

Estoques: administração e controle

Auro Kunio Suzuki *

Em uma empresa comercial, não é apenas a contabilização dos estoques que deve ter tratamento adequado, mas principalmente a sua administração e controle. Neste trabalho, procurou-se dar atenção a vários pontos julgados importantes em relação aos estoques, em uma empresa comercial.

1 INTRODUÇÃO:

Desde os tempos mais remotos a contabilidade se fez presente e o homem tendo necessidade deste novo conhecimento, buscou desenvolvê-la, aprimorando suas técnicas. Assim como muitas ciências, a contabilidade caminhou por um longo processo evolutivo, passando de procedimentos rudimentares a uma técnica bem complexa e diversificada.

Naquela época o homem primitivo controlava a quantidade de seus rebanhos, produtos ou mercadorias destinadas à troca, registrando todas as transações através de manuscritos simplificados.

A necessidade de mensuração da riqueza fez com que o homem desenvolvesse as técnicas contábeis de tal forma que passassem a fornecer informações quantitativas e qualitativas para a análise financeira-gerencial.

Somente nos meados do Séc. XVIII a importância do estoque ganhou consistência pois encontrou um ambiente extremamente favorável já que este período foi marcado pelo crescente desenvolvimento das atividades mercantis nas cidades européias.

Atualmente o estoque se tornou o ponto central da contabilidade comercial e suas dimensões mais importantes na vida das organizações comerciais referem-se ao processo de administração e controle, pois é através dele que a organização revela sua dinâmica de ação.

Como o estoque é o ativo de maior relevância nas empresas comerciais, é indispensável o seu levantamento contábil para se obter a relação de todas as mercadorias que o compõem. No entanto, é bom ressaltar que os estoques não possuem igual importância para empresas que não sejam comerciais ou industriais, para as empresas prestadoras de serviços o estoque não possui muita importância já que não representa o seu objeto do negócio.

O principal interesse para os investidores e administradores quanto ao estoque, refere-se à adequada determinação do lucro, a maximização da liquidez-lucratividade, além de seu controle e proteção.

Para a concretização desses objetivos é preciso obter, primeiramente, informações a respeito dos itens, seus volumes e localização, além de adotarmos um sistema de contabilização para a efetivação das metas da empresa.

Para isso, tentaremos apresentar uma visão global da administração e controle dos estoques cuja abordagem merece uma atenção especial já que, entre os objetivos principais da empresa compreendem: a consciência da importância dos registros do estoque, a diferença entre os sistemas de inventário, os métodos alternativos para a avaliação dos estoques, o efeito da escolha de cada método nas demonstrações contábeis, assim como os impactos que o erro de mensuração do estoque final causa nas mesmas.

A importância do estoque nas decisões empresariais ainda é um ponto obscuro para uma grande parte de empresários. Muitos deles consideram que o melhor caminho para se obter maior lucratividade numa economia inflacionária seria o de sobrecarregar o estoque. A princípio, parece ser o melhor caminho para a empresa já que em nosso país há sucessivos aumentos nos preços. No entanto, esta política sacrifica o capital de giro da empresa forçando-a a recorrer a capitais de terceiros cujo custo, normalmente, é elevado (a imobilização de dinheiro em estoques reduz a disponibilidade da empresa para

* Bolsista do Sistema PET/Cades/FACE

pagar suas obrigações e como há a dificuldade de se obter financiamento externo, este tipo de operação é desestimulado).

Toda e qualquer empresa que pretenda sobressair-se numa economia caracterizada por grandes concorrências deve manter um estoque suficiente para atender a demanda existente e esperada, não sobrecarregando-o de forma a comprometer a sua liquidez.

A questão portanto, não é tão simples como parece ser à primeira vista. Para realizarmos uma análise puramente científica, torna-se crucial entender o processo inflacionário brasileiro, analisando o seu impacto sobre o estoque cujo registro é feito pelo valor histórico sem sofrer atualização. Os resultados apresentam grandes distorções, não retratando corretamente a mensuração quantitativa dos bens patrimoniais. Esta carência de informações confiáveis e realistas prejudicam em muito a visão empresarial pois, baseando-se em dados não consistentes, maior se tornam os riscos numa tomada de decisões.

Somente no momento em que as empresas perceberem a finalidade do controle dos estoques é que passarão a compreender melhor a sua administração. No Brasil a contabilidade é feita exclusivamente para atender ao fisco e não como um instrumento de análise gerencial para implementação de medidas e projetos futuros.

A falta de consciência da maior parte dos empresários é fator que muitas vezes gera prejuízos substanciais sem que o mesmo perceba.

Nossa contabilidade sofreu e sofre grandes influências da legislação fiscal, principalmente a do Imposto de Renda. Estas imposições fiscais determinam uma situação desfavorável aos empresários devido a alta carga de tributos. Este é, portanto, o motivo que justifica a

presença no Brasil de uma contabilidade caracteristicamente voltada aos aspectos fiscais.

Numa economia desestabilizada e altamente inflacionária como a nossa, muitos procedimentos adotados não configuram a verdadeira posição financeira e econômica das empresas.

É dentro deste contexto e com o intuito de provocar uma reflexão com relação aos métodos adotados na contabilidade que este trabalho se insere, visto que somente a partir da análise das deficiências existentes é que torna-se possível efetuar mudanças.

