

UFCE

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
02/10/97
08/08/97

ATIVOS TANGÍVEIS E ATIVOS INTANGÍVEIS

SILVANA CRISTINA SOARES BEZERRA

Monografia submetida a coordenação do
Curso de Ciências Contábeis como requisito
parcial para obtenção do grau de Bacharel
em Ciências Contábeis.

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FORTALEZA
JULHO - 1997**

Esta monografia foi submetida como parte dos requisitos parciais à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis e encontra-se à disposição dos interessados no Departamento de Contabilidade da referida Universidade.

A citação de qualquer trecho desta dissertação é permitida desde que seja feita em conformidade com as normas de ética científica.

Silvana Cristina Soares Bezerra

Dissertação aprovada em

07/07/97

Prof.^a Ruth Carvalho de Santana Pinho

Prof.^a Maria das Graças Arraes de Araújo

Agradecimentos

À Deus:

por tudo.

Aos meus pais:

pela dedicação e amor com que me educaram, apoiando-me e dando-me tudo que necessitei para agora tornar-me um profissional.

A minha orientadora:

Pela atenção que prestou para execução desse trabalho

INDÍCE

INTRODUÇÃO	07
CAPÍTULO I – ATIVOS TANGÍVEIS	09
1.0 ESTOQUES	09
1.1 Critérios De Avaliação	15
1.2 Métodos De Avaliação	26
1.3 Sistema De Custeio	36
1.4 Custos Corrigidos dos Estoques versus Custo Original dos Estoques	38
1.5 Aspectos Adicionais de Avaliação de Estoques	39
1.6 Controle de Estoques	40
1.7 Inventários	42
1.8 Estoques Mínimos e Estoques Máximos	43
1.9 Importância dos Estoques	46
2.0 ATIVO IMOBILIZADO	47
2.1 Custo Histórico ou Valor Original	53
2.2 Princípios Contábeis Aplicáveis ao Imobilizado	54
2.3 Vida Útil do Bem	55
2.4 Critérios de Avaliação	55
2.5 Depreciação, Exaustão e Amortização	57
2.6 Correção Monetária	62
2.7 Gastos de Capital e Gastos de Período	64
2.8 Arrendamento Mercantil (leasing)	66
2.9 Reavaliação	69
2.10 Registros e Controles Contábeis	72

CAPÍTULO II - ATIVO INTANGÍVEIS	74
1.0 Gastos de Organização	76
2.0 Goodwill	77
3.0 Marcas e Patentes	82
4.0 Gastos com Pesquisa e Desenvolvimento	86
5.0 Alguns Investimentos de Longo Prazo	88
CONSIDERAÇÕES FINAIS	94
BIBLIOGRAFIA	96
ANEXOS	

INTRODUÇÃO

Sendo o Ativo, o grupo onde estão classificados todos os bens e direitos de propriedade da empresa que representam benefícios presentes ou futuros para a mesma, o conhecimento de sua essência é fundamental para estudiosos e profissionais da Contabilidade, haja vista, de ser considerado, o grupo contábil mais importante.

O objetivo deste trabalho é tratar da importância do grupo Ativo, pois é nele que encontra-se a aplicação de todos os recursos econômicos obtidos pela empresa, sendo fundamental para a avaliação do bom desempenho da mesma.

No presente trabalho procurou-se apresentar as definições do Ativo analisando-o sob a classificação de tangível e intangível, ou seja, pela sua materialidade ou não. Para tanto foi estruturado em dois capítulos, o primeiro tratando do Ativo Tangível e o segundo capítulo, do Ativo Intangível.

O primeiro capítulo foi dividido em duas partes, quais sejam: estoques e ativo imobilizado. No que refere-se a estoques enfocou desde a classificação até os critérios e métodos de avaliação, inclusive destacando a importância fundamental de se manter um bom nível de estoque, sem desperdícios, o que irá influir diretamente nos custos da empresa. Quanto ao Ativo Imobilizado abordou-se também sua composição, os seus critérios de avaliação e de fatores que influenciarão no seu valor final, tanto para aumentá-lo quanto para diminuí-lo.

Já no segundo capítulo, dedicado ao Intangível, abordou-se além dos gastos incorridos antes do início do funcionamento da empresa, outros fundamentais que compõem o Ativo, como marcas e patentes, goodwill e investimentos a longo prazo, enfocando a avaliação pelo método da equivalência patrimonial; sendo estes Ativos importantes para a empresa, mas pouco explorado.

No que diz respeito as Considerações Finais foram levantados os principais pontos identificados no decorrer do estudo, que culminaram a cerca da classificação proposta por esse trabalho.

CAPÍTULO I: ATIVOS TANGÍVEIS

De acordo com Sérgio Iudibicus (1986, p.195) o termo tangível significa, literalmente, *perceptível ao toque*, ou seja, capaz de ser possuído ou realizado, real.”

Os bens e direitos necessários à manutenção das atividades da empresa, podem se apresentar na forma tangível ou intangível. A forma tangível é aquela em que o elemento possui um corpo físico, como uma máquina ou um edifício.

1. ESTOQUES

Segundo Arthur Andersen, (1991, p.121) “os estoques são ativos tangíveis ou aplicações de recursos visando a sua obtenção, destinados à venda, à distribuição, à transformação ou ao uso próprio no curso normal das atividades.” Já a Lei das Sociedade Anônimas, no seu artigo 183, define como “os direitos que tiverem por objetos mercadorias e produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção.” É um dos objetivos mais importantes nas empresas comerciais industriais e sua correta contabilização e contagem é fundamental para a apuração dos resultados da companhia.

Para Sérgio de Iudibicus (1986, p.179) “o termo estoque é utilizado para designar o agregado de itens de propriedade tangível que; são estocados para venda no curso dos negócios, estão em processo de produção para tal venda, ou estão para ser correntemente consumidos na produção dos bens ou serviços que ser tornarão disponíveis para venda.”

Ainda segundo Arthur Andersen (1991, p.121) “os principais problemas contábeis relacionados aos estoques dizem respeito à identificação dos itens que devem ser considerados como tais; à determinação das aplicações de recursos que devem integrar o custo de avaliação desses elementos componentes do custo.”

José Carlos Marion (1990, p.256) divide o estoque por tipo de empresas:

“ Para uma empresa comercial os Estoques estão representados pelo o conjunto de mercadorias à disposição de vendas. Para uma empresa industrial Estoques significa a matéria-prima adquirida, estando ela em transformação ou seja, quando esta à disposição para acabamento ou já acabada (transformada). Para uma empresa de serviços, Estoques significa o material de consumo disponível e necessário para o desempenho eficaz da sua atividade. Portanto, estes estoques não se destinam à venda, e sim ao consumo na prestação de serviços. Os estoques assumem diferente especificações, conforme o tipo de empresa onde ele seja considerado, mas sempre traz a conotação de algo à disposição, seja de vendas (como as mercadorias nas empresas comerciais ou os produtos acabados nas empresas industriais), seja de transformação (como as matérias-primas ou materiais em processo), seja de consumo (o estoque de material de consumo pode acontecer tanto em empresa comercial, industrial, como na de serviço).”

O conteúdo do grupo dos Estoques varia de empresa para empresa, um fator importante para esta classificação não é a posse física, mas sim o direito de propriedade.

Iudibus et alii (1995, p.153-154) exemplifica, “um elenco de contas por ordem de liquidez que podem compor o grupo dos estoques:

1. Produtos acabados
2. Mercadorias para revenda
3. Produtos com elaboração
4. Matérias primas
5. Materiais de acondicionamento e embalagem
6. Materiais auxiliares
7. Manutenção e suprimentos gerais
8. Importações em andamento
9. Almoxarifado
10. Adiantamentos a fornecedores
11. Provisão para redução ao valor de mercado (conta credora)
12. Provisão para perdas em estoques (conta credora)

O subgrupo estoques faz parte do ativo circulante, mas se por algum motivo a empresa adquiriu um determinada quantidade de matéria prima por exemplo, em montante elevado, cujo consumo ultrapasse o exercício seguinte e se for de alguma significância, essas parcelas de estoques devem ser reclassificadas numa conta de ativo realizável a longo prazo.

1. Produtos Acabados

São os produtos já terminados e oriundos da própria produção da empresa disponível para a venda, estando estocados na fábrica, em depósitos ou em filiais, ou ainda com terceiros em consignação.

José C. Marion (1990, p. 257) define-os como que os produtos prontos no momento em que a empresa, como unidade de transformação, comercializa o seu produto.

2. Mercadorias Para Revenda.

Engloba todos os produtos para revenda que não estejam em nenhum processo de transformação.

Ainda segundo Marion (1990, p.257) “é a denominação mais ampla e que engloba todos os materiais, porém, é comum a sua utilização em empresas comerciais, pois é essencial à existência da intenção habitual de revenda.”

3. Produtos Em Elaboração

Iudibicus et alii (1995, p. 154-155) determina que são “as matérias primas já requisitadas que estão em processo de transformação e ainda todos os custos diretos e indiretos relativos a produção não concluída na data do balanço.”

4. Matérias Primas

Representam os materiais essenciais e que sofrem transformação no processo produtivo. Sua composição é extremamente diversificada e depende de cada tipo de indústria.

José Carlos Marion (1990, p. 257)define como o “material bruto que a empresa fabricante adquire para sua transformação, ou o material que uma montadora adquire para compor a montagem do seu produto que se destinará à venda. (ex.: uma indústria automobilística)

5. Materiais de Acondicionamento e Embalagem

De acordo com Iudibus et alii (1995, p.155) este materiais “referem-se a todos os itens do estoque que se destinam a embalagem do produto ou o seu acondicionamento para remessa.

6. Materiais Auxiliares

Engloba os estoques de materiais, de menor importância, utilizados no processo industrial. Tais itens podem ser apropriados diretamente ou não ao produto, sendo caracterizados por não terem uma representação significativa no valor global do custo de produção e pela dificuldade de serem identificados fisicamente no produto.

7. Materiais de Manutenção

São classificados aqui, os estoques de materiais para manutenção de máquinas, equipamentos, edifícios.

8. Importações em Andamento

Engloba os custos já incorridos relativos a importações em andamento e as próprias mercadorias em trânsito, quando a condição de compra é feita FOB, no ponto de embarque pelo exportador.

9. Almoxarifado

A conta de almoxarifado varia muito de uma empresa para outra, em termos de peculiaridades e necessidade. Todavia engloba todos os itens de estoque de consumo geral, podendo incluir produtos de alimentação do pessoal, materiais de escritório, peças em geral e uma variedade de itens.

10. Adiantamentos a Fornecedores

Representados pelos adiantamentos efetuados pela empresas aos fornecedores, vinculados a compras específicas de materiais que serão aos estoques quando o seu efetivo recebimento.

11. Provisão Para Redução ao Valor de Mercado

Esta conta credora que deve ser classificada como redução do grupo de Estoques destina-se a registrar o valor dos itens de estoques que estiverem a um custo superior ao valor de mercado.

12. Provisão Para Perdas em Estoques

Esta conta destina-se a registrar as perdas conhecidas em estoques e calculados por estimativa.

De acordo com Arthur Andersen (1991, p.134) “essa provisão pode ser feita em razão de estoques de lenta rotação ou seja, em excesso às vendas previstas ou consumo normal , levando em conta os riscos de obsolescência; obsoletos ou em cuja fabricação tenha ocorrido qualquer falha que torne inviável a sua comercialização pelo preço normal.”

1.1 CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO

De acordo com o artigo 183 da Lei das Sociedades Anônimas “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.”

Abaixo relacionados estão alguns dos critérios de avaliação:

1. Custo de aquisição;
2. Custo de produção;
3. Apuração do valor de mercado;
4. Método do Preço de Venda a Varejo
5. Critérios Fiscais

Iudibicus et alii (1995, p.156 e 157) “define que no caso de produtos adquiridos para revenda de matérias-primas ou de outros tipos de materiais utilizados no processo de produção, tal custo é o *custo de aquisição* dos itens. No caso de produtos em processo e acabados é o *custo de produção*.”

Mas conforme citado na legislação e pelos conceitos contábeis, a regra básica de avaliação na data do balanço é a do custo ou mercado, dos dois o menor. Este método tem como finalidade portanto eliminar dos estoques a parcela dos custos que provavelmente não seja recuperável. A aplicação desse critério deve ser na avaliação dos inventários de final de cada ano, no sentido de que as perdas resultantes de estragos, deterioração obsolescência, reduções na estrutura dos preços de venda de reposição sejam reconhecidos nos resultados do exercício em que a mercadoria é vendida, repostada ou transformada em sucata.

O custo é a base elementar da avaliação dos estoques mas quando houver a perda da utilidade ou a redução no preço de venda ou de reposição de um item que reduza o seu valor recuperável, ou seja, de mercado, a um nível abaixo do custo, deve-se então assumir como base final de avaliação tal preço de mercado inferior ao custo, mediante uma provisão, mantendo-se os controles dos estoques ao valor original de custo.” Destacar-se-á a seguir os conceitos dos critérios de avaliação:

1.Custo de Aquisição

Para Ludibicus et alii (1995, p.157) “o custo de aquisição deve englobar o preço do produto comprado, mais os custos incorridos adicionalmente, até estar o item no estabelecimento, transporte e seguro, quando por conta da empresa devem ser considerados como parte do custo de aquisição e debitados a tais estoques.

No caso dos impostos, devem-se considerar:

ICMS - no caso de ser incluso no preço, ou pago, e não sendo recuperável fiscalmente, tal imposto deve integrar o custo de aquisição. No caso, todavia, em que o ICMS, é fiscalmente recuperável, não deverá fazer parte dos estoques.

IPI - não faz parte, no caso de indústria, do custo do produto, pois o IPI é o imposto destacado, e a empresa mero agente arrecadador. No caso, todavia, de a empresa ser o consumidor final do produto ou de não haver recuperação, o custo do item é o seu preço normal.

II - imposto de importação - faz parte do custo do produto pois não é recuperável.”

Em se tratando de importação o valor do imposto de importação faz parte do custo do produto, já que não é recuperável fiscalmente, salvo nas importações, regime drawback.¹

O custo de aquisição deve ter o preço do produto ocorrido no mercado mas os custos incorridos adicionalmente. Arthur Andersen (1991, p.132) esclarece “que pode-se incluir neste custo o preço da matéria prima ou mercadoria, excluídos os impostos recuperáveis, integram o custo de aquisição, o valor de comissão, embalagem, frete, seguro, se forem de responsabilidade do adquirente, assim como, no caso de importação, o imposto de importação e os demais custos alfandegários, de despachante, etc.”

