

## **NCP 10 — Inventários**

### **1 — Objetivo**

1 — O objetivo da presente Norma é prescrever o tratamento contabilístico para os inventários. Um aspecto primordial na contabilização dos inventários é a quantia do custo a reconhecer como ativo e a sua manutenção como tal até que os rendimentos relacionados sejam reconhecidos. Esta Norma proporciona orientação prática para a determinação do custo e o seu subsequente reconhecimento como gasto, incluindo qualquer redução para o valor realizável líquido. Também proporciona orientação nas fórmulas de custeio que sejam usadas para atribuir custos aos inventários.

### **2 — Âmbito**

2 — Esta Norma aplica-se na contabilização de todos os inventários exceto:

- (a) Trabalhos em curso de contratos de construção, incluindo contratos de serviços diretamente relacionados;
- (b) Instrumentos financeiros;

(c) Ativos biológicos relativos à atividade agrícola e à produção agrícola no ponto de colheita; e

(d) Trabalhos em curso de serviços a prestar sem retribuição direta dos destinatários, ou com uma retribuição simbólica.

3 — Esta Norma não se aplica à mensuração de inventários detidos por:

(a) Produtores de produtos agrícolas e florestais, da produção agrícola após a colheita, de minérios e produtos minerais, até ao ponto em que sejam mensurados pelo valor realizável líquido. Quando tais inventários são mensurados pelo valor realizável líquido, as alterações nesse valor são reconhecidas nos resultados do período em que se tenha verificado a alteração;

(b) Corretores de mercadorias que mensurem os seus inventários pelo justo valor menos os custos de vender. Quando tais inventários forem mensurados pelo justo valor menos custos de vender, as alterações no justo valor menos custos de vender devem ser reconhecidas nos resultados do período da alteração.

4 — Os inventários referidos no parágrafo 2(d) estão excluídos do âmbito da presente Norma porque envolvem aspetos específicos do setor público que exigem consideração adicional.

5 — Os inventários referidos no parágrafo 3(a) são mensurados pelo valor realizável líquido em determinadas fases da produção. Tal ocorre, por exemplo, quando as culturas agrícolas tenham sido colhidas ou os minerais tenham sido extraídos e a venda esteja assegurada nos termos de um contrato *forward* ou de uma garantia governamental, ou quando exista um mercado ativo e haja um risco negligenciável de fracasso de venda. Estes inventários são excluídos da presente Norma apenas quanto aos requisitos de mensuração.

6 — Para as finalidades da presente Norma, corretores são os que compram ou vendem mercadorias para terceiros ou por conta deles. Os inventários referidos no parágrafo 3(b) são essencialmente adquiridos com a finalidade de serem vendidos num futuro próximo e de gerar lucro com base nas variações do preço ou na margem do corretor. Quando estes inventários forem mensurados pelo justo valor menos custos de vender, eles devem ser excluídos desta Norma apenas quanto aos requisitos de mensuração aplicando-se, nestes casos, a NCP 18 — Instrumentos Financeiros.

### 3 — Definições

7 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados indicados:

Custo de reposição corrente é o custo que a entidade suportaria para adquirir o ativo à data de relato.

Inventários são ativos:

(a) Na forma de materiais ou consumíveis a aplicar no processo de produção;

(b) Na forma de materiais ou consumíveis a aplicar ou distribuir na prestação de serviços;

(c) Detidos para venda ou distribuição no decurso normal das operações; ou

(d) No processo de produção para venda ou distribuição.

Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no decurso normal da atividade da entidade, menos os

custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para realizar a venda, troca ou distribuição.

#### 3.1 — Valor realizável líquido e justo valor

8 — O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que uma entidade espera realizar com a venda do inventário no decurso normal das operações. O justo valor reflete a quantia pela qual o mesmo inventário poderia ser trocado no mercado entre compradores e vendedores conhecedores, independentes e dispostos a transacionar. O primeiro é um valor específico de uma entidade; o segundo já não é. O valor realizável líquido dos inventários pode não ser equivalente ao justo valor menos custos de vender.

