

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**ESTUDO SOBRE ESTOQUES E O PROCESSO DE
AVALIAÇÃO E CONTROLE**

ROSANE DE FÁTIMA GOMES ROSA

FLORIANÓPOLIS, NOVEMBRO DE 2000

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ESTUDO SOBRE ESTOQUES E O PROCESSO DE
AVALIAÇÃO E CONTROLE

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao Departamento de Ciências Contábeis, do Centro Sócio Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Acadêmica: Rosane de Fátima Gomes Rosa

Orientador: Prof^o. Joisse Antonio Lorandi, M. Sc

FLORIANÓPOLIS - 2000

ESTUDO SOBRE ESTOQUES E O PROCESSO DE
AVALIAÇÃO E CONTROLE

Autora: **ROSANE DE FÁTIMA GOMES ROSA**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a média de 7,5 atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo nominados.

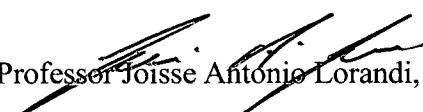
Florianópolis, 30 de novembro de 2000.



Profª. Maria Denize Henrique Casagrande, M. Sc

Coordenadora de Monografia do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:




Professor Joisse Antonio Lorandi, M. Sc
Presidente



Prof. Lorecil João Borges

Membro



Prof. Luiz Felipe Ferreira

Membro

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Deus pela força, ânimo e disposição, aos meus filhos e esposo pela paciência, carinho, atenção e compreensão, e a todas as pessoas que estiveram ao meu lado durante toda a minha vida acadêmica e elaboração deste trabalho.

SUMÁRIO

ABREVIATURAS.....	vii
RESUMO.....	viii
1 INTRODUÇÃO	
1.1 Considerações Iniciais.....	09
1.2 Problema.....	11
1.3 Objetivos.....	11
1.3.1 Objetivo Geral.....	11
1.3.2 Objetivos Específicos.....	11
1.4 Metodologia.....	11
1.5 Organização do Estudo.....	13
2 EMBASAMENTO TEÓRICO	
2.1 Estoques.....	15
2.1.1 Classificação.....	15
2.1.2 Avaliação.....	17
2.1.3 Critérios de Avaliação de Estoques.....	18
2.1.3.1 Avaliação à Valores de Saída.....	18
2.1.3.2 Avaliação à Valores de Entrada.....	19

2.1.3.3	Avaliação de Acordo com a Legislação.....	22
3	INVENTÁRIO	
3.1	Conceito de Inventário.....	26
3.2	Classificação.....	27
3.3	Roteiro para Levantamento do Inventário Físico.....	28
3.4	Cut-Off de Inventário.....	29
3.5	Inventário à Luz da Legislação.....	30
3.5.1	Diferença de Inventário.....	30
3.5.2	Indedutibilidade dos Prejuízos por Desfalque, Apropriação Indébita e Furto.....	31
3.5.3	A Obrigatoriedade do Livro Registro de Inventário.....	32
3.6	O Papel do Contador no Levantamento do Inventário.....	35
3.7	Importância do Inventário Físico Como otimizador de Resultados.....	36
4	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	38
	BIBLIOGRAFIA.....	40
	ANEXOS.....	43

ABREVIATURAS

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

CMV – Custo das Mercadorias Vendidas

PEPS – Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair

UEPS – Último a Entrar, Primeiro a Sair

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

IOB – Informações Objetivas

DIPJ – Declaração de Imposto de Pessoa Jurídica

RESUMO

O presente trabalho tem como tema um estudo sobre estoques e o processo de avaliação e controle.

Numa economia globalizada, a abertura de mercados e a formação de blocos econômicos, fazem com que os países aliem-se no intuito de se fortalecerem diante da competitividade e concorrência no mercado.

Novos critérios estão sendo utilizados para a melhoria nos controles e redução dos custos com estoques, o *just in time* e o *kanban*, são alternativas da indústria japonesa para redução de custos com estoques.

A Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) determina que os ativos deverão ser avaliados pelo custo histórico ou pelo valor de mercado, quando este for menor. Existem vários métodos para controle e avaliação de estoques como o custo médio, custo específico, PEPS e UEPS este último não é aceito pelo fisco brasileiro como uma forma de avaliação legal. O custo médio é o critério mais utilizado no Brasil.

Normalmente ocorrem diferenças entre o estoque físico e o estoque registrado na contabilidade, daí, a importância de se ter um bom controle. É neste momento que o inventário físico surge como uma forma de controle eficiente para se ter a certeza de que os estoques não estão sendo subavaliados, pois isto acarretará um aumento no lucro contábil ou superavaliados acarretando a diminuição do lucro contábil.

Após o término das contagens físicas, as pessoas jurídicas deverão comprovar o valor dos estoques em livro próprio para registro das mercadorias e produtos inventariados. Os estoques continuam sendo um item importante e de difícil verificação influenciando diretamente no resultado das empresas.

1 INTRODUÇÃO

1.1 Considerações Iniciais

A globalização da economia e as mudanças tecnológicas, aliadas à concorrência entre as empresas nos mais diversos setores e a crescente pressão que o mercado vem sofrendo, com o surgimento de novos concorrentes muito capacitados e organizados, estão fazendo com que as empresas adotem novos procedimentos para o planejamento, avaliação e acompanhamento das contagens físicas do estoque, dando maior relevância à participação dos estoques no desempenho da empresa.

A abertura de mercados está derrubando as fronteiras econômicas com a formação de blocos econômicos, onde países aliam-se no intuito de se fortalecerem diante da competitividade e concorrência. Consumidores cada vez mais exigentes, fazem com que as empresas busquem a melhoria na qualidade dos seus produtos e principalmente a redução nos custos destes produtos para que se tornem atrativos para os clientes.

Uma das estratégias que as empresas estão usando para redução de custos com estoque, é a criação de novos métodos para avaliação e controle. Além dos modelos tradicionais de avaliação e controle de estoques, PEPS, UEPS e Custo Médio, houve o surgimento do *just in time* e o *Kanban*, como uma alternativa da indústria japonesa para fazer frente à força da indústria americana e européia, que hoje já não são novas formas, mas sim formas pouco difundidas de produção e controle.

Isso nos mostra que os estoques continuam sendo um item importante e representativo dentro do resultado das empresas. Devido a esse fato, é necessário possuir controles adequados para sua mensuração e valorização.

Num contexto competitivo é necessário desenvolver um plano estratégico que permita avaliar e controlar os estoques a partir de objetivos pré-estabelecidos, ou seja, o que se fazer,

de que forma fazer e quais as metas a serem alcançadas. Dependendo da forma como é controlado e avaliado, o estoque pode ser considerado um dos itens mais difíceis de verificação, pois influi diretamente no resultado líquido da empresa.

As empresas de transformação, devem buscar uma forma de reduzir os estoques, pois a matéria prima é valorizada por todos os custos incorridos até que ela esteja disponível para produção. Estoques em excesso geram custo de oportunidade, o capital investido em estoque fica parado, não podendo ser investido em outro bem. A redução de estoques diminui os custos com armazenagem física, que na maioria dos casos é muito alto. Esses custos são agregados ao preço final do produto que chega ao consumidor.

Por outro lado, de nada adianta um bom método de controle e avaliação de estoques, se não se tiver certeza da quantidade real existente em estoque. O inventário nesse contexto é um instrumento de controle que deve ser eficaz para mensuração, valorização e avaliação dos estoques existentes na organização.

No que se refere a história da contabilidade, não existe de forma precisa, registro escrito sobre a sua origem e conseqüentemente sobre a origem do inventário físico, porém, admite-se que o homem, já há muito tempo, registrava sua riqueza em contas, de forma primitiva.

Essas manifestações são caracterizadas como a origem da contabilidade e implicitamente como a origem do inventário físico, uma vez que este procedimento contábil quantifica os vários itens existentes em estoque, pois o homem procurava quantificar as diferentes peças ou animais que possuía.

Quando se fala em inventário no sentido amplo, refere-se ao processo de verificação de todas as existências na empresa, e no sentido restrito refere-se ao processo de verificação das existências dos estoques. Na área de vendas das empresas comerciais essas existências são as mercadorias, das industriais são os produtos acabados; no setor de transformação são as matérias-primas e no setor de consumo tanto em empresas comerciais, industriais como nas de serviço essas existências são os estoques de material de consumo.

É importante que os empresários e contadores mantenham viva a técnica de planejar e opinar sobre os estoques, utilizando-se desta peça contábil que pode ser considerada fundamental para que se tenha um controle de estoques realmente correto e eficaz, que é o inventário.

Devido à todos os fatores acima descritos, o tema a ser desenvolvido nesta monografia é um estudo sobre os estoques e o processo de avaliação e controle.

1.2 Problema

Muitas empresas não mantêm um controle de estoques através de inventário físico, com isso o estoque registrado pela contabilidade nessas empresas, dificilmente será condizente com o controle físico.

