

RESULTADOS ECONÔMICOS EM ESTOCAGEM DE PRODUTOS: UM ENFOQUE DA CONTABILIDADE GERENCIAL SOB A CONTRIBUIÇÃO DA GESTÃO ECONÔMICA

Amilton Fernando Cardoso

Célio Corrêa Dos Santos

Valdecir Knuth

Valmor De Souza

Osmar Coronado

Resumo:

As empresas em função do volume de operações ou transações que realizam, necessitam manter controles dos mesmos. Este artigo abordará a questão da mensuração dos resultados econômicos em estocagem de produtos, através da avaliação sob o enfoque da Gestão Econômica, pois ao empregarem numerários em bens que futuramente irão converter-se em novos recursos através das operações de compras, produção e vendas, ou simplesmente compras e vendas dependendo do ramo comercial ou industrial -, torna-se necessário manter um determinado controle sobre esses ativos, apurar os resultados e verificar a eficiência ou ineficiência econômica nas operações da área de Compras. Essa ferramenta de mensuração econômica é em decorrência dos eventos econômicos que a empresa sofre, ou seja, mesmo não realizando atividades de produção ou comercialização, a empresa encontra-se em constante mutação patrimonial em decorrência de fatores externos, tais como: taxas de juros, custo de oportunidade, dentre outras.

Área temática: *Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos*

RESULTADOS ECONÔMICOS EM ESTOCAGEM DE PRODUTOS: UM ENFOQUE DA CONTABILIDADE GERENCIAL SOB A CONTRIBUIÇÃO DA GESTÃO ECONÔMICA

RESUMO

A milton Fernando Cardoso

Universidade Regional de Blumenau

amilthon@terra.com.br

Célio Corrêa dos Santos

Universidade Regional de Blumenau

Valdecir Knuth

Universidade Regional de Blumenau

Valmor de Souza

Universidade Regional de Blumenau

Osmar Coronado

Universidade Regional de Blumenau

As empresas em função do volume de operações ou transações que realizam, necessitam manter controles dos mesmos. Este artigo abordará a questão da mensuração dos resultados econômicos em estocagem de produtos, através da avaliação sob o enfoque da Gestão Econômica, pois ao empregarem numerários em bens que futuramente irão converter-se em novos recursos através das operações de compras, produção e vendas, ou simplesmente compras e vendas – dependendo do ramo comercial ou industrial -, torna-se necessário manter um determinado controle sobre esses ativos, apurar os resultados e verificar a eficiência ou ineficiência econômica nas operações da área de Compras. Essa ferramenta de mensuração econômica é em decorrência dos eventos econômicos que a empresa sofre, ou seja, mesmo não realizando atividades de produção ou comercialização, a empresa encontra-se em constante mutação patrimonial em decorrência de fatores externos, tais como: taxas de juros, custo de oportunidade, dentre outras. **Palavras chave:** Custos, Contabilidade Gerencial, Avaliação de Estoques.

ÁREA TEMÁTICA: Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos

**RESULTADOS ECONÔMICOS EM ESTOCAGEM DE PRODUTOS:
UM ENFOQUE DA CONTABILIDADE GERENCIAL SOB A CONTRIBUIÇÃO DA
GESTÃO ECONÔMICA**

1. INTRODUÇÃO

Muito se tem discutido sobre a questão da avaliação dos estoques da empresa, esta é uma questão relevante, pois parte-se do pressuposto da avaliação dos custos de produção a partir da utilização dos estoques da empresa.

Por se tratar de um assunto relevante, faz-se necessário o devido controle desse grupo de ativos.

O tipo de controle e seus métodos serão analisados conforme a contribuição de alguns autores.

FAVERO et al. (1997:219) afirmam: “No método de inventário permanente, a ficha de controle de estoque é utilizada com o objetivo de fornecer informações da quantidade de itens estocados e seus respectivos valores”.

Sem esse Controle de Estoques, os gestores da empresa não terão noções de quanto os mesmos estão valorizados, o que de uma certa forma prejudica a análise da situação patrimonial da companhia como também dos seus resultados gerados.

