

4.



*La Calidad Académica,
un Compromiso Institucional*



de Souza Bezerra, Simone;
Oliveira Lima, Helena
Mara; de Sá Morais,
Kércia Maria; de Melo,
Márcia Morais.
(2016). O tratamento
contábil dos estoques
sob a ótica do comitê
de pronunciamentos
contábeis: um estudo na
grendene S.A.
Critério Libre 14 (24),
107-124.
ISSN 1900-0642.

O tratamento contábil dos estoques sob a ótica do comitê de pronunciamentos contábeis: um estudo na grendene S.A.

*Simone de Souza Bezerra
Helena Mara Oliveira Lima
Kércia Maria de Sá Morais
Márcia Morais de Melo*

O TRATAMENTO CONTÁBIL DOS ESTOQUES SOB A ÓTICA DO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS: UM ESTUDO NA GRENDENE S.A.

EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS STOCKS BAJO LA ÓPTICA DEL COMITÉ DE DECLARACIONES CONTABLES: UN ESTUDIO EN GRANDENE S.A.

THE ACCOUNTING TREATMENT FOR STOCKS UNDER THE OPTICS OF THE COMMITTEE OF FINANCIAL STATEMENTS: A STUDY IN GRANDENE S.A.

LE TRAITEMENT COMPTABLE DES STOCKS SOUS L'OPTIQUE DU COMITÉ DE DÉCLARATIONS COMPTABLES: UNE ÉTUDE DANS LA GRANDENE S.A.

SIMONE DE SOUZA BEZERRA*
HELENA MARA OLIVEIRA LIMA**
KÉRCIA MARIA DE SÁ MORAIS***
MÁRCIA MORAIS DE MELO****

Fecha de Recepción: 10-12-2015
Fecha de Aceptación: 04-05-2016

RESUMO

O presente trabalho tem o objetivo de analisar o tratamento contábil dado aos estoques pela empresa Grendene S/A, sob a ótica do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, CPC, utilizando como base o CPC nº 16. Para tanto, aborda a identificação dos métodos de atribuição de valor, analisa como é determinado o valor de custo dos estoques e define os métodos e critérios de custeio, bem como o subsequente reconhecimento como despesa no resultado do exercício, incluindo as possíveis reduções ao valor realizável líquido. O estudo faz considerações sobre a convergência das normas nacionais de contabilidade aos padrões internacionais. A pesquisa tem uma abordagem qualitativa e

El artículo tuvo su origen desde la investigación científica que empezó en el curso de graduación de Contabilidad de la Universidad Vale del Acaraú, donde alumna que trabaja en la gestión de costos de Gradene y un equipo de Maestras que se dedican a estudiar la armonización de las normas internacionales de Contabilidad hicieron un estudio empírico sobre el tema.

- * Cobtable y trabaja en la equipo de gestión de costos de la empresa Grendene en Sobral, Ceara, Brasil. simone.bezerra@grendene.com.br (Brasil)
- ** Maestra en Contabilidad y Controladoría y profesora de Contabilidad de la Universidad Estadual Vale del Acaraú. helenamaraol@yahoo.com.br (Brasil)
- *** Cobtable, maestra en administración y profesora del curso de Contabilidad de Universidad Estadual del Vale del Acaraú, Sobral, Ceará, Brasil. kercia.morais@hotmail.com (Brasil)
- **** Doctora en administración y profesora del curso de Contabilidade de Universidad Estadual del Vale del Acaraú, Sobral, Ceará, Brasil. marciamoraismelo@hotmail.com (Brasil)

classifica-se como estudo de caso e explicativa. Os dados foram obtidos de relatórios publicados pela Comissão de Valores Mobiliários, CVM, no período 2006 - 2012. Os resultados obtidos trazem uma análise do tratamento contábil utilizado na empresa Grendene, para evidenciar seus estoques.

PALAVRAS CHAVE:

CPC, estoques, empresa calçadista.

CLASIFICACIÓN JEL:

M410

ABSTRACT

This article aims to analyze the accounting treatment given to stocks by the company Grendene S.A. from the perspective of Accounting Statements Committee (CPC, its acronym in Portuguese), using as a basis the Statement 16 of the CPC. To do this, it addresses the identification of the methods of allocation of value, analyzes how the value of the cost of stocks is determined and defines the methods and criteria of costing and the subsequent recognition as an expense in the income statement, including possible reductions of the liquid realizable value. The study presents considerations on the convergence of national accounting standards to international standards. The research has a qualitative approach and is classified as a case study and explanatory. The data were obtained from reports published by the Furnishings Values Commission (CVM, its acronym in Portuguese) in the period 2006 - 2012. The results obtained allow an analysis of the accounting treatment used in the company Grendene S.A. to show their stocks.

Keywords: CPC, shoe companies, stocks.

Subject area: Thematic Line 9, Costs and management control.

Applied research methodology: M2- case / field study.