Dentro desse contexto, esta monografia tem como problema: Demonstrar a importância do inventário físico-contábil (permanente e periódico) para o controle de estoques.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral consiste em fazer um estudo sobre estoques e uma abordagem sobre os critérios de avaliação e controle, mostrando também a importância do acompanhamento físico dos estoques.

1.3.2 Objetivos Específicos

Este estudo tem como objetivo específico os seguintes pontos:

- Definir e classificar os estoques.
- Conceituar os modelos de avaliação de estoques.
- Conceituar e compreender o inventário físico, que visa adequar os registros contábeis à real situação existente.
- Apresentar a importância do inventário físico como um otimizador de resultados e como forma de organização em qualquer empreendimento.

1.4 Metodologia

Sendo este trabalho teórico, se faz necessário que alguns conceitos sejam explicados para melhor entendimento do tema proposto.

Com base nestes conceitos, se estabelecerá uma metodologia para a realização deste trabalho, através do método científico.

Método científico é assim definido por RUIZ (1979, p.131): “Conjunto de etapas e processos a serem vencidos ordenadamente na investigação dos fatos ou na procura da verdade”.

Ou seja, método científico é usado pela ciência, para ajudar a compreender o processo de investigação pelo qual passam as idéias, até que essas idéias assumam a forma de hipóteses que devem ser testadas através de experiências a fim de que sua veracidade ou falsidade seja comprovada.

Para a melhor aplicação do método científico é necessário que se tenha algum conhecimento acerca do assunto que se pretende pesquisar. O conhecimento é construído quando se está diante de um assunto agradável e interessante.

Segundo GALLIANO (1979, p.17), conhecimento é:

Estabelecer uma relação entre a pessoa que conhece e o objeto que passa a ser conhecido. No processo de conhecimento, quem conhece acaba por, de certo modo, apropriar-se do objeto que conheceu. De certa forma, engole o objeto que conheceu. Ou seja, transforma em conceito esse objeto, reconstitui-o em sua mente.

Tudo o que se sabe provém de informações recebidas através da educação, do ensino, da observação dos acontecimentos e de outras formas de comunicação. Dentre estas formas de comunicação está a pesquisa.

Este estudo que tem como objetivo entender as várias formas de avaliação e acompanhamento dos estoques, tentará, através da pesquisa, buscar resposta à problemática proposta neste trabalho. Segundo ANDER-EGG, citado por MARCONI e LAKATOS (1990, p.15), pesquisa é:

Procedimento reflexivo sistemático, controlado e crítico, que permite descobrir novos fatos ou dados, relações ou leis, em qualquer campo do conhecimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais.

Este trabalho será elaborado sob a forma de monografia, assim definida por MARCONI e LAKATOS (1990, p.204): “Tratamento escrito de um tema específico que resulte da investigação científica com o escopo de apresentar uma contribuição relevante ou original e pessoal à ciência”.

Enfim, a monografia consiste em um trabalho mais elaborado, sobre um tema específico, a fim de se atingir os objetivos propostos e ampliar ainda mais o conhecimento.

Para a realização deste estudo será utilizada a pesquisa bibliográfica para se fazer o levantamento dos materiais produzidos a respeito do assunto, buscando assim fundamentação teórica para o bom desempenho do trabalho.

Para MARCONI e LAKATOS (1990, p.66) pesquisa bibliográfica:

Abrange toda a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros etc., até meios de comunicação orais: rádios, gravações em fita magnéticas e audiovisuais: filmes e televisão. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas, quer gravadas.

A pesquisa bibliográfica é o levantamento que o pesquisador deverá fazer acerca do tema a ser pesquisado, considerando todo o material que poderá ser consultado e aproveitado durante a pesquisa.

1.5 Organização do Estudo

Este trabalho está estruturado da seguinte forma:

No capítulo 1 está a introdução fazendo uma abordagem geral do trabalho, o problema, os objetivos geral e específicos e a metodologia aplicada.

O embasamento teórico do trabalho está no capítulo 2 mostrando o conceito de estoques, sua classificação e as formas de avaliação.

O inventário, sua classificação, roteiro para levantamento do inventário, corte das operações, o inventário à luz da legislação, indedutibilidade dos prejuízos, obrigatoriedade do

livro registro de inventário, o papel do contador no levantamento do inventário e a importância do inventário físico serão apresentados no capítulo 3.

Finalmente o capítulo 4 traz a conclusão do trabalho.

2 EMBASAMENTO TEÓRICO

2.1 Estoques

A forte concorrência no mercado e a modernização da economia estão fazendo com que as empresas busquem novas formas para melhorar o seu desempenho e também garantir sua permanência no mercado. A competitividade faz com que as empresas adotem modernas estratégias de produção, na tentativa de diferenciar-se uma das outras, buscando a redução dos custos e principalmente a melhoria dos serviços.

Para isso é necessário que a empresa mantenha bons controles em todos os setores e os estoques são um dos pontos mais atingidos pela falta de controle, pois nem sempre recebem a devida atenção.

Segundo ALMEIDA (1985, p.141):

Estoques são bens destinados à venda ou à fabricação, relacionados com os objetivos e atividades da empresa. Eles são importantes na apuração do lucro líquido de cada exercício social e na determinação do valor do capital circulante líquido do balanço patrimonial.

Estoques são bens de propriedade da empresa adquiridos ou fabricados por ela, que se destinam à venda ou à sua utilização e que tenham relação com seus objetivos ou com sua atividade.

Estoque físico definido por LOPES DE SÁ (1994, p.199). “Existência de bens verificadas por inventário físico, ou seja, por contagem direta. É habitual verificarem-se discrepâncias entre o estoque contábil e o estoque físico.”

Entende-se por estoque físico, a existência de bens verificada através de inventário físico, ou seja, através de contagem direta. Normalmente ocorrem diferenças entre o estoque físico e o estoque registrado na contabilidade, daí, a importância de se ter um bom controle.

2.1.1 Classificação

Segundo IUDICIBUS, MARTINS e GELBCKE (1995, p.153):

O Modelo de Plano de Contas apresenta o subgrupo Estoques no Ativo Circulante, classificado após os subgrupos Disponível, Clientes, Outros Créditos e Investimentos Temporários, seguindo o conceito de liquidez, sequência essa que também deve ser adotada no balanço de publicação.

Os estoques serão classificados no Ativo Circulante pois supõe-se que serão transformados em dinheiro dentro de um ano ou dentro do ciclo operacional da empresa, porém, pode ocorrer de os estoques não serem realizados neste período e ultrapassarem o exercício seguinte, neste caso deverão ser classificados no Realizável Longo Prazo.

Os estoques são considerados ativos não monetários, pois os valores a serem recebidos ainda dependem das futuras vendas que serão realizadas e não se sabe quando serão recebidas.

Numa empresa industrial, o subgrupo estoques é apresentado pelas seguintes contas, obedecendo a ordem de liquidez. IUDICIBUS, MARTINS e GELBCKE (1995, p.153):

ESTOQUES

- Produtos acabados
- Mercadorias para revenda
- Produtos em elaboração
- Matérias-primas
- Materiais de acondicionamento e embalagem
- Materiais auxiliares
- Manutenção e suprimentos gerais
- Importações em andamento
- Almoxarifado
- Adiantamentos a fornecedores
- Provisão p/ redução a valor mercado (conta credora)
- Provisão p/ perdas em estoques (conta credora)

Produtos acabados – são os produtos que já passaram por todo o processo de fabricação, e que, portanto, estão prontos para venda.

Mercadorias para revenda – refere-se aos produtos adquiridos de terceiros que não passaram por nenhuma transformação na empresa.

Produtos em elaboração, em fabricação ou em andamento – são os produtos que ainda se encontram em fase de fabricação, ou seja, ainda não estão prontos.

Matéria-prima – são os materiais que participam diretamente na fabricação de um produto e se destinam a ser transformados em produtos acabados.

Materiais de acondicionamento e embalagem – são materiais destinados à embalagem do produto e acondicionamento para remessa, não devem ser classificados na conta de matéria-prima.

Materiais auxiliares – são itens de pequeno valor que podem ser apropriados direto ao produto, não tendo valor significativo no custo do produto, sendo difícil identificá-los fisicamente no produto.

Materiais de manutenção e suprimentos gerais – refere-se aos materiais estocados para manutenção e consertos de máquinas, equipamentos e instalações.

Importação em andamento – refere-se aos custos relativos à importações em andamento bem como das mercadorias em trânsito.

Almoxarifado – no almoxarifado reúne-se uma variedade de itens de consumo em geral, como material de escritório, produtos para alimentação de pessoal.

Adiantamento a fornecedores – materiais comprados que serão incorporados aos estoques, mas que ainda não foram recebidos, deverão ser registrados nesta conta.

