

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS  
Graduação em Ciências Contábeis (Ênfase em controladoria)

Cássia Camila Espírito Santo Silva  
Débora Maria dos Santos  
Thamires Oliveira Jerônimo  
Tiago Souto de Oliveira

**IMPACTOS NA GESTÃO DE ESTOQUES PELA NÃO  
OBSERVÂNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS**

Belo Horizonte  
2012

Cássia Camila Espírito Santo Silva  
Débora Maria dos Santos  
Thamires Oliveira Jerônimo  
Tiago Souto de Oliveira

## **IMPACTOS NA GESTÃO DE ESTOQUES PELA NÃO OBSERVÂNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS**

Trabalho Interdisciplinar apresentado às disciplinas Administração Geral, Contabilidade Geral II, Filosofia II e Teoria da Contabilidade da Escola de Ciências Contábeis da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para aprovação no 2<sup>a</sup> semestre.

Professores:

- Vânia das Graças R. Simões Oliveira
- Marcelo Demicheli Torres e Silva
- Messias Antônio da Silva
- Paulo Emídio Lopes Gaetani

Belo Horizonte  
2012

## **LISTA DE SIGLAS**

ABRASCA - Associação Brasileira das Companhias Abertas  
APIMEC NACIONAL - Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais  
BOVESPA- Bolsa de Valores  
BMF & BOVESPA S.A.- Mercadorias e Futuros  
CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis  
CEPC- Código de Ética Profissional do Contador  
CFC – Conselho Federal Contabilidade  
CVM – Comissão de Valores Imobiliários  
DPPE – Despesa com Provisão para Perdas em Estoques  
FASB – Financial Accounting Standards Board  
FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeira  
IASC – International Accounting Standards Committee  
IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil  
IFAC – International Federation of Accountants  
IOSCO- International Organization of Securities Commissions  
JIT – Just in Time  
PEP'S – Primeiro Entrar Primeiro Sair  
SEC – Securities and Exchange Commission  
UEP'S – Último Entrar Primeiro Sair  
USP – Universidade de São Paulo

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>05</b>
<b>1.1 Tema de pesquisa.....</b>	<b>05</b>
<b>1.2 Problema de pesquisa.....</b>	<b>06</b>
<b>1.3 Objetivos.....</b>	<b>06</b>
<b>1.3.1 <i>Objetivo geral</i>.....</b>	<b>06</b>
<b>1.3.2 <i>Objetivos específicos</i>.....</b>	<b>06</b>
<b>1.4 Justificativa.....</b>	<b>06</b>
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>08</b>
<b>2.1 A origem e evolução da contabilidade.....</b>	<b>08</b>
<b>2.1.1 <i>Contabilidade no Brasil</i>.....</b>	<b>10</b>
<b>2.1.2 <i>Órgãos de normatização contábil</i>.....</b>	<b>11</b>
<b>2.1.2.1 <u>Princípios contábeis</u>.....</b>	<b>13</b>
<b>2.1.2.1.1 Ética contábil.....</b>	<b>13</b>
<b>2.1.2.2 <u>CPC 16</u>.....</b>	<b>17</b>
<b>2.1.2.2.1 Reconhecimento do custo.....</b>	<b>18</b>
<b>2.2 Estoques.....</b>	<b>18</b>
<b>2.2.1 <i>Gestão de estoque</i>.....</b>	<b>19</b>
<b>2.2.2 <i>Classificação de estoques</i>.....</b>	<b>21</b>
<b>2.2.3 <i>Avaliação de estoques</i>.....</b>	<b>23</b>
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>26</b>
<b>3.1 Tipologia da pesquisa.....</b>	<b>26</b>
<b>3.1.1 <i>Objetivos</i>.....</b>	<b>26</b>
<b>3.1.2 <i>Procedimentos utilizados</i>.....</b>	<b>26</b>
<b>3.1.3 <i>Universo da pesquisa</i>.....</b>	<b>26</b>
<b>3.1.4 <i>Coleta de dados</i>.....</b>	<b>26</b>
<b>3.1.5 <i>Tratamento dos dados</i>.....</b>	<b>27</b>
<b>4 ESTUDO DE CASO DO SETOR HOSPITALAR.....</b>	<b>28</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>33</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>34</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>35</b>

## 1 INTRODUÇÃO

### 1.1 Tema de pesquisa

A gestão de estoque é um grande desafio para pequenas, médias e grandes empresas, sendo que a aplicação de uma gestão eficiente no setor de estoque é indispensável para a redução dos custos de uma organização. Sabe-se que os estoques não são bons investimentos, pois existem muitos custos para manter um estoque. Custo de pedido, custo de falta de estoque e custo de manutenção, custo de oportunidade devido ao espaço físico, sistemas de armazenagem, pessoal envolvido no processo ou tecnologias apropriadas. Diante de tanto custo algumas empresas decidiram em adotar métodos de trabalho que dispensam uso de materiais estocados. Essas empresas na maioria das vezes são do ramo automobilístico e optarão pelo método Just in Time, onde a matéria prima entra na linha de produção, ocorre à transformação e rapidamente é encaminhada ao seu destino nem necessidade de estocagem.

Porem essa não é a realidade do segmento analisado neste trabalho. A pesquisa será feita em um hospital de belo horizonte que depende de seu estoque para prestação de serviço e que conta com a gestão de estoque para alcançar seus resultados.

Uma gestão ineficiente do estoque pode levar a empresa a acumular prejuízos no resultado, pois passa a arcar com custos desnecessários e também perda do vigor em competitividade no mercado.

As empresas como um todo tentam usar a boa gestão de estoque como diferencial de competitividade, o segmento hospitalar principalmente a rede privada tem adotado métodos que a tornam um diferencial diante as outras organizações, notado a necessidade de adequação e profissionalização de seus processos, as instituições hospitalares abandonaram a figura de “casa de caridade” e assumindo a postura de empresas geradoras de lucro com foco continuo no cliente.

Para se adequarem a nova realidade, as instituições hospitalares têm mudado sua forma de gestão, trabalhando com visão na excelência em atendimento e acima de tudo com foco em resultados, porém, pelo fato das instituições hospitalares representarem um segmento com particularidades que tornam os processos mais complexos, a adaptação à nova realidade tem se tornado tarefa bastante difícil.

Um dos processos onde são perceptíveis essas dificuldades é na gestão de estoque. Este muitas das vezes está ligado às principais áreas de operações da empresa, sendo o principal item para produção e consequentemente para geração de receitas, porém demonstram

constantes problemas de administração, contabilização, avaliação e controle. Por se tratar de um ativo importante do capital circulante, a deficiência em sua gestão ocasiona prejuízos financeiros para a instituição.

Este tema é discutido nas instituições hospitalares, mas pouco se tem feito para a solução dos problemas abordados. Este trabalho tem o objetivo de apontar os impactos da não observância das normas contábeis na gestão de estoque.

## 1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Quais os impactos desencadeados pela não observância das normas contábeis na gestão de estoque do hospital Bem Estar?

## 1.3 OBJETIVOS

### 1.3.1 *Objetivo geral*

Identificar os impactos na contabilidade provocados pela gestão de estoque.

### 1.3.2 *Objetivos específicos*

- a) Relatar a gestão do estoque do Hospital Bem Estar;
- b) Apontar os impactos nas demonstrações contábeis ocasionadas pela não aplicação das normas contábeis na gestão de estoque.

## 1.4 JUSTIFICATIVA

As consequências financeiras ocasionadas pela má gestão de estoque são visíveis na contabilidade e suprimentos, porém encontram-se dificuldades para sanar problemas que impedem o bom desempenho no segmento. Assim o estudo se faz necessário por tratar de um tema vivenciado e discutido com frequência nas empresas, destacando também a importância da pesquisa das normas contábeis na formação dos integrantes do grupo, haja vista que eles são a base para o exercício da profissão contábil.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 Origem e evolução da contabilidade

Conforme Iudícibus e Marion (2007) contabilidade é uma prática antiga que mesmo antes da existência de números e escrita era utilizada como forma rudimentar de registro. A contabilidade surgiu na antiguidade junto com a necessidade do homem de identificar se o seu rebanho aumentava ou diminuía a cada inverno, tal processo era feito com o auxilio de pedrinhas, ou seja, havia a crescente necessidade de avaliar, fiscalizar e monitorar as riquezas geradas. Dentro deste contexto apareceram as primeiras formas de inventário, dando assim ao homem maior controle sobre suas posses ao passar de cada estação.

Antes da invenção do papel, ou de sua versão mais arcaica o papiro, placas e fichas de barro eram utilizados como relatórios, através de símbolos gravados em sua superfície.

