possa tomar decisões econômicas com maior precisão e segurança, bem como permitir a inferência de situações futuras.

5 RESULTADO DA PESQUISA DE CAMPO E ANÁLISE DOS DADOS

5.1 Introdução

Este capítulo apresenta os resultados, os comentários e as conclusões da pesquisa de campo realizada. A pesquisa foi aplicada a todos os escritórios contábeis registrados no Conselho Regional de Contabilidade de Mato Grosso do Sul – CRC/ MS, com domicílio na Cidade de Nova Andradina, MS.

A população da pesquisa é formada por dezesseis entidades contábeis, sendo que dez entidades responderam adequadamente à pesquisa, quatro não responderam e duas não trabalham com contabilidade da pecuária.

A tabela 9 demonstra a população alcançada pela pesquisa:

Tabela 9: Número de formulários distribuídos e respostas obtidas

Formulários Enviados	Reponderam Adequadamente	Não se Encaixam na Pesquisa	Não Responderam
16	10	2	4
%	62,5%	12,5%	25,0%

O gráfico 3 ilustra de forma clara o fato:

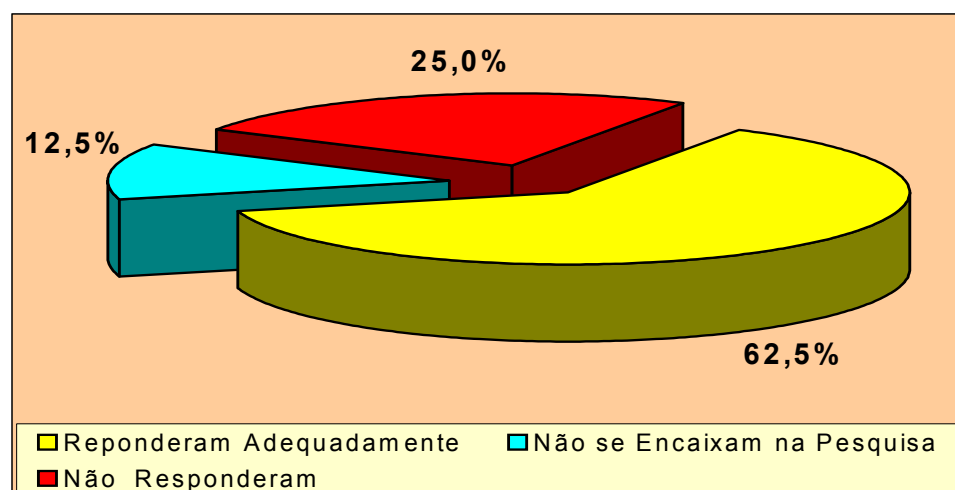


Gráfico 3: Qualidade das respostas obtidas

A cidade de Nova Andradina concentra, além da pecuária, outras atividades econômicas, tais como: a agricultura, o comércio e serviços. As entidades que não se encaixam na pesquisa estão trabalhando com essas outras atividades econômicas, ou seja, dois escritórios afirmaram que não atendem clientes de pecuária bovina de corte, sendo o foco o comércio, a agricultura e os serviços.

Para a coleta de dados foi elaborado um questionário contendo quinze questões (apêndice A), com perguntas abertas e fechadas, além dos dados de identificação do entrevistado.

O objetivo do formulário era compreender melhor o perfil do contabilista e dos usuários das informações contábeis, bem como detectar quais os relatórios contábeis mais utilizados e se no momento da tomada de decisão, a Contabilidade, ou melhor, os contabilistas e os relatórios contábeis são utilizados como subsídio ou não.

No tocante aos dados pessoais dos proprietários ou responsáveis pelas entidades pesquisadas, a pesquisa constatou que **todos** os respondentes são **técnicos em contabilidade**.

5.2 Tabulação e análise

A seguir, são apresentadas as questões formuladas, as respostas obtidas e alguns comentários:

As primeiras seis perguntas visavam a conhecer o escritório de contabilidade e também verificar o perfil do cliente. Desse modo, foram abordados assuntos relativos à quantidade de clientes, ao faturamento, plantel de animais e tamanho da propriedade.

A primeira questão versou sobre o número de clientes que os contabilistas atendiam e que atuavam na pecuária bovina de corte, a saber:

Questão 1. Quantos clientes o senhor possui que tem como atividade predominante a pecuária bovina de corte?

O objetivo específico dessa questão era conhecer melhor a entidade contábil e deduzir sobre sua especialização, isso é, se havia quantidade de clientes na área de pecuária bovina de corte. A tabela abaixo evidencia as respostas:

Tabela 10: Faixa de clientes por entidade contábil na pecuária de corte

Entidades Contábeis	Número de Clientes por Entidade Contábil	%
5	tem até 10 Clientes	50,0%
3	tem de 11 a 25 Clientes	30,0%
1	tem de 126 a 150 Clientes	10,0%
1	tem mais de 200 Clientes	10,0%
10	Total de Respondentes	100,0%

A tabela 10 demonstra que cinco entidades contábeis, ou seja, 50,0% da população respondente, possuem até 10 clientes sob sua orientação que atuam na área de pecuária bovina de corte; três entidades contábeis, ou 30,0% dos pesquisados, têm entre 11 e 25 clientes nesse ramo de atividade; um escritório tem entre 126 e 150 clientes e um outro tem mais de 200 clientes nesse segmento econômico.

O gráfico 4, a seguir, ilustra as respostas obtidas com relação ao número ou à faixa de clientes que cada entidade contábil possui:

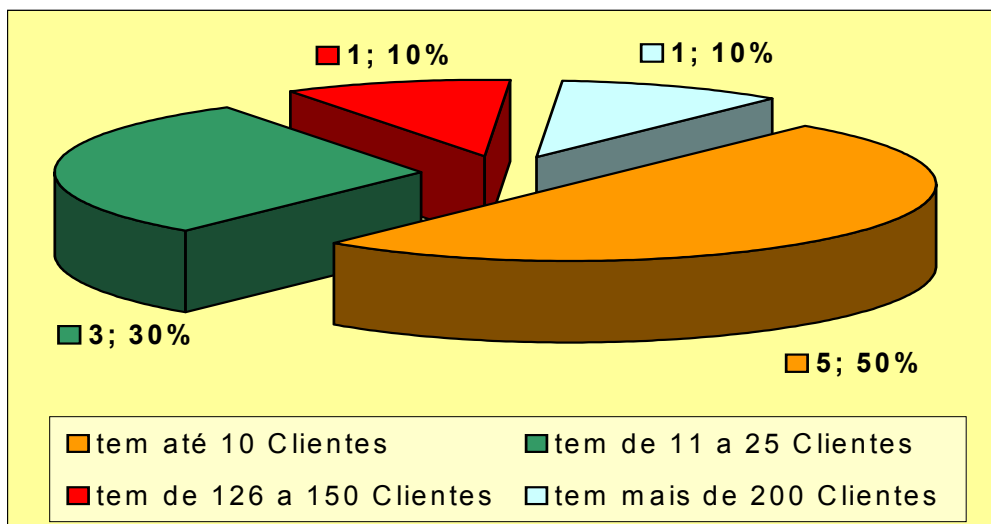


Gráfico 4: Faixa de clientes por entidade contábil

No que se refere ao número absoluto de propriedades pecuárias assessoradas pelos escritórios respondentes, pelas respostas obtidas na primeira questão, estima-se que totalizam, aproximadamente, **417 propriedades** produtoras de bovinos para abate. A tabela 11 demonstra essa estimativa de propriedades abrangidas pela pesquisa por meio das entidades contábeis:

Tabela 11: Estimativa de clientes por respondente/ entidade contábil

Identificação do Respondente	Faixa de Clientes			Estimativa de Clientes	% clientes p/ Contab.
A	11	a	25 Clientes	18	4,3%
B		até	10 Clientes	5	1,2%
C		até	10 Clientes	5	1,2%
D		até	10 Clientes	5	1,2%
E	126	a	150 Clientes	138	33,1%
F		mais de	200 Clientes	200	48,0%
G		até	10 Clientes	5	1,2%
H	11	a	25 Clientes	18	4,3%
I	11	a	25 Clientes	18	4,3%
J		até	10 Clientes	5	1,2%
Total de 10 respondentes (de A a J)				417	100,0%

A tabela 11 demonstra as entidades contábeis respondentes identificadas por letras, que vão de A a J, e a faixa de clientes da área pecuária bovina de corte que cada respondente possuía no momento da pesquisa. Assim, percebe-se que o contabilista **A** tem uma faixa de 11 a 25 clientes, na qual estima-se que sejam, na média, 18 clientes, bem como os contabilistas **H** e **I**. Já a entidade contábil **B** tem até 10 clientes que, na média, resulta em torno de 5 clientes, assim como os respondentes **C**, **D**, **G** e **J**. O contabilista **E** tem uma média de 138 clientes e encaixa-se na faixa entre 126 a 150 clientes. O contabilista **F** tem mais de 200 clientes, sendo que foi adotado como média o total de 200 clientes.

O objetivo dessa estimativa era descobrir o número de entidades que trabalham com a pecuária bovina de corte alcançada pela pesquisa.

O gráfico 5 ilustra em termos percentuais a relação entre os contabilistas e o número de propriedades pecuárias sob seus cuidados.

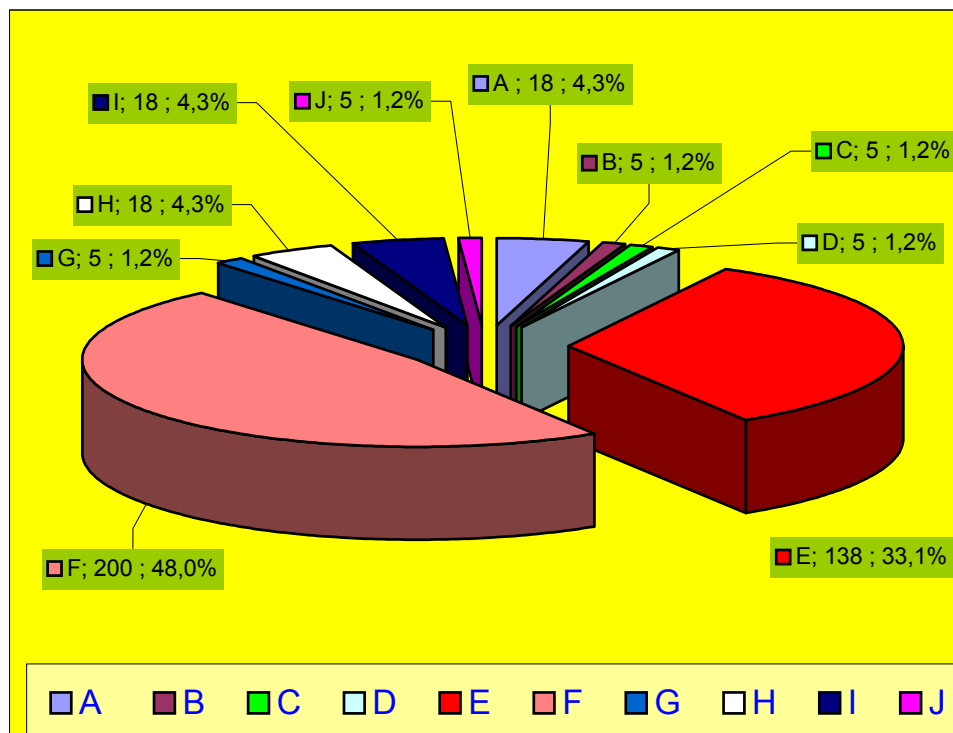


Gráfico 5: Estimativa percentual de clientes por entidades contábil

O gráfico 5 demonstra que da estimativa de clientes por contabilistas pesquisados, a entidade **F** concentra 48,0% dos clientes ou, em termos absolutos, 200 clientes em média. O contabilista **E** possui 33,1% ou 138 clientes. Os contabilistas **A**, **H** e **I** concentram, cada um, 4,3% dos clientes. Já os contabilistas **B**, **C**, **D**, **G** e **J** possuem, cada um, 1,2% dos contratantes de serviços contábeis.

A questão de número dois procurou determinar qual a predominância do tipo jurídico (se pessoas físicas ou pessoas jurídicas) em que os clientes das entidades contábeis controlavam o negócio. A pergunta foi redigida da seguinte maneira:

Questão 2. Dos clientes acima, em termos percentuais, em qual entidade fiscal é controlado o negócio?

As repostas recebidas estão compiladas na tabela a seguir:

Tabela 12: Entidade fiscal na qual é controlado o negócio pelo pecuarista

Identificação do Respondente	Faixa de Clientes			Percentual	
				P. Física	P. Jurídica
A	11	a	25 Clientes	100,0%	0,0%
B		até	10 Clientes	100,0%	0,0%
C		até	10 Clientes	67,0%	33,0%
D		até	10 Clientes	100,0%	0,0%
E	126	a	150 Clientes	95,0%	5,0%
F		mais de	200 Clientes	99,0%	1,0%
G		até	10 Clientes	80,0%	20,0%
H	11	a	25 Clientes	100,0%	0,0%
I	11	a	25 Clientes	100,0%	0,0%
J		até	10 Clientes	100,0%	0,0%

A tabela 12 demonstra a faixa de clientes por contabilistas, identificados pelas letras de A a J, e o percentual de pessoas físicas e pessoas jurídicas assistidas pelos contabilistas. Dessa maneira, pode-se dizer que o contabilista ou escritório **A** tem como clientes 100% pessoas físicas, assim como **B**, **D**, **H**, **I** e **J**. O escritório **C** tem 67% pessoas físicas e 33% pessoas jurídicas como clientes. Já a entidade **E** tem 95% pessoas físicas e 5% pessoas jurídicas, e possui, em média, 138 clientes na área de pecuária bovina de corte. O escritório **F** tem 99% de clientes pessoas físicas, tendo esse contabilista mais de 200 clientes, e a entidade contábil **G** tem 80% dos clientes pessoas físicas e 20% pessoas jurídicas.

Em resumo, seis respondentes afirmaram ter como clientes 100% pessoas físicas, ou seja, 60% dos respondentes, e os demais, tem percentuais variados. A tabela 13 demonstra os números:

Tabela 13: Resumo em que entidade fiscal é controlado o negócio

Número de Respondentes	Respostas	%
6 contabilistas têm 100% dos clientes Pessoas Físicas	6	60,0%
1 contabilista tem 99% dos clientes P Físicas e 1% P. Jurídicas	1	10,0%
1 contabilista tem 95% dos clientes P. Físicas e 5% P. Jurídicas	1	10,0%
1 contabilista tem 80% dos clientes P. Físicas e 20% P. Jurídicas	1	10,0%
1 contabilista tem 67% dos clientes P. Físicas e 33% P. Jurídicas	1	10,0%
Total	10	100,0%

O gráfico 6 evidencia o fato em termos relativos:

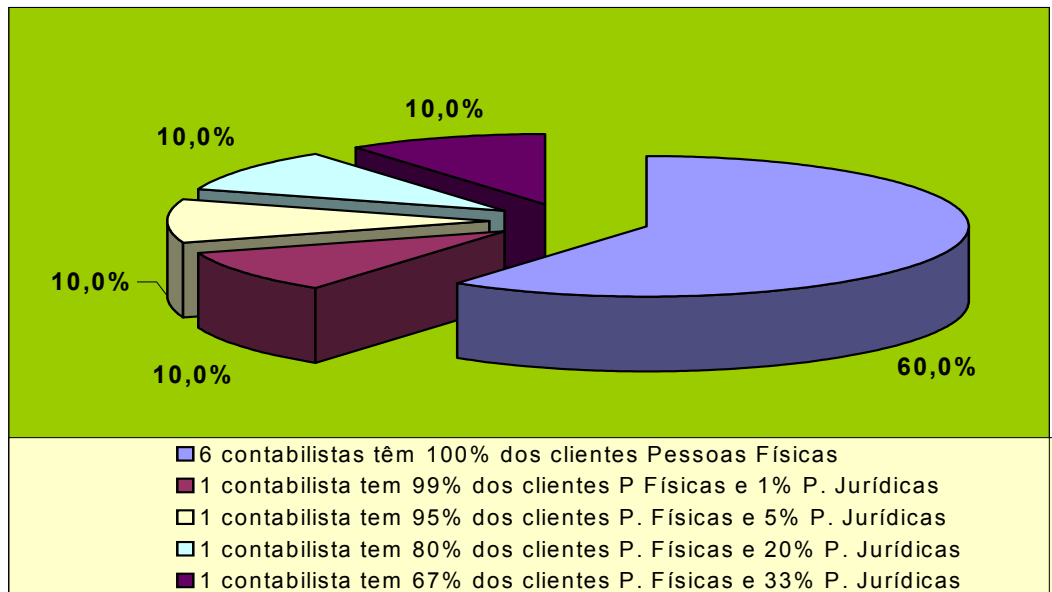


Gráfico 6: Percentual de contabilistas versus tipo de entidade fiscal

A tabela 14, a seguir, demonstra a identificação do escritório contábil com o número absoluto de clientes estimados, conjugado com o percentual se pessoa física ou jurídica, resultando na estimativa em números absolutos entre pessoas físicas e pessoas jurídicas. Conforme visto na tabela 11, o número estimado de clientes - pecuaristas alcançados pela pesquisa gira em torno de 417.

Tabela 14: Detalhamento dos nºs absolutos da forma jurídica das entidades

Identificação do Escritório	Nº Estimado de Clientes	Respostas em %		Respostas em N ^{os} Absolutos	
		Física	Jurídica	P. Física	P. Jurídica
A	18	100%	0%	18	0
B	5	100%	0%	5	0
C	5	67%	33%	4	1
D	5	100%	0%	5	0
E	138	95%	5%	131	7
F	200	99%	1%	198	2
G	5	80%	20%	4	1
H	18	100%	0%	18	0
I	18	100%	0%	18	0
J	5	100%	0%	5	0
Total	417			406	11

Assim, a tabela 14 demonstra que o escritório **A** tem em média 18 clientes, sendo todos pessoas físicas. O escritório **B** tem em média 5 clientes, também sendo todos pessoas físicas. O contabilista **C** possui em média 5 clientes, sendo 4 pessoas físicas e 1 pessoa jurídica. A tabela 15 traz um resumo do exposto:

Tabela 15: Estimativa, em n^{os} absolutos, da forma jurídica das entidades

Entidades Controladas pela	Números	%
Pessoa Física	406	97,36%
Pessoa Jurídica	11	2,64%
Total Estimado de Propriedades	417	100,00%

A tabela acima evidencia que os escritórios pesquisados possuem juntos cerca de 417 clientes que atuam na área de pecuária bovina de corte, sendo que 406 são pessoas físicas e apenas 11 são pessoas jurídicas. O gráfico 7 mostra essa diferença:

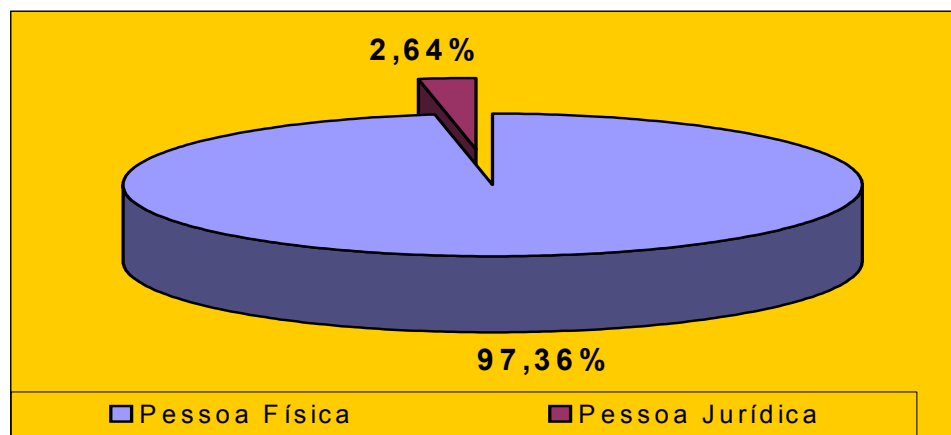


Gráfico 7: Percentual de contabilistas versus entidade fiscal de controle do negócio pelo cliente

O gráfico 7 evidencia que 97,36% das entidades produtoras de gado assistidas pelos contabilistas ouvidos na pesquisa controlam o negócio na pessoa física, e apenas 2,64% na pessoa jurídica.

