

Norma contabilística e de relato financeiro 18

Inventários

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 2 — Inventários, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

1 — O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento para os inventários. Um aspecto primordial na contabilização dos inventários é a quantia do custo a ser reconhecida como um activo e a ser escriturada até que os réditos relacionados sejam reconhecidos. Esta Norma proporciona orientação prática na determinação do custo e no seu subsequente reconhecimento como gasto, incluindo qualquer ajustamento para o valor realizável líquido. Também proporciona orientação nas fórmulas de custeio que sejam usadas para atribuir custos aos inventários.

Âmbito (parágrafos 2 a 5)

2 — Esta Norma aplica-se a todos os inventários que não sejam:

- (a) Produção em curso proveniente de contratos de construção, incluindo contratos de serviços directamente relacionados (ver a NCRF 19 — Contratos de Construção);
- (b) Instrumentos financeiros; e
- (c) Activos biológicos relacionados com a actividade agrícola e produto agrícola na altura da colheita (ver a NCRF 17 — Agricultura).

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

- (a) Produtores de produtos agrícolas e florestais, do produto agrícola após a colheita, até ao ponto em que sejam mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com práticas já bem estabelecidas nesse sector. Quando tais inventários sejam mensurados pelo valor realizável líquido, as alterações nesse valor são reconhecidas nos resultados do período em que se tenha verificado a alteração;
- (b) Corretores/negociantes de mercadorias que mensurem os seus inventários pelo justo valor menos os custos de vender. Quando tais inventários sejam mensurados pelo justo valor menos os custos de vender, as alterações no justo valor menos os custos de vender são reconhecidas nos resultados do período em que se tenha verificado a alteração.

4 — Os inventários referidos no parágrafo 3(a) são mensurados pelo valor realizável líquido em determinadas fases de produção. Isto ocorre,

por exemplo, quando as culturas agrícolas tenham sido colhidas e a venda esteja assegurada sob um contrato de futuros ou de uma garantia governamental ou quando exista um mercado activo e haja um risco negligenciável de fracasso de venda. Estes inventários apenas são excluídos dos requisitos de mensuração desta Norma.

5 — Os corretores/negociantes são aqueles que compram ou vendem mercadorias para outros ou por sua própria conta. Os inventários referidos no parágrafo 3(b) são essencialmente adquiridos com a finalidade de vender no futuro próximo e de gerar lucro com base nas variações dos preços ou na margem dos corretores/negociantes. Quando estes inventários forem mensurados pelo justo valor menos os custos de vender, eles são excluídos apenas dos requisitos de mensuração desta Norma.

Definições (parágrafos 6 a 8)

6 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Inventários (existências): são activos:

- (a) Detidos para venda no decurso ordinário da actividade empresarial;
- (b) No processo de produção para tal venda; ou
- (c) Na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Justo valor: é a quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.

Valor realizável líquido: é o preço de venda estimado no decurso ordinário da actividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efectuar a venda.

7 — O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que uma entidade espera realizar com a venda do inventário no decurso ordinário da actividade empresarial. O justo valor reflecte a quantia pela qual o mesmo inventário poderia ser trocado entre compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso. O primeiro é um valor específico de uma entidade, ao passo que o segundo já não é. O valor realizável líquido dos inventários pode não ser equivalente ao justo valor menos os custos de vender.

8 — Os inventários englobam bens comprados e detidos para revenda incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um retalhista e detidas para revenda ou terrenos e outras propriedades detidas para revenda. Os inventários também englobam bens acabados produzidos, ou trabalhos em curso que estejam a ser produzidos pela entidade e incluem materiais e consumíveis aguardando o seu uso no processo de produção. No caso de um prestador de serviços, os inventários incluem os custos do serviço, tal como descrito no parágrafo 19, relativamente ao qual a entidade ainda não tenha reconhecido o referido rédito (ver a NCRF 20 — Rédito).

Mensuração de inventários (parágrafos 9 a 33)

9 — Os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

Custo dos inventários (parágrafos 10 a 22)

10 — O custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais.