¹ Drawback = empresas beneficiadas ou isentas do imposto de importação.

Ressalta-se que, ainda no caso de importação, na variação cambial a data da entrada do produto no estabelecimento do adquirente deverá ser agregada ao custo; daí em diante é possível de registro como despesa financeira.

As despesas incorridas eventualmente com armazenamento do produto devem integrar seu custo somente quando são necessários para sua chegada à empresa.

2. Custo de Produção

Conforme Beckner (1991, p.47) “o custo de produção deve contemplar os custos diretos e indiretos necessários a colocar os produtos em condições de venda.”

Elementos Básicos do Custo de Produção

- Materiais Diretos

São todos os materiais que são fisicamente incorporados ao produto. Equivalem à valorização dos consumos efetuados pela produção.

- Mão de Obra Direta

Estes custos incluem salários do pessoal que trabalha direta e produtivamente na fabricação do produto, adicionados a eles os respectivos encargos sociais, trabalhistas e previdenciárias. Bekner (1991, p.48) define como “a mão de obra direta pode ser medida em unidade ao final do produto (em unidades, números de peças, operações ou comportamentos) de maneira prática.”

- Gastos Gerais de Fabricação

São também chamados de custos indiretos industriais, incluem todos os demais custos incorridos na produção (inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, administração da fábrica, depreciação, energia, impostos, seguros, etc.) e são via de regra, atribuídos aos produtos por meio de rateios que normalmente levam em consideração a origem do gasto.

Para Ludibicus et alii (1995, p.169) “os custos dos materiais diretos equivalem à valorização dos consumos efetuados pela produção, na forma de determinação de custo anteriormente efetuada, os custos de mão-de-obra direta incluem salários do pessoal que trabalha direta e produtivamente na fabricação do produto, adicionados a eles os respectivos encargos sociais, trabalhistas e previdenciários; e os gastos gerais de fabricação, também chamados custos indiretos industriais, incluem ainda todos os demais custos incorridos na produção e são via de regra, atribuídos aos produtos por meio de rateios.”

3. Apuração do Valor de Mercado

De acordo com Ludibicus et alii (1995, p.180), “esses estoques também devem ser confrontados com o valor de mercado havendo duas alternativas para o seu cálculo. Uma seria tomar seu custo já incorrido mais uma estimativa dos custos a completar. Esse valor final seria comparado com o mercado como se fosse um produto acabado. Por outro lado, para estoques em início do processo, a melhor forma talvez seja de compo-los pelas matérias primas já requisitadas, cujos custos seriam comparados com o mercado, como se fossem matérias primas.”

Segundo a IOB (18/90, p.148) “a necessidade de ajuste ao valor de mercado deriva de uma regra fundamental da contabilidade, que é a de não se permitir, no ativo, nenhum item inscrito por valor maior do que de fato vale, economicamente, para a empresa. Nenhum ativo pode figurar por montante que não possa a vir ser recuperado pelo seu uso ou pela sua negociação.”

Conforme Arthur Andersen (1991, p.133) “o valor de mercado para os produtos e serviços em elaboração é normalmente considerada como o valor líquido de realização do produto ou do serviço na forma acabada, diminuído dos gastos necessários para colocá-los em condições de ser vendidos.”

Para Ludibicus et alii (1995, p. 178) define “que no caso de produtos fabricados ou de mercadorias adquiridas para revenda, o valor de mercado representa o valor líquido realizável de cada item, o qual, por sua vez, é apurado pelo líquido entre o preço de venda do item e as despesas estimadas para vender e receber, entendendo-se como tais as despesas diretamente relacionados com a venda do produto e a cobrança do seu valor, tais como comissões, fretes, embalagens, taxas e desconto das duplicatas etc., despesas do tipo propaganda, despesas gerais, administrativas, etc., que beneficiam não diretamente um produto da sociedade, não devem-se ser incluídas nesta determinação de despesas para vender e receber.

Conforme Arthur Andersen (1991, p.138) “a aplicação do critério custo ou mercado, dos dois o menor, deve ser feita item por item, uma vez que essa embalagem permite a estimação dos custos irrecuperáveis dos estoques. Se aplicado a uma base combinada por agrupamento de itens similares, deve ser exercido julgamento

razoável de forma a impedir que os prejuízos em alguns itens ou grupos sejam compensados com lucros em outros. A avaliação numa base combinada não deve ser adotada se produzir um resultado significativamente diferente da abordagem item por item.”

A abordagem item por item não requer que a comparação entre o custo e mercado seja feita para todos os itens em estoque; pelo contrário, ela pode ser aplicada somente aos itens que, no agregado, constituem a porção significativa dos estoques em termos de valor.

Ainda segundo Arthur Andersen (1991, p. 133) “para a avaliação dos valores de mercado são considerados, via de regra, as condições de negociação admitidas como normais para a empresa. Assim são considerados os valores de realização ou de reposição dentro dos prazos, das quantidades e da qualidade considerados normais.”

De acordo com o art. 183, § 1º , alínea b, da Lei das Sociedades Anônimas “na apuração, do valor líquido de valorização deve ser deduzida a margem de lucro, como a aplicação dessa regra pode ser extremamente conservadora, costuma-se interpretá-la da seguinte forma: levando-se em conta a margem de lucro quando à data do balanço ela é tão pequena que se torna insuficiente para cobertura de despesas operacionais subsequentes.”

A IOB (18/90, p.149), reforça outra regra básica da Contabilidade, a do Conservadorismo, “na dúvida sobre a possibilidade de recuperação ou não do valor aplicado, deve-se considerar a hipótese mais conservadora, mais cautelosa, mais

prudente. Essa regra mostra que mesmo que haja possibilidade de recuperação do valor de custo numa venda no dia seguinte, deve-se comparar o custo de aquisição do estoque que surge com o valor de mercado de hoje primeiramente.”

A posição da IBRACON (1991, p. 126) é a seguinte: “o valor de mercado significa o custo corrente de reposição e correspondente ao tipo e quantidades normalmente adquiridas pela empresa, ou preço líquido de realização, com exceção de que:

1. o valor de mercado não deve exceder preço líquido de realização ou seja, preço estimado de venda no aviso normal dos negócios menos os impostos e demais despesas necessárias para a venda e entrega do bem.

2. o valor de mercado não deve ser inferior ao preço líquido de realização deduzida a margem de lucro.

3. no caso de produtos em processo, a comparação entre custo e mercado deve ser feita com base na estimativa dos custos a serem incorridos para terminá-los e o preço líquido de realização com o produto acabado.”

Para Arthur Andersen (1991, p. 138-139) “o valor de mercado deve ser determinado de forma a refletir as condições reais do mercado e os fatos econômicos vigente à época, por exemplo:

a) se os preços de venda na data do balanço não sofrerem ajustes para refletir as condições de concorrência e, por consequência, as quantidades em estoque não puderam ser vendidas por aqueles preços competitivos.

b) se os preços de venda na data do balanço tiverem sido temporariamente reduzidos para fins promocionais, deverão ser utilizados os preços de venda normais

para a determinação do valor líquido realizável, para as quantidades a serem presumidamente vendidas pelos preços normais.

c) se os preços de venda estiverem temporariamente baixos na data do balanço, mas se recuperarem suficientemente antes da divulgação das demonstrações financeiras de forma a permitir a realização do valor contábil, não deve ser feita desvalorização na data do balanço.

d) se uma empresa puder comprar mercadorias no fim do período a preços favoráveis porque um fornecedor em particular está liquidando seus estoques, o preço favorável não deve ser considerado como o custo de reposição.”

Para José Carlos Marion (1990, p.293) “é a convenção do conservadorismo que determina a coordenação dos Ativos pelo menor valor, assim como o dos Passivos pelo maior valor. Acontece que a legislação não concorda com esta convenção, pois os exauros reduzem indevidamente o lucro tributável, provocando a evasão das rendas. Uma aplicação da convenção acima, que está regulada, é a formação da provisão para redução dos estoques ao valor de mercado que deve ser formada quando o preço de mercado é inferior ao custo.

Aplicação do Método de Valor de Mercado

De acordo com Iudibicus et alii (1995, p.180) “deve-se considerar que como qualquer outro, o método de valor de mercado tem seus problemas e suas deficiências, principalmente para empresas muito grandes que têm vários itens no seus estoques. Uma boa forma de aplicação deste método, é efetuar os cálculos para todas as suas matérias primas básicas, que, portanto, serão em quantidades pequenas e de grande valor, assim como também para todos os produtos acabados. Quanto aos

demais itens, deve-se procurar efetuar cálculo para os de maior saldo na data do balanço, dando-se uma cobertura significativa em termos de valor, mas que, em termos de quantidades de itens, provavelmente não o será.”

4. Método do Preço de Venda A Varejo

Iudibicus et alii (1995, p. 164) comenta que “este método originou-se da necessidade de controle para empresas comerciais com elevadíssimo número de itens de estoques a venda, como lojas de departamento, supermercados, magazines, etc. Trata-se de uma avaliação a valores de entrada, na linha do custo pela média ponderada móvel, apesar de o controle ser a preços de venda.

Sua adoção se torna necessária quando a aplicação dos métodos tradicionais fica muito difícil, devido a:

- Impossibilidade de manter um controle permanente dos estoques devidos ao elevado número de diferentes itens transacionados.
- Existência de vários pontos de estoques com os mesmos produtos;
- Dificuldade de valorização dos estoques ao custo, decorrente do elevado número de compras.
- Estoques à disposição dos consumidores, inviabilizando uma forma de controle mais rígida;
- Custo de manutenção dos controles considerado superior aos benefícios oferecidos.”

Sérgio Iudibicus (1986, p.189) expõe que “em alguns casos, principalmente em grandes lojas departamentais, não é possível manter um inventário

perpétuo dos produtos em virtude da grande quantidade e variedade de itens transacionados, a não ser que se disponha de computador integrado ao sistema de vendas, por meio do qual poderíamos permitir, ao mesmo tempo, a identificação específica e o registro permanente. Na falta desse expediente, o inventário, no que se refere às quantidades, é determinado por contagem física real e avaliado inicialmente, a preços correntes de venda a varejo. Após termos computado ou estimado o inventário a preços de varejo, convertem-se a valores de entrada multiplicando o inventário a varejo por um quociente médio do custo com relação aos preços a varejo para o período corrente.” Este método propõe um inventário valorizado próximo ao que seria obtido efetuando um inventário físico.

5. Critérios Fiscais

Tendo em vista a dificuldade de algumas indústrias implantarem o sistema que tenha uma condição mínima de mensuração desse valor de custo de produção, o Fisco acabou fornecendo uma alternativa. Determinou, no art. 14 do Decreto-lei n.º 1.598/77, que as empresas industriais que não tiverem o sistema de custo integrado e coordenado com a contabilidade deverão avaliar seus estoques a base de percentuais calculados sobre o preço de venda, ou sobre o valor da matéria-prima contida no produto em processamento.

Este critério pode trazer problemas pois ele não pode ser adotado para finalidades contábeis, pois tem o objetivo apenas de resolver alguns problemas de natureza tributária mas nunca de natureza contábil, é totalmente contrário a Lei das Sociedades por Ações; afinal esta avaliação arbitrária pode provocar valores de

estoques superiores a seus efetivos custos de produção, com isso tem-se uma antecipação do lucro e, conseqüentemente, do imposto.

Baseado na IOB (1/97, p.7) a alternativa ideal seria “usar este critério em pequenas indústrias, onde as próprias demonstrações contábeis tem utilizações quase só fiscal e interna. Já nas médias, isso seria válido apenas num caso temporário, até que um sistema de custo integrado e coordenado com a Contabilidade fosse implantado, porém nas grandes empresas realmente não faz sentido sua utilização para efeitos contábeis.”

1.2 METODOS DE AVALIAÇÃO

Depois de conhecido os componentes do custo de aquisição e produção, surge o problema da data na qual adquiriu-se o produto com custos unitários diferentes, para isto existem métodos de apuração do estoque. Vinculados aos critérios de avaliação existem vários métodos de avaliação, dentre eles destacam-se:

1. Custos de Aquisição
 - 1.1) PEPS ou FIFO
 - 1.2) UEPS ou LIFO
 - 1.3) Custo Médio
 - 1.4) Custo de Reposição
 - 1.5) Custo Específico
 - 1.6) Custo de Armazenagem
 - 1.7) Custo de Obtenção

2. Custos De Produção

2.1) Custeio Por Absorção

2.2) Custeio Variável

2.3) Custo Padrão

Os métodos PEPS, UEPS e CUSTO MÉDIO são voltados para o Custo de Aquisição. O custo dos estoques de produtos em processo acabados na data do balanço deve incluir todos os custos diretos (material, mão-de-obra e outros) e indiretos (gastos gerais de fabricação) necessários para colocar o item em condições de venda. Os métodos do custo de produção são o custeio por absorção e o custeio variável

1.1) PEPS ou FIFO

Iudibus et alii (1995, p.159) esclarece que com “base nesse critério a baixa pelo custo de aquisição, ocorre da seguinte maneira: o Primeiro que Entra é o Primeiro que Sai, PEPS ou FIFO, (*First in First out*). Ou seja, à medida que ocorrem as vendas ou o consumo, registra-se a baixa, a partir das primeiras compras, o equivalente a venda ou consumo das primeiras mercadorias compradas. Este método exige o controle das compras por lotes.

1.2) UEPS ou LIFO

Este critério representa exatamente o oposto do sistema anterior, registrando-se a baixa das vendas pelo custo da última mercadoria adquirida entrar, assim, a Última a Entrar é a Primeira a Sair, UEPS ou LIFO (*Last in First Out*). O

custo da mercadoria pelo método UEPS, por ser formado por compras mais recentes, e propiciar um lucro menor as empresas, logo não é aceito pela legislação.

1.3) Custo Médio

Neste critério, o valor de médio de cada unidade em estoque se altera pelas compras ou devoluções de compras a outras unidades por preço diferente do mesmo. Este método, mais comumente utilizado no Brasil, evita o controle de custos por lotes de compras, como nos métodos anteriores, mas obriga a maior número de cálculos ao mesmo tempo em que foge dos extremos, dando como custo da aquisição um valor médio das compras.

Apresenta-se aqui um exemplo de uma empresa, em conjunto com as respectivas fichas de estoque, anexadas ao final do trabalho, apurado pelos três métodos e uma comparação dos resultados obtidos.