Clasificación JEL: M410

RESUMEN

El artículo tiene como objetivo analizar el tratamiento contable dado a los stocks o existencias por la empresa Grendene S.A. bajo la óptica del Comité de Declaraciones Contables (CPC, sus siglas en portugués), empleando como base la declaración 16 del CPC. Para ello, aborda la identificación de los métodos de asignación de valor, analiza cómo se determina el valor del costo de los stocks y define los métodos y los criterios de costeo, así como el consiguiente reconocimiento como costo en el resultado del ejercicio, incluyendo las posibles reducciones del valor realizable líquido. El estudio presenta consideraciones sobre la convergencia de las normas nacionales de contabilidad a los patrones internacionales. La investigación tiene un enfoque cualitativo y se clasifica como estudio de caso y explicativo. Los datos se obtuvieron a partir de informes publicados por la Comisión de Valores Inmuebles (CVM) en el período 2006 - 2012. Los resultados obtenidos permiten hacer un análisis del tratamiento contable utilizado en la empresa Grendene S.A. para mostrar sus existencias.

Palabras clave: CPC, empresas de calzado, stocks.
Área temática: Línea temática 9, Costos y control de gestión.
Metodología de investigación aplicada: M2- De caso / Estudio de campo.
Clasificación JEL: M410

RÉSUMÉ

L'article a pour objectif analyser le traitement comptable rendu aux stocks par l'entreprise Grendene S.A. sous l'optique du Comité de Déclarations Comptables (CPC, ses sigles en Portugais), en employant comme base la déclaration 16 du CPC. Pour cela, il aborde l'identification des méthodes d'assignation de valeur, analyse comment se détermine la valeur du prix des stocks et définit les méthodes et les critères de financement, ainsi que la reconnaissance suivante comme prix dans le résultat de l'exercice, en incluant les réductions possibles de la valeur réalisable liquide. L'étude présente des considérations sur la convergence des normes nationales de comptabilité aux patrons internationaux. La recherche a un point de vue qualitatif et se classe comme étude de cas et explicatif. Les données ont obtenu à partir des rapports publiés par la Commission de Valeurs Immeubles (CVM) dans la période 2006 - 2012. Les résultats obtenus permettent de faire une analyse du traitement comptable utilisé dans l'entreprise Grendene S.A. pour montrer ses stocks.

Mots clés: CPC, entreprises de chaussure, stocks.
Aire thématique: Ligne thématique 9, Prix et contrôle de gestion.
Méthodologie de recherche appliquée: M2 - d'un cas / Étude de champ.
Clasificación JEL: M410

1. INTRODUÇÃO

Com as mudanças ocorridas no âmbito das legislações contábeis internacionais, foram promulgadas no Brasil leis essenciais que normatizam os procedimentos contábeis que devem ser adotados no reconhecimento, avaliação e mensuração de itens componentes do ativo e do passivo das empresas. Todas as particularidades dessas leis são regulamentadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, CPC.

As Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Board, IASB, estão sendo adequadas no Brasil por meio dos CPC. A grande mudança que ocorreu para esta convergência foi à promulgação da Lei 11.638/07, alterando a Lei 6.404/76. Porém, devido à demora em sua aprovação, fez-se necessário o surgimento da Medida Provisória nº 449/08, posteriormente convertida na Lei 11.949/09.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 16 estabelece o tratamento contábil para os estoques, a determinação do valor de custo desse ativo, define métodos e critérios de custeio, bem como o subsequente reconhecimento como despesa no resultado do exercício, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido.

A partir do contexto apresentado, surge o principal objetivo que motiva a realização dessa pesquisa que consiste em analisar o tratamento contábil dado aos estoques pela empresa Grendene S/A, sob a ótica do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, utilizando como base o CPC nº 16. Para tanto o estudo aborda uma série de considerações sobre a convergência das normas nacionais de contabilidade aos padrões internacionais, e apresenta ainda a definição e os critérios de atribuição de valor aos estoques.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nessa seção será feita uma breve consideração sobre a convergência das normas nacionais de contabilidade aos padrões internacionais, também serão abordados assuntos referentes à definição, critério de atribuição de valores; mensuração e evidenciação dos estoques, bem como as formas de reconhecimento no resultado do exercício tendo como base o CPC 16.

Nesse contexto apresenta-se inicialmente nos parágrafos subsequentes os conceitos que fundamentam o custo de aquisição, custo de transformação e o método de avaliação dos estoques.

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

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

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

como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão-de-obra.

Os custos dos estoques devem ter como base o critério Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS) ou o critério do custo médio ponderado. A entidade deve usar o mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham natureza e uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, podem ser utilizados diferentes critérios de atribuição de valor.

2.1 CONSIDERAÇÕES DA CONVERGÊNCIA DAS NORMAS NACIONAIS AOS PADRÕES INTERNACIONAIS

Em 1976 foi promulgada a Lei 6.404, na qual constava que os estoques deveriam ser avaliados pelo valor de mercado quando esses fossem destinados a venda. Baseada na legislação americana, a lei 6.404 tinha como objeto inicial regulamentar às Sociedades Anônimas Brasileiras.