#### 3.2 — Reconhecimento de inventários

9 — Os inventários englobam bens comprados e detidos para revenda incluindo, por exemplo, mercadoria comprada por uma entidade e detida para revenda, ou terrenos e outras propriedades detidas para venda desde que a entidade tenha por objeto a atividade imobiliária. Os inventários englobam igualmente produtos acabados ou trabalhos em curso que estejam a ser produzidos pela entidade. Os inventários também incluem materiais e consumíveis aguardando o seu uso no processo de produção e bens comprados ou produzidos por uma entidade, para distribuir a terceiros gratuitamente ou por um valor simbólico, por exemplo, manuais escolares adquiridos por uma autarquia local para distribuir a famílias carenciadas. Em muitas entidades do setor público, os inventários relacionam-se com a prestação de serviços e não com bens comprados e detidos para revenda ou bens produzidos para revenda. No caso de um prestador de serviços, os inventários incluem os custos do serviço, tal como descrito no parágrafo 26, relativamente aos quais a entidade ainda não reconheceu o respetivo rendimento.

10 — Os inventários nas entidades públicas podem incluir:

(a) Artigos consumíveis;

(b) Materiais de manutenção;

(c) Peças de reserva para equipamentos que não sejam as tratadas em normas sobre ativos fixos tangíveis;

(d) Munições;

(e) Reservas estratégicas (por exemplo, reservas de energia);

(f) Reservas de moeda não colocada em circulação;

(g) Produtos de serviços postais detidos para venda (por exemplo, selos);

(h) Trabalhos em curso, incluindo:

(i) Materiais para cursos de formação/educação; e

(ii) Prestações de serviços em curso.

(i) Terrenos e edifícios detidos para venda desde que a entidade tenha por objeto a atividade imobiliária.

11 — Quando uma entidade pública controla os direitos para criar e emitir vários ativos, incluindo selos postais e moedas, estes bens são reconhecidos como inventários para efeitos desta Norma. Não são relatados pelo valor facial, mas mensurados de acordo com o parágrafo 13, isto é, pelo seu custo de impressão ou de cunhagem.

12 — Quando uma entidade pública mantém reservas estratégicas, tais como reservas de petróleo, para usar em

situações de emergência ou outras (por exemplo, desastres naturais ou outras emergências de proteção civil), estes stocks são reconhecidos como inventários para efeitos desta Norma e tratados como nela previsto.

#### 4 — Mensuração de inventários

13 — Os inventários devem ser mensurados pela quantia mais baixa entre o custo e o valor realizável líquido, exceto nos casos previstos nos parágrafos 14 e 15 seguintes.

14 — Quando os inventários forem adquiridos através de uma transação sem contraprestação, devem ser mensurados pelo justo valor à data de aquisição.

15 — Quando os inventários forem detidos para distribuir sem contrapartida ou com uma contrapartida simbólica, ou para consumir no processo de produção de bens para subseqüentemente distribuir sem contrapartida ou por uma contrapartida simbólica, devem ser mensurados pela quantia mais baixa entre o custo e o custo de reposição corrente.

##### 4.1 — Custo dos inventários

16 — O custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, custos de transformação e outros custos suportados para colocar os inventários no seu local e condição atuais.

##### 4.1.1 — Custos de compra

17 — Os custos de compra de inventários incluem o preço de compra, direitos de importação e impostos não recuperáveis pela entidade, e custos de transporte, manuseamento e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, de materiais e de consumíveis. Os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos para determinar o custo de compra.

##### 4.1.2 — Custos de transformação

18 — Os custos de transformação de inventários de trabalhos em curso em produtos acabados são principalmente suportados num contexto industrial. Tais custos de transformação incluem os custos diretamente relacionados com as unidades de produção, tais como mão-de-obra direta. Incluem também uma imputação sistemática de gastos gerais de produção fixos e variáveis que sejam suportados para converter matérias-primas em produtos acabados. Os gastos gerais de produção fixos são os custos indiretos de produção que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e manutenção de edifícios e de equipamentos fabris, e dos custos de gestão e administração da fábrica. Os gastos gerais de produção variáveis são os custos indiretos de produção que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e mão-de-obra indireta.