Fatos:

COMPRA DE 20 unidades	\$ 30,00
VENDA DE 10 unidades	\$ 40,00
VENDA DE 20 unidades	\$ 45,00
COMPRA DE 20 unidades	\$ 35,00
VENDA DE 15 unidades	\$ 45,00

- Comparação entre os Métodos

	PEPS	UEPS	CUSTO MÉDIO
Venda	1.800,00	1.800,00	1.800,00
(-) C.M.V.	1.000,00	1.150,00	1.075,00
Resultado	800,00	650,00	725,00
Estoque Final	1.050,00	900,00	975,00

Conclui-se que mesmo adquirindo-se as mercadorias, nas mesmas quantidades, pelos mesmos preços e vendidos nas mesmas condições, suas situações reais seriam as mesmas, com a mesma quantidade de estoque, porém seu resultado seria diferente, pois apesar de todos os métodos adotarem o custo de aquisição, observam critérios diferentes.

Comparando os métodos expostos observa-se que, no período seguinte haverá um valor de estoque inicial diferente, assim no UEPS haverá um valor menor a ser baixado enquanto no PEPS, existirá um valor maior para baixar o que fará a redução do lucro no período seguinte. Assim, tende haver uma compensação período após período. Afinal quando todo o estoque tiver sido baixado, o lucro todo será igual em qualquer dos critérios. Mesmo assim, para fins fiscais, o UEPS não é admitido, portanto a maioria das empresas utiliza principalmente o custo médio.

1.4) Custo por Reposição

Fundamenta-se na expectativa de alta inflação. É hábito incluir no custo das mercadorias ou produtos elaborados para venda, os efeitos inflacionários previstos,

de acordo com o custo de reposição dos estoques. Este método no entanto é proibido pela legislação do Imposto de Renda.

1.5) Custo Específico

As empresas que operam em regime de encomendas, como as empresas de construção civil, normalmente ultrapassam o período de doze meses. Os bens produzidos por encomenda e obras complementares para entrega futura constarão no balanço da empresa como custo específico de cada bem.

Para Iudibicus (1995, p. 159), significa “valorizar cada unidade do estoque ao preço efetivamente pago para cada item especificamente determinado. É usado somente quando é possível fazer tal determinação do preço específico de cada unidade em estoque, mediante identificação física.”

1.6.) Custo de Armazenagem

São aqueles custos que são diretamente proporcionais ao volume mantido em estoque, quanto maior o volume de estoques concentrado maior o custo de armazenagem.

1.7) Custo de Obtenção

São aqueles que são inversamente proporcionais ao volume de estoques, representando os prejuízos da empresa, em consequência da falta de estoques para produção ou venda.

2.1) Custeio por Absorção

Conforme IOB (2/97, p.5) “o Regulamento do Imposto de Renda, decreto n.º 1.041, de 11.01.94, em seu art. 236, considera como um dos requisitos para um sistema de contabilidade de custos ser integrado e coordenado com a escrituração, que seja apoiado em valores originados da escrituração, contábil, matéria-prima, mão-de-obra direta e gastos fixos nos custos gerais de fabricação. A esse sistema chama-se custeio por absorção, e nele os custos fixos são alocados a cada produto fabricado, segundo critérios de rateio definidos de acordo com a melhor técnica contábil.”

De acordo com Bekner, (1991, P. 47) “o custeio por absorção leva em consideração que todos os gastos diretos e indiretos são absorvidos pelos produtos em processo e pelos produtos acabados.” Essa é a base de avaliação aceita conforme os princípios da contabilidade e pela legislação fiscal.

Conforme José Hernandez Perez Júnior, (1991, p. 231)“o Custeio por Absorção, Pleno ou Total consiste na apropriação de todos os custos de produção (fixos e variáveis) aos bens fabricados ou serviços prestados, custos esses que devem compor os estoques dos produtos ou serviços em processo, acabados e vendidos no período.

As principais características desse método de custeio são:

- É derivado dos Princípios Fundamentais da Contabilidade, principalmente os de Realização, Competência e Confrontação.

- Não necessita distinguir os custos entre fixos e variáveis. É realçada a separação em custos diretos e indiretos. Todos os custos de produção quer sejam, matéria-prima, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação totais constituem-se em custo do produto, portanto, transferíveis para as contas de inventário (ativados).

- Nenhum custo de produção é transferido para o Resultado quando de sua ocorrência, mas somente na ocasião da venda do produto. As despesas administrativas, de venda, financeiras etc. são consideradas despesas do período e como tais devem ser apropriadas diretamente contra as Receitas.

- Os resultados variam em função da produção e das vendas.

- O custo unitário varia em função do volume de produção.

- Atende mais às necessidades da informação contábil de uso externo.”

2.2) Custeio Variável

De acordo com a IOB (2/97, p.5) o custeio direto ou variável atribui aos diversos produtos da empresa apenas os seus gastos, custos e despesas, variáveis. Isto reduz a subjetividade do custeamento porque evita o componente arbitrário das bases de rateio ou de alocação utilizados na distribuição dos custos fixos aos produtos fabricados.”

O custeio direto é definido por Arthur Andersen (1991, p. 133), como “o método onde são alocados ao preço somente os custos a eles diretamente relacionados (matéria prima, mão-de-obra direta), sendo os demais custos apropriados ao resultado do período.”

Segundo José Hernandez P. Júnior, (1991, p. 238) “o Custeio Variável ou Direto leva em conta, para fins de valoração da produção e estoques, apenas os custos variáveis de produção (Matérias-primas, Mão-de-obra Direta e Custos Indiretos de Fabricação Variáveis). Daí podemos conceituá-lo como o método de custeio que apropria somente Custos Variáveis de Produção aos bens ou serviços, através da segregação dos custos fixos e variáveis. Somente estes últimos, portanto, compõem os valores do estoque de produtos em processo, acabados, bem como os vendidos no período. As despesas, também segregadas em fixas e variáveis, são apresentadas separadamente na apuração de resultados.

As características principais deste método de custeio são:

- Fundamenta-se basicamente na segregação dos custos de produção em fixos e variáveis, segregação esta também aplicada às despesas.
- Somente os custos primários como Matéria-prima e Mão-de-obra Direta por natureza variáveis e os demais custos variáveis de produção qual sejam parte variável dos Custos Indiretos de Fabricação constituem-se em custo de produto, portanto, componentes do valor dos inventários.
- Os custos fixos de produção são considerados como custos de período, sendo levados diretamente para o Resultado (deduzidos como despesa fixa) no período em que ocorrem.
- Os resultados variam proporcionalmente em função das vendas.

Segundo Arthur Andersen (1991, p.133) “embora o custeio direto seja muito útil para orçamento, controle de custos e outras finalidades gerenciais, não é

aceita pela legislação societária e fiscal ou pela prática e princípios contábeis para fins de elaboração das demonstrações financeiras legais.”

A diferença entre o custeio de produção e o custeio por absorção, é que o primeiro não reconhece todos os elementos aplicáveis na avaliação dos estoques, não é considerado consonante aos princípios da contabilidade geralmente aceitos e portanto deve ser usado apenas em relatórios internos, enquanto que o custeio por absorção avalia os estoques para efeitos contábeis, e todos os custos de produção, tanto fixos como variáveis, são atribuídos ao produto final e, portanto, absorvidos pela produção e pelos estoques.

2.3) Custo Padrão

Bekner esclarece que “o custo padrão considera um custo unitário determinado de acordo com o tipo de produção. O custo padrão deve ser periodicamente revisado para que variações nos preços dos materiais e salários sejam ajustados. A adoção do custo padrão não elimina a necessidade da apuração dos gastos reais com produção, uma vez que a diferença do custo padrão e o custo real tem que ser controlada em uma conta de variação.”

“O custo padrão é o método de custeio por meio do qual o custo de cada produto é predeterminado, antes da produção, baseado nas especificações do produto, elementos de custo e nas condições previstas de produção,” é o que define Ludibicus et alii (1995, p. 171).

Neste caso, os estoques são baseados em custos unitários padrão.

O Parecer Normativo CST n.º 06/79, descreve que:

“No caso em que a empresa apure custos com base em padrões, pre-estabelecidos (custo padrão), como instrumento de controle de gestão, deverá cuidar no sentido de que o padrão incorpore todos os elementos constitutivos atrás referidos, e que a avaliação final dos estoques (imputação dos padrões mais ou menos as variações de custo) não discrepe da que seria obtida com o emprego do custo real. Particularmente, a distribuição das variações entre os produtos (em processo e acabados) em estoque e o custeio dos produtos vendidos deve ser feita a intervalos não superiores a três meses, ou intervalo de maior duração, desde que não excedido qualquer um dos prazos seguintes:

1. o exercício social

2. o ciclo usual de produção, entendido como tal tempo normalmente despendido no processo industrial do produto aliviado. Essas variações, aliás, terão de ser identificados a nível de item final de estoque, para permitir verificação do critério de neutralidade do sistema adotado de custo sobre a valorização dos inventários.”

O custo padrão é uma das técnicas para avaliar e comparar a utilização do custo real. O custo padrão diferencia-se do custo real, no sentido de que ele é um custo normativo, um custo objetivo, um custo proposto ou um custo que se deseja alcançar.

Para a obtenção do custo real é necessário o uso de informações passadas enquanto que o custo padrão é calculado baseado em eventos futuros de custos ou eventos desejados de custos, que podem ou não acontecer na realidade da empresa.

O custo real representa o custo acontecido. Como instrumento de planejamento estratégico, o custo real não tem nenhum significado. O custo real para avaliação de inventário serve apenas para atender às necessidades legais e fiscais da contabilidade empresarial.

O custo real tem validade apenas no sentido em que, após a análise de suas variações, em cima de um custo padrão, se identificam com as causas do porquê das variações e através delas, se permitam corrigir os rumos atuais.

Segundo Iudibus et alii (1995, p. 171) “assim, os estoques são apurados com base em custos unitários padrão, sendo que os custos de produção reais são apurados e comparados com os padrões, registrando-se as suas diferenças em contas de variação. Tal técnica tem por objetivo uma melhor análise das operações e possibilitar a identificação de ineficiências e perdas, como base para tomada de medidas corretivas para períodos seguintes.”

1.3 SISTEMA DE CUSTEIO

Iudibus et alii (1995, p. 170) esclarece que os custos de produtos em processo e acabados são geralmente determinados sob dois tipos básicos de sistema de custeio:

- Sistema de custeio por ordem
- Sistema de custeio por processo

Sistema de Custeio por Ordem

Arthur Andersen, esclarece que o “custeio por ordem a acumulação dos custos se faz especificamente para cada ordem de produção, representada por um lote de um ou mais itens. Sua característica básica é identificar e agrupar especificamente os custos para cada ordem, os quais não são relativos a determinado período de tempo e nem foram obtidos pela média entre uma série de unidades produzidas, como nos custos por processo contínuo.”

Este método deve ser usado quando as quantidades de produção são pequenas e feitas sob encomenda, ou ainda, em operações de produção, nas quais os custos aplicáveis podem ser, de maneira prática e imediata, atribuído aos serviços ou aos produtos. Os custos acumulados pelo método de ordem de produção normalmente são os reais.

Sistema de Custeio por Processo

É o método mediante o qual os custos são acumulados por fase do processo por operação ou departamento, estabelecendo-se uma média de curso que toma por base as unidades ali processadas ou produzidas. Este custeio é indicado quando o processo de produção é contínuo e se fabricam produtos homogêneos.

Quando a empresa tiver produção diversificada, ou seja, diversos tipos de produtos, o sistema deve ser aplicado, segregando-se produto por produto.

Tal técnica tem por objetivo, oferecer uma melhor análise das operações e possibilitar a identificação de ineficiências e perdas, como base para tomada de

medidas corretivas para período seguintes. Pode ser adotada sob diversas formas, parcial ou totalmente, e por elemento de custo.

1.4 CUSTO CORRIGIDOS DOS ESTOQUES VERSUS CUSTO ORIGINAL DOS ESTOQUES

Iudibicus et alii (1995, p.175) expõe que tanto “a legislação societária quanto a legislação fiscal determinam a avaliação dos estoques e, como consequência, a determinação do custo das vendas com base no custo original considerando os estoques como se fossem um ativo monetário.” Não é aceito o custo corrigido dos estoques, o que causa numa economia inflacionaria, uma séria distorção nas demonstrações financeiras.

Para Sérgio Iudibicus (1986, p.115) os custos históricos são corrigidos pelas variações do poder aquisitivo médio geral da moeda, e nada mais é que uma restauração dos próprios custos históricos. O custo histórico corrigido apresenta a vantagem de ser de fácil utilização e, além do mais, leva a uma avaliação do patrimônio líquido que facilita as tomadas de decisões para manter o patrimônio pelo menos com a mesma potencialidade.”

Iudibicus et alii (1995, p.176) defende que “o custo corrigido dos estoques necessita ser adotado e aceito como princípio contábil, como, aliás, já consta dos princípios fundamentais da contabilidade e, como decorrência, o uso do custo original sem correção deve ser considerado pelo profissional como não atendendo a tais princípios da contabilidade.”

1.5 ASPECTOS ADICIONAIS DE AVALIAÇÃO DE ESTOQUES

Capacidade Ociosa

De acordo com Ludibicus et alii (1995, p.173) “estando a empresa operando com parte da sua capacidade de produção, este custo não deve integrar o custo do produto elaborado no mesmo período. Se for o caso de início da atividade da empresa pode ser considerado como gasto pré-operacional.”

Férias Coletivas

Segundo Arthur Andersen (1991, p.135) “para empresas que proporcionam férias coletivas aos seus empregados, costuma-se registrar mensalmente uma provisão nos onze meses geradores do direito para cobrir os custos de mês de férias, quando não há produção. No mês das férias coletivas os custos reais são debitados à provisão formada anteriormente.”

Provisão para Perdas

Ainda por A . Andersen (1991, p.135)“da necessidade de constituir-se provisão para cobrir eventuais perdas em razão de lenta rotação (em excesso as vendas previstas ou consumo normal, levando em conta os riscos de obsolências), obsoletos ou em cuja fabricação tenha ocorrido qualquer falha que torne inviável a sua comercialização pelo preço normal. A redução do custo para o valor de mercado de um item de estoque no fim de um exercício social é considerada como origem de uma nova base de custo para aquele item. Portanto, a perda pela desvalorização somente poderá ser recuperada mediante venda ou disposição do item, não podendo ser revertida na eventualidade de um subseqüente aumento do preço de mercado anterior à venda ou disposição.