Provisão para redução ao valor de mercado – é conta redutora da conta estoques, e tem por objetivo registrar itens que tenham custo superior ao de mercado.

Provisão para perdas em estoque – é conta redutora da conta estoques, sendo dedutível para fins fiscais, registra as perdas referentes a estoques morosos ou obsoletos ou para cobrir diferenças nos estoques físicos.

2.1.2 Avaliação

Avaliação definida por LOPES DE SÁ (1990, p.39) é: “Justo valor que se atribui a um bem, um crédito, um débito, etc., ou, ainda, a medida do elemento patrimonial, sempre em moeda (para que possua unidade)”.

O bom desempenho do controle de estoques depende dos critérios adotados para sua avaliação e um bom acompanhamento nas contagens dos estoques.

A Resolução CFC nº 750/93 dispõe:

“Art. 7º

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes.”

O artigo acima mencionado refere-se à base para mensuração dos componentes do patrimônio, que devem ser registrados pelo seu valor de aquisição, não importando se o preço resultou de livre negociação ou se foi imposto pelos agentes externos ou pela entidade, para que seja seguido um critério uniforme e objetivo na elaboração das informações úteis tanto para usuários internos quanto externos.

2.1.3 Critérios de Avaliação de Estoque

O critério básico para avaliação dos ativos, segundo a Lei 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, no item II do artigo 183 é o seguinte:

Os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, serão avaliados pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior.

Este critério definido por custo ou mercado, dos dois o menor, é a avaliação feita nos inventários, a fim de retirar dos estoques os custos que não serão recuperados. Ou seja, os bens serão avaliados pelo critério usado habitualmente pela empresa, para depois, se houver necessidade, serem ajustados a valor de mercado, se este for menor. Assim, as perdas por obsolescência, deterioração e redução na estrutura de preços de venda serão reconhecidas no exercício em que ocorrerem.

Os bens em estoques são controlados por processos de avaliação que podem ser os valores de saída e os valores de entrada.

2.1.3.1 Avaliação a Valores de Saída

Segundo IUDÍCIBUS (1981, p.180) “existem três tipos de avaliação a valores de saída para os estoques: recebimentos descontados de caixa, preços correntes de venda e valores realizáveis líquidos.”

Os recebimentos descontados de caixa não têm muita aplicação devido ao fato de que para que seja possível sua aplicação deverá se conhecer os prazos e os valores a serem recebidos pelas futuras vendas, como isso dificilmente é possível, não há muita aplicação desta forma de avaliação.

Os preços correntes de venda serão aplicados quando não houver grande variação nos preços dos estoques e quando as despesas com vendas não forem muito significativas. Essa forma de avaliação também tem pouca aplicabilidade.

IUDÍCIBUS (1981, p.180) define como valor realizável líquido “a entrada esperada pela venda, menos todos os custos incrementais previstos e despesas relativas ao acabamento, venda, entrega e cobrança do produto em questão.”

Esta forma de avaliação a valores de saída é a mais usada e consiste em retirar do preço de venda, as despesas incorridas para sua fabricação.

2.1.3.2 Avaliação a Valores de Entrada

As principais formas de avaliação registradas a valores de entrada são: custo histórico como base de valor, custo histórico como base de valor corrigido, custos correntes de reposição e custos correntes de reposição corrigido.

*** Custo Histórico Como Base de Valor**

ANDERSEN (1994, p.51) menciona o Princípio do Custo Histórico como Base de Valor:

O custo de aquisição de um ativo ou dos insumos necessários para fabricá-lo e colocá-lo em condições de gerar benefícios para a Entidade representa a base de valor para a contabilidade, expresso em termos de moeda de poder aquisitivo constante...

Este é o mais antigo princípio da contabilidade e é considerado uma consequência do princípio da Continuidade. Se houvesse a intenção de liquidação da empresa, o que iria

interessar à contabilidade seria o valor de realização dos ativos, uma vez que há intenção de continuar as atividades, portanto, haverá continuidade, o que interessa são os valores de entrada, pois na contabilidade o valor de entrada é o que mais se aproxima do potencial de geração de benefícios futuros.

IUDÍCIBUS (1981, p.181) "... devemos dizer que os métodos de identificação específica, das médias ponderadas, PEPS, etc. são todos variantes do mesmo princípio do custo histórico." Isto quer dizer que todos os métodos acima mencionados terão como base os custos históricos.

Abaixo serão conceituados os métodos de avaliação de estoques variantes do custo histórico como base da valor:

- PEPS conforme ALMEIDA (1985, p.145):

PEPS ou FIFO – do inglês First In, First Out – neste método as quantidades que ficam em estoque, são valorizadas pelos últimos custos unitários e as que saem são valorizadas pelos primeiros custos unitários.

Neste método é dado baixa nas primeiras compras que entraram no estoque, à medida que as mercadorias vão sendo vendidas, ou seja, vende-se primeiro as mercadorias mais antigas, desta forma o estoque sempre será avaliado pelos custos das aquisições mais recentes e o CMV será baseado nas aquisições mais antigas. Ficha de controle de estoques pelo método PEPS no anexo 2, fonte IUDÍCIBUS (1993, p.104) Contabilidade Introdutória.

- UEPS segundo ALMEIDA (1985, p.145):

UEPS ou LIFO - do inglês Last In, First Out – neste método as quantidades que ficam em estoque, são valorizadas pelos primeiros custos unitários e as que saem são valorizadas pelos últimos custos unitários.

É considerado ilegal pela legislação brasileira, pois neste método há uma tendência de o lucro ser sub-avaliado e conseqüentemente a tributação também, ou seja, quanto mais baixo for o lucro menores serão os impostos pagos pela empresa, sendo bom para a empresa mas nada bom para o fisco. O CMV será baseado nas entradas mais recentes, e o estoque final nas entradas mais antigas. Ficha de controle de estoques pelo método UEPS no anexo 2, fonte IUDÍCIBUS (1993, p.105) Contabilidade Introdutória.

- **Custo Médio conforme ALMEIDA (1985, p.145):**

Custo Médio – neste método as quantidades que ficam em estoques e as que saem são valorizadas pelo custo unitário médio de aquisição ou fabricação.

É o método mais utilizado no Brasil e consiste na valorização do estoque pelo custo médio de aquisição apurado sempre que entrar material, levando em consideração a quantidade e o valor unitário. Ficha de controle de estoques pelo método do Custo Médio no anexo 2, fonte IUDÍCIBUS (1993, p.105) Contabilidade Introdutória. Pode ser custo médio permanente e custo médio mensal.

Custo médio permanente – toda entrada a custo unitário de aquisição diferente do custo médio anterior, resulta no ajuste do custo médio.

Custo médio mensal – as baixas dos produtos vendidos são registradas somente no final do mês, sendo avaliadas pelo custo médio que se verificar no mês. Somente no final do mês é que se verificará a redução no valor do estoque e conseqüentemente a alta do custo das mercadorias ou produtos vendidos. Este critério é muito útil nas empresas que tenham grande rotatividade de estoques.

- **Identificação Específica segundo ALMEIDA (1985, p.145):**

Identificação Específica – neste método é identificado o custo incorrido individualmente de cada unidade. Ele é utilizado principalmente em empresas que trabalham sob o regime de encomenda. Na maioria dos casos é economicamente inviável o emprego desse método.

Este método refere-se ao custo unitário de cada mercadoria, geralmente valor elevado, que possa ser controlado por unidade vendida ou comprada, ou seja, o custo é determinado pelo valor específico de cada unidade em estoque. Ficha de controle de estoques pelo método do Custo Específico no anexo 2, fonte IUDÍCIBUS (1993, p.103) Contabilidade Introdutória.

*** Custo Histórico Como Base de Valor Corrigido**

Segundo IUDÍCIBUS (1981, p.115) “... a avaliação a custos corrigidos nada mais é do que uma restauração dos próprios custos históricos. Não se pretende chegar a custos de

reposição, mas apenas restabelecer os custos incorridos em transações passadas em termos de poder aquisitivo da moeda de uma data base.”

Pode-se entender que o custo histórico corrigido seria uma atualização do custo histórico, sem transformá-lo em custo de reposição, mas apenas atualizar os valores pelas variações do poder aquisitivo.

*** Custos Correntes de Reposição**

Conforme IUDÍCIBUS (1981, p.114) “... custo corrente de um ativo, hoje, no estado em que se encontra, seria o somatório dos custos correntes dos insumos contidos em um bem igual ao originariamente adquirido menos sua depreciação.”

Custo corrente de reposição é a avaliação a valores correntes de um ativo mais antigo. Seria o quanto se gastaria para repor um bem.