19 — A imputação dos gastos gerais de produção fixos aos custos de transformação é baseada na capacidade normal das instalações de produção. A capacidade normal é a produção que se espera atingir, em média, durante um conjunto de períodos ou de ciclos em circunstâncias normais, tendo em conta a perda de capacidade resultante da manutenção planeada. O nível real de produção pode ser usado se se aproximar da capacidade normal. A quantia de

gastos gerais fixos imputada a cada unidade de produção não deve ser aumentada como consequência de baixa produção ou da existência de instalações ociosas. Os gastos gerais não imputados devem ser reconhecidos como um gasto no período em que são suportados. Em períodos de produção anormalmente alta, a quantia de gastos gerais fixos imputada a cada unidade de produção deve ser reduzida a fim de que os inventários não sejam mensurados acima do custo. Os gastos gerais variáveis de produção devem ser imputados a cada unidade de produção com base no uso real das instalações de produção.

20 — Por exemplo, a imputação de gastos, tanto fixos como variáveis, suportados no desenvolvimento de terrenos não urbanizados detidos para venda para fins residenciais ou comerciais, pode incluir os gastos relativos a melhoramentos paisagísticos, drenagem, instalação de canalizações para ligação à rede pública, etc.

21 — Um processo produtivo pode resultar na produção simultânea de mais do que um produto. É o caso, por exemplo, da produção de produtos conjuntos ou quando há um produto principal e um subproduto. Quando os custos de transformação de cada produto não são separadamente identificáveis, devem ser repartidos entre os produtos com base num critério racional e consistente. A imputação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo das vendas de cada produto, seja na fase do processo de produção quando os produtos se tornam separadamente identificáveis, seja na fase de acabamento. A maioria dos subprodutos, pela sua natureza, são imateriais. Nestas circunstâncias, estes subprodutos devem ser geralmente mensurados pelo valor realizável líquido e este valor deve ser deduzido ao custo do produto principal. Como consequência, a quantia reconhecida do produto principal não é materialmente diferente do seu custo.

##### 4.1.3 — Outros custos

22 — Nos custos de inventários apenas são incluídos outros custos na medida em que tenham sido suportados para colocar esses inventários no seu local e condição atuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos inventários gastos gerais não industriais ou os custos de conceção de produtos para clientes específicos.

23 — Exemplos de custos excluídos do custo dos inventários e reconhecidos como gastos no período em que são suportados:

- (a) Quantias anormais de materiais desperdiçados, mão-de-obra ou outros custos de produção;
- (b) Custos de armazenamento, a menos que esses custos sejam necessários no processo de produção antes de uma nova fase de produção;
- (c) Custos gerais administrativos que não contribuam para colocar os inventários no seu local e condição atuais; e
- (d) Custos de venda.

24 — A NCP 7 — Custos de Empréstimos Obtidos identifica as circunstâncias excecionais em que os custos de empréstimos obtidos são incluídos no custo dos inventários.

25 — Uma entidade pode comprar inventários com condições de pagamento diferido. Se o pagamento for diferido para além das condições normais de crédito, a diferença entre o equivalente ao preço a dinheiro e o pagamento total deve ser reconhecida como um juro durante o

período de crédito, a menos que esse juro seja reconhecido na quantia escriturada do bem de acordo com a NCP 7.

#### 4.1.4 — Custo dos inventários de um prestador de serviços

26 — Nos casos em que os prestadores de serviços tenham inventários (com exceção dos referidos no parágrafo 2(d)), estes devem ser mensurados pelos custos da respetiva produção. Estes custos consistem principalmente nos custos de mão-de-obra e outros custos com o pessoal diretamente envolvido na prestação do serviço, incluindo pessoal de supervisão e gastos gerais imputáveis. Os custos de mão-de-obra não envolvida na prestação do serviço não devem ser incluídos. A mão-de-obra e outros custos relacionados com as vendas e com pessoal administrativo em geral não são incluídos, mas devem ser reconhecidos como gastos do período em que são suportados. O custo dos inventários de um prestador de serviço não deve incluir as margens de lucro, nem os gastos gerais não imputáveis que muitas vezes são incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.

