

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS- UFGD
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

IAN OLIVEIRA SANTOS

INTEGRAÇÃO OPERACIONAL E ADMINISTRATIVA NOS
CONTROLES DE INVENTARIO DE BOVINOS PARA EFEITO DE
ATENDIMENTO AS EXIGÊNCIAS FISCAIS E CONTÁBEIS EM
ATIVIDADE AGROPECUÁRIA: UM ESTUDO MULTICASO

DOURADOS/MS

2017

IAN OLIVEIRA SANTOS

**INTEGRAÇÃO OPERACIONAL E ADMINISTRATIVA NOS
CONTROLES DE INVENTARIO DE BOVINOS PARA EFEITO DE
ATENDIMENTO AS EXIGÊNCIAS FISCAIS E CONTÁBEIS EM
ATIVIDADE AGROPECUÁRIA: UM ESTUDO MULTICASO**

Trabalho de Graduação apresentado á
Faculdade de Administração, Ciências
Contábeis e Economia da Universidade
Federal da Grande Dourados, como requisito
parcial para a obtenção do título de Bacharel
em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Me. Gerson João Valeretto.
Banca Examinadora:
Professor: Dr. Antonio Carlos Vaz Lopes
Professor: Me. Thiago Bruno de Jesus Silva

Dourados

2017

INTEGRAÇÃO OPERACIONAL E ADMINISTRATIVA NOS CONTROLES DE INVENTARIO DE BOVINOS PARA EFEITO DE ATENDIMENTO AS EXIGÊNCIAS FISCAIS E CONTÁBEIS EM ATIVIDADE AGROPECUÁRIA: UM ESTUDO MULTICASO

Esta monografia foi julgada adequada para aprovação na atividade acadêmica específica de trabalho de Graduação II, que faz parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia – FACE da Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD.

Apresentado á Banca Examinadora integrada pelos professores:

Dourados, MS., 24 de março de 2017

Presidente: Professor Me. Gerson João Valeretto

Avaliador: Professor Dr. Antonio Carlos Vaz Lopes

Avaliador: Professor Me. Thiago Bruno de Jesus Silva

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus que permitiu que tudo isso acontecesse, ao longo da minha vida, e não somente nestes anos como universitário, mas que em todos os momentos é o maior mestre que alguém pode conhecer.

A esta universidade, e seu corpo docente, direção e administração que oportunizaram a janela que hoje vislumbro um horizonte superior.

Agradeço a todos os professores por me proporcionar o conhecimento e ensinamentos passados no decorrer desses anos, e em especial ao meu orientador professor mestre Gerson Valeretto, pelo auxílio e enorme paciência na realização desse estudo.

À minha família, em especial meus pais que nunca deixaram de me apoiar e encorajar ao longo desses anos, não só na vida acadêmica, mas também no decorrer da minha vida.

Agradeço também aos meus amigos e colegas universitários, e em especial as minhas amigas e companheiras Andreia Cossetin e Helen Amaral Jornada que me apoiaram e me deram forças durante esse período da minha vida.

Aos proprietários das fazendas que disponibilizaram os dados e a oportunidade de visitar as propriedades e acompanhar de perto os processos.

E um agradecimento a todos que me ajudaram de alguma forma ou apoio nessa caminhada da minha vida.

RESUMO

A produção pecuária corresponde ao conjunto de técnicas utilizadas e destinadas à criação e reprodução de animais domésticos com fins econômicos, esses animais são comercializados e abastecem o mercado consumidor. A pecuária é uma atividade ligada à criação de gado e outros animais, esse ramo produz importantes matérias-primas que abastecem as agroindústrias, como carnes para frigoríficos, peles na indústria de couro, leite para laticínios e muitos outros. O objetivo desse trabalho é de identificar os processos utilizados nos controles de inventário dos estoques integrados de bovinos em atendimento as exigências fiscais e legais. A metodologia deste estudo se caracteriza como qualitativo, descritivo e realizou por meio de entrevistas não estruturadas, um estudo de multicasos. Ao fim do estudo pode-se levantar que o método de inventário permanente é mais eficiente e o método de valorização de estoques com base no valor de mercado é mais viável e mais utilizado. Dessa forma este trabalho busca contribuir com formas mais práticas de gerenciamento e manejo de rebanhos bovinos que possam melhorar o desempenho da atividade e, também, ajudar nas tomadas de decisões de modo a propiciar a realização de rendimentos financeiros e econômicos crescentes para o agropecuarista.

Palavras-chave: Agropecuária; Manejo; inventário, estoque.

ABSTRACT

Livestock production corresponds to the set of techniques used and intended for the creation and reproduction of domestic animals for economic purposes, these animals are commercialized and supply the consumer market. Livestock farming is an activity linked to the raising of livestock and other livestock, this branch produces important raw materials that supply agroindustries, such as meats for slaughterhouses, skins in the leather industry, milk for dairy products and many others. This work was carried out with the purpose of identifying the processes used in the inventory controls of the integrated stocks of cattle in compliance with the fiscal and legal requirements. The methodology of this study is characterized as qualitative, descriptive and performed through unstructured interviews, a study of muletics. At the end of the study it can be concluded that the permanent inventory method is more efficient and the method of valuing stocks based on market value is more viable and more used. In this way, this work seeks to contribute with more practical forms of management and management of bovine herds that can improve the performance of the activity and, also, to help in the decision making in order to allow the realization of increasing financial and economic income for the agriculturist.

Keywords: Farming; management; Inventory; Stock

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 - Classificação do rebanho por categoria de manejo.....	22
Quadro 02 - Informação para exemplificar a aplicação dos métodos	34
Quadro 03 – Método de Custo	34
Quadro 04 - Método á Valor de Mercado.....	35
Quadro 05 -Manejo da Fazenda Pedra Branca.....	51
Quadro 06 - Manejo da Agropecuária B.....	52

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 -Ficha de Inventário Periódico.....	56
Tabela 02 -Ficha de Inventário Permanente.....	57
Tabela 03 - Valorização de Estoque Agropecuária B.....	59
Tabela 04 -Valorização de Estoque Fazenda Pedra Branca.....	59

SUMÁRIO

1.INTRODUÇÃO	11
1.1 Questão de pesquisa	12
1.2Objetivos	12
1.2.1 Objetivo Geral	12
1.2.2 Objetivos Específicos.....	13
1.3Justificativa	13
1.4 Estruturação do trabalho	14
2. REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1 Conceitos e definições da pecuária	16
2.2 Gestões econômica e financeira	17
2.3 Fases de produção do gado bovino e classificação do rebanho por categoria	20
2.4 Gestão de estoques	23
2.4.1 Métodos de controles de estoques.....	24
2.4.2 Métodos e critérios de avaliação de estoques.....	27
2.4.3 Tipos de Inventários na atividade pecuária.....	35
2.4.4 Mensuração e avaliação contábeis	36
2.5 Manejos Bovinos	40
2.5.1 Manejo sanitário – Base conceitual.....	40
2.5.2 Manejo da Pastagem	41
2.5.3 Estação de monta em gado de corte.....	42
2.5.4 Diretrizes relacionadas com o manejo de Pré-abate.....	42
2.5.5 Utilizando as praticas tecnológicas	43
2.6 Registros Contábeis	44
2.7 Controle de gado no pasto através da tecnologia	46

3. METODOLOGIA.....	48
3.1 Delineamento da pesquisa.....	48
3.1.1 Definição das unidades de análise.....	48
3.1.2 Técnicas de coletas de dados.....	49
4. ANÁLISE E AVALIAÇÃO DOS DADOS	50
4.1 Manejo da Fazenda Pedra Branca	50
4.2 Manejo da Agropecuária B	52
4.3 Comparação dos manejos e suas aplicações contábeis dentro de uma Agropecuária.....	54
4.3.1 Aplicações contábeis de inventários nas Agropecuárias.....	55
4.3.2 Aplicações de Valorização de estoque nas agropecuárias.....	58
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	61
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	62

1 INTRODUÇÃO

Os primeiros animais bovinos do Brasil vieram através dos nossos colonizadores portugueses, por meio de transportes marítimos. Eram levados para a capital que na época era Salvador. A espécie bovina era de maioria gado europeu (*bostaurus*), mas já possuíam rebanho de bovinos ZEBU (*bosindicus*) conhecido como “gado mestiço”. A grande concentração de bovinos, na época, era feita no litoral brasileiro, visto que estes animais eram trazidos pelo mar e, portanto, passavam a serem criados nas costas brasileiras. (SILVA, BOAVENTURA E FIORAVANTI, 2012).

A colônia portuguesa, na metade do século XVI, através de sua corte real, incentivou a importação de bovinos no território brasileiro. Junto aos bovinos, vieram especialistas em confecções de “carros de bois”, muito utilizados na época para transportes de pessoas, mercadorias e auxílio na edificação de cidades (SILVA, BOAVENTURA E FIORAVANTI, 2012).

Consoante Silva, Boaventura e Fioravanti (2012) entre os séculos XVII e XVIII, começou o processo chamado de interiorização bovina. O rebanho bovino do litoral brasileiro, já tinha fortalecido a economia litorânea, então iniciou-se a expansão desta atividade para as regiões nordeste e central do país. Mas a atividade pecuária, só fortaleceu de vez com o colapso da indústria mineradora na época, a partir daí, a tendência era a exploração pecuária nas regiões interiores do Brasil.

As raças de bufalinos de origem espanhola e portuguesa sofreram mutações originando novas combinações em decorrência dos deslocamentos dos animais por várias regiões do país. Com estas mutações, a mistura de raças deu origem a animais que se adaptaram melhor em determinadas regiões (SILVA, BOAVENTURA E FIORAVANTI, 2012).

O caminho da pecuária moderna traça o seu percurso com incrementos de novas tecnologias, objetivando alavancar a produção e maximizar os resultados econômicos da atividade pecuária. Os especialistas acreditam que o aumento de produção, está voltada para a prática do confinamento e engorda, acredita-se que esse aspecto já está dominado, faltando focar avanços tecnológicos no processo de cria e recria do gado bovino no país (EMBRAPA,2011).

Os especialistas observaram que os produtores estão dando mais enfoque na tecnologia, assim derrubando tabus conservadores na pecuária. Desta forma, os métodos inovadores utilizados para o manejo alimentar e sanitário dos animais são causadores diretos da melhor rentabilidade e maior liquidez no curto prazo. Deste modo, com a boa alimentação e livres de parasitas, os animais tendem a engordar de forma mais rápida e sem causar nenhuma complicação operacional para o produtor. Portanto, o foco principal do criador se concentra na busca de produzirem em menores extensões de áreas e com melhor qualidade da cobertura de suas pastagens. Assim, buscam por variedades apropriadas para a formação da pastagem que proporcionem nutrientes adequados para a nutrição do rebanho (EMBRAPA, 2011).

Neste contexto, o uso pelos produtores das tecnologias apropriadas para a realização das atividades operacionais, como a melhora da nutrição, saúde animal, melhora de pastagem, manejo adequado das faixas etárias etc., faz com que o ganho por cabeça seja maximizado. Mas, também, concomitantemente a todas as tecnologias utilizadas no processo de produção, o produtor em seu processo de gestão passou a fazer uso do manejo controlado (EMBRAPA, 2011).

Este manejo controlado gerencia compartilhadamente as demais tecnologias, por meio de controle dos estoques, ou seja, cada fase da atividade operacional de cria, recria e engorda é feito o inventário para levantar as quantidades de cabeças em cada etapa produtiva (EMBRAPA, 2011).

1.1 Questão de pesquisa

Como os processos utilizados no controle de inventário dos estoques integrados são elaborados, dentro de uma atividade pecuária, para atendimento as exigências fiscais e legais?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Identificar os processos utilizados nos controles de inventário dos estoques integrados de bovinos em atendimento as exigências fiscais e legais.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Evidenciar as metodologias de controle de estoque que inventaria o rebanho bovino de corte desde a entrada e saída na fazenda;
- b) Investigar as principais teorias sobre necessidades operacionais e administrativas/contábil relacionadas ao controle de inventário do rebanho bovino de corte;
- c) Comparar as metodologias de inventario para controle de estoque utilizado nas agropecuárias pesquisadas;
- d) Demonstrar com base nos controles de estoque, a metodologia para a valoração contábil do rebanho em atendimento a legislação fiscal.

1.3 Justificativa

As riquezas geradas pelo agronegócio movimentam a economia brasileira. As empresas que desempenham esta atividade precisam se destacar neste mercado que se encontra cada vez mais competitivo. É importante que a produção seja acompanhada de ampla e abrangente quantidade de informações. O estudo com enfoque nesta atividade, no que se refere principalmente à qualidade de informações, é de imensa importância para incrementar esta temática.

Com exportações cada vez maiores no Brasil, o agronegócio brasileiro está se expandindo cada vez mais no cenário econômico internacional. Neste contexto, o Estado do Mato Grosso do Sul é um dos que mais contribuem para isso acontecer.

Neves (2012, p. s/n), afirma que “Mato Grosso do Sul é um dos melhores posicionados porque tem pouca gente, muita área e uma economia que está se diversificando. Eu diria que é um dos estados com uma das maiores taxas de crescimento e que não tem um endividamento elevado”. Ainda segundo Neves (2012, p. s/n) enfatiza que “o agronegócio contribuiu para a redução da desigualdade social no Brasil e que dá para aumentar a produção de alimentos e a de biocombustíveis ao mesmo tempo”.

Segundo Neves (2012, p. s/n) “dados apontam que as exportações do agronegócio brasileiro saltaram de US\$ 79 bilhões para US\$ 95 bilhões em apenas um ano”. Neves (2012, p. s/n) também pondera que o agronegócio possui uma vantagem no mercado internacional que seria “o fato de vender muitos produtos e de ter mercados diversificados”.

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

Segundo Peres (2016, p. s/n) “O bom desempenho da agropecuária, elevou as contratações de trabalhadores no Estado. O setor foi responsável por 3.741 vagas entre janeiro e setembro deste ano, colocando Mato Grosso do Sul como o segundo estado que mais gerou empregos em 2016”.

Neste contexto, há a necessidade de conhecer melhor as ferramentas que auxiliam o planejamento e controle dos bovinos, como o manejo ideal para que se tenha êxito em um mercado competitivo.

Portanto, dentro do contexto apresentado, esta pesquisa investigou os processos dos controles administrativos de estoque do rebanho bovino de corte que são atualmente utilizados pelos produtores pecuaristas em termos das quantidades totais de cabeças no geral, cabeças por sexo e por idade, peso por indivíduo e gestação por indivíduo, durante todo o processo produtivo.

Assim, este trabalho contribui com a busca de práticas de gerenciamento e manejo de rebanhos bovinos que possam melhorar o desempenho da atividade e, também, ajudar nas tomadas de decisões, de modo a propiciar a realização de rendimentos financeiros e econômicos crescentes para o agropecuarista.

1.4 Estruturação do Trabalho

Este trabalho está dividido em cinco capítulos sendo eles:

1. Introdução: capítulo em que são destacados: a contextualização, o problema da pesquisa, o objetivo geral e os objetivos específicos, a justificativa e a estrutura do trabalho.

2. Referencial teórico: no qual são abordados tópicos sobre: Conceitos e definições de pecuária, gestões econômicas e financeiras, Fases de produção do Gao bovino e classificação do rebanho por categoria, Estoques, Métodos de controles de estoques, Tipos de inventários numa pecuária, Critérios de avaliação de estoques, Mensuração e avaliação contábeis, Manejos Bovinos, Manejo sanitário – Base conceitual, Manejo da Pastagem, Estação de monta em gado de corte,

Diretrizes relacionadas com o manejo de Pré-abate, Utilizando as práticas tecnológicas, Registros Contábeis, controle de gado no pasto através da tecnologia.

3. Metodologia: capítulo em que se demonstram os métodos utilizados para a elaboração do trabalho.

4. Apresentação da Análise dos resultados: capítulo no qual se faz uma análise crítica do material levantado por meio de pesquisa bibliográfica.

5. Conclusão: neste capítulo consta a resposta ao problema da pesquisa, o alcance dos objetivos e a conclusão geral do trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Conceitos e definições da pecuária

Na visão de Ferreira (1995, p.410), “pecuária é a arte e indústria do tratamento e criação do gado”. Marion (2001, p.29) 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, equino, ovino, dentre outros.