A situação patrimonial em função de “quanto” em valores estão avaliados seus ativos estocados, e quanto aos “resultados” em função de uma não adequada avaliação dos seus estoques poderá subavaliar ou superavaliar os resultados gerados através das operações. Essa questão poderá ser compreendida através da contribuição de LEONE (2000, p. 39) que versa:

Estoques. Este elemento constitui um dos mais significativos ativos da empresa. Se subtrairmos os valores do ativo permanente, o valor dos estoques equivale a aproximadamente 1/5 do total do Ativo. [...] O valor dos estoques é importante porque não só serve para dar a grandeza do Patrimônio da empresa, como também serve, dependendo do método de custeamento usado, para a determinação dos custos de produção dos produtos fabricados pela empresa para venda ou para consumo interno.

Prossegue MARTINS (2000, p. 79) que também expõem sua opinião acerca da importância da mensuração dos estoques: “Em geral, os investimentos em estoques de materiais [...] são elevados e constituem parte significativa dos custos [...], por isso é de grande importância seu planejamento, as compras e seu manuseio.”

BEULKE E BERTÓ (2001, p.16) também tratam a questão dos estoques com importância pois “a avaliação dos estoques constitui indubitavelmente um dos aspectos mais importantes do cálculo dos custos nas empresas sob o prisma contábil.”

GUERREIRO citado por WERNKE e LEMBECK (2000:80), cita:

[...] a mensuração é uma atribuição de números a objetos ou eventos, de acordo com regras, especificando o objeto a ser medido, a escala a ser usada e as dimensões da unidade. Assim mensurando-se o valor econômico dos objetos ou eventos, estes serão convertidos em um padrão monetário, o que possibilita seu registro contábil.

Observa-se que atualmente, as empresas que melhor se destacam no mercado são aquelas que oferecem seus produtos com qualidade e preços compatíveis com o mercado. E isso é obtido através de um eficiente planejamento e controle nas suas operações.

VANDERBECK e NAGY (2001:13) contribuem “... as empresas de hoje estão dando mais ênfase no controle de custos em uma tentativa de manter os seus produtos competitivos”.

HORNGREN, citado por LEONE (2000:34) define: “Como resultado cada vez maior da concorrência, o administrador necessita, mais e mais, aperfeiçoar o controle das operações e dos custos de sua empresa. Para isso os objetivos são estabelecidos e os custos controlados em função deles”.

E como determinar isso?

A princípio é importante conhecermos os métodos de avaliação de estoques existentes e analisarmos os reflexos dos mesmos nos resultados.

IUDÍCIBUS (2000:104), cita através do item II do artigo 183 da Lei das Sociedades por Ações, que trata sobre o critério básico de avaliação dos estoques, como segue:

Os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como as 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.

IUDÍCIBUS (2000:106) acrescenta-nos mais uma contribuição: “[...] Custo ou Mercado, o que for mais baixo. De acordo com a Lei das Sociedades por Ações e com a Convenção do Conservadorismo, deve ser esse o princípio norteador da avaliação de estoques. O Custo será sempre utilizado, a menos que o valor de mercado seja menor”.

FAVERO et al. (1997, p.38), contribui com o Princípio Contábil Geralmente Aceito do Custo Original como Base de Valor, esclarecendo: “ A premissa básica desse princípio define que os ativos serão incorporados pelo preço pago para adquirí-los ou fabricá-los acrescido de todos os gastos necessários para colocá-los em condições de gerar benefícios para a empresa, quer por sua venda ou por sua imobilização”.

Contribuindo IUDÍCIBUS (1989:57) escreve:

Portanto, o custo representaria para o incorporador a justa apreciação da potencialidade futura do ativo para a entidade adquirente. Isto significa que o

comprador presume que o valor descontado dos fluxos futuros de caixa gerados pelo ativo, isolada ou conjuntamente com outros ativos e organização, insumos, etc., seja superior ou, pelo menos, igual ao gasto realizado para obtê-lo.

É importante também verificar primeiramente qual é o critério de avaliação de estoques aceito pelo fisco.

Conforme IUDICIBUS (2000, p.106):

Vamos a seguir analisar as diversas possibilidades existentes. Antes disso, cabe lembrar que no Brasil, a legislação do Imposto de Renda tem permitido, apenas, a utilização do método do preço específico do custo médio ponderado móvel ou a dos bens adquiridos mais recentemente (FIFO ou PEPS), não permitindo, para fins fiscais, o uso do Lifo ou Ueps, motivo pelo qual a maioria das empresas, no Brasil, utiliza principalmente o custo médio ponderado móvel.

De acordo com IUDÍBUS, observa-se que as empresas poderão utilizar programas de informática que avaliarão os seus estoques pelo método FIFO ou PEPS e também pelo método do custo médio ponderado móvel.