2 COMPOSIÇÃO DOS ESTOQUES E SUA IMPORTÂNCIA

O estoque de uma empresa comercial consiste basicamente em mercadorias. Neste grupo estão incluídos todos os elementos materiais que consistem objeto do negócio, isto é, de compra e venda de uma empresa com fins lucrativos. Porém, quando nos referimos ao estoque como sendo composto basicamente de mercadorias, isso não quer dizer que não existam outros componentes (materiais de limpeza, materiais de escritório, etc.); consideramos como sendo mercadorias pois representam aproximadamente 90% ou mais do mesmo.

Muitas pessoas não conseguem dissociar as diferenças existentes entre posse e propriedade, empregando erroneamente os termos. No entanto, fundamentando-se no direito como base para a compreensão de ambos os termos, percebemos que posse e propriedade possuem características próprias e distintas. Enquanto posse possui um caráter quanto ao físico, propriedade possui caráter quanto à legalidade.

Desta forma, não importa se existam ou não mercadorias no estoque. Caso tenhamos a propriedade das mercadorias, devemos incluí-las conjuntamente ao estoque, mesmo que estas não estejam presentes fisicamente na empresa. Caso contrário, em que não detemos o direito da propriedade, existindo ou não fisicamente as mercadorias, não poderemos considerá-la como parte pertencente aos estoques.

As operações com mercadorias representam o ponto fundamental numa empresa comercial e o seu sucesso depende de um bom sistema de apuração de resultados em operações com mercadorias, bem como dos controles físicos paralelos.

Sua importância é muito grande e sua organização pode variar de empresa para empresa conforme for gerida.

Através do critério utilizado para o controle das mercadorias obtemos o custo das mercadorias vendidas e, o seu resultado, como não poderia deixar de ser, modifica o lucro do exercício, repercutindo diretamente sobre as demonstrações contábeis.

Entretanto, este procedimento é puramente convencional já que, entre diversas alternativas, poderia-se adotar um. Já no caso da administração dos estoques isso não se aplica pois administrar é mais complexo e complicado do que sim-

plesmente controlar. Sendo assim, a empresa que pretenda obter maior dinâmica nos seus negócios, terá que dispor de profissionais altamente qualificados e com grande perspicácia na área financeira.

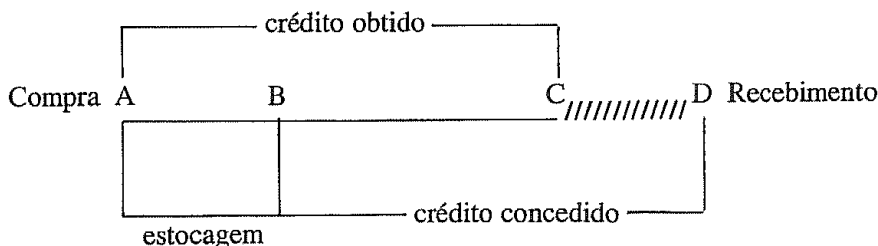
O maior desafio administrativo é reduzir o ciclo operacional para viabilizar o retorno do investimento, conseguindo maior giro do estoque e mantendo-se compras e vendas compatíveis.

Conforme o prazo de estocagem, de pagamento das compras – crédito obtido – e do recebimento das mercadorias vendidas – crédito concedido – o ciclo operacional poderá ser por:

- a) Coordenação Financeira Que Exige Amplo Financiamento
- b) Coordenação Financeira Sem Margem De Segurança
- c) Coordenação Financeira Ideal

O ciclo operacional é o período representado pela saída do recurso ao retorno convertido em vendas. Sendo assim, percebe-se que o ciclo poderá variar segundo a administração empresarial, suas políticas e metas traçadas.

2.1 Coordenação financeira que exige amplo financiamento



- B → VENDA
- C → PAGAMENTO (Período de desconto de duplicatas)
- ////// → DEFASAGEM

CICLO OPERACIONAL: AD

A utilização deste tipo de coordenação é desaconselhável já que exige da empresa um amplo financiamento.

Percebemos que o crédito obtido na compra embora igual ao crédito concedido sobre a venda torna-se desfavorável em função do período de estocagem. Isto nos leva a entender que teremos que executar o pagamento de nossas compras antes mesmo de termos recebido. Esta é a condição que a maioria dos empresários procura evitar. Para eles, receber antes de se pagar, significa obter ganhos com a aplicação financeira do dinheiro recebido.

(Apesar das aplicações financeiras representarem o melhor recurso, estas, não têm gerado nos últimos anos bons rendimentos devido às

altas taxas inflacionárias constatadas na economia brasileira).

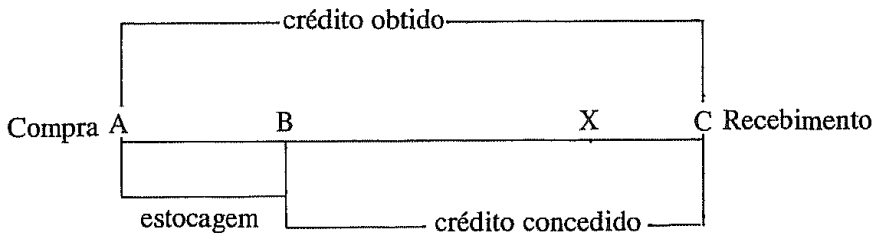
Normalmente quando a empresa adota este tipo de coordenação, ela necessita recorrer ao banco, descontando as duplicatas de seus clientes.

