

Mestrado em Contabilidade e Finanças

INVENTÁRIOS

Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

Marisa Salete Rodrigues Vasconcelos

**Dissertação para obtenção do Grau de Mestre em
Contabilidade e Finanças**

Orientador: Prof. Doutor José Manuel Veiga Pereira

Porto, 2011

Resumo

O trabalho apresenta as principais diferenças da introdução do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) em relação ao anterior normativo – Plano Oficial de Contabilidade (POC) na área dos inventários. A pesquisa qualitativa permite analisar e desenvolver os dados recolhidos (primeira parte do trabalho). Fazendo uso de evidências empíricas é analisado, de forma quantificável, um exemplo prático (segunda parte do trabalho).

Palavras-chave: Inventários; Rédito; Reconhecimento; Mensuração; Gasto

Abstract

The work presents the main differences of the introduction of Sistema de Normalização Contabilística (SNC) comparing to the previous normative - Plano Oficial de Contabilidade (POC) on the inventories area. The qualitative research allows to analyze and develop the data collected (first part of the work). Through the use of empirical evidences it is analyzed, on a quantifiable way, a practical example (second part of the work).

Key-Words: Inventories; Revenue; Recognition; Measurement; Cost

Siglas e abreviaturas

§ - Parágrafo

CIRC – Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Colectivas

CMVMC – Custo das matérias vendidas e matérias consumidas

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

DC – Directriz Contabilística

DF – Demonstrações Financeiras

EC – Estrutura Conceptual

IAS – *International Accounting Standards* ou Normas Internacionais de Contabilidade

IASB – *International Accounting Standards Board*

IASC – *International Accounting Standards Committee*

IFRIC – *International Financial Reporting Interpretation Committee* ou Interpretações das Normas Internacionais de Contabilidade e de Relato Financeiro

IFRS – *International Financial Reporting Standards* ou Normas Internacionais de Contabilidade e de Relato Financeiro

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

NCRF – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

NCRF-PE – Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

PI – Propriedades de Investimento

POC – Plano Oficial de Contabilidade

SIC – *Standing Interpretations Committee* ou Interpretações das Normas Internacionais de Contabilidade

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

U.E. – União Europeia

Índice

Resumo.....	3
Abstract.....	3
Siglas e abreviaturas.....	4
Índice.....	6
Índice de Ilustrações	8
Introdução	9
I. Da convergência internacional até ao SNC	11
II. Inventários em Portugal	16
II.1. Reconhecimento.....	19
II.2. Mensuração.....	22
II.3. Custo dos Inventários	24
a) Custos de compra	24
b) Custos de conversão	25
c) Outros custos	28
d) Custos de prestação de serviços.....	28
II.4. Reconhecimento como gasto	29
II.5. Fórmulas de Custeio.....	30
II.6. Outras fórmulas de custeio permitidas pela NCRF 18	31
II.7. Desreconhecimento	32
II.8. Divulgações exigidas na NCRF 18	33

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

III.	Rédito	35
III.1.	Critérios de reconhecimento	35
III.1.1.	Venda de bens	36
III.1.2.	Prestação de serviços.....	38
III.1.3.	Uso por outros de activos da entidade.....	39
III.2.	Mensuração.....	40
III.3.	Desreconhecimento	41
III.4.	Divulgações exigidas na NCRF 20	42
IV.	Contabilização	43
IV.1.	Sistemas de Inventário	43
IV.2.	Classe 3 – Inventários – Registo contabilístico	45
IV.3.	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (CMVMC) ..	48
IV.4.	Variações nos inventários da produção.....	49
IV.5.	Rédito: Conta 71 – Vendas e 72 – Prestação de serviços	49
IV.6.	Perdas por imparidade	52
V.	Tratamento fiscal	55
V.1.	Inventários	55
V.2.	Rédito	56
V.3.	Adopção pela primeira vez das NCRF	57
2ª Parte	58
Caso Prático	59
Conclusões	66
Bibliografia	68

Índice de Ilustrações

Ilustração 1 - Hierarquia dos PCGA	14
Ilustração 2 - Categoria dos <i>Incoterms</i> - ordem crescente de obrigação do vendedor	21
Ilustração 3 - Valor realizável líquido.....	23

Introdução

Este trabalho insere-se na unidade curricular de Dissertação do Mestrado em Contabilidade e Finanças e visa a nível da Contabilidade Geral saber como reconhecer os inventários e o momento para tal reconhecimento; como os mensurar especialmente quando determinado custo serve para produções conjuntas; e como e quando se deve desreconhecer os inventários, bem como compreender as principais alterações do SNC relativamente ao POC e o seu efeito nas Demonstrações Financeiras (DF). Sendo os Inventários um dos componentes mais importantes das demonstrações financeiras, é crucial ter inventários (as mercadorias, os produtos acabados ou os custos de produção dos serviços) com o adequado tratamento contabilístico, este é outro objectivo deste trabalho. A nível fiscal é importante verificar o surgimento de alterações e perceber o efeito no IRC a pagar/receber.