Custos de compra (parágrafo 11)

11 — Os custos de compra de inventários incluem o preço de compra, direitos de importação e outros impostos (que não sejam os subsequentemente recuperáveis das entidades fiscais pela entidade) e custos de transporte, manuseamento e outros custos directamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, de materiais e de serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes deduzem-se na determinação dos custos de compra.

Custos de conversão (parágrafos 12 a 14)

12 — Os custos de conversão de inventários incluem os custos directamente relacionados com as unidades de produção, tais como mão de obra directa. Também incluem uma imputação sistemática de gastos gerais de produção fixos e variáveis que sejam incorridos ao converter matérias em bens acabados. Os gastos gerais de produção fixos são os custos indirectos de produção que permaneçam relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação

e manutenção de edifícios e de equipamento de fábricas e os custos de gestão e administração da fábrica. Os gastos gerais de produção variáveis são os custos indirectos de produção que variam directamente, ou quase directamente, com o volume de produção tais como materiais indirectos.

13 — A imputação de gastos gerais de produção fixos aos custos de conversão é baseada na capacidade normal das instalações de produção. A capacidade normal é a produção que se espera que seja atingida em média durante uma quantidade de períodos ou de temporadas em circunstâncias normais, tomando 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 de produção fixos imputada a cada unidade de produção não é aumentada como consequência de baixa produção ou de instalações ociosas. Os gastos gerais não imputados são reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos. Em períodos de produção anormalmente alta, a quantia de gastos gerais de produção fixos imputados a cada unidade de produção é diminuída a fim de que os inventários não sejam mensurados acima do custo. Os gastos gerais de produção variáveis são imputados a cada unidade de produção na base do uso real das instalações de produção.

14 — Um processo de produção pode resultar na produção simultânea de mais de um produto. Este é o caso, por exemplo, quando sejam produzidos produtos conjuntamente ou quando haja um produto principal e um subproduto. Quando os custos de conversão de cada produto não sejam separadamente identificáveis, eles são imputados entre os produtos por um 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 no acabamento da produção. A maior parte dos subprodutos, pela sua natureza, são imateriais. Quando seja este o caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor realizável líquido e este valor é deduzido do custo do produto principal. Como consequência, a quantia escriturada do produto principal não é materialmente diferente do seu custo.

Outros custos (parágrafos 15 a 18)

15 — Outros custos somente são incluídos nos custos dos inventários até ao ponto em que sejam incorridos para os colocar no seu local e na sua condição actuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos inventários gastos gerais que não sejam industriais ou os custos de concepção de produtos para clientes específicos.

16 — Exemplos de custos excluídos do custo dos inventários e reconhecidos como gastos do período em que sejam incorridos são:

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

17 — Em circunstâncias limitadas, os custos de empréstimos obtidos são incluídos no custo dos inventários. Estas circunstâncias estão identificadas na NCRF 10 — Custos de Empréstimos Obtidos.

18 — Uma entidade pode comprar inventários com condições de liquidação diferida. Quando o acordo contenha efectivamente um elemento de financiamento, esse elemento, por exemplo uma diferença entre o preço de compra para condições de crédito normais e a quantia paga, é reconhecido como gasto de juros durante o período do financiamento.

Custos de inventários de um prestador de serviços (parágrafo 19)

19 — Desde que os prestadores de serviços tenham inventários, estes são mensurados pelos custos da respectiva produção. Esses custos consistem sobretudo nos custos de mão de obra e outros custos com o pessoal directamente envolvido na prestação do serviço, incluindo pessoal de supervisão, e os gastos gerais atribuíveis. A mão de obra e outros custos relacionados com as vendas e com o pessoal geral administrativo não são incluídos, mas são reconhecidos como gastos do período em que sejam incorridos. O custo dos inventários de um prestador de serviços não inclui as margens de lucro nem os gastos gerais não atribuíveis que muitas vezes são incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.

Custo do produto agrícola colhido proveniente de activos biológicos (parágrafo 20)

20 — Segundo a NCRF 17 — Agricultura, os inventários que compreendem o produto agrícola que uma entidade tenha colhido proveniente dos seus activos biológicos são mensurados, no reconhecimento inicial,

pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda na altura da colheita. Este é o custo dos inventários à data para aplicação desta Norma. Considera-se uma aproximação razoável do justo valor as cotações oficiais de mercado, designadamente as disponibilizadas pelo Sistema de Informação de Mercados Agrícolas.