Segundo Marion *et al* (2002, p.29) a definição de pecuária é “a arte de criar e tratar o gado”. Os dois autores também explicam que “a pecuária cuida de animais geralmente criados para abate, consumo doméstico, serviços na lavoura, reprodução, leite, para fins industriais e comerciais”.

Para Freitas (2017) “A pecuária é uma atividade ligada à criação de gado e outros animais, esse ramo produz importantes matérias-primas que abastecem as agroindústrias, como carnes para frigoríficos, peles na indústria de couro, leite para laticínios e muitos outros”.

A palavra pecuária vem do latim *pecus*, que significa cabeça de gado. Ela é praticada desde o período Neolítico (Idade da Pedra Polida), quando o homem teve a necessidade de domesticar o gado para a obtenção de carne e leite. A pecuária corresponde a qualquer atividade ligada a criação de gado. Portanto, fazem parte da pecuária a criação de bois, porcos, aves, cavalos, ovelhas, coelhos, búfalos, etc. A pecuária ocorre, geralmente, na zona rural e é destinada a produção de alimentos, tais como, carne, leite, couro, lã, etc. (CAMPO 2017) (PROCREARE 2016) (MELO 2017)

Pecuária segundo citações anteriores tem como significado no latim como cabeça de gado. Já a palavra “Pecúnia” (moeda, dinheiro), Isso aconteceu porque na antiga Roma, os animais criados para abate eram usados como reserva de valores”. Ainda segundo o assunto a pecuária corresponde a qualquer atividade ligada a criação de gado, domesticação e a reprodução de animais.

Para Melo (2017, p.S/N) A pecuária pode ainda ser dividida em dois tipos:

“a pecuária de corte e a leiteira. Esta primeira é destinada à criação de rebanhos com o objetivo de produzir a carne para o consumo das pessoas. Na prática intensiva a carne que é produzida é muito macia e de boa qualidade para o consumo. Já na prática extensiva a carne

que é produzida é dura, pois o gado desenvolve uma musculatura mais rígida. A pecuária leiteira é destinada à produção de leite e dos seus derivados, como: o queijo, a manteiga, o iogurte e outros alimentos”.

Segundo Procreate (2016, s/n) a definição de Pecuária Extensiva e Intensiva são as seguintes:

“Pecuária extensiva consiste na criação a pasto, geralmente sem grandes investimentos e com a ocupação de grandes áreas, podendo ser realizada tanto em grandes latifúndios quanto em pequenas áreas familiares. É o cultivo do gado solto, com certa liberdade, é muito utilizado para o gado de corte”. Pecuária intensiva é considerada mais moderna e consiste na criação dos animais em confinamento e adoção de procedimentos tecnológicos, incluindo manipulação genética, inseminação artificial, entre outras estratégias para aumento da produção”.

Conforme as definições acima citadas compreendem-se por pecuária toda a atividade ligada à criação e tratamento do gado e todos os seguimentos relacionados à produção destes. A mesma pode ser dividida em dois tipos, pecuária de corte e pecuária leiteira, sendo que pecuária de corte tem como foco a criação e engorda dos animais para abate, e a leiteira como o próprio nome diz, é destinada a produção de animais com intuito de produzir leite. Dentro da pecuária encontramos também a criação extensiva e intensiva que cuida da parte de criação do gado no pasto, entende-se por extensiva a criação do gado num pasto sem muitos investimentos e intensiva é considerada moderna e tem como intuito o confinamento do animal.

2.2 Processo de Gestão.

Chiaveneto (2017) comenta sobre “gestão administrativa além da técnica de administrar, ainda se utiliza de outros ramos como o direito, a contabilidade, economia, psicologia, matemática e estatística a sociologia, a informática entre outras. A gestão de pessoas é uma parte essencial da gestão administrativa ou de empresas.

Para Chiavenato (2017, p.s/n) “gestão significa gerenciamento, administração, onde uma empresa, uma entidade social de pessoas, a ser gerida ou administrada”.

Ainda segundo Chiavaneto (2017):

A gestão surgiu quando após a revolução industrial, os profissionais decidiram buscar solução para problemas que não existiam antes, usando vários métodos de ciências, para administrar os negócios da época o que deu início a ciência da administração, pois é necessário o conhecimento e aplicação de modelos e técnicas administrativas. A gestão é um ramo das ciências humanas porque tratam com grupo de pessoas, procurando manter a sinergia entre elas, a estrutura da empresa e os recursos existentes.

Gestão é o processo de se conseguir obter resultados da organização (bens, direitos, etc), com o esforço dos outros (organizar, coordenar, dirigir o trabalho dos outros). (ADC/DEI/FCTU, 2001-p.1)

Xavier (2017, s/n) Define gestão de tal maneira:

Do latim *gestio*, o conceito de gestão refere-se à ação e ao efeito de gerir ou de administrar. Gerir consiste em realizar diligências que conduzem à realização de um negócio ou de um desejo qualquer. Administrar, por outro lado, consiste em governar, dirigir, ordenar ou organizar. Então, Gestão significa gerenciamento, onde existe uma instituição, uma empresa, uma entidade social de pessoas, a ser gerida ou administrada. A gestão, como tal, envolve todo um conjunto de trâmites que são levados a cabo para resolver um assunto ou concretizar um projeto. Por gestão entende-se também a direção ou administração de uma empresa ou de um negócio

Chiavaneto (2017) comenta que existe outras gestões, que são as seguintes:

“A **gestão de projetos** ou **gerenciamento de projetos**, que consiste em um grupo de medidas ou iniciativas temporárias, que vão contribuir para o desenvolvimento de um produto ou serviço. A gestão de projetos aplica técnicas e metodologias para alcançar um conjunto de alvos estabelecidos por uma equipe. É possível identificar cinco fases da gestão de projetos: início, planejamento, execução, monitoramento e controle e conclusão. No âmbito do meio ambiente, a **gestão ambiental** é uma área relacionada com a sustentabilidade e planejamento ambiental e aborda a vertente econômica, social e ambiental das atividades empresariais. É uma área profissional cuja visibilidade tem aumentado bastante, fruto da crescente conscientização ambiental por parte das empresas”.

Em decorrência das metamorfoses socioeconômicas, política, cultural e tecnológica ocorridas em escala mundial, a atividade agropecuária tornou-se complexa e, conseqüentemente, também, os processos de tomada de decisão nesse setor. Portanto, não diferente de qualquer atividade econômica, a agropecuária deve ser gerida com profissionalismo e com a adoção de procedimentos eficientes e eficazes, pois esta atividade exige do seu gestor, de acordo com a EMBRAPA (2007, p.17), “[...] habilidades gerenciais que permitam

implantar sistemas de gestão capazes de assegurar maior acerto na tomada de decisões e melhor desempenho econômico e financeiro do negócio”.

Assim, as quatro funções de gestão devem ser empregadas adequadamente para que a atividade gerencial/administrativa seja exercitada em um nível mínimo, e aplicadas às diversas áreas funcionais da empresa: planejamento, organização, direção e controle (EMBRAPA, 2007).

Planejar é, antes de mais nada, decidir antecipadamente. De certa maneira, pode-se dizer que toda decisão é antecipada, no sentido de que sempre é tomada antes da ação. No entanto, o planejamento corresponde a uma série de decisões tomadas anteriormente ao momento da ação, correspondendo a um conjunto de decisões tomadas em um momento inicial para implementação posterior, considerando-se as incertezas em cada elemento da cadeia de alternativas a serem implementadas. (...) Planejar diz respeito a conhecer a realidade e agir de acordo com esse conhecimento para se conseguir o que deseja (CATELLI, 2009, p. 156).

Segundo Maximiano(1992):

"uma organização é uma combinação de esforços individuais que tem por finalidade realizar propósitos coletivos. Por meio de uma organização torna-se possível perseguir e alcançar objetivos que seriam inatingíveis para uma pessoa. Uma grande empresa ou uma pequena oficina, um laboratório ou o corpo de bombeiros, um hospital ou uma escola são todos exemplos de organizações”.

Rocha (2017, p.1) define direção como, “o processo administrativo que conduz e coordena o pessoal na execução das tarefas antecipadamente planejadas”. Ainda sobre o assunto Rocha (2017, p.1) diserta que “para dirigir uma empresa significa conseguir que os empregados executem as tarefas (ou serviços) pelas quais respondem”.

Para Rocha (2017, p.1) Os principais meios de direção empresarial são: “**Ordens ou Instruções** (transmitir decisões aos subordinados): são dadas ou emitidas pelos encarregados da direção, enquanto ao empregado cumpre obedecer, executando o que lhe foi determinado”.

Rocha (2017, p.2) também descreve sobre o controle: “é o processo administrativo que consiste em verificar se tudo está sendo feito de acordo com o que foi planejado e as ordens dadas, bem como assinalar as faltas e os erros, a fim de repará-los e evitar sua repetição”. O controle segundo Rocha (2017, p.2) possui as seguintes características as características do controle administrativo são:

maleabilidade: possibilitar a introdução de mudanças decorrentes de alterações nos planos e nas ordens; instantaneidade: acusar o mais depressa possível as faltas e os erros verificados; correção: permitir a reparação das faltas e dos erros, evitando-se a sua repetição.

Oliveira (2009, p.15) afirma:

A Controladoria é definida de diversas formas, por estudiosos da área, no entanto, todos chegam a um consenso na qual a mesma caracteriza-se pela utilização da ciência e da técnica contábil num todo, tudo isso com o intuito de conservar um controle claro e objetivo das operações de uma empresa sejam elas gerenciais, ou financeiras.

Entre estas funções administrativas, a função “controle” é de imensa importância, pois o controle é o ato de acompanhar o desenrolar das atividades com a confrontação destas com o planejado, de forma a corrigir as possíveis falhas quando forem identificadas (EMBRAPA, 2007). (Para o controle ser eficiente deve-se manter atualizados, on-line, os registros dos dados inerentes aos fatos que ocorrem cotidianamente no executar das atividades, como exemplo, de acordo com a EMBRAPA (2007):

[...] Registrar e manter atualizadas as fichas zootécnicas (controle do rebanho e controle sanitário). Manter o registro de todos os insumos utilizados na propriedade, tais como vacinas, medicamentos, defensivos agrícolas, fertilizantes e suplementos alimentares, anotando data de aquisição, fabricante e validade. Registrar as receitas e as despesas (caderno ou planilha eletrônica). Consolidar receitas, despesas e resultados para os meses e o ano.

Mesmo que não seja perfeitamente possível encontrar uma definição que seja aceita de forma universal quando se trata do termo, mas podemos usar o consenso e definir gestão como conjunto de tarefas que buscam garantir a execução eficaz de todos os recursos disponíveis numa organização para conseguir-se alcançar os objetivos propostos. Em outras palavras, gestão é a capacidade de atenderem-se os objetivos determinados, ou o grau em que um sistema realiza aquilo que se espera dele.

2.3 Fases de Produção do Gado Bovino e Classificação do Rebanho por Categoria

Na atividade pecuária, a produção dos animais que se destinam ao abate, o processo produtivo conta com várias etapas. Estas etapas podem ser desenvolvidas de forma conjunta ou individualmente. As etapas no processo produtivo são

importantes para estabelecer as fases de produção e auxiliara gestão da parte econômica e organizacional.

O manejo do rebanho conta com a aplicação de medicamentos, suprimento e alimentação de qualidade com a utilização de variedades adequadas de vegetais na forração do pasto para cada fase de vida e de crescimento dos animais, além, também, de colocar quantidade adequada de cabeças por área de pastagem e, ainda, controles de outros fatores essenciais à produção.

Em cada fase de vida e de crescimento, por exemplo, o animal jovem tem uma alimentação e uma medicação diferente do animal adulto, assim como, a novilha gestante tem que ter cuidados e alimentação específica durante e após a gestão.

Marion (2002, p.106) define assim essas fases:

- a) Cria: a atividade básica é a produção de bezerro que só serão vendidos após o desmame;
- b) Recria: a atividade básica é, a partir do bezerro adquirido, a produção e a venda do novilho magro para a engorda;
- c) Engorda: a atividade básica é, a partir do novilho magro adquirido, a produção e a venda do novilho gordo.

A classificação do rebanho existente é feita da seguinte forma, segundo Fries (2015, p.3):

- a. Rebanho Reprodutor: indicativa do rebanho bovino, suíno, equino, ovino etc., destinado à reprodução, inclusive, por inseminação artificial;
- b. Rebanho de Renda: representando bovinos, suínos, ovinos e equinos que a empresa explora para produção de bens que constituem objeto de suas atividades;
- c. Animais de Trabalho: compreendendo equinos, bovinos, muares, asininos destinados a trabalhos agrícolas, sela e transporte.

O desmame ocorre normalmente entre o sexto e o oitavo mês após o nascimento e que de acordo com Lazzarini Neto (2000), 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”.

A seguir no quadro 01 temos a classificação do rebanho por categoria com o objetivo auxiliar e facilitar o manejo do gado.

Quadro 01: Classificação do rebanho por categoria de manejo

Classificação	Descrição	Informações
Bezerro (a)	É a cria da vaca	Sua era vai de zero a 12 meses
Novilho (a)	É o nome dado ao até então bezerro (a), após o período de desmame.	A era do novilho vai dos 13 meses até o abate e a da novilha vai de 13 meses até a primeira parição.
Garrote	É o macho inteiro (não castrado).	Desde a desmama até a entrada na reprodução.
Touro	O garrote passa para a categoria de touro em torno de dois a três anos após o nascimento.	A era do touro começa no 25 ^o ao 35 ^o mês, desde que apresente um bom desempenho como reprodutor. Caso não tenha um bom desempenho permanece como garrote onde é descartado (abate)
Boi	Bovino adulto acima de três anos, castro e manso, podem ser empregados nos serviços agrícolas	Acima de três anos
Vaca	É a denominação dada à novilha após a primeira parição	Assim como o touro, a vaca passa por um período de experimentação e a medida que demonstra ser uma boa matriz reprodutora continua no rebanho, caso contrário é descartada

Fonte: Marion (1996, p.49)

Conforme entendimento do Fisco, por meio do Parecer Normativo CST nº 57/76, “o nascimento de bezerros deverá ser contabilizado a débito de conta do ativo circulante e a crédito de superveniências ativas pelo valor real de custo ou pelo valor corrente no mercado”(IOB, 2004, s/n).

Superveniências ativas significam acréscimos ganhos em relação ao ativo da empresa. São acréscimos que ocorrem em virtude de nascimento de animais e ganhos decorrentes do crescimento natural do gado. São variações patrimoniais positivas (IOB, 2004, s/n).

Mesmo que a empresa tenha a intenção de manter, total ou parcialmente, o rebanho em formação para produção, ele será classificado no ativo circulante, pois nem sempre é possível identificar se o bezerro ou a bezerra possui todos os atributos genéticos necessários para a reprodução (IOB, 2004, s/n).

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

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

Qualquer alteração nos elementos constitutivos do patrimônio é considerada um fato contábil (ou fato administrativo). Significa a mudança de valor no patrimônio da empresa pela alteração de um ou mais itens patrimoniais. Nas empresas agropecuárias, as crias nascidas durante o exercício social e o gado que permanecer no período devem ser escriturados como superveniências e insubsistências ativas, da seguinte forma: a. Superveniências ativas - a cria nascida deverá ser debitada à conta do Ativo a que se destina e creditada a Superveniências Ativas pelo preço real de custo ou pelo preço corrente no mercado, devendo ser computado no resultado do mês ou semestre para determinação do lucro real. b. Insubsistências ativas – o gado que permanecer deverá ser creditado à conta do Ativo em que se achavam registradas e debitadas as Insubsistências Ativas pelo preço real de custo ou pelo preço corrente de mercado, podendo ser deduzido do resultado do mês ou semestre para determinação do lucro real.

2.4 Gestão de estoques

A gestão dos estoques é muito importante para qualquer empresa. Na contabilidade pecuária, o estoque é uma das contas mais importantes do ativo, já que nesta conta são contabilizados os valores de valia dos animais que são destinados para a venda (BRITO, 2010).

De acordo com Slack (1999) “os estoques são recursos ociosos que possuem valor econômico, os quais representam um investimento destinado a incrementar as atividades de produção e servem aos clientes.”