Posto isto, este trabalho subdivide-se em duas partes. Na primeira parte objectiva-se discutir os fundamentos teóricos do tema e procura-se dar resposta a questões tais como: O que são Inventários? Como e quando reconhecer os inventários e quais as formas de custeio sugeridas na NCRF 18 - Inventários? Qual o tratamento dos custos de inactividade? Qual o ajustamento necessário para reduzir o seu valor até ao valor de realização? Como e quando desreconhecer os inventários? Como proceder ao registo contabilístico dos pontos anteriores? E quais as consequências fiscais?

Quanto à primeira parte, esta vai ainda subdividir-se em seis capítulos. No primeiro capítulo procura-se perceber, de forma sucinta, em que contexto surge o Sistema de Normalização Contabilística (SNC): desde a necessidade de conversão contabilística internacional, passando pelos trabalhos desenvolvidos pelo IASB e pela União Europeia até chegar ao Novo Sistema de Normalização Contabilístico (SNC) emitido em Portugal.

No segundo capítulo desenvolve-se o conceito de Inventários, o momento para o reconhecimento, a mensuração, toda a problemática dos custos

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento (nomeadamente a distinção destes, as diferentes técnicas para os mensurar bem como as fórmulas de custeio), o reconhecimento como gasto e uma breve abordagem ao desreconhecimento. Conclui-se comparando o anterior normativo: o Plano Oficial de Contabilidade (POC) com o actual normativo Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Sabendo que a questão do desreconhecimento e essencialmente a sua transmissão (venda ou prestação de serviços) é fundamental no actual normativo SNC, com o terceiro capítulo procura-se esclarecer, tendo por base a NCRF 20 – Rédito, o conceito de rédito, como e quando o reconhecer e como o mensurar.

Depois do estudo dos inventários e o respectivo rédito, no quarto capítulo objectiva-se discutir o efeito das alterações introduzidas nas DF e as divulgações obrigatórias com o uso do SNC.

No quinto capítulo descreve-se a dinâmica e o contexto do tratamento contabilístico sugerido pelo SNC.

Já no sexto capítulo objectiva-se conhecer as principais alterações ao nível do IRC devido à introdução do SNC.

Relativamente à segunda parte, através da análise de um caso prático, procura-se reflectir como uma entidade, sem um adequado sistema de contabilidade de gestão, poderá proceder ao tratamento dos seus inventários. Entende-se que esta parte representa um conjunto de justificativas suficientes para responder às questões introduzidas na primeira parte.

Este trabalho termina com as conclusões retiradas do trabalho.

I. Da convergência internacional até ao SNC

Antes de começar a desenvolver o tema proposto, é importante conhecer quais as motivações que levaram à emissão do SNC em Portugal, contextualiza-lo no mundo e, especialmente, na Europa.

É de conhecimento geral que os mercados estão cada vez mais competitivos e as empresas relacionam-se cada vez mais nos mercados internacionais. Como cada país tinha um tratamento contabilístico diferente (diversidade contabilística internacional), surgia a necessidade de elaborar as Demonstrações Financeiras segundo as normas do país que a entidade se queria relacionar (como exemplo temos a elaboração de Contas Consolidadas de Subsidiárias no estrangeiro, ou investimentos em Mercados de Capitais noutros países) o que implicava vários dispêndios nomeadamente de tempo, de dinheiro e de recursos. Outro aspecto relevante para a necessidade de harmonização contabilística prende-se com os investimentos e financiamentos além fronteiras pois, não podendo comparar e não compreendendo as DF, pode-se perder boas oportunidades quer de investimentos, quer de financiamentos.

Como resposta a esta necessidade de harmonizar as normas contabilísticas (de forma a torná-las comparáveis e transparentes) surge em 1973 o IASC – *International Accounting Standards Committee* (em 2001 passou a IASB – *International Accounting Standards Board*) trata-se de um organismo harmonizador de carácter profissional privado e de alcance mundial. Tendo sido reconhecido como o principal organismo emissor de normas internacionais de contabilidade, os mercados de capitais, tal como o *London Stock Exchange*, passam a exigir às empresas estrangeiras a utilização das IFRS¹ na elaboração das suas DF.