É importante frisar que as empresas em geral, utilizam-se de instrumentos de avaliação de estoques pré-existentes, ou seja, elas adquirem um programa de informática que avalia toda a sua composição de estoque ao final de cada mês ou exercício social.

De que maneira são elaborados esses programas de informática?

Usualmente muitas empresas utilizam-se desses programas de informática que realizam as avaliações dos estoques pelo custo médio ponderado móvel, provavelmente em função da facilidade na elaboração deste tipo e programa.

2. – DESENVOLVIMENTO

Nesta unidade apresentaremos os conceitos teóricos e práticos dos métodos de avaliações de estoques abordados neste trabalho que são o FIFO (First In First Out) ou PEPS (Primeiro a Entrar e Primeiro a Sair) e Média Ponderada Móvel.

Serão abordados primeiramente estes dois conceitos, observando através de exemplos, o reflexo das suas avaliações nos resultados, para em seguida realizar um trabalho de avaliação dos estoques (a partir da mesma base de dados) a preço de mercado.

2.1. – Avaliação de Estoques pelo método PEPS ou FIFO

A forma de avaliação dos estoques neste critério será da seguinte maneira: a baixa dos itens do estoque para o C.M.V. (Custo da Mercadoria Vendida) será pelo primeiro item que foi comprado, ou seja, primeiro a entrar será o primeiro a sair (PEPS) (também conhecido como FIFO da expressão em inglês: first-in-first-out). Assim, à medida que ocorrerem as vendas, efetuam-se as baixas a partir das primeiras compras, que equivaleria ao raciocínio de que vendemos primeiro as

primeiras unidades compradas, e o saldo no estoque será avaliado pelas últimas compras.

Desta maneira, FAVERO et al. (1997, p.226) posicionam-se:

Primeiro que Entra, Primeiro que Sai, traduzido do inglês FIRST IN, FIRST OUT. Refere-se ao critério de considerar o CMV corresponde ao custo da compra da mercadoria mais antiga, remanescente ao estoque.

Em outras palavras, dá-se baixa nas primeiras compras em estoque à medida que as mercadorias vão sendo vendidas.

Supondo a hipótese de movimentação de mercadorias: o estoque inicial, em 01/10/20xx era composto de 05 itens (com as mesmas características), com o preço de R\$ 30.000,00 cada um, num total de R\$ 150.000,00 e no mês ocorrer a seguinte movimentação:

02/10 – Compra de 8 unidades por R\$ 32.000,00 cada.

03/10 – Venda de 4 unidades pelo preço de venda em R\$ 35.000,00 cada.

04/10 – Venda de 2 unidades pelo preço de venda em R\$ 34.000,00 cada.

05/10 – Compra de 5 unidades por R\$ 29.000,00 cada.

06/10 – Venda de 09 unidades por R\$ 36.000,00 cada.

Faremos com que a baixa de cada item do estoque para o custo de mercadoria vendida seja feita pelo preço do custo mais antigo em estoque (o primeiro que entra é o primeiro que sai):

Essa movimentação financeira não precisa estar atrelada ao fluxo físico, se esses itens forem realmente iguais entre si.

FICHA DE CONTROLE DE ESTOQUES									
Método: PEPS ou FIFO									
Espécie: ITEM X									
Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Qtde.	Valor Unit.	Total	Qtde.	Valor Unit.	Total	Qtde.	Valor Unit.	Total
01/Out							5	30000	150000
02/Out	8	32000	256000				5	30000	150000
							8	32000	256000
03/Out				4	30000	120000	1	30000	30000
							8	32000	256000
04/Out				1	30000	30000			
				1	32000	32000	7	32000	224000
05/Out							7	32000	224000
	5	29000	145000				5	29000	145000
06/Out				7	32000	224000			
				2	29000	58000	3	29000	87000
SOMA	13		401000	15		464000	3	29000	87000

A apuração do resultado está evidenciado da seguinte maneira:

Método PEPS - Primeiro a Entrar Primeiro a Sair	
RECEITA BRUTA DE VENDAS	
RECEITA DE VENDAS	532.000,00
CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS	<u>(464.000,00)</u>
RESULTADO LÍQUIDO DAS VENDAS	68.000,00

Observamos que com o método de avaliação de estoques PEPS (Primeiro a Entrar e Primeiro a Sair), apresentou-nos um resultado líquido nas vendas de R\$ 68.000,00.