Os custos correntes de reposição apresentam algumas vantagens descritas por IUDÍCIBUS (1981, p.182):

1. Permitem o confronto de receitas correntes com despesas correntes;
2. É possível identificar as perdas ou ganhos pela manutenção de estoques;
3. Estimam os valores correntes dos estoques no final do período se a firma estiver ainda adquirindo normalmente tais insumos e se não pudermos aplicar ou se não forem aplicáveis os valores realizáveis líquidos;
4. Superam as falhas dos custos históricos, que se tornam defasados com o decorrer do tempo;
5. Permitem aplicar a propriedade aditiva aos inventários;
6. Se os preços correntes tiverem sido obtidos de cotações correntes de compra, os valores são verificáveis e relativamente objetivos;
7. Dispensam recorrer a alguma base presumida de fluxo físico dos bens, necessária nos métodos mais tradicionais, como PEPS, UEPS e Média Ponderada.

Dentre todas essas vantagens, a mais significativa é o confronto entre receitas e despesas correntes ocorridas no mesmo intervalo de tempo, fornecendo informações ideais para a contabilidade gerencial e muitas vezes se aproxima do valor realizável líquido.

*** Custos Correntes de Reposição Corrigido**

IUDÍCIBUS, (1981, p.116) comenta : “É o mais completo conceito de avaliação de ativos a valores de entrada, pois combina as vantagens do custo corrente com as do custo histórico corrigido.”

Seria a multiplicação do valor corrente de uma determinada data, pelo coeficiente de variação de preços, para que se possa comparar com os ativos avaliados a custos correntes em data presente.

Não se pode mudar de critério a cada mês, no entanto, se houver mudança de critério de um ano para outro, o contador deverá, para fins fiscais, adicionar ao lucro para efeito de tributação a diferença não dedutível.

2.1.3.3 Métodos de Avaliação de Acordo com a Legislação

Artigo 292 do Regulamento do Imposto de Renda/99: “Ao final de cada período de apuração do imposto, a pessoa jurídica deverá promover o levantamento e a avaliação dos seus estoques.”

O levantamento e a avaliação dos estoques são obrigações a que as pessoas jurídicas estarão submetidas no final do período.

Boletim IOB nº 49/99, (Caderno Imposto de Renda e Legislação Societária)

No caso de levantamento de balanços ou balancetes de suspensão ou redução do pagamento do imposto mensal, para fins de apuração do resultado do período será necessário levantar e avaliar os estoques existentes pelo confronto com a contagem física, sendo dispensada a escrituração do Livro Registro de Inventário.

Quando a empresa suspender o pagamento do Imposto de Renda ou mesmo reduzir o pagamento, compensando com o que foi pago a maior, nestes casos não será necessário a escrituração do livro registro de inventário, mas deverá ser feita a contagem física. Os estoques podem ser controlados através de registros periódicos ou registros permanentes.

Registro periódico de estoques segundo ANDERSEN (1994, p.153). “... os estoques são determinados no final do período ou em data específica, através de contagem física. Sua avaliação dá-se à base dos preços das últimas compras (PEPS ou FIFO) ou do valor de mercado, quando aplicável.”

No registro periódico não há um controle a cada entrada ou saída de produto do estoque, com isso o CMV só poderá ser apurado após contagem física, onde será levantada a diferença entre o total de mercadorias disponíveis para venda e o estoque final (apurado extracontabilmente).

Registro permanente de estoques segundo ANDERSEN (1994, p.154): "... a movimentação dos estoques é controlada regularmente através de fichas, livros, registros magnéticos e outros, permitindo a determinação de seu saldo e, conseqüentemente, o custo das mercadorias vendidas, em qualquer data, por outros critérios tal como custo médio..."

No registro permanente os estoques são controlados de forma contínua, a cada entrada e saída de mercadorias, logo, o valor do CMV é apurado em qualquer momento que entre ou saia mercadoria do estoque. Este controle pode ser feito em fichas, livros ou registro magnético, conforme modelo apresentado no anexo 1.

Boletim IOB nº 49/99, (Caderno Imposto de Renda e Legislação Societária):

Se a empresa possuir registro permanente de estoques, integrado e coordenado com a contabilidade, somente estará obrigada a ajustar os saldos contábeis, pelo confronto com a contagem física, ao final de cada ano calendário ou no encerramento do período de apuração, nos casos de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades.

Quando na empresa houver registro permanente de estoques, integrado e coordenado com a contabilidade, estará dispensada de fazer o levantamento físico dos estoques por ocasião dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução do pagamento do imposto mensal. Para esse fim, prevalecerá o valor dos estoques constante do registro permanente.

Conforme o artigo 294, parágrafo 2º, do Regulamento do Imposto de Renda, /99 considera-se sistema de custo integrado e coordenado com a contabilidade aquele que, cumulativamente:

I - "seja apoiado em valores originados da escrituração contábil (matéria-prima, mão-de-obra direta e gastos gerais de fabricação);

II - permita a determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matéria-prima e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;

III - seja apoiado em livros auxiliares, ou fichas, ou formulários contínuos, ou mapas de apropriação ou rateio,

tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;

IV - permita avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período de apropriação de resultados segundo os custos efetivamente incorridos”.

Havendo sistema de custo integrado com a contabilidade, tudo o que for usado na fabricação do produto, terá reflexos na contabilidade, no mesmo momento poderá ser reconhecido como custo incorrido na formação do produto.

As pessoas jurídicas que não mantiverem sistemas de custos integrado com a contabilidade deverão proceder a avaliação dos estoques da seguinte forma, conforme o artigo 296 do Regulamento para Imposto de Renda/99:

I – os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo da matéria-primas adquiridas no período de apuração, ou em oitenta por cento do valor dos produtos acabados, determinados de acordo com o inciso II;

II – os dos produtos acabados, em setenta por cento do maior preço de venda no período de apuração.

Parágrafo 1º - Para aplicação do disposto no inciso II, o valor dos produtos acabados, deverá ser determinado, tomando por base o preço de venda, sem exclusão de qualquer parcela a título de ICMS.

Parágrafo 2º - O disposto neste artigo deverá ser reconhecido na escrituração comercial.

O valor do estoque nas empresas que não mantiverem registro de estoques integrado com a contabilidade deverá ser avaliado seguindo os procedimentos acima descritos, obedecendo o artigo mencionado pelo Regulamento do Imposto de Renda/99.

3 INVENTÁRIO

3.1 Conceito de Inventário

O inventário é uma forma de controle de estoques que garante que os registros feitos pela contabilidade sejam condizentes com as contagens físicas.

LOPES DE SÁ define inventário (1994, p.269):

O inventário é o levantamento ordenado dos elementos do patrimônio de uma dada azienda ou de uma sua porção, em dado momento para finalidades diversas. A determinação plena dos componentes de um patrimônio particular em um dado instante ou de uma parte de tais componentes, ou de um agregado qualquer de bens econômicos que devem por uma razão qualquer considerar-se reunidos em um todo.

O inventário é um procedimento que visa confrontar, através de apuração periódica, o saldo dos dados registrados na contabilidade com os saldo físicos dos elementos realmente existentes em determinada ocasião.

Inventário físico segundo LOPES DE SÁ (1995, p.270):

Inventário realizado tendo-se como base o próprio componente não os registros de sua movimentação. O inventário físico processa-se indo-se às prateleiras, aos depósitos, etc, e fazendo a contagem dos bens diretamente. Os inventários físicos devem, depois, confrontar-se com os contábeis ou apresentados pela fichas ou livros.

A contagem física dos estoques é uma conveniência dos administradores da empresa tendo em vista as diferenças dos registros em relação aos saldos realmente existentes em um determinado período de tempo.

3.2 Classificação

O inventário apresenta várias classificações dependendo dos motivos que levaram a sua preparação. Segundo VERTES (1991, p.29), o inventário se classifica em :

- 1 - Quanto aos fins: inventário do exercício ou da gestão, de instalação ou constituição, de liquidação, de fusão, de consignação, de transferência, de transformação, de cessão e outros.
- 2 - Quanto à extensão: inventário geral ou total e inventário parcial.
- 3 - Quanto à forma: inventário analítico ou descritivo e inventário sintético.
- 4 - Quanto à periodicidade: inventários ordinários e extraordinários.
- 5 - Quanto ao aspecto legal: inventários obrigatórios, estatutários ou contratuais e livres.
- 6 - Quanto às fontes: inventários físicos, de fato, reais, extracontábeis, contábeis e mistos.
- 7 - Quanto à matéria: inventário de bens patrimoniais, de bens e valores de terceiros, de cartas, de documentos e registros.

Como o objetivo deste trabalho é demonstrar a importância do inventário físico baseado no levantamento das quantidades físicas existentes em estoque, não serão abordados os demais conceitos, restringindo-se somente à classificação do inventário dos estoques dentro dos itens acima descritos. Classifica-se em:

- 1 - Inventário do exercício, pois tem por finalidade a demonstração da situação econômica da empresa;
- 2 - Inventário parcial por que se refere à somente uma parte do patrimônio;
- 3 - Inventário analítico pois os elementos serão levantados individualmente;
- 4 - Inventário ordinário devido ao fato de que será realizado ao menos uma vez ao ano;
- 5 - Inventário obrigatório obedecendo a legislação;
- 6 - Inventário físico referindo-se ao levantamento dos estoques realmente existentes;
- 7 - Inventário de bens patrimoniais que tem por finalidade registrar os bens patrimoniais, no caso, os estoques.