¹ De 1973 até 2001 o IASC emite normas IAS (de 1997 até 2001 a SIC emite interpretações às IAS denominadas por SIC), a partir de 2001 o IASB emite normas IFRS (e o IFRIC emite interpretações IFRIC às IFRS).

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

Paralelamente a União Europeia (inicialmente Comunidade Europeia), com o mesmo objectivo de harmonizar as normas contabilísticas internacionais, passou a emitir directivas² comunitárias no sentido de obter informação contabilística comparável, pois segundo Rodrigues *et al.* (2004) a falta de harmonização no seio da U.E. iria dificultar a livre circulação de factores produtivos nomeadamente a livre circulação de capitais. Contudo, cedo percebeu que este instrumento não era eficaz uma vez que não havia um tratamento específico e originava diversidade contabilística (quer a nível de valorimetria, quer a nível da divulgação da informação financeira) pelo que este instrumento só foi usado até 1990. De 1990 a 1995 a U.E. «fez uma paragem na sua actividade normativa para reflectir sobre o grau de comparabilidade efectivamente alcançada com a emissão das directivas»³.

Nesta altura no mercado de capitais dos Estados Unidos da América as DF elaboradas de acordo com o normativo comunitário não eram aceites pelas autoridades reguladoras dos mercados de capitais dos Estados Unidos o que levou a U.E. a tornar-se membro do Grupo Consultivo do IASB e observador do Conselho do IASB de forma a «intervir no processo de harmonização contabilística internacional»⁴. Após 1995, a U.E. entra numa nova etapa onde, segundo Rodrigues *et al.* (2004: 41), decide aproximar as normas das empresas cotadas ao normativo do IASB, pois verificou que as IFRS tinham grande probabilidade de serem aceites nos mercados de capitais internacionais. Os instrumentos usados nesta etapa são, inicialmente, a comunicação⁵ e, posteriormente, os regulamentos⁶.

² «As directivas contêm princípios gerais, não regulando todas as possíveis aplicações práticas»; «são aplicáveis a todas as empresas dos países membros que detêm uma determinada estrutura jurídica»; «constituem legislação d carácter obrigatório». Rodrigues *et al.*, 2004, p. 42.

³ Rodrigues *et al.*, 2004, p. 37.

⁴ Rodrigues *et al.*, 2004, p. 39.

⁵ «A comunicação tem carácter vinculativo e não tem de ser transposto para os ordenamentos contabilísticos nacionais servindo para a U.E. tornar pública a sua opinião sobre determinado assunto e quais as iniciativas que pretende tomar a seu respeito». Rodrigues *et al.*, 2004, p. 40.

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

Em 2002, nos Estados Unidos América «após os escândalos financeiros da *Enron*, da *WorldCom*, entre outras empresas cotadas nos Estados Unidos, a confiança dos investidores no mercado financeiro Norte-americano ficou seriamente abalada»⁷. Assim, a forma mais rápida para resolver este problema foi a aproximação às normas contabilísticas do IASB (passar a assumir uma abordagem baseada em princípios em detrimento da abordagem baseada em regras), nomeadamente através de acordos de actuação comuns.

Pode-se então concluir que as normas do IASB estão a ser usadas mundialmente, com adaptações ou não.

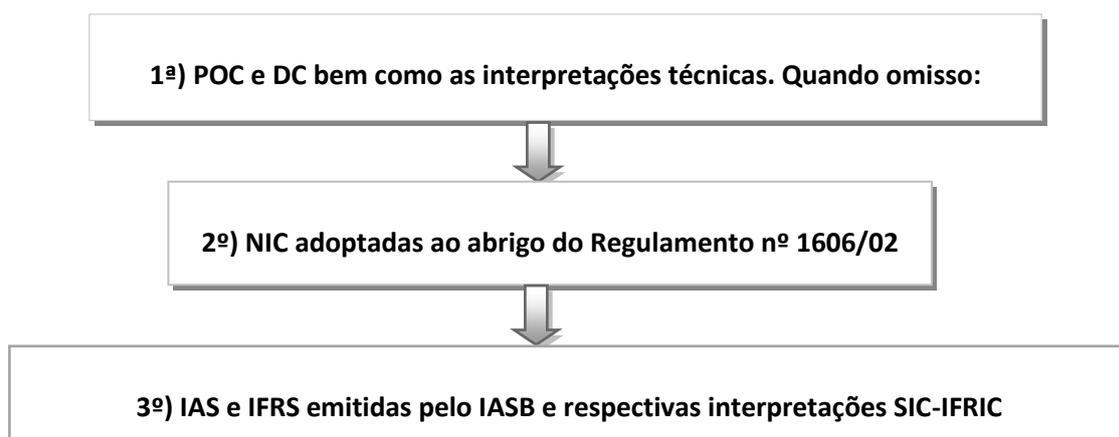
Em Portugal também se assistiu a uma grande evolução no modelo de normalização contabilística antes de chegarmos ao SNC. A emissão do POC/77, sob influência francesa, demarca a primeira fase situada entre 1977 e 1989. A segunda fase surge com a transposição da IV e VII directiva comunitária, a primeira sobre contas individuais e a segunda sobre contas consolidadas, e resulta na emissão do POC/89. Neste POC/89 são emitidas várias Directrizes Contabilísticas com influência directa nas IAS/IFRS (tais como características qualitativas da informação financeira, princípios contabilísticos geralmente aceites e critérios valorimétricos⁸) o que já demonstra uma tentativa de aproximação às normas internacionais. Como exemplo disso temos a DC 18 “revista” - Objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites - que estabelece a hierarquia dos PCGA no Normativo Contabilístico português:

⁶ «O regulamento, enquanto instrumento jurídico, prevalece sobre as leis nacionais e tem aplicação geral e directa, sendo um instrumento legal com carácter vinculativo e de rápida implementação nos Estados-Membros». Rodrigues *et al.*, 2004, p. 47.

⁷ Guerreiro, 2008, p. 48.

⁸ Silva, 2004, p. 25.

Ilustração 1 - Hierarquia dos PCGA



Fonte: elaboração própria, baseado na DC 18

Uma terceira fase surge com a aplicação do regulamento (CE) nº 1606/2002. Este regulamento determina dois níveis: o primeiro nível consiste na obrigatoriedade das empresas cotadas num mercado regulamentado em qualquer Estado-Membro da U.E. adoptarem as IAS/IFRS “completas” (31 IAS e 8 IFRS) nas suas contas consolidadas a partir de 01.01.2005 (sendo de adopção facultativa nas contas individuais, caso sejam objecto de certificação legal de contas e assim o desejem).

No segundo nível encontra-se o SNC - Sistema de Normalização Contabilística com entrada em vigor em 01.01.2010 e trata-se de um modelo nacional baseado nas IAS/IFRS mas mais simplificado. A própria CNC refere que «o SNC proposto prefigura um modelo baseado em princípios e não em regras, aderente, portanto, ao modelo do IASB (*International Accounting Standards Board*) adoptado na União Europeia, mas garantindo a compatibilidade com as Directivas Contabilísticas Comunitárias. É um modelo em que se atende às diferentes necessidades de relato financeiro, dado o tecido empresarial a que irá ser aplicado, e em que se permite uma intercomunicabilidade quer horizontal, quer vertical. Por último, pretende-se que seja suficientemente

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento flexível para acolher com oportunidade as alterações às normas do IASB adoptadas na União Europeia.»⁹

Neste nível enquadram-se as empresas do sector não financeiro com a aplicação das NCRF (adaptação de 28 das 30 IAS e 8 IFRS) e as pequenas empresas¹⁰ com a aplicação das NCRF-PE (uma só norma com 21 capítulos onde 18 são adaptados das NCRF).

Apesar do esforço da CNC de aproximação às normas internacionais, ainda há muito trabalho a fazer e este trabalho passa, a meu ver, por uma mudança de atitude e de mentalidades. Com os constantes atrasos de Portugal em transpor normas contabilísticas internacionais pode-se concluir que o SNC poderá ficar rapidamente desactualizado. Mais dificuldades encontram-se no actual predomínio da fiscalidade e na preocupação de escrituração comercial (em detrimento da preocupação de prestar informação simples e compreensível por todos os utilizadores da informação financeira no sentido de mostrar, de forma clara e simples, a verdadeira situação financeira da empresa), estas dificuldades têm criado resistências a uma contabilidade verdadeiramente internacional. Neste ponto julgo que o papel do ensino da contabilidade em Portugal vai ser fundamental para enraizar hábitos de normas contabilísticas baseadas em princípios.

⁹ http://www.cnc.min-financas.pt/sitecnc_divulg_SNC.htm

¹⁰ Empresas cujos rendimentos e ganhos sejam menores de € 500.000,00 e o total do Balanço não ultrapasse os € 250.000,00.

II. Inventários em Portugal

O objectivo deste capítulo é responder, através do estudo da NCRF 18 – Inventários, a questões tais como: o que fazer quando o valor comercial dos inventários baixa ou quando se verifica a sua obsolescência? Quando posso reconhecer uma aquisição de inventários? Como proceder quando há produção conjunta? Outro objectivo é saber quais as componentes do custo dos inventários, os custos a reconhecer como gasto, as técnicas para a mensuração do custo e as fórmulas de custeio.