Desta forma, muitas medidas

estratégicas poderão ser feitas como por exemplo:

- Diminuir o período médio de recebimento de vendas → aumenta capital de giro → Oportunidade de diminuir o período médio de renovação de estoques.
- Aumentar o período médio de pagamentos de compras (através de renegociação).
- Diminuir o período médio de renovação de estoques.
- Desconto bancário (já maior ou igual ao Jp.)
Ja → Juros Ativos
Jp → Juros Passivos
- Diminuir o prazo de estocagem, mantendo estoque mínimo.

2.2 Coordenação financeira sem margem de segurança



- B → VENDA
- X → DESCONTO DE DUPLICATAS
- C → RECEBIMENTO E PAGAMENTO

CICLO OPERACIONAL: AC

Na Coordenação sem margem de segurança o crédito obtido sobre a compra iguala-se ao prazo de crédito concedido sobre a venda. Porém, como pelo próprio nome indica, NÃO HÁ MARGEM DE SEGURANÇA. Portanto, caso os devedores não paguem, a empresa deverá recorrer a um financiamento externo.

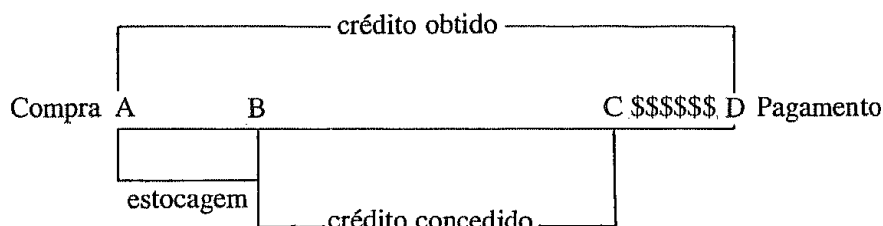
Normalmente para se evitar tal problema, as empresas recorrem ao

banco descontando as duplicatas. No entanto, somente executam esta última alternativa em condições quando os juros ativos (do cliente) for maior ou igual ao juros passivos (da empresa) pois se:

Ja ° Jp → DESPESA
FINANCEIRA

Ja °, Jp → RECEITA
FINANCEIRA

2.3 Coordenação financeira ideal



B → VENDA

C → RECEBIMENTO

\$\$\$\$\$\$ → MARGEM DE SEGURANÇA (Aplicação financeira) → Receita financeira

CICLO OPERACIONAL: AD

A Coordenação Financeira Ideal é o sistema mais adequado para uma empresa pois determina uma situação financeira favorável.

Todas as empresas procuram obter maiores rendimentos em suas transações comerciais, renegociando suas transações na tentativa de prorrogar o pagamento e antecipar o recebimento.

Neste tipo de coordenação, a empresa obtém um crédito superior ao crédito concedido sobre suas vendas, logo, ela receberá de seus devedores antes mesmo de executar o pagamento a seus fornecedores.

A margem de segurança propicia ganhos com as aplicações financeiras, fazendo com que no final das transações as empresas obtenham receitas financeiras.

3 COMPOSIÇÃO DO CUSTO

O estabelecimento do custo das mercadorias numa atividade empresarial representa um assunto muito complexo, requerendo cuidados especiais na sua determinação.

O custo dos estoques reflete diretamente sobre a apuração do resultado do exercício já que o estoque representa um ativo significativo e com constantes movimentações (Entradas e saídas de mercadorias).

Por isso, fica a critério de cada

um determinar o custo do seu estoque. No entanto, fica bem claro que o sucesso de um empreendimento está na perfeita contabilização dos fatos, cujos acontecimentos devem ser registrados assim que incorrerem.

Muitas pessoas desconhecem o real valor do custo; Daí decorrem vendas abaixo do custo, e, no final do exercício, após se constatar uma perda substancial, a culpa geralmente recai sobre os subordinados.

O custo das mercadorias é muito importante na gestão empresarial e não pode ser, de forma alguma, desprezado.

Seu valor não é somente aquele constante na nota fiscal; fazem parte também, os impostos, quando não recuperáveis (IPI), os fretes, carretos e seguros e todos os encargos necessários à colocação dos bens no estabelecimento do comprador.

Entretanto, não devemos incluir como custo das mercadorias os impostos recuperáveis e os descontos e abatimentos incondicionais.

RESUMINDO

Preço da fatura
(Vr. Líquido)
(-) Desconto e abatimentos incondicionais
(-) Impostos recuperáveis (ICMS)

CUSTO DE COMPRA

(+) Fretes, carretos e seguros (Cláusula FOB)
(+) Encargos imprescindíveis à colocação dos bens no estabelecimento do comprador.
(+) Variação cambial do preço de fatura
(+) Impostos não recuperáveis (IPI)

Considerações Especiais:

FRETE

O frete pode ser visto de duas formas diferentes: Frete-custo e Frete-despesa. Em ambos os casos, contabilizamos o frete após cada compra. No entanto, o procedimento mais correto e exigido pela legislação é apropriá-lo como custo, já que, contabilmente, considerá-lo como despesa, acarretaria antecipação da despesa de mercadorias ainda não vendidas, diminuindo conseqüentemente o lucro.