#### 4.1.5 — Custo da produção agrícola colhida de ativos biológicos

27 — De acordo com a NCP 11, os inventários que compreendam a produção agrícola que uma entidade colheu dos seus ativos biológicos são mensurados, no reconhecimento inicial, pelo seu justo valor menos custos de vender no ponto de colheita. Este é o custo dos inventários nessa data para efeitos da aplicação da presente Norma.

#### 4.1.6 — Técnicas para a mensuração do custo

28 — Podem ser usadas técnicas para a mensuração do custo de inventários, tais como o método do custo padrão ou o método de retalho se os valores obtidos se aproximarem do custo. Os custos padrão tomam em consideração os níveis normais de materiais e consumíveis, da mão-de-obra, da eficiência e da utilização da capacidade produtiva e devem ser regularmente revistos e, se necessário, ajustados à luz das condições atuais.

29 — Podem ser transferidos inventários para a entidade através de uma transação sem contraprestação. Por exemplo, uma agência internacional de ajuda pode doar produtos médicos a um hospital público na sequência de um desastre natural. Nestas circunstâncias, o custo do inventário é o seu justo valor à data em que é feita a transação.

#### 4.2 — Fórmulas de custeio

30 — O custo dos inventários de bens que não sejam geralmente intermutáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos, deve ser apurado através da identificação específica dos respetivos custos individuais.

31 — A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a itens individualizados de inventário. Este é o tratamento apropriado para os itens que sejam agregados para um projeto específico, independentemente de terem sido comprados ou produzidos. Porém, a identificação específica de custos é inapropriada quando haja grandes quantidades de itens de inventário que são geralmente intermutáveis. Nestas circunstâncias, o método de seleção dos itens que permanecem em inventário poderá ser usado para obter efeitos predeterminados no resultado líquido do período.

32 — Quando uma entidade aplicar o requisito do precedente parágrafo 31, deve usar a mesma fórmula de custeio para todos os inventários que tenham natureza e uso semelhantes. Para inventários que tenham natureza ou uso diferentes (por exemplo, certas mercadorias usadas num segmento de produção e o mesmo tipo de mercadorias usadas num outro segmento) poderão justificar-se diferentes fórmulas de custeio. Uma diferença na localização geográfica de inventários (e nas respetivas regras fiscais), por si só, não é suficiente para justificar o uso de diferentes fórmulas de custeio.

33 — O custo dos inventários, que não sejam os inventários referidos no parágrafo 30, deve ser apurado usando por regra a fórmula do custo médio ponderado. Excepcionalmente, e desde que devidamente fundamentado, poderão ser utilizadas outras fórmulas de custeio dependendo das circunstâncias específicas da entidade. Deve utilizar-se a mesma fórmula de custeio para todos os inventários que tenham natureza e uso semelhante. Para os inventários que tenham natureza ou uso diferentes, poderão justificar-se diferentes fórmulas de custeio.

34 — Pela fórmula do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período de relato e do custo de itens semelhantes comprados ou produzidos durante esse período. A média deve ser determinada à medida que cada entrega adicional seja recebida.

#### 4.3 — Valor realizável líquido

35 — O custo dos inventários pode não ser recuperável se esses inventários estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos, ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos inventários pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a suportar com a venda, troca ou distribuição tiverem aumentado. A prática de reduzir o custo dos inventários para o valor realizável líquido é consistente com a perspectiva de que os ativos não devem ser registados por quantias superiores aos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço esperados da sua venda, troca, distribuição ou uso.