Mas, antes de desenvolver o tema deste capítulo é conveniente definir alguns conceitos, tais como Inventários que, segundo o § 6 da NCRF 18 – Inventários, «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.»

Desta definição depreende-se que se enquadram no conceito de activos correntes¹¹ pois o seu objectivo é permanecer por menos de um ano após a data de Balanço na entidade a menos que o bem tenha um ciclo operacional superior a doze meses. Nesta definição estão incluídos todos os bens comprados com a finalidade de revenda, todos os produtos acabados produzidos pela entidade (quer a produção seja “dentro” da entidade, quer seja

¹¹ Activo corrente: «Um activo deve ser classificado como activo corrente quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios: (a) Espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade; (b) Esteja detido essencialmente para a finalidade de ser negociado; (c) Espera-se que seja realizado num período até doze meses após a data do balanço; ou (d) É caixa ou equivalente de caixa, a menos que lhe seja limitada a troca ou uso para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.» - § 14 da NCRF 1 – Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras.

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento por via de subcontratação). Inclui igualmente os trabalhos em curso, bem como as matérias-primas, matérias subsidiárias e consumíveis que ainda não foram usados no processo de produção. Na prestação de serviços os inventários, segundo o § 8 da NCRF 18, incluem os custos do serviço que a entidade ainda não tenha reconhecido o crédito.

a) Activos detidos para venda no decurso ordinário da actividade empresarial

Empresas comerciais

✓ Mercadorias: bens adquiridos para posterior venda onde as entidades que os adquirem não acrescentam valor, isto é, estes bens não sofrem qualquer transformação. Por exemplo aquisição de Computadores por uma loja de produtos informáticos.

Empresas industriais

✓ Produtos acabados: são os bens produzidos pela empresa que atingiram a sua fase final e estão aptos a serem vendidos. Por exemplo vestuário na indústria têxtil.

✓ Subprodutos: são produtos secundários resultantes da produção mas com baixo valor comercial. São vendidos, geralmente, à medida que se vão acumulando. Como exemplo de subproduto temos o serrim e as aparas ou lenha (matéria prima na indústria dos aglomerados ou como combustível para fogões e caldeiras) na indústria corticeira.

✓ Desperdícios, resíduos e refugos: são bens resultantes do processo produtivo com valor comercial nulo ou muito baixo e que não sejam subprodutos. Como exemplo pode-se apontar as aparas de papel na indústria gráfica.

b) Activos em processo de produção para venda

Empresas industriais

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

✓ Produtos intermédios: bens que resultam de um processo de transformação de matérias-primas em produtos individualizados e armazenáveis mas que só serão vendidos após novo processo de transformação. Encontramos este produtos em empresas com processos de produção descontínua e com diferentes unidades de transformação. Como exemplo temos os pára-choques produzidos por uma determinada indústria automóvel para posterior integração no automóvel em vias de produção.

✓ Produtos em curso: aqueles que se encontram numa certa fase do processo produtivo sem ser possível individualizá-los nem armazená-los. Encontramos este produtos em empresas com processos de produção contínua e com linhas de produção em série. Um carro na linha de montagem é um exemplo de produtos em curso.

Empresas prestadoras de serviços

✓ Trabalhos em curso: trabalhos inacabados que se encontram em fase de formação. O Software com especificações próprias para um determinado cliente ainda inacabado.

c) Activos na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços

✓ Matérias-primas: bens de carácter principal que se destinam a serem incorporados directamente em novos produtos, é o caso da cortiça na indústria corticeira.

✓ Matérias subsidiárias: bens de carácter secundário que se vão incorporando directamente num determinado produto, por exemplo os botões na indústria do vestuário.

✓ Materiais de consumo: bens que não incorporam os produtos fabricados mas que ajudam no processo de prestação de serviços ou de transformação de matérias-primas em produtos fabricados, bem como as embalagens para transporte ou acondicionamento dos bens. São eles a

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento
lenha para o forno e a electricidade para as batedeiras usadas no fabrico do pão.

✓ Elementos incorporáveis: bens incorporados nos produtos fabricados sem qualquer transformação, como os *glitters* oferecidos nos livros infantis.

II.1. Reconhecimento

Uma vez que a norma é omissa quanto aos critérios de reconhecimento dos inventários como activo, ter-se-á de recorrer à Estrutura Conceptual. Assim os inventários devem ser reconhecidos como activos quando (§ 87) for provável que benefícios económicos futuros fluam para a entidade e o activo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

Daqui depreende-se o estabelecido no princípio da correlação entre rendimentos e gastos, ou seja, a quantia do custo é reconhecido como activo e posteriormente é imputada a resultados (como gasto) no mesmo período em que o Rédito (inventário vendido) é reconhecido.

