

Norma Internacional de Contabilidade [NIC 2]

Inventários

*Eduardo Manuel Lopes de Sá e Silva **

OBJECTIVO E ÂMBITO DA NORMA

Tratamento contabilístico dos inventários, de acordo com o sistema do custo histórico, exceptuando:

- os de produção em curso proveniente de contratos de construção;
- os relativos a instrumentos financeiros;
- os da pecuária, de minerais e produtos florestais.

DEFINIÇÕES

Inventários são activos:

- detidos para venda no decurso ordinário da actividade empresarial;
- no processo de produção para tal venda;
- matérias ou materiais de consumo a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.

MENSURAÇÃO (VALORIMETRIA)

Os inventários devem ser medidos pelo seu custo ou valor realizável líquido, sendo-o pelo mais baixo dos dois.

Valor realizável líquido é o preço de venda estimado deduzido dos necessários custos previsíveis de acabamento e venda.

Nas prestações de serviços – custo do serviço relativamente ao qual a empresa ainda não tenha reconhecido o referido rédito.

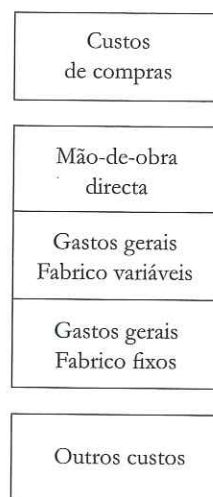
CUSTO DOS INVENTÁRIOS

O custo dos inventários incluem todos os custos de compra, custos de transformação e outros custos incor-

ridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais.

A DECOMPOSIÇÃO DO CUSTO DOS INVENTÁRIOS

Custos de transformação



CUSTOS DE COMPRA

Os custos de compra dos inventários incluem o preço de compra, direitos de importação e outros impostos (que não sejam subsequentemente recuperáveis das entidades fiscais pela empresa) e custos de transporte, manuseamento e outros custos directamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e de serviços.

Descontos comerciais, abatimentos e outras rubricas deduzem-se na determinação dos custos de compra.

Excepcionalmente, podem incluir diferenças de câmbios que provenham directamente da aquisição recente de inventários facturados numa moeda estrangeira.

CUSTOS DE TRANSFORMAÇÃO

Os custos de transformação incluem os custos directamente relacionados com as unidades de produção, tais como:

- mão-de-obra directa;

* Extraído do livro *Normas Internacionais de Contabilidade, da Teoria à Prática*, 2004, Edições Vida Económica

- imputação sistemática de gastos industriais fixos e variáveis que sejam incorridos ao converter matérias em produtos acabados.

GASTOS INDUSTRIAIS

- Os gastos industriais 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.
- Os gastos industriais variáveis são os custos indirectos de produção que variam directamente, ou quase directamente, com o volume de produção, tais como materiais indirectos e mão-de-obra indirecta. Estes gastos são imputados a cada unidade de produção na base do uso real.

IMPUTAÇÃO DOS GASTOS INDUSTRIAIS FIXOS

A imputação dos gastos industriais fixos deve ser baseada na capacidade normal das instalações. A capacidade normal é a produção que se espera que seja atingida em média durante um número de períodos ou de temporadas em circunstâncias normais, tomando em consideração a perda resultante da manutenção planeada.

A quantia de gastos industriais fixos não é aumentada como consequência da baixa produção ou de instalações inactivas. 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 fixos imputados a cada unidade de produção é diminuída a fim de que os inventários não sejam medidos acima do custo.

PRODUÇÃO CONJUNTA

Quando os custos de transformação não sejam separadamente identificáveis, eles são imputados numa base racional e consistente. A imputação pode ser baseada, por exemplo, nas vendas relativas de cada produto. No caso dos subprodutos, dada a sua pouca relevância, podem ser medidos pelo valor realizável líquido, sendo este valor deduzido do custo do produto principal.

OUTROS CUSTOS

Outros custos só excepcionalmente devem ser incluídos nos custos de inventários. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos inventários gastos não industriais ou os custos de concepção de produtos para clientes específicos.

Em circunstâncias limitadas, os custos de empréstimos obtidos podem ser incluídos no custo dos inventários (ver NIC 23 – Custos de empréstimos obtidos).

CUSTOS DE INVENTÁRIO DE UM PRESTADOR DE SERVIÇOS

- Mão-de-obra e outros custos directos do pessoal;
- Gastos gerais atribuíveis;
- Não aceitação de custos de pessoal e gerais de natureza administrativa.

CUSTOS DE PRODUÇÃO AGRÍCOLA COLHIDA PROVENIENTE DE ACTIVOS BIOLÓGICOS

Segundo a NIC 41 – Agricultura, os inventários que compreendam produção agrícola que uma empresa tenha colhido provenientes dos seus activos biológicos é mensurada pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda na altura da colheita.