As fichas de barro representavam mercadorias utilizadas em transações comerciais, que podiam ser animais ou mesmo produtos agrícolas, cuja movimentação chamamos hoje de entrada e saída de ativos, débito e crédito e por extensão Partidas Dobradas. (MARTINS, 2001, p.111)

No Egito antigo ocorreu um grande passo no aprimoramento da contabilidade, agora com a ajuda do papiro, invenção dos egípcios. Segundo Martins (2001, p.111): “[...], por volta do ano de 2.000 a.C. já havia a obrigatoriedade dos livros e documentos comerciais, sendo a escrituração das contas, baseadas no valor da moeda egípcia da época.”

Os templos religiosos também exerciam o controle sobre a economia e a escrituração contábil. Na bíblia no livro de Jó, são relatados oscilações de patrimônio. Assim, fundamentado em tais eminências, não podem restar incertezas de que junto com o progresso das civilizações, a Contabilidade foi surgindo. No princípio de forma mais arcaica, de acordo com realidade de cada época, tudo dentro do contexto do desenvolvimento contábil. Para a contabilidade se mostrar como nos dias atuais, foi necessário um longo processo evolutivo, passando por varias etapas de desenvolvimento.

Os principais períodos evolutivos do conhecimento contábil são segundo Sá (1997, p.16) “[...] Intuitivo Primitivo, Racional-Minemônico, Lógico Racional, Literatura, Pré-Científico, Científico, Filosófico-Normativo.”

O Intuitivo primitivo é o período da contabilidade vivida na pré-história, com

indicações primitivas do ser humano nas artes, nos registros, na escrita, nos números. As técnicas contábeis se limitavam ao simples registro, de forma rudimentar, das riquezas.

Período racional-minemônico, segundo Sá (1997, p.16) o período é “[...] de disciplina dos registros, com o estabelecimento de métodos de organização da informação, ocorrido na antiguidade; iniciou-se cerca de 4.000 a. C.”

Período lógico racional se baseava nos estudos dos efeitos provocados pelos métodos primários, foi neste cenário que uma das técnicas contábeis usadas nos dias atuais se originou, o método das partidas dobradas, que se desenvolveu na Idade Média.

Chegou-se então ao período da literatura, onde a necessidade de passar conhecimento adquirido para a forma de matéria escrita favoreceu ao surgimento de varias teorias e obra sobre a contabilidade como ciência, se destacando o autor Frei Lucca Pacioli.

Luca Pacioli frequentemente chamado de pai da contabilidade por partidas dobradas, certamente não foi seu inventor, pois viveu uns duzentos anos depois do surgimento dela. É incontestável, porém, que foi o primeiro contador a combinar seus conhecimentos com a tecnologia de Johann Gutenberg, a fim de instruir o mundo sobre esse assunto no texto impresso (CROSBY, 1999, p.197).

O período pré-científico se mostrou além, não se limitava apenas aos registros, houve uma forte procura de raciocínios, descrições e concepções em matéria, que juntamente com as ocorrências com a riqueza deu origem a disciplina das contas. Assim, nesse contexto, se desenvolveu a lógica do saber contábil que ultrapassa a simples informação. O período científico, que de acordo com Sá (1997) foi o período em que:

As primeiras obras científicas e estabeleceram-se as bases das escolas do pensamento contábil; é a época em que se passou a estudar a essência dos fenômenos patrimoniais, de suas relações, ou seja, o que significavam os fatos informados e relativos ao patrimônio, tendo sido vivido a partir das primeiras décadas do século XIX; tal período constitui-se naquele da História das Doutrinas. (SÁ, 1997, p.16).

No século XVIII a contabilidade assumiu uma forma mais complexa, pois o surgimento de empresas mais sofisticadas devido ao capitalismo gerou a necessidade de desenvolvimento de escolas e teorias sobre os métodos contábeis que se adaptassem a nova realidade. Com este pensamento, no ano de 1930 inicio-se a preocupação em criar princípios que padronizassem e orientassem os contadores quanto aos registros contábeis.

### **2.1.1 Contabilidade no Brasil**

A contabilidade no Brasil foi se revelando de forma gradual e com características que refletem o momento histórico vivido em cada época, o desenvolvimento ocorreu através de vários aspectos e fatos importantes que serão exemplificados a seguir. Segundo Paulo Schmidt (2000, p.206) “[...] a contabilidade brasileira pode ser dividida em dois estágios de desenvolvimento: anterior a 1964 e posterior a 1964”.

A primeira fase se inicia no Brasil Colonial, dado que não houve grandes avanços com relação à contabilidade. A exploração das riquezas brasileiras gerou grandes migrações e a necessidade de maior controle das riquezas. Dentro desse contexto criou-se as Casas de Fundição e da Moeda em Vila Rica, onde o ouro era cunhado e fundido para a retirada do Quinto (taxa sobre o ouro). A chegada da família real ao Brasil foi um fato importante para as manifestações contábeis, pois com sua chegada houve a publicação de um alvará que obrigava a aplicação das partidas dobradas na escrituração mercantil.

No Brasil Independente, ocorreu um fato histórico para a contabilidade brasileira, segundo Buesa (2010, p.11) “[...] a criação do Código Comercial que tornava obrigatório a escrituração contábil e a elaboração do Balanço Geral que deveria conter os bens, direitos e obrigações das empresas”.

Com a Proclamação da República houve a oficialização da profissão contábil, e em 1902 surge a Escola Prática de Comércio com influência das escolas italianas e em 1905 o reconhecimento dos cursos de Guarda-Livros e de Perito Contador na mesma instituição. De acordo com Buesa (2010):

Em 1940 surge a primeira Lei das Sociedades por Ações, publicada no Decreto-Lei nº 2.627, que estabelecia procedimentos para a Contabilidade nacional como regras para a avaliação dos ativos e apuração e distribuição dos lucros, criação de reservas e padrões para a publicação do balanço e demonstração de lucros e perdas. (BUESA, 2010, p.11).

Para fechar a primeira etapa, houve dois acontecimentos ocorridos em 1946: A fundação da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo e a criação do Conselho Federal e dos Conselhos Regionais de Contabilidade.

Observando o desenvolvimento contábil no Brasil, avalia-se que, desde o princípio, é forte a intervenção da legislação, fato que sempre seguiu a contabilidade do país em sua história como um todo, contudo fica definido o primeiro período da evolução da

contabilidade brasileira com duas características marcantes, que segundo Schmidt (2000, p.209) são: “[...] a intervenção da legislação no desenvolvimento de procedimentos contábeis e a influência doutrinária das escolas italianas”.

A segunda fase tem como seu acontecimento principal a substituição do método baseado na escola italiana para o novo método de ensino contábil, seguindo a linha norte-americana. Em 1976 é publicada a nova Lei das Sociedades por Ações, 36 anos após a publicação da primeira, trazendo avanços para a contabilidade brasileira, com a inclusão definitiva dos métodos da Escola Americana.

Na década de 80 o país viveu altas taxas de inflação, o que prejudicou muito as dados provenientes das Demonstrações Contábeis. Um dos procedimentos adotados para tentar amenizar as dificuldades foi segundo Buesa (2010) “[...] a obrigatoriedade da elaboração e da publicação das Demonstrações Contábeis Complementares das companhias abertas, em moeda de poder aquisitivo constante, estabelecida pela Instrução da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) nº 64, de 1987”. Com o novo plano econômico “plano real”, foi revogada 1995 a correção monetária das Demonstrações Contábeis.

A história da contabilidade brasileira teve como destaques, as mudanças das doutrinas contábeis, que primeiramente foi baseada nas escolas italianas e depois passou a ser americana, uma das possíveis causas dessa mudança seria a forte influência americana na atualidade, não somente nas atuações contábeis, mas também na sociedade e no mercado como um todo.

Diante as intensas mudanças foi instituída no Brasil a lei 11.638/07 – Lei das sociedades por ações, que tinha como principal objetivo alterações nas regras contábeis.

“Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.(Augustin Filho, 2007)

Essa nova face da contabilidade no Brasil assume cada vez mais uma postura com forte intervenção da legislação na área contábil, especialmente com relação à área tributária

### **2.1.2 Órgãos de normatização contábil**

Com as novas práticas de mercado, transações e negócios internacionais, houve a necessidade de adequação e harmonização das regras contábeis, para melhor atender a nova

realidade, que é a de um mercado globalizado. Uma das tentativas de adaptação da contabilidade brasileira com a internacional vem através dos CPC's. Elaborado pela resolução nº 1055 do Conselho Federal de Contabilidade (2005), o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) tem como objetivo:

[...] o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2005, p.3).

No ano de 2005, o CPC criou os pronunciamentos técnicos que citam critérios a serem seguidos nas demonstrações e práticas contábeis.