As razões da inclusão do frete no custo de mercadorias são duas: a primeira é de se evitar que o valor dos estoques seja contabilizado menor; e a segunda para evitar que o montante das despesas seja demonstrado a mais, pois, o frete refere-se à mercadorias que ainda estão em estoque.

Outro aspecto que requer atenção especial, refere-se às cláusulas de pagamento e entrega das mercadorias.

Muitas instituições como a ALALC – Associação Latino Americana de Livre Comércio – visam regular o comércio exterior e proteger os mercados regionais, estabelecendo cláusulas como CIF e FOB.

CIF (Cost, Insuranc, e Freight – Despesa, seguro, frete) – o vendedor é o responsável pelas despesas de transporte, embarque e ainda pelos seguros até o local de destino das mercadorias.

FOB (Free on Board – Livre a bordo) – o vendedor responsabiliza-se pelas despesas de transporte e embarque, no local de origem, correndo, a partir daí, toda responsabilidade e risco por parte do comprador.

Pela contabilidade somente o frete FOB compõe parte do custo pois o seu valor representa uma

gasto necessário para colocar as mercadorias em condições de venda. Já o frete CIF não compõe parte do custo porque o seu valor representa um desembolso do vendedor, sendo, para este, contabilizado como uma despesa comercial.

Segundo a natureza das mercadorias o frete poderá ser avaliado como FRETE-PESO E FRETE-VALOR. Este aspecto ainda pouco desenvolvido em nossas obras bibliográficas, vem sendo desenvolvido através de experiências práticas mostrando-se as metodologias utilizadas no tratamento do frete. Apurando-se corretamente o custo das mercadorias, melhores serão as condições para a análise e projeções de políticas futuras. Sabe-se que num contexto econômico como o apresentado pela realidade brasileira, deter o controle dos custos e dos gastos orçamentários possibilita a adoção de políticas de estoques coerentes com o atendimento da demanda existente e esperada.

A incidência dos tributos diferencia-se de empresas comerciais a empresas industriais e prestadora de serviços e os seus valores podem, dependendo do tipo da empresa, ser ou não incorporados ao custo.

Esta consideração não deve ser desprezada, pois o custo representa a base para a avaliação dos estoques.

Nas empresas comerciais o IPI deve ser incorporado ao custo das

mercadorias pois este imposto, uma vez alocado pela empresa, onera o custo total, afetando diretamente a mensuração dos estoques.

O ICMS não poderá incorporar o custo das mercadorias, uma vez que seu valor já está incluso no preço da mercadoria, sendo seu valor destacado na Nota-fiscal somente a título de tributação.

No dia 19.06.89 foi aprovada a Medida Provisória Nº 69, hoje convertida em lei, trazendo as seguintes alterações à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

Art. 15 – O art. 14 da Lei Nº 4502, com a alteração introduzida pelo art. 27 do Decreto-lei Nº 1593, de 21 de dezembro de 1977, mantido o seu inciso I, passa a vigorar a partir de 1º de julho de 1989 com a seguinte redação:

“Art. 14 – Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável:

I –

II – Quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

Parágrafo 1º – O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.

Parágrafo 2º – Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente.

Parágrafo 3º – Será também considerado como cobrado ou debitado pelo contribuinte, ao comprador ou destinatário, para efeitos do disposto no Parágrafo 1º, o valor do frete, quando o transporte foi realizado ou cobrado por firma coligada, controlada ou controladora (Lei Nº 6404) ou interligada (de-

creto-lei Nº 1950) do estabelecimento contribuinte ou por firma com a qual este tenha relação de interdependência, mesmo quando o frete seja subcontratado.”

O IPI antes calculado sobre o valor descontado, passou a ter como base de cálculo o valor bruto da nota fiscal. Esta imposição da legislação acarretou uma maior carga tributária, ocasionando um aumento considerável no valor das mercadorias, visto que o IPI se incorpora como custo nas empresas comerciais.

QUADRO 1 – ICM/ICMS

Para a indústria que irá recuperar o IPI e ICMS:

Exclui-se do custo o ICMS e IPI.

Para o comércio que irá recuperar o ICMS:

Exclui-se do custo o ICMS.

Para uma prestadora de serviços que não terá recuperação do IPI nem ICMS.

Inclui-se ao custo tanto o IPI como ICMS.

4 ADMINISTRAÇÃO DE ESTOQUE

Como foi exposto anteriormente, o estoque representa um investimento importante para a maioria das empresas. O estoque é necessário para que as vendas se processem com poucas incertezas, havendo neste caso, a necessidade de uma quantidade razoável para suprir e satisfazer as demandas existentes e as que poderão surgir.

A fim de minimizar a necessidade de caixa, o estoque deveria

ser girado com rapidez, já que quanto maior o giro deste, menor seria o montante que a empresa teria que investir em estoque para satisfazer uma demanda por mercadorias.

O nível de compras de produtos para revenda é determinado em grande parte pela projeção da demanda prevista pelo departamento de marketing. Se forem previstas vendas elevadas, o estoque de mercadorias para revenda deverá ser alto e, se as vendas estimadas forem baixas, o estoque deverá ser reduzido.