Como ficou constatado, a maioria dos produtores rurais controla o negócio diretamente na pessoa física, basicamente por ter uma tributação menos elevada do

que na pessoa jurídica e também por haver menos obrigações acessórias. A aferição do lucro na pessoa física, além de ter a tributação do imposto de renda com base de cálculo reduzida ou mesmo ter a opção pelo livro caixa, não paga PIS e Cofins. Giustina (1995, p. 9) explica que “[...] no Brasil, prevalece a exploração na forma de pessoa física, por ter tratamento fiscal mais simplificado na legislação do Imposto de Renda”. Dentre as justificativas dos respondentes, pode-se destacar:

- a) **entidade A:** todos os clientes são pessoas físicas, pois a região possui médios e pequenos pecuaristas que utilizam o escritório contábil para fazer a Declaração Anual de Produtor – DAP, Declaração de Pessoa Física, Controle de Vacinação do IAGRO, etc;
- b) **entidade H:** explica que seus clientes são de pequeno e médio porte, e não compensaria ter uma pessoa jurídica para controlar o negócio;
- c) **entidade I:** afirma que a preferência por manter o negócio na pessoa física justifica-se pela menor burocracia;
- d) **entidade J:** a média de faturamento dos clientes está abaixo de R\$ 500 mil reais por ano, portanto, o resultado é apurado por meio do regime de caixa, o que resulta em pagar menos impostos, além de menor burocracia.

Com relação aos gestores serem pequenos ou médios produtores, Neves (2001, p. 16, grifo nosso) informa que:

Pelo fato do IBGE, da Secretaria da Fazenda, do IAGRO e outros órgãos representativos terem diferentes parâmetros para a classificação entre pequeno, médio e grande pecuarista, pareceu-nos mais adequado considerar na pesquisa como grande pecuarista aquele que possuir **acima de 5.000 (cinco mil) cabeças** de gado, incluídos na contagem os(as) bezerros(as), novilhos(as) e gado na idade adulta.

Como será visto na questão 6, três contabilistas afirmaram ter clientes com mais de 5.000 cabeças de gado. Então, mesmo aqueles produtores que tidos como

grandes e que não se encaixam nas exigências da lei optam pelo controle na pessoa física, por questões de economia tributária e menor burocracia.

A questão 3 do formulário versou sobre o faturamento médio dos clientes no ano de 2004. A pergunta foi a seguinte:

Questão 3. Qual é a média de faturamento, com venda de boi gordo, de seus clientes no ano de 2004? (em reais)

As respostas variaram, sendo o faturamento mais baixo na faixa de R\$ 51 mil reais a R\$ 100 mil, e o faturamento mais alto acima de R\$ 5 milhões, conforme tabela abaixo:

Tabela 16: Faturamento médio por cliente do contabilista

Faturamento em Reais	Respostas dos Contabilistas	%
de 51 a 100 mil	3	30,0%
de 101 mil a 200 mil	1	10,0%
de 201 mil a 500 mil	2	20,0%
de 501 mil a 1.000 mil	2	20,0%
de 1.001 mil a 5.000 mil	1	10,0%
mais de 5.000 mil	1	10,0%
Total	10	100,0%

A tabela mostra que 30,0% dos escritórios entrevistados possuem clientes como faturamento médio anual entre R\$ 51 mil e R\$ 100 mil; 10,0% têm clientes com faturamento entre R\$ 101 mil e R\$ 200 mil; 20,0% estão com faturamento entre R\$ 201 mil e R\$ 500 mil e outros 20,0% estão com faturamento entre R\$ 501 mil e R\$ 1 milhão. Outros 10,0% dos respondentes afirmaram ter clientes com faturamento superior a 1 milhão, e outro respondeu ter clientes com faturamento superior a 5 milhões.

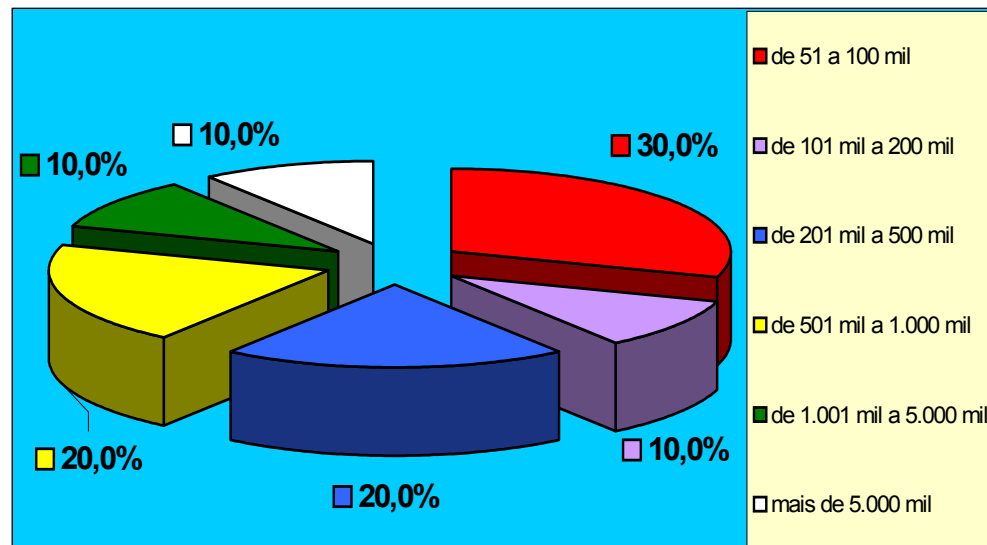


Gráfico 8: Faturamento médio por cliente do contabilista (em reais)

O gráfico 8 demonstra os percentuais por faixas de faturamento. Nota-se que 40,0% dos entrevistados afirmaram ter clientes com faturamento médio no ano de 2004, acima de meio milhão de reais. Vale lembrar que, para se obter um faturamento bruto de R\$ 500.000,00 por ano é necessário vender aproximadamente 600 cabeças de gado com dezesseis arrobas.

A quarta pergunta foi sobre a área utilizada para a produção de bovinos pela maioria dos clientes do contabilista. Essa pergunta visou a conhecer o tamanho do negócio do pecuarista, assim como a questão três, e foi assim formulada:

Questão 4. Qual é a área de terra destinada à pecuária bovina de corte pela maioria dos clientes?

Quatro contabilistas assinalaram que a maioria dos seus clientes destina entre 101 a 1.000 hectares exclusivamente à criação de gado de corte. Seis contabilistas afirmaram que a maioria dos clientes aloca, na atividade, áreas entre 1.000 a 5.000 hectares. A tabela e o gráfico a seguir mostram as respostas:

Tabela 17: Área de terra destinada à pecuária bovina de corte

Área em Hectares	No. de Respostas p/ Entidade Contábil	%
de 101 ha a 1.000 ha	4	40,0%
de 1.001 ha a 5.000 ha	6	60,0%
Total de Respostas	10	100,0%

Dessa forma, dentre os contabilistas que responderam a questão, em média, 40,0%, possuem clientes com área entre 101 e 1.000 hectares, e 60,0% têm clientes com média de área destinada à pecuária bovina de corte entre 1.001 e 5.000 hectares.

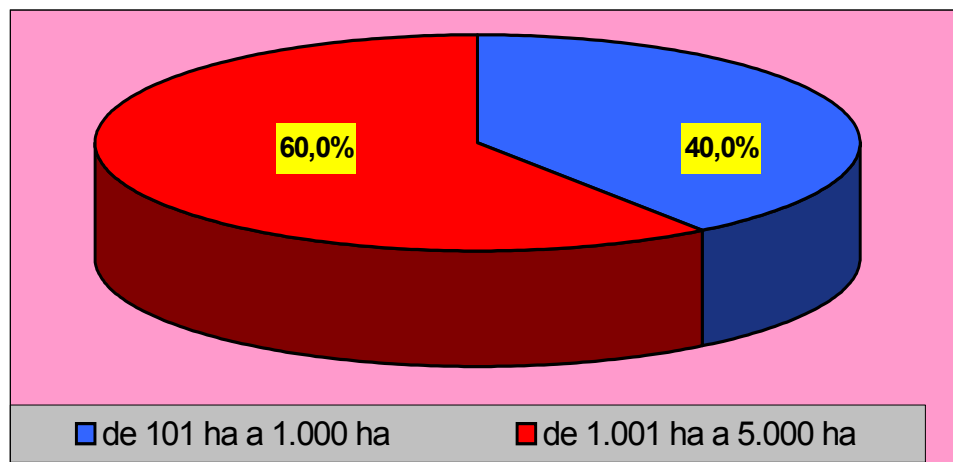


Gráfico 9: Área de terra destinada à pecuária bovina de corte

O gráfico 9 demonstra que a maioria dos produtores trabalham com área de terra entre 1.000 a 5.000 hectares. É importante frisar que alguns produtores, que fazem parte dessa média das respostas, trabalham com áreas acima de cinco mil hectares, como os clientes dos contabilistas F e G. Os contabilistas C e E têm clientes que trabalham com áreas acima de 10.000 hectares.

A pergunta de número cinco buscava identificar qual a especialização dos clientes dos contabilistas, isso é, cria, cria ou engorda, a integração de todas elas

ou mesmo alguma sistemática diferente das conhecidas. A questão foi formulada da seguinte maneira:

Questão 5. Qual a especialidade da atividade da pecuária bovina de corte mais praticada pelos seus clientes?

A tabela 18 mostra que a maioria dos produtores de gado de corte adota a integração da cria, recria e engorda, conforme informação dos contabilistas, e somente um contabilista afirmou ter clientes que, na maioria, adotam a especialidade engorda, e outro afirmou ter recria e engorda. A tabela 18, a seguir, demonstra as respostas dos entrevistados:

Tabela 18: Especialização da pecuária de corte por faixa de produtores

Identificação do Respondente	Faixa de Clientes			Especialidade
A	11	a	25 Clientes	Cria, Recria e Engorda
B		até	10 Clientes	Cria, Recria e Engorda
C		até	10 Clientes	Cria, Recria e Engorda
D		até	10 Clientes	Engorda
E	126	a	150 Clientes	Cria, Recria e Engorda
F		mais de	200 Clientes	Recria e Engorda
G		até	10 Clientes	Cria, Recria e Engorda
H	11	a	25 Clientes	Cria, Recria e Engorda
I	11	a	25 Clientes	Cria, Recria e Engorda
J		até	10 Clientes	Cria, Recria e Engorda

Assim, a leitura da tabela mostra que, para oito respondentes, predomina a cria, recria e engorda de gado. Um escritório, de até dez clientes, afirmou que a maioria adota a engorda de gado, e uma entidade contábil, com mais de 200 clientes, indicou que a maioria dos clientes adota a recria e engorda.

A tabela 19 indica o resumo das respostas:

Tabela 19: Resumo da preferência de especialização pelos clientes

N° de Entidades Respondentes	Especialidade	%
8	Cria, Recria e Engorda	80,0%
1	Recria e Engorda	10,0%
1	Engorda	10,0%
10	Total	100,0%

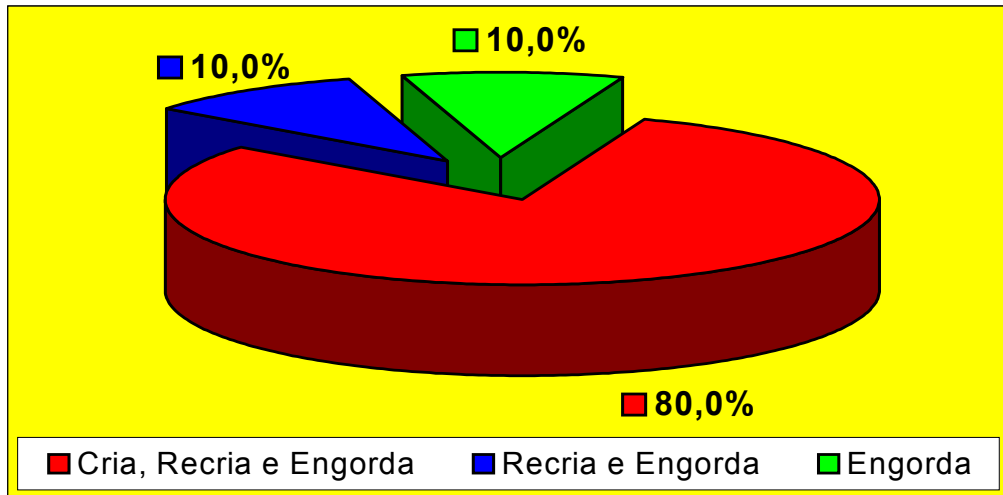


Gráfico 10: Especialidade da pecuária bovina praticada

A pergunta seis tratou do plantel de animais em número de cabeças e foi assim formulada:

Questão 6. Qual é o tamanho atual do plantel de animais de seu maior cliente? (em número de cabeças)

Foram obtidas as seguintes respostas:

Tabela 20: Número de cabeças de gado do maior cliente

Número de Cabeças (Plantel)	No. Respostas	%
de 1.001 a 2.500 cab	3	30,0%
de 2.501 a 5.000 cab	3	30,0%
de 7.501 a 10.000 cab	1	10,0%
de 10.001 a 15.000 cab	2	20,0%
de 15.001 a 20.000 cab	1	10,0%
TOTAL	10	100,0%

Três contabilistas responderam que o maior cliente possui entre 1.001 a 2.500 cabeças, outros três afirmaram ter clientes proprietários com 2.501 a 5.000 cabeças. Um entrevistado assinalou ter cliente que possui entre 7.501 a 10.000 cabeças de gado. Dois entrevistados responderam ter clientes com plantel entre 10.001 cabeças a 15.000 cabeças e um afirmou ter cliente com mais de 15.000 cabeças. O gráfico abaixo mostra uma idéia de volume e os percentuais:

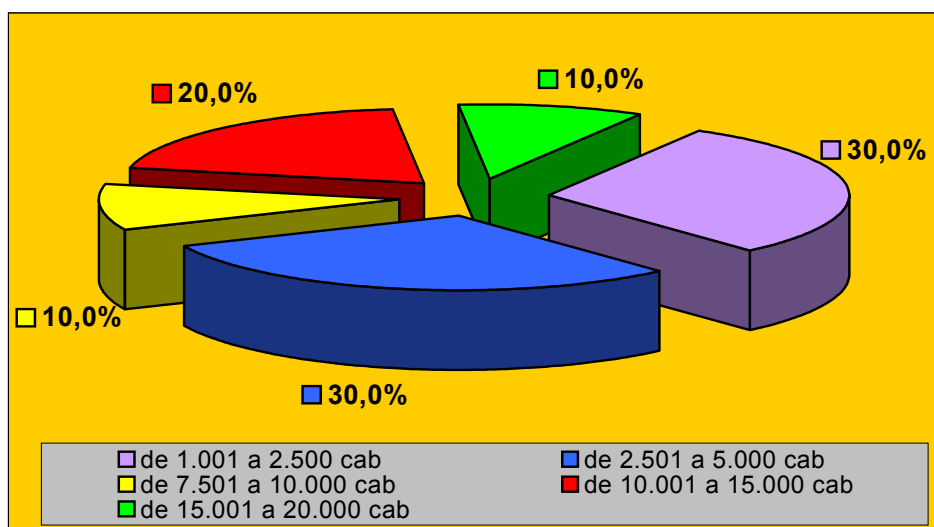


Gráfico 11: Percentual de cabeças de gado por entidade contábil

O gráfico demonstra, em termos relativos, o tamanho do plantel dos maiores clientes dos escritórios por faixa de cabeças de gado. Desse modo, tem-se a seguinte constatação: 40,0% dos entrevistados têm clientes que possuem mais de 5.000 cabeças de gado. Por fim, pode-se também concluir que a pesquisa atingiu não só pequenos e médios, mas também grandes pecuaristas, basta verificar o tamanho dos plantéis, faturamento e área destinada à criação de gado.

5.2.1 Sinopse das questões 1 a 6 (Questões demográficas)

As perguntas até então versaram sobre entender melhor a entidade contábil e o perfil dos clientes (tamanho, faturamento, plantel, especialidade). Em resumo, é possível verificar que a pesquisa atingiu escritórios contábeis de portes variados e que os contabilistas respondentes são todos técnicos em Contabilidade. Por meio

das informações obtidas junto aos escritórios, é possível acreditar que a pesquisa atingiu cerca de 417 clientes, sendo que 97,36% destes controlam o negócio na pessoa física, já 2,64% abriram uma empresa para controlar o empreendimento e que a maioria adota a cria, recria e engorda.

No tocante ao faturamento, 40% dos contabilistas afirmaram ter clientes com faturamento médio anual acima de R\$ 500 mil. A maioria dos proprietários atendidos pelos contabilistas respondentes reserva áreas entre 1.000 hectares a 5.000 hectares para a atividade, porém, essa é a média, visto que, na extremidade, existem pecuaristas que destinam mais de 5.000 hectares para tal. A questão sobre o tamanho do plantel evidenciou que 40% dos respondentes têm clientes que possuem mais de 5.000 cabeças de gado. Cruzando os dados de faturamento, área de terra e quantidade de animais, pode-se depreender que a pesquisa atingiu tanto o pequeno quanto o grande produtor. Essa constatação é interessante para as questões seguintes que versam sobre o uso das informações contábeis.

As perguntas a seguir buscam ser mais específicas sobre Contabilidade, controles e a utilização ou não, pelo gestor rural, das informações contábeis na tomada de decisão.

A sétima questão buscou identificar como é controlado o gado pela média dos criadores, e foi formatada com o seguinte texto:

Questão 7. Como é controlado o estoque físico de animais pela *média* dos criadores?

A tabela 21 demonstra que a maioria dos clientes opta pelo inventário mensal, conforme tabulação abaixo:

Tabela 21: Controle físico do plantel de animais

Tipo de Inventário	Respostas do Contabilistas	%
Inventário Mensal	5	50,0%
Inventário Semestral	1	10,0%
Inventário Anual	3	30,0%
Outros	1	10,0%
Total	10	100,0%

A pergunta visou a entender qual a metodologia utilizada para o controle do estoque físico de animais, um dos pilares para a apuração do estoque contábil valorado e apuração de custo por animal ou família de animal. Assim, 50,0% dos contabilistas informaram que a média dos clientes faz o controle físico mensalmente. Um contabilista afirmou que a maioria faz o inventário semestralmente, três responderam que os clientes fazem de forma anual e um assinalou outros, justificando que cada cliente tem seu método de controle. O contabilista **A**, a título de esclarecimento, informou que o controle de gado é feito de forma anual quando da entrega da Declaração Anual do Produtor – DAP, e que os produtores de maior porte fazem esse controle mensalmente.