1.6 CONTROLE DE ESTOQUES

Bekner (1991, p.53) valoriza os estoques como parcela significativa nos ativos da empresa, comerciais e industriais. Por isso é fundamental que as empresas mantenha adequados controles de estoques, dentre eles:

- controles de portaria
- sistema de informações
- controles de produção
- controles permanentes
- centros de custo

Controles de Portaria

Considerando a portaria como limite entre o interior e o exterior de uma empresa, é fundamental a manutenção de controles e procedimentos adequados para o registro de entradas e saídas de mercadorias

Sistemas De Informações

A empresa deve registrar:

- a) saídas dos almoxarifados de matérias primas e materiais auxiliares para a produção através de fichas de devolução.
- b) retornos de materiais de produção através de fichas de devolução.
- c) transferência de um processo produtivo para outro mediante fichas de apontamento de produção.
- d) transferência das quantidades produzidas através de relatórios de produção.

Esse sistema de informações deve ser adaptado a cada empresa, de acordo com o seu sistema de produção.

Controle de Produção

Este controle de produção compreende:

- a) estabelecimento de níveis de estoque para os diferentes tipos de produção;
- b) acompanhamento dos níveis de estoques e dos índices de utilização deles e;
- c) adoção de decisões para compra ou fabricação em função dos níveis de estoque estabelecidos

Controle Permanentes

Conhecidos por kardex, são importantes para que as movimentações sejam corretamente registradas e sirvam como base para a formação de outros importantes controles de estoque.”

A manutenção de um adequado controle da movimentação em quantidade e valor dos estoques é essencial, não só para fins gerenciais e de controle interno, como também para espelhar corretamente seus reflexos e resultados na contabilidade. Esse registro permanente de estoques pode ser feito em fichas, livros, formulários contínuos ou por sistema de processamento eletrônico de dados. O saldo apurado nos registros permanentes após ajustes decorrentes do confronto com contagens físicas, serão utilizados para transcrição no livro fiscal de caráter obrigatório de Registro de Inventário.

O registro permanente são fichas de estoque mantidas para cada item, com seu movimento em quantidade, preço unitário e valor total.

Centro de Custos

Outra forma de controle é a divisão do processo produtivo em fases distintas, com o objetivo de apropriar os custos da produção à medida que estes ocorrem. Esta forma de controle possibilita às empresas o acompanhamento dos lotes de produção em cada fase do processo produtivo.

1.7 INVENTÁRIOS

Para José Carlos Marion (1990, p.277) “inventário no sentido contábil amplo da palavra é o processo de verificação de existências na empresa. Inventário, no sentido restrito, refere-se ao processo de verificação das existências dos estoques, portanto, faz parte do Controle de Estoque. Dessa forma, a verificação, a contagem física do bem, “in loco”, caracterizam o inventário.” Quanto menos eficaz o sistema de controle interno mais importante será a execução de inventários físicos na data do balanço.

Preparação Para o Inventário

De acordo com Raymundo Bekner Correa (1991, p.59) eis alguns passos básicos para a preparação do inventário:

- “todos os materiais exceto os itens lançados diretamente como despesas, devem ser codificados com bastante antecedência na data do levantamento do inventário. A codificação deve constituir-se somente de algarismo, levando-se em consideração a divisão dos materiais, de acordo com os registros contábeis;

- os produtos devem ser ordenados antes do início da contagem ;

- o encarregado do inventário deve estudar cuidadosamente a fábrica e dividi-la em áreas;

- todo o material a ser destruído receberá este tratamento, antes da data de tomada do inventário, a fim de não se correr o risco de o considerar;

- não poderá ser removido qualquer material do depósito, bem como qualquer produto em processo ser transferido de uma seção para outra e;

- deve ser mandada imprimir uma quantidade de fichas de recontagem de estoques equivalente a 10% do número necessário de fichas de inventário.”

1.8 ESTOQUE MÍNIMOS E ESTOQUES MÁXIMOS

Segundo Bekner (1911, p.56) “a política de administração dos estoques inclui, como um dos aspectos mais importantes, a determinação das quantidades mínimas e máximas para os materiais em estoque. Para os níveis de estoque de um produto ou grupo de produtos, a empresa deve levar em consideração não apenas as previsões de vendas, mas outros fatores, como:

- a) consumo efetivo dos materiais
- b) vida útil dos materiais e perigo de deteriorações
- c) perigo de obsolescência comercial e tecnológica
- d) confiabilidade no fluxo de documentos
- e) preço de aquisição e entrega
- f) lotes econômicos
- g) estabilidade ou instabilidade prevista nos preços de compra

A implantação de estoques mínimos e máximos pela empresa possibilita uma administração mais adequada de estoques, evitando a parada da produção por falta de material e objetivando a redução de custos de armazenagem.

Dentro dessa questão entre estoques mínimos e estoques máximos, ressalta-se aqui uma técnica oriental sobre o sistema de controle de estoques, o JUST-IN-TIME, traduzindo-se ao pé da letra, como tempo justo.

De acordo com a IOB (5/95, p.37) “a verdade inegável é que estoques representam altos custos e tudo o que puder ser feito para reduzi-los será de extrema importância nesta época de competição geral e de luta acirrada por vantagens competitivas.

Esse custo dos estoques se torna alto devido a uma série de fatores, como a sua conservação, armazenamento, proteção à predadores, etc. Tudo isso implica gastos com depósito, mobiliário e equipamentos de armazenagem, além dos gastos com seguros e mão-de-obra encarregada do manuseio, guarda e conservação dos bens estocados.

Baseado na IOB (1995, p.74) “já que os estoques são tão dispendiosos, deverá haver boas razões para a sua manutenção nos níveis consideráveis que costumam apresentar, as principais apresentadas por alguns técnicos são:

- proteção contra parada das linhas de produção da empresa por falta de materiais utilizados na produção.
- proteção contra perdas de vendas decorrentes da impossibilidade de pronto atendimento da demanda, por falta de produtos acabados,

• custos e riscos das medidas requeridas para produzir drástica redução dos níveis de estoque.

Uma das principais razões pela qual a maioria das empresas ocidentais parece disposta a congelar tanto dinheiro sob a forma de estoques reside no fato de que as medidas requeridas para reduzir os níveis desses estoques também geram custos adicionais.”

Aqui chega-se ao impasse da questão, ou suporta-se os custos elevados de estoques hipertrofiados ou sujeita-se aos riscos e custos adicionais das significativas reduções de estoques.

Neste ponto, é acionada a técnica gerencial japonesa do JUST-IN-TIME, já que os estoques apenas representam custos adicionais e não compõem o valor do produto ou serviço, a solução seria simplesmente eliminá-lo, ou seja, o empresário se esforçará para:

- só adquirir matérias primas no exato momento de transformá-la em componentes;
- só produzir componentes no exato momento de incorporá-los ao produto final
- só montar o produto final no exato momento de sua venda.

De acordo com a IOB (5/95, p.32) “trata-se, obviamente, de objetivo inatingível em seus termos absolutos, o alvo deve ser perseguido incessantemente. Mesmo porque é possível atingir aproximações muito satisfatórias desses objetivos.

Foi isso que a indústria japonesa conseguiu fazer nas últimas décadas e é isso que se tem destacado, como uma das bases principais da sua extraordinária produtividade. Os efeitos positivos desses progressos têm contribuído para comprovar que o JIT é viável. E é bom que seja assim, porque na busca de vantagens competitivas, derrotar os custos exagerados dos estoques pode ser um fator de inestimável valia.

1.9 IMPORTÂNCIA DOS ESTOQUES

Para José Carlos Marion (1990, p.277) “o grupo de contas estoque assume grande importância no contexto do Balanço Patrimonial e os seus efeitos são imediatamente sentidos no Patrimônio Líquido. Daí a necessidade de demonstrar a sua movimentação na Demonstração do Resultado do Exercício, principalmente nos balanços patrimoniais das empresas comerciais onde o estoque tende a ser o item de maior valor e de intensa movimentação.”

2.ATIVO IMOBILIZADO

A lei n.º 6.404/76 no seu artigo 179, item IV define as contas classificadas no Ativo Imobilizado, como “os direitos que tenham por objetivo bens destinados a manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercícios com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial.”

Segundo Pedro Augusto Melo (1991, p.69) “pode-se dizer que classificam-se no imobilizado os direitos por bens tangíveis (elemento que possui um corpo físico) ou intangíveis (elemento cujo valor reside os direitos de propriedades) utilizados ou a serem utilizados na manutenção das atividades da entidade, cuja a vida útil econômica, em praticamente todos os casos, seja igual ou superior a um ano e que não estejam destinados a venda ou a transformação em numerários. Exceções podem ser os moldes usados na fabricação ou ferramentas, cuja vida útil seja inferior a um ano.”

Baseado na IOB (52/96, p.) “no Ativo Imobilizado incluem-se:

- bens corpóreos ou tangíveis, que possuem expressão física como por exemplo, imóveis, máquinas, móveis, instalações etc.;
- bens incorpóreos ou intangíveis, que são aqueles que, embora não possuindo existência física, representam uma aplicação indispensável aos objetivos da empresa e cujo valor reside em direitos de propriedade que são legalmente conferidos aos seus possuidores.” Consideram-se, também, como imobilizado os bens em construção que quando prontos, reunirão as particularidades acima referidas.

De acordo com Sérgio Ludibicus, (1986, p. 166) “o Imobilizado tangível tem uma importância fundamental dentro da expressão da capacidade da empresa de produzir rendimentos e fluxos futuros. Este imobilizado inclui terrenos, edifícios, equipamentos, instrumentos e ferramentas, móveis e utensílios, moldes, veículos, etc., sua característica principal é a de ser utilizado nas operações normais da empresa e sua vida, estende-se, usualmente, além de qualquer período menor que o do ciclo de capacidade.”

Hendriksen, citado por Ludibicus, (1986, p.167) apresenta as seguintes características do imobilizado tangível:

1.Os ativos representam bens tangíveis mantidos para facilitar a produção de outros bens ou para prover serviços para a empresa ou para seus clientes no curso normal das operações.

2.Todos têm vida limitada, no final da qual precisam ser abandonados ou substituídos. Esta vida pode consistir em um número previsto de anos, determinado pelo desgaste causado pelos elementos, ou pode, ser variável, dependendo da utilização e da manutenção.

3.O valor dos ativos considerados deriva da habilidade de obrigar a exclusão de outra entidades ou pessoas, para obtenção dos direitos legais de propriedade a seu uso, mais do que da força ou disposições de contratos.

4. São não monetários por natureza, os benefícios são recebidos por meio do uso ou venda, de seus serviços e não da sua conversão em quantidades conhecidos de dinheiro.

5. Em geral, os serviços devem ser recebidos durante um período mais longo do que um ano, embora possa haver algumas exceções.

Segundo Arthur Andersen, (1991, p.209) “o ativo imobilizado é formado pelo conjunto de bens e direitos necessários à manutenção das atividades da empresa, podendo apresentar-se tanto na forma tangível, quanto na forma intangível. O imobilizado abrange, também os custos das benfeitorias realizadas em bens locados ou arrendados.”

O Ativo Imobilizado faz parte do Ativo Permanente, e é composto das seguintes contas:

1. Terrenos
2. Obras Civis
3. Instalações
4. Máquinas, Aparelhos e Equipamentos
5. Móveis e Utensílios
6. Veículos
7. Marcas, Direitos e Patentes Industriais
8. Florestamento e Reflorestamento
9. Direitos sobre Recursos Naturais
10. Equipamentos de Processamento Eletrônico de Dados

11. Sistemas Aplicativos

12. Imobilizado em Andamento

Cada conta desta têm sua destinação específica como veremos a seguir:

1.) Terrenos

Iudibicus et alii (1995, p.297-299) define que “nesta conta registra os terrenos de propriedade da empresa realmente utilizados nas operações, ou seja, onde se localizam a fábrica, os depósitos, os escritórios, as filiais, as lojas, etc.

2.) Obras Civis

Esta conta engloba os edifícios que estão em operação, abrangendo prédio ocupado pela administração, edifícios da fábrica ou setor de produção, armazenagem, expedição, etc.

3.) Instalações

Abrange os equipamentos, materiais e custos de implantação de instalações que, apesar de integrados aos edifícios, devem ser segregados das obras civis, como por exemplo as instalações elétricas, hidráulicas, sanitárias, de vapor, de comunicações, de climatizações, etc.

4.) Máquinas, Aparelhos e Equipamentos

Esta conta envolve todo o conjunto dessa utilizado no processo de produção da empresa. Na conta de Instalações estariam os bens e equipamentos de serviços auxiliares a produção e, nesta, os utilizados como base para a realização de atividade da empresa.

5.) Móveis e Utensílios

Esta conta abriga as mesas, cadeiras, arquivos, máquinas de somar e calcular, máquinas de escrever e de contabilidade e outros itens desta natureza que tenham vida útil superior a um ano.

6.) Veículos

Nesta conta são classificados todos os veículos de propriedade da empresa, sejam os de uso da Administração, como os do pessoal de vendas ou de transporte de cargas em geral.

7.) Marcas, Direitos e Patentes Industriais

Esta conta normalmente tem valor pequeno, comparativamente com as demais contas do Imobilizado pois envolve ativos intangíveis, engloba os gastos com registro de marca, nome, invenções próprias, além de desembolsos a terceiros por contratos de uso de marcas, patentes ou processo de fabricação.

8.) Florestamento e Reflorestamento

Classificam-se aqui todos os custos acumulados relativos a projetos de florestamento e reflorestamento de propriedade da empresa.

9.) Direitos Sobre Recursos Naturais

Engloba contas relativos aos custos incorridos na obtenção de direitos de exploração de jazidas de minério, de pedras preciosas e similares.

10.) Equipamentos de Processamento Eletrônico de Dados

Nesta conta são contabilizados os equipamentos de processamento de dados, hardware, adquiridos pela empresa, as unidades centrais de processamento e as unidades periféricas, como os microcomputadores.

11.) Sistemas Aplicativos

São contabilizados nesta conta o valor dos software, os programas que fazem o computador operar, adquiridos ou desenvolvidos pela empresa.

12.) Imobilizado em Andamento

Nesta conta podem ser classificadas os bens em uso na fase de implantação, ou seja, todos os bens que já estão em uso na fase pré-operacional da empresa relativas ao desenvolvimento do projeto.

Aqui também encaixam-se as construções em andamento, que segundo Arthur Andersen, (1991, p.216), “são bens cuja finalidade seja a manutenção das atividades da empresa, e que no caso de empreendimento que envolva a construção de bens de natureza diferenciada, o contribuinte deverá manter escrituração capaz de permitir, ao final do processo, a correta identificação de cada bem, com vista ao seu agrupamento em contas distintas.