As empresas em geral mantêm um estoque de segurança, levando em conta um aumento repentino na demanda de uma mercadoria ou a ruptura da produção e do fornecimento em função de algum fator interno ou externo à economia.

Outro fator que afeta o nível do estoque é a durabilidade das mercadorias. Um item facilmente perecível, provavelmente se deterioraria antes de ser vendido; neste caso o estoque deste produto não seria requisitado em grandes quantidades.

Uma consideração final em relação ao nível do estoque de mercadorias para revenda é o seu grau de liquidez. Quanto mais comercializáveis e menos sujeitas à obsolescência forem as mercadorias, maiores serão os níveis de estoque que a empresa poderá requisitar.

A questão relativa ao estoque envolve a área financeira, de marketing e de compras. Cada área estima os níveis de estoque em função de seus próprios objetivos.

Em administração financeira, o objetivo básico em relação aos estoques é minimizar as necessidades de investimento neste tipo de ativo, pois esse investimento, além de reduzir a rotação geral dos recursos comprometendo a rentabilidade geral da empresa, também produz custos decorrentes de sua manutenção.

A administração eficiente do estoque deve propiciar a maximização do retorno do investimento, certificando-se constantemente que a empresa não está aplicando recursos em estoques desnecessários.

O departamento de Marketing preocupa-se com o nível do estoque dos produtos para revenda, procurando reduzir os problemas ocasionados com a falta de estoque e a demanda existente. Esta constante preocupação com o nível de estoque faz com que o departamento de marketing evite perdas em vendas em consequência da demora de entrega das mercadorias pelos fornecedores. Estas análises e questionamentos das previsões de marketing devem ser levadas aos demais departamentos da organização pois suas informações propiciam e asseguram estimativas razoáveis. Em muitos casos não é a simples demanda de mercadorias que vai definir qual será o nível ideal de estoques. Em muitos casos, a requisição de um maior nível de estoque dependerá também da análise de outros diversos fatores tais como a previsão de um aumento nos preços, escassez de uma mercadoria, ou até mesmo a possibilidade em obter descontos comerciais.

Estas decisões portanto, devem ser tomadas conjuntamente, agrupando todas as estimativas dos di-

versos departamentos, a fim de obter uma previsão mais realista que não prejudique a liquidez e o patrimônio empresarial.

5 FATORES QUE AFETAM O VALOR DO ESTOQUE

O estoque de uma empresa comercial está sujeito a fatores que podem, no decorrer de suas atividades, alterar o seu valor. Estes fatores devem ser reconhecidos pela contabilidade, tão logo sejam detectados.

Tentaremos desta forma, fazer uma exposição destes fatores, mostrando os procedimentos utilizados para registrá-los.

Em certas ocasiões em que o custo de aquisição de mercadoria supera o valor de mercado, devemos, baseando-se no Conservadorismo ou Prudência, constituir uma provisão retificando o saldo da conta de estoque.

Esta imposição de estabelecer o menor entre o custo e valor de mercado (CUSTO OU MERCADO, DOS DOIS O MENOR), foi estabelecido em 15/12/1976 pela LEI 6404 (LEI DAS SOCIEDADES POR AÇÕES) e regulamentado pelo Decreto-lei 1598.

Quando nos referimos a "VALOR DE MERCADO", isso significa o preço líquido obtido pela venda das mercadorias no mercado, deduzindo-se os impostos e demais encargos necessários para a sua venda, além de parcela correspondente à margem de lucro (Parcela necessária ao pagamento de todos os demais custos e despesas e para assegurar a continuidade operacional da empresa).

No entanto, no Brasil, país cuja presença inflacionária provoca sucessivos aumentos nos preços, tal procedimento é praticamente impossível já que raramente são constados preços de mercado infe-

riores ao respectivo custo de aquisição. No entanto, em certas situações em que o governo adota políticas de tabelamento dos preços, a provisão se torna necessária pois, geralmente, são constatados custos de aquisição superiores aos valores tabelados.

CONTABILIZAÇÃO

QUANDO VR. DA PROVISÃO É RELEVANTE:

DESVALORIZAÇÃO DE ESTOQUES a PROVISÃO P/ DESVALORIZAÇÃO DE ESTOQUES

QUANDO VR. DA PROVISÃO E IRRELEVANTE:

CMV a PROVISÃO P/ DESVALORIZAÇÃO DE ESTOQUES

Todavia, muitas empresas comerciais podem adquirir mercadorias destinadas à revenda que estão sujeitas à deterioração, processo de perecimento ou obsolescência como por exemplo, frutas, hortigranjeiros, computadores, etc.

Existem também mercadorias que podem, em virtude da natureza, perderem parte de sua composição física, reduzindo-lhes o peso, volume (Gasolina, produtos químicos, granja, etc).

Há também outros tipos de materiais que por eventuais motivos possam estar sujeitos à quebra, como louças, vidros e garrafas.

Será, portanto, de imprescindível necessidade reconhecer através da contabilidade estas perdas subvenientes, uma vez que estas perdas refletem modificações de patrimônio da empresa.

Deste que seja feita a comprovação de tais perdas, é aconselhável à empresa ajustar o saldo da conta de estoque, registrando a perda no resultado do exercício.