3.3 Roteiro Para Levantamento do Inventário Físico

Cada etapa no arrolamento do inventário tem a sua importância. Às vezes planejamento e instruções de inventários bem elaborados resultam em fracasso, pois as pessoas designadas para a tomada física não deram a importância e nem entenderam a responsabilidade que lhes foi atribuída.

Para que se tenha um bom resultado no levantamento físico, é necessário que sejam tomadas algumas providências antes de se iniciarem as contagens.

Conforme o Guia de Treinamento Programado à Distância da IOB (1983, p.55) . “Os grupos de contagem anotarão as quantidades e informações necessárias nas etiquetas de contagens que serão requisitadas pelos setores inventariantes e afixadas antes dos inventários nos respectivos lotes.”

Serão distribuídas etiquetas de inventário, antes do início das contagens, nos setores em que haverá contagem. Estas etiquetas serão afixadas nos itens a serem inventariados e depois de contados, o inventariante rubrica o canhoto e anota as quantidades nas etiquetas de inventário. As etiquetas serão controladas pelo coordenador do inventário, conforme apresentado nos anexos 3 e 4.

De acordo com o Guia de Treinamento Programado à Distância da IOB (1983, p.55). “A empresa deverá preparar as listagens as quais deverão ser colocadas à disposição com bastante antecedência de modo a permitir a inclusão das quantidades em estoques segundo os registros, antes do inventário, No final do inventário, as quantidades constantes da etiquetas deverão ser transcritas nas listagens para valorização e ajustes com a contabilidade.”

As listagens serão usadas para que sejam anotados os saldos dos estoques registrados pela contabilidade antes do inventário, e após o término do inventário será feito o confronto entre os saldos da contabilidade e os saldos das contagens, será feita a avaliação e os ajustes necessários. Estas listagens estão no anexo 5.

Conforme mencionado no Guia de Treinamento Programado à Distância da IOB (1983, p.49) que diz: “Primeiramente deve-se ter em conta os métodos de operação da empresa, pois diferentes tipos de materiais exigem diferentes procedimentos de contagens físicas e variam em relação à complexidade ou volume dos itens.”

Tendo em vista a complexidade e o difícil acesso aos itens cada setor deverá manter os materiais em ordem, arrumados em lotes, divisões ou prateleiras e providenciar que as áreas fiquem livres para a movimentação dos inventariantes.

É aconselhável que se tenha dois grupos para que sejam feitas duas contagens garantindo, assim, que todos os itens sejam inventariados e que esses grupos sejam formados preferencialmente, por pessoas que não façam parte do controle de estoques.

Conforme mencionado no Guia de Treinamento Programado à Distância da IOB (1983, p.50) que diz: “Para assegurar a exatidão da contagem, cada item deverá ser contado duas vezes, de preferência por equipes independentes de empregados não responsáveis normalmente pelo controle de estoques. Recomenda-se que o segundo grupo não conheça os resultados do primeiro.”

Para que não haja irregularidades na comparação das duas contagens, é aconselhável que a segunda equipe não tome conhecimento dos números inventariados pela primeira equipe, pois o segundo grupo pode anotar a mesma quantidade da equipe anterior, ao passo que se não tiver conhecimento da contagem, deverá realizar a contagem ou anotar um número qualquer, evidenciando, assim, o procedimento irregular. Assim, a segunda contagem será anotada nas fichas de recontagem, conforme anexo 6.

No término do inventário será feita a coleta das etiquetas de inventário e a verificação das quantidades contadas pelas equipes, no caso de divergências será procedida nova contagem.

3.4 Cut-Off de Inventário (Corte das Operações)

O cutt-off de inventário representa a data em que devem ser interrompidas as operações da empresa. Antes de começar o inventário nenhum material poderá ser recebido, transferido ou despachado. Deverão ser anotadas as últimas compras, as últimas requisições, as últimas notas de transferências ou devoluções e as últimas notas de vendas, conforme anexo 7.

O Guia de Treinamento Programado à Distância da IOB (1983, p.53), define os objetivos do cutt-off: “O cutt-off tem por objetivo verificar se todos os produtos das últimas notas fiscais de vendas foram baixados das fichas de estoque e se foram contabilizados como

vendas no período antes do inventário e se os materiais das últimas notas fiscais de compras cujos itens, recebidos antes das contagens, foram corretamente registrados nas fichas e contabilizados nas datas corretas e anteriormente à data do inventário.”

O controle de movimentação de entrada e saída de materiais ou produtos no período da contagem é muito importante, evitando que itens saídos antes da contagem e não inventariados sejam contabilizados como venda depois da contagem, resultando numa aparente falta de inventário ou itens entrados antes da contagem sejam contabilizados como compras depois do inventário, resultando um aparente acréscimo no inventário.

Muitas vezes, devido à este corte nas operações, os inventários serão realizados em finais de semana para que não haja paralisação das atividades, pois o custo de paralisação é elevado e inconveniente.

3.5 O Inventário à Luz da Legislação

Os aspectos legais referentes ao inventário serão aqui apresentados somente sob o ponto de vista do Regulamento do Imposto de Renda, não serão abordados os aspectos referentes a legislação do ICMS.

3.5.1 Diferença de Inventário Físico

A diferença apurada no confronto entre o inventário físico e o saldo registrado na contabilidade está sujeita à respectiva tributação. Como muitas vezes não será possível identificar a origem dessa diferença seria conveniente a emissão de uma nota fiscal sem necessidade de se preencher o cabeçalho, pois o Fisco poderá interpretar como uma saída de mercadoria sem nota.

No corpo da nota deverá ser feita a seguinte observação: nota emitida para fins de acerto de estoque. O preço a ser atribuído deverá ser o corrente no mercado e se o produto estiver sujeito à tributação, será incluído o IPI e o ICMS correspondente e a natureza da operação será baixa de estoque.

No levantamento do inventário poderão ser encontradas peças quebradas, estragadas ou fora de uso por obsolescência, tais itens deverão ser relacionados durante a apuração das

quantidades finais a serem confrontadas com os registros de estoques para que sejam feitos os ajustes devidos.

Para que estes ajustes sejam integrados ao custo da mercadoria vendida deverá se observar o artigo 291, inciso II do Regulamento para o Imposto de Renda/99, que diz:

Integrará também o custo o valor:

I – Das quebras ou perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;

II - das quebras ou perdas de estoques por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:

a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;

b) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residualapurável.

A dedutibilidade do ajuste por peças quebradas, estragadas ou falta de uso por obsolescência, só será aceita nas condições especificadas no artigo mencionado.

Para que a destruição dos estoques possa ser dedutível para fins fiscais, a empresa deverá comunicar a fiscalização do Imposto de Renda a data e a hora da destruição e solicitar a presença de um auditor para lavrar um termo de destruição com esclarecimento dos critérios adotados. Fora esses procedimentos, não será admitida qualquer dedução por destruição dos estoques.

3.5.2 Indedutibilidade dos Prejuízos por Desfalque, Apropriação Indébita e Furto

Na realização das contagens poderão ser encontradas diferenças nas quantidades apuradas em relação às quantidades registradas, diferenças estas oriundas de desfalques, apropriação indébita e furto. Nestes casos, deverá se proceder o lançamento contábil de ajuste. O Regulamento do Imposto de Renda/99, artigo 364, determina:

Somente serão dedutíveis, como despesa, os prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto, por empregados ou terceiros quando houver inquérito instaurado na legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

Às vezes não é possível identificar de onde vem a diferença ajustada. Quando isso acontecer, deverá ser feito o ajuste no estoque com um lançamento a crédito da conta Estoques e a débito de uma conta de Ajuste de Inventário e as despesas provenientes deste ajuste deverão ser somadas na apuração do lucro fiscal a fim de que seja atendido o artigo em questão. Isso acarretará uma redução do lucro contábil do período. No caso de os estoques estarem registrados a menor em relação às quantidades apuradas, deverá ser feito um lançamento inverso, a débito da conta Estoques e a crédito de uma conta de Ajuste de Inventário. Este lançamento aumentará o lucro contábil do período.

A Receita Federal não admite a exclusão desta receita a fim de apurar o lucro fiscal, sendo ela tributada como receita não-operacional.

3.5.3 A Obrigatoriedade do Livro Registro de Inventário

A lei fiscal determinou que além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, as pessoas jurídicas deverão possuir um livro para registro de inventário de mercadorias, dos produtos manufaturados, das matérias-primas, dos produtos em fabricação e dos bens em almoxarifado existentes na data do balanço.