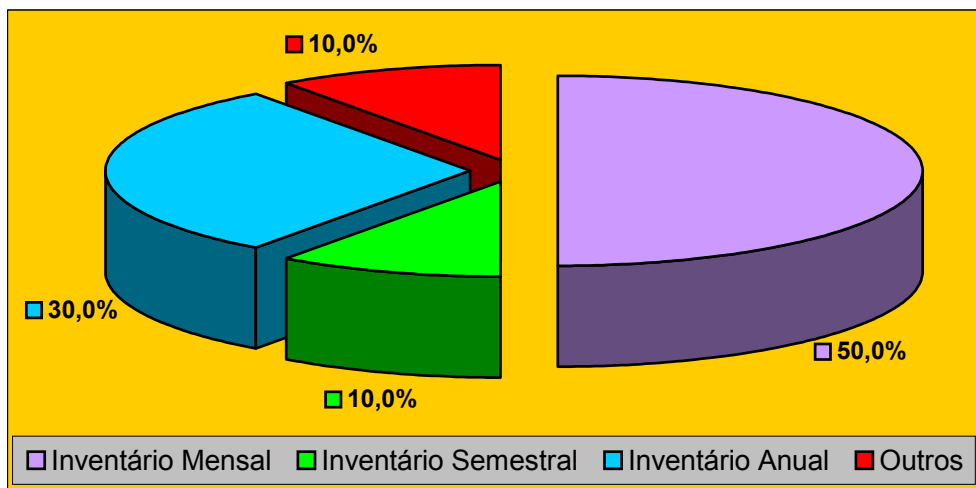


Gráfico 12: Controle físico do plantel de animais – período adotado

O gráfico demonstra que a maioria, 50,0%, opta pelo inventário mensal, e 30,0% adotam a contagem física anual para atender fins fiscais e tributários. Nota-se que os pecuaristas têm controle interno sobre o estoque físico, porém, esse estoque não é valorado e contabilizado.

A questão de número oito tratou da valorização do estoque de gado ao final de determinado período. A pergunta foi elaborada dessa maneira:

Questão 8. Como é valorizado o estoque de animais ao final de um determinado período, pela maioria dos clientes?

A tabela abaixo demonstra as respostas:

Tabela 22: Método adotado para valorização do plantel de animais

Valorização de Estoque	Respostas do Contabilistas	%
Método de Custo	0	0,0%
Método Valor de Mercado	9	90,0%
Outros	1	10,0%
Total	10	100,0%

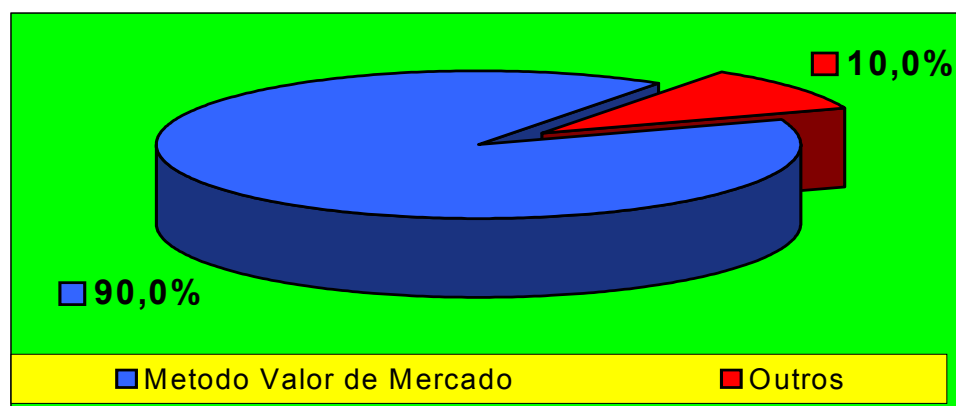


Gráfico 13: Método adotado para valorização do plantel de animais

As respostas evidenciaram que valorar o estoque de gado pelo valor de mercado é o critério mais adotado dentre os pesquisados. Tal método consiste em multiplicar o estoque final de gado por categoria, pelo preço de mercado ou pauta fiscal. Isso demonstra que não há a preocupação em fazer a movimentação do gado e verificar o custo do mês com vacinas, alimentação, folha de pagamento, custo com veterinários, custo de compra de matrizes ou reprodutores. Dessa forma, o pecuarista percebe que o estoque está sendo valorizado de acordo com o preço de mercado, porém não tem uma idéia exata se essa valorização superou ou não os custos para a manutenção do plantel em sua fazenda. Apesar de parecer óbvio que há entradas de recursos na venda dos animais, há custos que são invisíveis a olho nu, como a depreciação. O pecuarista deve perceber que é importante formar uma reserva para a recuperação dos pastos, buscar a melhoria do rebanho, adquirir novos equipamentos e veículos. Um contabilista que assinalou “outros métodos” justificou a resposta ao afirmar que são poucos os pecuaristas que efetuam algum

controle de custo; esses poucos são pecuaristas de grande porte, que possuem contabilidade e controles próprios. Continuou explicando que os escritórios de contabilidade são normalmente utilizados tão somente no período de entrega do CT13 (relatório para o IAGRO, órgão de defesa e controle sanitário animal e vegetal), da Declaração Anual do Produtor (DAP) e da Declaração do Imposto de Renda.

Encerrando a investigação sobre aspectos de custos e estoques, a pergunta de número nove versou sobre a valorização dos animais nascidos. A questão foi elaborada assim:

Questão 9. Como a maioria dos clientes, ao final de um determinado período, quantifica os nascimentos de animais?

As respostas obtidas estão resumidas na tabela 23, abaixo:

Tabela 23: Método adotado para valorização dos nascimentos de animais

Valorização de Estoque	Respostas do Contabilistas	%
Custo Médio do Rebanho	3	30,0%
Pelo Valor de Mercado	7	70,0%
Total	10	100,0%

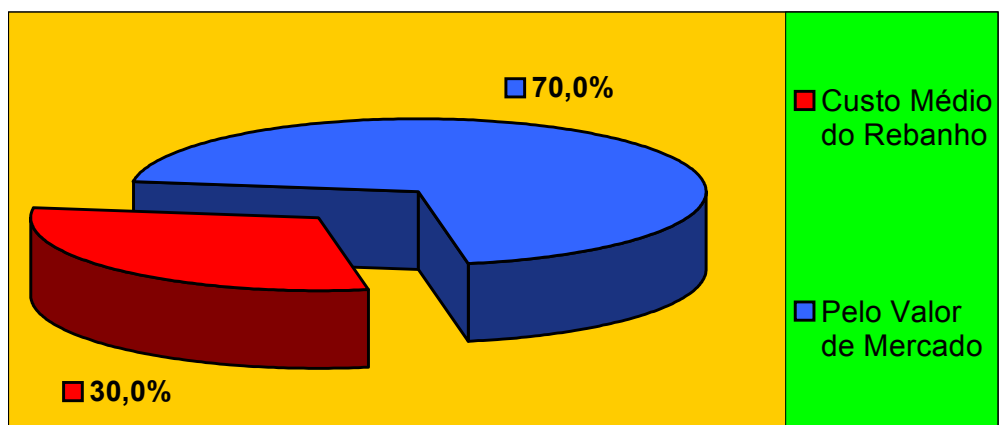


Gráfico 14: Método praticado para valoração dos nascimentos

Essa questão demonstrou que 70,0% dos entrevistados fazem a valorização dos animais nascidos pelo valor de mercado. Esse método de valoração dos animais

nascidos antecipa a receita, visto que a contabilização será a seguinte: Débito de Estoque e Crédito de Superveniências Ativas (conta de receita); e dessa forma haverá a tributação antecipada da receita para aqueles que adotam o lucro real. Por outro lado, o princípio Custo como Base de Valor não está sendo obedecido, já que não está sendo adotando o critério de valorizar o ativo pelo seu custo de aquisição ou pelo custo incorrido para se obter o bem. Isso porque os custos com as matrizes e com os reprodutores não foram levados em consideração para avaliar os animais nascidos. Vale lembrar que esse método para avaliação dos nascimentos é aceito pela técnica contábil por ser um costume mercantil. As respostas também mostraram que 30,0% fazem o método de custo, todavia a resposta apresenta-se incoerente, visto que não há movimentação de estoques, pois, na pergunta anterior, a grande maioria respondeu que o estoque de gado é valorizado pelo valor de mercado.

5.2.2 Sinopse das questões 7 a 9 (Questões operacionais).

Resumindo, pelas respostas obtidas nas questões 7, 8 e 9, pode-se concluir que o estoque físico é controlado mensalmente pela maioria dos proprietários, e que a valoração é feita pelo método valor de mercado, tanto para o plantel já existente, quanto para os nascimentos.

Os próximos questionamentos versam sobre os relatórios contábeis disponibilizados para os clientes pecuaristas e se esses são consultados no momento de tomada de decisão.

Questão 10. Quais os relatórios contábeis disponibilizados para a maioria dos clientes?

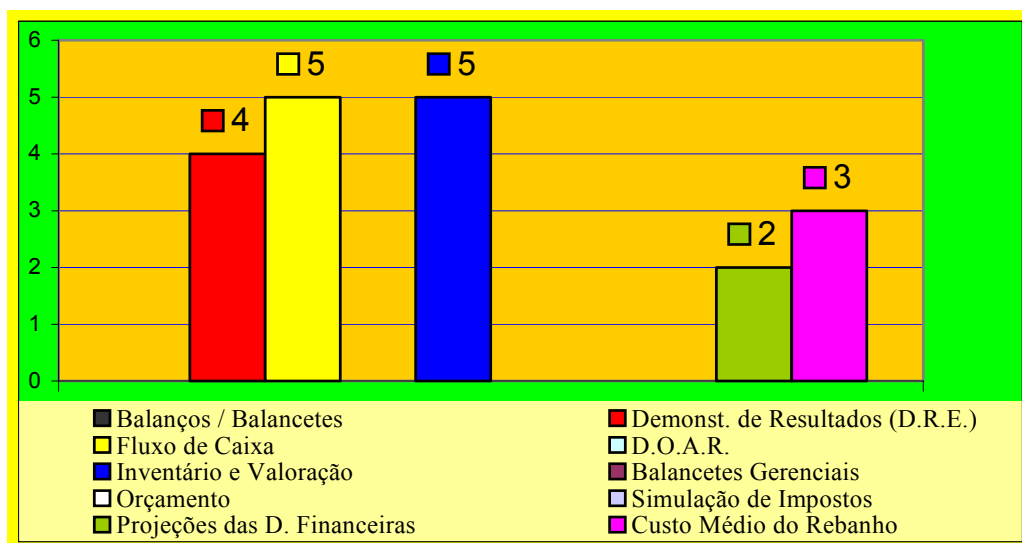
As respostas demonstraram que o fluxo de caixa é o relatório mais disponibilizado pelos contabilistas, juntamente com o inventário físico de animais e valoração, conforme tabela abaixo:

Tabela 24: Relatórios disponibilizados pelos contabilistas aos clientes

Relatórios	citações do Contabilistas
Balanços / Balancetes	0
Demonst. de Resultados (D.R.E.)	4
Fluxo de Caixa	5
D.O.A.R.	0
Inventário e Valoração	5
Balancetes Gerenciais	0
Orçamento	0
Simulação de Impostos	0
Projeções das D. Financeiras	2
Custo Médio do Rebanho	3
total de respondentes	10

O Fluxo de Caixa e o Inventário e Valoração foram os relatórios mais citados, cinco citações cada, e a DRE teve quatro citações. Entende-se que o fluxo de caixa é o relatório mais citado pela familiaridade que o produtor rural tem com esse relatório. A DRE é feita de forma simplificada, sendo um relatório exclusivamente de uso interno e o inventário é valorado pelo valor de mercado ou pauta fiscal.

Um fato que chama a atenção é que nenhum contabilista divulga balancetes ou balanços. Outra surpresa são duas citações para projeções das demonstrações financeiras e três citações para o custo médio do rebanho.

**Gráfico 15: Relatórios disponibilizados pelos contabilistas aos clientes**

A leitura do gráfico 15 demonstra que o fluxo de caixa teve cinco citações, assim como o inventário. A DRE foi citada quatro vezes, o custo médio do rebanho três vezes e as projeções financeiras duas vezes. O custo médio do rebanho citado pelos contabilistas é a divisão dos gastos do período pelo número de cabeças existentes no plantel.

Não houve nenhuma citação para o balanço ou balancetes, bem como para outros relatórios, como o DOAR, Orçamentos, etc.

A tabela 25 e o gráfico 16 demonstram as citações em termos percentuais:

Tabela 25: N° de citações dos relatórios disponibilizados aos clientes

Tipos de Relatórios	No. de Citações por Entrevistados	%
Balances / Balancetes	0	0,0%
Demonst. de Resultados (D.R.E.)	4	21,1%
Fluxo de Caixa	5	26,3%
D.O.A.R.	0	0,0%
Inventário e Valoração	5	26,3%
Balancetes Gerenciais	0	0,0%
Orçamento	0	0,0%
Simulação de Impostos	0	0,0%
Projeções das D. Financeiras	2	10,5%
Custo Médio do Rebanho	3	15,8%
Total de Citações	19	100,0%

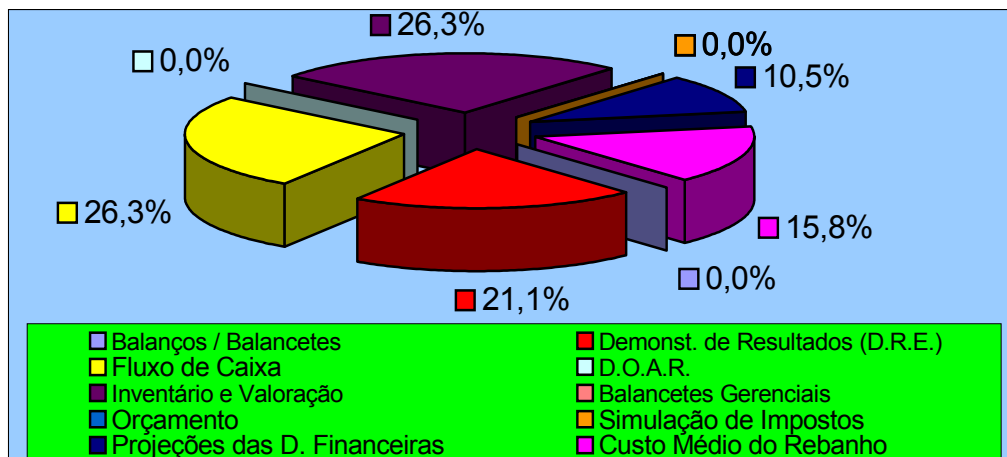


Gráfico 16: Relatórios mais disponibilizados aos clientes

A tabela e o gráfico mostram que 26,3% das citações foram para Fluxo de Caixa e para o Inventário e Valoração. A D.R.E. teve 21,1% das 19 citações, o Custo Médio do Rebanho teve 15,8% e a Projeções das Demonstrações Financeiras 10,5%.

Independentemente da entidade fiscal na qual é controlado o negócio, se na pessoa física ou na pessoa jurídica, o balanço patrimonial pode dar uma visão da posição patrimonial em determinado momento. Se atrelado à DRE e ao fluxo de caixa, pode ajudar o pecuarista a verificar como estão os custos e as despesas e, assim, melhorar a lucratividade. Os profissionais de contabilidade devem fazer um esforço no sentido de conscientizar o pecuarista da utilidade das informações geradas pela Contabilidade para o processo de gerenciamento da atividade.

O questionamento seguinte tratou de abordar sobre a freqüência com que os relatórios disponibilizados pelos contabilistas são utilizados na gestão diária do negócio. As repostas confirmaram que é pouco freqüente o uso de relatórios contábeis ou mesmo gerenciais no apoio da administração do negócio, sendo o “feeling” comercial e a experiência do pecuarista a força propulsora para a gestão do empreendimento. A pergunta foi a seguinte:

Questão 11. O senhor acredita que os relatórios acima assinalados são utilizados com que freqüência, pela administração, na gerência do negócio?

A tabela 26 evidencia as respostas obtidas:

Tabela 26: Freqüência de utilização dos relatórios disponibilizados

Relatórios	Respostas do Contabilistas	%
Frequentemente	0	0,0%
Com certa Freqüência	1	10,0%
Com Pouca Freqüência	5	50,0%
Raramente	4	40,0%
total de respondentes	10	100%

Dos contabilistas que responderam a questão, quatro afirmaram que os relatórios disponibilizados são raramente utilizados, cinco respondentes entendem que são usados com pouca frequência e um informou que são utilizados com certa frequência.

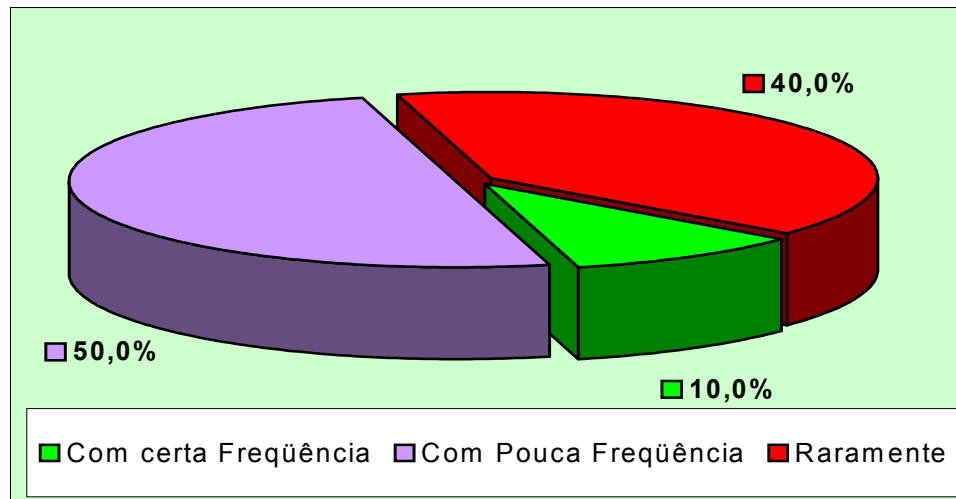


Gráfico 17: Frequência de utilização dos relatórios disponibilizados

O gráfico acima demonstra que 50,0% dos contabilistas acreditam que os relatórios contábeis disponibilizados para os clientes são utilizados com pouca frequência, e 40,0% entendem que raramente são consultados.

O contabilista **B** entende que os relatórios por ele assinalados, quais sejam, DRE, Fluxo de Caixa e Inventário, são utilizados com pouca frequência devido à falta de familiaridade dos pecuaristas com o setor burocrático. Os administradores e gerentes da pecuária geralmente são os próprios proprietários, que normalmente controlam o rebanho no “olhar” e o fluxo de caixa pelos extratos bancários. O contabilista **D** assinalou que os relatórios por ele disponibilizados (Fluxo de Caixa e Custo Médio do Rebanho) são utilizados com pouca frequência. Ademais, comentou que a cultura contábil não está incutida nos clientes para a tomada de decisão, independentemente do ramo de atividade: industrial, comercial, prestação de serviços ou rural. Seguiu afirmando que diariamente sente a dificuldade de exemplificar e fazer entender a importância da contabilidade para os administradores

das diversas áreas. O contabilista **G** informou que os clientes pessoas jurídicas até consultam os relatórios contábeis, o que não ocorre com os clientes pessoas físicas. Esse contabilista assinalou que a DRE, o Inventário e a Projeção das Demonstrações Financeiras são utilizados com certa frequência. O contabilista **H** mencionou que os relatórios são raramente consultados, que seus clientes são médios e pequenos e não comportam os custos para ter acesso a essas informações. Assim, a maioria dos clientes utiliza-se da cooperativa e até mesmo da opinião dos vizinhos para a tomada de decisão. O contabilista **I**, que disponibiliza a DRE, o Fluxo e o Inventário e assinalou com pouca frequência, relatou que os produtores preocupam-se mais com o rebanho do que com os documentos.