Segundo Ludícibus *et al* (2002, p. 101), “os estoques representam um dos ativos mais importantes do capital circulante e da posição financeira da maioria das companhias industriais e comerciais”. Esta afirmação retrata a importância do estoque em uma empresa, pois além do valor financeiro nele contido, também é ele o combustível das empresas, seja ela para comercialização ou fabricação.

Corrêa (2001, p.49) estoques são “acúmulos de recursos materiais entre fases específicas de processo de transformação”. O mesmo pode ser conservado de forma improdutiva por algum tempo, mas que rapidamente consegue ser convertido em um ganho de capital.

Marion (2009, p.309) apresenta o estoque de três formas:

Os estoques assumem diferentes significados conforme o tipo de empresa onde sejam considerados, mas sempre trazem a conotação de algo à disposição, seja de vendas (como as mercadorias nas empresas comerciais ou de produtos acabados em empresas industriais), seja de transformação (como as matérias-primas ou

materiais em processo) seja de consumo (o estoque de material de consumo pode acontecer tanto na empresa comercial, industrial como na de serviço).

No entanto, o estoque representa parte do capital da empresa que está parado, que poderia ser investido para outras finalidades que trariam maior retorno (CAUDURO & ZUCATTO, 2011).

As variações de estoques nas atividades pecuárias são constantes, pelas atividades de venda, nascimento (superveniências ativas), morte (insubsistências ativas), transferências entre fazendas, e a mensuração quantitativa e monetária é importante, pois traz reflexos no tocante a efetiva rentabilidade do negócio (Barbalho *et al*, 2005).

2.4.1 Métodos de controle de estoques

Por constituir-se a pecuária bovina no Brasil, numa atividade de grande relevância econômica e também por estar presente em grande parte das propriedades rurais, a seguir são demonstradas as características da atividade pecuária e alguns entendimentos contábeis.

Segundo Nobrega (2017, p.1) tratar-se-á o bezerro desde o seu nascimento, até a venda para o abate, quando adulto e gordo, da seguinte forma:

Um primeiro aspecto a ser apreciado é quanto à classificação do gado no Balanço Patrimonial. O gado bovino que será comercializado pelo produtor rural, em forma de bezerro, novilho magro e gordo, deverá ser classificado como estoque vivo. O gado destinado à procriação (Touros e Matrizes) ou ao trabalho, que não será vendido, será classificado no Ativo Permanente.

Para Nobrega (2017, p.2) classifica para a pecuária de corte:

No caso da pecuária bovina de corte, por ocasião do nascimento dos bezerros deve-se classificá-los no Ativo Circulante, como se todos se destinassem à venda. Após um certo período de experimentação faz-se uma reclassificação, transferindo-se para o Permanente aqueles considerados aptos para a reprodução e que serão efetivamente utilizados. Tal avaliação considera fertilidade, ardor sexual, carcaça, peso, etc., e varia com a política de produção do produtor rural. Alguns transferem para os permanentes as fêmeas e alguns machos. Na transferência do Circulante para o Permanente, se o plantei estiver avaliado a preço de custo, é necessário corrigi-lo, monetariamente desde o nascimento, até a data da transferência.

Segundo Willing (2015, p. s/n) Existem quatro grandes tipos de estoque:

Matéria-prima e componentes prontos para utilização na produção;
Produtos em andamento, ou seja, ainda não acabados, mas que estão sendo produzidos;
Produtos finalizados, que são aqueles prontos para venda;
Consumíveis, como gasolina, papelaria etc.
 É possível, ainda, realizar a categorização do estoque de acordo com o valor do mesmo. Por exemplo, você pode organizar seu estoque de acordo com os valores (baixo, médio e alto). Se o seu nível de estoque é limitado pelo seu capital disponível para compra, isso irá lhe ajudar a planejar melhor suas compras e a controlar as despesas com manutenção e substituição de estoque.

Há quatro principais razões para manter estoque e, portanto, quatro tipos de estoque são:

- Estoque isolador – também chamado de estoque de segurança, tem como propósito compensar as incertezas inerentes a fornecimento e demanda.
- Estoque de ciclo – ocorre porque um ou mais estágios na operação não podem fornecer todos os itens que produzem simultaneamente.
- Estoque de antecipação – Mais comumente usado quando as flutuações de demanda são significativas, mas relativamente previsíveis. Também pode ser usado quando as variações de fornecimento são significativas, como em alimentos sazonais enlatados.
- Estoque de canal de distribuição – existe porque o material não pode ser transportado instantaneamente entre o ponto de fornecimento e o ponto de demanda (CASHPREVIEW, 2017, p.s/n).

Willing (2015, p.s/n) o controle de estoque é basicamente, feito com duas grandes regras distintas:

- Estoque mínimo: Você define um estoque mínimo e efetua compras para repor o estoque sempre que ele chegar no nível mínimo;
- Revisão de estoque: Você faz revisões periódicas do seu estoque e em cada revisão você faz uma ordem de compra para retornar o estoque a um determinado nível (dos produtos necessários).

Tendo isto em mente, para fazer o controle de estoque de acordo com a metodologia escolhida:

“O **método de controle de estoque JUST IN TIME (JIT)**, na tradução livre para o português significa NA HORA CERTA, visa reduzir os custos cortando o estoque para o nível mínimo necessário.

Os produtos são entregues justamente quando necessários e são utilizados imediatamente, ou, no caso de compra e venda, os produtos são comprados para vendas a curto prazo. Existe um risco de ficar sem estoque na sua loja, no caso da compra e venda, ou se errar os cálculos, de ficar sem matéria prima na sua empresa. Desta maneira, você precisa confiar que seu fornecedor irá lhe entregar os produtos quando necessário.

Ponto de pedido: O ponto de pedido é um determinado nível de estoque onde se gera um novo pedido de compra;

Quantidade econômica de encomenda: Trata-se de uma fórmula para chegar a um balanço ideal entre ter muito ou pouco estoque. Trata-se de uma fórmula complexa e que não tem tanta aplicação para pequenos negócios, principalmente pequenas lojas. Desta maneira, caso você siga interessado pelo assunto, pesquise no Google por este termo ou pelo termo em inglês: Economic Order Quantity (EOQ);

Compras fixas: Se a sua venda/necessidade de estoque é previsível, você poderá ter **ordens de compra com fixas** em determinado período, por exemplo, a cada mês ou trimestre você deixará fixado com seu fornecedor a compra de uma quantidade específica de um produto. Porém, optando por fazer isto, você deverá ter o controle de suas quantidades em estoque e dos preços, fazendo revisões periódicas.

Primeiro a entrar, primeiro a sair: Este é um sistema de controle de estoque que visa manter de forma eficiente o seu estoque de perecíveis sem que este se deteriore. O estoque é definido pela data de recebimento e move-se dentro da empresa em cada estágio do seu processo de forma estritamente obediente. O primeiro a entrar na linha de produção deve ser o primeiro a ser usado na linha, ou no caso de lojas, o primeiro a entrar na mesma é o primeiro a ser vendido. Claro que devemos levar em consideração **a data de vencimento**, sendo recebidos vários produtos em uma mesma data, devemos utilizar ou vender primeiro aqueles com data de vencimento anterior” (WILLING, 2015, p.s/n).

Com as definições apresentadas pode-se compreender que 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 que são destinados a venda. O correto apontamento de quantidade e valor do estoque é essencial não só para o fim de espelhar o resultado na contabilidade e reflexos em outras contas, mas também para controle interno e apuração dos resultados. Para que isso seja possível é necessário fazer inventários, que é 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 a correta apuração do valor dos estoques é importante no sentido de se apurar a real lucratividade no momento da venda.

2.4.2 Métodos e critérios de avaliação de estoques

Os estoques devem ser avaliados pelo custo de aquisição ou produção, segundo o princípio contábil do custo com base de valor, porém 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”.

De acordo com Dias (2010, p.150), em suas considerações sobre os estoques e a avaliação deste, afirma que:

(...) a avaliação de estoque deverá ser realizada em termos de preços, para proporcionar uma avaliação exata do material e informações financeiras atualizadas. A avaliação dos estoques inclui o valor das mercadorias e dos produtos em fabricação ou produtos acabados. Para se fazer uma avaliação desse material, tomamos por base o preço de custo ou de mercado, preferindo-se o menor entre os dois. O preço de mercado é aquele pelo qual a matéria prima é comprada e consta da nota fiscal do fornecedor. No caso de materiais de fabricação da própria empresa, o preço de custo será aquele da fabricação do produto.

Barbalho (2005, p.6) “Seguindo esta regra, temos que os estoques de animais, no caso bovinos, podem ser avaliados a preço de mercado, inclusive os nascimentos. Estas inovações ou exceções são aceitáveis em benefício da melhoria da qualidade da avaliação patrimonial da entidade e da utilidade da informação.”

Ainda, segundo Barbalho (2005, p.6):

[...] os métodos de avaliação de estoques mais comuns são: O método de Custo e o Método a Valor de Mercado. 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. Porém, qual seja a escolha, alguns controles, como o estoque físico, as vendas, as mortes, os investimentos e gastos com o manejo do plantel de animais, etc, são básicos.

Avaliação de Estoque pelo Método de Custo, segundo 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, podemos depreender que deve ser incorporado ao valor do estoque todo e qualquer gasto ou desembolso no trato do rebanho destinado à venda. Assim o processo consiste em apurar periodicamente todo o gasto gerado na manutenção do rebanho e distribuí-lo por categoria de animal. Já que o ideal seria rastrear os custos por categoria de animal e apropriá-los de forma direta, porém este processo é trabalhoso e complicado (relação custo-benefício) (BARBALHO, 2005, p.6-7).

Barbalho (2005, p.7) “cita a 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.

O método de avaliação ao valor de mercado consiste em multiplicar o estoque físico pelo valor de mercado ou realização. Segundo 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).

Segundo Barbalho (2005, p.8) assim, pela explicação, depreende-se que a valorização do rebanho é feita em determinados períodos, que pode ser mensal, semestral ou anual e a variação patrimonial acontece pela flutuação de preços no mercado e pela mudança de categoria ou mudança de era.

Barbalho (2005, p.8) exemplifica a contabilização de tal forma:

“Debita a conta Estoques (por tipo de animal), assim Creditando a conta de Superveniências Ativas. Da mesma forma são valorizados os nascimentos, ou seja, é verificado o valor da fêmea ou do macho nascido no mercado e por esse valor é feita a contabilização. A contabilização é ilustrada assim: Débito na conta Estoques de Bezerros (as) e o Crédito em Superveniências Ativas, as mortes, por outro lado terão a seguinte contabilização: Débito em Insubsiências Ativas e ocorre o Crédito na conta Estoque (ver o tipo de animal), a

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

Considerando que o ciclo operacional da pecuária bovina de corte é extenso, o valor dos estoques mesmo que recebam custos periodicamente, tendem a se desatualizar em função da perda do poder aquisitivo da moeda - a inflação. Além disso, com o passar do tempo o "Estoque em Formação" vai ganhando peso e envergadura, produzindo ganhos econômicos superiores aos custos (NOBREGA, 2007, p.3)

Desta forma, por ocasião da venda seria apurado um lucro elevado naquele exercício, não refletindo ser um resultado acumulado de vários exercícios. Além do que, pela desatualização do valor contábil do rebanho com o tempo, seria difícil a partir destes dados estipular o melhor momento para a venda, fundamental para a maior lucratividade. Devido as deficiências do método do custo histórico como base de valor, é admissível o método de avaliação a valores de mercado. Como geralmente os preços de mercado são superiores ao preço de custo, se reconhece um ganho econômico periodicamente (uma vez por ano), em virtude do crescimento natural do rebanho. Por esse critério o gado fica destacado na conta "Estoque" pelo seu valor de mercado e no resultado é reconhecido um ganho econômico do período, apurado pela diferença encontrada entre o valor de mercado atual e o valor pelo custo histórico. No exercício seguinte o rebanho registrado no Estoque pelo valor de mercado, será movimente avaliado com o novo preço de mercado. O acréscimo no preço de mercado de um ano para o outro será adicionado ao Estoque e creditado como Variação Patrimonial Líquida (Superveniências Ativas). Da Variação Patrimonial Líquida será subtraído o custo do rebanho no período para se apurar o novo lucro econômico. Esse método é mais adequado, pois reconhece a cada exercício o ganho econômico. Entretanto, ao reconhecer ao valor real do rebanho, cria um ganho econômico tributável antecipadamente sem a realização efetiva da receita, que só ocorreria por ocasião da venda (NOBREGA, 2007, p.4).

Para sanar tais problemas Marion (2002) sugere duas alternativas:

A primeira seria adotar o custo histórico como base de valor, sem ferir os princípios legais e fiscais vigentes no País, e fazer um Controle Auxiliar de Custos Extra-contábil com correção monetária dos Estoques, com fins exclusivamente gerenciais. Auxiliar de Custos Extra-contábil com correção monetária dos Estoques, com fins exclusivamente gerenciais. Outra alternativa, seria uma uniformização na avaliação das empresas pecuárias e agrícolas, pelos seguintes critérios: a) avaliar os estoques (rebanhos) no Ativo Circulante a valores correntes de mercado, inclusive o bezerro por ocasião do seu nascimento; b) avaliar o Ativo Permanente

considerando o Custo Histórico Corrigido com a possibilidade de Reavaliação; c) demais itens do Ativo Circulante e do Realizável a Longo Prazo, como são valores de menor significância em relação ao Ativo, aplicar a avaliação do Custo Histórico como base de valor.

Os métodos de avaliação de estoques representam uma parcela extremamente importante no processo de controle gerencial. A utilização desses métodos, na sua forma individual, já é largamente utilizada pelas empresas. Entretanto, a utilização de forma conjunta constitui não só um avanço nos estudos da área de custos, mas uma necessidade das empresas, já que elas possuem diferentes estratégias para abordagem e resolução de seus problemas (PRADO, 2013).

Todos os registros de estoques devem passar por uma avaliação exata tanto do estoque físico quanto do financeiro. Por isso Dias (1993, p.126) afirma que “todas as formas de registro de estoque objetivam controlar a quantidade de materiais em estoque, tanto o volume físico quanto o financeiro”.

No Brasil, os métodos mais comuns utilizados para avaliar o estoque são o preço específico o custo médio, o PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair) e o UEPS (último a entrar, primeiro a sair). O custo médio pode ser dividido em custo médio ponderado móvel e custo médio ponderado fixo (PRADO, 2013).

Segundo Prado (2013, s/n) o controle do estoque de acordo com os cinco métodos de avaliação citados são:

Preço específico: Este tipo de método de avaliação de estoque é utilizado quando é possível fazer a determinação do preço específico de cada unidade de estoque, e pode-se dar baixa, em cada venda, por esse valor. Dessa forma, no estoque final, seu valor será a soma de todos os custos específicos de cada unidade existente.

Custo médio ponderado móvel: Neste método de avaliação o valor de cada unidade em estoque se altera pela compra de outra unidade por preço diferente. A característica básica deste método é que tanto o estoque final como o custo das mercadorias vendidas ou requisitadas (para uso na produção) são avaliados pelo preço das aquisições.

Custo médio ponderado fixo: Neste método os materiais consumidos são baixados ao custo médio do final do mês, mesmo que tenham sido consumidos em vários dias do mês. Isso porque o lançamento de baixa é feito unicamente no final do mês. Desta forma, o custo é único em virtude de ter sido usado o custo médio final, após as ponderações por custo e por quantidades durante o mês.

PEPS: Neste método os estoques são avaliados pelos custos de aquisições mais recentes. As matérias-primas são baixadas do

estoque pelo preço mais antigo e, conseqüentemente, os que permanecem em estoque ficam avaliados pelos custos mais recentes. Dessa forma, à medida que ocorrem as vendas ou requisições (para uso na produção) é dada a baixa a partir das primeiras compras, o que equivaleria ao raciocínio de que vendemos ou requisitamos primeiro as primeiras unidades compradas.

Vale ressaltar que, numa economia inflacionária, a avaliação pelo “PEPS” faz com que os estoques sejam valorizados com custos mais elevados e, portanto, o lucro é maior. Porém, isso significa que as obrigações fiscais também serão maiores.