Portanto, vê-se que com a globalização, onde os países buscam cada vez mais investir em outros países, surge à necessidade de unificação da linguagem contábil, uma linguagem que todos consigam entender a situação financeira das empresas, reduzindo assim os riscos nas tomadas de decisões. Não é possível imaginar uma economia globalizada, onde cada país adota a sua forma de contabilização.

Segundo a resolução nº 1055 (2005), as entidades que compõe o (CPC) a partir da junção de esforços e união dos objetivos são:

ABRASCA - Associação Brasileira das Companhias Abertas;  
 APIMEC NACIONAL - Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais;  
 BOVESPA; BMF & BOVESPA S.A.- Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros;  
 CFC - Conselho Federal de Contabilidade;  
 FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras;  
 IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

Existem também as instituições internacionais responsáveis pelo desenvolvimento e adequação das normas e procedimentos contábeis, que segundo o Primeiro Seminário de Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP), são elas:

*International Accounting Standards Committee -- IASC (Comitê de Padrões de Contabilidade Internacional), a International Federation of Accountants -- IFAC (Federação internacional de Contabilistas), Financial Accounting Standards Board - FASB, o International Organization of Securities Commissions - IOSCO e a SEC - Securities and Exchange Commission. (CASTRO, 2001, p.03)*

O Comitê de Padrões de Contabilidade Internacional (IASC) e a Federação Internacional de Contabilistas (IFAC) são entidades separadas com objetivos diferentes, mas

que possuem os mesmos integrantes. Ambas são responsáveis pela adequação das normas e procedimentos contábeis. O objetivo da IASC, de acordo com Primeiro Seminário de Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP) é “[...] formular e divulgar, no interesse público, normas evoluídas e uniformes para a elaboração das demonstrações contábeis, e torná-las aceitáveis em nível internacional”. Enquanto o objetivo da IFAC é, segundo o Seminário de Contabilidade da (USP) “[...] o desenvolvimento e uniformização da profissão, sendo uma de suas principais tarefas o desenvolvimento e harmonização de normas e procedimentos de auditoria e regras aplicáveis a essa atividade”.

A FASB (*Financial Accounting Standards Board*), IOSCO (*International Organization of Securities Commissions*) e a SEC (*Securities and Exchange Commissions*), citadas acima, também possuem objetivos distintos, a FASB conforme o Seminário de Contabilidade da (USP) tem como objetivo “[...] emitir pronunciamentos contábeis nos Estados Unidos e tem como missão estabelecer e aperfeiçoar os padrões contábeis, servindo como guia e educador para todo o público, e usuários da informação contábil.” O IOSCO representa as CVM's de todo o mundo, tendo como exemplo a CVM brasileira e a SEC americana que fazem parte da IOSCO. A IFAC e a IASC tem como membros do Brasil o Conselho Federal de Contabilidade e o Instituto Brasileiro de Contadores.

### **2.1.2.1 Princípios contábeis**

Os italianos contribuíram de forma intensa para o desenvolvimento da contabilidade, mas foi nos Estados Unidos em 1930 que iniciaram as pesquisas sobre os princípios contábeis. Segundo Iudícibus (2008):

Os Princípios Fundamentais da Contabilidade são os conceitos básicos que constituem o núcleo essencial que deve guiar a profissão na consecução dos objetivos da Contabilidade e apresentar informação estruturada para o usuário. (IUDÍCIBUS, 2008, p.88)

Os princípios contábeis são normas que servem como pilares, os quais auxiliam e orientam os profissionais contábeis. Logo há uma grande necessidade dos princípios no exercício da profissão, sendo que a não aplicação pode resultar em sanções aos profissionais da área.

Diante dessa necessidade, o Conselho Federal de Contabilidade em 29 de dezembro de 1993 aprovou a resolução CFC nº 750/93 que definiu os Princípios Fundamentais da Contabilidade.

No ano de 2010 diante do novo cenário de adaptação das novas normas contábeis norte-americana, o CFC criou a resolução 1282/2010 que tinha o objetivo de atualizar e consolidar a resolução anterior, desta maneira a nomenclatura dos Princípios Fundamentais passou a ser Princípios da Contabilidade. Esta resolução é descrita da seguinte forma:

“Art. 1º. Os “Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC)”, citados na Resolução CFC n.º 750/93, passam a denominar-se “Princípios de Contabilidade (PC)”.

Art. 2º. O “CONSIDERANDO” da Resolução CFC n.º 750/93 passa a vigorar com a seguinte redação:

“CONSIDERANDO a necessidade de prover fundamentação apropriada para interpretação e aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade.”

Art. 3º. Os arts. 5º, 6º, 7º, 9º e o § 1º do art. 10, da Resolução CFC n.º 750/93, passam a vigorar com as seguintes redações:

“Art. 5º. O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.

Art. 6º. O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação.

Art. 7º. O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.

§ 1º. As seguintes bases de mensuração devem ser utilizadas em graus distintos e combinadas, ao longo do tempo, de diferentes formas:  
I – Custo histórico. Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias, pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações; e  
II – Variação do custo histórico. Uma vez integrado ao patrimônio, os componentes patrimoniais, ativos e passivos, podem sofrer variações decorrentes dos seguintes fatores:

a) Custo corrente. Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data ou no período das demonstrações contábeis. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data ou no período das demonstrações contábeis;

b) Valor realizável. Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais poderiam ser obtidos pela venda em uma forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da Entidade;

c) Valor presente. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso

normal das operações da Entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da Entidade; d) Valor justo. É o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em uma transação sem favorecimentos; e) Atualização monetária. Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

§ 2º. São resultantes da adoção da atualização monetária: I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo; II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais, é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do Patrimônio Líquido; e III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas tão somente o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.”  
 (...)

“Art. 9º. O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.”  
 Art. 10.  
 (...)”

“Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.(Carneiro, 2010)

A legislação está cada vez mais presente na prática contábil, um exemplo disso são as normas e pronunciamentos emitidos pelo CPC com o objetivo de criar critérios a serem seguidos para uma contabilidade mais transparente. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis tem um pronunciamento técnico específico para o estoque: o CPC 16

### **2.1.2.1.1 Ética contábil**

Para entendimento da ética, há a necessidade de conceituar o termo moral. Esta se define como valores morais que o ser humano, inserido em uma cultura, adquirem durante sua existência, esses valores são históricos, ou seja, se relacionam ao período em que são reconhecidos.

“O termo “moral”, do latim *morate*, significa: “conjunto de regras de conduta consideradas como válidas, quer de modo absoluto para qualquer tempo ou lugar, quer para grupo ou pessoa determinada”. ... É “o conjunto das nossas faculdades morais; brio, vergonha”. (FERREIRA apud CFC, 2004, p.34)

Portanto, a moral não é uma lei externa, mas sim uma lei interna, ou seja, é tudo que o ser humano se proíbe ou se permite fazer, visando sempre o bem comum e não somente os interesses individuais.

Sabendo o conceito de moral, pode-se definir o que é ética. Esta se define como a reflexão filosófica dos comportamentos morais de uma sociedade, visando sempre o bem comum.

A ética na profissão contábil surgiu da necessidade de conter ou controlar o ascendente número de casos de escândalos envolvendo as grandes corporações, escândalos esses que denegriam a imagem de todos os profissionais da área. Assim, fez-se necessária a criação da ética profissional do contabilista.

Segundo o CFC (2004) Ética Profissional é:

“é o conjunto de princípios que regem a conduta funcional e de comportamento daqueles que compõem determinada profissão. Assim, a ética profissional aplicada ao exercício da contabilidade é a parte da moral que trata das regras de conduta do contabilista. Entende-se, pois, que Ética Profissional é o conjunto de regras de comportamento do contabilista, no exercício de suas atividades profissionais.”  
 (ANDRADE apud CFC, 2004, p. 38)

O Código de Ética do Profissional Contábil (CEPC), criado pela Resolução CFC nº 803/1996 de 10/10/1996, versa nos seus cinco capítulos sobre: os objetivos, deveres e proibições, dos valores nas prestações de serviços, dos deveres em relação aos colegas e à classe e das penalidades pela transgressão das normas.

No capítulo II Art. 2º alínea I, o código enfatiza a aplicação dos Princípios de Contabilidade.

Segundo o CEPC:

I – exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial aos Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais; (*Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010*)

Os Princípios de Contabilidade são normas, as quais devem ser seguidas, ou seja, são pilares que sustentam a profissão, logo não podem ser contestadas.

Sobre as penalidades, o presente código versa em seu capítulo V Art. 12º são elas: advertência reservada censura reservada ou censura pública, podendo ser atenuadas ou agravadas de acordo com a gravidade da infração ética.