CONTABILIZAÇÃO

PERDAS EM ESTOQUE a ESTOQUE DE MERCADORIAS

As devoluções de vendas também afetam de igual forma o saldo do estoque. Seu registro deve ser feito, quando mantidos em fichas de controle de estoques, contabilizando-a na coluna de saída mas com o sinal negativo, indicando o retorno das mercadorias ao estoque.

CONTABILIZAÇÃO

DEVOLUÇÕES DE VENDAS a CAIXA OU CLIENTES

6 ANÁLISE DOS CRITÉRIOS EM ECONOMIAS INFLACIONÁRIAS

Muitas empresas comerciais adquirem e vendem as mercadorias nas mesmas condições, mas obtêm resultados diferentes em função do

critério utilizado na atribuição do custo.

Numa economia inflacionária como a nossa, muitos dos procedimentos contábeis perdem sua validade. Os critérios de avaliação permitidos pelas autoridades fiscais não são os procedimentos mais adequados para o registro dos fatos contábeis.

Grande parte dos procedimentos contábeis estão voltados para atender exclusivamente aos interesses do fisco. Esta situação, nada agradável aos empresários, provoca um clima de insatisfação quanto à grande carga tributária que, direta ou indiretamente, afetam o seu patrimônio. (O Imposto de Renda constitui o tributo que provoca no final do exercício grande preocupação às empresas).

A situação se agrava ainda mais, pois todos os métodos de avaliação fundamentam-se no custo histórico, não levando em consideração se será possível a aquisição de outra unidade pelo mesmo preço de compra da unidade vendida. O lucro apurado é relativo, visto que na aquisição de novas mercadorias para repor ao estoque, parte deste lucro poderá ser utilizado.

Nem mesmo o custo histórico corrigido é capaz de gerar informações satisfatórias para a tomada de decisões. A visão empresarial está muito distante da realidade.

Nos últimos anos os planos e metas empresariais são traçados, não com base no procedimento que trará maiores rendimentos, mas no procedimento em que se perderá menos; esta é a realidade que não pode ser ignorada.

Inúmeras empresas encontram-se em situações dramáticas. Muitos são os casos de falências e concordatas constatados na economia brasileira.

Aí é que surge a pergunta: A

causa de todas estas quebras falimentares estão ligadas à negligência administrativa ou será que as respostas se encontram numa política fiscal altamente compulsória?

Como sabemos, a negligência administrativa existe e não pode ser, de forma alguma, desprezada. No entanto, o fator que determina as péssimas condições financeiras e econômicas de grande parte das empresas possui suas origens na legislação fiscal.

Nos últimos anos o governo não tem tido bom desempenho, daí o seu descrédito no país. Há muitos anos ele não consegue gerar suas próprias receitas e como fonte de receitas encontrou os contribuintes cuja situação é assoladora num país em que cada dia diminui o poder aquisitivo da população.

A verdade é que o governo não possui uma política econômica capaz de solucionar a desestruturação interna.

Constantemente os empresários e o governo se reúnem na tentativa de encontrar propostas para enfrentar a crescente onda de disputas entre os setores onde os preços são jogados cada vez mais para o alto. O objetivo de ambos é evitar a explosão, que pode se transformar numa hiperinflação.

Das propostas do governo incluem-se os juros acima da inflação, taxa de câmbio ao nível do IPC e realinhamento das tarifas pú-

blicas, além da adoção de indexadores para regularizar as relações entre indústria e comércio.

Os empresários procuram um aperto fiscal no orçamento do governo e a indexação da economia, apreensivos com a ameaça de colapso.

Os preços e condições de pagamento são os principais problemas, pois, além da projeção oficial da inflação os empresários tentam embutir mais uma inflação futura nos seus preços.

A utilização de um indexador seria o melhor caminho para reestabelecer a normalidade pois seria um instrumento que funcionaria como balizador para evitar o descontrole da economia.

Estas considerações puramente econômicas, a princípio parecem se desvincularem do nosso estudo. No entanto, não devemos desprezá-las pois a economia e a situação em que as empresas se encontram, representam o objeto da contabilidade, cujo objetivo é de registrar as modificações e alterações do patrimônio.

Esta análise é muito importante principalmente para entendermos a questão do desabastecimento de inúmeras empresas comerciais.

Para muitos empresários a crise ainda não ocorreu porque o comércio mantém estoques mínimos mas fazem um alerta que eles estão no fim.

Com a nova política do governo muitas empresas comerciais que trabalham com produtos tabelados estão cobrando acima da tabela.

O preço de aquisição das mercadorias, hoje, é superior aos preços tabelados pelo governo. Este fato é explicado porque geralmente os preços das matérias-primas estão liberados e o produto final está sob controle. O governo não leva em consideração que o custo da maté-

ria-prima é repassado ao produto final e que contabilmente ele é reconhecido quando a empresa adquire novas mercadorias para a revenda.

Por esse motivo a Continuidade se torna incerta pois, analisando as condições em que se encontram as empresas, é difícil fazer uma previsão se elas conseguirão manter as suas atividades.

Notamos que o patrimônio das empresas estão sendo corroídos pela inflação e que a contabilidade não está conseguindo evidenciar a verdadeira posição econômica e financeira das mesmas.