Segundo *Morais et al.* (2004: 37-8), ao ser provável os benefícios económicos futuros, está a assumir o risco de não vender por exemplo devido à deterioração dos inventários. Neste patamar também se encontra o problema das subcontratações e dos adiantamentos por conta de compras, pois só se pode reconhecer como activo quando estiver assegurada a probabilidade de aquisição e a consequente obtenção de benefícios económicos futuros. Quanto à segunda condição, o valor dos produtos comprados é o seu custo pelo que está assegurada a fiabilidade da mensuração, já nos produtos fabricados, só é assegurada a fiabilidade usando um adequado sistema de informação interno.

Relativamente ao momento do reconhecimento não basta haver a entrega do bem é também necessário haver transmissão do risco. Para tal a entidade terá de verificar as condições acordadas para a aquisição, nomeadamente os bens à consignação (onde há entrega do bem, mas não há transmissão do risco), as condições em transacções internacionais onde a entidade pode usar os

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento chamados *Incoterms* (*International Commercial Terms* ou Termos Internacionais de Comércio). Estes servem para propor, sem obrigar, os direitos e obrigações recíprocos do exportador e do importador, estabelecendo um conjunto-padrão de definições e determinando regras imparciais e práticas neutras, por exemplo: onde o exportador deve entregar a mercadoria, quem paga o frete, quem é o responsável pela contratação do seguro.

A tabela que se segue apresenta os vários *Incoterms* e agrupa-os em quatro categorias por ordem crescente de obrigação do vendedor.

Ilustração 2 - Categoria dos *Incoterms* - ordem crescente de obrigação do vendedor

GRUPO	INCOTERMS	DESCRIÇÃO
E de Ex (PARTIDA - Mínima obrigação para o exportador)	EXW - <i>Ex Works</i>	Mercadoria entregue ao comprador no estabelecimento do vendedor.
F de <i>Free</i> (transporte principal <u>não</u> pago pelo exportador)	FCA - <i>Free Carrier</i> FAS - <i>Free Alongside Ship</i> FOB - <i>Free on Board</i>	Mercadoria entregue a um transportador internacional indicado pelo comprador.
C de <i>Cost</i> ou <i>Carriage</i> (transporte principal pago pelo exportador)	CFR - <i>Cost and Freight</i> CIF - <i>Cost, Insurance and Freight</i> CPT - <i>Carriage Paid To</i> CIP - <i>Carriage and Insurance Paid to</i>	O vendedor contrata o transporte, sem assumir riscos por perdas ou danos às mercadorias ou custos adicionais decorrentes de eventos ocorridos após o embarque e despacho.
D de <i>Delivery</i> (CHEGADA - Máxima obrigação para o exportador)	DAF - <i>Delivered At Frontier</i> DES - <i>Delivered Ex-Ship</i> DEQ - <i>Delivered Ex-Quay</i> DDU - <i>Delivered Duty Unpaid</i> DDP - <i>Delivered Duty Paid</i>	O vendedor se responsabiliza por todos os custos e riscos para colocar a mercadoria no local de destino.

Fonte: <http://www.aprendendoaexportar.gov.br/informacoes/incoterms.htm>

O comprador reconhece os inventários no momento em que assume os riscos pelos mesmos, por exemplo:

FOB - Free on Board (...named port of shipment): o comprador assume todas as responsabilidades quanto a danos e perdas quando a mercadoria

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento estiver completamente embarcada no navio que fará o transporte e é nesta altura que deverá reconhecer o inventário.

DDP - Delivered Duty Paid (...named place of destination): neste caso o vendedor entrega a mercadoria ao comprador no local de destino designado e assume todos os riscos e custos relativos ao transporte e entrega da mercadoria no local de destino designado. Assim o comprador só reconhece o inventário quando os recepciona no local acordado.

II.2. Mensuração

Segundo o § 9 da NCRF 18, os inventários devem ser mensurados pelo custo (de aquisição ou produção) ou pelo valor realizável líquido (VRL), dos dois o mais baixo. Normalmente é mensurado pelo custo, contudo podem surgir situações, tais como «deterioração física, obsolescência, diminuição do preço de venda, ou aumento dos custos que a entidade prevê suportar»¹², em que o custo dos inventários poderá não ser recuperado tendo de o mensurar pelo valor realizável líquido.