2.2. – Avaliação de Estoques pelo método Média Ponderada Móvel

Para evitar o controle de preços por lotes, como no método anterior, existe a possibilidade de se apurar o custo pelo valor médio das unidades em estoque pelas compras realizadas no período. O valor médio de cada unidade em estoque altera-se pela compra de outras unidades por um preço diferente. Ele será calculado dividindo-se o custo total do estoque pelas unidades existentes.

FAVERO et al. (1997, p.244), nos esclarece sobre esse método e avaliação dos estoques:

É um critério que considera o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) pelo valor médio das mercadorias adquiridas, alterando-se seu valor à medida que ocorre uma nova aquisição por valor inferior ou superior às unidades já estocadas. Assim o preço médio será obtido dividindo-se o valor do estoque pela quantidade de unidades existentes em estoque.

Realizando o controle do estoque através desse método com os dados do exemplo anterior, teremos:

FICHA DE CONTROLE DE ESTOQUES									
Método: Média Ponderada Móvel									
Espécie: ITEM X									
Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Qtde.	Valor Unit	Total	Qtde.	Valor Unit	Total	Qtde.	Valor Unit	Total
01/out							5	30000	150000
02/out	8	32000	256000				13	31231	406000
03/out				4	31231	124923	9	31231	281076,9
04/out				2	31231	62462	7	31231	218615,4
05/out	5	29000	145000				12	30301	363615,4
06/out				9	30301	272712	3	30301	90904
SOMA	13		401000	15		460096	3	30301	90904

A apuração do resultado está evidenciado da seguinte maneira:

Método Média Ponderada Móvel	
RECEITA BRUTA DE VENDAS	
RECEITA DE VENDAS	532.000,00
CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS	<u>(460.096,00)</u>
RESULTADO LÍQUIDO DAS VENDAS	71.904,00

Observamos que com o método de avaliação de estoques Média Ponderada Móvel, o resultado líquido nas vendas foi de R\$ 71.904,00.

2.3. – Gestão Econômica

Visto que este artigo versa sobre a mensuração dos ganhos e perdas de estocagem sob o enfoque da gestão econômica, tratou-se de buscar em fontes, conceitos que colaboram ao seu entendimento.

Portanto, IUDÍCIBUS E MARION (2001, p.100) abordam que:

GECON. Gestão Econômica significa Administração por Resultado. Tem por objetivo a otimização dos resultados por meio da melhoria da produtividade e de eficiência operacionais. O sistema de informação Gecon é totalmente voltado para a mensuração da eficácia empresarial cuja concretização se verifica pela otimização do Resultado Econômico.

CORONADO (2001, p.87) citando CATELLI E LEMES, aborda sobre o conceito de Gestão Econômica que: “A forma mais efetiva de avaliar a propriedade do objetivo proposto por um sistema é mensurar de forma precisa e específica o rendimento total do sistema, por mais intangível que possa parecer”.

Percebe-se que esse modelo de mensuração utiliza o conceito de avaliação dos ativos pelo seu resultado econômico gerado, ou seja, independente de produção ou venda, no caso dos estoques, os mesmos serão avaliados ao preço de mercado com variações positivas ou negativas.

É importante frisar que a avaliação a preço de mercado, não deve-se confundir com o conceito de custo de reposição como aquele, segundo NASCIMENTO (2001, p.40) é : “[...] incorrido na produção para repor estoques de produtos acabados, ou decorrentes de aquisições para recompor estoques de materiais ou mercadorias de revenda”.

A questão da avaliação dos estoques ao preço de mercado através do método da Gestão Econômica, avalia a eficiência da área de compras na negociação para aquisição dos produtos, ou seja, essa eficiência encontra-se sob responsabilidade do gestor, esse conceito encontra-se em CORONADO (2001, p. 100): “**Área de responsabilidade compras:** entidade que acumula os custos e receitas de todos os centros de resultados que estão sob a responsabilidade do gestor da área. Na organização, aqui caracterizada como descentralizada, o gestor tem plena autoridade e autonomia para a tomada de decisão dentro de seu planejamento operacional.”

Prosseguindo com sua opinião, CORONADO (2001, p. 219), esclarece sobre a responsabilidade da gestão da área de compras:

O gestor de compras poderá antecipar-se aos prazos de aquisições, em função de variáveis que o levem a decidir por ganhos econômicos que beneficiarão sua área, tais como antecipação de aumento de preço por parte do fornecedor, descontos promocionais significativos em função do lote de compra, etc. Por outro lado, os resultados positivos ou negativos gerados por essa decisão deverão ser de sua responsabilidade.