Conter a inflação ou modificarmos os procedimentos contábeis? Esta é a pergunta que muitos devem estar fazendo sem conseguir uma solução. Analisando cada questão, percebemos que será mais fácil modificar os procedimentos contábeis a alterar nossa economia pois esta última, devido sua complexidade e influência histórica, certamente permanecerá muitos anos sem se modificar.

No entanto, não podemos descartar a hipótese de mudança econômica pois caso seja solucionada a crise interna do país, possivelmente teremos maior facilidade em tornarmos nossa contabilidade mais justa.

7 CONFRONTO ENTRE ASPECTO CONTÁBIL E FISCAL

Conflitos entre princípios contábeis e fiscais são constantes no Brasil e em muitos outros países.

A contabilidade brasileira não está evidenciando informações realistas a quem delas dependam. Seria necessário passar por um longo processo de reformulação, suprimindo lacunas ainda existentes.

Nossa contabilidade formou-se da combinação e captação de cor-

rentes diversas; Basicamente ela fundamentou-se na ESCOLA AMERICANA, possuindo também traços adquiridos da corrente CLÁSSICA EUROPÉIA.

Nestes países, ponto chave da contabilidade brasileira, os procedimentos e normas criadas revelam em grande parte a situação econômica pela qual estes países se encontram.

A contabilidade e a estrutura econômica compõe duas particularidades que se conjugam simbioticamente. A contabilidade é feita em caráter exclusivo, como instrumento registrador do comportamento econômico das empresas frente a dinâmica econômica dos países, ou seja, ela capta os reflexos econômicos, convertendo-os em procedimentos aplicáveis.

Muitos dos confrontos constatados entre aspecto contábil e fiscal, estão, assim, divergentes, já que, baseamos numa contabilidade externa. Os procedimentos aplicados em outros países muitas vezes não se aplicam à realidade brasileira. Sendo assim, o propósito da contabilidade deixa muito a desejar.

EUA, país com uma economia estável, cuja inflação anual rodeia os 12% e, Brasil com uma economia instável e com uma inflação que superam os 1000% anuais não são, em hipótese alguma, países sobre os quais podemos inferir metodologias e procedimentos se-

melhantes, pois representam duas realidades completamente diferentes.

Há muito que se trabalhar até atingirmos a plenitude teórica. Grande parte das deficiências são explicadas pela pouca bagagem de conhecimentos que os profissionais possuem.

Da contabilidade hoje conhecida e praticada, poucos são os procedimentos cabíveis de utilização. A maioria deles estão obsoletos e não retratam a situação real em que se encontram as empresas. Sem dúvida alguma, a Contabilidade sofreu influências fiscais, principalmente da Legislação do Imposto de Renda. Estas influências apesar de nos trazer inovações, limitaram a evolução dos princípios contábeis, dificultando a prática de uma contabilização adequada, já que a Contabilidade caracteristicamente fiscal, nem sempre se fundamenta em critérios contábeis corretos.

É lastimável a situação em que nos encontramos. O ideal seria a aproximação entre os aspectos fiscais e contábeis; No entanto, percebemos um abismo que os separam, tornando nossa contabilidade altamente compulsória.

Inovações fora feitas à antiga Lei das S.A. de 1940, mas ainda não atingimos o ápice da perfeição; Há muito o que desenvolver até se criar uma contabilidade eficiente.

Esta abordagem crítica revela visivelmente deficiências nos atuais princípios e normas contábeis que necessitam, urgentemente, se atualizarem, passando por um processo de reformulação, recapitulando e argumentando os pontos falhos.

Enquanto isso não se concretiza, a atitude mais viável é a clivagem da nossa contabilidade, selecionando dentre vários procedimentos, os que se adequam melhor a situação drástica em que vivemos.

8 LIMITAÇÕES DA CONTABILIDADE TRADICIONAL E NOVAS PROPOSTAS ALTERNATIVAS

Há muitos anos o Brasil sofre os efeitos provocados por uma desestruturação econômica, não conseguindo contornar os problemas de instabilidade e inflação. Muitas foram as tentativas do governo para conter os altos índices inflacionários, mas a maioria sem êxito. Esta maxidesvalorização monetária, objeto de muitas áreas, representa não só para a contabilidade a fundamentação de princípios teóricos, como também o alvo para se criar procedimentos práticos de análise segura da posição financeira empresarial.

Face a intensa flutuação monetária, grande parte do que foi feito até agora refere-se ao estudo de uma melhor forma de contabilizarmos sem perder a capacidade de análise e comparação do Balanço e demais demonstrações financeiras com os exercícios anteriores.

Há portanto, necessidade de se entender melhor o processo inflacionário que afeta não só os estoques como os demais componentes patrimoniais, mostrando suas influências no campo contábil e visualizando o que está sendo feito pela contabilidade para ajustar o patrimônio mais próximo da realidade.

A contabilidade tradicional que está baseada na manutenção do custo histórico original, não reconhecendo as alterações dos preços, não tem mais lugar nos dias de hoje. As suas informações não representam a realidade econômica e os seus resultados são totalmente defasados.