EXEMPLOS DE CUSTOS EXCLUÍDOS DOS INVENTÁRIOS E RECONHECIDOS COMO GASTOS DO PERÍODO

- Quantias anormais de matérias desperdiçadas, de mão-de-obra ou de outros custos de produção;
- Custos de armazenamento, a menos que esses custos sejam necessários no processo de produção anterior a um novo estágio de produção;
- Gastos administrativos que não contribuam para colocar o inventário no seu local e na sua condição actual;
- Custos de vender.

TÉCNICAS ALTERNATIVAS PARA APURAR O CUSTO DOS INVENTÁRIOS

O método dos custos padrões ou o método de retalho podem ser utilizados se os resultados se aproximarem do custo apurado, de acordo com as regras anteriores:

- Os custos padrão tomam em consideração os níveis normais de matérias consumidas, de mão-de-obra, de eficiência e de utilização da capacidade. Devem ser regularmente revistos e, se necessário, recalculados à luz das condições correntes.
- O método do retalho pode ser usado no sector do retalho para medir inventários de grande quantidade de itens que mudam rapidamente, que têm margens semelhantes e para as quais não é prati-

cável usar outros métodos de custeio. O custo do inventário é determinado pela redução do valor da venda do inventário pela percentagem apropriada da margem bruta.

MÉTODOS DE CUSTEIO DAS SAÍDAS

– FÓRMULAS DE CUSTO

Método primeiro

O custo dos inventários de elementos que não sejam ordinariamente transaccionáveis (grandes quantidades) e de bens ou serviços produzidos e segregados para projectos específicos deve ser atribuído pelo uso de identificação específica dos seus custos individuais.

Outros métodos

O custo dos inventários, que não sejam tratados pelo uso identificação específica, deve ser atribuído pelo uso dos métodos FIFO ou pelo custo médio ponderado. Alternativamente, ainda pode ser considerado o LIFO (possivelmente será retirado, numa próxima versão).

MENSURAÇÃO DE INVENTÁRIOS

– FÓRMULAS DE CUSTO

Interpretação SIC 1

Questão: pode ou não uma empresa usar diferentes fórmulas de custo para diferentes tipos de inventários?

Consenso: uma empresa deve usar a mesma fórmula de custo para todos os inventários de natureza e utilização similares

Conclusão: pode usar diferentes fórmulas de custo para grupos de inventários que tenham características diferentes:

- mediante a apreciação prévia dos factos e circunstâncias específicos;
- com respeito pela consistência na sua aplicação (uma vez escolhida a fórmula) e com adequada divulgação.

MENSURAÇÃO DE INVENTÁRIOS

– VALOR REALIZÁVEL LÍQUIDO

- Os inventários não devem ser registados por quantias em excesso em relação às que se espera recuperar pela sua venda ou pelo uso.
- Se o valor realizável líquido (VRL) for inferior ao custo, a quantia registada dos inventários é reduzida para aquele valor. Essa redução é efectuada:
 - item a item;
 - por agrupamentos de unidades semelhantes;
 - por cada serviço debitado, nas prestações de serviços.

Em contratos de serviços:

- se a quantidade de inventários detida exceder as vendas firmes, o VLR das quantidades em excess-

so apura-se com base em preços gerais de venda (e não com base nos preços firmados);

- se as quantidades de inventários forem inferiores às vendas firmes, podem surgir perdas contingentes.

Materiais e outros fornecimentos a incorporar na produção:

- aplica-se o VRL pela redução a partir do preço de venda do produto;
- se houver uma redução no preço dos materiais, indiciadora de redução no preço do produto acabado, o VRL pode ser medido através do custo de reposição desses materiais.

RECONHECIMENTO COMO CUSTO

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

AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DEVEM DIVULGAR

- as políticas contabilísticas adaptadas na medição dos inventários, incluindo o método de custeio usado;
- a quantia registada de inventários com as respectivas classificações: mercadorias, matérias-primas, matérias subsidiárias, produtos em curso e produtos acabados;
- a quantia registada dos inventários pelo valor realizável líquido;
- a quantia de qualquer reversão de qualquer redução que tenha sido reconhecida como proveito no período;
- as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de uma redução de inventários;
- a quantia registada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.