No modelo de Gestão Econômica, trata-se a questão do *evento* que segundo CORNACHIONE JR. (2001, p. 61-62), explica que “EVENTO: Representa determinada ação ou mesmo ocorrência.

Fenômeno, fato ou acontecimento (provocado ou não) que impacta os recursos do sistema, [...] pode-se considerar evento [...] *uma alteração do sistema estudado, quer sob a influência do meio ambiente ou de uma decisão*”.

Compreende-se que sob esse enfoque, as variações positivas ou negativas decorrentes a valorização ou desvalorização dos estoques, tem correlação direta com a eficiência na negociação realizada pelo gestor da área de compras, ou seja, se houve uma boa negociação com preços atraentes, poder-se-á mensurar a diferença positiva da negociação – preço pago – ao preço de mercado, como uma geração de resultados positivos para a empresa – refletida na área de compras. Em contrapartida, uma possível desvalorização dos estoques, conforme vimos através de CORNACHIONE JR, pode ter sido por ocorrência da *influência do meio ambiente ou de uma decisão*. Ou seja, após decorrido algum tempo da realização efetiva da compra, e uma possível desvalorização dos estoques ocorrerem por fatores de obsolescência, ou por falta de planejamento oportuno, também essa variação negativa será de responsabilidade do gestor da área de compras.

2.4 - Avaliação de Estoques pelo Preço de Mercado – Ganho de Estocagem por Variação Positiva

Suponhamos que nossa empresa, esteja avaliando os seus estoques pelo preço de mercado para fins gerenciais, ou seja, avaliando as unidades físicas do seu estoque através de uma coletânea de informações referente preços de **compra – reposição** - dos itens estocados.

Corroborando BEULKE E BERTÓ (2001, p.16): “Uma variação positiva nos estoques implica um aumento do resultado e vice-versa.”

Apesar de estar amparado legalmente este método de avaliação de estoques (custo ou mercado, o que for menor), realizar-se-á o ajuste gerencial de estoques, com o intuito de analisar a eficiência ou ineficiência do departamento de compras e serão verificados esses reflexos no resultado.

IUDÍCIBUS (*op.cit.*:196), esclarece a questão do preço de mercado, mais precisamente sob a ótica do ganho de estocagem: “como o excesso de preço pago pela compra de um empreendimento ou patrimônio sobre o valor de mercado de seus ativos líquidos”.

Vale ressaltar que far-se-ão dois levantamentos de preços de compra de mercado, um levantamento com um preço um pouco inferior ao estoque, para apurarmos a ineficiência do departamento de compras e um outro levantamento de preços de compra de mercado, para apurar-se a eficiência do departamento de compras e mensurar esse reflexo nos resultados da empresa.

Supõe-se no exemplo, que a empresa avalie o seu estoques pelo método da Média Ponderada Móvel, devido a aquisição de um sistema informatizado de controle de controle de estoques desenvolvido para essa finalidade. Tomemos como exemplo, a mesma base de dados abordada no item 2.2, com vistas a obtermos uma melhor visualização nos resultados, acredita-se que esse procedimento irá facilitar a compreensão dos resultados.

FICHA DE CONTROLE DE ESTOQUES									
Método: Média Ponderada Móvel									
Espécie: ITEM X									
Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Qtde.	Valor Unit	Total	Qtde.	Valor Unit	Total	Qtde.	Valor Unit	Total
01/Out							5	30000	150000
02/Out	8	32000	256000				13	31231	406000
03/Out				4	31231	124923	9	31231	281076,9
04/Out				2	31231	62462	7	31231	218615,4
05/Out	5	29000	145000				12	30301	363615,4
06/Out				9	30301	272712	3	30301	90904
SOMA	13		401000	15		460096	3	30301	90904

De acordo com o método da avaliação dos estoques pela Média Ponderada Móvel, o saldo final do mesmo permaneceu em 03 unidades avaliadas a R\$ 30.301,00 cada peça, perfazendo um total de R\$ 90.904,00.