O Regulamento do Imposto de Renda/99 estatui em seu artigo 260, inciso II:

A pessoa jurídica, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, deverá possuir os seguintes livros:

I – para registro de inventário

II – (...)

Além do livro Diário e Razão que são obrigatórios pela legislação para as pessoas jurídicas que mantiverem escrita contábil estarão obrigadas a proceder a escrituração do Livro Registro de Inventário, no final do período de apuração, conforme demonstrado no anexo 8.

O parágrafo 2º desse mesmo artigo determina que:

Os livros de que tratam os incisos I e II, ou as fichas que os substituírem, serão autenticados e registrados pelo Departamento Nacional de Registro do Comércio, ou pelas Juntas Comerciais ou repartições encarregadas do registro do comércio, e quando se tratar de sociedade civil, pelo Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou pelo Cartório de Registro de Títulos e Documentos.

Os Livros Diário, Razão e Registro de Inventário deverão ser registrados na Junta Comercial do Estado e quando se tratar de sociedade civil e associações o registro deverá ser feito no Cartório de Títulos e Documentos até a data de entrega da DIPJ (Declaração de Impostos de Pessoa Jurídica).

Também o artigo 261 do mesmo regulamento diz:

No livro de inventário deverão ser arrolados, com especificações, as mercadorias, os produtos manufaturados, as matérias-primas, os produtos em fabricação e os bens em almoxarifado existentes na data do balanço patrimonial levantado ao fim de cada período de apuração.

O Livro Registro de Inventário deverá ser escriturado, a partir dos saldos levantados no final do período, através de contagem física que é a forma mais segura de se ter um levantamento realmente confiável, mas muitas empresas escrituram os livros a partir do controle das notas de entrada e saída de mercadorias, sendo esta última a forma mais usada para apuração de saldos em estoques.

O artigo 190, parágrafo único, II do Regulamento do Imposto de Renda/99 estabelece:

Parágrafo Único – A microempresa e a empresa de pequeno porte estão dispensadas de escrituração comercial desde que mantenham em boa ordem e guarda e enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

I – (...)

II – Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário;

As pessoas jurídicas não obrigadas à escrituração contábil, como é o caso das micro e pequenas empresas, também estarão obrigadas a proceder a escrituração do Livro Registro de Inventário, no final do período de apuração.

Também referente à tributação pelo regime de lucro presumido o artigo 527 do Regulamento do imposto de Renda/99 dispõe:

A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter :

I – (...)

II – Livro registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

As pessoas sujeitas ao lucro presumido também não estarão obrigadas à escrituração contábil, desde que mantenham Livro Caixa com todos os registros das movimentações ocorridas no período, neste caso não haverá escrituração do Livros Diário e Razão, mas será obrigatória a escrituração do Livro Registro de Inventário.

Conforme o Guia de Treinamento Programado à Distância da IOB (1983, p.79).

As pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real, devem comprovar o valor dos estoques por meio de escrituração na forma estabelecida pelas leis comerciais e fiscais. A falta de escrituração do livro de inventário implica na desclassificação da escrita, independente do valor dos estoques estar registrado no balanço patrimonial. A falta de escrita do livro acarretará o arbitramento do lucro.

Caso não seja apresentado o Livro Registro de Inventário na data prevista, a empresa terá sua escrita contábil desclassificada e o seu lucro arbitrado, ou seja, o fisco não levará em conta o resultado da escrita no final do período e atribuirá um lucro par que sirva de base para o cálculo do imposto.

Boletim IOB nº 49/99, (Caderno Imposto de Renda e Legislação Societária). “A autenticação e escrituração do Livro Registro de Inventário deverão ser providenciados até o último dia útil do mês seguinte ao do encerramento de cada trimestre, no regime de tributação pelo lucro real trimestral.”

A pessoa jurídica tributada com base no lucro real que optar pelo pagamento trimestral, deverá proceder a escrituração e autenticação do Livro Registro de Inventário até o último dia útil dos meses de abril, referente ao primeiro trimestre; julho, referente ao segundo trimestre; outubro, referente ao terceiro trimestre e janeiro, referente ao quarto trimestre.

Boletim IOB nº 49/99,(Caderno Imposto de Renda e Legislação Societária)

No regime anual de apuração do lucro real, a escrituração e autenticação do Livro Registro de Inventário deverá ser feita até a data prevista para a entrega da DIPJ (Declaração de Impostos de Pessoa Jurídica) relativa ao ano calendário a que se referir o inventário, no caso de apuração anual do lucro real (empresas que houverem optado pelo pagamento mensal do imposto por estimativa).

A pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual optante pelo pagamento do imposto por estimativa mensal, deverá providenciar a escrituração e autenticação do Livro Registro de Inventário até a data da entrega da DIPJ, que neste ano foi até 30 de julho.

A não observância desses artigos caracteriza embaraço e desacato à autoridade dos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional, no exercício de suas funções, conforme estabelecido no artigo 919, em seu parágrafo único que diz: “Considera-se como embaraço à fiscalização a recusa não justificada da exibição de livros auxiliares de escrituração, tais como o Razão, o Livro Caixa, o Livro Registro de Inventário, o Contas-Correntes e outros registros específicos pertinentes ao ramo de negócio da empresa”.

O desembaraço ou desacato constitui arbitramento do lucro real ou presumido e se a empresa for optante do Simples haverá a suspensão desta modalidade, conforme artigo 529 e 195, inciso II, respectivamente.

A fiscalização por parte da Receita Federal não aplica imediatamente esta lei, dependendo do fiscal envolvido, dando um prazo para que o contribuinte apresente os livros fiscais.

3.6 O Papel do Contador no Levantamento do Inventário

Uma das fases mais importantes para execução de qualquer trabalho é o planejamento. Por isso é fundamental o desenvolvimento de um planejamento detalhado com todos os passos a serem executados antes, durante e depois do inventário.

É neste momento que o Contador assume a responsabilidade de elaborar juntamente com os demais membros da equipe, as regras a serem observadas durante a execução do inventário. O Contador será o coordenador dos trabalhos ficando encarregado para orientar, coordenar e decidir os procedimentos a serem adotados para que os objetivos pretendidos sejam alcançados.

O primeiro passo do planejamento é a convocação do pessoal utilizado nas contagens, que poderão ser os responsáveis pelo departamento de custos, entre outros.

Conforme o Guia de Treinamento Programado à Distância IOB (1983, p.49) : “O Contador deverá agendar reunião com todos os participantes das contagens, com data anterior à da execução do inventário, a fim de colocá-los a par da necessidade e da importância de

cada área no desenvolvimento dos trabalhos, mostrando a necessidade que a organização tem de demonstrar que seus controles internos são bons e que não existem falhas nem desvios em suas funções.”

Conforme o Guia de Treinamento Programado à Distância IOB (1983, p.49): “É função ainda do Contador definir quais os locais da empresa terão seus estoques inventariados, caso não haja inventário para 100% dos estoques, deverá definir quais as linhas e qual o nível de abrangência do inventário. Isto quer dizer que, se não houver necessidade, a empresa poderá determinar a não realização de inventário físico para determinada linha de produto.”

Ao final do inventário cabe ao Contador determinar os procedimentos a serem adotados no confronto entre a primeira e a segunda contagem e finalmente confrontar as quantidades finais com os registros de estoques. As diferenças encontradas serão valorizadas por critérios determinados pelo Contador e aí sim, serão feitos os ajustes necessários.

A última função do Contador será a definição dos procedimentos finais para escrituração das quantidades apuradas nas contagens no Livro Registro de Inventário.

3.7 Importância do Inventário Físico Como Otimizador de Resultados

Uma empresa que não mantém registros adequados de contabilização e levantamento de inventários é mais vulnerável a qualquer tipo de fraudes ou irregularidades.

Devido à importância do inventário físico, é conveniente que todas as pessoas envolvidas nas contagens dispensem o máximo de seus esforços e atenção para o aprimoramento e obtenção de um inventário físico satisfatório.

Se a empresa mantiver controle de estoques através de inventário físico, poderá saber sempre qual é o nível ideal de estoques de produtos para atender a demanda do mercado, podendo, também, controlar os custos com estocagem, custos de seguros, custo de deterioração e obsolescência e custo de oportunidade, que significa o que a empresa deixou de investir em ativos com retorno mais rápido para investir em estoques.

Entretanto para adequar-se ao nível ideal de estoques é necessário buscar o perfeito equilíbrio entre custo x benefício, a fim de melhorar cada vez mais o ciclo financeiro da

empresa. Para que haja equilíbrio entre custo x benefício, os custos para manutenção dos estoques devem ser iguais aos benefícios proporcionados pela sua manutenção.

Estoques demasiadamente baixos podem implicar em perdas nas vendas e conseqüentemente perda de mercado para concorrentes, assim como quantidades excessivas de estoques podem ocasionar maior lentidão no giro dos ativos e reduzirem a rentabilidade da empresa.