Tendo em vista o atendimento mais conveniente do objetivo da contabilidade, inovações represen-

tam um grande passo. Para tal deficiência são propostos métodos globais alternativos de avaliação, tais como: A correção através de um índice geral de preços e pelo reconhecimento das flutuações específicas nos elementos patrimoniais, onde se destaca o Método do custo corrente corrigido que reconhece de forma complementar as variações gerais de preços. Estes métodos procuram resultados mais realistas. O Segundo reconhece que o padrão unitário não é, necessariamente constante em termos de poder de compra, e, o primeiro que o valor original deve ser corrigido.

Além dessas alternativas, diversas outras propostas vêm sendo estudadas pelas correntes de pensamento a nível mundial. Eles têm apresentado outras soluções, como por exemplo, a utilização do método UEPS para avaliação dos estoques e a contabilização de despesas financeiras nas mesmas, e o NIFO, mas este está muito longe de ser utilizado na prática.

Outra proposta, a da Correção Integral, merece um estudo mais detalhado por ser esta a técnica mais recente de correção dos valores patrimoniais.

Ela está baseada em procedimentos de elaboração das demonstrações financeiras em moeda constante. Através dela, todos os elementos não-monetários não corrigidos pela sistemática legal, pas-

sam a ser corrigidos, principalmente os estoques.

No entanto, a sistemática de Correção Integral somente é obrigatória para o reconhecimento dos valores patrimoniais em empresas de capital aberto. Usualmente, grande parte dessas empresas que não sofrem imposições legais, utilizam-na somente para finalidades gerenciais.

Esta particularização às empresas de capital aberto, é portanto, o ponto falho da Correção Integral já que, todas empresas sofrendo os mesmos efeitos inflacionários, deveriam dispor dos mesmos mecanismos.

Daí confirmamos o item anteriormente exposto, mostrando que a legislação fiscal é caracteristicamente contestável uma vez que seus procedimentos e normas não são compatíveis com a realidade brasileira desvinculando-se dos objetivos contábeis.

9 CONCLUSÃO

Este trabalho bibliográfico abordou aspectos essenciais de análise e da contabilização dos estoques.

Os métodos de avaliação de estoque servem para nos alertar sobre as inconsistências presentes na Contabilidade quando o ambiente econômico está viciado por altas taxas de inflação. Essas inconsistências não deverão jamais servir para a crítica fácil e inconseqüente ao método contábil e seus postulados. Na verdade, a inflação é que deve ser combatida e as suas causas duramente criticadas pela opinião pública em geral. Se a Contabilidade procura mensurar a riqueza e a renda de uma unidade econômica, há que se pressupor razoável estabilidade no poder de compra da moeda. Se o sistema de preços da

economia estiver totalmente desajustado, ninguém saberá fazer uma avaliação real destes dois elementos fundamentais, muito menos o contador.

A regra "CUSTO OU MERCADO DOS DOIS O MENOR", apesar de sua popularidade, por representar um afastamento do princípio do custo histórico e ser inteiramente inconsistente, deve ser rejeitada. Ou partimos para o abandono do custo histórico com base para a avaliação de ativos, adotando o custo de reposição como parâmetro ou nos fixamos no velho princípio do custo histórico. Ambas as posições são defensáveis e merecem a reflexão cuidadosa do meio acadêmico. O que não tem propósito é a mistura de dois sistemas tão diferenciados em nome de um aparente conservadorismo.

Dessa forma, a correta interpretação das demonstrações contábeis durante a inflação elevada é condição fundamental para o processo decisório financeiro da empresa. Muitas vezes, o afastamento dos princípios e postulados contábeis pode provocar mais problemas do que soluções. Na realidade, supondo que a inflação um dia será controlada, é mais eficiente estar-

mos baseados nestes postulados e aprimorarmos a interpretação e análise dos relatórios contábeis. Se o destino for inflação descontrolada para sempre, não haverá método contábil satisfatório para ajustar as demonstrações e eliminar suas distorções. Aliás, se esta for a tendência, a sociedade estará sob permanente ameaça.

Somente no momento em que nossa contabilidade deixar de ser feita por legisladores, passaremos para um estágio mais avançado, pois no momento em que o contador reocupar sua posição profissional é que estaremos desenvolvendo uma contabilidade mais justa.

10 BIBLIOGRAFIA

- 1 GOUVEIA, Nélson. *Contabilidade*. São Paulo: McGraw Hill. 1982
- 2 HILÁRIO, Franco. *Contabilidade Comercial*. São Paulo: Atlas, 1980.

- 3 IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARION, José Carlos. *Contabilidade Comercial*. São Paulo: Atlas. 1985.
- 4 IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu, GELBKE, Ernesto Rubens, *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. São Paulo: Atlas. 1988.
- 5 *Contabilidade introdutória*. São Paulo: Atlas. 1988.
- 6 LUIZ, Sinclayr. *Organização e Técnica Comercial*. São Paulo: Saraiva. 1988.
- 7 MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. São Paulo: Atlas. 1988.
- 8 MC CULLERS LD, VAN DANKER RP. *Introdução à contabilidade financeira*. Rio de Janeiro: Interciência. 1978.
- 9 SÁ, Antônio Lopes de. *Dicionário de contabilidade*. São Paulo: Atlas. 1986.
- 10 TREVISAN & ASSOCIADOS. *Demonstrações financeiras em Moeda-Constante*. São Paulo: Atlas. 1988.
- 11 WALTER, Milton Augusto. *Introdução à contabilidade*. São Paulo: Saraiva. 1982. v.1.