Ainda referente a esta conta pode incluir-se de acordo com Ludibicus et alii (1995, p.303) todos os “gastos incorridos relativos aos equipamentos, máquinas, aparelhos e outros bens até a sua chegada, desembaraço e recebimento pela empresa. Aqui também registram-se os adiantamentos a fornecedores por conta de fornecimento

sob encomenda de bens do imobilizado, que representam pagamentos por conta de um valor previamente contratado.

2.1 CUSTO HISTÓRICO OU VALOR ORIGINAL

Pedro Augusto de Melo (1991, p.70) define que “a conceituação de custo é relevante na avaliação dos bens do imobilizado, sejam eles tangíveis ou intangíveis. Entende-se por custo dos bens do imobilizado o valor do sacrifício de bens e serviços destinados a obtê-los, ou seja o valor pelo qual o ativo imobilizado é registrado na contabilidade, podendo este custo ser o de aquisição, de fabricação ou construção do ativo.

O valor original básico dos bens fabricados ou desenvolvidos pela empresa é determinado pela soma dos gastos incorridos até o início do funcionamento dos bens, ou reconhecimento legal de direito de uso dos mesmos.

Este quadro foi extraído do IBRAACON, (1988, P.101).

2.2. PRINCÍPIOS CONTÁBEIS APLICÁVEIS AO IMOBILIZADO.

GERAIS	DETALHADOS
<ul style="list-style-type: none"> * Os bens do imobilizado deverão ser avaliados ao custo de aquisição ou de construção devendo, quando aplicável, ser deduzidos dos saldos das respectivas contas, a depreciação, amortização, cujos valores devem ser destacados. * Os bens do Imobilizado deverão ser apresentados nas demonstrações contábeis no subgrupo Imobilizado, pertencente ao grupo do Permanente, de modo que se indiquem a natureza dos mesmos, seu custo histórico e depreciações acumuladas. * As seguintes informações deverão ser divulgadas nas demonstrações contábeis ou nas notas explicativas: <ul style="list-style-type: none"> - Métodos, taxas e prazos de depreciação, amortização ou exaustão debitado aos resultados do exercício. - Valor dos bens em garantia de operações passivas - Compromissos de compra ou construção assumidos, quando relevantes - No caso de reavaliações, valores, critérios adotados, data do laudo e identificação dos peritos. 	<ul style="list-style-type: none"> * Os gastos com reformas deverão ser acrescidos ao custo quando aumentarem o prazo de vida útil econômica do bem, sua eficiência ou produtividade. * Deverão estabelecer-se normas que permitam distinguir claramente que itens serão classificados no imobilizado e quais os que serão lançados como despesas operacionais e manutenção. Pode-se atingir esse objetivo através de catálogos ou listagens de bens a serem ativados, ficando os itens de pequeno valor para débito direto de despesas. * Quando os bens forem destinados a venda, deverá ser feita provisão para ajuste ao valor de realização, se este for menor. * No caso de bens da entidade alugados a terceiros, os mesmos deverão ser apresentados como investimentos, quando o aluguel de bens não for um dos objetos da entidade. * Os bens destinados a venda deverão ser classificados no ativo circulante ou realizável a longo prazo, dependendo da liquidez dos mesmos no mercado.

2.3. VIDA ÚTIL DO BEM

Ainda segundo Pedro A Melo (1991, p. 71) “a vida útil do bem é limitada por duas causas:

Causas Físicas	São as resultantes do desgaste pelo uso ou pela ação dos elementos da natureza.
Causas Funcionais	A inadequação e a obsolescência. Causas ligadas aos efeitos do aparecimento de substitutos mais modernos tecnicamente.

O que mais interessa é a vida útil econômica, a qual depende não só das causas físicas, mas também das funcionais. Muitas vezes uma máquina ainda em condições de trabalho é dispensada porque não pode mais ser utilizada economicamente. A vida útil física cedeu lugar à vida econômica.”

2.4 CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO

O art. 183 da Lei 6.404/76 explica os critérios de avaliação do Ativo Imobilizado, no qual “os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão.”

Arthur Andersen (1991, p. 215) expõe que “a base para a avaliação de bens componentes do ativo imobilizado é o seu custo de aquisição, o valor original, e cita a escrituração conforme o artigo 12 da Lei 7.799/89 no qual o contribuinte deve manter registros que permitam identificar os bens do imobilizado e determinar o ano da sua aquisição, o valor original e os posteriores acréscimos ao custo, reavaliações e baixas a eles referentes.”

Para Iudibicus et alii (1995, p.304) “considera-se como custo de aquisição todos os gastos relacionados com a aquisição do elemento do ativo imobilizado e os necessários para colocá-los em local e condições de uso no processo operacional da companhia.”

Segundo Iudibicus et alii (1995, p. 304) “nos bens comprados, além do valor de elemento em si, devem ser incluídos os fretes, impostos, comissões, desembaraço alfandegário, custos com escritura e outros serviços legais, bem como os custos de instalação e montagem.”

Referente aos bens construídos o custo das unidades construídas deve incluir, além dos custo dos materiais comprados conforme, o da mão-de-obra e seus encargos, própria ou de terceiros e outros custos diretos e indiretos relacionados com a construção.

Iudibicus et alii (1995, p. 305) define ainda outros bens que devem incluir o Ativo Imobilizado, como os bens recebidos por doação, sem ônus para a empresa e os bens incorporados ao Patrimônio Líquido da empresa para formação do capital social.

Conforme Arthur Andersen (1991, p.215) “os bens do Ativo Imobilizado são avaliados pelo custo de aquisição, devendo o registro permitir à identificação deste. No entanto, vários fatores podem alterar esse custo de aquisição, como reavaliações, reparos que venham prolongar a vida útil. Ressalta ainda que os juros incorridos em virtude de financiamento para aquisição ou construção de bens do ativo imobilizado não integram o seu custo, sendo levados diretamente para o resultado.”

2.5. DEPRECIAÇÃO, EXAUSTÃO E AMORTIZAÇÃO.

A esse respeito o artigo 183, § 2º da Lei n.º 6.404/76, estabelece que:

“A diminuição do valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos que tem por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidades por uso, a ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.”

1 Depreciação

Iudibicus et alii (194, p. 312) esclarece que a depreciação deve corresponder ao desgaste efetivo pelo uso ou perda de sua utilidade, mesmo por ação da natureza ou obsolescência.”

O Regulamento do Imposto de Renda definiu no art. 199, parágrafo único, os bens que com características especiais não serão depreciados:

Não será admitida quota de depreciação referente a:

- a) terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções
- b) prédios ou construções não alugados nem utilizados pelo proprietário na produção dos seus rendimentos ou destinados à revenda.
- c) bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como obras de arte ou antiguidades
- d) bens para os quais seja registrada quota de exaustão.

Existem diversos métodos de depreciação e alguns se ajustam melhor do que outros em cada caso particular.

Todos os métodos se traduzem na aplicação de uma taxa de depreciação sobre o custo do bem a partir do momento em que o mesmo começa a ser usado.

De acordo com Iudibus et alii (1995, p.315) os métodos mais conhecidos são os seguintes:

Método das Quotas Constantes

A depreciação por esse método é calculada dividindo-se o valor a ser depreciado pelo tempo de vida útil do bem.

Ex.: Custo do bem \$10.000 / Vida útil do bem estimada: 5 anos

$\text{QUOTA DE DEPRECIÇÃO} = \frac{\text{CUSTO}}{\text{PERÍDO DE VIDA ÚTIL}}$
--

QUOTA ANUAL DE DEPRECIACÃO = $10.000/5 = \$2.000$
 A QUOTA ANUAL (CONSTANTE) CORRESPONDE, NO CASO A 20% DO CUSTO

Método Decrescente

Consiste na aplicação de uma taxa periódica sobre o saldo residual, ou seja, o custo menos depreciação, reduzindo em cada período o montante depreciado.

De acordo com este método somam-se os algarismos que compõem o número de anos de vida útil do bem. A depreciação de cada ano é uma fração em que o denominador é a soma dos algarismos e o numerador será para o 1º ano (n), para o 2º ano (n - 1), para o 3º ano, (n - 2) e assim por diante. Onde n = número de anos de vida útil.

Ex.: Custo do bem \$10.000 / Vida útil do bem estimada: 5 anos

$$1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

QUOTA DO 1º ANO	$\frac{5}{15} \times 10.000$	3.334
QUOTA DO 2º ANO	$\frac{4}{15} \times 10.000$	2.666
QUOTA DO 3º ANO	$\frac{3}{15} \times 10.000$	2.000
QUOTA DO 4º ANO	$\frac{2}{15} \times 10.000$	1.334
QUOTA DO 5º ANO	$\frac{1}{15} \times 10.000$	3.334

Unidades Produzidas

Segundo Ludibicus et alii (1995, p.317), “este método é baseado numa estimativa do número total de unidades que devem ser produzidas pelo bem a ser depreciado, sendo a quota anual de depreciação expressa pela seguinte fórmula:

$$\text{QUOTA DE DEPRECIÇÃO ANUAL} = \frac{\text{n.º de unidades produzidas no ano X}}{\text{n.º de unidades estimadas a serem produzidas durante a vida útil do bem.}}$$

2 Exaustão

A exaustão está ligada a bens tangíveis sujeitos a esgotamento por exploração (minas, jazidas, florestas), ou seja, recursos naturais que através de mineração, extração, cortes ou outros procedimentos, perdem a sua substância que se transforma em matérias primas.

Iudibicus et alii (1995, p. 318) “a exaustão objetiva distribuir o custo dos recursos naturais durante o período em que tais recursos são extraídos ou exauridos. O método de cálculo de exaustão que deve ser utilizado para fins contábeis é o método de unidades produzidas.

3 Amortização

Segundo a Lei das Sociedades por Ações, artigo 183, § 3º, “a amortização deverá ser feita “em prazo não superior a dez anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los.

Arthur Andersen (1991, p. 219) expõe que ‘poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um exercício social.’”

Vale ressaltar o art. 208, § 1º e 3º, do Regulamento do Imposto de Renda, definindo que o “total das quotas de amortização acumulada em nenhuma hipótese pode ultrapassar o custo do direito do bem, corrigido monetariamente. A parte não amortizada do bem ou do direito, quando da extinção da sua existência ou exercício do direito, ou da sua utilidade, é considerada prejuízo no exercício em que o fato ocorrer.”

Ainda seguindo o Regulamento, o art. 209 especifica melhor em seu inciso I os bens ou direitos que podem sofrer amortização, “o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como:

- a) patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou convenções;
- b) investimentos em bens que, nos termos da lei ou contrato que regule a concessão de serviço público, devem reverter ao poder concedente, ao fim do prazo da concessão, sem indenização;
- c) custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio;

- d) custos das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor;
- e) O valor dos direitos contratuais de exploração e florestas

2.6. CORREÇÃO MONETÁRIA

Segundo Iudibicus et alii (1995, p. 306) “as contas do Ativo Imobilizado devem ter seus saldos corrigidos monetariamente de acordo com índices de desvalorização da moeda nacional.”

Para obter-se as demonstrações contábeis com itens registrados em um mesmo padrão monetário é necessário a adoção de um índice que reflita a perda do poder de compra da moeda corrente e através deste índice são atualizados os saldos contábeis e reconhecidos seus efeitos no resultado do exercício.

Iudibicus e Marion (1986, p.145) definem os dois objetivos básicos da correção monetária:

1. atualizar a valor nominal de itens que em geral sobem de preço em virtude da inflação.
2. apurar se a empresa teve ganho ou perda no período

Iudibicus et alii (1995, p. 456) baseado no Decreto n.º 332/91 define que para fins fiscais, o resultado da correção monetária será:

- dedutível como despesa do exercício, se devedor;
- tributável, como receita, se credor, observando-se, nesta hipótese, a opção da tributação somente no exercício da realização do ganho inflacionário.

O sistema de correção se faz necessário devido a perda da capacidade de aquisição das disponibilidades e dos valores a receber, ao ganho de capacidade de aquisição nos valores a pagar, ao lucro bruto, quando se compara o preço de venda de hoje com o custo histórico de aquisição de uma determinada mercadoria, com a defasagem dos ativos monetários que não são corrigidos, com a desatualização dos valores de receitas e despesas nas demonstrações financeiras comparativa do exercício anterior pelo seus valores originais e as distorções nos índices de análise financeira.

Iudibicus et alii (1995, p.458) expõe que “as folhas analíticas do Razão Auxiliar² devem ser abertas para cada conta, subconta, ano de aquisição e taxa de depreciação. As adições de novos bens ocorridas no exercício são convertidos na unidade monetária adotada e corrigida com base no valor no dia da adição.”

O Boletim ano XVIII/96 do IBRACON que comenta a Lei 9.249/95 afirma que “os resultados de um determinado período de uma empresa pode ser fortemente afetados pela não correção dos componentes patrimoniais não monetários e pelo não cômputo dos efeitos dos ganhos e perdas monetárias e ajuste a valor presente.”

Vale ressaltar que a utilização do sistema de correção monetária atualiza todos os valores históricos das demonstrações financeiras para uma única data, não

devendo ser confundido com seus valores de mercado ou reposição mantendo-se portanto o princípio do custo original como base de valor.

2.7 GASTOS DE CAPITAL E GASTOS DE PERÍODO

Segundo Ludibicus et alii (1995, p. 307) “os gastos relacionados com os bens do Ativo Imobilizado podem ser de duas naturezas:

- gastos de capital: são aqueles que irão beneficiar mais de um exercício social e devem ser adicionados ao valor do ativo imobilizado, como o custo de aquisição do bem e custo de instalação e montagem, etc.

- gastos do período: são aqueles que devem ser agregados às contas de despesas do período, pois só beneficiam um exercício, e são necessários para manter o imobilizado em condições de operar, não lhe aumentando o valor.”

Baseado em Arthur Andersen (1991, p. 222) “gastos incorridos com adições, melhorias, alterações, recuperações, reparos, etc. são capitalizados sempre que estenderem substancialmente a vida útil originalmente prevista para o bem, aumentarem a sua capacidade produtiva u melhorarem a eficiência ou segurança do imobilizado. Caso contrário, são lançados como despesas. Em alguns casos, a decisão de capitalizar é fundamentada em outros fatores tais como o tamanho do desembolso, a unidade de imobilizado usada ou a extensão do período a ser beneficiado. Assim, mesmo que uma nova peça aumente a vida de uma máquina, ela ainda assim poderá ser registrada como despesa se o seu custo for pouco expressivo, se a peça anterior for depreciada como parte da máquina ao invés de separadamente ou se referida peça tiver um período de vida menor que o da máquina que estiver integrando.

O art. 227 do Regulamento do Imposto de Renda, retrata que “se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas a fim de servirem de base a depreciações futuras.”