No momento de formar os estoques deve-se estar atento a demanda, sazonalidade, preço e tempo de espera para recebimento. Algumas empresas costumam manter um volume acima de suas necessidades normais, para atender certos imprevistos como aumento inesperado da demanda.

Enfim, o inventário físico é uma forma dos contadores e empresários manterem os registros em consonância com os estoques realmente existentes na organização, bem como uma forma dos empresários poderem se organizar, a fim de terem o controle dos níveis ótimos de estoques visando a maximização dos lucros e minimização dos custos.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Esta monografia teve como objetivo geral fazer um estudo sobre estoques, abordando os critérios de avaliação e controle, mostrando também a importância do acompanhamento físico dos estoques.

Na medida em que a bibliografia permitiu, o objetivo foi cumprido, pois conseguiu-se fazer a classificação dos estoques, sua posição no ativo, foram mostradas as várias formas de avaliação dos estoques, tanto em valores de saídas como de entradas.

O acompanhamento físico dos estoques, mais conhecido como inventário-físico, foi mostrado de forma clara, fazendo sua classificação e mostrando quais os procedimentos que devem ser adotados na sua elaboração.

O inventário físico é de grande importância como ferramenta gerencial, pois pode mostrar a situação dos estoques para a tomada de decisões para se saber o quanto se deve comprar, ou seja, o quanto deve ser aplicado em estoques para que se tenha um nível ótimo.

A manutenção de estoques é um risco necessário à todos os negócios. Entretanto comprar racionalmente, armazenar com cuidado e controlar através de inventário físico pode ser uma forma de reduzir este risco. Se os estoques não forem perfeitamente controlados, poderá haver falta ou excesso dos mesmos, o que geralmente é prejudicial.

O excesso de estoques causa a lenta movimentação do capital circulante, despesas com estocagem bem como perdas por obsolescência. Por outro lado, a falta de estoques poderá causar a suspensão da produção ou uma possível perda de clientes, caso isso aconteça com frequência.

Como forma de organização, o controle de estoques através de inventário físico, exige que as pessoas responsáveis pelo controle mantenham os itens em ordem para que facilite os trabalhos em épocas de contagem.

Recomenda-se que, a partir deste trabalho, seja feito um estudo de caso em uma empresa que mantenha controle de estoques através de contagens físicas, para que se possa colocar na prática os conceitos, normas e procedimentos aqui demonstrados.

5 BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria, um curso moderno e completo*. 2. ed., São Paulo : Saraiva, 1985.

ANDERSEN, Arthur. *Normas e práticas contábeis no Brasil*. 2. ed., São Paulo : Atlas, 1994.

BRASIL. Decreto nº 3000/99, de 26 de março de 1999. Estabelece o Regulamento do Imposto de Renda: In Diário Oficial da União. Brasília, 26 de março de 1999.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Estabelece A Lei das Sociedades por Ações: In Diário Oficial da União. Brasília, 15 de dezembro de 1976.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 732, de 22 de outubro de 1992. Aprova a NBC T 4 – Da avaliação patrimonial. In Diário Oficial da União. Brasília, 05 de novembro de 1992.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípio Fundamentais de Contabilidade. In Diário Oficial da União. Brasília, 31 de dezembro de 1993.

FRANCO, Hilário. *A contabilidade na era da globalização*. São Paulo : Atlas, 1999.

GALLIANO, A. Guilherme. *O método científico: Teoria e Prática*. São Paulo : Hamburg, 1979.

HORNGREN, Charles Thomas. *Contabilidade de Custos : Um Enfoque Administrativo*. São Paulo : Atlas, 1989.

IOB - Informações Objetivas. Caderno do Imposto de Renda e Legislação Societária. Avaliação de Estoques. 49/99

_____. Guia de Treinamento Programado à Distância IOB. 1983.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu e GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. 4. ed., São Paulo : Atlas, 1995.

_____. *Teoria da contabilidade*. São Paulo : Atlas, 1981.

_____. Equipe de Professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. *Contabilidade Introdutória*. 8. ed., São Paulo : Atlas, 1993.

LOPES DE SÁ, Antônio e LOPES DE SÁ, A. M. *Dicionário de contabilidade*. 9. ed., São Paulo : Atlas, 1995.

MARCONI, Marina de Andrade e LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de pesquisa*. 2. ed., São Paulo : Atlas, 1990.

MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. 5. ed., São Paulo : Atlas, 1993.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 5. ed., São Paulo : Atlas, 1996.

RUIZ, João Álvaro. *Metodologia Científica: Guia para eficiência nos estudos*. São Paulo : Atlas, 1979.

THOMPSON, Augusto. *Manual de Orientação para Preparo de Monografia*. 2. ed., Rio de Janeiro : Forense Universitária, 1991.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. *Normas para Apresentação de Trabalhos*. 5. ed., Curitiba : Ed. da UFPR, 1995.

VERTES, Alexandre. *Iniciação à Dupla Contabilidade Geral*. Novo Hamburgo : Otomit, 1991.

ANEXOS

Anexo 1

Ficha para Controle de Estoques

Anexo 2

Exemplo de Ficha para Controle de Estoques

PEPS

UEPS

Custo Médio

Custo Específico

Exemplo: se tivermos um Estoque Inicial, em 1-9-X9, composto de 30 unidades de postes (iguais), adquiridos por \$ 40.000 cada um, num total de \$ 1.200.000 e no mês ocorrer a seguinte movimentação:

2-9 – Compra de 10 unidades por \$ 42.000 cada.
 3-9 – Venda de 3 unidades por \$ 50.000 cada.
 4-9 – Venda de 28 unidades por \$ 45.000 cada.
 5-9 – Compra de 5 unidades por \$ 41.000 cada.
 6-9 – Venda de 10 unidades por \$ 48.000 cada.

FICHA DE CONTROLE DE ESTOQUE									
PEPS									
Espécie: Postes									
Data 19X9	ENTRADA			SAÍDA			SALDO		
	Quantidade	Valor Unitário	Total	Quantidade	Valor Unitário	Total	Quantidade	Valor Unitário	Total
1-9							30	40.000	1.200.000
2-9	10	42.000	420.000				30	40.000	1.200.000
3-9				3	40.000	120.000	10	42.000	420.000
4-9				27	40.000	1.080.000	27	40.000	1.080.000
5-9	5	41.000	205.000	1	42.000	42.000	9	42.000	378.000
6-9				9	42.000	378.000	9	42.000	378.000
				1	41.000	41.000	5	41.000	205.000
6-9				9	42.000	378.000	4	41.000	164.000
Soma	15		625.000	41		1.661.000	4	41.000	164.000

O CMV total do período (1 a 6/9) será, portanto, de \$ 1.661.000 e o valor do estoque \$ 164.000.

Com base nesse critério, teremos, sempre, um valor de estoque baseado nas compras mais recentes e o do CMV nas mais antigas.

FICHA DE CONTROLE DE ESTOQUE

UEPS
Espécie: Postes

Data 19X9	Entrada			Saída			Saldo		
	Quantidade	Valor Unitário	Total	Quantidade	Valor Unitário	Total	Quantidade	Valor Unitário	Total
1-9							30	40.000	1.200.000
2-9	10	42.000	420.000				30	40.000	1.200.000
							10	42.000	420.000
3-9				3	42.000	126.000	30	40.000	1.200.000
4-9				7	42.000	294.000	7	42.000	294.000
				21	40.000	840.000	9	40.000	360.000
5-9	5	41.000	205.000				9	40.000	360.000
							5	41.000	205.000
6-9				5	41.000	205.000			
				5	40.000	200.000	4	40.000	160.000
Soma	15		625.000	41		1.665.000	4	40.000	160.000

O CMV será, agora, de \$ 1.665.000, e o valor do estoque final \$ 160.000. O CMV estará sempre baseado nas compras mais recentes, e o estoque final nas mais antigas.

MP
Espécie: Postes

FICHA DE CONTROLE DE ESTOQUE

Data 19X9	Entrada			Saída			Saldo		
	Quantidade	Valor Unitário	Total	Quantidade	Valor Unitário	Total	Quantidade	Valor Unitário	Total
1-9							30	40.000	1.200.000
2-9	10	42.000	420.000				40	40.500	1.620.000 ⁽¹⁾
3-9				3	40.500	121.500	37	40.500	1.498.500
4-9				28	40.500	1.134.000	9	40.500	364.500
5-9	5	41.000	205.000				14	40.678	569.500 ⁽²⁾
6-9				10	40.678	406.780	4	40.678	162.720
Soma	15		625.000	41		1.662.280	4	40.678	162.720

O CMV apurado, agora, foi de \$ 1.662.280, e o estoque final, \$ 162.720.