Portanto, a não aplicação dos Princípios de Contábeis quer seja inadvertidamente ou dolosa, configura em infração ao Código de Ética Profissional Contábil, podendo o transgressor ser punido com sanções.

### **2.1.2.2 CPC 16**

Este pronunciamento tem por objetivo estabelecer o tratamento contábil para os estoques. Trata também das reduções ao valor realizável líquido, como também os critérios utilizados para atribuir custos aos estoques. O pronunciamento aplica-se a todos os estoques, exceto os de produção em andamento proveniente de contratos de construção, instrumentos financeiros e ativos biológicos, por exemplo, processamento de uva para transformação.

Sobre a mensuração de estoque o CPC 16 ressalta que deve ser feito pelo valor de custo (representa todos os custos da aquisição, seguro e transporte do produto) ou pelo valor realizável líquido (valor que o produto pode ser realizável no mercado), dos dois o menor.

Iudícibus; Martins; Gelbcke (2007) ressaltam que, caso o valor de mercado desse estoque sofra alguma redução por perda de utilidade ou preço de venda e reposição, há de se considerar o valor realizável no mercado, mediante a uma provisão, mesmo que esteja abaixo do custo de aquisição.

Assim, o método de mensuração de custo e mercado, dos dois o menor, pressupõe o princípio de prudência, o qual diz que possíveis perdas devem ser registradas quando ocorrerem, e entre o valor de entrada e saída optar pelo menor valor. Isso é adotado como forma de precaver-se de surpresas desagradáveis no resultado do exercício.

[...] 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, obsoletismo, redução na estrutura de preços de venda ou de reposição sejam reconhecidas nos resultados do exercício em que tais perdas ocorrerem e não no exercício em que a mercadoria é vendida, reposta ou transformada em sucata. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2007, p. 108).

Segundo Iudícibus; Martins; Gelbcke (2007), as provisões para perdas quando não puderem ser feitas na base das contas, devem ser registradas em contas específicas com a denominação: DPPE (Despesa com Provisão para Perdas em Estoques), porém essas despesas não são dedutíveis para o fisco, com exceção de provisões para perda de até 1/3 do valor do estoque de livros na data da apuração fiscal.

[...] O gasto relativo à constituição dessa provisão deve ser reconhecido em conta específica (Despesa com Provisão para Perdas em Estoques), mas não é dedutível para efeitos fiscais, exceto no caso da provisão para perda de estoque de livros constituída, na base de até 1/3 do valor existente na data do encerramento do período de apuração fiscal, [...] (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELCKE, 2007, p. 107)

Esse método de provisões para perdas segue o que determina o CPC-01 (redução ao valor recuperável de ativos), o qual diz que todos os ativos que não refletem o valor de recuperação no mercado devem ser reduzidos ou baixados.

#### **2.1.2.2.1 Reconhecimento do custo**

Segundo o CPC-16, quando há venda do estoque o custo dos itens devem ser reconhecidos no período em que a respectiva receita é reconhecida. Da mesma forma, as perdas e a redução dos estoques para o valor realizável líquido devem ser reconhecidas no período em que elas ocorrerem. Essa forma de casamento dos custos com a receita é fundamentado pelo princípio de competência ou confrontação das despesas com as receitas.

Se a expiração de um ativo está associada a determinada receita, reconhece-se a despesa no mesmo período em que a receita é reconhecida. Esse tratamento – o **princípio da confrontação** – confronta receitas e custos expirados a eles associados. Se a expiração de um ativo não se associa claramente com as receitas, reconhece-se a despesa no período em que a empresa consome os benefícios do ativo em questão. (STICKNEY; WEIL, 2001, p. 116)

A não confrontação dos custos com as receitas reflete no cálculo dos tributos, tendo em vista que o resultado no período ficará maior, há uma possibilidade dos tributos também serem maiores. Quando isso ocorre, a empresa passa a arcar com impostos desnecessários. Em contrapartida se fosse reconhecido os custos no período, o seu resultado seria menor, e por consequência os impostos também seriam menores.

## **2.2 Estoques**

O termo estoque se refere a produtos transformados ou não, destinados à venda ou ao processo de produção. Por essa definição, o estoque é um ativo circulante, porém não monetário, pois necessita de um processo para se tornar equivalência de caixa.

Segundo Assaf (2010 p.53), estoque “representa o montante apurado nos diversos inventários da empresa”.

Para Iudícibus; Martins; Gelbcke (2007 p.104), “[...] os estoques representam um dos ativos mais importantes do capital circulante e da posição financeira de forma que sua correta determinação no inicio e no fim do período contábil é essencial para a apuração adequada do lucro líquido do exercício.”

As definições podem ser as mais variadas, porém todas citam estoque como um bem gerador de receita e de extrema importância para a saúde financeira e continuidade da organização. Os estoques podem ser encontrados representados nas empresas em diversas formas. Segundo Iudícibus; Martins; Gelbcke (2007 p.105) o estoque pode ser constituído de:

- a) estoques em transito: Itens que já foram encaminhados de uma unidade fabril para outra, mas que ainda não tenha alcançado seu destino;
- b) estoque recebido em consignação: Itens que apesar de se encontrar na empresa pertencem ao fornecedor até que sejam vendidos. Caso não ocorra a venda os itens são devolvidos sem ônus;
- c) estoque enviado em consignação: Itens da empresa que foram enviados para futuros clientes em consignação;
- d) itens não encontrados na empresa, por estar em poder de terceiros para armazenagem, beneficiamento ou embarque.

O estoque tem grande importância no grupo do ativo circulante. Por esse motivo se faz necessário à administração dos estoques.

### **2.2.1 Gestão de Estoque**

Entende-se por Gestão de Estoque conjuntos de mecanismos e formas utilizadas para administrar e gerir o estoque de forma eficaz e eficiente

A gestão de estoque tem além da preocupação com a qualidade a busca constante da redução dos valores monetários de seus estoques, atuando para mantê-los os mais baixos dentro dos níveis de segurança, tanto financeiro. Quanto aos volumes para atender a demanda. Mesmo não sendo a função executiva, tal função constitui, sem dúvida, umas das atividades mais importantes de uma empresa de manufatura (POZO, 2002, p.81)

A gestão de estoque é muito importante para uma organização por ter impacto no resultado final da empresa, a ineficiência no controle de estoque pode causar perdas que são evidenciadas nas demonstrações contábeis.

Outros fatores importantes propiciados pela gestão de estoque é a melhora da qualidade, com redução do tempo e diminuição de custos, o que favorece á uma vantagem competitiva para a empresa.

O controle de estoques tem por objetivo o conhecimento do custo unitário de cada material que compõe o produto final. Além disso, este controle permite atender a necessidade física da produção, além de proporcionar condições para otimizar o manuseio e redução de perdas e desperdícios

Morante, (2007, p.50) demonstra três situações que são fundamentais na administração dos estoques:

- a) quanto e quando comprar;
- b) quanto e quando produzir;
- c) quais os itens que merecem maiores cuidados.

Demonstra, também, erros mais comuns que podem ser encontrados na administração dos estoques;

- a) **compra maior do que o necessário:** muitas vezes provocada por informação deficiente sobre o volume e andamento das vendas ou mesmo com intenções de especulação. Corre-se o risco de, por modificação no mercado, o excesso permanecer ocioso e sem movimentação;
- b) **compra feita no tempo errado:** se antecipa à produção ou momento da venda, poderá permanecer ociosa com risco de obsolescência ou de avarias. Se feita em descompasso com a produção ou momento da venda, permanecerá dispensável e também com riscos de perdas;
- c) **compra sem conhecimento da produção:** quando há produção sob encomenda, ou produção feita antecipadamente à venda. Como no comércio, compramos para vender posteriormente. Controles estatísticos e compras moderadas são formas de tentar errar menos ou não errar neste instante;

- d) **itens de maior densidade:** quer de saída, quer de produção, quer estratégicos, requerem cuidados especiais. Suas informações precisam ser tratadas com maior freqüência que os demais;
- e) **armazenagem deficiente:** que prejudique a movimentação dos estoques, sua requisição natural para a produção ou para as lojas, pode ser fator preponderante na manutenção de estoques excessivos;
- f) **seguros de valor inadequado:** os itens estocados devem ter um valor segurado que seja adequado à reposição, e ao tempo em que isso se dará, entre o sinistro e o recebimento de novos estoques;
- g) **desuso e obsolescência:** nas fábricas, pela desativação de alguns produtos, e no comércio pela mudança de estação ou mudança de hábitos, merecem cuidados especiais aqueles itens mais sujeitos a este tipo de alteração;
- h) **políticas definidas:** é comum as áreas interessadas nos estoques terem atenção focada em pensamentos divergentes. Assim, o departamento de compras deseja comprar para que não faltem os insumos necessários. O departamento de produção gostaria de grandes volumes para atender melhor suas máquinas. O departamento comercial gostaria de mais produtos ou mercadorias estocadas a fim de que nenhum cliente viesse a reclamar de faltas. Finalmente, a área de finanças precisa ajustar recursos para atender a todos os anseios, mesmo os exagerados.