Conforme Ludibicus et alii (1995, p. 307) ‘os gastos de manutenção e reparos são aqueles, incorridos para manter ou recolocar ativos em condições normais de uso, sem com isso aumentar sua capacidade de produção ou período de vida útil.

Arthur Andersen (1991, p. 216), cita o Parecer Normativo n.º 2, de 15.2.84, nos itens 2.1 e 2.2, que assim determina:

“A manutenção, em almoxarifado, de partes, peças, máquinas e equipamentos de reposição tem por finalidade manter constante o exercício normal das atividades da pessoa jurídica. Portanto, a conta em que tais valores são registrados deve ser classificados no ativo imobilizado.

Todavia, certas partes e peças, quando incorporadas às respectivas máquinas ou equipamentos, têm vida útil não superior a um ano, intervalo de tempo no qual devem ser substituídos. Assim, os recursos, aplicados na sua aquisição não chegam a revestir características de permanência, razão por que as contas que registrem esses recursos devem ser classificadas fora do ativo permanente.”

2.8 ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING)

A IOB (48/96, p. 490) esclarece “que cada vez mais a utilização dessa transação, em que o arrendador concede ao arrendatário a utilização de um determinado bem, que juridicamente é de propriedade dele, arrendador, por um certo prazo, mediante pagamento normalmente mensais.”

Segundo Arthur Andersen (1991, p. 229) “as operações de leasing ou arrendamento mercantil são aquelas em que, através de um contrato, uma empresa arrendadora formalmente concede a uma arrendatária o direito de uso de um determinado bem durante um período especificado.

É importante estabelecer nesse momento a distinção entre dois tipos de arrendamento mercantil praticado. O primeiro, conhecido como arrendamento operacional, caracteriza-se por uma efetiva locação do bem, o qual é arrendado por prazo muito inferior ao da sua vida útil econômica, ficando os encargos de manutenção por conta da arrendadora.

O outro tipo denominado comumente de arrendamento financeiro, caracteriza-se por ter o espaço contratual mais próximo ao da vida útil econômica do bem, sendo a arrendatária responsável pelos encargos advindos de sua manutenção, e a existência no seu vencimento, de um valor de opção de compra normalmente muito inferior ao efetivo valor do mercado do bem objeto de arrendamento. Esse tipo de contrato, é em sua essência econômica, uma operação de financiamento.”

A IOB (48/96, p. 489) cita a Resolução do BACEN, n.º2.309/96, que discrimina melhor essa classificação:

I - São contratos de arrendamento mercantil financeiro aqueles em que:

- as contrapartidas e os demais pagamentos são normalmente suficientes para que o arrendador recupere o custo do bem arrendado e ainda obtenha um retorno sobre os recursos investidos;
- as despesas com manutenção, assistência técnica e outras relativas à operações do bem são de responsabilidade da arrendatária; e
- o preço para o exercício de compra é livremente pactuados, podendo inclusive ser o valor de mercado do bem arrendado.

II - São contratos de arrendamento mercantil operacional aqueles em que:

- as contraprestações e os demais pagamentos não ultrapassam 75% do custo do bem arrendado;
- as despesas com manutenção, assistência técnica e outras relativas à operação do bem são de responsabilidade da arrendatária ou da arrendadora;
- o preço para o exercício de compra é o valor de mercado do bem arrendado.”

Princípios Contábeis para o Leasing No Brasil

Para IOB (48/96, p. 488) “no Brasil, temos adotado quase que invariavelmente o seguinte tratamento: considera-se o arrendamento como um aluguel normal, o que implica a não alteração do bem recebido, o não registro no passivo exigível dos compromissos assumidos de pagamento das prestações, o registro das prestações como despesas e, ao final do contrato, se a arrendatária optar por ficar definitivamente com o bem, sua ativação ocorre apenas nesse momento pelo valor contratado.”

Na prática, portanto, a grande maioria dos contratos de arrendamento mercantil, apesar de consistir em essência, numa operação de financiamento, vem sendo contabilizada como operação de aluguel.

Em casos especiais envolvendo-se aspectos contábeis, é sempre bom consultar a Lei 6.404/76, observa-se, no entanto que, neste caso ela foi totalmente omissa. Por não fazer nenhuma referência especial a matéria, o projeto de reforma dessa Lei, produzido pela Comissão Consultiva da Comissão de Valores Mobiliários, procura mudar a contabilização do arrendamento mercantil, alavancando uma grande evolução contábil.

De acordo com a IOB (48/96, p. 485) nessa forma de capitalização do bem arrendado, preconizado pelo projeto de lei da CVM, faz-se o registro da seguinte forma:

- calcula-se o valor atual do bem. Normalmente, como o bem é recém adquirido pela arrendadora do fabricante, fica valendo o próprio montante pago pela arrendadora ao produtor. Se for o caso de um bem já velho, de propriedade da arrendadora, o cálculo normalmente é feito com base no valor de mercado desse bem ou, então, calcula-se o valor presente mediante desconto das prestações contratadas com o uso da taxa normal de juros no mercado;

- apropria-se como custo do bem no Ativo Imobilizado esse valor calculado ou obtido como acima e registra-se, contrapartida, o Passivo Exigível pelo mesmo montante;

- faz-se a depreciação como para qualquer outro Ativo Imobilizado

- em cada prestação faz-se a divisão: parcela que é amortização da dívida e parcela que representa juro;

•se a dívida estiver sujeita a correção monetária ou variação cambial, sua atualização é registrada como variação monetária, normalmente.

2.9. REAVALIAÇÃO

De acordo com Ludibicus et alii (1995, p.306) “o princípio de avaliação dos bens do ativo imobilizado pelo seu custo de aquisição, corrigido monetariamente em decorrência da desvalorização da moeda nacional, pode, em determinadas situações, não ser o mais adequado. Há ocasiões em que a avaliação de bens pelo justo valor de mercado é desejável, tais como quando da

- a) transformação, incorporação, fusão e cisão
- b) elaboração de demonstrações financeiras refletindo valores correntes para fins gerenciais e de crédito.

Ainda segundo Ludibicus et alii (1995, p.486) a Lei n.º 6.404 introduziu a possibilidade de se avaliarem os ativos de uma companhia pelo seu valor de mercado, chamando a isso de Reavaliação. argumentando através do seu artigo 183, § 3º, que serão classificados como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações.”

A reavaliação é uma atribuição de um valor justo a um componente patrimonial através de uma reconsideração de preço, aumentando ou diminuindo o original, tomando por base a atualidade e seu objetivo é propiciou uma visão mais realista do patrimônio da entidade.

Ludibicus et alii (1995, p.486) “apesar da Lei das Sociedades por Ações mencionar que a Reavaliação pode ser feita para os elementos do ativo, a CVM, em sua Deliberação n.º 183, de 16-9-95, restringe a reavaliação basicamente aos bens tangíveis do ativo imobilizado.

Segundo a IOB (20/95, p.186) “o procedimento correto sob o ponto de vista contábil é que a reavaliação, quando feita, deve abranger todos os bens do Ativo Imobilizado para homogeneização do critério de avaliação. Entretanto, tem sido aceita a reavaliação parcial desde que feita em todos os itens de um mesmo conjunto ou em todos os itens da mesma natureza de um determinado conjunto.

São previstas as seguintes hipóteses de reavaliação:

- a) reavaliação voluntária de Ativos próprios;
- b) reavaliação de Ativos de controladas e coligadas;
- c) reavaliação na integralização de capital em outra empresa com conferência de bens;
- d) reavaliação em fusão; incorporação ou cisão de empresas.

Para Ludibicus et alii (1995, p.488) “procedimentos para a reavaliação devem ser nomeados em Assembléia três peritos, ou então uma empresa especializada. Estes deverão elaborar o laudo de avaliação, que deve conter, no mínimo as seguintes informações:

- a) descrição detalhada de cada bem avaliados e da documentação respectiva;
- b) sua identificação contábil;

- c) critérios utilizados para a avaliação e sua respectiva fundamentação técnica (inclusive elementos de comparação adotados);
- d) vida útil remanescente do bem;
- e) data da avaliação.”

Baseado na IOB (20/95, p. 186) “o novo valor atribuído aos bens deverá ser aprovado pela assembleia geral, no caso de sociedades anônimas, ou em reuniões de quotistas, dirigentes etc., em caso de outros tipos de sociedade.

Tecnicamente, a reavaliação deverá tomar como base o valor de reposição dos bens no estado em que se encontram e a possibilidade, de realização do acréscimo de valor por meio das operações futuras da empresa.

A diferença verificada entre o novo valor atribuído no laudo pericial e o valor contábil dos bens, quando positiva para um conjunto de bens da mesma natureza, representa o resultado da reavaliação, o qual deve ser debitado ao respectivo Ativo e creditado em conta de Reserva de Reavaliação, classificado no Patrimônio Líquido.”

- Principais vantagens da reavaliação:

- O Ativo Imobilizado e o Patrimônio Líquido são registrados por valores mais reais

- índices econômicos mais realistas

- custos de produção mais próximos do conceito de reposição de Ativos, logo, preços de venda garantidos dos produtos mais seguros.

- Principais desvantagens da reavaliação

A principal desvantagem da reavaliação é que, por ser uma ação voluntária, apenas algumas empresas efetuam-na, dificultando a comparação das demonstrações contábeis entre empresas. Caso a reavaliação seja parcial, esse fato se agrava, pois o critério de avaliação não mantém a homogeneidade, prejudicando inclusive a análise interna da performance gerencial.

Outro ponto negativo é a prática indiscriminada de se proceder à reavaliação com desvios de propósito, muitas vezes com base em laudos sem os devidos cuidados técnicos, prejudicando os objetivos da contabilidade de fornecer informações úteis do processo decisório.

2.10. REGISTROS E CONTROLES CONTÁBEIS

As contas de controle do Razão Geral devem ser estabelecidos para cada base principal do Ativo Imobilizado, para o registro do seu custo corrigido e respectiva depreciação acumulada.

De acordo com Iudíbicus et alii (1995, p. 319) “além das contas de controle, devem ser mantidos registros individuais para cada unidade de propriedade que compõe os elementos do Ativo Imobilizado. A manutenção do Registro Individual do bem é essencial para:

a) possibilitar a identificação do valor de aquisição, custo corrigido e acréscimo posteriores, bem como o valor da respectiva depreciação, exaustão ou amortização acumulada dos bens baixados,

b) prover bases para cálculo e apropriação de despesas de depreciação por centro de custo

c) prover informações para efeito de política de capitalização e substituição de coberturas de seguros

d) manter adequado controle físico e contábil sobre os bens do Ativo Imobilizado.”

CAPITULO II : ATIVOS INTANGÍVEIS

Os Ativos Intangíveis para José Carlos Marion (1990, p. 299)“são os ativos que não tem substância física e que, sem serem abstratos, não podem ser tocados, palpados, mas podem ser comprovados.”

Conforme Pedro Augusto de Melo (1991, p.69) “é intangível o elemento como uma patente ou um título de propaganda, cujo valor reside nos direitos de propriedade que são legalmente conferidos aos seus possuidores.”

Kohler, citado por Sérgio Ludibicus (1986, p. 195) definiu os intangíveis como “um ativo de capital que não tem existência física, cujo valor é limitado pelos direitos e benefícios que antecipadamente sua posse confere ao proprietário.”

Os itens que caracteristicamente poderiam ser classificados como intangíveis são:

- 1.gastos de organização;
- 2.goodwill;
- 3.marcas e patentes;
- 4.gastos com pesquisa e desenvolvimento.
- 5 alguns investimentos de longo prazo

Hendriksen, citado por Sérgio Ludibicus (1986, p. 200) enumera uma série de características para diferenciar os intangíveis, quais sejam:

- 1.“Não são separáveis do valor da empresa como um todo.

2. Há um alto grau de incerteza relativo ao valor dos benefícios futuros a serem recebidos.

3. Não se pode determinar o valor do ativo pela verificação da condição física, do custo de reposição ou de um valor corrente de mercado.

4. Quanto ao valor a ser derivado dos benefícios futuros esperado, é impossível determinar qual parte da receita deriva de um intangível, especificamente.

5. Surgem de condições de concorrência imperfeita.”

As características antes mencionadas são criticadas por Most, de acordo com a citação de Sérgio Ludibicus (1986, p.200) como segue abaixo :

1. Quanto a inseparabilidade do valor da empresa, esta “se aplica claramente apenas em alguns casos; o portador de contratos de alto valor e de direitos autorais teria pouca dificuldade para distingui-los do intangível geral do negócio.

2. No alto grau de incerteza se aplicaria também a muitos itens do imobilizado tangível e mesmo para algumas propriedades imobiliárias e para grande parte dos inventários.

3. No que diz respeito a impossibilidade de determinar valor, ao comparar com ativos imobilizados tangíveis, a afirmativa é um truismo; entretanto, alguns ativos fixos perdem valor independentemente de sua condição física.

4. Quanto à derivação do valor dos benefícios futuros esperados, aplica-se a mesma crítica da primeira característica citada; além disso, a inabilidade em atribuir receitas a ativos específicos aplica-se igualmente à maioria dos ativos tangíveis.

5. No tocante as condições que originam, desde que a concorrência imperfeita é a norma e não a exceção em uma economia moderna, não tem muito sentido a afirmação.”

1.) GASTOS DE ORGANIZAÇÃO

Antes da empresa entrar em funcionamento existem gastos que trarão efeitos durante mais de um exercício social. Esse agrupamento de contas deverá ser utilizado para novos empreendimentos tais como a organização, construção e implantação de uma nova fábrica e abrigará todos os gastos incorridos antes do início das suas operações, abrangendo ainda o período de teste iniciais de produção da fábrica, quando for o caso.

“De acordo com as Lei das Sociedades por Ações, os gastos de organização seriam classificados no Ativo Diferido, sub grupo do Ativo Permanente”, conforme esclarece Sérgio Ludibicus (1986, p.196)

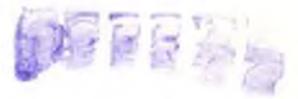
É um intangível que deve ser amortizado considerando as leis brasileiras, arbitrariamente em dez(10) anos, no máximo e cinco (5) anos, no mínimo ou, ainda proporcional às vendas. Outros consideram que, como já foi dito antes, que esses gastos não equivalem a apenas um período, portanto devem ser ativados e jogados na despesa para vários períodos e não de uma só vez em apenas um período.