Técnicas para a mensuração do custo (parágrafos 21 e 22)

21 — As técnicas para a mensuração do custo de inventários, tais como o método do custo padrão ou o método de retalho, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo. Os custos padrão tomam em consideração os níveis normais dos materiais e consumíveis, da mão de obra, da eficiência e da utilização da capacidade produtiva. Estes devem ser regularmente revistos e, se necessário, devem sê-lo à luz das condições correntes.

22 — O método de retalho é muitas vezes usado no sector de retalho para mensurar inventários de grande quantidade de itens que mudam rapidamente, que têm margens semelhantes e para os quais não é praticável usar outros métodos de custeio. O custo do inventário é determinado pela redução do valor de venda do inventário na percentagem apropriada da margem bruta. A percentagem usada toma em consideração o inventário que tenha sido marcado abaixo do seu preço de venda original. É usada muitas vezes uma percentagem média para cada departamento de retalho.

Fórmulas de custeio (parágrafos 23 a 27)

23 — O custo dos inventários de itens que não sejam geralmente intermutáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projectos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.

24 — A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a elementos identificados de inventário. Este é o tratamento apropriado para os itens que sejam segregados para um projecto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. Porém, quando haja grandes quantidades de itens de inventário que sejam geralmente intermutáveis, a identificação específica de custos não é apropriada. Em tais circunstâncias, o método de selecção dos itens que permanecem nos inventários poderia ser usado para obter efeitos predeterminados nos resultados.

25 — O custo dos inventários, que não sejam os tratados no parágrafo 23, deve ser atribuído pelo uso da fórmula "primeira entrada, primeira saída" (FIFO) ou da fórmula do custeio médio ponderado. Uma entidade deve usar a mesma fórmula de custeio para todos os inventários que tenham uma natureza e um uso semelhantes para a entidade. Para os inventários que tenham outra natureza ou uso, poderão justificar-se diferentes fórmulas de custeio.

26 — Por exemplo, os inventários usados num segmento de negócio podem ter um uso para a entidade diferente do mesmo tipo de inventários usados num outro segmento de negócio. Porém, uma diferença na localização geográfica dos inventários (ou nas respectivas normas fiscais), por si só, não é suficiente para justificar o uso de diferentes fórmulas de custeio.

27 — A fórmula FIFO pressupõe que os itens de inventário que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar e consequentemente os itens que permanecerem em inventário no fim do período sejam os itens mais recentemente comprados ou produzidos. 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 e do custo de itens semelhantes comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada numa base periódica ou à medida que cada entrega adicional seja recebida, o que depende das circunstâncias da entidade.

Valor realizável líquido (parágrafos 28 a 33)

28 — 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 serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o custo dos inventários (*write down*) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os activos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que previsivelmente resultariam da sua venda ou uso.

29 — Os inventários são geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Nalgumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas. Pode ser o caso dos itens de inventário relacionados com a mesma linha de produtos que tenham finalidades ou usos finais semelhantes, que sejam produzidos e comercializados na mesma área geográfica e não possam ser avaliados

separadamente de outros itens dessa linha de produtos. Não é apropriado reduzir inventários com base numa classificação de inventários como, por exemplo, bens acabados, ou em todos os inventários de um determinado sector ou segmento geográfico. Normalmente, os prestadores de serviços acumulam custos com respeito a cada serviço para o qual será cobrado um preço de venda individual. Por isso, cada um destes serviços é tratado como um item separado.

30 — As estimativas do valor realizável líquido são baseadas nas provas mais fiáveis disponíveis no momento em que sejam feitas as estimativas quanto à quantia que se espera que os inventários venham a realizar. Estas estimativas tomam em consideração as variações nos preços ou custos directamente relacionados com acontecimentos que ocorram após o fim do período, na medida em que tais acontecimentos confirmem condições existentes no fim do período.