UEPS: Este método apresenta estoques com valores mais reduzidos e custos dos produtos vendidos mais elevados. O custo das mercadorias vendidas ou requisitadas estará sempre baseado nas compras mais recentes, e o estoque final, nas mais antigas. Vale ressaltar que este método não é aceito pela legislação do Imposto de Renda.

Segundo Dias (2010), a empresa tem de optar pelo melhor método, pois qualquer que seja ela influenciara diretamente no valor do estoque e nos custos operacionais. Para a maioria das empresas o custo médio é a melhor opção.

Avaliação de Estoque pelo Método de Custo, segundo Marion (2002) “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)”. O processo consiste em apurar periodicamente todo o gasto gerado na manutenção do rebanho e distribuí-lo por categoria de animal. O ideal seria rastrear os custos por categoria de animal e apropriá-los de forma direta, porém este processo é trabalhoso e complicado (relação custo-benefício) (BARBOSA, *et al* 2005, p. 6).

O método de avaliação ao valor de mercado consiste em multiplicar o estoque físico pelo valor de mercado ou realização. Marion (2002):

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)”.

Assim, pela explicação, depreende-se que a valorização do rebanho é feita em determinados períodos, que pode ser mensal, semestral ou anual e a variação patrimonial acontece pela flutuação de preços no mercado e pela mudança de categoria ou mudança de era (BARBOSA *et al*, 2005, p.8).

Os animais na atividade pecuária classificam-se no Ativo Circulante as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte. Portanto, os rebanhos que se destinam à venda ou a consumo serão registrados nessa conta e ficarão sujeitos à avaliação de estoque, pelo preço de mercado, custo médio ou inventário físico (FRIES, 2015, p.4).

Consoante Fries (2015, p.4):

[...] para as crias novas é recomendável que a cria recém-nascida seja classificada primeiramente no Estoque – Ativo Circulante até que atinja uma idade em que possa ser analisada a sua habilidade para o trabalho, procriação ou engorda, quando então será definida a sua permanência no Ativo Circulante ou a sua reclassificação para o Imobilizado – Ativo não Circulante.

O valor do custo das crias nascidas poderá ser apurado pelo preço real de custo ou pelo preço corrente de mercado, gerando nesse último caso uma receita de "**superveniência ativa**". O desaparecimento ou morte de animais terá seus valores registrados em conta de resultado como "**insubsistências ativas**" (FRIES, 2015, p. 4).

Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas, custos e despesas, com obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, observando-se os seguintes processos (FRIES, 2015 p. 4 -5):

- 1 - os animais originários da cria ou da compra para recria ou engorda são avaliados pelo seu valor original, na medida de sua formação, incluindo todos os custos gerados no ciclo operacional, imputáveis, direta ou indiretamente, tais como: rações, medicamentos, inseticidas, mão-de-obra e encargos sociais, combustíveis, energia elétrica, depreciações de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na produção, arrendamentos de máquinas, equipamentos ou terras, seguros, serviços de terceiros, fretes e outros;
- 2 - as despesas pré-operacionais devem ser amortizadas à medida que o ciclo operacional avança em relação à criação dos animais ou à produção de seus derivados;
- 3 - nas atividades de criação de animais, os componentes patrimoniais devem ser avaliados como segue:
 - a) o nascimento de animais, conforme o custo acumulado do período, dividido pelo número de animais nascidos;
 - b) os custos com os animais devem ser agregados ao valor original à medida que são incorridos, de acordo com as diversas fases de crescimento; e
 - c) os estoques de animais devem ser avaliados segundo a idade e a qualidade dos mesmos;
- 4 - os animais destinados à reprodução ou à produção de derivados, quando deixarem de ser utilizados para tais finalidades, devem ter

seus valores transferidos para as Contas de Estoque, no Ativo Circulante, pelo seu valor contábil unitário;

5 - as perdas por morte natural devem ser contabilizadas como despesa operacional, por decorrentes de risco inerente à atividade;

6 - os ganhos decorrentes da avaliação de estoques do produto pelo valor de mercado devem ser contabilizados como receita operacional, em cada exercício social.

Segundo Santos *et al* (2007,p.13):

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

1) Preço real de custo, que pode ser chamado simplesmente de “método de custo”;

2) Preço corrente de mercado, que pode ser chamado de “método do valor de mercado”.

“No método de Custo, todos os custos despendidos na formação do rebanho são acumulados na conta do “Estoque Vivo”, no Ativo Circulante. No momento da comercialização, baixa-se o “Estoque Vivo” contra a conta “Custo do Gado Vendido”, no resultado, sendo a apuração do lucro no momento da venda.” (SANTOS *et al*, 2007,p.13).”

Já no método a valor de mercado o ganho econômico é reconhecido periodicamente, em geral uma vez ao ano, ficando o gado destacado na conta “Estoque Vivo” pelo seu valor de mercado, sendo que no Resultado, reconhece-se o ganho econômico (não houve entrada de dinheiro, somente a valorização) do período na conta “Superveniências Ativas”, ou seja, a diferença a maior do valor de mercado atual sobre o valor do período anterior (SANTOS *et al*, 2007).

Da variação patrimonial líquida será subtraído o custo do rebanho no período para ser apurado o lucro bruto econômico. No momento da comercialização será realizada financeiramente o lucro econômico, momento que se lançará na conta de “Estoque Vivo” contra “Caixa” ou “Contas a Receber” (SANTOS *et al*, 2007).

Usar-se-á uma Empresa Rural “A”. No quadro 02 constam as informações para exemplificar a aplicação destes métodos.

Quadro 02- Informações para exemplificar a aplicação dos métodos

<ul style="list-style-type: none"> • Estoque Vivo em 01/01/2016 = R\$ 10.000,00 (Corresponde a 10 cabeças de gado a R\$ 1000 cada) <p style="text-align: center;"><u>Movimentação durante o ano 2016</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Gasto com manutenção do rebanho = R\$ 9.000,00 • Aquisição e venda de animais não houve neste ano. • Valor de mercado das 10 cabeças = R\$ 22.000,00 <p style="text-align: center;">(Corresponde a R\$ 2.200 cada cabeça)</p>

Fonte: Adaptado Marion (1999,p116)

Nos quadros 3 e 4 a seguir destacam-se as aplicações dos métodos de custo e a valor de mercado.

MÉTODO DE CUSTO	
BALANÇO PATRIMONIAL	DRE
1.1 Ativo Circulante 19.000,00	Não há registro, não havendo venda do gado, portanto não se apura o resultado.
1.1.1 Disponível	
1.1.2 Clientes	
1.1.3 Estoques vivos19.000,00	
1.1.1.3.1 Gado.....19.000,00	
(Soma do Estoque inicial R\$ 10.000,00 + Custo Acumulado no ano R\$ 9.000)	

Quadro3 - Aplicação método de custo
Fonte: Adaptado Marion (1999, p.116)

Conforme pode-se observar no quadro 3, pelo método de custo os ativos são incorporados, pela soma do valor de compra mais os gastos que incorreram no período.

MÉTODO VALOR DE MERCADO	
BALANÇO PATRIMONIAL	DRE
1.1 Ativo Circulante22.000,00	4.1 Receita do Gado Bovino12.000,00
1.1.1 Disponível -	4.1.1 Venda do gado..... -
1.1.2 Clientes -	4.1.2 V.P.L 12.000,00
1.1.3 Estoques vivos22.000,00	4.1.2.1 Superveniências12.000,00
1.1.1.3.1 Gado22.000,00	4.1.2.2 Insubsistências -
(Soma do Estoque inicial R\$ 10.000,00 +	5 Custo/ Despesa (9.000,00)
Valorização no ano R\$ 12.000)	Custo do rebanho - período (9.000,00)
	Lucro econômico 3.000,00

Quadro 4 - Aplicação método a valor de mercado

Fonte: Adaptado Marion (1999, p.116)

Já no quadro 4, que corresponde a aplicação do método de valor de mercado, pode-se observar que o registro, é feito de acordo com a soma do valor de compra mais a valorização que incorreu no ano, considera-se também os custos e as despesas, havendo assim um resultado no final do período.

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

2.4.3 Tipos de Inventários na atividade pecuária

Para Dias (2010) “o inventário se refere a uma lista de materiais que compõem o estoque. Tem como objetivo apresentar minuciosamente as informações dos componentes estocados para auxiliar na gestão. Quando existe o conhecimento real da quantidade de materiais alocados, torna-se fácil saber efetivamente a quantia necessária a ser adquirida, evitando assim perdas ou aquisições desnecessárias”.

Segundo Faveri (2010, p.35) existem dois métodos de realização de inventário:

- a) Inventário permanente consiste no controle das entradas e saídas de bens de forma contínua. Dessa forma a empresa pode dispor de informações como quantidade de bens estocados e do custo destes bens vendidos de forma objetiva e atualizada.

b) Inventário periódico consiste em uma apuração simplificada das compras efetuadas, sem apurar o custo da mercadoria vendida após a venda, não exigindo dessa forma um detalhamento de informações. É chamado de periódico, pois o seu levantamento completo dá-se apenas no final de um período, sendo mais utilizado em entidades de pequeno e médio porte.

Segundo Ribeiro (1997, p.39) este método “é um sistema simplificado através do qual se apura o custo de todos os produtos fabricados, em um único lote, dispensando a prática de controles rigorosos, bem como a utilização de pessoal especializado”.

Dentro do processo de controle dos estoques, as empresas têm que optar por um tipo de inventário a ser utilizado dentre os tipos: **permanente** onde o controle de estoque registra em uma ficha todas as transações que vão ocorrendo, atualizando a contabilidade continuamente; **periódico** é o inventário ao final de cada período, onde há a contagem dos itens, para se efetuar o registro contábil, é utilizado quando o método permanente não é viável (DE ARAUJO & VENDRAME, 2009).

O método mais adequado de controle de inventário para atividades de pecuária é o método de controle de estoque permanente, devido ao grande número de transações que ocorrem, inclusive as que ocorrem internamente, ou seja, entre propriedades (de uma fazenda para a outra) do mesmo produtor/empresa. É necessário um levantamento contínuo podendo tê-lo a qualquer instante contendo: onde se encontra, quais suas características, situação que estão posicionados o estoques da empresa etc. (DE ARAUJO & VENDRAME, 2009).

2.4.4 Mensurações e avaliações Contábeis.

Em Ciências Contábeis, mensurar é o processo de atribuir valores monetários a objetos ou eventos associados às atividades de uma empresa (BATISTA, 2003, s/n).

Iudícibus (2000) considera que o problema na avaliação de ativos apresenta-se tradicionalmente dividido em duas partes fundamentais:

- a) ativos monetários e assemelhados, deveriam ser expressos em termos de entradas esperadas de caixa, ajustadas pelo prazo de espera do recebimento, sempre que relevante;
- b) ativos não monetários representados pelos inventários, instalações, equipamentos, investimentos de longo prazo e ativo

diferido, apresentam maior complexidade no momento da avaliação. Estes ativos poderiam ser mensurados ou determinados pelo custo de aquisição ou algum conceito derivado.

“Custo de produção na pecuária significa, portanto, o gasto com alimentação, sanidade, a exaustão da pastagem, a depreciação das instalações e equipamentos” (MELZ, 2013, p.121).

O primeiro passo na apuração dos custos na pecuária de corte é a separação dos gastos em custos de produção e despesas da fazenda. Tal controle deve ser feito por uma pessoa que tenha discernimento sobre a finalidade dos gastos (MELZ 2013, p.123).

Segundo Melz (2013, p.123), “os custos de produção do gado bovino são compostos por mão-de-obra, alimentação, sanidade, inseminação artificial, impostos fixos, energia, despesas diversas, aquisição de animais, depreciação, remuneração da terra, remuneração do capital investido, remuneração do capital de giro e remuneração do empresário”.

Segundo o CPC 16 (2003,p.3)“a mensuração de estoque deve ser realizada pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, o menor entre os dois”.

O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais (CPC 16, 2003, p.3).

Segundo o CPC 16 (2003, p.4):

(...) custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

Ainda consoante o CPC 16 (2003, p.4):

Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão-de-obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam

diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão-de-obra indireta.

De acordo com o CPC 16 (2003, p.5) “outros custos que não de aquisição nem de transformação devem ser incluídos nos custos dos estoques somente na medida em que sejam incorridos para colocar os estoques no seu local e na sua condição atuais”.

O mesmo pronunciamento expõe que o reconhecimento dos estoques como despesa no resultado deve acontecer da seguinte forma:

Quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques devem ser reconhecidas como despesa do período em que a redução ou a perda ocorrerem. A quantia de toda reversão de redução de estoques, proveniente de aumento no valor realizável líquido, deve ser registrada como redução do item em que for reconhecida a despesa ou a perda, no período em que a reversão ocorrer (CPC 16, 2003 p.8).

Conforme o CPC 16 (2003, p.3) existe dois tipos de avaliação do valor de estoques que são:

O primeiro é o valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda. O segundo é feito pelo valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.

O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que a entidade espera realizar com a venda do estoque no curso normal dos negócios. O valor justo reflete o preço pelo qual uma transação ordenada para a venda do mesmo estoque no mercado principal (ou mais vantajoso) para esse estoque ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração. O primeiro é um valor específico para a entidade, ao passo que o segundo já não é. Por isso, o valor realizável líquido dos estoques pode não ser equivalente ao valor justo deduzido dos gastos necessários para a respectiva venda (CPC 16, 2003 p.3).

Conforme CPC 27 (2003, p.7-8) “o custo de item do ativo imobilizado é mensurado pelo valor justo a não ser que a operação de permuta não tenha natureza comercial ou o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possam

ser mensurados com segurança. Isto significa que o valor justo deve ser utilizado apenas nos casos em que a empresa possa assegurar que para a sua determinação foram utilizadas bases confiáveis”.

Mensuração após o reconhecimento ocorre quando a opção pelo método de reavaliação for permitida por lei, a entidade deve optar pelo método de custo do item 30 ou pelo método de reavaliação do item 31 como sua política contábil e deve aplicar essa política a uma classe inteira de ativos imobilizados (CPC 27, 2003 p.8).

Segundo o CPC 27 (2003, p.8) “O método do custo após o reconhecimento como ativo, um item do ativo imobilizado deve ser apresentado ao custo menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumulada”.

Já o método de reavaliação de acordo com o CPC 27 (2003 p. 8-9) aborda que:

Após o reconhecimento como um ativo, o item do ativo imobilizado cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente pode ser apresentado, se permitido por lei, pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes.

A reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo não apresente divergência relevante em relação ao seu valor justo na data do balanço.

A entidade deve avaliar, no mínimo por ocasião da elaboração das demonstrações financeiras anuais, se há alguma indicação de que seus ativos ou conjunto de ativos porventura perderam representatividade econômica considerada relevante, e as indicações podem vir de fontes externas ou internas (FIPECAF, 2013, p.10).

Constatada a perda no valor recuperável, a entidade deve efetuar avaliação e reconhecer contabilmente a eventual desvalorização dos ativos. O valor registrado como perda poderá ser revertido em períodos posteriores, com exceção da perda relacionada ao ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) (FIPECAF, 2013, p.10).

2.5 Manejo de bovinos

Manejo é um termo amplo que diz respeito a todas as atividades diariamente desenvolvidas com o rebanho. De acordo com o novo dicionário Aurélio(AURELIO, 1995, p.383)“manejar é definido como dispor, dirigir, controlar, manear”.

Para que ocorra uma melhoria na produção com a consequente rentabilidade, devem-se considerar os seguintes quesitos ligados a uma boa produção animal: o melhoramento genético, os fatores ambientais, nutrição, manejo sanitário dos animais (vacinação, vermifugação, combate a ectoparasitas e tratamento correto das afecções presentes nos animais) e o clima(DOMINGOS & LANGONI, 2001).

2.5.1 Manejo sanitário – Bases conceituais

Entende-se por manejo sanitário, um conjunto de medidas cuja finalidade é proporcionar aos animais ótimas condições de saúde. Os componentes do manejo sanitário buscam evitar, eliminar ou reduzir ao máximo a incidência de doenças no rebanho, para que obtenha um maior aproveitamento do material genético e consequente aumento da produção e produtividade (DOMINGUES & LANGONI, 2001).

Os procedimentos relacionados à sanidade dos animais podem ser divididos basicamente em dois tipos de procedimentos: (EMBRATER, 1981; DOMINGUES & LANGONI, 2001).