36 — Os inventários são geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Em algumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar itens similares ou relacionados. Pode ser o caso de itens de inventário que tenham propósitos ou usos finais similares e não possam de forma prática ser avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produto. Não é apropriado reduzir inventários com base numa classificação de inventário, por exemplo, produtos acabados, ou em todos os inventários de uma unidade operacional ou segmento geográfico. Os prestadores de serviços geralmente acumulam custos relativos a cada serviço para o qual pode ser cobrado um preço de venda individual. Por isso, cada um destes serviços deve ser tratado como um item separado.

37 — As estimativas de valor realizável líquido também consideram a finalidade para que o inventário seja detido. Por exemplo, o valor realizável líquido da quantidade de inventário detida para satisfazer vendas de bens ou prestações de serviços já contratualizadas é baseado no preço do contrato. Se os contratos de venda respeitarem a quantidades inferiores às quantidades de inventário

detidas, o valor realizável líquido do excesso basear-se-á em preços gerais de venda. Caso existam contratos firmes de venda com quantidades superiores às quantidades de inventários detidas ou contratos firmes de compra, a NCP 15 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes proporciona orientação sobre o tratamento de provisões ou passivos contingentes.

38 — Os materiais e outros consumíveis detidos para uso na produção de inventários não são reduzidos abaixo do seu custo se for previsível que os produtos acabados em que eles serão incorporados vão ser vendidos, trocados ou distribuídos pelo custo ou acima do custo. Porém, quando uma redução no preço dos materiais constitua uma indicação de que o custo dos produtos acabados excederá o valor realizável líquido, os materiais serão reduzidos para o valor realizável líquido. Nestas circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor mensuração disponível do seu valor realizável líquido.

39 — Em cada período de relato subsequente é feita uma nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente resultaram na redução do valor dos inventários abaixo do seu custo deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido à alteração nas circunstâncias económicas, a quantia da redução deve ser revertida (a reversão é limitada à quantia da redução original) de modo a que a nova quantia escriturada seja o valor mais baixo entre o custo e o valor realizável líquido revisto. Isto ocorre, por exemplo, quando um item de inventário que é registado pelo valor realizável líquido porque o seu preço de venda desceu, continua detido num período posterior e o seu preço de venda aumentou.

#### 4.4 — Distribuição de bens gratuitamente ou por um valor simbólico

40 — Uma entidade do setor público pode deter inventários cujos benefícios económicos ou potencial de serviço não estejam diretamente relacionados com a sua capacidade de gerar fluxos de caixa líquidos. Este tipo de inventários pode existir quando uma entidade pública decide distribuir certos bens gratuitamente ou por um valor simbólico. Nestes casos, os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do inventário para efeitos de relato financeiro são refletidos pela quantia que a entidade necessitaria pagar para adquirir os benefícios económicos ou potencial de serviço se isso fosse necessário para alcançar os seus objetivos. Quando os benefícios económicos ou potencial de serviço não podem ser adquiridos no mercado, deve ser feita uma estimativa do custo de reposição. Se o objetivo para a que se detém o inventário muda, então este deve ser valorizado usando as disposições do parágrafo 13.

### 5 — Reconhecimento como um gasto

41 — Quando os inventários são vendidos, trocados ou distribuídos, a quantia escriturada desses inventários deve ser reconhecida como um gasto do período em que o respetivo rendimento é reconhecido. Se não existir rendimento relacionado, o gasto deve ser reconhecido quando os bens forem distribuídos ou o respetivo serviço for prestado. A quantia de qualquer abate de inventários, assim

como todas as perdas de inventários, devem ser reconhecidas como um gasto no período em que ocorra o abate ou a perda. A reversão de qualquer abate de inventários deve ser reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período em que a reversão ocorre.

42 — Para um prestador de serviços, o momento em que os inventários são reconhecidos como gasto coincide geralmente com o momento em que os serviços são prestados, ou no momento da respetiva faturação.

43 — Alguns inventários podem ser imputados a outras contas do ativo, como por exemplo, inventários usados como um componente de ativos fixos tangíveis construídos para a própria entidade. Os inventários imputados desta forma a um outro ativo são reconhecidos como um gasto ao longo da vida útil desse ativo.