NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 2

Inventários

O texto abaixo foi retirado do da [versão consolidada](#) das normas disponível no site do Jornal Oficial da União Europeia. Este texto constitui um instrumento de documentação e não tem qualquer efeito jurídico. As Instituições da União não assumem qualquer responsabilidade pelo respetivo conteúdo. As versões dos atos relevantes que fazem fé, incluindo os respetivos preâmbulos, são as publicadas no Jornal Oficial da União Europeia e encontram-se disponíveis no EUR-Lex. É possível aceder diretamente a esses textos oficiais através das ligações incluídas no presente documento

OBJECTIVO

1. O objetivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico para os inventários. Um assunto primordial na contabilização dos inventários é a quantia do custo a ser reconhecida como um ativo e a ser transportada até que sejam reconhecidos os réditos relacionados. Esta Norma proporciona orientação na determinação do custo e no seu subsequente reconhecimento como um gasto, incluindo qualquer redução para o valor realizável líquido. Também proporciona orientação nas fórmulas de custeio que sejam usadas para atribuir custos aos inventários.

ÂMBITO

2. Esta Norma aplica-se a todos os inventários, com exceção de:

a) [Eliminadas]

b) instrumentos financeiros (ver IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação* e IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*); e

c) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola e o produto agrícola na altura da colheita (ver IAS 41 *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 e de minerais e produtos minerais até ao ponto em que eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com práticas já bem estabelecidas nesses sectores. Quando tais inventários são mensurados pelo valor realizável líquido, as alterações nesse valor são reconhecidas nos lucros ou prejuízos 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 são mensurados pelo justo valor menos os custos de vender, as alterações no justo valor menos os custos de vender são reconhecidas nos lucros ou prejuízos do período em que se tenha verificado a alteração.

4. Os inventários referidos no parágrafo 3. alínea a) são mensurados pelo valor realizável líquido em determinadas fases de produção. Isto 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 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. alínea 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 são mensurados pelo justo valor menos os custos de vender, eles são excluídos apenas dos requisitos de mensuração desta Norma.

DEFINIÇÕES

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

Os *inventários* são ativos:

a) detidos para venda no decurso ordinário da atividade empresarial;

b) no processo de produção para tal venda; ou

c) na forma de materiais ou bens de consumo a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.

Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no decurso ordinário da atividade empresarial menos os custos estimados de conclusão e os custos estimados necessários para efetuar a venda.

Justo Valor é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou pago pela transferência de um passivo numa transação ordenada entre participantes no mercado à data da mensuração. (Ver IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*).

7. Valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que uma entidade espera realizar com a venda do inventário no decurso ordinário da atividade empresarial. O justo valor reflete o preço ao qual se concretizaria uma transação ordenada entre participantes no mercado à data da mensuração de venda do referido inventário no mercado principal (ou mais vantajoso) para esse inventário. O primeiro é um valor específico para a entidade; o segundo já não o 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 a serem produzidos pela entidade e incluem materiais e fornecimentos aguardando o seu uso no processo de produção. Os custos incorridos para cumprir um contrato com um cliente que não originem inventários (ou ativos no âmbito de outra Norma) são contabilizados nos termos da IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 2

Inventários

MENSURAÇÃO DE INVENTÁRIOS

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

Custo dos inventários

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 atuais.

Custos de compra

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

Custos de conversão

12. Os custos de conversão de inventários incluem os custos diretamente relacionados com as unidades de produção, tais como a mão de obra direta. Também incluem uma imputação sistemática de gastos gerais de produção fixos e variáveis que sejam incorridos ao converter materiais em bens 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 a manutenção de edifícios de fábricas, equipamentos e ativos sob direito de uso utilizados no processo de produção, e os 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.

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 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 fixos imputada 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 com base no 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 quando, por exemplo, são produzidos produtos conjuntamente ou quando há um produto principal e um subproduto. Quando os custos de conversão de cada produto não são 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 na de acabamento da produção. A maior parte dos subprodutos, pela sua natureza, são imateriais. Quando for 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

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 atuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos inventários gastos gerais que não sejam da produção 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 no 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 atuais; e
- d) custos de vender.

17. A IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos* identifica circunstâncias limitadas em que os custos de empréstimos obtidos são incluídos no custo dos inventários.

18. Uma entidade pode comprar inventários com condições de liquidação diferida. Quando o acordo contém efetivamente 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

19. Até ao ponto em que os prestadores de serviços tenham inventários, eles mensuram-nos pelos custos da sua produção. Esses custos consistem sobretudo nos custos de mão-de-obra e outros custos com o pessoal diretamente envolvido na prestação do serviço, incluindo o 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 debitados pelos prestadores de serviços.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 2

Inventários

Custo do produto agrícola colhido proveniente de ativos biológicos

20 Segundo a IAS 41 *Agricultura*, os inventários que compreendam produtos agrícolas que uma entidade tenha colhido a partir dos seus ativos biológicos são mensurados no reconhecimento inicial pelo seu justo valor menos os custos de vender na altura da colheita. Este é o custo dos inventários nessa data para aplicação desta Norma.