31 — As estimativas do valor realizável líquido também tomam em consideração a finalidade pela qual é detido o inventário. Por exemplo, o valor realizável líquido da quantidade de inventário detida para satisfazer contratos de vendas firmes ou de prestações de serviços é baseado no preço do contrato. Se os contratos de venda disserem respeito a quantidades inferiores às quantidades de inventário detidas, o valor realizável líquido do excesso basear-se-á em preços gerais de venda. Podem surgir provisões resultantes de contratos de venda firmes com quantidades superiores às quantidades de inventários detidas ou resultantes de contratos de compra firmes. Tais provisões são tratadas de acordo com a NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

32 — Os materiais e outros consumíveis detidos para o uso na produção de inventários não serão reduzidos abaixo do custo se for previsível que os produtos acabados em que eles serão incorporados sejam vendidos pelo custo ou acima do custo. Porém, quando uma diminuição no preço dos materiais constitua uma indicação de que o custo dos produtos acabados excederá o valor realizável líquido, os materiais são reduzidos (*written down*) para o valor realizável líquido. Em tais circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor mensuração disponível do seu valor realizável líquido.

33 — Em cada período subsequente é feita uma nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente resultavam em ajustamento ao valor dos inventários deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido à alteração nas circunstâncias económicas, a quantia do ajustamento é revertida (i.e. a reversão é limitada à quantia do ajustamento original) de modo a que a nova quantia escriturada seja o valor mais baixo do custo e do valor realizável líquido revisto. Isto ocorre, por exemplo, quando um item de inventários que é escriturado pelo valor realizável líquido, porque o seu preço de venda desceu, está ainda detido num período posterior e o seu preço de venda aumentou.

Reconhecimento como gasto (parágrafos 34 e 35)

34 — Quando os inventários forem vendidos, a quantia escriturada desses inventários deve ser reconhecida como um gasto do período em que o respectivo rédito seja reconhecido. A quantia de qualquer ajustamento dos inventários para o valor realizável líquido e todas as perdas de inventários devem ser reconhecidas como um gasto do período em que o ajustamento ou perda ocorra. A quantia de qualquer reversão do ajustamento de inventários, proveniente de um aumento no valor realizável líquido, deve ser reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como um gasto no período em que a reversão ocorra.

35 — Alguns inventários podem ser imputados a outras contas do activo, como por exemplo, inventários usados como um componente de activos fixos tangíveis de construção própria. Os inventários imputados desta forma a um outro activo, são reconhecidos como um gasto durante a vida útil desse activo.

Divulgações (parágrafos 36 a 38)

36 — As demonstrações financeiras devem divulgar:

- (a) As políticas contabilísticas adoptadas na mensuração dos inventários, incluindo a fórmula de custeio usada;
- (b) A quantia total escriturada de inventários e a quantia escriturada em classificações apropriadas para a entidade;
- (c) A quantia de inventários escriturada pelo justo valor menos os custos de vender (corretores/negociantes);
- (d) A quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período;
- (e) A quantia de qualquer ajustamento de inventários reconhecida como um gasto do período de acordo com o parágrafo 34;
- (f) A quantia de qualquer reversão de ajustamento que tenha sido reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período de acordo com o parágrafo 34;

- (g) As circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de um ajustamento de inventários de acordo com o parágrafo 34; e
- (h) A quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.

37 — A informação acerca das quantias escrituradas detidas em diferentes classificações de inventários e a extensão das alterações nesses activos é útil para os utentes das demonstrações financeiras. As classificações comuns de inventários são: mercadorias, matérias primas, consumíveis de produção, materiais, trabalhos em curso e bens acabados. Os inventários de um prestador de serviços podem ser descritos como trabalhos em curso.

38 — A quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período, que é muitas vezes referida como o custo de venda, consiste nos custos previamente incluídos na mensuração do inventário agora vendido, nos gastos gerais de produção não imputados e nas quantias anormais de custos de produção de inventários. As circunstâncias da entidade também podem admitir a inclusão de outras quantias, tais como custos de distribuição.

Data de eficácia (parágrafo 39)

39 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.