Outro método utilizado para manter a gestão de estoque eficiente é o planejamento adequado da classificação e avaliação do custo materiais.

### **2.2.2 Classificação de estoques**

A classificação dos estoques é de suma importância para uma boa gestão de uma empresa, uma vez que pela classificação consegue-se visualizar o percentual de itens em relação ao percentual de valores monetários no estoque. Assim, evitam-se problemas com a disponibilidade de produtos, haja vista o conhecimento de qual produto deve ser comprado.

Atualmente existem algumas técnicas utilizadas para essa classificação podendo ser destacadas:

- a) Just in Time (JIT);
- b) Fluxo descontínuo de materiais;
- c) Curva ABC;
- d) Balanceamento de capacidade;
- e) Fluxo contínuo de matérias;
- f) Fluxo sincrônico de material.

Na atividade hospitalar, devido a diversificação do estoque e suas características particulares, percebe-se que a classificação mais utilizada é Curva ABC.

Segundo Arnold (1999), “O princípio ABC baseia-se na observação de um pequeno número de itens que frequentemente domina os resultados obtidos”. O autor salienta que essa observação foi realizada primeiramente pelo economista Vilfredo Pareto e segue um padrão a seguir:

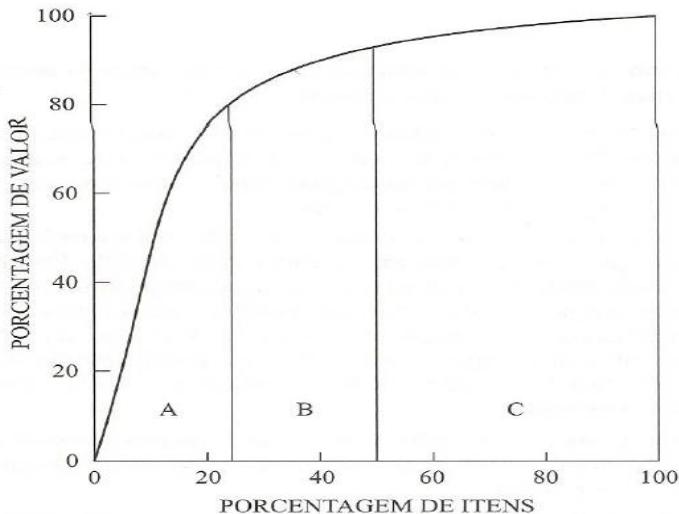
- a) cerca de 20% dos itens corresponde a aproximadamente 80% de utilização dos valores monetários;
- b) cerca de 30% dos itens corresponde a aproximadamente 15% de utilização dos valores monetários;
- c) cerca de 50% dos itens corresponde a aproximadamente 5% de utilização dos valores monetários.

Diante disso, o autor estabelece níveis de prioridade conforme o percentual de itens e o percentual de valor no estoque como:

- a) os itens de maior prioridade são classificados na categoria A. Eles devem ter uma maior atenção com registros completos e precisos, revisões regulares e freqüentes;
- b) os itens de média prioridade são classificados na categoria B. Eles devem ter controles normais, porém menor importância em relação à categoria A;
- c) já os itens de menor prioridade são classificados na categoria C. Eles devem ter controles mais simples possíveis, porém deve-se garantir que haja produtos suficientes, para isso é necessário fazer pedidos de grande quantidade a fim de se ter reservas de segurança.

Exemplifica-se a mensuração do estoque (GRAF. 1), porém os parâmetros não devem ser considerados como absolutos, pois são valores percentuais aproximados.

**Gráfico 1 – Curva ABC – Classificação de estoques**



Fonte: ARNOLD (1999, p. 287)

Segundo Pozo (2010) a classificação ABC é extremamente vantajosa, uma vez que com ela é possível reduzir as imobilizações de estoque sem prejudicar a segurança. Isso se dá pelo fato de controlar mais rigidamente os estoques de maior valor agregado, mesmo sendo oneroso esse controle, é possível dado que a quantidade de estoques com valores elevados é menor.

[...] O grande mérito do uso da curva ABC é a classificação dos itens de estoque em critérios ou classes A, B e C, e vista de seus custos e quantidades. Os itens mais importantes são em pequenos números e de alto valor, e devem ser controlados rigidamente. Isso é possível, visto que um controle rígido é oneroso, porém o faremos sobre uma variedade mínima [...] A utilização da curva ABC é extremamente vantajosa, porque se pode reduzir as imobilizações em estoques sem prejudicar a segurança, pois ela controla mais rigidamente os itens de classe A e, mais superficialmente, os de classe C. [...] (POZO, 2010, p.80)

### 2.2.3 Avaliação de estoques

A avaliação do estoque constitui um critério importante para a gestão que possibilita o conhecimento do custo final dos itens estocados. Para Assaf, (2010, p.53) o custo é critério básico para a avaliação do estoque.

Custo é o valor gasto com bens e serviços para a produção de seu produto final. Bons exemplos de custo são: matéria prima, salários e encargos do pessoal da produção. Segundo o CPC-16, o custo é composto da seguinte forma: “O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais”.

O estoque pode ser valorizado de acordo com a demanda, seja pelo aumento do preço ou até mesmo pela falta de fornecimento, o que acabaria valorizando o produto que já se encontra em estoque.

Segundo Francischini (2002, p.162-170), o poder de compra de um produto é afetado pelos custos do estoque. Uma das principais preocupações de um gestor de estoques é saber quais são os custos relacionados ao estoque que ele gerencia. Quando a sobrevivência da empresa está ameaçada pela existência de custos elevados, o Administrador de Materiais deve manter um controle rigoroso sobre esses produtos e com base nessas informações, aplicar ações corretivas para reduzi-los a valores aceitáveis.

Para Hamilton (2010) os principais custos relacionados ao estoque são:

**Custos de colocação do pedido:** Este custo está relacionado ao custo de "reabastecimento" do estoque. Pode-se citar o custo de transporte e o custo de adaptações;

**Custos de desconto de preços:** Trata-se da desvantagem pela compra em pequenos lotes comparada a compra em lotes representativos. No segundo caso, é comum obter descontos enquanto no primeiro caso o produto tende a custar mais;

**Custos de falta de estoque:** Os custos podem ser interpretados desde a não venda de um produto como pela não satisfação do cliente em não atender suas necessidades (casos que muitas vezes tonar-se subjetivo seu cálculo);

**Custos de capital de giro:** Refere-se ao tempo de pagamento do estoque ao fornecedor e o tempo de venda, neste caso o recebimento do capital. Frente a isso, os custos associados a ele são os custos de oportunidade por não reinvestir o dinheiro em outro lugar ou os juros que são pagos aos bancos pela tomada de empréstimo;

**Custos de armazenagem:** São os custos relacionados ao valor para se manter o estoque "guardado". Cita-se como exemplo a locação de uma sala, a climatização, a iluminação e a segurança. Percebe-se que quanto maior o valor ou as condições especiais de armazenagem do produto mais custoso será o estoque;

**Custos de obsolescência:** É o risco de que produtos quando estocados por muito tempo, em razão do volume de compras desnecessário, percam seu valor tornando-se obsoletos como, por exemplo, pela deterioração com o tempo e a mudança do consumidor em relação ao produto ou até mesmo devido às constantes mudanças tecnológicas;

**Custos de ineficiência de produção:** Altos níveis de estoque impedem de ver a completa extensão de problemas dentro da produção. (POZO, 2010, p.56)

Stickney e Weil, (2001) cita três tipos de avaliação dos estoques; Primeiro a entrar, primeiro a sair (PEPS); Último a entrar, primeiro a sair (UEPS) e o Custo médio ponderado, porém cada critério de avaliação causa um resultado diferente no lucro da entidade.

O PEPS é a suposição que atribui custos mais antigos a unidades vendidas. Nesse critério parte-se das camadas mais antigas para as mais recentes do estoque.