A décima segunda questão tratou sobre controles gerenciais; esta pergunta aberta buscou saber se havia algum relatório gerencial ou mesmo algum trabalho especial solicitado pelo gestor pecuarista. Foi assim formulada:

Questão 12. Quais controles gerenciais, caso haja, são solicitados pelos clientes?

Todas as respostas mostraram que nenhum controle gerencial é solicitado pelos clientes. Mesmo no tocante a indicadores operacionais e de controle, não é feito qualquer levantamento. Alguns indicadores poderiam ser disponibilizados, visto que, em alguns casos, há o controle de estoque, e os indicadores são “subprodutos”, em sua grande maioria, da movimentação física do estoque. A décima terceira questão foi assim formulada:

Questão 13. Algum cliente solicita, ou mesmo faz, cálculos de indicadores?

Da mesma forma que pergunta anterior, os contabilistas respondentes afirmaram que não é feito qualquer cálculo de indicador operacional, tais como índice de natalidade, índice de mortalidade, índice de roubo, etc. Somente uma citação apontou que um cliente solicita a taxa de abate, resultante da divisão do número de animais vendidos para abate pelo total do rebanho no início do período.

A décima quarta questão foi a seguinte:

Questão 14. No momento de tomada de decisão pelo pecuarista, como compra ou venda de terras, de animais, arrendamento ou parceria, contratação de empréstimos, etc., as informações contábeis ou mesmo o contabilista responsável pelo cliente são consultados?

A tabela 27 e o gráfico 18 mostram que, dos dez respondentes, cinco afirmaram ser consultados na hora de tomada de decisão.

Tabela 27: Contabilistas consultados no momento de tomada de decisão

O p ç ã o d e R e s p o s t a	N ú m e r o d e R e s p o n d e n t e s	%
S i m	5	5 0 , 0 %
N ã o	5	5 0 , 0 %
T o t a l	1 0	1 0 0 , 0 %

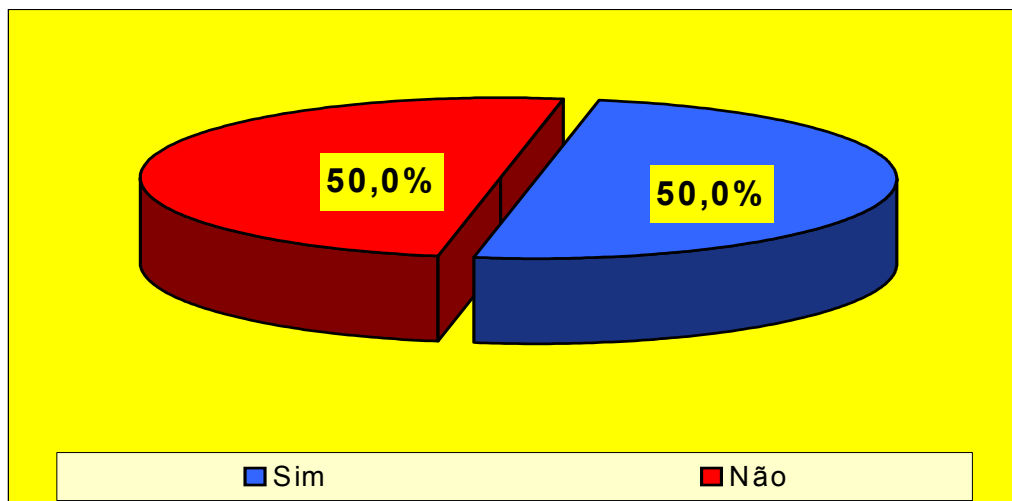


Gráfico 18: Percentual de contabilistas que são consultados pelos gestores na hora da tomada de decisão

A tabela e o gráfico acima demonstram que, dos dez contabilistas entrevistados, cinco são chamados para assistir o gestor, ou seja, 50,0% dos entrevistados são ouvidos no momento do gestor tomar uma decisão importante,

enquanto que os outros 50% não são consultados. No entanto, o que se nota nas justificativas é que são consultados para opinar sobre a incidência de impostos ou mesmo se há caixa para fazer a aquisição.

O contabilista **A**, que não é consultado por seus clientes, informou que por ser uma cidade pequena, onde quase todos se conhecem, sempre utilizam os preços e condições da região, tomando por informação valores utilizados pelos vizinhos e, na hora de abate de bovino os preços praticados pelos frigoríficos. O contabilista **B** afirmou que é consultado para o cliente não ter o risco de gerar impostos desnecessários e não incorrer em insuficiência de caixa no momento da compra. O **D** disse ser consultado apenas algumas vezes, porém os clientes o procuram para saber se irá ou não pagar mais impostos na operação, nunca para saber se é o momento certo de vender ou comprar. O **I** afirma que raramente é consultado; as consultas são referentes à compra e venda de bens, pelo motivo do saldo de caixa e IR.

Com relação ao preço ser ditado pelo frigorífico, conforme o contabilista **A**, a grande questão é descobrir se o pecuarista está ou não ganhando dinheiro para cobrir os custos variáveis e ter uma contribuição para pagar os custos fixos.

Pelos comentários nas respostas, percebe-se que aquele que respondeu positivamente a essa questão, é consultado pelo gestor não para saber se é um bom ou mau negócio no momento, se o negócio pode trazer benefícios futuros e se o custo-benefício é atraente, mas somente para opinar sobre as questões tributárias.

A última questão do formulário tratou investigar como, na opinião do contabilista, a contabilidade poderia facilitar/ auxiliar o gestor rural na tomada de decisão. A questão buscava saber se o contabilista ouvido tinha alguma opinião formada ou mesmo alguma contribuição para o trabalho. A questão foi formulada da seguinte maneira:

Questão 15. Na sua opinião, como a Contabilidade poderia facilitar a tomada de decisão do empreendedor pecuarista de gado de corte?

O respondente **A** afirmou que, em virtude do crescimento da exportação de carne e da conseqüente exigência de melhores controles sanitários e qualidade do animal, um frigorífico da região realizou palestras e reuniões com os pecuaristas informando sobre a necessidade de controles de estoques e custos na tentativa de melhorar a lucratividade final.

O respondente **B** afirmou que a Contabilidade é importante para a elaboração de relatórios confiáveis e precisos. Além disso, facilita sobremaneira o gestor na visualização do estado econômico e financeiro do seu negócio, fornecendo dados para projetar seus futuros investimentos e fazer planos para a melhoria do próprio plantel. Os contabilistas **E** e **F** disseram que por meio da Contabilidade, os pecuaristas teriam um resultado mais preciso e demonstrariam como está a situação da entidade. O contabilista **H** afirmou que, se a Contabilidade fosse realmente feita em conformidade com a legislação, entendida e levada a sério pelos pecuaristas, estes teriam a real noção do seu faturamento, do lucro e das despesas. Ademais, poderiam aumentar a produtividade, os lucros e suprimir as despesas supérfluas, enfim controlar melhor o desempenho de sua propriedade.

Os contabilistas C, D, G, I e J não opinaram sobre a questão.

As respostas não foram diretas e concludentes, porém pode-se depreender que a Contabilidade poderia facilitar a tomada de decisão pelos gestores se fosse mais simplificada e melhor entendida pelos mesmos. Sobre o assunto, Kassai (1997, p. 8) explica que:

[...] vários autores ressaltam as dificuldades que o empreendedor tem em compreender e dominar a lógica contábil. O que, por muitas vezes, transforma os relatórios financeiros preparados pelo Contador em mero cumprimento de uma obrigação legal, ao invés de suprir o empreendedor com informações para o processo de tomada de decisões.

Desse modo, a Contabilidade poderia ajudar os gestores se fosse elaborada de forma simples, direcionada especificamente para esse tipo de usuário ou gestor. Este, por sua vez, para usufruir de maneira plena da Contabilidade, deveria desenvolver uma melhor educação contábil e, assim, melhorar o entendimento sobre os relatórios. Ainda sobre o assunto, porém tratando da Contabilidade para a

pequena empresa, Kassai (1997, p 8), afirma que "a Contabilidade poderia ajudá-los de maneira simples, em uma folha de papel apenas, considerando os principais números da empresa, como por exemplo, os parâmetros de produção e venda, através do qual o empreendedor pudesse monitorar a sua empresa e tomar suas decisões". Dessa maneira, o contabilista, por meio da disponibilização de informações e relatórios mais simples e úteis, voltados para o interesse do pecuarista, poderia despertar o interesse deste pela Contabilidade.

Outrossim, o contabilista deve tomar uma nova postura e ser não somente o contador, mas um consultor de negócios, um aliado, um parceiro. Neste sentido, Ludícibus (2000, p. 11) diz que:

A necessidade urgente, do empresário contábil, assumir o papel de consultor de seus clientes é indiscutível. Mas essa nova realidade o obriga a ter um novo perfil: conhecer não só o passado financeiro do cliente, mas saber analisar os possíveis caminhos econômicos do Brasil em tempos de globalização. Assim ele poderá auxiliar a empresa atendida a identificar o rumo certo a ser seguido. Para isso, o profissional precisa ter a capacidade de mensurar eventos econômicos e dominar informações monetárias, ajudando na tomada de decisões nas empresas.

Dessa forma, a Contabilidade poderia facilitar a vida do empreendedor se fosse disponibilizada de forma adequada a este, e se o contabilista passasse a ser entendido como um parceiro.

5.2.2 Sinopse das questões 10 a 15 (sobre o uso da informação contábil)

Em resumo, as respostas às questões 10, 11, 12, 13, 14 e 15 mostraram que o fluxo de caixa e o estoque físico são relatórios mais comuns ao gestor rural. A pesquisa também mostrou que os relatórios são utilizados com pouca frequência pelos administradores, e que não há controles gerenciais formais. No tocante à utilização das informações contábeis no momento da tomada de decisão, a pesquisa constatou que os contabilistas são consultados para minimizar os encargos tributários, e não para opinar sobre o negócio.

5.3 Comentários gerais sobre a pesquisa

O resultado da pesquisa demonstrou que os gestores pecuaristas, na visão dos contabilistas, independentemente do tamanho da propriedade, do plantel de animais ou do volume de faturamento, não exploram a Contabilidade de forma eficaz. Ficou evidente que a Contabilidade é utilizada para atender exigências fiscais e estatísticas do Governo e raramente empregada na administração diária ou mesmo no momento da tomada de decisão. Pereira (1983, p. 99) comenta que “o empresário não sabe o que é e o que realmente significa a Contabilidade, por isso não lhe dá valor”. Treuherz apud Pereira (1983, p. 98) diz que:

A existência de empresários dotados de uma intuição excepcional para os negócios e com um dom especial de acertarem em suas decisões é inegável. Por outro lado, quando se torna possível a fusão desses atributos de ordem pessoal, com a utilização racional de dados financeiros, amplia-se substancialmente a probabilidade de surgirem decisões cada vez mais sábias.

Assim, os pecuaristas devem compreender que a administração empírica pode funcionar bem em períodos de “vacas gordas”. Todavia, em momentos nos quais os preços de venda estão estáveis, com tendência de baixa, os custos com manejo e tratamentos de animais em elevação, o acompanhamento das margens operacionais, a administração conservadora do fluxo de caixa e, principalmente, o controle severo sobre os custos, podem significar a diferença entre ser lucrativo ou não, quando não entre estar “vivo” ou “morto” para o mercado.

A pesquisa mostrou que a maioria dos pecuaristas controla o negócio na entidade pessoa física. Por meio dessa constatação, é possível acreditar que esses pecuaristas fazem essa opção por entender que o controle dessa atividade na pessoa física enseja menor custo administrativo e menor custo de tributação. De fato, a tributação na pessoa física para esse tipo de atividade é menor, porém, nada impede que o pecuarista faça a Contabilidade da Pessoa Física para saber, com segurança, quanto ganha, quanto custa manter o plantel de animais, a evolução do seu patrimônio, dentre outras informações.

As informações contábeis devem atender a cada usuário de forma personalizada, e seu uso é fundamental para o processo de crescimento e manutenção de uma atividade econômica, principalmente em um cenário econômico globalizado. A contabilidade tem recursos e ferramentas que auxiliam toda e qualquer entidade econômica, seja ela pessoa jurídica ou pessoa física. Então, propõe-se ao pecuarista que adote e faça a contabilidade do negócio, visando a um horizonte mais largo para entender melhor o panorama de sua atividade econômica. Ludícibus (1998, p. 24) cita que:

A contabilidade não deixa de desempenhar seu papel de ordem e controle das finanças também no caso dos patrimônios individuais. Frequentemente, as pessoas esquecem-se de que alguns conhecimentos de Contabilidade e Orçamento muito as ajudariam no controle, ordem e equilíbrio de seus orçamentos domésticos.

É importante ressaltar que Contabilidade não fará “brotar” dinheiro, e sim auxiliará as pessoas envolvidas no processo a praticar uma gestão de forma racional. Dessa maneira, com as informações geradas pela Contabilidade, essas pessoas poderão tomar a decisão com maior segurança e probabilidade de acerto, afinal, o objetivo da Contabilidade é assistir o gestor na administração do negócio.

O desenvolvimento da Contabilidade esteve bastante ligado ao crescimento do Capitalismo, sendo a forma quantitativa de mensurar os acréscimos e decréscimos dos capitais investidos na exploração de uma atividade econômica. Assim, é importante que um setor tão pujante quanto a pecuária bovina de corte “use e abuse” da Contabilidade e de suas ferramentas e atalhos, tanto no que concerne à identificação do problema, quanto à sua avaliação e escolha das alternativas mais interessantes.

6. PROPOSTA DE RELATÓRIOS E CONTROLES

Com a realização da pesquisa, constatou-se que o fluxo de caixa é o relatório mais utilizado pelos gestores rurais. No entanto, apesar da sua grande importância, esse relatório sozinho não fornece algumas outras informações necessárias tanto para a gestão administrativa e financeira e para a gestão operacional. Então, propõe-se que sejam disponibilizados outros relatórios que possam transmitir de maneira objetiva e informativa os resultados apurados, a evolução patrimonial, os custos, a rentabilidade e a movimentação física de animais e seu crescimento.

Os modelos propostos incluem o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Resultados do Exercício, a Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos, as Notas Explicativas, o Fluxo de Caixa e os Indicadores Operacionais. Desse modo, o trabalho terá como contribuição a sugestão dos relatórios supra citados e alguns recursos de controle e análise.

6.1 Objetivo e justificativa da proposta

O objetivo da proposta é auxiliar os gestores rurais a obterem mais subsídios para a tomada de decisão e, assim, tomar decisões com maior segurança. Em tempos de globalização, a pecuária brasileira está dividida entre dois mundos. Um deles vive tempos de bonança com o comércio internacional, o outro sofre com a queda de preços no mercado interno e com a subida dos custos de produção. Segundo Salomão (2004, p. 56), “quando se calculam na ponta do lápis os custos e os ganhos com o rebanho, a pecuária aparece como um negócio com margens estreitas para o produtor”. O quadro 6, a seguir, ilustra a afirmação:

A rentabilidade na comercialização do gado de corte			
1.200 reais	380 reais	800 reais	20 reais
Isso é o que o produtor ganha em média com a venda do boi gordo	Preço médio para a compra de um bezerro	Custo para engordar e vacinar o animal durante um ano e meio	O retorno por animal será de 1,7%
Com base em valores praticados no mercado paulista durante o mês de setembro de 2004			

Quadro 6: Rentabilidade na comercialização de gado de corte

Fonte: Adaptado de Scot Consultoria in Salomão (2004, p. 56)

O quadro 6 denota que o retorno por animal comercializado é de R\$ 20,00 ou 1,7%, no período de um ano e meio, e que os custos de produção ou tratamentos por animal chegam a 66,7% de seu preço de venda, restando 33,3% para comprar um novo bezerro, começar um novo ciclo e tirar o lucro, estando as margens bastante apertadas. Corroborando com a Scot a Anualpec 96 *apud* Cantarino (1998, p. 1) quando afirma que: “o custo de produção de uma arroba, na década de 70, dificilmente ultrapassava 30% do seu preço de venda, porém hoje dificilmente ficará abaixo de 70%”. Neste sentido, diz Salomão (2004, p. 56): “segundo a Confederação Nacional da Agricultura e Pecuária (CNA), o preço do boi gordo neste ano caiu quase 2% no mercado interno em relação ao ano anterior. Por outro lado os custos de produção, no entanto, tiveram tendência oposta. Cresceram quase 8%”.

Assim, conforme o exposto, a lucratividade com essa atividade econômica está bastante apertada, e, para que se consiga controlar os custos, as despesas, administrar os impostos, melhorar as margens, enfim, maximizar o negócio, o uso da Contabilidade e de suas informações é uma necessidade.

Os relatórios apresentados a seguir são comuns a todo tipo de empresa e alguns exigidos por lei, contudo, nada impede que sejam adaptados a cada usuário, levando em consideração as necessidades individuais. Foram sugeridas contas contábeis inerentes às entidades pecuárias, visando a uma maior evidência para todo e qualquer usuário da informação contábil. Os relatórios propostos são:

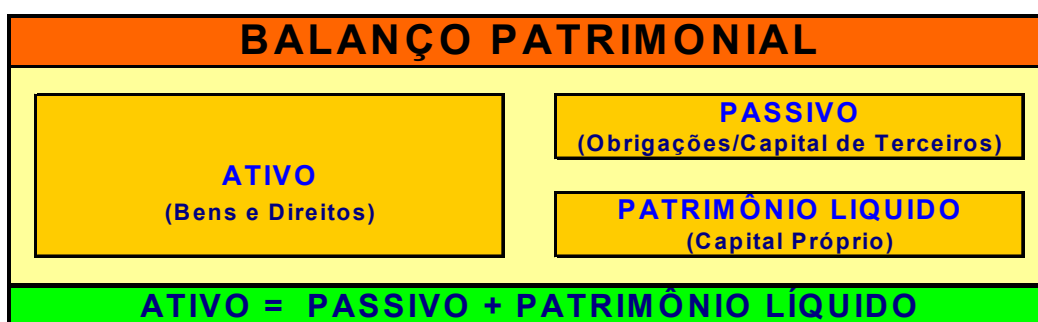
Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, Notas Explicativas, Fluxo de Caixa, Movimentação do Estoque e Indicadores de Controle e Avaliação.

6.2 O balanço patrimonial

O balanço patrimonial tem por objetivo apresentar a posição financeira e patrimonial da empresa em determinado momento, de forma ordenada e resumida. Marion (2003, p. 42) explica que:

O balanço é a principal demonstração contábil. Reflete a Posição Financeira em determinado momento, normalmente no fim do ano ou de um período prefixado. É como se tirássemos uma foto da empresa e víssemos de uma só vez todos os bens, valores a receber e valores a pagar em determinada data.

O Balanço é composto por três elementos básicos: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido. No ativo, são elencadas as contas contábeis que representam os bens e os direitos da entidade. As contas são agrupadas em ordem decrescente de liquidez, das mais líquidas para as menos líquidas, ou seja, das que se transformam mais rapidamente em numerário para aquelas que demandam mais tempo. O Passivo guarda as obrigações ou o capital de terceiros, e as contas são classificadas também pela liquidez. Já o Patrimônio Líquido representa o valor pertencente aos sócios ou acionistas (capital próprio). O quadro 7 ilustra o Balanço Patrimonial:



Quadro 7: O balanço patrimonial

Fonte: o autor

O quadro 7 demonstra a estrutura do balanço patrimonial e evidencia a idéia de equivalência, isto é, o total do ativo é igual ao total do passivo. Tem-se também que a origem de recursos pode ser o capital próprio ou o capital de terceiros.