Procedimentos sanitários preventivos: São os procedimentos relacionados à aplicação de medidas profiláticas, destacando-se as vacinações, vermifugações sistemáticas, testes sorológicos para brucelose e leptospirose, parasitológico de fezes; Procedimentos sanitários curativos: São os procedimentos a serem adotados imediatamente após a incidência de problemas como: traumatismos, doenças, infestações (carrapatos, berne, mosca do chifre), deficiências nutricionais e intoxicações (EMBRATER, 1981; DOMINGUES & LANGONI, 2001).

O gestor das atividades pecuárias deve ficar atento à questão do tratamento curativo, pois deve considerar na contabilização todos os custos com os medicamentos, os honorários profissionais requeridos, e principalmente as perdas com a redução de produção que o animal apresentar (ZANLUCA, 2012).

Seguem algumas medidas de manejo sanitário do rebanho de corte segundo Domingues e Langoni (2001).

Corte e desinfecção do umbigo dos bezerros com tintura de iodo (5 a 10%); Fornecer ao bezerro o colostro na maior quantidade possível nas primeiras 6 horas após o nascimento; Controle de insetos, roedores e demais vetores com a utilização de produtos seguros nas dosagens corretas, evitando intoxicações; Fornecimento de uma nutrição adequada (suplementação nutricional e mineral), pastagens de boa qualidade e bem manejadas; Realizar a quarentena (mínimo 30 dias) para novos animais que serão introduzidos na propriedade, objetivando não introduzir ou propagar doenças no rebanho; Cuidar das vacas em gestação, oferecendo-lhe todas as condições de nutrição e demais cuidados; Após o parto, verificar se a mãe teve ou não retenção de placenta; Isolamento dos animais doentes: Diminui o risco da transmissão da doença; Implantar um calendário zoonofilático com um programa adaptado de vacinação e vermifugação; Implantar um programa de controle de berne, moscas do chifre e demais ectoparasitas; Realização periódica de testes para diagnósticos de brucelose, tuberculose e parasitológico de fezes; Dar um destino correto aos cadáveres, enterrando-os e adotando as práticas corretas de desinfecção ambiental.

2.5.2 Manejo da Pastagem

As inovações quanto as tecnologias alimentares destinadas à bovinos estão em pleno desenvolvimento. Diariamente a nutrição animal é aperfeiçoada para ser possível atender os padrões requeridos pela evolução da genética animal (Embrapa, 2011).

Nas pastagens, os animais estão sujeitos a uma grande variedade de condições de alimentação, manejo e stress ambiental. A produção animal a pasto requer conhecimento sobre controle e manejo que atenda aos requerimentos nutricionais para o nível desejável de produção. Um dos principais problemas é a dificuldade para associar crescimento e qualidade das forragens com a demanda de alimentos pelos animais (NOLLER, 1997).

A característica do manejo adotado sempre se mostrou a variável mais efetiva no que diz respeito ao resultado da produção e qualidade da forrageira nas pastagens. Estratégias de suplementação, somente trarão benefícios econômicos ao sistema, se forem precedidas de adequado manejo dos pastos. Basicamente a alternativa mais comum é a reforma de pastagens nativas, com introdução de espécies que proporcionam melhor desempenho animal. O emprego dessa técnica

demanda investimentos por parte do pecuarista, mas isto é indispensável no contexto atual da atividade pecuária. A alternativa de manejo é o uso da forragem em pastejo, nos estágios imaturos, em que ela se encontra mais folhosa (MINSON 1990).

2.5.3 Estação de monta em gado de corte

De acordo com Rocha (2005), o objetivo principal da estação de monta é aumentar a eficiência reprodutiva. O segredo dessa condição está na palavra sincronismo. O que a estação de monta pretende é sincronizar o período de maior requerimento nutricional da vaca, que é período de lactação. Com isso podem-se conseguir melhores índices reprodutivos.

Segundo Santos (2003), a EM é uma das primeiras medidas de manejo a ser implantada em uma fazenda quando se quer melhorar a eficiência reprodutiva. Como no sistema de criação extensivo de bovinos de corte, a fertilidade do rebanho apresenta variações vinculadas às condições climáticas, o estabelecimento de uma estação de monta limitada é uma decisão importante e de grande impacto na fertilidade. Em última análise, lotes uniformes de bezerros proporcionam facilidade na comercialização dos animais, ou para a recria na própria fazenda.

Qualquer que seja o manejo da EM, o período de outubro a janeiro é o de maior consenso entre os criadores, quanto à permanência dos touros junto as vaca (Trovo & Duarte 1981).

A escolha da estação de monta depende de diversos fatores, tais como, condições climáticas, disponibilidade de pastagens, mão-de-obra, época adequada para o nascimento dos bezerros e finalidade da produção, isto é, animais puros ou comerciais. Partindo desses fatos, é muito mais fácil trabalhar a favor da natureza a implantação de uma estação de monta na propriedade, tem por objetivo racionalizar a atividade reprodutiva tanto no aspecto biológico como prático (COSTA, 2005).

2.5.4 Diretrizes relacionadas com manejo pré-abate

De acordo com a EMBRAPA, (2011, p.35-36) alguns procedimentos de rotina podem ser utilizados durante a vida do animal e, principalmente, por ocasião do

manejo pré-abate, mediante a aplicação de práticas adequadas de bons tratos para preservar a qualidade da carcaça e do couro bovino, tais como:

Antes do embarque, agrupar os animais no curral com antecedência, em lotes uniformes, de acordo com o sexo, a faixa de idade e o peso. Movimentar os animais de forma silenciosa e evitar apartações e correria no momento de embarque. Evitar, sempre que possível, o uso do choque elétrico. Evitar o uso de cães, paus e objetos pontiagudos no manejo e condução dos animais, para não provocar hematomas, traumatismos e estresse. Não embarcar animais doentes. Caso seja necessário, deve-se embarcá-los em caminhão separado e o produtor deve assinar o termo (minuta de embarque) responsabilizando-se pelo animal. Verificar se o embarcadouro atende as recomendações técnicas para o embarque dos animais, de modo a não causar danos à carcaça e reduzir o estresse. Embarcar os animais no horário previamente combinado com a transportadora. O Verificar a documentação, condição dos veículos e certificar-se de que os motoristas são devidamente habilitados para o transporte de animais vivos. Dar preferência para que o transporte dos animais seja efetuado no horário mais fresco do dia. Respeitar a lotação máxima do caminhão, de acordo com a categoria animal a ser transportado. Aguardar cerca de 20 minutos após o embarque, para iniciar a viagem, para que os animais se adaptem à gaiola. Exigir que os caminhoneiros fizessem paradas regulares, conforme legislação vigente, para que os animais descansem em sombra.

2.5.5 Utilizando as práticas tecnológicas

Muitos pecuaristas têm adotado de alguns artifícios na tentativa de reduzir o tempo de comercialização dos animais, seja com a venda a produtores de recria, engorda ou até mesmo encurtando o tempo de abate. De acordo com Oliveira (1995), um exemplo disso é a grande variedade de tecnologias disponíveis atualmente aos produtores, como por exemplo, técnicas reprodutivas e uso de suplementos nutricionais, forçando as propriedades rurais se atentarem à necessidade de elaborar estratégias administrativas na utilização destas tecnologias.

Outras medidas usualmente adotadas, com o intuito de aumentar a eficiência reprodutiva em fêmeas paridas e com baixos investimentos são os manejos alternativos de aleitamento e desmama precoce dos bezerros. É notório que essas práticas podem auxiliar na elevação das taxas de fertilidade das matrizes, entretanto, requerem cautela a fim de minimizar o impacto do estresse gerado por essas ações sobre o desenvolvimento das crias. Um exemplo é a prática de manejos de mamada controlada, onde os bezerros são apartados de suas mães

após 30-45 dias de idade, durante a estação de monta. Neste período, sugere-se que os bezerros sejam mantidos em pasto contralateral ao das vacas, tendo acesso às mães uma ou duas vezes ao dia para amamentação. Além disso, este período pode ser utilizado para observação de cio, garantindo a produção futura do rebanho (OLIVEIRA, 1995).

2.6 Registros Contábeis

No Brasil, a criação do CPC teve como objetivo o estudo, o preparo e a emissão de pronunciamentos técnicos sobre procedimentos contábeis e a divulgação de informações dessa natureza, com base nas normas IAS/IFRS, visando à centralização e à uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais CPC (2010).

O pronunciamento IAS 41 define ativo biológico como um animal ou planta vivos, e produto agrícola como o produto colhido originado dos ativos biológicos no momento da colheita. Como exemplo, para a pecuária de corte, os animais vivos (bezerro, garrote, novilha etc.) são considerados ativos biológicos e a carcaça após o abate como produto agrícola. No Brasil, o CPC 29, correlacionado ao pronunciamento IAS 41, estabelece o tratamento contábil referente a ativos biológicos e produtos agrícolas no ponto da colheita, tomando por base o estoque formado a partir dele. Estabelece também como são feitas as divulgações das informações úteis aos diversos usuários (CPC, 2010).

Segundo o CPC 29, atividade agrícola é o gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para venda ou para conversão em produtos agrícolas, ou em ativos biológicos adicionais, pela entidade. Compreende uma série de atividades, como aumento de rebanhos, silvicultura, colheita anual ou constante, cultivo de pomares e de plantações, floricultura e cultura aquática, incluindo a criação de peixes. A referida norma ainda define a produção agrícola como o produto colhido de ativo biológico da entidade e ativo biológico como um animal e/ou uma planta, vivos. Em complemento, afirma que a transformação biológica compreende os processos de crescimento, degeneração, produção e procriação, que causam mudanças qualitativas e quantitativas nos ativos biológicos(CPC, 2010).

De acordo com o CPC 29, há uma premissa de que o valor justo dos ativos biológicos pode ser mensurado de forma confiável. Contudo, tal premissa pode ser rejeitada no caso de ativo biológico cujo valor deveria ser determinado pelo mercado, porém, este não o tem disponível e as alternativas para estimá-los não são, claramente, confiáveis (CPC, 2010).

Segundo o CPC 29, a entidade deve evidenciar o método e as premissas significativas aplicadas na determinação do valor justo de cada grupo de produto agrícola no momento da colheita e de cada grupo de ativos biológicos, assim como divulgar o valor justo, menos a despesa de venda do produto agrícola colhido durante o período, determinado no momento da colheita. Deve evidenciar, ainda, a existência e o total de ativos biológicos cuja titularidade legal seja restrita, e o montante deles dado como garantia de exigibilidades; o montante de compromissos relacionados com o desenvolvimento ou aquisição de ativos biológicos; e as estratégias de administração de riscos financeiros relacionadas com a atividade agrícola (CPC, 2010).

O CPC 29 afirma que os ativos biológicos deverão ser mensurados a valor justo, menos despesa de venda, utilizando para tanto o preço cotado em mercado ativo ou, na ausência de mercado ativo, transações recentes, preços de ativos similares ou padrões do setor (FIPECAF, 2013, p.250).

O uso do fluxo de caixa descontado é o método mais comum entre aquelas que possuem plantações entre seus ativos biológicos, enquanto o valor de mercado é mais utilizado por empresas que têm bovinos como ativos biológicos (FIPECAF, 2013, p.250).

Quando o preço de mercado não está disponível e as alternativas para mensurá-lo não são confiáveis, o CPC 29 estabelece que o ativo biológico seja avaliado ao custo. O pronunciamento também esclarece que algumas vezes o valor justo se aproxima do custo, particularmente quando houve pouca transformação biológica desde o reconhecimento inicial, ou não se espera que o impacto da transformação do ativo biológico sobre o preço seja material (FIPECAF, 2013, p.250).

Os ativos biológicos podem ser mensurados pelo seu valor justo diminuídos os gastos estimados para a sua venda. No entanto, se o valor justo não puder ser mensurado de forma confiável, os ativos biológicos devem ser avaliados pelo seu

valor de custo menos a depreciação acumulada ou perda por irrecoverabilidade (AFIXCODE,2012).

Segundo Zanluca (2012, s/n), os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas, custos e despesas, com obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, observando-se o seguinte:

1 - os animais originários da cria ou da compra para recria ou engorda são avaliados pelo seu valor original, na medida de sua formação, incluindo todos os custos gerados no ciclo operacional, imputáveis, direta ou indiretamente, tais como: rações, medicamentos, inseticidas, mão-de-obra e encargos sociais, combustíveis, energia elétrica, depreciações de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na produção, arrendamentos de máquinas, equipamentos ou terras, seguros, serviços de terceiros, fretes e outros;

2 - as despesas pré-operacionais devem ser amortizadas à medida que o ciclo operacional avança em relação à criação dos animais ou à produção de seus derivados;

3 - nas atividades de criação de animais, os componentes patrimoniais devem ser avaliados como segue:

a) o nascimento de animais, conforme o custo acumulado do período, dividido pelo número de animais nascidos;

b) os custos com os animais devem ser agregados ao valor original à medida que são incorridos, de acordo com as diversas fases de crescimento; e

c) os estoques de animais devem ser avaliados segundo a idade e a qualidade dos mesmos;

4 - os animais destinados à reprodução ou à produção de derivados, quando deixarem de ser utilizados para tais finalidades, devem ter seus valores transferidos para as Contas de Estoque, no Ativo Circulante, pelo seu valor contábil unitário;

5 - as perdas por morte natural devem ser contabilizadas como despesa operacional, por decorrentes de risco inerente à atividade;

6 - os ganhos decorrentes da avaliação de estoques do produto pelo valor de mercado devem ser contabilizados como receita operacional, em cada exercício social.

2.7 Controle de gado no pasto através da tecnologia

A tecnologia na pecuária está sendo utilizada com maior frequência e eficácia, com a criação dos meios de Rastreabilidade, que permitem ao produtor ter as informações necessária de seus animais para acompanhar seus desempenhos e poderem aplicar as suas técnicas de manejo, através dessas informações. Por exemplo, essas tecnologias transmitem informações de peso do gado no pasto, aonde estão localizados e identifica cada animal por meio de cadastro, assim o produtor pode diferenciar cada animal. A baixo um pouco das definições dessas tecnologias (MA, 2013).

De acordo com os padrões internacionais (ISSO 8402), “Rastreabilidade é definida como a habilidade de descrever a história, aplicação, processos ou eventos e localização, de um produto, a uma determinada organização, através de registros e identificação”. Esse sistema de controle registra todas as ocorrências relevantes ao longo da vida do animal, desde o seu nascimento até o abate(MA, 2013).

O Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) publicou a Instituição normativa nº1, de 1º de janeiro de 2002, instituindo o Sistema de Identificação e Certificação de Origem Bovina e Bubalina (SISBOV), que é gerenciado pela Secretaria de Defesa Agropecuária (SDA) (MA, 2013).

O SISBOV: objetiva identificar, registrar e monitorar, individualmente, todos os bovinos e bubalinos nascidos no Brasil ou importados. Abaixo seguem os procedimentos adotados que devem ser previamente aprovados pelo MAPA(MA, 2013 – s/n).

- Cadastro de Produtor;
- Cadastro da Propriedade;
- Protocolo Básico de Produção;
- Termo de Adesão ao SISBOV;
- Registro dos Insumos Utilizados na Propriedade;
- Identificação individual de 100% dos bovinos e bubalinos da propriedade;
- Controle de Movimentação de Animais;
- Supervisão de uma única certificadora credenciada pelo MAPA, e
- Vistorias Periódicas pela Certificadora.

A Rastreabilidade é utilizada por meio de um chip eletrônico, externamente é acoplado a um brinco ou inserido internamente no rúmen do animal. O chip carrega toda a informação de vida do bovino ou bubalino, sua origem, alimentação, manejo de vacinação, etc., cujos dados são abastecidos por um programa de informações específico. A leitura dos dados ocorre por meio de um sistema instalado, normalmente, no curral, que identifica o animal quando este se encontra presente. O sistema é uma ferramenta para um controle com mais efetividade nas propriedades, é de uso individual, não utiliza papeis e possibilita um maior controle de sanitário (MA, 2013).

3. METODOLOGIA

3.1 Delineamento da pesquisa

De acordo com (Richardson, 1989, p.71) “método em pesquisa significa a escolha de procedimentos sistemáticos para a descrição e explicação de fenômenos”. Desta forma, todo trabalho de pesquisa deve ser planejado e executado de acordo com as normas que acompanham cada método.