A Lei 11.638 foi sancionada em 28 de dezembro de 2007, e neste sentido Braga e Almeida (2008) explicam que a partir de então os padrões de contabilidade foram modificados e que os objetivos dessa nova legislação é normatizar a convergência dos padrões nacionais de contabilidade aos pronunciamentos internacionais de contabilidade, ou seja, é um subsídio para adotar as International Financial Reporting Standards, IFRS, rompendo as barreiras que impediam o Brasil de inserir-se no mercado econômico mundial e separar a escrituração fiscal da contábil.

No Brasil, as convergências das Normas Internacionais de Contabilidade estão sendo regulamentadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), com base nas International Accounting Standards (IAS) e nas IFRS emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB). O International Accounting Standards Board (IASB) é uma entidade independente que define

critérios e padrões universais a serem aplicados em todos os países e representam um conjunto de normas de elevada qualidade para a elaboração de demonstrações financeiras nos mercados de capitais globais. As IFRS estão sendo aprimoradas cada vez mais, para alinhar-se com a realidade empresarial e possibilitar que as organizações possam reduzir os custos operacionais e financeiros para melhorar a qualidade de informações das demonstrações financeiras.

O CPC 16 foi publicado no 5 de junho de 2009, através da deliberação nº 575, deliberada pela presidente Maria Helena dos Santos Fernandes de Santana. Este pronunciamento aplica-se aos estoques, com exceção dos seguintes:

- produção em andamento proveniente de contratos de construção, incluindo contratos de serviços diretamente relacionados
- ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola e o produto agrícola no ponto da colheita.
- produtores de produtos agrícolas e florestais após o ponto da colheita, de minerais e produtos minerais, na medida em que eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com as práticas já bem estabelecidas nesses setores, pois quando tais estoques são mensurados pelo valor realizável líquido, as alterações nesse valor são reconhecidas nos resultados do período em que se tenha verificado a alteração.
- comerciantes de commodities que mensurem seus estoques pelo valor justo deduzido dos custos de venda, já que nesse caso as alterações desse valor são reconhecidas no resultado do período em que se tenha verificado a alteração.

2.2 DEFINIÇÃO DE ESTOQUE

Os estoques, de acordo com Ludícibus et al. (2010), podem ser bens tangíveis ou intangíveis, obtidos e/ou produzidos pela entidade com o objetivo de venda ou utilização própria. Eles estão representados por: mercadorias para revenda, produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, almoxarifado, importações em andamento e adiantamentos a fornecedores,

International Accounting Standards Board (IASB) é uma entidade independente que define critérios e padrões universais a serem aplicados em todos os países e representam um conjunto de normas de elevada qualidade para a elaboração de demonstrações financeiras nos mercados de capitais globais. As IFRS estão sendo aprimoradas cada vez mais, para alinhar-se com a realidade empresarial e possibilitar que as organizações possam reduzir os custos operacionais e financeiros para melhorar a qualidade de informações das demonstrações financeiras.

entre outros. Os estoques se constituem num ativo relevante para as empresas industriais e comerciais. Desta importância decorre a necessidade do adequado controle, mensuração e posterior evidenciação nas demonstrações contábeis publicadas.

Leone e Leone (2010) descrevem o estoque como um elemento que constitui um dos mais significativos ativos e congrega vários tipos, entre eles o estoque de produtos acabados e estoques de mercadorias ligados diretamente à linha de produção. Conforme os autores, os estoques estão intimamente ligados à contabilidade de custos.

O CPC nº 16 especifica que os estoques são ativos mantidos para a venda no curso normal do negócio ou materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Os materiais não podem ficar parados, manter um estoque sem uso representa um custo desnecessário. Os materiais seguem uma cadeia que vai desde o recebimento do fornecedor, passando pelas diversas etapas do processo produtivo até chegar ao depósito de produto acabado

Figura 1. Fluxo de materiais.



Ao longo do processo produtivo (Figura 1) os materiais recebem acréscimos, transformações, adaptações, reduções, entre outros que vão mudando progressivamente suas características. Podendo assumir no fluxo o papel de materiais em processamento, semi-acabados, materiais acabados ou componentes, para então se completarem como produto acabado (PA), conforme Figura 2.

Figura 2. Classificação dos materiais.



Fonte: Autoria própria (2013).

A seguir são apresentados os esclarecimentos sobre a classificação dos materiais que estão evidenciados na figura 2.

- as matérias-primas (MP) são insumos utilizados na produção; como nenhuma empresa tem condições de produzir todos os materiais de que necessita, ela passa a depender de fornecedor.
- os materiais em processamento são materiais que vão sendo processados ao longo das diversas seções que compõem o processo produtivo da empresa.
- os materiais semi-acabados são materiais parcialmente acabados cujo processo estão em estágio intermediários de acabamento, faltam apenas algumas etapas do processo produtivo para se transformarem em materiais ou produto acabados.
- os materiais acabados ou componentes são peças isoladas ou componentes já acabados e prontos para serem utilizados nos produtos prontos.
- os produtos acabados são os produtos que já passaram por todo o processo produtivo, ele terá uma certa quantidade de cada um dos processos de produção.

2.3 CRITÉRIO DE ATRIBUIÇÃO DE VALOR AOS ESTOQUES

Os valores a serem atribuídos aos estoques compreendem o valor realizável líquido e o valor justo, ambos consistem em:

- valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios, deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para concretizar a venda.