O balanço é composto por contas contábeis e, na atividade pecuária, algumas contas ganham grande importância, como os estoques e o ativo imobilizado. Para a empresa ligada à pecuária de corte, é importante ter aberturas de contas de estoque por tipo de animal, assim, será permitido ao gestor saber rapidamente quanto vale o seu plantel por categoria de animal. Quando o estoque de animais é movimentado não pelo valor de mercado, mas sim pelo valor de custo, o pecuarista saberá quanto gastou para obter aquele plantel e quanto ganhará no momento da venda.

O ativo imobilizado abriga os animais reprodutores (touros e vacas), a terra nua, as benfeitorias e as pastagens, em outras palavras, os bens empregados na operação.

Também é salutar que o balanço seja comparativo com períodos iguais, ou seja, mês a mês, ano a ano, semestre a semestre, trimestre a trimestre. Ludícibus, Martins e Gelbcke (2000, p. 30), explicam que “o grande objetivo da comparação é que a análise de uma empresa é feita sempre com vista no futuro. Por isso, é fundamental verificar a evolução passada, e não apenas a situação do momento”.

Para fins de gestão, quanto maior o número de balanços levantados em um período, melhor será para o usuário realizar análises e verificar o grau de acertos e desacertos nas decisões tomadas e fazer as devidas correções.

O quadro 8, a seguir, demonstra um balanço patrimonial adaptado a uma empresa pecuária:

TAURUS ACADÊMICA LTDA
BALANÇO PATRIMONIAL
EM REAIS

ATIVO		PASSIVO			
	Dez/X1	Dez/X0		Dez/X1	Dez/X0
Circulante			Circulante		
Caixa e Bancos			Empréstimos e Financiamentos		
Contas a Receber			Fornecedores		
Garrotes acima de 36 meses			Salários e Encargos Fazenda		
Garrotes 24 / 36 meses			Salários e Encargos Escritório		
Garrotes 12 / 24 meses			Impostos e Taxas a Recolher		
Bezerros			Adiantamentos de Clientes		
Novilhas acima de 36 meses			Provisão Férias e 13o. Fazenda		
Novilhas 24 / 36 meses			Provisão Férias e 13o. Escritório		
Novilhas 12 / 24 meses			Outros Débitos		
Bezerras					
Vacinas e Vermifugos					
Estoque de Silagem					
Despesas de Exercício Seguinte					
Outros Créditos					
TOTAL CIRCULANTE	0,00	0,00	TOTAL CIRCULANTE	0,00	0,00
Realizável a Longo Prazo			Exigível a Longo Prazo		
Títulos a Receber			Títulos a Pagar		
Depósitos Judiciais					
TOTAL REAL.LONGO PRAZO	0,00	0,00	TOTAL EXÍGIVEL A LGO PRAZO	0,00	0,00
Permanente			Patrimônio Líquido		
Imobilizado			Capital Social		
Terra Nua			Reservas de Capital		
Construções e Benfeitorias			Reservas de Lucros		
Pastagens			Lucros/Prejuizos Acumulado		
Reprodutores			TOTAL PATRIMÔNIO LÍQUIDO	0,00	0,00
Matrizes					
Animais de Trabalho					
Tratores e Caminhões Pesados					
Veículos e Caminhonetes					
Moveis e Utensílios					
(-) Depreciações Acumuladas					
TOTAL PERMANENTE	0,00	0,00			
TOTAL DO ATIVO	0,00	0,00	TOTAL DO PASSIVO	0,00	0,00

Quadro 8: O balanço patrimonial e as contas patrimoniais

Fonte: o autor

Nota-se que o balanço mostra direitos, tais como, os valores a receber, o disponível, os títulos a receber, os bens (como estoque de animais e insumos), a terra nua ou terrenos, e os tratores; por outro lado, traz as obrigações, como as contas a pagar, os salários, e as obrigações tributárias. O usuário da informação pode solicitar a abertura de quantas contas entender necessárias para melhor

analisar e compreender a entidade. O detalhamento das contas contábeis no balanço patrimonial objetiva facilitar o controle, a evidenciação e o acompanhamento da evolução econômica e financeira das entidades.

No balanço acima, foram abertas contas de estoques de animais por categoria, para facilitar a evidenciação e também contas de insumos veterinários e de alimentação que, pelo valor, merecem uma maior atenção.

6.2.1 O estoque

O Estoque representa uma das contas mais importantes dentro dos ativos das empresas, principalmente em empresas pecuárias, visto que os estoques são formados pelos animais destinados à venda. Para Ludícibus, Martins e Gelbcke (2000, p. 101), estoques são “bens adquiridos ou produzidos pela empresa com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal de suas atividades”. Hendriksen e Breda (1999, p. 351) dizem que o termo estoques “compreende mercadorias destinadas à venda no transcorrer normal das operações e materiais a serem utilizados no processo de produção para venda”. Assim, os bens produzidos ou adquiridos pela entidade destinados à venda e os utilizados para uso ou consumo, devem ser classificados como estoques.

O correto apontamento de quantidade e valor do estoque é essencial não só para fins de controle interno, mas também para apurar os resultados financeiros e gerenciais. Para que isso seja possível é necessário fazer inventários, ou seja, a contagem de estoque realizada ao final de um determinado período. No caso de empresas que atuam na criação e venda de animais vivos, os estoques têm um peso relevante no total do ativo, e sua correta apuração de valor, é importante para mensurar a real lucratividade no momento da venda.

As variações de estoques nas atividades pecuárias são constantes pelas atividades de venda, nascimento (superveniências ativas), morte (insubsistências ativas) e transferências entre fazendas, e sua mensuração quantitativa e monetária é importante, pois traz reflexos no tocante à efetiva rentabilidade do negócio.

Os estoques devem ser avaliados pelo custo de aquisição ou produção, conforme o princípio contábil do custo com base de valor. Entretanto, algumas empresas, especialmente as rurais, podem avaliar seus estoques a valor de mercado, conforme artigo 183, § 4º da lei 6404/76 (BRASIL, 1976), que diz: “Os estoques de mercadorias fungíveis destinados à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil” Seguindo essa regra, tem-se que os estoques de animais, no caso bovinos, podem ser avaliados a preço de mercado, inclusive os nascimentos. Essas inovações ou exceções são aceitáveis em prol da melhoria da qualidade da avaliação patrimonial da entidade e da utilidade da informação.

6.2.1.1 Critérios de avaliação de estoque

Os métodos de avaliação de estoques mais comuns são: o método de Custo e o Método a Valor de Mercado. Marques (2002, p. 77) informa que:

[...] o controle de estoques pela Contabilidade de empresas agropecuárias brasileiras, por exemplo, possui fundamental importância na gestão dessas mesmas empresas, especialmente pelo fato de permitir aos gestores o domínio da pluralidade de formas existentes para se distribuir o custo do rebanho.

O contabilista ou mesmo o gestor deve ter em mente uma questão ao escolher o método de avaliação, dentre outras escolhas: a relação custo-benefício. É preciso verificar se o aumento da precisão das informações vai fazê-lo reduzir seus custos, melhorar as margens ou aumentar a performance do negócio.

6.2.1.1.1 Avaliação de estoque pelo método de custo

De acordo com Marion (2002, p. 125), no método de custo “os ativos são incorporados à entidade pelo valor de aquisição ou pelo custo de fabricação (incluindo todos os gastos necessários para colocar o ativo em condições de gerar

benefícios para a empresa)”. Assim, depreende-se, que deve ser incorporado ao valor do estoque todo e qualquer gasto ou desembolso no trato do rebanho destinado à venda. O processo consiste em apurar periodicamente todo o gasto gerado na manutenção do rebanho e distribuí-lo proporcionalmente por cabeça ou animal. Entretanto, nesse método os animais menos erados (garrote, novilha, etc) irão receber o mesmo custo que um animal mais erados, não sendo o recomendado. O ideal seria rastrear os custos por categoria de animal e apropriá-los de forma direta, porém, esse processo é trabalhoso e complicado (relação custo-benefício).

Uma alternativa que se apresenta é distribuir os custos por unidade padrão animal ou somente unidade animal (UA), para que o garrote de 12 a 24 meses não receba o mesmo custo dos animais de mais de três anos. A técnica é definir o valor do custo do período e depois distribuí-lo aos animais por unidade animal. Exemplo: Supondo que o custo incorrido no mês de janeiro de 2005 foi de R\$ 130.000,00, entre vacinas, farelos, sal, vermífugos, salários e encargos do pessoal operacional, depreciação dos reprodutores e pastagens, etc, e que o plantel seja composto dos seguintes animais:

Tabela 28: Planilha de controle de animais

Taurus Acadêmica Ltda.

JANEIRO/05		ENTRADAS				SAÍDAS				
Gado/Categoria Controle Físico	Saldo Inicial	Nascimento	Compra	Transf.	Mud/Era	Mortes	Vendas	Transf.	Mud/Era	Saldo Final
Touros	30									30
Bois > 36 meses	23									23
Garrotes 24/36 m	825									825
Garrotes 12/24 m	400									400
Bezerros	380	21								401
Vacas	810									810
Novilhas > 36meses	700									700
Novilhas 24/36 m	501									501
Novilhas 12/24 m	398									398
Bezerras	392	26								418
TOTAL	4.459	47	0	0	0	0	0	0	0	4.506

Fonte: o autor

Para facilitar a alocação dos custos incorridos no período, o plantel foi transformado em unidade animal e, em seguida foram alocados os custos aos

animais do plantel. A tabela de unidade padrão animal utilizada para o exemplo, foi obtida no quadro 2, na página 40 deste trabalho.

**Tabela 29: Rateio dos custos do período
Taurus Acadêmica Ltda.**

JANEIRO/05	A	B	C	D
Gado/Categoria Controle Físico	Saldo Inicial (qtide)	Tabela de U.P.A.	Qtidade de U.P.A	Custos a Distribuir (R\$)
Touros	30	1,25	37,50	1.430,21
Bois > 36 meses	23	1,25	28,75	1.096,49
Garrotes 24/36 m	825	0,98	808,50	30.835,24
Garrotes 12/24 m	400	0,68	272,00	10.373,76
Bezerros	380	0,34	129,20	4.927,54
Vacas	810	1,00	810,00	30.892,45
Novilhas > 36meses	700	0,90	630,00	24.027,46
Novilhas 24/36 m	501	0,75	375,75	14.330,66
Novilhas 12/24 m	398	0,55	218,90	8.348,59
Bezerras	392	0,25	98,00	3.737,60
TOTAL	4.459		3.408,60	130.000,00

Fonte: o autor

A **coluna A** apresenta a quantidade física de animais no início período.

A **coluna B** é a tabela de unidade animal. Ela pode variar de região para região, podendo o pecuarista adotar o critério que melhor se adapte ao seu caso.

A **coluna C** é obtida ao multiplicar a Coluna A pela Coluna B.

A **coluna D** deriva da proporção da coluna C, isso é, entre o número de UA da categoria de animal dividido pelo total de UA do plantel e o resultado multiplicado pelo custo do mês. Para exemplificar, utilizou-se a categoria bezerro: tomou-se a quantidade de unidade animal obtida na coluna C, ou seja 129,20, número esse que foi dividido pelo total de unidades animais do plantel, 3.408,60, esse percentual ou resultado é multiplicado pelo custo do período ou seja R\$ 130.000,00 obtendo o custo destinado aos bezerros, R\$ 4.927,54.

Assim, foram distribuídos os custos do mês por categoria de animal, conforme tabela 30:

**Tabela 30: Alocação dos custos do período por lote de animais
Taurus Acadêmica Ltda.**

JANEIRO/05

Gado/Categoria Controle Físico	Saldo Inicial	Custo do Mês	Saldo Final
Touros		1.430,21	1.430,21
Bois > 36 meses	20.700,00	1.096,49	21.796,49
Garrotes 24/36 m	445.500,00	30.835,24	476.335,24
Garrotes 12/24 m	140.000,00	10.373,76	150.373,76
Bezerros	87.400,00	4.927,54	92.327,54
Vacas		30.892,45	30.892,45
Novilhas > 36meses	448.000,00	24.027,46	472.027,46
Novilhas 24/36 m	250.500,00	14.330,66	264.830,66
Novilhas 12/24 m	107.460,00	8.348,59	115.808,59
Bezerras	70.560,00	3.737,60	74.297,60
TOTAL	1.570.120,00	130.000,00	1.700.120,00

Fonte: o autor

O quadro acima demonstra o saldo inicial do estoque de animais valorado, bem como, o saldo final provisório do estoque. Seguindo com exemplo dos bezerros, o saldo inicial do estoque, para essa categoria de animal, era de R\$ 87.400,00. Com o acréscimo dos custos do mês, de R\$ 4.927,54, oriundos da tabela 29, o estoque de bezerros passou a ser de R\$ 92.327,54.

É importante observar que esse não é o saldo de estoque final do mês, pois é preciso eliminar o saldo de Vacas e Touros contabilizados no Ativo Permanente, como será esclarecido posteriormente. Ademais, os custos atrelados a esses animais seriam tratados como custo do mês ou atribuídos aos bezerros e bezerras. Nesse exemplo, aos bezerros e bezerras foram atribuídos os custos das matrizes e dos reprodutores. A tabela 31 demonstra o custo de R\$ 32.322,66, oriundo dos custos atribuídos às matrizes e reprodutores, de R\$ 30.892,45 e R\$ 1.430,21, respectivamente, distribuídos entre bezerros e bezerras (ver tabela 30).

**Tabela 31: Alocação dos custos aos bezerros e bezerras
Taurus Acadêmica Ltda.**

JANEIRO/05	A	B	C	D	E
Gado/Categoria	Saldo Inicial (qtide)	Tabela de U.P.A.	Qtidade de U.P.A	Custos a Distribuir	Custo Unitário
Bezerro	380	0,34	129,20	18.380,67	48,37
Bezerras	392	0,25	98,00	13.941,99	35,57
TOTAL	772		227,20	32.322,66	0,00

Fonte: o autor

Dessa forma, o saldo final de estoque seria de R\$ 1.700.120,00, distribuído por categoria de animal. Se acontecesse uma venda ou mesmo uma baixa do plantel, seria feito o cotejamento entre o preço de venda e o custo do animal, encontrando o lucro bruto com a venda. A tabela 32 demonstra o estoque final:

**Tabela 32: Apuração do saldo final de estoque
Taurus Acadêmica Ltda.
JANEIRO/05**

Gado/Categoria	Saldo Inicial	Custo do Mês	Saldo Final
Bois > 36 meses	20.700,00	1.096,49	21.796,49
Garrote 24/36 m	445.500,00	30.835,24	476.335,24
Garrote 12/24 m	140.000,00	10.373,76	150.373,76
Bezerro	87.400,00	23.308,21	110.708,21
Novilhas > 36meses	448.000,00	24.027,46	472.027,46
Novilhas 2/3 a	250.500,00	14.330,66	264.830,66
Novilhas 1 / 2 a	107.460,00	8.348,59	115.808,59
Bezerras	70.560,00	17.679,59	88.239,59
TOTAL	1.570.120,00	130.000,00	1.700.120,00

Fonte: o autor

No mês seguinte, os animais nascidos passam a fazer parte do processo e a receber custos dos animais que estão no ativo permanente. Outra forma de valoração dos animais nascidos é pela pauta fiscal, ou seja, o animal entra no estoque pelo valor da pauta ou mercado, gerando uma receita para a entidade. Por outro lado, os custos com os animais reprodutores são contabilizados no resultado do exercício como custo do mês ou atribuídos ao resto do rebanho. Esse critério de valoração do estoque não é simples, porém, é mais adequado para a obtenção do valor da margem bruta na venda de animais.

6.2.1.1.2 Avaliação de estoque pelo preço de mercado

O método de avaliação pelo valor de mercado consiste em multiplicar o estoque físico pelo valor de mercado ou realização. Marion (2002, p. 165) explica que:

O procedimento contábil consiste em avaliar, ao final de determinados períodos ou em estágios distintos de crescimento (normalmente na mudança de categoria), o Estoque a valor de realização; para atingir o valor de mercado, a parcela debitada ao Estoque seria creditada como uma receita (aqui denominada Variação Patrimonial) na apuração do resultado. Daí a formação de lucro econômico (ganho, mas não realizado financeiramente).

Pela explicação, depreende-se que a valorização do rebanho é feita em determinados períodos: mensal, semestral ou anualmente, e a variação patrimonial ocorre pela flutuação de preços no mercado e pela mudança de categoria ou mudança de era. A contabilização acontece da seguinte forma:

Débito	Crédito
Estoques (por tipo de animal)	Superveniências Ativas

Da mesma maneira, são valorizados os nascimentos, ou seja, verifica-se o valor da fêmea ou do macho nascido no mercado e, por esse valor, faz-se a contabilização, assim ilustrada:

Débito	Crédito
Estoques de Bezerros (as)	Superveniências Ativas

As mortes, por outro lado, teriam a seguinte contabilização:

Débito	Crédito
Insubsistências Ativas	Estoque (por tipo de animal)

A vantagem desse método é a praticidade e facilidade de execução. A desvantagem é a perda do custo histórico para a formação do estoque e a antecipação da tributação, de imposto de renda e de contribuição social.

6.2.3 O ativo permanente imobilizado

Para Ludícibus, Marion e Pereira (2003, p. 24) o Ativo Permanente é:

O grupo do Ativo que reúne bens e direitos que dificilmente serão transformados em dinheiro pela venda; são utilizados como meio de consecução dos objetivos operacionais da empresa. São os ativos cuja característica básica é não se destinarem à venda. Portanto, pode-se dizer que são itens com pouquíssima liquidez para a empresa. Esse grupo divide-se em: Investimentos, Imobilizado e Diferido.

Conforme a definição, o ativo permanente é caracterizado por bens ou direitos não destinados à venda e sim aplicados nas atividades operacionais da entidade. Não serão comentados os grupos de investimentos e diferido, por não serem o foco do estudo. Assim, os esforços estarão concentrados no ativo permanente imobilizado na peculiaridade da atividade pecuária. Ludícibus et al (1998, p. 197) definem Ativo Imobilizado como:

Ativo Imobilizado é a parcela do Ativo que se compõe dos bens destinados ao uso (não à venda – apesar de poderem vir a ser vendidos) e à manutenção da atividade da empresa, inclusive os de propriedade industrial ou comercial.

Dessa definição, depreende-se que, nesse grupo, são classificados os bens de permanência duradoura, cujo objetivo é auxiliar no funcionamento das atividades operacionais da entidade.

O ativo imobilizado pode ser tangível ou intangível. Conforme Ludícibus et al (1998, p. 197):

É tangível o elemento que tem um corpo físico, tal como um edifício ou uma máquina. O elemento intangível é o caso de uma patente ou um direito autoral, cujo valor reside nos direitos de propriedade que são legalmente conferidos a seus possuidores.

Esse grupo de contas é importante para o empreendedor rural visto que concentra as terras, as construções e benfeitorias, as pastagens e também os animais multiplicadores – touros e vacas.

Marion (2002, p. 107) esclarece que “o gado destinado à procriação ou ao trabalho que não será vendido (reprodutor-touro ou matriz-vaca), será classificado no Ativo Permanente Imobilizado”. Também são classificados nesse grupo os animais promovidos de garrotes para tourinho ou de novilha para vaca, e essa promoção é comumente chamada de mudança de era.

Como qualquer bem tangível, esses animais, classificados no imobilizado, envelhecem e perdem gradativamente o potencial de reprodução, devendo ser depreciados. Na palavra de Ludícibus, Marion e Pereira (2003, p. 80), depreciação é:

Declínio no potencial de serviços do Imobilizado Tangível e de outros ativos não correntes, em função de deterioração física gradual ou abrupta, consumo dos potenciais de serviços por meio de uso, mesmo que nenhuma mudança física seja aparente, ou deterioração econômica por causa da obsolescência ou de mudança na demanda dos consumidores.