Na suposição do **primeiro a entrar, primeiro a sair**, atribuem-se custos mais antigos às unidades vendidas, e, consequentemente, custos mais recentes às unidades

no estoque final. Em outras palavras, admite-se que mercadorias mais antigas são utilizadas em primeiro lugar. (STICKNEY; WEIL, 2001, p. 355)

- a) Adotando o PEPS como critério de avaliação tem-se um estoque final com produtos mais recentes. Segundo Stickney e Weil (2001) é compatível nos casos onde os estoques se deterioram ou se tornam obsoletos, pois a prioridade de saída está nos produtos mais antigos;
- b) No UEPS considera-se o custo mais recente dos produtos à unidades vendidas. Esse critério parte das camadas mais recentes para as camadas mais antigas do estoque. Nesse sentido, Stickney e Weil (2001) define UEPS como: “Na suposição **último a entrar, primeiro a sair (UEPS)**, as unidades vendidas são avaliadas pelos custos mais recentes, e, consequentemente, as unidades no estoque final são avaliadas pelos custos mais antigos [...].” Adotando o UEPS como critério de avaliação tem-se um estoque final com produtos mais antigos. Segundo Stickney e Weil (2001), esse método é utilizado pelas empresas por se aproximar dos preços praticados no mercado, desta forma a empresa tem uma base de como anda o custo dos produtos no mercado e define a margem de lucro a ser obtida;
- c) Na utilização do critério de custo médio ponderado, considera-se a média dos custos das mercadorias disponíveis para venda. Nesse critério, quando da compra de novas mercadorias, a quantidade e o valor pago por elas são acrescidos aos produtos estocados anteriormente. O valor unitário de cada produto é dado pela divisão do valor total do estoque pela quantidade total dos itens armazenados.

Para fins de arrecadação de imposto de renda, a legislação brasileira permite a utilização do método de avaliação PEPS e custo médio ponderado móvel, não aceitando para fins de tributação fiscal o uso do UEPS.

### **3 METODOLOGIA**

#### **3.1 Tipologia da pesquisa**

##### **3.1.1 *Objetivos***

Este trabalho constitui-se uma pesquisa exploratória e explicativa. Segundo Gil (2002, p. 41) a investigação exploratória “têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou as descobertas de intuições”. Logo a investigação explicativa, segundo Gil (2002, p. 42) “têm como preocupação central identificar os fatores determinam o que contribuem para ocorrência dos fenômenos”.

##### **3.1.2 *Procedimentos***

Do ponto de vista dos procedimentos técnicos trata-se de um estudo de caso, pesquisa bibliográfica e documental. Gil (2002, p.54) considera que o estudo de caso “Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante a outros delineamentos já considerados.” A pesquisa bibliográfica, segundo Gil (2002, p.44) “é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. E por fim a pesquisa documental que segundo Gil (2002, p. 45) “assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes [...] a pesquisa documental vale-se matérias que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com o objetivo da pesquisa.”

##### **3.1.3 *Universo da pesquisa***

O universo da pesquisa se baseia na contabilidade do hospital Bem – Estar, empresa fictícia de pequeno porte.

##### **3.1.4 *Coleta de dados***

A partir do estudo de campo, buscaram-se informações e não conformidades registradas em documentos de classificação e avaliação de estoque.

### ***3.1.5 Tratamento dos dados (como analisamos)***

Para análise de dados foram utilizados registros de avaliação de estoque, onde a comparação de critérios diferentes possibilitou visualizar diferenças no resultado da empresa com reflexos na demonstração contábil da instituição.

#### **4 ESTUDO DE CASO DO SETOR HOSPITALAR**

No presente trabalho foram utilizados dados e informação da instituição de saúde Hospital Bem Estar. O hospital foi fundado em 1963 por um grupo de médicos que tinham o sonho de criar uma instituição que atendesse a necessidade da saúde da mulher. Atualmente o Hospital Bem Estar é referência em Ginecologia e Obstetrícia no estado de Minas Gerais.

O Hospital Bem Estar é uma instituição de pequeno porte que atende a um público de aproximadamente 600 pessoas mensal, gerando um faturamento de 1.800.000,00 o mês. A tributação do Imposto de Renda e Contribuição Social é feito com base no lucro real anual, sendo considerada a forma de tributação mais vantajosa dentre as vigentes no país.

Para alcançar o objetivo do trabalho os integrantes do grupo realizaram visita ao Hospital Bem Estar para conhecer e pesquisar os setores de Suprimentos e Contabilidade. O estoque da instituição é constituído de vários itens e classificados conforme sua finalidade. O presente trabalho utilizou as informações apenas do estoque de materiais e medicamentos da instituição.

Na gestão de estoque foi observada a utilização de sistema integrado (Sysart) de gerenciamento de materiais como forma de controle de gestão na instituição. Este sistema disponibiliza recursos como Orçamento anual para previsão de gastos e estimar receitas futuras.

O hospital Bem Estar tem em seu cadastro de matérias e medicamentos 5.200 itens.

Para classificação desse estoque o Hospital utiliza-se do método de Curva ABC, diante do critério de consumo a Curva ABC do hospital se apresenta da seguinte forma;

- A – Representa 70% dos materiais e medicamentos mais utilizados na organização, ou seja, com maior prioridade.
- B - Representa 20% dos materiais e medicamentos com prioridade média.
- C – Representa 10% dos materiais e medicamentos são de prioridade mínima

Como forma de gestão do estoque é utilizado o controle de gestão de fornecedores. O hospital mantém cadastrados 2.000 fornecedores e anualmente o setor de suprimentos executa a avaliação de cada um. Este método tem o objetivo de classificar os fornecedores em quesitos como pontualidade de entrega, condições e formas de pagamento, qualidade do produto e responsabilidade legal da empresa, de maneira que os fornecedores atendam a necessidade do hospital de maneira eficaz.

A gestão de fornecedores é feita através de entrevistas com os representantes e com o apoio do sistema integrado da instituição.

Observa-se que o apoio do setor de TI é de extrema importância para manter a eficiência dos processos na gestão de estoque, os relatórios e informações disponibilizados pelo sistema integrado possibilita uma visualização rápida e precisa da situação dos itens em estoque permitindo maior controle. Quando o paciente é admitido no hospital, realiza-se um cadastro no sistema integrado que permite o lançamento de despesa com matérias e medicamentos diretamente na conta do paciente, desta forma as despesas são individualizadas. Para permitir este meio de registro das despesas a instituição utiliza o recurso de leitura de código de barras que torna o processo de gestão de estoque avançado e com maior controle e confiabilidade. Porém a ausência de profissionais comprometidos e capacitados impede a disponibilidade das informações de forma mais eficiente.

As ineficiências observadas na gestão do estoque são as despesas e perda de produtos por obsolescência, produtos danificados e em casos raros roubo.

Destaca-se na gestão do estoque a utilização de um método importante que tem seus reflexos na contabilidade, a avaliação do estoque. O hospital utiliza-se do critério de custo médio ponderado.

Para exemplificar de modo prático a adoção deste critério e possíveis variações que podem ocorrer com o emprego de outro critério, foram montadas duas planilhas ( Anexo 1 e 2) de competência de dezembro de 2011, com dados de amostra do estoque de matérias e medicamentos do hospital bem estar.

Os dados de amostra estão classificados na Curva ABC e atendendo aos critérios de PEPS e Custo Médio Ponderado. Os critérios escolhidos estão em conformidade com a legislação que dispõe que para fins de arrecadação de imposto de renda são aceitos apenas os métodos citados acima. Com o estudo das tabelas é possível afirmar que critérios de avaliações diferentes produzem resultados diferentes que impactam no resultado da instituição.

Problemas no fluxo de processo da gestão de estoque, como lançamentos em duplicidade, ou atraso dessas informações para a contabilidade, caracterizando a não aplicação do princípio de competência, são uns dos fatores que também contribuem para um resultado da empresa diferente, o que em alguns casos provocam cargas tributárias indevidas para a instituição.

Outro ponto a ser observado é a aplicação do CPC 16 na gestão de estoque. Segundo informações colhidas na instituição, os itens do estoque são produtos prontos para uso, sem necessidade de transformação, esse fato implica em pouco valor de custo agregado, sendo o valor de aquisição, fretes (quando existentes), depreciação de equipamentos utilizados para

armazenagem dos itens, embalagens e seguro os custos principais. Desta forma o custo final do estoque quase não sofre variações ao decorrer do tempo, não despertando uma necessidade real de atualização e reajuste de valores do estoque.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conclui-se que estoques representam parte significativa dos ativos circulante das empresas e em muitos momentos são considerados maus investimentos, pois existe uma grande possibilidade de perda ou obsolescência que oneram a cadeia de suprimentos.

O gestor de estoque deve conhecer e aplicar métodos e técnicas de controle e gestão apropriados à realidade da empresa. Essas medidas quando bem executadas contribuem de maneira positiva para maximizar o resultado operacional da organização e minimizar impactos indesejáveis na contabilidade e na gestão financeira.

A gestão de estoque se torna mais eficiente quando aliada ao sistema de informação, recursos como sistema integrado garante a sistematização do processo com minimização de erros de manipulação.