- valor justo é aquele pelo qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

2.4 MENSURAÇÃO DOS ESTOQUES

O tratamento contábil dos estoques vem sofrendo alterações significativas em função da convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões de contabilidade internacional. Ao considerar às necessidades das organizações de mensurar e avaliar seus custos, o estudo busca contribuir para a visualização das mudanças nos procedimentos da apuração dos custos em convergência com a legislação contábil brasileira.

Os estoques objeto do CPC 16 devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor. Os valores de custo dos estoques devem incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

2.5 FORMAS E METODOLOGIA DA MENSURAÇÃO DOS ESTOQUES

Nas divulgações, devem ser apresentadas nas notas explicativas as políticas que a entidade utilizou para atingir o valor dos estoques. O Balanço Patrimonial deve apresentar às contas detalhadas: matérias-primas, produtos em processos, produtos acabados, produtos para revenda, adiantamento de fornecedores entre outras. Caso utilize o critério

O tratamento contábil dos estoques vem sofrendo alterações significativas em função da convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões de contabilidade internacional. Ao considerar às necessidades das organizações de mensurar e avaliar seus custos, o estudo busca contribuir para a visualização das mudanças nos procedimentos da apuração dos custos em convergência com a legislação contábil brasileira.

de "valor justo", deve-se apresentar a diferença entre o valor original e o atual, menos os custos de venda. Na Demonstração de Resultado do Exercício deve ser evidenciado o valor de despesa que incorreu no período, como CMV (custo da mercadoria vendida).

3. METODOLOGIA

Esta seção tem por objetivo apresentar a metodologia da pesquisa aplicada neste estudo, evidenciando o objetivo geral, os objetivos específicos, a formulação do problema, a tipologia que norteou a pesquisa, bem como o tratamento aplicado a coleta e interpretação dos dados, contemplando-se a estratégia utilizada.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

O presente estudo é uma pesquisa de campo do tipo exploratória com abordagem qualitativa que foi iniciada por uma revisão bibliográfica com o intuito de identificar outras contribuições existentes a respeito do assunto. Nesse sentido, Gil (2002, p 44) comenta que:

A pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho dessa natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas.

A pesquisa de campo foi realizada no âmbito da empresa Grendene S/A no sentido de fazer uma abordagem das políticas contábeis adotadas pela empresa na mensuração e evidenciação dos estoques no sentido de verificar se a empresa está procedendo de acordo com as mudanças das normatizações contábeis pertinentes ao tema em estudo.

3.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O principal objetivo da pesquisa consiste em analisar o tratamento contábil dado aos estoques pela empresa Grendene SA, sob a ótica do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, utilizando como base o CPC nº 16.

3.3 DEFINIÇÃO DA INDÚSTRIA, OBJETO DO ESTUDO DE CASO

De acordo com a Associação Brasileira das Indústrias de Calçados – ABICALÇADOS (2006), a produção brasileira de calçados, apesar da forte concentração de empresas, de grande porte no Rio Grande do Sul, vem gradativamente sendo distribuída em outros pólos, localizados nas regiões Sudeste e Nordeste do País, com destaque para o interior de São Paulo (Birigui, Franca e Jaú) e estados emergentes, como Ceará e Bahia.

O setor calçadista vem crescendo, principalmente no segmento de calçados de borracha ou plástico que são os produtos mais presentes nas coleções de primavera-verão. O Ceará está entre os principais exportadores de calçados. Os cearenses exportaram 21,7 milhões de pares pelos quais receberam US\$ 121,85 milhões. Segundo Abdala Jamil Abdala, diretor da Associação Brasileira de Calçados, “O Nordeste é onde se concentra a maior parte da produção nacional, pois lá estão concentrados os fabricantes de sandálias e chinelos, que estão entre os produtos mais vendidos”. A empresa Grendene S.A possui fábricas nas cidades de Sobral, Fortaleza, Crato e Bahia.

Na cidade de Sobral a empresa esta instalada há 20 anos onde tem ocasionado mudanças importantes na cidade e na vida de seus habitantes. A arrecadação de ICMS em Sobral, em 1995, aumentou em 223,2% após a instalação da empresa. Em 2002, a Grendene atingiu a impressionante marca de 10 mil funcionários, injetando receita na base da pirâmide social. Em continuidade ao desenvolvimento da cadeia produtiva dos calçados, instalou-se em Sobral a indústria de embalagens Embacel, gerando mais de 200 empregos.

O setor calçadista vem crescendo, principalmente no segmento de calçados de borracha ou plástico que são os produtos mais presentes nas coleções de primavera-verão. O Ceará está entre os principais exportadores de calçados. Os cearenses exportaram 21,7 milhões de pares pelos quais receberam US\$ 121,85 milhões. Segundo Abdala Jamil Abdala, diretor da Associação Brasileira de Calçados, “O Nordeste é onde se concentra a maior parte da produção nacional, pois lá estão concentrados os fabricantes de sandálias e chinelos, que estão entre os produtos mais vendidos”. A empresa Grendene S.A possui fábricas nas cidades de Sobral, Fortaleza, Crato e Bahia.