Segundo Iudibicus et alii (1995, p.323), “quando a empresa é nova fica mais fácil a contabilização, afinal todas as despesas são classificadas nestas contas. No entanto, quando ela já se encontra em funcionamento, torna-se mais difícil a contabilização porque nesse caso as despesas operacionais totais devem ser segregados contabilmente entre as parcelas referentes às operações normais, que continuam sendo lançadas em resultados, e as parcelas de administração e outras, relativas ao novo empreendimento. Se por exemplo os funcionários trabalham nas duas atividades ao mesmo tempo, deve ser rateado o tempo dispensado as duas para ocorrer a devida segregação.

2.) GOODWILL

Também conhecido como fundo de comércio, para José Carlos Marion (1990, p.299), consiste na reputação da empresa e no ambiente em que ela atua. A determinação do valor do Fundo de Comércio e a sua associação com as futuras receitas e os futuros períodos que serão beneficiados são alguns dos problemas que têm merecido as mais diversas soluções. Em alguns empreendimentos o valor do Fundo de Comércio é determinado como sendo o valor pago a maior pelo Ativo de uma empresa adquirida; em outras, são ativados os gastos com pesquisa e desenvolvimento, para sustentar ou até aumentar a boa reputação do empreendimento.”

De acordo com IOB (3/96, p.29) “ a expressão Fundo de Comércio tem sido utilizada para significar, de forma resumida, dois conceitos diversos. Primeiramente, encontramos a expressão algumas vezes abarcando o conjunto de ativos de um comerciante, incluindo seus estoques, imóveis, marcas, nome, clientela,



localização etc., independentemente de serem ou não ativos no conceito contábil. Abrange essa aceção todo o conjunto de fatores que o comerciante tem à sua disposição para exercer sua atividade.

E, em segundo lugar, encontramos a expressão Fundo de Comércio representando apenas parte do ativos de uma sociedade, parte esta composta pelos fatores intangíveis, que a ajudam a obter lucros, tais como reputação, localização, fidelidade de sua clientela, contratos de exclusividade, tecnologia de produção, venda ou distribuição, marca etc. Esta segunda concepção é a que de fato coincide com o conceito de goodwill.”

Segundo a IOB (3/96, p. 28) “a natureza do goodwill é amplamente aceita como a de um ativo intangível que confere à empresa um potencial de geração de resultados acima do normal ou da média. Esse potencial está em atitudes que podem vir do mercado tais como condições monopolísticas; dos clientes que apresentam fidelidade acima do normal; da administração com sua capacidade gerencial acima da média; de condições geográficas como por exemplo localização privilegiada; enfim, do ambiente externo em que se insere a empresa e de suas características próprias e ambiente interno, sendo possível afirmar-se que elas direcionam à empresa resultados econômicos que de outra forma não existiriam.”

Ainda segundo a IOB (3/96, p.27) “a avaliação do goodwill, em qualquer das abordagens sobre sua natureza, seria dada pelo valor presente dos benefícios futuros que se espera obter em função desse ativo.”

Sérgio Iudíbicus (1986, p. 196) “considera sob tripla perspectiva:

1. como excesso de preço pago pela compra de um empreendimento ou patrimônio sobre o valor de mercado de seus ativos líquidos;

2. nas consolidações, como o excesso de valor pago pela companhia-mãe por sua participação sobre os ativos líquidos da subsidiária;

3. como o valor atual dos lucros futuros esperados, descontados por seus custos de oportunidade.

O goodwill dos tipos 1 e 2 são registrados na contabilidade, enquanto o de tipo 3, também denominado *goodwill subjetivo*, se origina de expectativas subjetivas sobre a rentabilidade futura do empreendimento acima de seu custo de oportunidade. Na verdade, o *goodwill*, de tipo 1 muitas vezes também origina-se de expectativas do mesmo tipo na análise do comprador, embora concretizado em um preço efetivo pago a maior.”

A prática prevalecente, conforme relata Most, citado por Sérgio Iudíbicus (1986, p.201) “é registrar o *goodwill* dos tipos 1 e 2 de forma idêntica. Por outro lado, os gastos destinados a propiciar as condições para a geração de um lucro em excesso são debitados usualmente como despesa. Algumas empresas, nos Estados Unidos, procuram abater o *goodwill* de uma conta de patrimônio líquido, denominada *capital surplus*, uma espécie de capital excedente.

Ainda segundo Sérgio Iudíbicus (1986, p.197) “as empresas não registram o *goodwill* de tipo 3, criado ou mantido, devido às dificuldades quanto a

problemas de objetividade. Esse *goodwill* seria expresso pela diferença entre o lucro projetado para os períodos menos o valor do patrimônio líquido expresso a valores de realização no início de cada período multiplicado pela taxa de custo de oportunidade (investimento de risco zero); cada diferença é dividida pela taxa desejada de retorno (ou custo de capital).

Edwards & Bell, citado pela IOB (3/96, p.24) “propõem a avaliação do goodwill em duas bases distintas: o goodwill objetivo e o goodwill subjetivo. O goodwill objetivo é a diferença entre o valor de mercado da empresa como um todo e a soma dos valores de mercado de seus ativos considerados individualmente; o goodwill subjetivo é a diferença entre os benefícios futuros que a empresa espera obter de seus ativos e a soma dos valores de mercado de seus ativos considerados individualmente.”

Segundo Iudibicus (1986, p. 198), outra forma alternativa de abordar o *goodwill* é dada pela técnica de orçamento de capital. Seria o conceito equivalente ao valor atual líquido. Neste aspecto, o *goodwill* seria a diferença entre o valor atual dos fluxos de caixa gerados pelo empreendimento e o valor de custo dos elementos que geraram tal fluxo.

Conforme IOB (3/96, p.24) “a contabilidade reconhece duas formas de uma empresa adquirir o *goodwill* de outra: pela aquisição da própria empresa e/ou por meio de uma fusão. O *goodwill* somente é reconhecido contabilmente quando há quando há uma transação de compra de uma empresa. Neste caso há uma diferença verificável entre o preço pago pela empresa e o valor justo de seus ativos líquidos.

Seguindo esse raciocínio, apenas quando houver um excesso do valor pago sobre o valor dos ativos individuais é que se reconhecerá a existência do *goodwill* como um ativo. Nos casos em que acontecer de a diferença entre o valor pago e o justo valor dos ativos líquidos ser negativa, a contabilização dos ativos individuais na entidade que os adquire deve ser feita já pelo valor ajustado por essa diferença, que no caso representaria um *goodwill* negativo ou *badwill*.

No entanto, quando há uma transação caracterizada como fusão de interesses, o tratamento contábil resume-se à manutenção dos valores dos ativos na contabilidade da nova empresa resultante da fusão pelo mesmo valor que possuíam nos registros precedentes à combinação.”

Ainda segundo a IOB (3/96, p.31), “o avanço da Contabilidade na direção da contabilização do goodwill formado internamente ainda continua travado. Entretanto, a inclusão de mensurações feitas para decisões tomadas antes, do acontecimento dos eventos econômicos não seriam impossíveis e poderia tornar as demonstrações contábeis muito mais úteis para os seus usuários, mesmo com a adoção dos princípios atuais.

A inclusão do goodwill formado internamente nos ativos contábeis da empresa representaria um caminho para a obtenção desse avanço, já que proporcionaria condições de apresentação dos resultados futuros, esperados pela empresa e avaliados pelo contador.

3.) MARCAS E PATENTES

Ludibicus (1986, p.199) define como “ grupo de valor pequeno o qual abrange os gastos com registros de marca, nome, invenções próprias além de custos com outros gastos relativos a contratos de uso de marcas e patentes.

Marca

De acordo com a IOB (52/96, p.529) “por ocasião do início das atividades da empresa, ou em qualquer outra ocasião, poderão ser feitos gastos com o registro de marca do produto a ser fabricado.”

Segundo a COAD (40/93, p. 443) marca é o sinal utilizado para distinguir produtos, mercadorias ou serviços, de outros idênticos ou semelhantes, na classe correspondente à atividade do titular. Esta proteção abrange o uso da marca em papéis, impressos e documentos relativos à atividade do titular.”

Pode ocorrer também a hipótese de a empresa adquirir de terceiros determinada marca, podendo essa aquisição ser definitiva, ou apenas se referir ao direito de exploração da marca por determinado período.

Esse valor despendido será registrado em conta própria, podendo ser objeto de amortização, se o direito ao uso ou exploração da marca tiver duração limitada. Se for ilimitada não sofrerá depreciação, é o que esclarece Arthur Andersen (1991, p.220) pois “bens e direitos do Ativo Imobilizado sofrem amortização quando a sua utilização pelo contribuinte tem o prazo legal ou contratual limitado ou quando sua existência ou exercício tem duração limitada.”

De acordo com a COAD (41/94, p.363) da “a propriedade da marca e o seu uso exclusivo são garantidos aquele que obtiver o registro, de acordo com a legislação pertinente, para distinguir seus produtos, mercadorias ou serviços de outros idênticos ou semelhantes, na classe correspondente à sua atividade.”

Para garantir, em todo o Território Nacional a propriedade da marca ou da invenção o interessado deve obter registro junto ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI); conforme COAD (40/93, p.439) “o prazo de duração do registro de marca ou de expressão ou sinal de propriedade é de 10 anos contada da data da expedição do Certificado, podendo ser prorrogados por períodos iguais e sucessivos. A prorrogação pode ser requerida somente na vigência do último ano do decênio de proteção legal, e não será concedida se o registro estiver em desacordo com as disposições legais, ressalvado ao titular o direito de adaptá-lo, se possível, às mesmas disposições.

O registro no INPI resguarda a marca na classe correspondente à atividade da empresa. Para obter proteção especial em todas as classes, a marca terá que ser declarada como notícia a pedido do titular.”

Ressalvados os direitos adquiridos anteriormente por terceiros, a marca anotada como notória impede o registro de outras que a reproduzam ou imitem no todo ou em parte , quando houver possibilidade de confusão quanto à origem dos produtos ou serviços, ou de prejuízos para a reputação da marca em questão. A declaração de notoriedade não estende o direito de uso exclusivo da marca a outras classes que não assinalada no registro.

Ainda pela COAD (40/93, p.441) “podem requerer registro de marca e de expressão ou sinal de propaganda, as pessoas de direito privado, a União, os Estados, Municípios, o Distrito Federal e seus órgãos de administração direta ou indireta.

Para obtenção de registro de marca ou de propaganda junto ao INPI, os interessados devem formular pedido, referindo-se obrigatoriamente a um único registro, instruído com os seguintes documentos.

- Requerimento do INPI;
- exemplar descritivo;
- clichê tipográfico;
- formulários próprios, segundo modelos criados pelo INPI;
- guia de recolhimento da retribuição e
- prova de cumprimento de exigência contida na legislação específico, bem como outros documentos necessários à instrução do pedido.

O registro de marca ou de expressão ou sinal de propaganda extingue-se:

- a) pela expiração do prazo de proteção legal, sem que tenha havido prorrogação;
- b) pela renúncia expressa do respectivo titular ou seus sucessores mediante documentação;
- c) pela caducidade

Patente

Ainda segundo IOB (52/96, p.529) “toda invenção suscetível de utilização industrial pode ser objetivo de patente que garanta a propriedade e o uso

exclusivo da invenção, como um novo produto ou um novo processo para se obter um novo produto.

O valor a ser contabilizado é o que foi gasto por ocasião do patenteamento, ou então o que foi pago pela aquisição a terceiros.

As patentes têm prazo limitado de duração no qual as invenções caem no domínio público, encerrando o privilégio da exploração. Os gastos com patentes podem portanto ser amortizados dentro desse período.”

De acordo com a COAD (41/94, p.363) “é assegurado ao autor de invenção, de modelo de utilidade, de modelo industrial ou de desenho industrial o direito de obter patente que lhe garanta a propriedade e o seu uso exclusivo, nas condições estabelecidas na legislação.”

Esses gastos geralmente são agrupados em subcontas em que o nível do detalhamento dependerá do projeto, se tiver mais de um, dentro de cada serão detalhados esses gastos. Segundo a IOB (52/96, p.529) “ na prática, é mais usual utilizar uma única conta do Ativo Imobilizado para o registro dos dispêndios com os registros de marcas de indústrias ou comércio e de patentes de invenção.”

De acordo com a COAD (35/93, p.379) “para efeito de concessão de patente, presume-se autor o requerente do privilégio. Entretanto, o privilégio pode ser requerido pelo autor, seus herdeiros e sucessores, pessoas jurídicas para tanto autorizadas, ou eventuais cessionários através de apresentação de documentação hábil,

dispensada a legalização consular no país de origem, sem prejuízo de autenticação ou exibição do original, no caso de fotocópia.

Para obter patente garantido a propriedade e o uso exclusivo de invenção, modelo de utilidade ou industrial, o interessado deve formular pedido de privilégio.

O pedido de privilégio de invenção, modelos ou desenhos, referindo-se obrigatoriamente, a um único privilégio, deve ser entregue na recepção do INPI, instruindo com a seguinte documentação.

- a) requerimento;
- b) relatório descritivo;
- c) reivindicações;
- d) desenho, se for o caso
- e) resumo, exceto no caso de modelo ou desenho industrial;
- f) guia de recolhimento da retribuição devida
- g) prova do cumprimento de exigências contidas em legislação específica.

4. GASTOS COM PESQUISA E DESENVOLVIMENTO

Iudibicus (1986, p.107) considera “um item bastante complexo pois podemos ter procedimentos diferenciados conforme o tipo e a natureza de tais gastos; menciona ainda sobre o Statement n.º 2, *Accounting for Research and Development Costs*, de outubro 1974, que prescreve algumas exceções na qual esses gastos não seriam jogados diretamente em despesas:

•gastos com pesquisa e desenvolvimento incorridos por conta de terceiros sob contrato, espera-se um reembolso,

•gastos com pesquisa e desenvolvimento em indústrias extrativas,

•gastos com pesquisa e desenvolvimento relativos a empresas de utilidade pública,

•gastos com pesquisa e desenvolvimento representados por materiais, equipamentos ou intangíveis adquiridos que possuam usos alternativos futuros.

Segundo IOB (27/89, p.251) “esclarece que na realidade sob a denominação de gastos registram-se fenômenos que representaram saídas de dinheiro, mas em aplicações que não possuem formas materiais definidas e detectáveis.” O Boletim cita o comentário de Vicenzo Masi (1954) que classifica tais gastos “entre as Imobilizações Técnicas Imateriais.”