Neste caso, a entidade terá de fazer regularmente a comparação entre os dois valores (entre o custo e o valor realizável líquido) e mensurar os inventários pela quantia mais baixa. Esta verificação terá de ser realizada individualmente e em cada período subsequente terá de se fazer nova avaliação.

Entende-se por **valor realizável líquido** a estimativa do preço de venda do inventário deduzido dos custos estimados de acabamento e de venda, esta estimativa deve basear-se na mais fiável evidência disponível no momento em que é feita no que concerne ao valor que se espera que o inventário venha a realizar.

Exemplo ilustrativo:

Suponhamos que uma imobiliária adquiriu um edifício no centro do Porto por

¹² Morais *et al.*, 2004 p. 65.

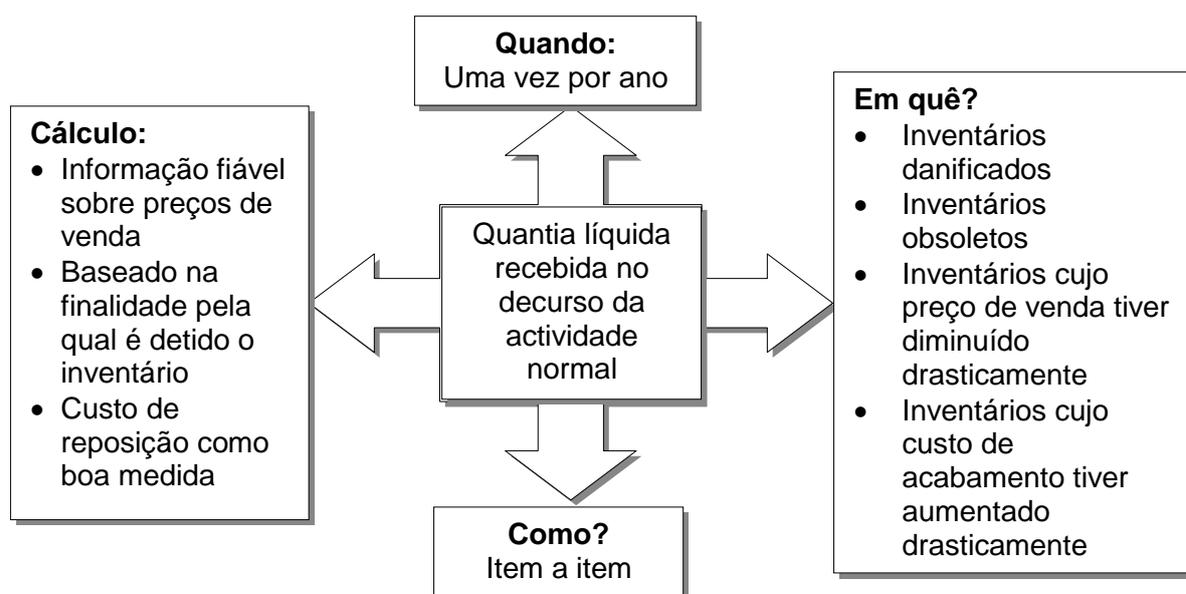
Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

2.500.000,00 € para revenda. Fez obras no valor de 250.000,00 € com o objectivo de o vender por 3.000.000,00 €. Contudo, com o evoluir da crise iniciada pela “crise do *Subprime*”, a empresa constatou que não iria conseguir vender o edifício pelos 3.000.000,00 € inicialmente previstos mas sim por 2.450.000,00 €.

Resolução: Neste caso o valor de custo é 2.750.000,00 € e o valor realizável líquido é de 2.450.000,00 €, sendo o valor realizável líquido o mais baixo a imobiliária terá de valorizar o edifício nos seus inventários por 2.450.000,00 €.

A ilustração seguinte explica a forma de cálculo, o momento, como e em que se deve testar a quantia a mensurar.

Ilustração 3 - Valor realizável líquido



Fonte: All@work (2009)

Uma excepção a esta regra está na mensuração dos produtos agrícolas¹³ colhidos dos activos biológicos. Enquanto produtos agrícolas são mensurados ao justo valor menos os custos estimados no ponto de venda no momento da colheita (§ 14) sendo este o valor atribuído quando passam a inventários. Outra

¹³ «Produto agrícola: é o produto colhido dos activos biológicos da entidade» § 6 da NCRF 17 - Agricultura

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento
excepção trata-se das propriedades de investimento (PI)¹⁴ que, enquanto PI, podem ser mensuradas ao custo histórico ou ao justo valor. Caso tenham sido mensuradas ao justo valor e deixam de ser PI passando a ser inventários (por exemplo um imóvel que deixa de ter por objectivo o arrendamento e passa a ser para venda num futuro próximo) o valor a transferir para inventários não é o custo histórico mas sim o justo valor.