A empresa passou a exigir, para ingresso na empresa, o ensino fundamental completo. Esta ação influenciou a busca por educação de jovens e adultos além de ajudar a promover uma cultura educacional na cidade. Em 2009 a empresa superou a marca histórica de 150 milhões de pares produzidos inteiramente no Brasil e atingiu o maior número de colaboradores de sua história em Sobral, no total de 23.218 pessoas.

O desenvolvimento da cidade de Sobral vem contando com a forte contribuição da Grendene S/A, por meio da massa salarial injetada na base da pirâmide social, além do aumento da arrecadação nas três esferas governamentais. No âmbito municipal, desde que a Grendene inaugurou suas instalações Sobral, a receita pública teve um incremento de 883%, já descontada a inflação. No âmbito estadual, a arrecadação estadual do ICMS em Sobral teve aumento real de 814% desde 1993.

3.4 BREVE HISTÓRICO DA INDÚSTRIA CALÇADISTA

Por meio da pesquisa de campo e das informações presentes no site da empresa, apresenta-se um breve histórico da Empresa Grendene S/A que teve início em 1971, onde os irmãos Pedro e Alexandre Grendene constituíram a Plásticos Grendene Ltda, na cidade de Farroupilha, no Rio Grande do Sul. Naquela época, as atividades da pequena indústria estavam direcionadas para a fabricação de embalagens plásticas para garrações de vinho, uma inovação introduzida num mercado que até então só produzia tais embalagens em vime. Era o princípio da utilização do plástico. Ainda em 1975, a empresa ampliou seu leque de atividades fabricando peças em plástico para máquinas e implementos agrícolas, tornando-se, a seguir, fornecedora de componentes para calçados como saltos, solas e cepas de nylon. Contemplando o plástico mais uma vez, a Grendene lançou em 1978 a primeira sandália plástica, chamada Nuar. Em 1979, observando as sandálias de tiras dos pescadores da Riviera Francesa, Pedro Grendene Bartelle teve a idéia que revolucionou a empresa e a moda: nascia a Melissa Aranha. A partir desse momento, a Melissa passou a ser conceito

de produto de moda, sendo a primeira marca a fazer merchandising na televisão brasileira na novela *Dancing Days*. A empresa ganhou os pés das meninas quando foi lançada a *Melissinha*, sempre acompanhada de algum brinde. Desde então, a linha Kids da empresa não parou mais de crescer, apostando em licenciamentos, como Barbie, Disney, Hot Wheels e Moranguinho.

A estratégia de crescimento e evolução em tecnologia levou à diversificação de produtos até chegar em 1986, com o lançamento das sandálias Rider. Em 1990, a Grendene instalou em Fortaleza a sua primeira unidade fabril no estado do Ceará, com capacidade anual de produção de 5 milhões de pares. Três anos depois, em 1993, inaugurou uma unidade no município de Sobral que passou a se denominar Grendene Sobral S/A. Em 29 de outubro de 2012, a Grendene abriu seu capital com registro no Novo Mercado da Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA)

A unidade de Sobral é composta por seis fábricas de calçados e uma de PVC; Fortaleza (1990) com duas fábricas de calçados e componentes de PVC; Crato (1997), uma fábrica de calçados e de componentes em EVA; no Rio Grande do Sul, nas cidades de Farroupilha (1971), duas fábricas de calçados e sede administrativa; e Carlos Barbosa (1980), matrizaria e na Bahia, em Teixeira de Freitas (2007).

3.5 OBTENÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Os dados coletados foram extraídos de relatórios publicados pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) no período de 2006 a 2012. Após a coleta de dados procede-se a análise no sentido de evidenciar se a empresa atende ao CPC nº 16. Para tanto foram considerados 3 (três) critérios, para esta verificação:

1. valoração: as empresas devem atribuir o custo ao estoques pelo critério Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado.

2. mensuração: as organizações podem utilizar os valores de custos ou o valor realizável líquido.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise dos resultados apresenta os procedimentos de atribuição de valor, mensuração e divulgação dos estoques que são adotados pela empresa.

4.1 VALORAÇÃO

A empresa avalia seus estoques pelo método de Preço Médio Ponderado Móvel, com controle constante dos seus estoques e por isso atualiza seu preço médio ao final de cada mês. Ela mantém um sistema de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração contábil. A base da integração é o controle permanente de estoques, que normalmente é informatizado e permite o acompanhamento diário dos estoques (saldo inicial, compras, saídas e saldo final), tanto físico quanto financeiro.

A Grendene possui estoques de itens fabricados (componentes e produto pronto) e comprados (matéria-prima, inflamáveis, almoxarifado com itens de expediente, limpeza, manutenção). O preço médio é composto pelos valores materiais e gastos gerais de fabricação (GGF) para os produtos fabricados (Quadro 1). Os itens comprados (papel, detergente, grampeador etc.) possuem apenas custo materiais conforme a entrada das notas fiscais.