Diferenças Entre os Métodos

No exemplo utilizado, para os três critérios acima, as vendas foram:

3-9 – 3 unidades a \$ 50.000	=	\$ 150.000
4-9 – 28 unidades a \$ 45.000	=	\$ 1.260.000
6-9 – 10 unidades a \$ 48.000	=	\$ 480.000
Total da vendas		\$ 1.890.000

Comparando-se os resultados obtidos para os critérios apresentados, temos:

PEPS ou FIFO		UEPS ou LIFO		Média Ponderada Móvel	
Vendas	1.890.000	Vendas	1.890.000	Vendas	1.890.000
(-) CMV	<u>1.661.000</u>	(-) CMV	<u>1.665.000</u>	(-) CMV	<u>1.662.280</u>
Resultado	229.000	Resultado	225.000	Resultado	227.720
Est. Final	164.000	Est. Final	160.000	Est. Final	162.720

Vemos assim, que, se três empresas tivessem adquirido mercadorias, nas mesmas quantidades, pelos mesmos preços, e vendido nas mesmas condições, *suas situações reais seriam as mesmas*, com a mesma quantidade de estoque, porém *seus demonstrativos financeiros seriam diferentes*, porque usaram critérios também diferentes, embora todos se baseassem no custo de aquisição.

Critérios diferentes levam a valores de estoque e resultados líquidos também diferentes.

Exemplo: Existem em Estoque (valor inicial) cinco automóveis adquiridos por \$ 13.000 cada um; ao iniciarmos o período novo, são comprados mais três, por \$ 15.000 cada, e logo em seguida são vendidos dois, por \$ 16.000 cada, porém, sabendo-se que um pertence ao lote inicial e o outro foi adquirido no período. Daremos neste caso baixa, como Custo de Mercadorias Vendidas, do valor específico da compra de cada um (\$ 13.000 + \$ 15.000). A Ficha de Controle de Estoque, se adotada, ficaria conforme modelo nesta mesma página.

Tal tipo de apropriação de custo, entretanto, somente é possível em alguns casos, onde a quantidade, ou o valor, ou a própria característica da mercadoria o permite. Na maioria das vezes não é possível ou economicamente conveniente a identificação do custo específico de cada unidade.

FICHA DE CONTROLE DE ESTOQUE									
Preço Específico									
Espécie: <i>Automóveis</i>									

DATA 19X9	ENTRADA			SAÍDA			SALDO		
	Quantidade	Valor Unitário	Total	Quantidade	Valor Unitário	Total	Quantidade	Valor Unitário	Total
1-3							5	13.000	65.000
2-3	3	15.000	45.000				5	13.000	65.000
							<u>3</u>	15.000	<u>45.000</u>
							8		110.000
3-3				1	13.000	13.000	4	13.000	52.000
				<u>1</u>	<u>15.000</u>	<u>15.000</u>	<u>2</u>	<u>15.000</u>	<u>30.000</u>
				2		28.000	6		82.000

Anexo 3

Etiquetas de Inventário

ETIQUETA DE CONTAGEM

Modelo

PRÉ-NUMERADA
TIPOGRAFICAMENTE

DESTACÁVEL

FIXAR JUNTO AO MATERIAL

ETIQUETA Nº 0001

MATERIAL: _____

CÓDIGO _____

DESCRIÇÃO _____

M.P. EMBALAGEM PROD. ACABADOS

MAT. SECUNDÁRIOS PROD. PROCESSO OUTROS

ORDEM DE SERVIÇO Nº _____

DIVISÃO _____ SETOR _____ PRATELEIRA _____

QUANTIDADE UNIDADE CONTADO POR _____

VERIFICADO POR _____

ETIQUETA Nº 0001

CÓDIGO _____

DIVISÃO _____

SETOR _____

PRATEL. _____

QUANT.

UNID.

CONTADO POR _____

VERIF. POR _____

ETIQUETA Nº 0001

CÓDIGO _____

DIVISÃO _____

SETOR _____

PRATEL. _____

QUANT.

UNID.

CONTADO POR _____

VERIF. POR _____

Anexo 4**Controle de Etiquetas**

CONTROLE DAS ETIQUETAS DURANTE O INVENTÁRIO FÍSICO

QUANTIDADES						
		Em branco	Canceladas	Utilizadas	Total Emitido	
De nº	a nº				x	
Distribuição:						
Departamento A						
Almoxarifado						
X de nº	a nº	x	x	x		
Y de nº	a nº	x	x	x		
Z de nº	a nº	x	x	x		
Total:						
Departamento B						
Expedição						
Produtos acabados						
de nº	a nº	x	x	x		
Total:						
Departamento C						
Produtos em processo						
de nº	a nº	x	x	x		
Total:						
Departamento D						
Manutenção						
Materiais						
de nº	a nº	x	x	x		
Total:						
Total Geral:						

A emissão das etiquetas deverá ser feita em número suficiente para atender com folga os itens de inventários.

Anexo 5

Listagens de Inventário

LISTAGENS DOS INVENTÁRIOS

Artigo	Código	Nº da Etiqueta de Contagem	Unidade	Quantidade	Preço Unitário	Total Físico	Falta (+)	Sobra (-)	Saldo Razão antes dos ajustes
--------	--------	----------------------------	---------	------------	----------------	--------------	-----------	-----------	-------------------------------

Anexo 6

Ficha de Recontagem

FICHA DE RECONTAGEM

(UTILIZADA SOMENTE NO CASO DE HAVER DIVERGÊNCIA DE CONTAGEM ENTRE A PRIMEIRA E A SEGUNDA TURMA)

MATERIAL				Nº	_____
CÓDIGO	_____				
DESCRIÇÃO	_____				
ETIQUETA Nº	DIVISÃO	SETOR	1ª CONTAGEM	2ª CONTAGEM	RECONTAGEM
_____	_____	_____	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
			QUANT.	QUANT.	QUANT.
			<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
RECONTAGEM FEITA POR	_____			VERIFICADA POR	_____
ESCLARECER O MOTIVO DA DIFERENÇA, SE POSSÍVEL:	_____				

Anexo 7
Cut-Off de Inventário

"CUT-OFF" DO INVENTÁRIO**COMPRAS**

(relacionar as 2 últimas e 2 primeiras após o inventário)

Data	NF	Fornecedor	Cz\$	Material
.....				
.....				

VENDAS OU TRANSFERÊNCIAS (2 últimas e 2 primeiras)

Data	NF	Cliente	Cz\$	Produto
.....				
.....				

NOTAS FISCAIS DE DEVOLUÇÃO (2 últimas e 2 primeiras)

Data	NF	Nome	Cz\$	Material
.....				
.....				

REQUISIÇÕES DE MATERIAIS (2 últimas e 2 primeiras)

Data	Nº	Setor	Cz\$	Material
.....				
.....				

ORDEM DE SERVIÇO OU BOLETIM DE PRODUÇÃO (2 últimas e 2 primeiras)

Data	Nº	Setor	Cz\$	Material
.....				
.....				

Atenção:

Anotar as requisições e as Ordens de Serviços para cada Divisão ou Departamento Fabril.

Anexo 8

Livro Registro de Inventário

REGISTRO DE INVENTÁRIO

(MODELO 7)

N.º de Ordem.....

TERMO DE ABERTURA

Contém este livro (.....) folhas numeradas tipograficamente, do n.º ao n.º e servirá para o lançamento das operações próprias do estabelecimento do contribuinte abaixo identificado:

Nome

Endereço

N.º andar sala/conj. Bairro

Município Estado

Inscrição Estadual n.º

C.G.C.M.F. n.º

Registrado na Junta Comercial sob n.º

..... de de

.....
(ASSINATURA DO CONTRIBUINTE OU SEU REPRESENTANTE LEGAL)

TILIBRA S/A INDÚSTRIA GRÁFICA
RUA AIMORÉS 6-9 - BAURU - SP
INSCRIÇÃO ESTADUAL 209.039.861.116
C.G.C. (MF) 44.990.901/0001-43
PROCESSO DRT - 7 - 2943/71



CAPA: PAPELÃO 1.040 g/m² REVESTIDO EM PAPEL KRAFT 110 g/m²
FOLHAS INTERNAS: PAPEL APERGAMINHADO 63 g/m²
FORMATO: 218 x 319 mm



50 FOLHAS
CÓD. 12.117

REGISTRO DE INVENTÁRIO

(MODELO 7)

N.º de Ordem

Último lançamento efetuado em / / de

TERMO DE ENCERRAMENTO

Contém este livro (.....) folhas numeradas tipograficamente, do n.º ao n.º e serviu para o lançamento das operações próprias do estabelecimento do contribuinte abaixo identificado:

Nome

Endereço

N.º andar sala/conj. Bairro

Município Estado

Inscrição Estadual n.º

C.G.C.M.F. n.º

Registrado na Junta Comercial sob n.º

..... de de

.....
(ASSINATURA DO CONTRIBUINTE OU SEU REPRESENTANTE LEGAL)
.....

REGISTRO NO C.R.C. N.º