DIFERENÇAS RELATIVAMENTE AO NORMATIVO PORTUGUÊS ACTUAL

Várias, desde logo, porque não existe uma estrutura conceptual de base e porque a lógica é distinta. De salientar:

- a inadequada distinção, no POC e nas DC, entre custos e gastos;

- a norma portuguesa não assume o princípio do balanceamento entre gastos e réditos.
- não se assume o justo valor como elemento de partida na mensuração dos inventários de produção agrícola proveniente de activos biológicos;
- a não existência, nas IAS/IFRS, do conceito de provisões para redução de activos e, portanto, da provisão para depreciação de existências;
- a prioridade dada ao FIFO e CMP, na NIC 2, quando o POC trata esses métodos em igualdade de importância com os demais;
- menor detalhe e nível de exigências nas divulgações contidas no anexo, particularmente quanto:
 - _ aos efeitos de adopção do LIFO;
 - _ aos efeitos de alterações das políticas contabilísticas;
- à adopção do VRL e seus efeitos.

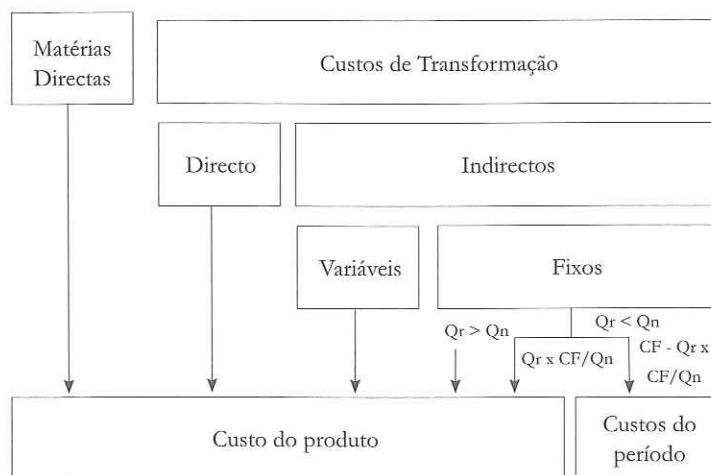
EFEITO DA NIC 2 NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

- Ao nível do balanço:
 - no activo: existências e contas a receber de clientes;

- no passivo: contas a pagar a fornecedores e provisões;
- Ao nível da demonstração dos resultados:
 - no réditos: nas vendas e prestações de serviços;
 - nos gastos: custos das vendas e serviços prestados e outros gastos operacionais;
 - nos réditos: outros ganhos operacionais;
- Ao nível da demonstrações dos fluxos de caixa (nos fluxos monetários correspondentes ao regime de caixa associado às transacções respectivas):
 - método directo: nos pagamentos e recebimentos das actividades operacionais;
 - método indirecto: nos ajustamentos das actividades operacionais;
- Ao nível do anexo às contas (ao balanço e à demonstração dos resultados):
 - nos vários itens de divulgação, quer de natureza geral e qualitativa (pressupostos, políticas e critérios), quer de cariz específico, quantificado e para certas rubricas (quantias reconhecidas e variações ocorridas no período).

CASOS PRÁTICOS

Caso 2.1 - Imputação dos custos indirectos



Em que:

- Qr - quantidade real
- Qn - quantidade normal
- Cf - custos fixos

A empresa Gama dedica-se à fabricação de lâmpadas industriais, tendo apresentado, no mês de Março de 2001, os seguintes elementos

- Produção do mês: 800 unidades
- Produção prevista para 2001: 10 000 unidades

- Produção prevista para 2002: 14 000
- Produção prevista para 2003: 10 000
- Produção prevista para 2004: 14 000
- Matérias directas: 18,75 u.m./unidade
- Custos de transformação indirectos variáveis: 7,5 u.m./unidade
- Custos de transformação indirectos (fixos): 12 000 unidades
- Os custos do produto e do período serão os seguintes:

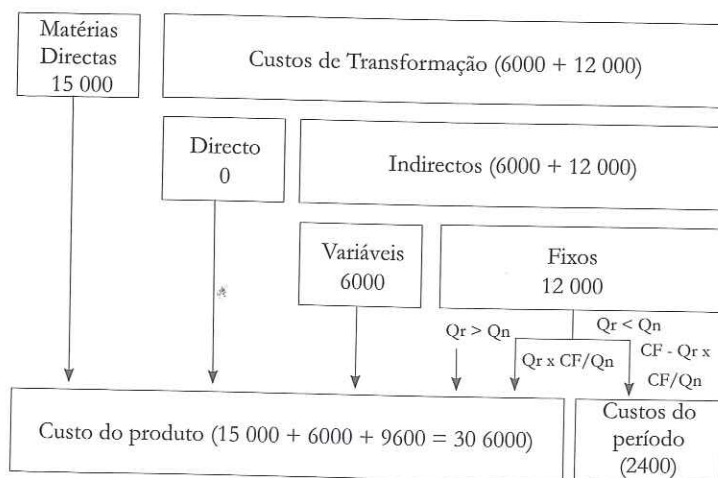
	Qtde	C. unit.	Total
Matérias directas	800	18,75	15 000
Custos transf. directos (variáveis)	800	7,5	6000
Custos de transformação indirectos	800	12	9600
Custos do produto			30 600
Custo unitário			38,25
Custo normal fixo			12 000
Custo transformação indirecto			9600
Custo do período			2400