A estratégia de crescimento e evolução em tecnologia levou à diversificação de produtos até chegar em 1986, com o lançamento das sandálias Rider. Em 1990, a Grendene instalou em Fortaleza a sua primeira unidade fabril no estado do Ceará, com capacidade anual de produção de 5 milhões de pares. Três anos depois, em 1993, inaugurou uma unidade no município de Sobral que passou a se denominar Grendene Sobral S/A. Em 29 de outubro de 2012, a Grendene abriu seu capital com registro no Novo Mercado da Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA)

Quadro 1. Movimento de estoque item comprado.

Item	56890 – Produto XV		Familia: 8999 – Material de consumo	
Unid. medida	Um			
Saldo inicial		Saldo movimento	Saldo final	Preço médio
0.00		50	R\$ 50,00	R\$ 2,70
Data	Esp	Qtde	Qtde	Vlr GGF
01/09/2013	NFE	100	R\$ 150,00	R\$ -
02/09/2013	NC	0	R\$ 20,00	R\$ -
03/09/2013	NFT	50	R\$ 85,00	R\$ -
		Média	R\$ 85,00	R\$ -

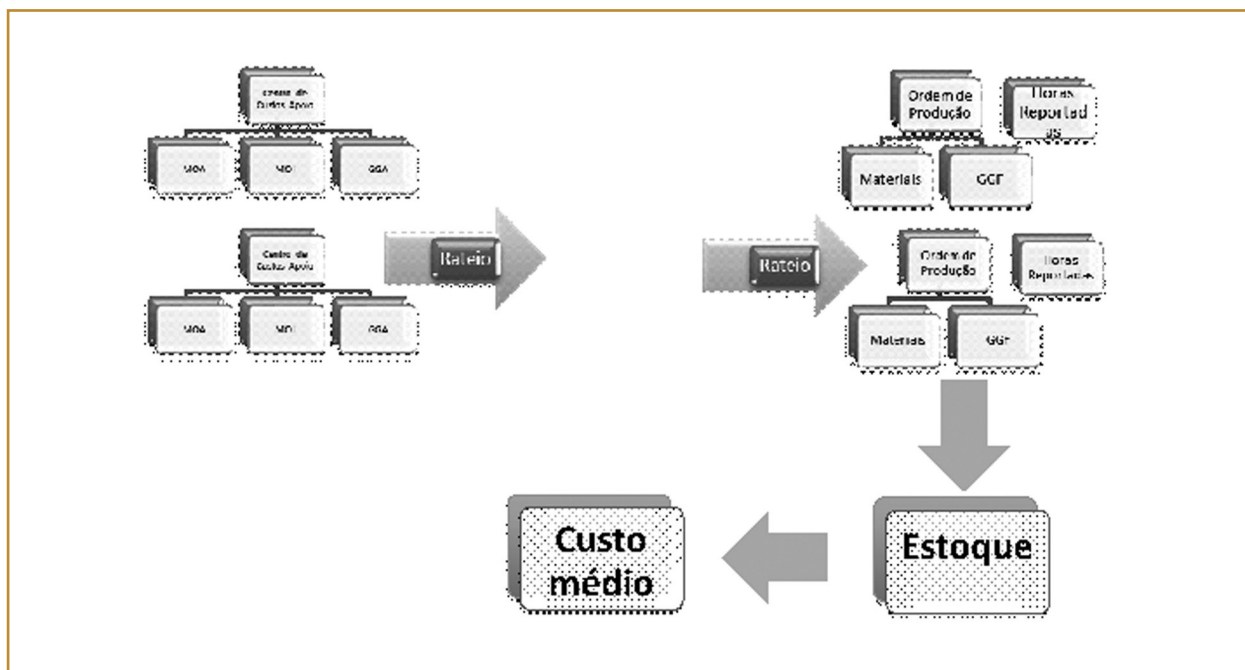
Fonte: Autoria própria (2013).

Para os produtos que são fabricados, o processo de formação de preço tem início com os programas de produção. Os programas estão subdivididos em documentos e ordens de produção, estes estão relacionadas às quantidades de insumos necessários para a produção de cada produto ou componente e com o setor que irá realizar a etapa produtiva.

Em cada processo é realizado a leitura das horas utilizada no processo produtivo (Figura 3); essa

leitura é de suma importância para a contabilidade, pois através das horas é realizado o cálculo para distribuição dos custos por meio do custeio por absorção conforme os elementos: Mão de obra direta, MOD; Mão de obra indireta, MOI; Mão de obra apoio, MOA; Energia elétrica, EL; Outros gastos de fabricação, OGF; Gastos gerais de apoio, GGA; Gastos gerais de fabricação, GGF.

Figura 3. Fluxo de absorção do custo integrado.



Fonte: Grendene, Base do custo integrado (2011).

Para a produção de um produto como a sandália Margarida que possui vendas no decorrer de todo ano, são realizados gastos com o material dos itens fabricados (sola e forquilha) e com itens comprados (materiais de embalagens – fita

plástica, caixa, etiquetas), além desses gastos essenciais serão contabilizados também gastos com pessoas (MOD, MOI e MOA) e energia elétrica (Quadro 2).

Quadro 2. Composição do preço do item fabricado.