Além dos profissionais da contabilidade, outros em diferentes ramos da empresa devem ter conhecimento que a ineficiência e erros de fluxo de processo em diversos setores provocam impactos nas demonstrações contábeis e prejuízos financeiros para a entidade.

Com o estudo de caso foi possível perceber que o hospital pesquisado não adota as normas do CPC 16. Isso por que não existe uma necessidade real de aplicação, tendo em vista que o custo de estoque do hospitalar analisado é basicamente composto pelo valor de aquisição e fretes. Esta situação proporciona uma estagnação dos preços de estoque final, sem necessidade de atualização dos valores de saída do estoque.

Outro ponto que deve ser ressaltado é a não observância das normas contábeis na gestão de estoque. A ausência de registros adequados de entradas e saídas de itens do estoque proporcionam atraso de informações para contabilidade, gerando impossibilidade da confrontação correta de custos e receitas e originam demonstrações que não refletem a realidade.

Observa-se que a não aplicação de algumas normas contábeis não é de responsabilidade do Contador, não comprometendo seu bom desempenho, pois erros e ineficiência de setores responsáveis por gerar informações para a contabilidade impedem a aplicação correta dessas normas.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARNOLD, J. R. Tony. **Administração de materiais:** uma introdução. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- ASSAF, Neto Alexandre. **Estrutura e Análise de Balanços:** um enfoque Econômico – Financeiro. 9º ed. São Paulo: Atlas, 2010
- BUESA, Natasha Young. Revista Eletrônica Gestão de Negócios. **A Evolução Histórica da Contabilidade como Ramo do Conhecimento.** Disponível em: <[http://www.facsaroroque.br/novo/publicacoes/pdfs/natasha\\_adm.pdf](http://www.facsaroroque.br/novo/publicacoes/pdfs/natasha_adm.pdf)> Acesso em: 29 Out.2012.
- CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTADOR, Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res803.htm>>. Acesso em: 28 Out.2012.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC - **Pronunciamentos Contábeis Emitidos.** Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/>> Acesso em: 28 Set. 2012.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, **CPC 16 Estoques.** Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/CPC\\_16\\_R1.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_16_R1.pdf)> Acesso em 9 Out. 2012
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, **Revista brasileira de contabilidade.** São Paulo: CFC, 2004.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, **Resolução 1055/2005.** Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1055.htm](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1055.htm)>. Acesso em: 14 Out. 2012.
- CROSBY, Asfredon. **A mensuração da realidade: a quantificação e a sociedade Ocidental 1251-1600** São Paulo, Unesp, 1999.
- GIL, Carlos Antonio. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MARTINS, Maria de Fátima Oliveira. **Um Passeio na Contabilidade, da Pré-História ao Novo Milênio.** v. 2, nº 1, Belém, 2001
- MORANTE, Antônio Salvador, e outros, **Administração Financeira.** São Paulo: Atlas: 2007.
- POZO, Hamilton. **Administração de recursos materiais patrimoniais:** uma abordagem logística. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- POZO, Hamilton. **Administração de recursos materiais patrimoniais:** uma abordagem logística. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, Lei **11.638/2007**, Disponível  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm)> Acesso  
29/10/2012

PRIMEIRO SEMINARIO UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO – USP- **Uma Contribuição ao Estudo da Harmonização das Normas Contábeis na era da Globalização.** 2001, p.03-04

SÁ, Antonio Lopes de. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade**, São Paulo, 1997.

SANTOS, José Luiz. **Contabilidade Societária**. 4º ed. São Paulo: Atlas, 2011

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre, p. 206-218, 2000.

STICKNEY, Clyde; WEIL, Roman. **Contabilidade Financeira: uma introdução aos conceitos, métodos e usos.** 1 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

## ANEXOS



### Critério de avaliação Custo Médio Ponderado - Período 12/11

DESCRÇÃO	AB C	Estoque Inicial				Compras				Consumo				Estoque Final			
		QTD	UN D	Vr. Unit	VALOR	QTD	UN D	Vr. Unit	VALOR	QTD	UN D	Vr. Unit	VALOR	QTD	UN D	Vr. Unit	VALOR
OXIGENIO LIQUIDO TANQUE	A	3.613,23	M3	2,76	9.972,50	7.134,00	M3	2,76	19.689,84	(5.905,06)	M3	2,76	(16.297,96)	4.842,17	M3	2,76	13.364,38
PLACA ELETROCIRURGICA DESC. C/GEL 9160F	A	576,79	UN	16,00	9.228,58	700,00	UN	16,00	11.200,00	(596,45)	UN	16,00	(9.543,25)	680,33	UN	16,00	10.885,33
TROCATER 10MM - ACCESS	A	37,51	UN	184,78	6.931,97	67,00	UN	178,68	11.971,56	(56,85)	UN	181,73	(10.330,91)	47,67	UN	184,78	8.808,10
SLING P/INCONTINENCIA URINARIA-UNITAPE	A	6,15	UN	981,00	6.029,23	12,00	UN	981,00	11.772,00	(11,15)	UN	981,00	(10.934,23)	7,00	UN	981,00	6.867,00
KIT CESAREA YCK 13 VICRYL KPM220DE	A	330,36	EN V	15,56	5.140,39	420,00	V	15,56	6.535,20	(360,69)	EN V	15,56	(5.612,37)	389,67	EN V	15,56	6.063,21
AGULHA P/ ANESTESIA PERIDURAL DESC.16 G	A	411,16	UN	11,60	4.769,06	900,00	UN	19,40	17.460,00	(760,16)	UN	15,50	(11.782,10)	551,00	UN	11,60	6.391,13
LUVA DE PROCEDIMENTO - MEDIA	A	376,71	CX	12,30	4.635,32	540,00	CX	11,95	6.453,00	(438,04)	CX	12,13	(5.312,31)	478,67	CX	12,30	5.889,86
PROTESE MAMA AJUST.(EXPANSOR PERMANENTE)	A	0,88	UN	3.960,00	3.476,88	3,00	UN	4.400,00	13.200,00	(2,88)	UN	4.180,00	(12.030,04)	1,00	UN	3.960,00	3.960,00
FRALDA DESCARTAVEL ADULTO EXTRA GRANDE	A	4.208,48	UN	0,73	3.056,72	5.120,00	UN	0,70	3.584,00	(4.364,48)	UN	0,71	(3.112,58)	4.964,00	UN	0,73	3.605,47
COMPRESSA CIR.GAZE 7,5 X 7,5CM- 13 FIOS	A	4.564,51	PCT	0,59	2.693,05	6.240,00	PCT	0,59	3.681,60	(4.687,51)	PCT	0,59	(2.765,62)	6.117,00	PCT	0,59	3.609,02
PCD IND. BIOL. 1296 + IND. BIOL. 1292	A	1,76	CX	1.145,00	2.010,62	3,00	CX	1.145,00	3.435,00	(2,76)	CX	1.145,00	(3.155,62)	2,00	CX	1.145,00	2.290,00
INVOLUCRO DESCARTAVEL KC300 101X101 CM	A	1.349,13	UN	1,41	1.902,33	1.500,00	UN	1,41	2.115,00	(1.215,80)	UN	1,41	(1.714,30)	1.633,33	UN	1,41	2.303,06
VICRYL 1 J353H C/AG.271001	A	351,27	EN V	4,98	1.749,33	684,00	EN V	4,98	3.406,32	(620,94)	EN V	4,98	(3.092,28)	414,33	EN V	4,98	2.063,38
INVOLUCRO DESCARTAVEL KC200 101X101 CM	B	1.243,67	UN	1,30	1.611,29	1.500,00	UN	1,30	1.950,00	(1.077,00)	UN	1,30	(1.397,73)	1.666,67	UN	1,30	2.159,33
INTEGRADOR QUIMICO COMPLY 1243A	B	3,03	CX	514,95	1.559,76	7,00	CX	515,00	3.605,00	(6,36)	CX	514,98	(3.276,25)	3,67	CX	514,95	1.888,33
SLING P/ INCONTINENCIA URINARIA-SAFYRE	B	1,57	UN	981,00	1.544,09	6,00	UN	981,00	5.886,00	(5,57)	UN	981,00	(5.468,09)	2,00	UN	981,00	1.962,00
KIT DUPLO J (CATETER + FIO GUIA)	B	11,41	UN	130,00	1.483,82	23,00	UN	130,00	2.990,00	(21,41)	UN	130,00	(2.783,82)	13,00	UN	130,00	1.690,00
ALCA DE RESSECCAO 24 FR - STORZ	B	6,22	UN	220,01	1.367,78	2,00	UN	105,00	210,00	(0,88)	UN	162,50	(143,64)	7,33	UN	220,01	1.613,33
CATETER INTRAV PERIF N=20 PU C/DISP. SEG	B	674,30	UN	1,93	1.300,49	1.200,00	UN	1,64	1.965,00	(1.106,30)	UN	1,78	(1.972,62)	768,00	UN	1,93	1.481,20
INVOLUCRO DESCARTAVEL KC200 76 X 76 CM	B	1.940,12	UN	0,63	1.212,88	2.700,00	UN	0,63	1.701,00	(2.040,12)	UN	0,63	(1.280,34)	2.600,00	UN	0,63	1.625,41
LUVA ESTERIL N. 8,0	C	1.335,15	PA R	0,82	1.092,48	1.200,00	PA R	0,91	1.092,00	(1.014,48)	PA R	0,86	(876,63)	1.520,67	PA R	0,82	1.244,28
ATADURA DE CREPOM 30CM X 4,5M - 13 FIOS	C	457,17	RL	2,28	1.042,33	576,00	RL	2,28	1.313,28	(420,51)	RL	2,28	(958,74)	612,67	RL	2,28	1.396,85
INVOLUCRO DESCARTAVEL KC200 45 X 45 CM	C	4.459,67	UN	0,23	1.014,70	5.000,00	UN	0,23	1.150,00	(3.793,00)	UN	0,23	(867,70)	5.666,67	UN	0,23	1.289,33
PROTESE DE MAMA-SILIMED	C	0,83	UN	1.150,00	949,90	1,00	UN	1.150,00	1.150,00	(0,83)	UN	1.150,00	(949,90)	1,00	UN	1.150,00	1.150,00
VICRYL 2-0 J339H C/AG.261020	C	168,42	EN V	4,94	831,98	288,00	EN V	9,88	2.845,44	(242,42)	EN V	7,41	(1.796,32)	214,00	EN V	4,94	1.057,16