Iudíbicus et alii (1995, p. 325) definiu que neste grupo normalmente inclui-se os seguintes custos:

- * salários, encargos e outros custos do pessoal alocados a tais atividades
- * materiais e serviços consumidos
- * depreciação de equipamentos e instalações
- * gastos gerais, apropriados segundo sua relação com os projetos
- * outros custos relacionados a essas atividades como, por exemplo, a amortização de patentes

Tais gastos podem perder-se por completo ou podem resultar em sucessos que vão ser utilizados por muitos anos. Iudíbicus et alii (1995, p.199), expõe que “se,

todavia, pudermos identificar projetos bem sucedidos capazes de gerar receitas futuras, pelo menos os custos diretos com tais projetos poderiam ser ativados para ser amortizados durante o período em que tais projetos gerarão receitas.”

Cada caso deve ser analisado especificamente, visando definir se irão gerar receitas futuras, ou se for possível, demonstrando a viabilidade técnica e comercial do produto, pois estes custos deverão ser ativados para serem amortizados durante os períodos subsequentes correspondentes as receitas, do contrário deverão ser jogados diretamente na despesa.

5. ALGUNS INVESTIMENTOS DE LONGO PRAZO

A lei n.º 6.404 define em seu artigo 179, item III, que classifica-se “em investimentos: as participações permanente em outras sociedades e que os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia da empresa.”

De acordo com Ludíbus et alii (1995, p.202), existem dois métodos de avaliação de investimentos, quais sejam:

- método de custo
- método de equivalência patrimonial

O método de custo é adotado para os investimentos irrelevantes, e o método da equivalência patrimonial para os investimentos mais significativos, em termos do nível de participação acionária na investida e de sua influência administrativa na investidora.

Método de Custo

Segundo Iudíbicus et alii (1995, p. 213) “são avaliados pelo método de custo todos os investimentos na forma de ações ou quotas que não sejam em coligadas ou em controladas, ou mesmo em tais empresas, desde que sejam não significativos, ou seja, não relevantes, individualmente ou em seu conjunto. Por este método, os investimentos são registrados pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas, e tais valores eram corrigidos monetariamente até a lei 9.249/95.

Método de Equivalência Patrimonial

De acordo com a ICB (19/96, p. 187) “pelo método da equivalência patrimonial a empresa investidora reconhece e contabiliza os resultantes e quaisquer variáveis patrimoniais na investida, no momento, de sua geração, independente de serem ou não distribuídos. A avaliação do investimento é feita com base no percentual de participação na sociedade aplicado ao valor do Patrimônio Líquido da investida.”

Para Iudíbicus et alii (1995, p. 223) “este método será aplicado, para todos os investimentos desde que relevantes, em empresas de que se participe com 20% ou mais do capital social, o que abrange todas as controladas e coligadas de que se tenha mais de 20%.”

Segundo a Lei das S. A, art. 243 “uma empresa é coligada de outra sempre que uma tenha participação de, no mínimo, 10% no capital da outra.” Esta participação não deve ser tão grande a ponto de controlar a sociedade.

Baseado na IOB (47/92, p.409) “a sociedade controlada é aquela na qual a investidora possui, diretamente ou através de outra controlada, condição considerada

permanente de eleger a maioria dos administradores e de preponderar nas deliberações sociais.”

O conceito de investimento relevante é um passo adicional ao de sociedades coligadas ou de sociedades controladas, segundo a Lei 6.404/76, art. 247, considera-se relevante o investimento:

- “em cada sociedade coligada e controlada, se o valor contábil é igual ou superior a 10% do valor do Patrimônio Líquido da companhia,
- no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a 15% do Patrimônio Líquido da companhia.”

Depois de definidos os conceitos de coligada, controlada e investimento relevante fica mais fácil de entender o artigo 248 da Lei das S.A, dizendo que “serão avaliados pelo Método de Equivalência Patrimonial os Investimentos Relevantes da empresa em Sociedades Controladas e em Sociedades Coligadas sobre cuja administração tenha influência ou de que participa com 20% ou mais do capital social.”

Ainda segundo este artigo “a diferença entre o valor do investimento, apurado pela aplicação da porcentagem de participação sobre o patrimônio líquido da coligada ou controlada, e o custo de aquisição corrigido monetariamente somente será registrada como resultado do exercício:

- se decorrer do lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada
- se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivas;
- no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.”

Ludibicus et alii (1995, p. 232) esclarece que este método tem o seu cálculo “baseado no valor do investimento, determinado no final do exercício mediante a aplicação, sobre o valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada, da porcentagem de participação no seu capital.”

Segundo ainda Ludibicus et alii (1995, p. 244-245) “a data do balanço da coligada de onde se extrairá o patrimônio para aplicar o método da equivalência patrimonial deverá ser coincidente com o da empresa investidora, sendo que se aceitam balanços com defasagem de até dois meses, mas sempre anteriores ao da companhia investidora. Essa limitação é realmente para permitir a aplicação adequada do método. A lei estabelece a obrigatoriedade a todas as coligadas e controladas de atender a essa exigência. O ideal é adotar datas coincidentes para todas as coligadas e controladas.”

Conforme estes mesmos autores, os dividendos distribuídos já são reconhecidos como lucros no momento da sua geração pela coligada ou controlada; dessa forma, quando se efetivar a distribuição de tais lucros sob a forma de dividendos, deverão ser registrados em caixa ou bancos e deduzidos da conta de Investimentos. O fato é que os dividendos em dinheiro representam praticamente uma troca de investimentos por dinheiro na investidora. Na coligada representa uma redução do patrimônio que deve ser acompanhada por uma redução proporcional do investimento, como das demais variações.”

Seguindo ainda Ludibicus et alii (1995, p. 236), “no caso de aumentos de capital por subscrição, pode ocorrer que o valor do aumento na conta de investimento,

que será o da subscrição integralizada, não corresponda ao valor proporcional do aumento de patrimônio da coligada, nos casos em que, por exemplo:

a) A empresa investidora tiver subscrito um percentual do aumento do capital maior que o percentual anteriormente detido, ou seja, com diluição na participação dos outros acionistas, pelo fato de eles não terem exercido seu direito de preferência.

b) Houver situação inversa à da possibilidade anterior, pois a empresa investidora não terá exercido seu direito na totalidade.

Nesse caso ocorrerá, durante o exercício, uma alteração na porcentagem de participação da investidora no capital da coligada ou controlada, sendo assim o valor da equivalência patrimonial no final do exercício deverá ser computado pela porcentagem de sua nova participação.”

Para Iudibicus et alii (1995, p. 238) “se a coligada ou controlada efetuar e contabilizar uma reavaliação de seus bens. Terá de registrar esse acréscimo no patrimônio em conta específica de Reserva de Reavaliação. Logicamente, a investidora deverá registrar o acréscimo proporcional na conta de Investimentos, valor esse que, todavia, não deve transitar por Receita. O correto é que tal valor seja creditado também na investidora numa conta de Reserva de Reavaliação, em subconta específica que indique tratar-se de reavaliação da coligada ou controlada.

De acordo com o artigo 248, item I, da Lei das Sociedades por Ações, “não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por elas controladas.

O objetivo da eliminação de lucros não realizados do patrimônio líquido da coligada ou controlada deriva do fato de que, realmente, somente se deve reconhecer lucro em operações com terceiros, pois as vendas de bens de uma para outra empresa do mesmo grupo não geram economicamente lucro, em termos do grupo como um todo, a não ser quando tais bens forem vendidos a terceiros.

Depreende-se que se a venda for realizada pelo custo histórico não há problema, no entanto se ocorrer a preços normais, o lucro deve ser ajustado no Patrimônio Líquido de controlada. Essa situação ocorre com mais frequência com o lucro nos estoques, e pode ocorrer também com bens do imobilizado e com investimentos, mas raramente com outros tipos de ativos.”

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No decorrer deste trabalho foi revelado o quanto é importante a análise do Grupo do Ativo, de acordo com o critério de tangível ou intangível. Revelou-se também neste estudo, toda a riqueza de detalhes que permeiam os critérios de Avaliação deste grupo.

Quanto aos Estoques depreendeu-se o quanto ele é fundamental para a Apuração do Resultado da empresa e devido a complexidade dos seus critérios de avaliação, deve-se ter muito cuidado no momento de determinar o critério adequado. Tal cuidado, fundamenta-se no fato de que dele extraem-se os valores que influem diretamente no custo, e conseqüentemente, nas demonstrações contábeis finais da empresa. No que refere-se ao Ativo Imobilizado destacou-se a relevância que seus resultados podem trazer à atividade, pois é nele que encontram-se os bens destinados à sua manutenção, os quais serão avaliados pelo custo de aquisição menos a depreciação e diversos outros fatores, que poderão alterar estes custos, como reparos e reavaliação.

O Ativo Intangível é um aspecto do Patrimônio pouco explorado, mas de fundamental importância para determinar o valor final do Ativo da empresa, como por exemplo, o Goodwill, cujo conceito é pouco difundido, mas quando se trata do valor de realização da empresa, torna-se relevante, pois pode divergir de forma positiva ou negativa do valor contábil de mesma.

Conclui-se neste trabalho que esta classificação de ativos tangíveis ou intangíveis é ideal, pois dá mais ênfase a uma conceituação mais técnica, desvinculando-se dos conceitos preceituados na legislação societária, baseados meramente nos prazos de realização.

BIBLIOGRAFIA

Centro de Orientação, Atualização e Desenvolvimento profissional (COAD).

Marca e Patente, Imposto de Renda, 41/94.

_____. **Instituto Nacional da Propriedade Industrial - Registro de Marcas e de Expressões ou Sinais de propaganda**. Legislação Comercial e outros assuntos federais, Boletim 40/93.

_____. **Patente - Concessão**, Legislação Comercial e outros assuntos federais, Boletim 35/93.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Curso sobre Temas Contábeis**: Uma contribuição à Educação Continuada do Profissional de Contabilidade - 4, São Paulo: Atlas, 1991.

FIPECAFI - FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS ATUARIAIS E FINANCEIRAS. **Normas e Práticas Contábeis no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1991

FIPECAFI - FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS ATUARIAIS E FINANCEIRAS. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável também às demais sociedades**. 4. Ed., São Paulo: Atlas, 1995.

Instituto Brasileiro dos Contadores (IBRACON) . **Extinção da Correção Monetária das Demonstrações Financeiras.** Bol. do IBRACON, ano XVIII, ed. Extra, jan., 1996.

_____ . **Princípios Contábeis - Normas e Procedimentos de Auditoria.** 1ª Ed. São Paulo, Atlas, 1988.

Informações Objetivas (IOB). **Avaliação de Estoques a base de Critérios Fiscais.** Temática Contábil e Balanços, Boletim 01/97

_____ . **Custeio por absorção ou custeio direto.** Temática Contábil e Balanços, Boletim 02/97.

_____ . **Goodwill (fundo de comércio) um campo fértil para o avanço da contabilidade.** Temática Contábil e Balanços, Boletim 03/96.

_____ . **Lucros e dividendos recebidos de investimento avaliados pela Equivalência Patrimonial.** Temática Contábil e Balanços, Boletim 19/96.

_____ . **Arrendamento Mercantil (leasing) contabilização na arrendatária (1ª parte) .** Temática Contábil e Balanços, Boletim 48/96

_____ . **Marcas e Patentes - Contabilização.** Temática Contábil e Balanços, Boletim 52/96.

_____ . **Estoques JIT (just-in-time)**. Temática Contábil e Balanços,
Boletim 5/95.

_____ . **Reavaliação de bens**. Temática Contábil e Balanços, Boletim
20/95.

_____ . **Quais Investimentos devem ser avaliados pela Equivalência
Patrimonial**. Temática Contábil e Balanços, Boletim 47/92.

_____ . **Provisão para Ajuste dos Estoques ao Valor de Mercado**.
Temática Contábil e Balanços, Boletim 18/90.

_____ . **Gastos de ampliação e pesquisa**. Temática Contábil e Balanços,
Boletim 27/89.

IUDÍBICUS, Sérgio de **Teoria da Contabilidade**, 2 Ed., São Paulo: Atlas,
1986.

Brasil. **REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA**, Decreto 1.041, de
11.04.94

LEITÃO, Juarez. **LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS**, Lei 6.404 de
15.12.1976, 13ª ed., Ed. Saraiva, 1993.

MARION, José Carlos; IUDÍCICUS, Sérgio de. **Contabilidade Comercial**.
2ªEd., São Paulo: Atlas, 1986.

MARION, José Carlos, **Contabilidade Empresarial**, 4 Ed., São Paulo: Atlas,
1990.

ANEXOS

FICHAS DE ESTOQUE

MÉTODO DO PEPS

DATA	ENTRADA			SAÍDA			SALDO		
	Quant.	Vr. Unitário	Total	Quant.	Vr. Unitário	Total	Quant.	Vr. Unitário	Total
							20	20,00	400,00
1/x/97	20	30,00	600,00				20	20,00	400,00
							20	30,00	600,00
10/x/97				10	20,00	200,00	10	20,00	200,00
							20	30,00	600,00
10/x/97				10	20,00	200,00			
				10	30,00	300,00	10	30,00	300,00
15/x/97	30	35,00	1.050,00				10	30,00	300,00
							30	35,00	1.050,00
31/x/97									
31/x/97				10	30,00	300,00	30	35,00	1.050,00
TOTAL	50		1.650,00	40		1.000,00	30	35,00	1.050,00

ESFAC

MÉTODO DO UEPS

DATA	ENTRADA			SAÍDA			SALDO		
	Quant.	Vr. Unitário	Total	Quant.	Vr. Unitário	Total	Quant.	Vr. Unitário	Total
							20	20,00	400,00
1/x/97	20	30,00	600,00				20	20,00	400,00
							20	30,00	600,00
10/x/97				10	30,00	300,00	20	20,00	400,00
							10	30,00	300,00
10/x/97				10	30,00	300,00			
				10	20,00	200,00	10	20,00	200,00
15/x/97	30	35,00	1.050,00				10	20,00	200,00
							30	35,00	1.050,00
31/x/97							10	20,00	200,00
31/x/97				10	35,00	350,00	20	35,00	700,00
TOTAL	50		1.650,00	40		1.150,00	30		900,00

MÉTODO DA MÉDIA PONDERADA

DATA	ENTRADA			SAÍDA			SALDO		
	Quant.	Vr. Unitário	Total	Quant.	Vr. Unitário	Total	Quant.	Vr. Unitário	Total
							20	20,00	400,00
1/x/97	20	30,00	600,00				40	25,00	1.000,00
10/x/97				10	25,00	250,00	30	25,00	750,00
10/x/97				20	25,00	500,00	10	25,00	250,00
15/x/97	30	35,00	1.050,00				40	32,50	1.300,00
31/x/97				10	32,50	325,00	30	32,50	975,00
TOTAL	50		1.650,00	40		1.075,00	30	32,50	975,00