Produto	Producto Margarida					
Horas Trabalhadas	8.750					
Qtd Produzida	65.000					
MAT	GGF					
MAT	MOD	ENE	OGF	MOI	MOA	GGA
15.345,00	97.361,15	108,78	20.100,77	14.622,21	63.681,16	39.930,09
0,24	1,50	0,00(*)	0,31	0,22	0,98	0,61

(*) 0,00167

Produto	MAT	GGF	P.médio
Margarida	0,24	3,63	3,86

Fonte: Autoria própria (2013).

4.2 MENSURAÇÃO

Analisando os relatórios de administração financeira foi possível constatar que os estoques de matérias-primas, materiais de embalagem, mercadorias para revenda e demais estoques são avaliados ao custo médio de aquisição ou de produção, não excedendo o seu valor realizável líquido. O valor realizável líquido é apurado pela diferença entre o preço de venda da Grendene, reduzido dos custos

incorridos para realizar a venda. As provisões para estoques de baixa rotatividade ou obsoletos são constituídas levando-se em consideração o histórico de vendas destes estoques, na qual a companhia recupera parte deste custo, resultando num percentual médio de não recuperação que se aplica ao saldo dos estoques classificados como de baixa rotatividade ou obsoletos.

Tabela 1. Mensuração dos estoques.

Estoques	Controladora		Consolidado	
	2012	2011	2012	2011
Calçados	25.097	20.951	41.460	43.003
Componentes	28.512	27.519	28.804	27.981
Matérias primas	46.339	38.235	46.633	38.420
Materiais de embalagem	8.367	6.121	8.540	6.217

Materiais intermediários e diversos	16.094	16.112	16.193	16.228
Mercadoria para revenda	334	207	334	207
Adiantamentos a fornecedores	16.076	3.118	16.076	3.118
Importação em andamento	6.310	1.730	6.310	1.730
Estoques em poder de terceiros	13.029	10.031	13.029	10.281
Provisão para ajuste dos estoques obsoletos	(3.260)	(2.963)	(3.435)	(3.073)
	156.898	121.061	173.944	144.112

Fonte: Relatório administrativo Grendene, 2012.

A movimentação da provisão para ajuste dos estoques obsoletos está demonstrada a seguir na tabela 2.

tabela 2. Mensuração dos estoques.

	Controladora		Consolidado	
	2012	2011	2012	2011
Saldo no início do exercício	(2.963,00)	(2.372,00)	(3.073,00)	(2.527,00)
Adições	(561,00)	(983,00)	(807,00)	(1.191,00)
Reversão/realizações	264,00	392,00	436,00	661,00
Variação cambial	-	-	9,00	(16,00)
Saldo no final do exercício	(3.260,00)	(2.963,00)	(3.435,00)	(3.073,00)

Fonte: Relatório administrativo Grendene, 2012.

4.4 ANÁLISE DO TRATAMENTO CONTÁBIL UTILIZADO NA EMPRESA GRENDENE S.A. PARA EVIDENCIAR SEUS ESTOQUES

Até o 31 de março de 2008 os estoques de produtos prontos e em elaboração eram avaliados pelo critério fiscal. Tal critério determina que os produtos prontos sejam avaliados com base

em 70% do preço de venda à vista na data do balanço, enquanto que os produtos em elaboração são avaliados com base em 80% dos valores dos produtos prontos. Com o objetivo de ajustar tais estoques aos seus prováveis custos médios de produção, é registrada provisão para desvalorização. Os estoques de matérias-primas, materiais de embalagem, mercadorias para revenda e demais estoques são avaliados ao custo médio de aquisição. Em ambos os casos o custo não supera o valor de mercado.

Até o 31 de março de 2008 os estoques de produtos prontos e em elaboração eram avaliados pelo critério fiscal. Tal critério determina que os produtos prontos sejam avaliados com base em 70% do preço de venda à vista na data do balanço, enquanto que os produtos em elaboração são avaliados com base em 80% dos valores dos produtos prontos. Com o objetivo de ajustar tais estoques aos seus prováveis custos médios de produção, é registrada provisão para desvalorização. Os estoques de matérias-primas, materiais de embalagem, mercadorias para revenda e demais estoques são avaliados ao custo médio de aquisição. Em ambos os casos o custo não supera o valor de mercado.

A partir de 1º de abril de 2008 a companhia concluiu o processo de implantação do sistema contábil de integração e coordenação do seu custo, passando a avaliar seus estoques de produtos prontos e em elaboração, pelos custos reais de produção.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a realização da pesquisa constatou-se que a empresa pesquisada definiu seus estoques em conformidade com as diretrizes estabelecidas no CPC 16. Os estoques são ativos mantidos para venda no curso normal dos negócios, em processo de produção para venda ou na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços. Embora possua estoques de matéria-prima, de componentes ou de acabados, a empresa não evidencia seus estoques de forma detalhada em seus demonstrativos.

Entretanto, após a análise dos dados, por meio da pesquisa de campo, constatou-se que os estoques compreendem produtos acabados e produtos em processo de produção, além de incluir matérias-primas e materiais que ficam aguardando a devida utilização no processo de produção, tais como componentes, embalagens e material de consumo.