a determinação dos custos indirectos

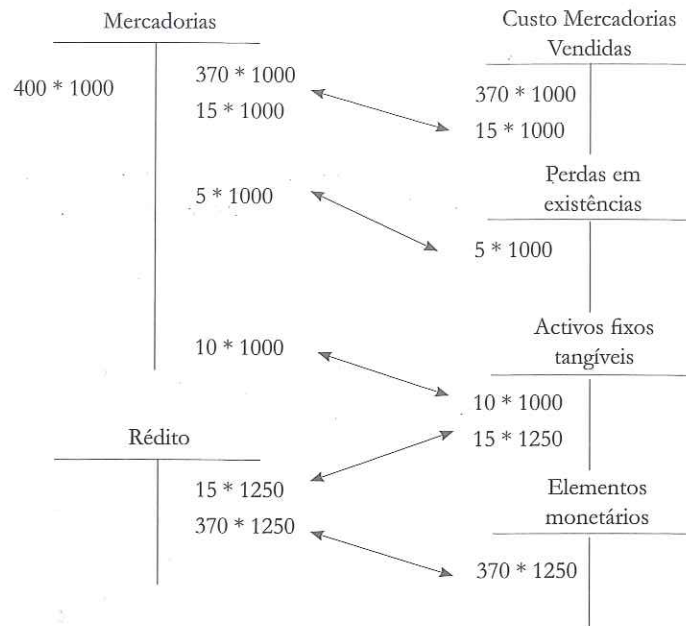
Anos	Qtde
2001	10 000
2002	14 000
2003	10 000
2004	14 000
Total	48 000

Anos	Qtde
Média	
Anual	12 000
Mensal	1000
Custo fixos (mês)	12 000
Unidade imputação	12
Qr	800
Qn	1000
Desvio qtde	200
Desvio valor	2400

Imputação dos custos indirectos



Caso 2.2. - Contabilização dos movimentos em existências



Casos práticos baseado na obra: Morais, Ana Isabel e Lourenço, Isabel (2004) *Existências – Interpretação e aplicação da NIC 2* – Publisher Team

Em 2005, o autor do livro *Normas Internacionais de Contabilidade* considerou oportuno divulgar uma separata com as principais alterações entretanto ocorridas, consubstanciadas nos seguintes aspectos: introdução de quatro novas normas (IFRS) desenvolvidas pelo IASB (IFRS 2 – pagamentos baseados em acções; IFRS 3 – concentrações empresariais; IFRS 4 – contratos de seguros; IFRS 5 – activos disponíveis para venda e operações descontinuas) e revisão de quinze NIC/IAS (International Accounting Standards).

Como salienta o autor, os objectivos da revisão das NIC/IAS tiveram por base reduzir ou eliminar alternativas, redundâncias e conflitos com outras normas, bem como encetar convergências com outras normas, nomeadamente, as americanas (US GAAP).

No tocante à NIC 2 – **Inventários**

CLARIFICAÇÃO DO ÂMBITO

- Novas exclusões mediante certas condições:
 - Produtos agrícolas e florestais após colheita;
 - Produtos minerais/minérios.
- As existências são mensuradas ao valor líquido residual de acordo com as práticas estabelecidas nessas indústrias;
- Desde que avaliados ao justo valor, de acordo com práticas bem estabelecidas ao nível da indústria.

CUSTO DOS INVENTÁRIOS

- Custo de aquisição

- Eliminação do tratamento alternativo que permitia a capitalização de determinadas diferenças de câmbio segundo a IAS 21;
- Diferenças de câmbio resultantes de uma aquisição facturada em moeda estrangeira não são incluídas no custo de aquisição.
- Diferimento (termos contratados):
 - (Preço de compra com termos de crédito normais – montante pago) deve ser reconhecido como juro ao longo do período de financiamento.

FÓRMULAS DE CUSTO

- LIFO deixa de ser permitido.

RECONHECIMENTO COMO DESPESA

- Eliminação do princípio de “matching”
- Limitação de reversão da provisão para depreciação de existências reconhecida num período anterior:
 - Quando as situações que levaram à diminuição do valor de existências deixaram de existir;
 - Quando existe uma evidência clara de aumento de valor líquido de realização.

DIVULGAÇÕES

- Valor das existências valorizadas ao justo valor menos os custos de venda.
- Valor da provisão para existências reconhecidas como despesa no período.