Marion (2002, p. 71) informa que a taxa média de depreciação é de sete anos ou 14,28% ao ano para as matrizes e de cinco anos ou 20,00% ao ano, para os reprodutores. É importante lembrar que o veterinário é a pessoa mais indicada para determinar a vida útil do animal e, conseqüentemente, sua taxa de depreciação.

No imobilizado, também são controladas as terras que, em função de não haver a desvalorização, não sofrem depreciação. Segundo Anceles (2001, p. 112), considera-se terra nua “o imóvel rural despojado das construções, instalações e melhoramentos, das culturas permanentes ou temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas”. O valor da terra nua ou terrenos é base de cálculo para a apuração do Imposto Territorial Rural – ITR, e quanto mais essa terra é utilizada menor será o valor do ITR.

A pastagem é outro item importante para a realização da atividade pecuária e quando ela é artificial ou melhorada, os gastos inerentes a este desembolso devem ser controlados no imobilizado. Marion (2002, p. 74) explica que pastagem “é

uma das partes mais importantes do planejamento agropecuário, uma vez que a boa pastagem contribui, em conjunto, para a melhoria da qualidade do gado, para o alto rendimento do projeto”. As pastagens podem ser naturais ou artificiais: pastagem natural, segundo o mesmo autor (2002, p. 74), “é também denominada pasto nativo e constituída de áreas não cultivadas, utilizadas para pastagens, das quais se aproveita o potencial natural (campos, cerrados, capins naturais, etc)”. O valor desse tipo de pastagem está contido no valor da terra nua, e só haverá uma conta contábil específica para ela quando houver benfeitorias, reformas ou plantio de pasto.

Já a pastagem artificial, conforme Marion (2002, p. 74), “é aquela formada por pastos cultivados. Em geral, exige preparo do solo, por meio de deslocamento, arações, adubações, gradagem e plantação ou semeadura”. Todo e qualquer valor despendido para o plantio e/ ou manutenção de pasto deve ser contabilizado na conta de Pastagens. Por ser uma cultura permanente, compõe o imobilizado e sofrerá depreciação, na proporção da sua perda de potencialidade e robustez. A taxa média de depreciação para esse tipo de cultura é de 5% ao ano ou 20 anos, de acordo com o mesmo autor (2002, p. 93).

Também são contabilizados no ativo permanente imobilizado os veículos, tratores, caminhões, implementos agrícolas, etc. que também sofrem a depreciação.

Todas as contas patrimoniais são importantes, porém, em função de serem específicas da atividade pecuária, a conta de estoques e o grupo do imobilizado, no tocante a algumas contas, foram comentados com distinção. Dessa forma, as outras contas, também importantes, mas comuns a todo tipo de entidade e atividade econômica, seja uma indústria, uma prestadora de serviço ou comércio, não foram evidenciadas.

6.3 A demonstração do resultado do exercício

A demonstração do resultado do exercício tem a função de detalhar de forma ordenada e dedutiva o desempenho da organização dentro de um determinado período, demonstrando como foi o faturamento, os impostos incidentes sobre as vendas, os custos incorridos, as despesas administrativas, o resultado

financeiro, e assim por diante. Essa demonstração detalha, de forma sucinta, como o resultado do período foi constituído. A Demonstração do Resultado do Exercício complementa o Balanço Patrimonial, sendo o inverso verdadeiro. Com o Balanço e a DRE o administrador rural poderá fazer análises, verificar variações, observar a posição patrimonial, o desempenho e a posição financeira, verificar margem de lucro, encontrar preço médio unitário de venda dos animais e custo em determinado período, inferir sobre períodos futuros, etc. Esses relatórios podem ser disponibilizados de acordo com a necessidade do gestor: diária, mensal, trimestral, semestral ou anualmente. O quadro 9 ilustra uma DRE de uma empresa pecuária:

TAURUS ACADEMICA LTDA.
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO
EM REAIS

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO PARA	Dez/X1	Dez/X0
(+) Receita Bruta de Garrotes acima de 36 meses		
(+) Receita Bruta de Garrotes 24 / 36 meses		
(+) Receita Bruta de Garrotes 12 / 24 meses		
(+) Receita Bruta de Bezerros		
(+) Receita Bruta de Novilhas acima de 36 meses		
(+) Receita Bruta de Novilhas 24 / 36 meses		
(+) Receita Bruta de Novilhas 12 / 24 meses		
(+) Receita Bruta de Bezerras		
(+) Receitas Líquidas(Superveniências/Insubsistências)		
(-) Impostos s/ Vendas		
(=) Receita Líquida		
(-) Custo de Garrotes acima de 36 meses		
(-) Custo de Garrotes 24 / 36 meses		
(-) Custo de Garrotes 12 / 24 meses		
(-) Custo de Bezerros		
(-) Custo de Novilhas acima de 36 meses		
(-) Custo de Novilhas 24 / 36 meses		
(-) Custo de Novilhas 12 / 24 meses		
(-) Custo de Bezerras		
(=) Lucro Bruto		
(-) Despesas Administrativas		
(+/-) Resultado Financeiro		
(+/-) Outras Receitas(Despesas) Operacionais		
(=) Lucro Operacional		
(+/-) Resultado Não Operacionais		
(=) Lucro Antes I.Renda e C. Social		
(-) Imposto de Renda e Contr. Social		
(=) Lucro (Prejuízo) do Exercício		

Quadro 9: Demonstração do resultado do exercício

Fonte: o autor

Essa demonstração começa pelas receitas, nas quais são classificadas as vendas da entidade. No caso do modelo acima, adaptado à atividade pecuária, foram abertas contas demonstrando a receita por tipo de animal. A intenção da abertura das contas é poder identificar a receita, contrapor com os custos e, a partir daí, saber a margem de lucro por categoria de animal.

A conta Receitas Líquidas ou Variação Patrimonial Líquida também pode ser aberta por categoria de animal, bem como entre receitas e despesas. Os valores positivos contabilizados nessa conta são oriundos das superveniências ativas que, conforme Ludícibus, Marion e Pereira (2003, p. 224), “são acréscimos, ganhos em relação ao ativo da empresa. São variações patrimoniais positivas, derivantes de eventos não controláveis, em sentido amplo”. O nascimento de um animal é um exemplo típico de uma superveniência ativa quando o critério de avaliação dos nascimentos é pelo método valor de mercado. O mesmo ocorre com a mudança de era de um animal em função do seu desenvolvimento ou idade quando o método de avaliação de estoques é pelo valor de mercado. Os valores negativos contabilizados na conta variação patrimonial líquida são denominados insubsistências ativas. As insubsistências ativas, segundo Ludícibus, Marion e Pereira (2003, p. 129), são “reduções do Ativo da empresa causadas por perdas, fatos anormais, fortuitos e imprevistos”. Como exemplo de insubsistência ativa, cita-se as mortes ou desaparecimento de animais do rebanho. O evento é contabilizado como contrapartida da conta de estoque, conforme visto anteriormente.

Os impostos incidentes sobre as vendas de bovinos são o Pis, Cofins, ICMS e INSS.

Os custos são oriundos da contabilização das vendas e baixas de estoque, sendo assim, obedecem ao princípio contábil do confronto das despesas com as receitas. É importante que o custo referente à receita auferida seja baixado no mesmo momento para evidenciar o lucro na operação, ou seja, a confrontação das receitas com os custos resultam na apuração do lucro bruto.

Marion, Santos e Segatti (2002, p. 36, grifo nosso) explicam que:

Quando se produz um produto, todos estes custos (direto e outros) são acumulados à unidade de produto para se conhecer o custo. Por isso chamamos o Custo do Produto.

Ao acumular-se o custo ao produto, contabilmente, este produto fica nos estoques. No momento da venda, é baixado como Custo do Produto Vendido. Se o produto não for vendido, não aparece na DRE, mas fica no Ativo (**estoque**). Enquanto as despesas, sendo usualmente de natureza não produtiva, são distribuídas no período, não se acumulando ao produto.

Assim, à medida que uma despesa administrativa é incorrida, lança-se como despesa do período, aparecendo imediatamente na DRE.

Portanto, custo identifica-se com o produto produzido ou o serviço prestado, e despesa com o mês ou ano em que ela ocorreu.

O custo da pecuária pode ser apurado por meio de um sistema de custo. Sistema de custos em agribusiness segundo Marion e Santos (1996, p. 53) é “o conjunto de procedimentos administrativos que registra, de forma sistemática e contínua, a efetiva remuneração dos fatores de produção empregados nos serviços rurais”. A utilização do sistema de custos tem por objetivo principal mensurar adequadamente os custos da atividade e assim auxiliar o gestor rural na identificação das atividades que consomem mais recursos. Mensura também as atividades mais lucrativas, as que agregam ou não valor ao produto e determina se uma das atividades (cria, cria e engorda) é mais lucrativa que a outra ou se não está dando prejuízo.

As contas de despesas não estão ligadas diretamente à produção do produto, e devem aparecer na DRE de acordo com o princípio da competência. As despesas podem ser: salários administrativos, encargos sociais administrativos, voluntários e compulsórios, despesa de luz, água, telefone do escritório, advogados, contadores, anúncios e publicações, etc.

No tocante ao resultado não operacional, composto de venda ou baixa de bens controlados no Ativo Permanente, cabe lembrar que essa receita ou despesa não faz parte da operação principal da entidade, portanto, não é receita ou despesa da atividade rural e não se beneficia de algumas vantagens tributárias. O resultado não operacional positivo é tributado como atividade normal, desse modo, se a empresa possuir prejuízo fiscal não operacional, somente poderá aproveitar o prejuízo para diminuir da base de cálculo do imposto a pagar até o limite de 30% do

lucro não operacional. Por outro lado, o prejuízo na atividade rural pode ser compensado sem limitação do lucro da atividade rural. Anceles (2001, p. 209) explica que:

Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente.

Com relação ao prejuízo fiscal, diz Anceles (2001, p. 210):

A legislação do imposto de renda permite à pessoa jurídica que explora atividade rural reduzir o lucro real determinado no período de apuração mediante compensação de prejuízos fiscais determinados em períodos de apuração anteriores, trimestrais ou anuais.

O mesmo autor (2001, p. 212) informa que:

O lucro real apurado em cada período de apuração (lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda) poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais de períodos de apuração anterior em, no máximo, 30% (trinta por cento) conforme o art. 15 da Lei nº. 9065/95 (art. 510 RIR/99).

O prejuízo fiscal determinado pela pessoa jurídica que explora exclusivamente atividade rural incentivada, na forma prevista na Lei nº. 8.023/90, poderá ser compensado com o lucro real do período de apuração posterior, não havendo restrição de prazo para tal compensação e não se aplicando o limite de 30% (trinta por cento), como nas demais empresas (art. 512, RIR/99).

Dessa forma, depreende-se que o lucro real da atividade pecuária pode ser compensado integralmente como o prejuízo fiscal da atividade pecuária. Ao final do relatório Demonstração do Resultado é encontrado o lucro ou prejuízo líquido do exercício, ou seja, a sobra líquida à disposição dos sócios, acionistas ou proprietários da entidade. Dependendo do estatuto ou contrato social da entidade, esse lucro líquido sofrerá ajustes para ser distribuído aos interessados.

6.4 A demonstração das mutações do patrimônio líquido

Essa demonstração evidencia a movimentação das contas que formam o patrimônio líquido. Ela é importante para saber quanto foi o lucro ou prejuízo auferido em determinado período, bem como quais foram as reservas constituídas para fazer frente às necessidades futuras e também à destinação do lucro, isso é, o valor do dividendo ou do lucro distribuído. O quadro 10 ilustra essa demonstração:

TAURUS ACADEMICA LTDA
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMONIO LÍQUIDO
EM REAIS

Descrição das Mutações	Capital	Reserva de Capital	Prejuízos Acumulados	Total
SALDO EM 31 /XX/X0				
. Aumento de Capital pelos Sócios				
. Lucro do exercício				
. Distribuição de Lucros				
SALDO EM 31 /XX/X1				

Quadro 10: Demonstração das mutações do patrimônio líquido

Fonte: o autor

A conta Aumento de Capital registra todos os aportes de capital feitos no empreendimento, seja em dinheiro ou em bens. A conta de Lucro do Exercício evidencia ou lucro ou o prejuízo auferido no período e a conta Distribuição de Lucros mostra qual foi a parcela do lucro destinada aos proprietários.

6.5 A demonstração das origens e aplicações de recursos

Essa demonstração tem por objetivo apresentar, de forma ordenada, as fontes de recursos ou financiamentos de uma empresa e como esses recursos são aplicados. Ela é formada pelas Origens de Recursos, Aplicações de Recursos e Aumento ou Diminuição do Capital Circulante Líquido. Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000, p. 337) entendem que essa demonstração visa a “apresentar de forma

ordenada e sumariada principalmente as informações relativas às operações de financiamento e investimento da empresa durante o exercício, e evidenciar as alterações na posição financeira da empresa”. Entende-se por origens dos recursos os fatos tais como: o lucro líquido do exercício, o aporte de capital, a captação de empréstimos ou financiamentos e a venda de bens ou direitos do ativo permanente. Por outro lado, as aplicações de recursos são representadas pelas aquisições de bens ou direitos (terras, tratores, galpões, cercas, pastagens, etc), pagamento de empréstimos ou financiamentos e pagamento de dividendos ou lucros aos acionistas ou cotistas. A importância dessa demonstração é comentada por Ludícibus, Martins e Gelbcke (2000, p. 338):

Como se verifica pela natureza das informações que contém, a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos é de muita utilidade, pois fornece dados importantes que não constam das demais demonstrações financeiras; está relacionada tanto com o Balanço como com a Demonstração do Resultado do Exercício, sendo complementar a ambas, fornecendo as modificações na posição financeira da empresa pelo fluxo de recursos. Assim, é muito útil no conhecimento e análise da empresa e de sua evolução no tempo. De fato, ela auxilia em importantes aspectos como, por exemplo:

1. conhecimento da política de inversões permanentes da empresa e fontes dos recursos correspondentes;
2. constatação dos recursos gerados pela operações próprias, ou seja, o lucro do exercício ajustado pelos itens que o integram, mas não afetam o capital circulante líquido;
3. verificação de como foram aplicados os recursos obtidos com os novos empréstimos de longo prazo;
4. constatação de se e como a empresa está mantendo, reduzindo ou aumentando seu capital circulante líquido;
5. verificação da compatibilidade entre os dividendos e a posição financeira da empresa.

Essa demonstração é também muito utilizada no acompanhamento de desenvolvimento de novos projetos, comparando seus valores realizados com os orçados, não só para fins internos da administração e de seus acionistas, como também pelos agentes financiadores do projeto.

De fato, na DOAR, a diferença entre as origens e aplicações de recursos é representada pelo Capital Circulante Líquido (CCL). O CCL é a diferença entre o

ativo circulante e passivo circulante de um período determinado. O quadro 11 demonstra um modelo da DOAR:

TAURUS ACADEMICA LTDA		
DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS (DOAR)		
C O N T A S	Dez x1	Dez x0
1 ORIGEM DE RECURSOS		
Lucro Líquido do Exercício		
Itens que não afetam o Capital Circulante		
Depreciação, Amortização		
Equivalência Patrimonial		
Lucro Líquido Ajustado		
Dos Acionistas		
Aporte ou Integralização de Capital		
De Terceiros		
Empréstimos e Financiamentos		
Vendas de Imobilizado ou Investimentos		
TOTAL DAS ORIGENS		
2 APLICAÇÃO DE RECURSOS		
Aquisição de Permanente (terras, reprodutores, pastagens)		
Pagamento de Empréstimos e Financiamentos		
Distribuição de Lucros		
TOTAL DAS APLICAÇÕES		
3 VARIAÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO		

Demonstração da Variação do Capital Circulante Líquido			
Discriminação	Saldo em 31/12/x1	Saldo em 31/12/x0	Variação do CCL
Ativo Circulante			
Passivo Circulante			
Var. do Capital Circ. Líquido			

Quadro 11: Demonstração das origens e aplicações de recursos - DOAR

Fonte: o autor

Essa demonstração é importante a todo e qualquer usuário da informação contábil, pois indica rapidamente quanto foi empregado ou investido, em termos monetários, para se conseguir um determinado bem, como uma nova fazenda, um lote de touros reprodutores, tratores ou caminhões, bem como para pagar dívidas ou financiamentos de longo prazo. Também indica como os recursos para a compra desses bens foram obtidos, isso é, o aporte de capital, a captação de empréstimos ou financiamentos de longo prazo, a venda de um bem, etc.

A análise do capital de giro líquido pode trazer informações preciosas, por exemplo, se o aumento do CCL foi ocasionado por um aumento expressivo dos estoques ou contas a receber, aumento de aplicações financeiras, ou mesmo devido a uma mudança na política de compras. Enfim, a análise das origens, das aplicações, do CCL conjugado com o balanço e a DRE abre ao leitor uma gama de informações úteis para inferir sobre a posição financeira e econômica presente e futura da entidade.

6.6 Notas explicativas

As notas explicativas visam a esclarecer possíveis dúvidas ou evidenciar informações que não constam dos outros demonstrativos. Para Ludícibus, Marion e Pereira (2003, p. 158), “é uma forma de evidenciação que tem por objetivo destacar a informação que não pode ser apresentada no corpo dos demonstrativos contábeis e/ ou, se o fizéssemos, diminuiríamos sua clareza”. Nas notas, pode-se destacar o critério de apuração de estoques, as taxas de depreciação, os critérios de avaliação de aplicações financeiras e empréstimos, a quantidade de animais por categoria, o valor de mercado, os nascimentos no período, principais clientes, etc. e todo e qualquer fato que mereça maior evidenciação.

Ludícibus, Marion e Pereira (2003, p. 102) definem assim evidenciação:

Processo pelo qual a empresa apresenta todas as informações que permitam a avaliação de sua situação patrimonial e das mutações de seu patrimônio líquido e, além disso, que possibilitem a realização de

inferências perante o futuro. As informações não passíveis de apresentação explícita nas demonstrações propriamente ditas devem, ao lado das que representem detalhamentos de valores sintetizados nessas mesmas demonstrações, estar contidas em notas explicativas ou em quadros complementares.

Uma evidenciação eficaz deve apresentar algumas características quanto à divulgação como quanto às informações que se pretende tornar pública(s). Deve-se entender o tipo de usuário para a compreensão de como devem ser divulgadas as informações, quais serão e como as informações devem ser apresentadas.

A evidenciação deve ser feita de maneira que mostre as informações aos usuários de forma clara, precisa e íntegra, e que reflita a situação atual da empresa. Conforme Ludícibus (2000, p.119), existem vários métodos de evidenciação disponíveis:

- a) forma e apresentação das demonstrações contábeis;
- b) informação entre parênteses;
- c) notas de rodapé (explicativas);
- d) quadros e demonstrativos suplementares;
- e) comentários do auditor; e
- f) relatório da diretoria.

Ludícibus, Marion e Pereira (2003, p. 102) explicam que:

com relação à “quantidade”, muitas expressões e conceitos têm sido utilizados; alguns falam em divulgação adequada (adequate disclosure), outros ainda em evidenciação justa (fair disclosure), e outros ainda em evidenciação plena (full disclosure). Na verdade, não existe diferença efetiva entre tais conceitos, embora tenham sido utilizados com significados distintos; toda informação para o usuário precisa ser, ao mesmo tempo, adequada, justa e plena, pelo menos no que se refere ao detalhe que está sendo evidenciado.