Em relação ao objetivo a pesquisa é descritiva, porque busca conhecimento do problema pesquisado com o objetivo de construir idéias flexíveis ao fato estudado. Conforme Gil (2007, p.42) “as pesquisas descritivas tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

A metodologia de pesquisa utilizada nesse trabalho é de caráter qualitativo, pois, tem como principal objetivo interpretar o fenômeno que observa. Seus objetivos são a observação, a descrição, a compreensão e o significado (VILELA, 2016).

Dessa forma, foi realizada a pesquisa utilizando o método de multicasos, que conforme aponta YIN (2001, p.69) “A replicação e não amostragem, ou seja, não permite generalização dos resultados para toda a população, mas sim a possibilidade de previsão de resultados similares ou a de produzir resultados contrários por razões previsíveis, de modo semelhante ao método de experimentos”.
entreas duas agropecuárias, para analisar os manejos utilizados nas mesmas e assim chegar-se-á a conclusão de Identificar os processos utilizados nos controles de inventario dos estoques integrados de bovinos em atendimento as exigências fiscais e legais.

3.1.1 Definição das unidades de análise

O referido estudo multicasos foi realizado em duas agropecuárias, a Fazenda Pedra Branca e a Agropecuária B, com o intuito de expor suas diferenças e semelhanças em relação à forma como ambas realizam suas atividades de controle.

A primeira se encontra situada em Bodoquena no estado do Mato Grosso Do Sul, na Rodovia Jardim-Bonito KM 68, estrada da Moraria. A fazenda possui uma área de 3.000 há destinados a criação e engorda de animais bovinos e produção de

milho e soja. O corpo de funcionários é constituído de duas pessoas para a aplicação do manejo e de um gerente que é responsável pela Fazenda.

A Agropecuária B consiste numa área de 3.500 há, também destinados a criação de bovinos e a produção de milho e soja. É situada próxima a cidade de Maracaju, Mato Grosso do Sul, e tem o seu enfoque principal em cria, cria, e engorda, além de promover leilões e pistas com seus Nelores de qualidade. Possui um total de 10 funcionários, divididos por responsabilidades e tarefas na fazenda, sendo que três de seus funcionários cuidam da alimentação dos bovinos, dois cuidam das inseminações e vacinas, outros três monitoram a saúde e tratamento dos animais e dois gerentes que fiscalizam e monitoram os manejos e as suas aplicações.

3.1.2 Técnicas de análise e coletas de dados

Esta pesquisa foi realizada com base em dados bibliográficos coletados de livros, artigos científicos e outras obras encontradas na internet. Nestes instrumentos a concepção dos estudiosos a respeito dos temas que envolvem a Pecuária de Corte servirão para embasar a pesquisa. Os estudos foram concentrados no sentido de obter o maior conhecimento possível para atender os objetivos propostos.

A técnica de coleta de dados utilizada foi uma entrevista não- estruturada de forma não dirigida, que, segundo Pinheiro (2017. p.3) caracteriza-se por uma “modalidade mais flexível de entrevista, caracterizando-se pela liberdade que o entrevistador tem para desenvolver cada situação em qualquer direção que considere adequada. Geralmente, nesse tipo de entrevista, as perguntas são abertas e são respondidas no âmbito de uma conversa”.

Em um diálogo aberto com os gerentes responsáveis pela parte operacional das agropecuárias e com a autorização dos proprietários, os dados fornecidos foram diretamente aplicados a pesquisa. Tais gerentes que participaram da entrevista possuem uma carreira sólida dentro desta área de atuação, sendo que ambos trabalham a mais de quinze anos no mesmo ramo e nas mesmas empresas.

4 ANÁLISE E AVALIAÇÃO DOS DADOS

4.1 Manejo da Fazenda Pedra Branca – Bodoquena/MS

A criação de bovinos sofre, de acordo com as características pecuárias regionais, modificações de “manejo” que, muitas vezes, perpetuam erros de grau variável, tendo assim a necessidade de um planejamento consistente e de conhecimento aos sistemas de exploração de acordo com o manejo adotado. De uma maneira simples e prática será apresentado um manejo de terminação de bovinos de engorda executado na Fazenda Pedra Branca no município de Bodoquena- MS.

Caracteriza-se pelo melhor manejo, alimentação, controle sanitário, produtivo e reprodutivo do rebanho. O desempenho produtivo do gado de corte é avaliado, comumente, em termos de bezerros desmamados, de novilhos disponíveis para o acabamento, e à também fatores determinantes para tomada de decisão, tais como:

- Desempenho da pastagem e suas variáveis;
- Situação do mercado a nível comercial;
- Disponibilidade dos insumos;
- Peso dos animais.

O sucesso de rentabilidade está relacionado em empregar tecnologia de manutenção, sabe-se que um animal adulto ingere diariamente de 10% a 12% de seu peso vivo (PV), em alimentos (massa verde), ou 2% a 3% de matéria seca, alimentar um gado é uma ciência que deve conjugar uma série de componentes:

- Composição do alimento em elementos nutritivos;
- Alimentação qualitativa e não quantitativa.

A qualidade do alimento está nos nutrientes que auxiliam na manutenção da vida do animal, tais como carboidratos, gorduras, proteínas, vitaminas, sais minerais e água.

O milho e o resíduo de soja utilizado nesta propriedade são produzidos por ela mesma. A seguir os procedimentos de manejo da fazenda Pedra Branca:

Quadro 05- Manejo Fazenda Pedra Branca

ETAPAS	DESCRIÇÃO
01	Seleção e pesagem dos animais
02	Animais com peso de 430 a 440 kg são castrados utilizando-se a castração no método da burdizo, geralmente a castração é realizada no mês de maio
03	Ao final do mês de junho os animais já estão recuperados da castração e já estão aptos para irem para a fase que chamamos de adaptação, pasto-cocho. Também é realizado uma pesagem dos animais para calcular a quantia de ração a ser consumida em media por animal.
04	O cálculo é simples para determinar o consumo diário, ex: se a média dos animais e de 440 kg X 0.7% do seu peso = 3 kg animal dia. Deve-se observar um fator importante que é a quantidade de cocho, ou seja, o ideal é três animais por metro linear de cocho.
05	O período de adaptação é de sete dias, os animais que mostraram aptidão para o consumo de ração continuarão no processo e os animais que não se adaptaram voltam para o sistema convencional.
06	A pastagem deve apresentar uma altura de 35 a 40 cm com boa disponibilidade de massa, é importante salientar que esses animais tenham também uma boa disposição e abundancia de água e sal específico.
07	Os animais são tratados diariamente no período da manhã preferencialmente o trato não deve ter alternância de horário, pois os animais acostumam com o horário o que faz com que naquele horário eles já estão esperando para se alimentarem.
08	A progressão se dá após 30 dias onde os animais são novamente pesados
09	Um animal ganha em média de 1.400 kg a 1.600 kg dia, sendo assim um animal que entrou com 440 kg após 30 dias já alcançou 480 kg
10	Realiza-se um novo cálculo de consumo para o acabamento final
11	Tendo uma média de 480 kg por animal X 1% do seu peso o consumo médio diário passa de 3 kg para 4.8kg dia.
12	Observa-se que no primeiro calculo utilizamos 0,7% do peso vivo e já no segundo cálculo 1% do peso vivo, pois o animal necessita de mais complemento para acabamento final para uma melhor cobertura.
13	Estabelecido o novo cálculo os animais ficam por mais trinta dias a pasto e complemento alimentar
14	Ao termino do ciclo (sessenta e sete) dias os animais estão prontos para o abate, com peso médio de 520 a 540 kg com boa cobertura.
15	Vale ressaltar que os animais prontos são imediatamente encaminhados para o abate, pois o ciclo completado não e viável continuar com a suplementação uma vez que possa inviabilizar o sistema devido ao que chamamos custo beneficio
16	Temos observado que os animais acabados no sistema pastagem mais suplementação tem apresentado um rendimento de carcaça satisfatório onde em média o rendimento e de 54,5 a 55,5%.
17	Todos esses procedimentos apresentados foram alcançados com um planejamento rigoroso em critérios e observância de mercado.

Fonte: O autor.

O quadro 05, demonstra a parte operacional da fazenda Pedra Branca, que começa com a parte de manejo sanitário onde cuida a saúde do animal, logo após vem a parte de manejo da pastagem e alimentação.

O período de monta é feito todo natural, assim que chega ao fim o período de monta, ocorre a separação das matrizes prenhas das não prenhas, após o nascimento e desmame do bezerro, os responsáveis pela aplicação do manejo separam os animais com potencial para se tornar matriz ou reprodutor, assim os que não atendem esses critérios vão para a parte de engorda e abate.

4.2 Manejo da Agropecuária B

A Agropecuária B é reconhecida no estado como uma das maiores criadoras de Gado P.O (Gado Puro de Origem), que são gados Nelores conhecidos por marcas e por ser grandes raças de gado. Conforme solicitado não se identificou o nome da propriedade, por isso será utilizado o termo “Agropecuária B”.

A referida propriedade utiliza os gados P.O e gados Tucuras para serem suas matrizes, as famosas barrigas de alugueis, aonde se pega as principais vacas e os principais touros e fazem-se as transferências de embriões. A seguir tem-se o manejo utilizado na Fazenda B.

Quadro 06- Manejo Agropecuária B

ETAPAS	DESCRIÇÃO
01	Inicia com protocolo chamado IATF , que é a permissão para a fertilização das Matrizes. O protocolo quando autorizado tem que ser feito no mesmo dia, devido a validade ser de apenas 1 dia.
02	O segundo passo é a implantação das vacas matrizes, é feita por 2 funcionários com o devido treinamento. E fazem a aplicação do SIDER que são dados 2 ml por vaca.
03	Do segundo dia até o décimo dia, as vacas recebem as devidas aplicações de remédios para iniciar a inseminação.
04	No décimo primeiro dia, é o dia da inseminação após toda as etapas iniciais
05	Com trinta dias, é feito a ultrassom para a confirmação se a matriz pegou a cria ou não
06	Após a confirmação das matrizes prenhas ou não prenhas, ocorre a separação das prenhas das que não estão prenhas, as que não estão prenhas voltam para o ciclo de fertilização novamente

07	As vacas que voltam para o ciclo de fertilização, e depois são colocadas com um touro, para o período da monta, já que a inseminação não deu certo numa primeira tentativa.
08	As vacas vão para o ciclo de inseminação a partir dos 11 meses até os 15 meses. As com 11 meses são conhecidas como fêmeas super precoce. E vão para o ciclo com aproximadamente 380kg
09	As vacas até 15 meses que não pegam nenhuma cria, vão para descarte e entram para a engorda.
10	60% das matrizes ficam prenhas nos ciclos de fertilização , no ano de 2016 esse numero chegou a 70% que é considerado muito alto entre os agropecuaristas, que estimam de 40% a 50% de vacas prenhas.
11	Após nascer os bezerros, ele recebe os devidos cuidados veterinário.
12	Separaram as vacas paridas para a mojada(Maternidade).
13	Os bezerros ficam até 65 dias apenas se alimentando com o leite da vaca. A partir dos 65 dias ele começam a entrar no CRIPI (tipo de alimentação para iniciar o desmame).
14	Os Bezerros saem com a média de 260kg da mojada.
15	Após o tempo na mojada, ocorre a separação dos bezerros machos das fêmeas. Os melhores machos vão para a cabeceira virar touros, já as fêmeas vão ser matrizes. Os mais fracos vão para descarte e entram na engorda.
16	Os Touros vão para leilão a partir dos 22 meses e até os 30 meses com o peso médio de 700kg, já que são gados P.O e concorrem para as pistas, os gados da Agropecuária B são os maiores vencedores de pistas e uma das marcas mais famosas do Estado do Mato Grosso do Sul.
17	As Vacas vão para a inseminação com 11 meses e as fêmeas prenhas ficam na fazenda até 15 meses.
18	O período de monta vai de outubro a janeiro, as vezes entrando no mês de fevereiro.
19	O período de inseminação de outubro a dezembro, e em janeiro entra o reforço do touro.
20	As matrizes que não pegarem nenhuma cria vão para o abate e a seleção é feita através do toque
21	A Agropecuária B utiliza 2 tipos de pastagem, a Tanzânia e a braquiário adubado.
22	Nos Piquetes ficam 40 touros e com media de 540kg. Não colocam mais que 40 touros num piquete por danificar demais o local.
23	Fazem rodízio nos piquetes e são 7Ha divididos em 4 piquetes e o outro é de 8Ha dividido em 8 piquetes
24	Os touros são super alimentados, eles recebem ração e nutrientes pela manhã todos os dias e ainda ficam se alimentando dos pastos.
25	Os animais se alimentam 24hrs por dia. Esse é um dos segredos do manejo implantado na Agropecuária B.

Fonte: O autor.

No quadro 06, observa-se a aplicação do manejo operacional da agropecuária B, esse manejo tem como início através do protocolo IATF, que é a autorização para iniciar a fertilização, após o processo de fertilização ocorre a separação das vacas prenhas das não fertilizadas, as vacas não fertilizadas voltam para o processo de fertilização e após alguns dias passado desse processo, são alocadas com um reforço de touros para poder ter um aproveitamento maior de animais fertilizados.

Em seguida ocorre o nascimento e desmame dos bezerros, os gerentes responsáveis pela parte operacional avaliam os animais para determinar quais são capazes de se tornar reprodutores e matrizes dentro da propriedade, a agropecuária B possui gado P.O que são conhecidos como puros de origem, assim alguns bovinos com características melhores são alocados para leilões e competições de pistas. Os bovinos que não atendem nenhum desses requisitos necessários para se tornar úteis dentro da propriedade, são destinadas para engorda e assim que atingirem o peso ideal são destinados ao abate.

4.3 Comparação dos manejos e suas aplicações contábeis dentro de uma Agropecuária

As duas Agropecuárias utilizam-se de manejos adaptados para os seus animais, a Fazenda Pedra Branca utiliza apenas o período de monta natural, já a agropecuária B usa a fertilização por implante de embriões e com um reforço de um touro em um determinado tempo, que seria de 30 dias.

A fazenda Pedra Branca é voltada apenas pra cria e engorda, assim o manejo é focado em alimentação de pastagens nos piquetes e com rações e nutrientes todos os dias pela manhã, mas sempre com um reforço perto do período de finalizar a engorda, assim fazendo com que os animais ganhem um peso maior do que o programado.

Já a Agropecuária B, podemos observar que tem atividades mais variadas no processo produtivo dos animais, eles são voltados na cria, recria, leilões, comércio de animais nelores P.O com qualidade para serem utilizados como touros reprodutores e engorda quando os animais passam a não atender algumas determinadas expectativas.

O manejo da Agropecuária B é mais completo e segue um tipo que pode ser considerado próximo do ideal, pois utilizando-se de mais recursos, tanto financeiros quanto técnicos, conseguem ser mais avançados operacionalmente.

Utilizando-se de recursos tecnológicos para melhorias e controles de gados, a agropecuária B consegue obter mais resultados que a agropecuária Pedra Branca que se utiliza de um método mais tradicional de manejo.

As Agropecuárias procuram sempre estar de acordo com o IAGRO, órgão que supervisiona esse ramo da agropecuária. Para atender as normas do IAGRO os agropecuaristas tem que estar com os estoques do rebanho e gado das propriedades, separados por eras e sempre que houver alguma morte eles tem que informar no sistema chamado SANIAGRO.

4.3.1 Aplicações contábeis de inventários nas Agropecuárias

Conforme abordado no referencial, as agropecuárias possuem sistemas de classificação de atividades, nas quais os bovinos são divididos em cria, recria e engorda, sendo que estes são registrados e avaliados desde seu nascimento até sua morte. Nesse sistema, existe um tratamento contábil para cada estágio, sendo que eles são ponderados pelo seu valor original na medida de sua formação, incluindo todos os custos gerados no ciclo operacional.

Nas agropecuárias, foco deste estudo, a classificação contábil começa a partir da cria recém-nascida, que é primeiramente classificada no Ativo Circulante na conta Estoques, até que atinja uma idade para que possa ser analisada sua atividade para o trabalho, quando então será definida sua habilidade para procriar ou engordar para revenda. Caso ele seja destinado à procriação ele será registrado no Ativo não- circulante – imobilizado, caso ele seja destinado à engorda ele continua na conta estoques do ativo circulante.