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

Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como

materiais indiretos e certos tipos de mão-de-obra indireta. Na empresa em estudo existe a adoção do método de custeio por absorção através do custo integrado que são inclusos todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques.

O preços dos estoques são realizados através de média ponderada, conforme mencionado no CPC 16; essa valorização pode ocorrer pelo método "Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS)" ou pelo "Critério do custo médio ponderado".

A empresa recupera seus estoques obsoletos por meio da redução da evidenciação em suas demonstrações como despesa. Esta situação está prevista no artigo 28 do CPC 16 ao estabelecer que o custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído.

Dessa maneira, constatou-se que a empresa pesquisada constituiu e mantém seus estoques, valoriza e divulga suas demonstrações conforme as orientações fornecidas no CPC 16.

REFERÊNCIAS

- Abdala, Jamil Abdala. Mercado interno aquece indústria de calçados. Disponível em: : <<http://economia.ig.com.br/empresas/industria/2013-06-26/mercado-interno-aquece-industria-de-calcados.html>>. Acesso em: 01 de Setembro de 2013.
- Bolsa de Valores do Estado de São Paulo. Bovespa. Disponível em: <[http:// siteempresas.bovespa.com.br/consbov/](http://siteempresas.bovespa.com.br/consbov/)> Acesso em: 01 de Setembro de 2013.
- Brasil. Art. 290. Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – Decreto 3000/99. Disponível em. <<http://WWW.jusbrasil.com.br/legislacao/ anotada/art-290-regulamento-do-imposto-de-renda-de-199-decreto-300-99>> Acesso em 19 de Fevereiro de 2013.
- Brasil. Lei 6.404, de 15 de Dezembro de 1976. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/contabil/lei6404_1976.html> Acesso em: 01 de Outubro de 2013.
- Chiavenato, Idalberto (2005). Administração de produção: uma abordagem introdutória. Rio de Janeiro: Campos.
- Conselho de Pronunciamento Contábel – CPC 16. Estoques. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=31>> Acesso em: 20 de Fevereiro de 2013.
- Conselho Regional de Contabilidade da Bahia. Boletim Eletrônico CRC-BA. Disponível em: < [www. Crcba.org.br/boletim/edicoes/custo05.htm](http://www.Crcba.org.br/boletim/edicoes/custo05.htm)>. Acesso em: 24 de Agosto de 2013.
- Costa, Armando. Sobral de Rima. 20 anos da Grendene em Sobral – uma história pra contar. Disponível em: <<http://sobraldeprima.blogspot.com.br/2013/06/20-anos-da-grendene-em-sobral-uma.html>> 6 de Outubro de 2013.
- Filho, Raimundo N. et al. Conceitos relevantes de custos: a visão de textos didáticos, o olhar da teoria da contabilidade e a percepção do discente. In: Congresso Brasileiro de Custos, 17, 2010, Minas Gerais. CD-ROM. p. 3.
- Franco, Hilário (1991). Contabilidade Industrial: com apêndice de contabilidade agrícola. 9. São Paulo: Atlas, Cap. 6, pp. 70-75, pp. 173-175.
- Gil, Antônio Carlos (2002). Como elaborar projetos de pesquisa. 4ª ed. São Paulo: Atlas.
- Gonçalves, José Ernesto Lima (2000). As empresas são grandes colecionadores de processos. RAE Jan/Mar.
- GRENDENE. Relatório da Administração 2012. Sobral, 2013. Disponível em: <http://ri.grendene.com.br/port/infofinan/demon>.

asp?tabela=Balanco&coluna=4T>. Acesso em: 24 de Agosto de 2013.

GRENDENE. Perfil da empresa. Disponível em: <<http://ri.grendene.com.br/PT/A-Empresa/Perfil>>. Acessado em 01 de Setembro de 2013.

Inventário de Estoques. Procedimentos. Sobral, 2013. Disponível em: <www.portaldecontabilidade.com.br/guia/investoque.htm> Acesso em 19 de Fevereiro de 2013.

Iudícibus, Sergio de (1998). Contabilidade gerencial. 6. ed. São Paulo: Atlas. Cap. 6, p. 179.

Kroetz, César Eduardo S. Apostila de contabilidade de custos I. Disponível em: <www.netsaber.com.br/apostilas/apostilas/1029.pdf> Acesso em: 11 de jun. 2011.

Leone, George Sebastião Guerra (1997). Curso de Contabilidade de Custos: contém critério do custeio ABC. 1ª ed. São Paulo: Atlas.

Martins, Eliseu (2003). Contabilidade de custos. 9ª ed. São Paulo: Atlas.

Panarella, Paulo J. M. (2003). Universidade de São Paulo. Gestão e mensuração de custos: semelhanças de divergências entre a microeconomia e a contabilidade gerencial. São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-13102010-200153/pt-br.php>> Acesso em: 09 de mar. 2011.

Zanluca, Júlio Cesar. Estrutura básica de um sistema de custeamento. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/sistematicustos.htm>>. Acesso em: 18 de maio 2011.