Com a proposta de avaliação dos estoques de preço de mercado, digamos que foi realizado um levantamento de preços de **compra** para cada unidade e foram apurados os seguintes valores em cinco fornecedores:

- a) Fornecedor 1: R\$ 30.500,00
- b) Fornecedor 2: R\$ 30.400,00
- c) Fornecedor 3: R\$ 31.000,00
- d) Fornecedor 4: R\$ 31.200,00
- e) Fornecedor 5: R\$ 30.500,00

Para determinarmos o preço de mercado, iremos calcular a média dos valores coletados no mercado:

Apuração do Preço Médio de Mercado.	
Fornecedor 1	R \$ 30.500,00
Fornecedor 2	R \$ 30.400,00
Fornecedor 3	R \$ 31.000,00
Fornecedor 4	R \$ 31.200,00
Fornecedor 5	R \$ 30.500,00
Total	R \$ 153.600,00
Quantidade de Fornecedores	5
Preço médio mercado	R \$ 30.720,00

Após coletados os valores de 05 (cinco) fornecedores, tabulados e apurados a média, obtivemos o valor médio de mercado de R\$ 30.720,00.

Com esse resultado, iremos fazer um ajuste gerencial para mensurarmos os valores do estoque da nossa empresa, ao valor de mercado, desta maneira:

1. Preço médio de mercado unitário: R\$ 30.720,00
2. Preço avaliado no estoque unitário: R\$ 30.301,00
3. Ajuste gerencial de estoque unitário: R\$ 419,00

A contabilização será:

D – Estoques de Mercadorias (Ativo) → R\$ 1.257,00

C - (+/-) Resultado de Avaliação de Estoques (Resultado Área de Compras) → R\$ 1.257,00

Onde: R\$ 1.257,00 → R\$ 419,00 x 3 unidades.

A conta de estoques de mercadorias permanecerá com um saldo de valor de mercado em R\$ 92.160,00. E o resultado assim será apresentado:

Ajuste Gerencial a valor de mercado	
RECEITA BRUTA DE VENDAS	
RECEITA DE VENDAS	R \$ 532.000,00
CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS	(R \$ 460.096,00)
RESULTADO LÍQUIDO DAS VENDAS	R \$ 71.904,00
RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS	
(+/-) Resultado de Avaliação de Estoques	R \$ 1.257,00
RESULTADO GERENCIAL DO EXERCÍCIO	R \$ 73.161,00

Esse exemplo está amparado com a contribuição CATELLI (1999:334) que trata: “Contabilização do ganho pela valorização do produto estocado [...] o ganho pela valorização do produto estocado [...] é debitado ao estoque, que passa a expressar seu verdadeiro valor econômico, sendo a contrapartida registrada na conta ganho de estocagem [...]”.

Entende-se esse resultado como uma eficiente administração da área de compras, ou seja os valores registrados oficialmente no sistema, é de R\$ 30.301,00 totalizando R\$ 90.904,00. Este estoque está registrado abaixo do valor de mercado, o que deixa a empresa em uma situação confortável, pois não empreendeu gastos maiores para a reposição dos mesmos.

CATELLI (*op. cit.*:323) esclarece “O ganho nominal de estocagem corresponde ao incremento do valor específico do bem no período de tempo”.

2.5. Avaliação de Estoques pelo Preço de Mercado – Perda de Estocagem por Variação Negativa

Neste parte da análise do trabalho faremos o inverso, simularemos uma coletânea de preços de mercado com valores menores que os registrados oficialmente no sistema da empresa.

A coleta de preços de mercado neste segundo exemplo, comportou-se da seguinte maneira:

Com a proposta de avaliação dos estoques de preço de mercado, digamos que foi realizado um levantamento de preços de **compra** para cada unidade e foram apurados os seguintes valores em cinco fornecedores:

f) Fornecedor 1: R\$ 30.000,00

g) Fornecedor 2: R\$ 29.600,00

h) Fornecedor 3: R\$ 29.800,00

i) Fornecedor 4: R\$ 29.500,00

j) Fornecedor 5: R\$ 30.300,00

Para determinarmos o preço de mercado, iremos calcular a média dos valores coletados no mercado:

Apuração do Preço Médio de Mercado.	
Fornecedor 1	R \$ 30.000,00
Fornecedor 2	R \$ 29.600,00
Fornecedor 3	R \$ 29.800,00
Fornecedor 4	R \$ 29.500,00
Fornecedor 5	R \$ 30.300,00
Total	R \$ 149.200,00
Quantidade de Fornecedores	5
Preço médio mercado	R \$ 29.840,00

Neste exemplo, após coletados os valores de 05 (cinco) fornecedores, tabulados e apurados a média, obtivemos o valor médio de compra do mercado de R\$ 29.840,00.