Quanto aos inventários, eles podem ser periódicos ou permanentes, sendo que o periódico é a contagem dos itens no final do período para se efetuar os registros contábeis dos estoques e o permanente é onde se tem um controle de estoques registrando em uma ficha todas as transações ocorridas diariamente.

A seguir, na tabela 01 observa-se um exemplo de ficha de controle de inventario periódico aplicado na fazenda Pedra Branca, onde foi utilizado uma

amostra de 200 cabeças de bovinos para levantar as quantidades de ração consumidas no período:

TABELA 01 - FICHA DE INVENTÁRIO PERIÓDICO - 01/2X16
RAÇÃO - FAZENDA PEDRA BRANCA

DATA	ENTRADAS			SAÍDAS			SALDO EM ESTOQUE			
	Quantidade (sc)	Preço (\$)	TOTAL	Quantidade (sc)	Preço	TOTAL	Quantidade (sc)	Preço	TOTAL	
1	250	55,00	13.750,00							
2										
3										
4										
5										
6										
7										
8										
9										
10										
11										
12										
13										
14										
15	150	55,00	8.250,00	140	55,00	7.700,00	260	55,00	14.300,00	
16										
17										
18										
19										
20										
21										
22										
23										
24										
25										
26										
27										
28										
29										
30				150	55,00	8.250,00	110	55,00	6.050,00	
31	SALDO FINAL MENSAL						110	55,00	6.050,00	

Fonte: O autor

A fazenda Pedra Branca utiliza-se do Inventário Periódico, pois analisam as entradas de rações e nutrientes, entre outros produtos por período. Esses produtos são gerenciados através de fichas de controle, tendo as entradas registradas sempre no começo do mês as fichas são atualizadas quinzenalmente, isso se aplica a todos os produtos. Por ser uma empresa menor e com atividades mais simples, o controle por meio de inventario periódico atende as necessidades da mesma, sendo esse o controle mais adequado para a fazenda.

Na agropecuária B utiliza-se o modelo de Inventário Permanente que segundo os estudiosos é considerado o ideal para as atividades pecuárias, pois existem muitas atividades internas dentro de uma agropecuária.

A tabela 02 demonstra a ficha de controle de inventario permanente para a entrada e saída de rações no período de um mês. A tabela foi feita com uma amostragem de 400 cabeças de gado, sendo que na agropecuária B, as compras normalmente são realizadas no início do mês, as fichas de controles são diariamente atualizadas pelo gerente, tendo em vista que diariamente ocorre a saída de 35 sacos com 50 kg cada, para alimentar os bovinos.

TABELA 02 - FICHA DE INVENTÁRIO PERMANENTE - 01/2X16

RAÇÃO - AGROPECUÁRIA B									
DATA	ENTRADAS			SAÍDAS			SALDO EM ESTOQUE		
	Quantidade (sc)	Preço (\$)	TOTAL	Quantidade (sc)	Preço (\$)	TOTAL	Quantidade (sc)	Preço (\$)	TOTAL
1	600	50,00	30.000,00	35	50,00	1.750,00	565	50,00	28.250,00
2				35	50,00	1.750,00	530	50,00	26.500,00
3				35	50,00	1.750,00	495	50,00	24.750,00
4				35	50,00	1.750,00	460	50,00	23.000,00
5				35	50,00	1.750,00	425	50,00	21.250,00
6				35	50,00	1.750,00	390	50,00	19.500,00
7				35	50,00	1.750,00	355	50,00	17.750,00
8				35	50,00	1.750,00	320	50,00	16.000,00
9				35	50,00	1.750,00	285	50,00	14.250,00
10				35	50,00	1.750,00	250	50,00	12.500,00
11				35	50,00	1.750,00	215	50,00	10.750,00
12				35	50,00	1.750,00	180	50,00	9.000,00
13				35	50,00	1.750,00	145	50,00	7.250,00
14				35	50,00	1.750,00	110	50,00	5.500,00
15	600	50,00	30.000,00	35	50,00	1.750,00	675	50,00	33.750,00
16				35	50,00	1.750,00	640	50,00	32.000,00
17				35	50,00	1.750,00	605	50,00	30.250,00
18				35	50,00	1.750,00	570	50,00	28.500,00
19				35	50,00	1.750,00	535	50,00	26.750,00
20				35	50,00	1.750,00	500	50,00	25.000,00

21				35	50,00	1.750,00	465	50,00	23.250,00
22				35	50,00	1.750,00	430	50,00	21.500,00
23				35	50,00	1.750,00	395	50,00	19.750,00
24				35	50,00	1.750,00	360	50,00	18.000,00
25				35	50,00	1.750,00	325	50,00	16.250,00
26				35	50,00	1.750,00	290	50,00	14.500,00
27				35	50,00	1.750,00	255	50,00	12.750,00
28				35	50,00	1.750,00	220	50,00	11.000,00
29				35	50,00	1.750,00	185	50,00	9.250,00
30				35	50,00	1.750,00	150	50,00	7.500,00
31	SALDO FINAL MENSAL						150,00	50,00	7.500,00

Fonte: O autor

A utilização do inventario permanente na propriedade B é feita para as entradas de rações, nutrientes, sal, adubos e fertilizantes que são utilizados nas sementes de pastagem, controles de embriões, vendas e transferências dos animais para leilões e vendas para frigorífico.

A agropecuária B, utiliza-se do método de inventario permanente que segundo os estudiosos é o mais eficaz por possuir vantagem de fácil apuração, dispensa de pessoal especializado e atende a exigência do fisco. E esse método é aplicado em empresa de pequeno até as de maiores portes.

4.3.2 Aplicações de Valorização de estoque nas agropecuárias

Em relação aos seus controles de estoque, as duas agropecuárias utilizam-se do método de Valor de Mercado ou Valor Justo, visto que baseiam-se no valor que o mercado oferece para comprar ou vender seus estoques.

Os métodos de PEPS e UEPS não são utilizados, devido ao fato de que nem todo o primeiro bovino que entra é o primeiro que sai ou vice-versa, uma vez que, dependendo da forma que a agropecuária vai utilizá-lo, ele pode ser realocado de outra forma dentro do processo para um melhor aproveitamento do animal.

Em seguida, apresentar-se-á as tabelas 03 e 04 contendo a avaliação dos estoques conforme valor de mercado de R\$135,00 a arroba do boi gordo e R\$124,00 a arrobada vaca gorda, extraído do portal eletrônico Rural Centro.

TABELA 03 – VALORIZAÇÃO DE ESTOQUE AGROPECUÁRIA B

ERA	00 a 12 meses		12 a 24 meses		24 a 36 meses		+ 36 meses		TOTAL
	Macho	Fêmea	Macho	Fêmea	Macho	Fêmea	Macho	Fêmea	
Quantidade	60	35	70	60	60	50	35	30	400,00
Média Kg	120	105	165	135	225	180	240	180	1.350,00
Média @	8	7	11	9	15	12	16	12	90
Avaliação(R\$)	64.800,00	30.380,00	103.950,00	66.960,00	121.500,00	74.400,00	75.600,00	44.640,00	582.230,00

Fonte: O autor

TABELA 04 – VALORIZAÇÃO DE ESTOQUE FAZENDA PEDRA BRANCA

ERA	00 a 12 meses		12 a 24 meses		24 a 36 meses		+ 36 meses		TOTAL
	Macho	Fêmea	Macho	Fêmea	Macho	Fêmea	Macho	Fêmea	
Quantidade	10	5	40	30	35	36	24	20	200,00
Média Kg	120	105	165	135	225	180	240	180	1.350,00
Média @	8	7	11	9	15	12	16	12	90
Avaliação(R\$)	10.800,00	4.340,00	59.400,00	33.480,00	70.875,00	53.568,00	51.840,00	29.760,00	314.063,00

Fonte: O autor

Para valorização do estoque, primeiro foi levantado a média de peso em Kg do gado conforme suas eras, considerando que o gado tem em média 15@, dividiu-se a média em quilos por 15, chegando assim na média @. Para calcular a avaliação em reais, multiplicou-se a quantidade em cabeça com a média @ e o valor do gado conforme consulta no portal eletrônico Rural Centro.

O método de valorização pelo valor de mercado é preferido pelas agropecuárias por demonstrar quanto realmente receberia se vendesse todo seu estoque na data do fim do exercício, pois além de demonstrar quanto custou seu estoque agrega também quanto se pode adicionar ao valor do estoque e assim obter lucro nessa atividade. Já no método de custo se utiliza apenas os valores de

desembolsos com o estoque, sendo esse o valor mínimo de venda para não obter prejuízo.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo identificar os processos utilizados nos controles de inventário dos estoques integrados de bovinos desde a área operacional até a área administrativa/contábil de uma atividade de pecuária de corte.

Foi realizada uma revisão bibliográfica acerca do assunto, através de um referencial teórico para se compreender e adquirir conhecimentos sobre a atividade agropecuária e os meios das quais ela se utiliza.

Em síntese, foi realizado um estudo multicasos e através de uma entrevista não-estruturada de forma não dirigida com os gestores responsáveis pela parte operacional, foram recolhidos dados e depois de uma análise realizou-se uma avaliação entre os manejos das agropecuárias, observando seus métodos de controle e avaliação de estoque. Houve também um acompanhamento em campo com os entrevistados para buscar um entendimento maior sobre os assuntos abordados.

Sobre a questão de pesquisa foi levantado e demonstrado como os processos utilizados no controle de inventário dos estoques integrados são elaborados, dentro de uma atividade pecuária, para atendimento as exigências fiscais e legais. Esse processo é conhecido como manejo, que é empregado nas propriedades para ter o controle administrativos e manual dos animais, assim é empregado um processo para cada tipo de bovino dentro da suas classificações e atividades.

Chegou-se a conclusão de que o método de inventário mais eficaz para controle de estoque a ser aplicado em uma agropecuária, é o método de inventário permanente, pois, há sempre um registro das entradas e saídas, tanto de produtos quanto de animais.

No que diz respeito ao método de avaliação de estoque com base no valor de mercado é utilizado em ambas empresas em estudo, uma vez que, demonstra o valor real de venda de seu rebanho, além de demonstrar quanto custou seu estoque agrega também quanto se pode adicionar ao valor para ter uma margem mínima de lucro.

Através desse trabalho, espera-se ter feito uma boa contribuição para auxiliar outros acadêmicos, discentes, gestores e o público em geral a replicarem em outro contexto com mais unidades de caso.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFIXCODE; **Ativos Biológicos: Conceito e Mensuração**. Disponível em: <http://www.afixcode.com.br/ativos-biologicos-conceito-mensuracao/>. Acesso em: 08 de março de 2017.

ALMEIDA, Maurício; **Criação de Bezerros de Corte para a Produção de Novilho Precoce Tema III - Controle Sanitário e Manejo Reprodutivo do Rebanho**
Disponível em:
<http://www.emater.mg.gov.br/doc%5Csite%5Cservicoseprodutos%5Clivraria%5CPECu%C3%A1ria%5CTema%20III%20-%20Controle%20Sanit%C3%A1rio%20e%20Manejo%20Reprodutivo%20do%20Rebanho.pdf>. Acesso em: 30 de março de 2016

ARAUJO, Adriana M. Procópio; VENDRAME, Danilo Rafael. **Sistemas de Custos aplicados a Pecuária de Corte – um exemplo prático**. Disponível em: <http://docplayer.com.br/15112255-Titulo-sistemas-de-custos-aplicados-a-pecuaria-de-corte-um-exemplo-pratico.html>. Acesso em: 28 de out. de 2016

BARBALHO, Valdir Ferreira; PEREIRA, Anísio Candido; Oliveira, Antonio Benedito S.; CASA NOVA, **Silvia Pereira De Castro; O Controle de estoque de animais na pecuária bovina de corte: uma questão de continuidade**. IX Congresso Internacional de Custos – Florianópolis, SC, Brasil – 28 a 30 de novembro de 2005. Disponível em: <http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/1927/1927>. acesso em: 07 de março de 2017

BARBOSA, Kleber Montovanelli. **Métodos de Valoração de Estoques**. Disponível em: [HTTPS//PT.slideshare.net/klebermantovanelli/mtdos-de-valorao-de-estoques](https://pt.slideshare.net/klebermantovanelli/mtdos-de-valorao-de-estoques). Acesso: 26 de fevereiro de 2017.

CARVALHO, Antonio Sergio; ZAPPA, Vanessa: **Estação de Monta para Rebanho de Corte**. Disponível em http://faef.revista.inf.br/imagens_arquivos/arquivos_destaque/Aeb0oFTdKhSwwas_2013-6-21-10-59-57.pdf. Acesso em: 30 de março de 2016

CASHPREVIEW; **Visão geral do planejamento e controle de estoque**. <http://www.controle-de-estoque.com/estoque/estoque.htm>. Acesso em: 31 de março de 2017

CATELLI, Armando (Coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. – 2. Ed. - São Paulo: Atlas, 2009. Disponível em: <https://www.bdpa.cnptia.embrapa.br/consulta/busca>. Aceso em 25 de março de 2017

CAUDURO, V.D.; ZUCATTO, L.C. **Proposição de Lote Econômico como Estratégia de Compra para Farmácia Hospitalar Municipal**. Contexto. Porto Alegre, 2 sem 2011. Disponível em: <http://www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/viewFile/22280/pdf>. acesso em: 30 de março de 2016

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria (sic.) geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações.** – 7. Ed. Ver. E atual. 7ª reimpressão. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003. 634 p.

Clorinda Soares :**História do povoamento bovino no Brasil central.** Revista UFG/ dezembro de 2012. Disponível em:
http://www.proec.ufg.br/revista_ufg/dezembro2012/arquivos_pdf/05.pdf. Acesso do em: 24 de out. de 2016

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS; PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 16(R1); Estoques. Disponível em:
[http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2003%20\(2\).pdf](http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2003%20(2).pdf). Acesso em : 09 de março de 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade.** Brasília: CFC, 2003. Disponível em:
http://www.socialiris.org/fncasp/digital/attachments/article/2/Normas_Brasileiras_de_Contabilidade.pdf. acesso em: 30 de março de 2016

COSTA, Fernando Paim; CORRÊA, Eduardo Simões. **Controlpec 1.0: Controle Financeiro Simplificado para a Fazenda de Pecuária de Corte.** Embrapa Gado de Corte, Campo Grande, MS, 2006. Disponível em:
<file:///C:/Users/SANTA%20MADRE/Downloads/DOC162PaimControlpec.pdf>. acesso em: 26 de out. de 2016

COSTA, R.G. **Estação de Monta para Rebanho de Corte.** Disponível em:
<http://exitorural.com.br/artigostecnicos>. acesso em: 30 de março de 2016

CREPALDI, Silvio Aparecido; **Contabilidade Gerencial.** Disponível em:
<http://pt.notices-pdf.com/contabilidade-gerencial-crepaldi-pdf.html>. Acesso em 25 de março de 2017.

DIAS, M. A. P. **Administração de materiais: uma abordagem logística.** 6.ed. São Paulo : Atlas, 2010. Disponível em:
<https://www.bdpa.cnptia.embrapa.br/consulta/busca>. Acesso em 25 de março de 2017

DOMINGUES, P.F.; LANGONI, H. – **Manejo sanitário animal.** Rio de Janeiro: EPUB, 2001; disponível em:
http://www.senarbahia.org.br/fileadmin/Arquivos_internos/Artigos/O%20manejo%20sanit%C3%A1rio%20e%20sua%20import%C3%A2ncia%20no%20novo%20contexto%20do%20agroneg%C3%B3cio%20da%20produ%C3%A7%C3%A3o%20de%20pecu%C3%A1ria%20de%20corte.PDF. Acesso em: 28 de março de 2016

EMBRAPA. **Boas práticas agropecuárias - bovinos de corte. Editor técnico Ezequiel Rodrigues do Valle.** -- 1. ed. 2. impr. -- Campo Grande, MS : Embrapa Gado de Corte, 2007. Disponível em: <
http://www.agricultura.gov.br/arq_editor/7.pdf>. Acesso em: 06 de Nov. de 2016.

Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária **Embrapa Gado de Corte** Campo Grande, MS 2007. Disponível em: http://www.agricultura.gov.br/arq_editor/7.pdf. Acesso em: 30 de março de 2016

Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária. **Boas praticas agropecuárias Bovino de Corte**. Disponível em: [file:///C:/Users/SANTA%20MADRE/Downloads/Bovino-de-Corte-Manual-de-Orient%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/SANTA%20MADRE/Downloads/Bovino-de-Corte-Manual-de-Orient%20(1).pdf) . Acesso em: 30 de março de 2016.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário Aurélio básico da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 1995.
FIPCAFI. **Analises sobre o IFRS no Brasil**. Disponível em: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/An%C3%A1lises_sobre_IFRS_no_Brasil/\\$FILE/EY_Fipecafi_2013_Web.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/An%C3%A1lises_sobre_IFRS_no_Brasil/$FILE/EY_Fipecafi_2013_Web.pdf). acesso em: 08 de março de 2017.

FREITAS, Eduardo; **Mundo Educação – Pecuária**. Disponível em: <http://mundoeducacao.bol.uol.com.br/geografia/pecuaria.htm>. Acesso em: 24 de março de 2017.

FREITAS, Gustavo; **Adoção de estratégias de manejo visando maximizar a eficiência reprodutiva de fêmeas bovinas**. Disponível em: <http://www.beefpoint.com.br/radares-tecnicos/manejo-racional/adocao-de-estrategias-de-manejo-visando-maximizar-a-eficiencia-reprodutiva-de-femeas-bovinas/>. Acesso em: 30 de março de 2016

Fries; Lauri Natalício. **MATERIAL DE ESTUDO – ATIVIDADE AGROPÉCUARIAPRINCIPAIS QUESTIONAMENTOSEXPLORAÇÃO AGRÍCOLA, PASTORIL, INDÚSTRIAS EXTRATIVAS**. Disponível em: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:eShD9O2SuwUJ:https://professores.faccat.br/moodle/mod/resource/view.php%3Fid%3D13163+&cd=8&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 26 de fevereiro de 2017.

Fundamento Legal: Veja esse NBC. **Resolução CFC 909**, de 08.08.2001, que aprovou a NBC T-10, Atividades Agropecuárias. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/atividadederural.htm>. acesso em: 28 de março de 2016

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projeto de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991. Disponível em: https://professores.faccat.br/moodle/pluginfile.php/13410/mod_resource/content/1/como_elaborar_projeto_de_pesquisa_-_antonio_carlos_gil.pdf. acesso em: 02 de abril de 2016

IOB; **Contabilidade – atividade pecuária – nascimento de bezerros**. Disponível em: <http://www.iob.com.br/noticiadb.asp?area=contabil¬icia=27625>. Acesso em: 09 de março de 2017.

JUNIOR, Antonio Gesualdi; GESUALDI, Ana Cristina Ladeira de Souza: **Maximização do desempenho de gado de corte em pastejo**. Disponível

em:<http://www.beefpoint.com.br/cadeia-produtiva/espaco-aberto/maximizacao-do-desempenho-de-gado-de-corte-em-pastejo-5221/>. Acesso em: 02 de abril de 2016

LAZZARINI NETO, Sylvio. **Cria e cria**. 3. Ed. Viçosa, MG, Aprenda Fácil Editora, 2000.

Lopes; Luciano Bastos, 1º Seminário de Pecuária Integrada: Rumo às Boas Práticas Agropecuárias Embrapa Agrossilvipastoril Epidemiologia e Doenças Infeciosas. Disponível em: http://www.icv.org.br/site/wp-content/uploads/2013/09/23619manejo_sanitario_de_bovinos_luciano_bastos_lopes.pdf. Acesso em: 02 de abril de 2016

LUCAS, Daniel. **O PLANEJAMENTO E CONTROLE DA PRODUÇÃO COMO AGENTE DE CRESCIMENTO: PORQUE USÁ-LO?**. Disponível em: <http://otimizajr.com.br/noticias-pcp.html>. Acesso em: 24 de março de 2017

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2002. Disponível em: <https://pt.scribd.com/doc/237629448/tecnicas-de-pesquisa-marconi-lakatos-pdf>. acesso em: 05 de abril de 2016

MARION, José C., SANTOS, Gilberto J. **Administração de Custos na Agropecuária**. 2ª ed. SP: Atlas, 1996.

MARION, José Carlos (Coordenador). **Contabilidade e controladoria em agribusiness**. São Paulo: Atlas, São Paulo, 1996.

MARION, Jose Carlos; Santos, Gilberto Jose Dos; Segatti, Sonia. - **Administração de Custos na Agropecuária** - Editora: ATLAS, (2002)

MAXIMIANO, A. C. A.O gerente de projetos: um "ator" com vários personagens. **Revista de Administração**, v. 23, n. 2, p. 93-98, 1988. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/18889/o-gerente-de-projetos--um--ator-com-varios-personagens/i/pt-br>. Acesso em: 24 de março de 2017.

MELO, Priscila; **Pecuária- Definição**. Disponível em: <https://www.estudokids.com.br/pecuaria/>. Acesso em: 24 de março de 2017

MELZ, Laercio Juarez. **Custos de produção de gado bovino: revisão sob o enfoque da contabilidade de custos** <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero1v9/Bovino.pdf>. acesso em: 08 de março de 2017.

Ministério da Agricultura – **SISBOV**, disponível em: <http://www.agricultura.gov.br/animal/rastreabilidade/sisbov>. Acesso em: 05/04/2016

Ministério da Agricultura –**Rastreabilidade**. Disponível em: <http://www.agricultura.gov.br/animal/rastreabilidade>. Acesso em: 05 de abril de 2016

Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA). **Cartilha do novo Serviço de Rastreabilidade da Cadeia Produtiva de Bovinos e Bubalinos** Ministério da Agricultura. **INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 17, DE 13 DE JULHO DE 2006**. Disponível em:

http://www.agricultura.gov.br/arq_editor/file/Aniamal/SISBOV/IN%2017%202006.pdf.

Acesso em: 28 de out. de 2016.

MIZIARA, Lucas Ferreira. **MENSURAÇÃO E DIVULGAÇÃO DE ATIVOS**

BIOLÓGICOS À LUZ DO CPC 29. Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)

apresentado como um dos requisitos para a conclusão do curso de Ciências

Contábeis do UniCEUB – Centro Universitário de Brasília, 2012. Disponível em:

<http://repositorio.uniceub.br/bitstream/235/7370/1/20758894.pdf>. Acesso em: 28 de

out. de 2016

MOREIRA, Patrícia. **Nutrição Animal**. 2013. Disponível em:

<<http://cloud.fcencias.com/wp-content/uploads/2014/11/Nutri%C3%A7%C3%A3o-Animal-pdf.pdf>>. Acesso em: 06 de Nov. de 2016.

Moreira, S. A; Thomé, K. M; Ferreira, P. da S; Botelho Filho, F. B. **Análise econômica da terminação de gado de corte em confinamento dentro da dinâmica de uma propriedade agrícola**. Disponível em:

<http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero3v5/gado%20de%20corte.pdf>.

Acesso em: 26 de Out. de 2016

MOSIMANN E FISCH, Clara Pellegrinello e Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. – 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2008. Disponível em:

<https://www.bdpa.cnptia.embrapa.br/consulta/busca>. Acesso em: 25 de março de 2017.

NEVES, Marcos Fava. **Entrevista ao campo grande news (2012)**. Disponível

em: <https://www.campograndenews.com.br/rural/ms-e-um-dos-estados-que-mais-crescem-no-agronegocio-diz-pesquisador-da-usp>.

acesso em 24 de março de 2017.

NOBREGA, Ailton. **CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DO AMAPÁ CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS CONTABILIDADE APLICADA AO AGRONEGÓCIO**

TURMA 7º CCN. Disponível em:

<http://www.ceap.br/material/MAT03042014154651.pdf>. acesso em: 07 de março de 2017

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas de informações gerenciais: estratégicas, táticas, operacionais**. – 12. Ed. – São Paulo: Atlas, 2009. Disponível

em: <https://www.bdpa.cnptia.embrapa.br/consulta/busca>. Acesso em 25 de março de 2017

OLIVEIRA, J. A. L.; ALENCAR, M. M.; LIMA, R. **Eficiência produtiva de vacas da raça nelore**. *Revista Brasileira de Zootecnia*, Viçosa. v. 24, n. 3, 1995. Disponível

em: <file:///C:/Users/SANTA%20MADRE/Downloads/68.pdf>. Acesso em :02 abril de 2016

PEREIRA, Fernanda Aparecida Santos ; PINTO, Rafael Silva. **A CONTABILIDADE COMERCIAL: o papel do contador no gerenciamento da empresa**. Revista Saber Eletrônico On-line 2014. Disponível em: http://www.unifaj.edu.br/revistas/01_2015/artigo2.pdf. Acesso em: 28 de out. de 2016

PERES, Priscilla. **Agronegócio se destaca e geração de emprego no MS é a segunda do país**. Disponível em: <https://www.campograndenews.com.br/economia/agronegocio-se-destaca-e-geracao-de-emprego-em-ms-e-a-2a-maior-do-pais>. Acesso em: 24 de março de 2017

PINHEIRO, Carlos Honório A. **Metodologia da pesquisa científica. As técnicas de pesquisa**. Disponível em: <http://www2.anhembri.br/html/ead01/metodologia-pesquisa-cientifica-sequencial/lu03/saibamais.htm>. Acesso em: 02 de março de 2016.

POTTER, Luciana; LOBATO, José Fernando Piva; MIELTIZ, Neto; ADALBERTO, Carlos Guilherme: **Análises Econômicas de modelos de produção com novilhas de corte primíparas aos dois, três e quatro anos de idade**. Disponível em: HTTP://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/95235/locale=pt_BR.revistabrasileirazootec .(2000). Acesso em 26 de março de 2016

PRADO, Nadir. **Métodos de avaliação de estoques**. Disponível em: <https://pt.slideshare.net/nadirsp/4-mtdodos-de-avaliao-de-estoques>. Acesso em: 26 de fevereiro de 2017.

Processo de gestão. Disponível em: https://eden.dei.uc.pt/~dourado/Cadeiras/Pg/public_html/Acetatos/Cap2.pdf. Acesso em: 31 de março de 2017

PROCREARE, **Pecuária 2016**. Disponível em: <http://procreare.com.br/pecuaria/>. Acesso 24 de março de 2017.

QUINTILIANO, M. H. E PARANHOS DA COSTA, M. J. R. **Manejo Racional de Bovinos de Corte em Confinamentos: Produtividade e Bem-estar Animal**. In: IV SINEBOV, 2006, Seropédica, RJ. Anais. Disponível em: http://www.grupoetco.org.br/arquivos_br/pdf/manejo_bovinos_confinamento.pdf Acesso em: 03 de abril de 2016

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1989. Disponível em: <https://pt.scribd.com/doc/226198537/01-Richardson-Pesquisa-Social-MCtodos-e-TCcnicas-pdf-PdfCompressor-643562>. Acesso em: 02 de abril de 2016

ROCHA, Adilson; **Administração: Planejamento, Organização, Controle**. Disponível em: <http://www.ebah.com.br/content/ABAAAARTUAA/planejamento-organizacao-direcao-controle>. Acesso em 25 de março de 2017.

ROCHA, G. P, RATTI JÚNIOR, J. **Estação de Monta: algumas considerações de importância.** Disponível em: <http://www.beefpoint.com.br/radares-tecnicos/reproducao/impacto-de-diferentes-tipos-de-manejo-na-eficiencia-reprodutiva-durante-a-estacao-de-monta-28518/>. Acesso em: 04 de abril de 2016

RURAL CENTRO. Disponível em: <http://ruralcentro.uol.com.br/>. Acesso em: 27 de março de 2017.

SANTOS, Célio Corrêa; FILHO, Jorge Ribeiro Toledo; KNUTH, Valdecir; CARDOSO, Amilton Fernando; SOUZA, Valmor. **A Gestão Contábil nas Atividades do Agronegócio e Agropecuário como Ferramenta Gerencial para Tomada de Decisões nos Períodos de Sazonalidade.** Disponível em: < <http://www.sober.org.br/palestra/6/34.pdf>>. Acesso em: 14 de março de 2017.

SANTOS, K. J. G, *et al.* **Estação de monta: Técnica para Melhorar e Eficiência Reprodutiva.** Jornal das Cidades. São Luis Montes Belo-GO. 2003.

SCHENK, M.A.M.; PIRES, P.P.; ANDREOTTI, R.; GOMES, A. – **Manejo sanitário em bezerros de corte (do nascimento ao desmame) .** CNPGC, Campo Grande. 1993

SILVA, Ricardo Luiz Menezes da; FIGUEIRA, Laís Manfiolli; PEREIRA, Lucas Tadeu de Oliveira Aguiar; RIBEIRO, Maísa de Souza. **CPC 29: Uma Análise dos Requisitos de Divulgação entre Empresa de Capital Aberto e Fechado do Setor de Agronegócios.** Sociedade, Contabilidade e Gestão, Rio de Janeiro, v. 8, n. 1, jan/abr 2013. Disponível em: <http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufrij/article/viewFile/1643/1464>. Acesso em: 28 de out. de 2016
SISBOV. Disponível em: http://www.centralallflex.com.br/cartilha_sisbov.pdf. Acesso em: 28 de out. de 2016.

SLACK, N. **Administração da produção.** São Paulo: Atlas, 1999. Disponível em: <http://www.ebah.com.br/content/ABAAAgPqAAB/administracao-producao-edicao-compacta-slack>. Acesso em: 25 de março de 2017.

SOBRINHO, Romeu Schvarz; MOROZINI, João Francisco; GRZESZEZESZYN, Gilberto. **Método misto: Proposta para mensuração e avaliação de estoques na bovinocultura de corte.** Disponível em: <file:///C:/Users/Usuario/Desktop/metodo%20misto.pdf>. Acesso em: 09 de março de 2017

SOBRINHO, Romeu Schvarz; MOROZINI, João Francisco; Grzeszezeszyn, Gilberto: **Método misto: Proposta para mensuração e avaliação de estoques na bovinocultura de corte.** Disponível em: <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero2v1/metodo%20misto.pdf>. Acesso em: 02 de abril de 2016

SOUZA, Rosangela Nunes da Silva de; MELZ, Laércio Juarez: **Gestão de custos aplicada à bovinocultura de corte: o caso da fazenda Paraíso em Juina-Mt.** Disponível em: http://www2.unemat.br/nepec/ruc/ed/005/ruc_v3_n5_4.pdf. Acesso em: 02 de abril de 2016

TROVO, J.B.F. DUARTE, F.A.M. **Levantamento de núcleos da Raça Caracu no Brasil. Zootécnica**, Nova Odessa.

VILELA, Guanís de Barros. **A pesquisa qualitativa**. Disponível em: https://issuu.com/guanis/docs/livro__mec_2008-1. Acesso em: 20 de fev. de 2017.

VON MUHLEN, Carolina; ENGEL, Henrique; PASINI, Luís Henrique; PINCENTA, Anderson. **O Papel do Contador Frente à Gestão de estoques**. Revista negócios em Projeção, junho 2015. Disponível em: <file:///C:/Users/Usuario/Downloads/466-1639-1-PB.pdf>. Acesso em: 26 de out. de 2016

XAVIER, Leonardo Gonzaga. **Gestão: o que, porque e como**. Disponível em: <https://pt.linkedin.com/pulse/gest%C3%A3o-o-que-porque-e-como-leonardo-gonzaga-xavier>. Acesso em: 31 de março de 2017.

WILLING; Stefano. **Controle de estoque: guia completo. Sabia como fazer**. Disponível em: <https://blog.quantosobra.com.br/controle-de-estoque-guia-completo/>. Acesso em: 31 de março de 2017.

YIN, Robert k. **Estudo de caso planejamento e métodos**. Disponível em: <http://www.ebah.com.br/content/ABAAfLBEAG/yin-estudo-caso-planejamento-metodos>. Acesso em: 27 de março de 2017

ZANLUCA, Júlio César. **Temáticas da Contabilidade Rural**. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/contabilidaderural.htm>. Acesso em 26 de fevereiro 2017.

ZANLUCA, Júlio César; **Manual Prático de Contabilidade Empresarial**. Distribuição: Portal Tributário® Editora e Maph Editora. (2012)