Técnicas para a mensuração do custo

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 bens de consumo, da mão-de-obra, da eficiência e da utilização da capacidade produtiva. São regularmente analisados e, se necessário, revistos 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

23. O custo dos inventários de itens que não sejam geralmente intermutáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos 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 do inventário. Este é o tratamento apropriado para os itens que sejam segregados para um projeto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. Porém, quando há grandes quantidades de itens de inventário que sejam geralmente intermutáveis, a identificação específica de custos não é apropriada. Em tais circunstâncias, o método de seleção dos itens que permanecem nos inventários pode ser usado para obter efeitos predeterminados nos lucros ou prejuízos.

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 operacional podem ter um uso para a entidade diferente do mesmo tipo de inventários usados num outro segmento operacional. Porém, uma diferença na localização geográfica dos inventários (ou nas respetivas regras fiscais) não é suficiente, por si só, 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, dependendo das circunstâncias da entidade.

Valor realizável líquido

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 ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a 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 itens semelhantes ou relacionados. 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 praticamente avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produtos. Não é apropriado reduzir o valor de inventários com base numa classificação de inventários como, por exemplo, bens acabados, ou em todos os inventários de um determinado segmento operacional.

30. As estimativas do valor realizável líquido são baseadas nas provas mais fiáveis disponíveis quando 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 diretamente relacionados com acontecimentos que ocorram após o fim do período, até ao ponto em que tais acontecimentos confirmem condições existentes no fim do período.

31. As estimativas do valor realizável líquido também tomam em consideração a finalidade para a qual o inventário é detido. Por exemplo, o valor realizável líquido da quantidade de inventário detida para satisfazer contratos de venda firmes ou de prestações de serviços é baseado no preço do contrato. Se os contratos de venda dizem respeito a quantidades inferiores às quantidades de inventário detidas, o valor realizável líquido do excesso baseia-se em preços gerais de venda. Podem surgir provisões resultantes de contratos de venda firmes com quantidades superiores às quantidades de inventário detidas ou resultantes de contratos de compra firmes. Tais provisões são tratadas de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes*.

32. Os materiais e outros fornecimentos 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 constitui uma indicação de que o custo dos produtos acabados excede o valor realizável

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 2

Inventários

líquido, os materiais são reduzidos 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 resultaram na redução dos inventários abaixo do 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 é revertida (i.e. a reversão é limitada à quantia da redução 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 inventário 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 UM GASTO

34. Quando os inventários são vendidos, a quantia escriturada desses inventários deve ser reconhecida como um gasto do período em que o respetivo 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 de inventários reconhecida como um gasto do período em que a reversão ocorra.

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

DIVULGAÇÃO

36. As demonstrações financeiras devem divulgar:

- a) as políticas contabilísticas adotadas 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;
- d) a quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período;
- e) a quantia de qualquer redução de inventários reconhecida como um gasto do período de acordo com o parágrafo 34.;
- f) a quantia de qualquer reversão de qualquer redução que seja 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 uma redução de inventários de acordo com o parágrafo 34.;
- 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 desses ativos é útil para os utentes das demonstrações financeiras. As classificações comuns de inventários são: mercadorias, fornecimentos para produção, materiais, trabalhos em curso e bens acabados.

38. A quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período, que é muitas vezes referida como o custo das vendas, 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.

39. Algumas entidades adotam um formato para os resultados que resulta na divulgação de quantias que não seja o custo de inventários reconhecido como um gasto durante o período. De acordo com este formato, uma entidade apresenta uma análise dos gastos usando uma classificação baseada na natureza dos gastos. Neste caso, a entidade divulga os custos reconhecidos como um gasto relativamente a matérias-primas e consumíveis, custos de mão-de-obra e outros custos juntamente com a quantia da alteração líquida nos inventários do período.

DATA DE EFICÁCIA

40. Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.

40.A. [Eliminado]

40.B. [Eliminado]

40.C. A IFRS 13, emitida em maio de 2011, emendou a definição de justo valor no parágrafo 6 e emendou o parágrafo 7. Uma entidade deve aplicar estas emendas quando aplicar a IFRS 13.

40.DA. [Eliminado]

40.E. A IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*, emitida em maio de 2014, emendou os parágrafos 2, 8, 29 e 37 e suprimiu o parágrafo 19. As entidades devem aplicar estas emendas quando aplicarem a IFRS 15.

40.F. A IFRS 9, tal como emitida em julho de 2014, emendou o parágrafo 2 e eliminou os parágrafos 40A, 40B e 40D. Uma entidade deve aplicar estas alterações quando aplicar a IFRS 9.

40.G. A IFRS 16 *Loações*, emitida em janeiro de 2016, emendou o parágrafo 12. As entidades devem aplicar essa emenda quando aplicarem a IFRS 16.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 2

Inventários

RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO

41. Esta Norma substitui a IAS 2 *Inventários* (revista em 1993).

42. Esta Norma substitui a SIC-1 *Consistência — Fórmulas de Custeio Diferentes para Inventários*.