Novamente, como na questão anterior, faremos um ajuste gerencial para mensurarmos os valores do estoque da nossa empresa, ao valor de mercado, desta maneira:

1) Preço médio de mercado unitário: R\$ 29.840,00

2) Preço avaliado no estoque unitário: R\$ 30.301,00

3) Ajuste gerencial de estoque unitário: (- R\$ 461,00)

A contabilização será:

D - (+/-) Resultado de Avaliação de Estoques (Resultado Área de Compras) → R\$ 1.383,00

C - Estoques de Mercadorias (Ativo) → R\$ 1.383,00

Onde: R\$ 1.383,00 → R\$ 461,00 x 3 unidades.

A conta de estoques de mercadorias permanecerá com um saldo de valor de mercado em R\$ 89.250,00. E o resultado será assim apurado:

Ajuste Gerencial a valor de mercado	
RECEITA BRUTA DE VENDAS	
RECEITA DE VENDAS	532.000,00
CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS	<u>(460.096,00)</u>
RESULTADO LÍQUIDO DAS VENDAS	71.904,00
RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS	
(+/-) Resultado de Avaliação de Estoques	<u>(1.383,00)</u>
RESULTADO GERENCIAL DO EXERCÍCIO	70.521,00

Neste exemplo de análise, observamos que o resultado foi afetado devido a uma baixa valorização do estoque, o mercado oferece produtos idênticos com preços mais acessíveis que os registrados no sistema de administração de estoques da empresa.

Gerencialmente pode-se observar com o exemplo apresentado, que a valorização do estoque passa a ter perda, pois a área de compras realizou aquisições no período, com preços mais elevados que a média do preço de compra que o mercado oferece, ou seja, comprou por um preço mais elevado que o próprio mercado oferece.

Embora esta seja uma análise e uma observação precipitada, quanto à eficiência ou ineficiência da área de compras – pois os resultados das suas atividades são decorrentes das situações de mercado – sugere-se utilizar esse tipo de análise para verificar os resultados que a área de compras proporcionou à empresa.

3. CONCLUSÃO

Observa-se que somente através de um controle de estoques é possível a empresa ter uma ferramenta de avaliação dos seus ativos estocados.

A legislação nos apresenta duas maneiras de avaliar esses estoques.

A primeira é pelo método PEPS, primeiro a entrar e primeiro a sair, evidenciando uma baixa do mesmo para o Custo de Mercadoria Vendida pelos itens mais antigos do estoque e valorizando os seus saldos pela compras mais recentes, o que no nosso entender é um pensamento válido, pois os últimos itens comprados estarão valorizados pelos preços mais recentes, ou seja, o que foi pago ao mercado.

Neste sentido, IUDÍCIBUS (2000, p.106) contribui com sua opinião:

Quando usarmos o Peps (ou o Fifo), estaremos dando baixa pelo custo da primeira unidade em estoque (mesmo que a unidade vendida não seja a última comprada o fluxo é de custo, e não de unidades). Neste caso, o valor de estoque será sempre avaliado pelas últimas compras e, portanto, mais próximo de seu valor real. No caso de um aumento geral de preços (inflação), o custo das mercadorias vendidas será feito pelos preços mais antigos, menores. Logo, o Resultado será maior do que o atual. No caso de deflação, serão maiores, e o resultado apurado contabilmente será menor do que o real.

A segunda é pelo método da média ponderada móvel, onde os itens de estoques vão se valorizando pelo preço médio das entradas e saídas das peças efetuadas, tendo como saldo final, um preço médio apurado.

Embora a legislação permita que os estoques sejam valorizados pelo custo ou mercado, dos dois, o menor; muitas empresas, adotam o critério do controle dos seus ativos estocáveis, através do método da média ponderada móvel, em função que muitos sistemas (programas) de controles de estoques estão voltados a essa performance.

Conforme o que foi abordado no parágrafo anterior, IUDÍCIBUS (2000, 144) realça da seguinte maneira: “[...] a maioria da empresas, no Brasil, utiliza principalmente o custo médio ponderado móvel.”

É possível que as empresas também possam controlar e valorizar seus estoques a valor de mercado, operacionalmente e também legalmente (pois a legislação o permite – custo ou mercado dos dois o menor), mas o propósito deste trabalho é sugerir e avaliar não o controle de estoque, mas sim a sua valorização pelos preços de mercado, permitindo avaliar através dos resultados, as eficiências ou ineficiências do setor de compras.