Fonte: Hospital Bem Estar

(117.455,36)

94.657,16

## ANEXOS



### Critério de Avaliação PEPS - Período 12/11

DESCRÍÇÃO	ABC	Estoque Inicial				Compras				Consumo				Estoque Final			
		QTD	UND	Vr. Unit	VALOR	QTD	UND	Vr. Unit	VALOR	QTD	UND	Vr. Unit	VALOR	QTD	UND	Vr. Unit	VALOR
OXIGENIO LIQUIDO TANQUE	A	3.613,23	M3	2,76	9.972,50	7.134,00	M3	2,76	19.689,84	(5.905,06)	M3	2,76	(16.297,96)	4.842,17	M3	2,76	13.364,38
PLACA ELETROCIRURGICA DESC. C/GEL 9160F	A	576,79	UN	16,00	9.228,58	700,00	UN	16,00	11.200,00	(596,45)	UN	16,00	(9.543,25)	680,33	UN	16,00	10.885,33
TROCATER 10MM - ACCESS	A	37,51	UN	184,78	6.931,97	67,00	UN	178,68	11.971,56	(56,85)	UN	182,70	(10.385,86)	47,67	UN	178,68	8.517,14
SLING P/INCONTINENCIA URINARIA-UNITAPE	A	6,15	UN	981,00	6.029,23	12,00	UN	981,00	11.772,00	(11,15)	UN	981,00	(10.934,23)	7,00	UN	981,00	6.867,00
KIT CESAREA YCK 13 VICRYL KPM220DE	A	330,36	ENV	15,56	5.140,39	420,00	ENV	15,56	6.535,20	(360,69)	ENV	15,56	(5.612,37)	389,67	ENV	15,56	6.063,21
AGULHA P/ ANESTESIA PERIDURAL DESC.16 G	A	411,16	UN	11,60	4.769,06	900,00	UN	19,40	17.460,00	(760,16)	UN	15,18	(11.539,66)	551,00	UN	19,40	10.689,40
LUVA DE PROCEDIMENTO - MEDIA	A	376,71	CX	12,30	4.635,32	540,00	CX	11,95	6.453,00	(438,04)	CX	12,25	(5.368,21)	478,67	CX	11,95	5.720,07
PROTESE MAMA AJUST.(EXPANSOR PERMANENTE)	A	0,88	UN	3.960,00	3.476,88	3,00	UN	4.400,00	13.200,00	(2,88)	UN	4.265,77	(12.276,88)	1,00	UN	4.400,00	4.400,00
FRALDA DESCARTAVEL ADULTO EXTRA GRANDE	A	4.208,48	UN	0,73	3.056,72	5.120,00	UN	0,70	3.584,00	(4.364,48)	UN	0,73	(3.165,92)	4.964,00	UN	0,70	3.474,80
COMPRESSA CIR.GAZE 7,5 X 7,5CM- 13 FIOS	A	4.564,51	PCT	0,59	2.693,05	6.240,00	PCT	0,59	3.681,60	(4.687,51)	PCT	0,59	(2.765,62)	6.117,00	PCT	0,59	3.609,02
PCD IND. BIOL. 1296 + IND. BIOL. 1292	A	1,76	CX	1.145,00	2.010,62	3,00	CX	1.145,00	3.435,00	(2,76)	CX	1.145,00	(3.155,62)	2,00	CX	1.145,00	2.290,00
INVOLUCRO DESCARTAVEL KC300 101X101 CM	A	1.349,13	UN	1,41	1.902,33	1.500,00	UN	1,41	2.115,00	(1.215,80)	UN	1,41	(1.714,30)	1.633,33	UN	1,41	2.303,06
VICRYL 1 J353H C/AG.271001	A	351,27	ENV	4,98	1.749,33	684,00	ENV	4,98	3.406,32	(620,94)	ENV	4,98	(3.092,28)	414,33	ENV	4,98	2.063,38
INVOLUCRO DESCARTAVEL KC200 101X101 CM	B	1.243,67	UN	1,30	1.611,29	1.500,00	UN	1,30	1.950,00	(1.077,00)	UN	1,30	(1.397,73)	1.666,67	UN	1,30	2.159,33
INTEGRADOR QUIMICO COMPLY 1243A	B	3,03	CX	514,95	1.559,76	7,00	CX	515,00	3.605,00	(6,36)	CX	514,73	(3.274,71)	3,67	CX	515,00	1.888,51
SLING P/ INCONTINENCIA URINARIA-SAFYRE	B	1,57	UN	981,00	1.544,09	6,00	UN	981,00	5.886,00	(5,57)	UN	981,00	(5.468,09)	2,00	UN	981,00	1.962,00
KIT DUPLO J (CATETER + FIO GUIA)	B	11,41	UN	130,00	1.483,82	23,00	UN	130,00	2.990,00	(21,41)	UN	130,00	(2.783,82)	13,00	UN	130,00	1.690,00
ALCA DE RESSECCAO 24 FR - STORZ	B	6,22	UN	220,01	1.367,78	2,00	UN	105,00	210,00	(0,88)	UN	219,03	(193,61)	7,33	UN	188,76	1.384,17
CATETER INTRAV PERIF N=20 PU C/DISP. SEG	B	674,30	UN	1,93	1.300,49	1.200,00	UN	1,64	1.965,00	(1.106,30)	UN	1,78	(2.007,89)	768,00	UN	1,64	1.257,60
INVOLUCRO DESCARTAVEL KC200 76 X 76 CM	B	1.940,12	UN	0,63	1.212,88	2.700,00	UN	0,63	1.701,00	(2.040,12)	UN	0,63	(1.280,34)	2.600,00	UN	0,63	1.625,41
LUVA ESTERIL N. 8,0	C	1.335,15	PAR	0,82	1.092,48	1.200,00	PAR	0,91	1.092,00	(1.014,48)	PAR	0,86	(830,09)	1.520,67	PAR	0,89	1.354,38
ATADURA DE CREPOM 30CM X 4,5M - 13 FIOS	C	457,17	RL	2,28	1.042,33	576,00	RL	2,28	1.313,28	(420,51)	RL	2,28	(958,74)	612,67	RL	2,28	1.396,85
INVOLUCRO DESCARTAVEL KC200 45 X 45 CM	C	4.459,67	UN	0,23	1.014,70	5.000,00	UN	0,23	1.150,00	(3.793,00)	UN	0,23	(867,70)	5.666,67	UN	0,23	1.289,33
PROTESE DE MAMA-SILIMED	C	0,83	UN	1.150,00	949,90	1,00	UN	1.150,00	1.150,00	(0,83)	UN	1.150,00	(949,90)	1,00	UN	1.150,00	1.150,00
VICRYL 2-0 J339H C/AG.261020	C	168,42	ENV	4,94	831,98	288,00	ENV	9,88	2.845,44	(242,42)	ENV	7,41	(1.563,10)	214,00	ENV	9,88	2.114,32

Fonte: Hospital Bem Estar

(117.427,90)

99.518,69