Dessa forma, as informações divulgadas não devem ser em abundância, já que isso só confundiria o leitor ou limitada, deixando-os com várias dúvidas. A divulgação da informação deve ser justa e satisfatória ao usuário.

6.7 Fluxo de caixa

Essa demonstração visa a evidenciar o fluxo de pagamentos e recebimentos de uma entidade em determinado período. Marion (2003, p. 426) entende que “a Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC) indica a origem de todo o dinheiro que *entrou* no Caixa, bem como a aplicação de todo o dinheiro que *saiu* do Caixa em determinado período, e, ainda, o Resultado do Fluxo Financeiro”.

Nesse sentido, Mattos (1999, p. 79) comenta que “o principal objetivo dessa demonstração é de resumir, periodicamente, as entradas e saídas de Caixa provenientes das atividades da empresa”.

Quanto à finalidade, Ludícibus, Martins e Gelbcke (2000, p. 351) mencionam que:

Quando analisadas em conjunto com as demais demonstrações financeiras, podem permitir que investidores, credores e outros usuários avaliem:

- a) a capacidade de a empresa gerar futuros fluxos líquidos positivos de caixa;
- b) a capacidade de a empresa honrar seus compromissos, pagar dividendos e retornar empréstimos obtidos;
- c) a liquidez, solvência e flexibilidade financeira da empresa;
- d) a taxa de conversão de lucro em caixa;
- e) a performance operacional de diferentes empresas, por eliminar os efeitos de distintos tratamentos contábeis para as mesmas transações e eventos;
- f) o grau de precisão das estimativas passadas de fluxos futuros de caixa;
- g) os efeitos, sobre a posição financeira da empresa, das transações de investimento e de financiamento, etc.

A DFC pode ser preparada segundo dois critérios: o modelo direto ou modelo indireto. O modelo direto apresenta todos os recebimentos e pagamentos que efetivamente concorreram para a variação das disponibilidades no período. O

método indireto, para sua confecção, utiliza-se de procedimentos semelhantes a DOAR e consiste em estender a análise das variações aos itens circulantes, e não só a não circulantes como na DOAR.

A DFC é dividida, normalmente, em três grandes grupos: atividades operacionais, atividades de investimentos e atividades financeiras. Contudo, o contabilista e o gestor devem estabelecer grupos de interesse ou mesmo a forma de apresentação, buscando facilitar ao máximo a leitura e compreensão. O modelo apresentado abaixo separa o fluxo de caixa da operação das demais atividades:

Demonstração do Fluxo de Caixa		Dez x1	Dez x0
1	Saldo Inicial		
	Recebimento de Venda de Boi Gordo		
	Recebimento de Venda de Novilho Precoce		
	Recebimento de Venda de Reprodutores e Matrizes		
2	Total de Entradas		
	Pagamento de Impostos s/ Vendas (ICMS, INSS, etc)		
	Pagamento de Insumos (rações, sal, vacinas)		
	Pagamento de Veterinários e Agrônomos		
	Pagamento de Manutenção (Cercas, Veículos, etc)		
	Pagamento de Combustível/ Óleo Diesel		
	Pagamento de Salários e Encargos		
	Pagamento de Desp. Administrat. (Luz, Telefone, etc)		
3	Total de Saídas Operacionais		
4 = (1+2-3)	Saldo Final de Caixa Operacional		
	Aquisição de Investimentos (terras, eqtos, touros,etc)		
	(-) Vendas de Investimentos (tratores, máquinas, etc)		
5	Total de Entradas/Saídas de Investimentos		
	Captação de Empréstimos e Financiamentos		
	Pagamento de Financiamentos e Encargos		
	Aplicações Financeiras		
6	Total de Entradas/Saídas Financeiras		
7 = (4-5-6)	Saldo Final de Caixa		

Quadro 12: Demonstração do fluxo de caixa

Fonte: o autor

A demonstração acima está estruturada para determinar a geração de caixa operacional, as entradas e saídas de investimentos e as entradas e saídas tidas como financeiras. De forma resumida, em cada grupo são evidenciados os seguintes eventos:

- a) **saldo inicial:** corresponde ao saldo final do período anterior;
- b) **operacional:** são eventos ligados à atividade básica da entidade, no caso, a criação e venda de gado bovino. Dessa forma, nesse grupo, são lançadas as entradas de numerário pela venda de animais, bem como os desembolsos com a compra de animais, vacinas, vermífugos, rações, salários e encargos dos vaqueiros e toda e qualquer entrada ou saída de recursos estritamente ligados à atividade operacional da entidade. O objetivo é descobrir qual a geração de recursos das atividades operacionais;
- c) **investimentos:** destaca os desembolsos caracterizados como investimentos e/ ou que servirão à entidade por mais de um exercício. Nesse grupo são controlados os desenhos com compra de terras, tratores, caminhões, construções e benfeitorias, aquisição de reprodutores e matrizes, formação de pastagens, etc. Também são lançadas nesse grupo as entradas de recursos provocadas pela venda de algum bem ou direito anteriormente classificado como investimento (ativo permanente);
- d) **financeiras:** inclui a captação e amortização de empréstimos e financiamentos, pagamento de leasing, aplicações financeiras e distribuição de lucros.

A demonstração do fluxo de caixa é bastante utilizada pelo gestor rural por este já estar bastante acostumado a esse método e também pela facilidade e simplicidade do entendimento do relatório. Segundo Marion (2002, p. 225), “a DFC ajuda, entre outras utilidades, a avaliar o **potencial** da empresa em gerar fluxos

futuros de caixa, a honrar seus compromissos, pagar dividendos e identificar sua necessidade de recursos financeiros externos”. Esta demonstração também é bastante útil no momento de captação de recursos junto às Instituições Financeiras, pois comprova a capacidade de geração de caixa e, conseqüentemente, a capacidade de pagamentos.

O fluxo de caixa pode ser realizado ou projetado: o primeiro reflete as entradas e saídas de dinheiro em determinado período e serve de base para uma análise de tendência do fluxo de caixa projetado e o segundo demonstra o comportamento do fluxo financeiro em um período futuro. A confecção e análise do fluxo de caixa projetado permite saber com antecedência sobre o desempenho do negócio. Dessa maneira, se o fluxo tende a ser negativo, o gestor tem condições de buscar, com antecedência fontes de recursos a melhores taxas, em caso inverso, terá toda a condição de planejar novos investimentos ou mesmo programar as aplicações financeiras. Sobre o assunto, Kassai (1996, p. 224) explica que:

Mesmo que as previsões não se realizem, cada vez que o Fluxo de Caixa for manuseado o empreendedor estará pensando em seus negócios, tentando visualizar o futuro e analisando os pontos fracos e fortes de sua empresa, as oportunidades e ameaças que enfrentará.

Contudo, é importante fazer o cotejamento entre o fluxo de caixa realizado e o projetado para detectar as causas das variações ocorridas, bem como fazer as devidas correções nas projeções futuras.

6.8 Mapa de controle de animais

O mapa de controle de animais vivos ou mapa de movimentação de estoques é o relatório que mostra a movimentação dos animais dentro da fazenda, isso é, se houve nascimento, compra de animais, quantos animais foram vendidos, quantos morreram, se ocorreu transferência para ou de outra fazenda. Alguns indicadores de controle e desempenho podem ser calculados a partir desse mapa. O quadro 13, a seguir, sugere um modelo de mapa de estoques:

Mês de: _____		ENTRADAS				SAIDAS				
Gado/Categoria Controle Físico	Saldo Inicial	Nascimento	Compra	Transf.	Mud/Era	Mortes	Vendas	Transf.	Mud/Era	Saldo Final
Touros										
Bois > 36 meses										
Garrotes 24/36 m										
Garrotes 12/24 m										
Bezerros										
Vacas										
Novilhas > 36 meses										
Novilhas 24/36 m										
Novilhas 12/24 m										
Bezerras										
TOTAL										

Quadro 13: Mapa de movimentação e controle do estoque físico de animais

Fonte: o autor

Esse modelo é aberto por categoria de animal e apura o saldo final fazendo a confrontação do saldo inicial com as movimentações de entradas e saídas. Esse exemplo também contempla a mudança de era, ou seja, a “promoção” de um animal de categoria, por desempenho (caso de touros e vacas) ou por tempo e produtividade (caso dos demais animais). Cabe ressaltar que tal mapa controla a movimentação dos animais dentro da fazenda, não fazendo distinção entre animais classificados no Estoque ou no Ativo Permanente Imobilizado.

6.9 Apuração de ganho e perda com estoques de animais vivos

A proposta dessa equação é demonstrar ao pecuarista uma forma rápida e simples de apurar se houve ou não ganho com o estoque de animais em determinado período. A equação é a seguinte:

A		B		C		D=A-(B+C)
Estoque Final	-	Estoque Inicial	-	Compras e Custos c/ Manejo	=	Ganho/Perda com Estoque

Quadro 14: Equação de rentabilidade do estoque de animais

Fonte: o autor

Onde:

A é o estoque físico final de animais valorado pelo preço de mercado ou pauta fiscal;

B é o estoque inicial ao valor de custo ou o estoque físico inicial valorado pela pauta fiscal do período anterior;

C são todas as compras efetuadas de animais e os custos incorridos nos tratamentos dos animais, como vacinas, rações, farelos, gastos com pessoal, veterinários, nascimentos, mortes, etc.

O exemplo numérico a seguir demonstra a equação: A empresa Taurus Acadêmica Ltda. tem registrado em seu balanço de 31 de dezembro de 2003 o valor de R\$ 2.000.000,00, referente ao estoque de animais. Os custos incorridos no período foram:

Tabela 33: Custos de Produção de Animais

C O N T A S	Valores - R\$
Sal, rações e farelos	60.000,00
Vacinas	40.000,00
Vermífugos e Remédios	30.000,00
Salários de Vaqueiros e Capataz	100.000,00
Encargos Sociais Compulsórios	70.000,00
Encargos Sociais Voluntários	20.000,00
Consultores e Veterinários	30.000,00
Total de Custos	350.000,00
Insubsistências Ativas (mortes) - 5 cabeças	2.500,00
Total de Custos do Período	352.500,00

O plantel de animais em 31 de dezembro de 2004 era de 4.000 animais e o valor de mercado nessa data, de acordo com a pauta fiscal, era de R\$ 700,00 por cabeça, assim o plantel totaliza o montante de R\$ 2.800.000,00. Aplicando os números na equação, tem-se que:

A		B		C		D=A-(B+C)
Estoque Final	-	Estoque Inicial	-	Compras e Custos c/ Manejo	=	Ganho/Perda com Estoque
2.800.000,00	-	2.000.000,00	-	352.500,00	=	447.500,00

Quadro 15: Exemplo numérico da equação de rentabilidade do estoque

Fonte: o autor

Dessa forma, o pecuarista obteve um lucro com os estoques de R\$ 447.500,00 no exemplo hipotético. É notório que os custos devem ser apurados com todo o rigor para que a apuração do ganho ou perda com o estoque tenda à realidade.

Esse exemplo aplica-se bem aos pecuaristas que não adotam a escrituração contábil e sim o livro caixa. Para aqueles que adotam a escrituração contábil a conta é mais simples ainda, visto que basta verificar o valor contabilizado no Ativo Circulante (Estoques), calcular o estoque físico de animais pela pauta fiscal e apurar a diferença.

6.10 Indicadores de controle e desempenho pecuário

A utilização de indicadores é um complemento às demonstrações contábeis no tocante à mensuração do desempenho das atividades da entidade. Em alguns casos pode ser até uma alternativa de gestão, principalmente para aqueles pecuaristas que ainda não utilizam as informações contábeis de forma sistemática. Normalmente, esses indicadores são calculados de acordo com números ou dados que não são captados no balanço ou na DRE, assim, podem ser calculados a partir de um bom controle de estoque físico e de algumas anotações feitas no campo.

A adoção dos indicadores permite fazer uma comparação com outros produtores e verificar se o desempenho da propriedade está de acordo com a média geral. Os indicadores podem ser financeiros ou não financeiros, e basicamente atuam na área operacional. Esse tipo de controle é bastante semelhante à filosofia do Balanced Scorecard e segue a máxima “o que não é medido não é gerenciado”. Dessa forma, a implementação de um sistema de controle por indicadores mostrará

ao gestor se os nascimentos estão de acordo com o plantel de vacas, se as mortes estão dentro de um padrão aceitável e se o rendimento de peso dos animais no momento da venda está de acordo com o padrão dos outros fornecedores do frigorífico. Nesse sentido, Marques (2002, p. 134) explica que:

O uso de índices na análise do desempenho animal propicia, portanto, meios para se avaliarem as ações de manejo desenvolvidas junto ao rebanho, detectando desvios dos padrões existentes, e servindo de referência para os gestores na adoção de medidas corretivas necessárias.

O gerenciamento por indicadores ou índices aqui sugerido não é uma proposta nova, mas pela ampla visão do negócio que proporciona é bastante útil no processo de gestão. A seguir, são elencados alguns indicadores de controle e desempenho baseados em Marion (2001, p. 34) e Marion, Santos e Segatti (2002, p. 30):

6.10.1 Índice de fertilidade

É a relação do número de fêmeas em cobertura que, após determinado período ficaram, prenhas, ou seja:

$$\text{Índice de Fertilidade} = \frac{\text{n}^\circ \text{ de fêmeas prenhas}}{\text{n}^\circ \text{ de fêmeas em cobertura}}$$

Esse índice demonstra o percentual de fêmeas que ficaram prenhas após a cobertura ou estação de monta. Esse processo determina se uma fêmea será descartada ou não do plantel. Alguns pecuaristas adotam a seguinte premissa: quando a fêmea é coberta uma vez e não emprenhou, ela terá uma segunda chance e, após, em caso negativo, será descartada. Quando esse indicador foge da normalidade, o plantel de vacas merecerá uma maior investigação para ver a causa.

6.10.2 Índice de natalidade

É a relação do número de bezerros nascidos vivos em um determinado período por matrizes em produção.

$$\text{Índice de Natalidade} = \frac{\text{bezerros nascidos}}{\text{matrizes em reprodução}}$$

Esse índice demonstra a relação dos animais nascidos como o número de fêmeas prenhas.

6.10.3 Índice de mortalidade

Relação dos animais mortos por acidentes, doenças ou outras causas, exceto abate, sobre o total do plantel de mesma raça.

$$\text{Índice de Mortalidade} = \frac{\text{n}^\circ \text{ de animais mortos}}{\text{total do rebanho (plantel)}}$$

O gestor ou contabilista, no momento de calcular esse índice, pode optar também por somar os animais desaparecidos ou roubados. Esse indicador é importante para o pecuarista, visto que sinaliza se há algo de errado com o rebanho ou se está havendo desaparecimento de animais, que podem ser vítimas de predadores naturais ou não.

6.10.4 Índice de descartes

Demonstra o percentual de animais que eram matrizes ou reprodutores e foram vendidos ou sacrificados.

$$\text{Índice de Descartes} = \frac{\text{n}^\circ \text{ de animais descartados}}{\text{total do rebanho (plantel)}}$$

Esse indicador mostra o número de multiplicadores que deixaram o plantel em função da baixa produtividade, idade avançada, morte ou outros motivos.

6.10.5 Índice de rendimento

Consiste na relação entre o peso carcaça (peso-morto) e o peso total do animal vivo, isso é, antes de ser abatido, ou seja:

$$\text{Índice de Rendimento} = \frac{\text{peso da Carcaça (peso morto)}}{\text{peso vivo no abate}}$$

O índice acima mede a produtividade de carne do animal. O peso morto é o peso do animal após ser abatido e limpo, e quanto maior o peso da carcaça, mais numerário o fazendeiro irá receber. No momento da venda, é importante o pecuarista estar atento a esse indicador, pois o comprador pode, no momento da desossa, tratar a carne como miúdos e pagar menos do que o direito do pecuarista.

6.10.6 Taxa de desfrute

Esse indicador mostra a capacidade do rebanho gerar excedente para a venda (abate).

$$\text{Taxa de Desfrute} = \frac{\text{total de animais abatidos}}{\text{total do rebanho (plantel)}}$$

O plantel deve-se manter em um nível médio, isso é, à medida que se abate um animal, deve ser produzido (nascer) outro para substituí-lo.

6.10.7 Relação vaca/ touro

Essa relação é necessária para não haver desproporção e, conseqüentemente, excesso de matrizes ou touros. Esse indicador está em função da raça e da região do país.

$$\text{Relação de Vaca/touro} = \frac{\text{n}^\circ \text{ de matrizes no rebanho}}{\text{n}^\circ \text{ de touros no rebanho}}$$

Conforme visto no item 3.2.1, a relação entre vaca e touro no Brasil é de 25 a 30 vacas para cada touro, porém, esse número pode ser aumentado em função de alguns fatores, como alimentação, qualidade do touro, etc.

6.10.8 Taxa de densidade

Avalia o rendimento dos animais com relação a área.

$$\text{Taxa de Densidade} = \frac{\text{n}^\circ \text{ de cabeças no pasto}}{\text{hectares destinados para pasto}}$$

É uma forma de avaliar o rendimento dos animais com relação às áreas de pasto. Se há uma grande concentração de animais em uma área, pode acontecer de gerar uma baixa produtividade por falta de alimentação e doenças, e no caso inverso, têm-se terras ociosas. No item 3.3.2, discutiu-se que, no sistema intensivo de produção, é necessário menos de um hectare para a criação de uma unidade animal, e no sistema extensivo são necessários cinco hectares. Esse indicador deve ser associado ao tempo que o animal demanda para alcançar o peso para abate.

6.10.9 Taxa de crescimento do rebanho

Avalia o crescimento do rebanho em determinado período.

$$\text{Taxa de Crescimento do Rebanho} = \frac{\text{n}^\circ \text{ de cabeças no final do período}}{\text{n}^\circ \text{ de cabeças no início do período}}$$

Essa taxa associada à taxa de desfrute dará uma idéia exata de como o patrimônio do pecuarista está se comportando.

6.10.10 Índice de desmame

Indica quanto dos animais nascidos vivos, foram desmamados.

$$\text{Índice de Desmame} = \frac{\text{n}^\circ \text{ de bezerros desmamados}}{\text{n}^\circ \text{ de bezerros nascidos vivos}}$$

O índice dá uma boa idéia da produtividade dos animais, pois quanto mais precoce ele desmama, mais cedo a vaca pode emprenhar.

6.10.11 Margem bruta

Avalia o desempenho econômico da fazenda

$$\text{Margem de Contribuição} = \frac{\text{Receita Bruta}}{\text{Custos Variáveis}}$$

Esse é um indicador financeiro que determina o quanto a receita cobre os custos variáveis, ou seja, quanto de receita sobra para cobrir os custos fixos e gerar lucro.

Esses são alguns dos indicadores que podem auxiliar o gestor rural na administração do negócio. Se analisados com a evolução histórica e com os dados gerais do setor e aliados a outras informações, como o volume de investimentos, os inventários, a origem dos recursos, preços praticados, entre outros dados, devem auxiliar de modo ímpar no sucesso do empreendimento.

A Contabilidade, por ser um dos maiores bancos de dados dentro de uma organização, pode fornecer a informação necessária e no tempo adequado, restando saber que informação é importante e útil naquele momento, o que é sanado com a formação da parceria gestor/ contador.

6.11 Considerações finais do capítulo

Visando à melhoria das informações para a tomada de decisão, neste capítulo foram propostos alguns relatórios contábeis, a saber: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, as Notas Explicativas e o Fluxo de Caixa, assim como o funcionamento de algumas contas patrimoniais.