As eficiências ou ineficiências do setor de compras podem ser observadas da seguinte maneira: se os itens ativados no estoque estão valorizados a preços menores que os do mercado, é sinal de que as pessoas envolvidas naquele departamento realizaram transações com resultados adequados à companhia, permitindo assim, menores desembolsos financeiros da empresa para liquidar seus compromissos financeiros com os fornecedores, e também poder competir no mercado com preços mais atraentes, sem afetar muito seus resultados, que neste caso, são os lucros.

Se os itens ativados no estoque estão valorizados com preços superiores aos daqueles praticados no mercado, entende-se que o departamento de compras não obteve êxito em negociações passadas, e o reflexo é um maior desembolso por parte da empresa, para liquidar os devidos compromissos acordados com os fornecedores. O resultado também poderá ser afetado de alguma forma, pois se o mercado pratica preços próximos ou inferiores àqueles valorizados nos estoques da empresa, é bem provável que a mesma não conseguirá competir com preços de venda mais atrativos.

Desejou-se contribuir também, através desta obra, em demonstrar as ferramentas disponíveis que podem ser utilizadas para poder mensurar quantitativamente os resultados obtidos através das atividades desempenhadas pela área de compras, ou seja, se a área de compras adquiriu mercadorias a preços abaixo do mercado e as mesmas na realidade tem um valor superior ao adquirido, esse “ganho” poderá ser mensurado em função da eficiência da área de compras através do seu planejamento ou negociação.

Não obstante ao controle, é válido frisar que, a avaliação dos itens estocados à preço de mercado, acarretam certas dificuldades operacionais, como por exemplo, a necessidade de acompanhamento através de pessoas qualificadas para a função, pontos de mercado onde a tomada de preço reflita a realidade e ainda a quantidade de produtos que fazem parte do mix disponibilizado pela empresa.

Origina-se assim, a proposta da análise gerencial de avaliação dos estoques a preço de mercado, sendo que as empresas de porte maior, onde o mix de produtos variado, devem-se avaliar os produtos que tenham maior representatividade na composição financeira de seus estoques, sendo que o resultado estatístico demonstrado pelos produtos analisados responderão pelo universo de produtos disponibilizados.

A contribuição deste trabalho é o de demonstrar que existe uma ferramenta através do modelo da Gestão Econômica, que permite avaliar os ativos ao preço de mercado, mensurando as variações ocorridas por consequência de eventos econômicos ou de negociação por responsabilidade do gestor de cada de responsabilidade, permite-se esclarecer que o exemplo abordado neste artigo enfocou no item estoques, por se tratar de um grupo de contas relevante na Contabilidade, mas essa ferramenta poderá ser utilizada em outros tipos de grupos de contas contábeis, conforme as necessidades de cada usuário.

4. – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BEULKE, Rolando; BERTÓ Dalvio J. **Estrutura e análise de custos**. São Paulo: Saraiva, 2001.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

CORNACHIONE JR. Edgard B. **Sistemas integrados de gestão: uma abordagem da tecnologia da informação aplicada à gestão econômica (Gecon)**. São Paulo: Atlas, 2001.

CORONADO, Osmar. **Controladoria no atacado e varejo**. São Paulo: Atlas, 2001.

FAVERO, Hamilton Luiz et al. **Contabilidade: Teoria e prática**. 2ª ed. vol. 1. São Paulo: Atlas, 1997.

FIPECAFI-Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, USP. **Manual de contabilidade das sociedades por ações-aplicável às demais sociedades**. Diretor responsável: Sérgio de Iudícibus. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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

_____, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1989.

_____, Sérgio de. MARION, José C. **Dicionários de termos de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2001.

LEONE, George Guerra. **Custos: um enfoque administrativo**. 13ª ed. vol. 1. Rio de Janeiro: FGV, 2000.

MARTINS, Domingos. **Custos e orçamentos hospitalares**. São Paulo: Atlas, 2000.

NASCIMENTO, Jonilton M. **Custos: planejamento, controle e gestão na economia globalizada**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

VANDERBECK, Edward J., NAGY Charles F. **Contabilidade de custos**. Tradução por Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira, 2001. Tradução de Principles of cost accounting.

WERNKE, Rodney; LEMBECK, Marluce. **Mensuração dos intangíveis**. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, n. 122:78-86, março/abril 2000.