Foram apresentadas também explicações sobre a necessidade de fazer o controle de estoques, bem como a necessidade e os benefícios da apuração dos custos. Por fim, apresentou-se um modelo de controle de estoque físico, uma forma de apuração da variação patrimonial dos estoques e alguns indicadores de controle e desempenho.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo proposto neste trabalho foi o de avaliar e demonstrar a utilização das informações contábeis na tomada de decisão pelos pecuaristas de gado de corte. Nesse contexto, o problema proposto para a pesquisa foi: a Contabilidade, como instrumento de apoio à tomada de decisão, está sendo utilizada pelos gestores da pecuária bovina de corte de Nova Andradina, MS, no sentido de contribuir para a eficácia e, de modo geral, para a continuidade do negócio?

Após a análise dos dados colhidos em campo junto a todos os escritórios de contabilidade da cidade de Nova Andradina, MS, verificou-se que o gestor rural da área de pecuária bovina de corte faz pouco uso das informações contábeis para a tomada de decisão. Verificou-se também que os contabilistas são consultados, basicamente, para minimizar os impactos tributários, não para falar sobre a viabilidade e pertinência do negócio.

Com relação à entidade fiscal na qual é controlado o empreendimento rural, se na pessoa física ou na pessoa jurídica, revelou-se que a grande maioria dos produtores rurais controla a atividade na pessoa física. Esse fenômeno, de acordo com a revisão da literatura e comentários dos entrevistados, ocorre porque a pessoa jurídica tem uma tributação superior à pessoa física nesse ramo de atividade e uma carga maior de obrigações acessórias.

A pesquisa constatou que a maioria dos pecuaristas faz a valoração do estoque físico e dos nascimentos pelo método de valor de mercado e que os contabilistas não disponibilizam balanços ou balancetes para os clientes. O relatório mais comumente oferecido aos gestores é o fluxo de caixa, juntamente com o controle de estoque.

No que se refere aos controles e relatórios gerenciais, apesar de informarem na pesquisa que não o fazem, a disponibilização do custo médio do rebanho, do fluxo de caixa, da DRE, etc, enseja que, mesmo de forma não estruturada e explícita, estes são os relatórios gerenciais.

Outro aspecto evidenciado na pesquisa é que a Contabilidade serve meramente para fazer relatórios e demonstrativos para o “fisco”. Apesar de ser essa uma das atribuições da Contabilidade, está longe de ser o objetivo dessa Ciência.

A hipótese trabalhada nesta dissertação foi que a maioria dos gestores faz uso da Contabilidade somente para atender exigências fiscais e tributárias, não a aproveitando como ferramenta de apoio à tomada de decisão, portanto, pouco contribuindo para a eficácia do negócio. Assim, pelas respostas obtidas na pesquisa, conclui-se que a hipótese foi confirmada, sendo a Contabilidade pouco explorada para o sucesso do empreendimento.

Na revisão da literatura, ficou constatada a liderança do Brasil como um dos maiores produtores e exportadores de carne bovina do mundo, entretanto, no tocante ao preço da arroba do boi no mercado interno, o país está aquém do mercado internacional. Dessa maneira, atualmente, é arriscado demais o pecuarista não fazer o uso da Contabilidade como ferramenta de gestão.

Em outro aspecto, foram abordados na revisão da literatura os atributos e características da pecuária bovina de corte e também o panorama da pecuária de corte no Brasil, destacando a pujança desse setor na balança comercial e na economia nacional.

Apesar da importância desse setor e da necessidade de controles e informações de ordem financeira, econômica e quantitativa, a Contabilidade é insuficientemente explorada no que se refere ao seu poder de registrar, mensurar, informar, identificar e corrigir desvios, possibilitar a análise de fatos passados e projetar cenários futuros.

No cenário atual, nenhum gestor rural pode mais ignorar a importância da Contabilidade no suporte do processo decisório, especificamente no tocante a controle de estoque e custos, sob pena de haver a descontinuidade. No entanto, o que se nota é que este não tem consciência da necessidade e das possibilidades das informações para apoio à tomada de decisão. Por conseguinte, é necessário uma maior aproximação do gestor com o contabilista, afinal, ambos têm a mesma missão: a continuidade do negócio.

Por esse motivo, para ajudar a manter esse setor bem colocado no cenário nacional e internacional e para ajudar a melhor controlar a produção e a qualidade das informações, foi explanada a necessidade da Contabilidade, para toda é qualquer entidade fiscal ligada a esse setor, seja ela pessoa física ou jurídica, visto a necessidade de embasamento técnico para a tomada de decisões.

Assim, a expectativa é que avancem os estudos sobre assuntos relacionados à Contabilidade e gestão da atividade pecuária bovina de corte. Como sugestão, pode-se realizar estudos sobre os seguintes temas:

- a) a visão dos proprietários ou gestores rurais sobre a Contabilidade para a agropecuária;
- b) a educação contábil e administrativa dos gestores da pecuária de corte;
- c) a disciplina Contabilidade na formação acadêmica dos Agrônomos e Veterinários;
- d) um estudo de caso comparativo sobre a aplicação dos relatórios e controles propostos neste trabalho em entidades de pequeno, médio e grande porte.

Após a experiência deste trabalho pode-se recomendar:

- a) aos gestores de entidades pecuárias, entre outros: que façam e busquem entender a Contabilidade da entidade para obter informações, decidir de forma segura e exercer maior controle sobre os resultados e a evolução patrimonial;
- b) aos cursos de Contabilidade: que tenham disciplinas sobre Contabilidade da Agropecuária e enfatizem também matérias gerenciais;
- c) aos contadores: que entendam melhor o negócio em que seus clientes estiverem atuando e, assim, possam melhor contribuir com o gestor;

- d) às Entidades de Classe e outros órgãos: que promovam palestras e cursos sobre a importância da Contabilidade para a tomada de decisão;
- e) às Entidades da Classe Contábil: que ofereçam cursos que qualifiquem e reciclem os contabilistas, para que estes possam assessorar seus clientes na parte gerencial e não somente na parte tributária e fiscal.

Este trabalho acadêmico não teve a pretensão de esgotar o assunto, dada sua importância e complexidade, mas espera ter contribuído de alguma maneira para melhorar a gestão das entidades e o entendimento dos objetivos e missão da Contabilidade.

REFERÊNCIAS

ANCELES, Pedro Einstein dos Santos. **Manual de tributos da atividade rural**. São Paulo: Atlas, 2001.

ANUALPEC 2005: anuário da pecuária brasileira. 11. ed. São Paulo: FNP Consultoria e Agroinformativos, 2005.

ANUALPEC 2004: anuário da pecuária brasileira. 10. ed. São Paulo: FNP Consultoria e Agroinformativos, 2004.

ANUALPEC 2003: anuário da pecuária brasileira. 9. ed. São Paulo: FNP Consultoria e Agroinformativos, 2003.

BRASIL. **Lei 9250, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21 fev. 2005.

_____. **Lei 6404, de 15 de dezembro de 1976**. Lei das sociedades por ações. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21 fev. 2005.

_____. **Lei 9295, de 27 de maio de 1946**. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21 fev. 2005.

_____. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Perguntas e respostas pessoas físicas - 2004**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/IRPF/Perguntas/>>. Acesso em: 06 jan. 2005.

CANTARINO, Plínio Sampaio. **Pecuária bovina de corte: uma análise introdutória dos indicadores de controle**. 1998. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.

CELLA, Daltro. **Caracterização de fatores relacionados ao sucesso de um empreendedor rural**. 2002. Dissertação (Mestrado em economia aplicada) - Escola Superior de Agricultura "Luiz de Queiroz", Universidade de São Paulo, Piracicaba, SP, 2002.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Makron Books do Brasil Editora, 2002.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Os princípios fundamentais de contabilidade, as normas brasileiras de contabilidade e o código de ética profissional do contabilista**. 26. ed. São Paulo, 1999.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL. **Relação dos contabilistas inscritos na entidade e com domicílio ou sede da empresa em Nova Andradina, MS**. [Mensagem pessoal]. Mensagem recebida por <vfb@uol.com.br> em 28 dez. 2004.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

FERRAZ, José Vicente. **José Vicente Ferraz**: depoimento de esclarecimento [21 jan. 2005]. Entrevistador: Valdir Ferreira Barbalho. São Paulo, 2005. (não gravado). Entrevista concedida por telefone para elaboração da dissertação de mestrado do entrevistador.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário Aurélio básico da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 1995.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GIUSTINA, José Sérgio Della. **Um sistema de contabilidade analítica para apoio à decisões do produtor rural**. 1995. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, 1995.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed, São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. et al. **Contabilidade introdutória**. 9. ed. São Paulo, Atlas: 1998.

_____; MARION, José Carlos; PEREIRA, Elias. **Dicionário de termos de Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das sociedades por ações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. Atlas, São Paulo: 2000.

_____, Sérgio de. **Especialista da USP explica novo papel do contador na economia brasileira**. Revista Fenacon, nº 56, pág 11, Agosto de 2000.

KASSAI, Silvia. **As empresas de pequeno porte e a Contabilidade**. 1996. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.

_____. **As empresas de pequeno porte e a Contabilidade**. Caderno de Estudos, FIEPECAFI, v 9, nº 15, p. 60-74, janeiro / junho 1997.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____; _____. **Metodologia científica**. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2000.

LAZZARINI NETO, Sylvio. **Confinamento de bovinos**. 3. ed. Viçosa, MG: Aprenda Fácil Editora, 2000a. [Lucrando com a Pecuária; v. 1].

LAZZARINI NETO, Sylvio. **Cria e recria**. 3. ed. Viçosa, MG: Aprenda Fácil Editora, 2000b. [Lucrando com a Pecuária; v. 2].

LAZZARINI NETO, Sylvio. **Engorda a pasto**. 3. ed. Viçosa, MG: Aprenda Fácil Editora, 2000c. [Lucrando com a Pecuária; v. 3].

LEMES, Sirlei. **Aspectos da gestão econômica na atividade de bovinocultura**. 1996. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.

_____. Gestão econômica de empresas pecuárias. In: CATELLI, ARMANDO (Coord.). **Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica - GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 456-518.

LOPES, Pablo Paulino. **Até onde vai a expansão das exportações de carne bovina**. In: **ANUALPEC 2004**, Anuário da Pecuária Brasileira. 10. ed. São Paulo: 2004. p. 56-58.

MACIEL, Josane Mara. **Informação gerencial: seu fornecimento pelas organizações contábeis do município de Florianópolis aos gestores das empresas de pequeno porte do setor hoteleiro**. 2003. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

MARION, Jose Carlos; SEGATTI, Sonia; SANTOS, Gilberto Jose dos. **Administração de custos na agropecuária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Contabilidade da pecuária**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____; SANTOS, Gilberto José dos. Sistema de Custos. In: MARION, José Carlos (Coord.). **Contabilidade e controladoria em agribusiness**. São Paulo: Atlas, São Paulo, 1996. p. 53-70.

_____. **Contabilidade empresarial**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Contabilidade rural**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARQUES, Hernani. **Um estudo das informações que a contabilidade pode prover para dar suporte ao processo de gestão operacional da atividade agropecuária**. 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MATO GROSSO DO SUL. Secretaria de Planejamento e Ciência e Tecnologia, SEPLANCT/MS. **Indicadores Básicos de Mato Grosso do Sul**. 2004. Disponível em: <<http://www.iplan.ms.gov.br>>. Acesso em: 06 out. 2004.

_____. Secretaria de Estado de Planejamento e de Ciência e Tecnologia – SEPLANCT/MS – Banco de Dados do Estado – BDE/MS. **Nova Andradina**, 2005. Disponível em: <<http://www.iplan.ms.gov.br>>. Acesso em: 09 jan. 2005.

MATTOS, Zilda Paes de Barros. **Contabilidade financeira rural**. São Paulo: Atlas, 1999.

MEGLIORINI, Evandir. **Amostragem**. In: CORRAR, Luiz L; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Pesquisa operacional**. São Paulo: Atlas, 2004.

MIRANDA, Sílvia Helena Galvão de. **Quantificação dos efeitos das barreiras não-tarifárias sobre as exportações brasileiras de carne bovina**. 2001. Tese (Doutorado em Ciências, Área de Concentração: Economia Aplicada) – Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz”, Universidade de São Paulo, Piracicaba, 2001.

NEHMI FILHO, Victor Abou. **Para onde caminha a pecuária brasileira**. In: **ANUALPEC 2005**, anuário da pecuária brasileira. 11. ed. São Paulo: FNP, 2005. p. 14-23.

NEVES, Inês Francisca. **A utilização da informação contábil pelos grandes produtores de pecuária de corte no município de Três Lagoas**. 2001. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

NUNES, Leonor da C. Ferreira; SERRASQUEIRO, Zélia M^a da Silva. A informação contábilística nas decisões financeiras das pequenas empresas. **Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 36, p. 87-96, set./dez. 2004.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva (Coord.). **Métodos e Técnicas de Pesquisa em Contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional**. São Paulo: Thomson, 2003.

PELEIAS, Ivan Ricardo. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

PEREIRA, Anísio Candido. **Contribuição à Análise e Estruturação das Demonstrações Financeiras das Sociedades Cooperativas Brasileiras**. 1983. Tese (Doutorado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 1983.

SABOYA, Leopoldo Viriato. **Carnes: o que esperar das exportações após 2004**. In: **ANUALPEC 2005**, anuário da pecuária brasileira. São Paulo: FNP, 2005. p. 30.

SALOMÃO, Alexa. A Conta do Boi não Fecha. **Exame**, São Paulo, nº 827, p. 56-57. Ed. Abril. 29 set. 2004.

STEWART, Alastair. Focus: Brazil Real Strength Strips Farm Competitiveness. **Business CustomWire**, 20 Apr.2005. Disponível em:<<http://www.epnet.com>> Acesso em: 02 jun. 2005.

SUPRAREAL, Sementes. **Confinamento: Base Sorgo Br 700 e milho PL 6880**. Disponível em:<<http://www.suprereal.com.br>> Acesso em: 21 jan. 2005.

VASCONCELOS, Nanci Pereira. **Manual para edição de trabalhos acadêmicos**. 2. ed. São Paulo: Fiúza Editores, 2002.

VICTORELLI NETO, Henrique. **Rastreabilidade e certificação, a nova realidade da pecuária**. In: **ANUAPEC 2004**, anuário da pecuária brasileira. 10. ed. São Paulo: FNP, 2004. p. 53-54.

APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO APLICADO

Nome do Entrevistado: _____		
Cargo: _____		
Nome do Escritório Contábil: _____		
Endereço: _____		
Bairro: _____	Cidade: _____	Estado: _____
Telefone: (____) _____	E-mail: _____	
Formação: () Contador () Técnico Contábil () Outros _____		

Questionário sobre Contabilidade na Pecuária Bovina de Corte

1. Quantos clientes o senhor possui que tem como atividade predominante a pecuária bovina de corte?

() até 10 () de 11 a 25 () de 26 a 50 () de 51 a 75 () de 76 a 100

() de 101 a 125 () de 126 a 150 () de 151 a 200 () mais de 200

2. Dos clientes acima, em termos percentuais, em qual entidade fiscal é controlado o negócio?

_____ % Pessoa Jurídica _____ % Pessoa Física _____ % Outros

Quais? _____

Por que? _____

3. Qual é a média de faturamento, com venda de boi gordo, de seus clientes no ano de 2004? (em reais)

até 50 mil 51 mil a 100 mil de 101 mil a 200 mil de 201 a 500 mil
 de 501 mil a 1.000 mil de 1.001 mil a 5.000 mil mais de 5.000 mil

4. Qual é a área de terra destinada à pecuária bovina de corte pela maioria dos clientes?

até 10 ha de 11 a 50 ha de 51 a 100 ha de 101 a 1.000 ha
 de 1.001 a 5.000 ha de 5001 a 10.000 ha mais de 10.000 ha

5. Qual a especialidade da atividade da pecuária bovina de corte mais praticada pelos seus clientes?

cria cria e recria recria recria e engorda engorda
 cria, recria e engorda outras Qual? _____.

6. Qual é o tamanho atual do plantel de animais de seu maior cliente? (em número de cabeças)

até 1.000 de 1.001 a 2.500 de 2.501 a 5.000
 de 5.001 a 7.500 de 7.501 a 10.000 10.001 a 15.000
 15.001 a 20.000 de 20.001 a 25.000 mais de 25.001

7. Como é controlado o estoque físico de animais pela *média* dos criadores?

- inventário mensal inventário semestral inventário anual
 nenhum tipo de controle Outros Qual? _____

8. Como é valorizado o estoque de animais ao final de um determinado período, pela maioria dos clientes?

- Método de Custo Método Valor de Mercado Outros Quais? _____

9. Como a maioria dos clientes, ao final de um determinado período, quantifica os nascimentos de animais?

- Pelo Valor de Mercado Custo Médio do Rebanho Custo Médio dos Reprodutores Outro Qual? _____

10. Quais os relatórios contábeis disponibilizados para a maioria dos clientes?

- Balancetes Societários Demonstração de Resultados Fluxo de Caixa
 DOAR Inventário Físico de animais e valoração Balancetes Gerenciais
 Orçamento Empresarial Simulação de Impostos (Pis, I.R, INSS, etc)
 Projeções das Demonstrações Financeiras Custo Médio do Rebanho
 Outros Quais ? _____

11. O senhor acredita que os relatórios acima assinalados são utilizados com que freqüência, pela administração, na gerência do negócio?

freqüentemente com certa freqüência com pouca freqüência raramente

Por que? _____

12. Quais controles gerenciais, caso haja, são solicitados pelos clientes?

13. Algum cliente solicita, ou mesmo faz, cálculos de indicadores?

Sim Não

Se sim, quais os mais utilizados:

Índice de natalidade Índice de mortalidade Índice de Rendimento

Taxa de Densidade Relação Vaca/Touro Taxa de Abate

Índice de Roubo Crescimento do Rebanho Outros Quais? _____

14. No momento de tomada de decisão pelo pecuarista, como compra ou venda de terras, de animais, arrendamento ou parceria, contratação de empréstimos, etc., as informações contábeis ou mesmo o contabilista responsável pelo cliente, são consultados?

() Sim () Não Por que? _____

15. Na sua opinião, como a Contabilidade poderia facilitar a tomada de decisão do empreendedor pecuarista de gado de corte?

**APÊNDICE B – RELAÇÃO DAS ENTIDADES CONTÁBEIS, PESSOAS JURÍDICAS,
REGISTRADAS NO CRC/ MS E COM SEDE EM NOVA ANDRADINA**

No.	NOME	Tipo Jurídico
1	ALCIMAR CONTABILIDADE	Firma Individual
2	COPRI CONTABILIDADE	Firma Individual
3	ESCRITORIO BRASIL	Firma Individual
4	ESCRITORIO CONTÁBIL LEX II	Firma Individual
5	ESCRITORIO CONTÁBIL RUSSO	Firma Individual
6	ESCRITORIO CONTAK - ASSES. EMP. CONTABIL	Firma Individual
7	ESCRITORIO DE CONTABILIDADE LIMA	Firma Individual
8	ESCRITORIO DE CONTABILIDADE NACIONAL	Firma Individual
9	ESCRITORIO DE CONTABILIDADE O VIGILANTE	Firma Individual
10	ESCRITORIO PENHA	Firma Individual
11	ESCRITORIO SOMA DE CONTABILIDADE	Firma Individual
12	ITASSEM ITAMARATY ASSESSORIA EMPRESARIAL	Firma Individual
13	RURAL ASSESSORIA	Firma Individual
14	SATURNO ASSESSORIA EMPRESARIAL	Firma Individual
15	SOMUELLER ASSESSORIA & CONSULTORIA	Firma Individual
16	ORGANIZAÇÃO MERCÚRIO DE CONTABILIDADE LTDA	Sociedade Ltda

Fonte: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO MATO GROSSO DO SUL