O uso do justo valor é uma novidade introduzida na NCRF 18 embora este conceito não seja completamente novo uma vez que as DC já o referenciavam (conceito introduzido pela Directiva 2001/65/CE e permitia o uso do justo valor em determinados activos e passivos financeiros e em donativos de activos adquiridos a título gratuito).

II.3. Custo dos Inventários

O **custo dos inventários** compreende todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos e que tenham contribuído para colocar os inventários no estado e condição actual (§ 9).

a) **Custos de compra** incluem todos os direitos de importação e outros impostos não reembolsáveis, os custos de transporte, os custos de manuseamento e outros custos directamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, de materiais e de serviços. A estes custos deduz-se os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes (§ 11). “Excepcionalmente pode-se incluir as diferenças de câmbio provenientes de aquisições de inventários em moeda estrangeira.”¹⁵

Para o apuramento correcto destes custos, há necessidade de ter em conta o preço do fornecedor e as estimativas dos custos de compra (por exemplo royalties a pagar em função das vendas). A definição de regras de imputação e

¹⁴ Propriedades de Investimento: É a propriedade (terreno ou um edifício – ou parte de um edifício – ou ambos) detida (pelo dono ou pelo locatário numa locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas as finalidades. § 5 da NCRF 11 – Propriedades de Investimento.

¹⁵ Silva, 2005, p. 88.

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

o tratamento dos desvios bem como saber qual o melhor tratamento a ser dado ao *rappel* estimado (em função das compras a determinado fornecedor durante o ano) é igualmente fundamental.

Exemplo ilustrativo:

A empresa “Pé leve” que comercializa calçado sediada em Faro encomendou à empresa industrial “Couro” sediada em Santa Maria da Feira uma colecção de 150 pares de sapatos para a Primavera/Verão ao preço unitário de 30,00 €. Custos suportados pela “Pé leve”:

- Factura da “Couro”: 4.500,00 € + IVA à taxa de 20%
- Factura da transportadora: 150,00 € + IVA à taxa de 20%
- Renda mensal da loja e armazém: 350,00 € + IVA à taxa de 20%

Todos os anos a “Pé leve” tem feito compras à “Couro” tendo no final de ano negociado um contrato de *rappel* anual de 2% para compras superiores a 10.000,00 € o qual a empresa “Pé leve” estima atingir com as compras de Outono/Inverno.

Resolução: Os sapatos serão valorizados ao custo de 4.560,00 € (factura do fornecedor: 4.500,00 € + factura do transporte: 150,00 € - *rappel* estimado: 90,00 €). O valor do IVA (imposto reembolsável) e da renda mensal (não se trata de inventários qualificáveis) não podem ser incorporados no custo.

b) **Custos de conversão** (ou de produção/transformação) são os custos directamente relacionados com a produção, nomeadamente custos de mão-de-obra e imputação dos gastos gerais de fabrico fixos e variáveis incorporados nos bens acabados (§ 12). Quando há produção conjunta¹⁶ e os custos não são separáveis, estes devem ser imputados numa base racional e consistente (§ 14).

¹⁶ Produção conjunta: se da mesma matéria-prima resultam dois ou mais produtos.

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

Após o exposto vemos que a norma obriga a incorporação dos custos industriais fixos no custo dos inventários (por exemplo a incorporação do custo das amortizações sistemáticas dos Activos Fixos Tangíveis usados na produção de determinado produto acabado) enquanto que o POC permite, mas não obriga. Nas entidades que não incorporavam os custos fixos, o custo dos seus inventários irá naturalmente aumentar, o que irá resultar numa redução da margem de lucro ou terá de os mensurar ao VRL.

Neste ponto para o apuramento do custo há que dar resposta às seguintes questões: qual a melhor estimativa das taxas de mão-de-obra directa e dos gastos gerais de fabrico a imputar a cada unidade de produção, bem como a estimativa da capacidade normal de produção, o apuramento dos custos reais e o tratamento e imputação dos desvios.

Gastos gerais de fabrico fixos são os custos indirectos que permaneçam constantes independentemente da produção tais como depreciação e manutenção de edifícios e equipamentos (§ 12), bem como a amortização de patentes ou marcas quando tenha uma vida útil finita. A própria NCRF 6 – Activos intangíveis (§ 98) diz «a amortização de activos intangíveis usados num processo de produção é incluída na quantia escriturada dos inventários». Estes gastos têm por base a capacidade normal de produção pelo que, quando há baixas de produção ou instalações inactivas, estes aumentos não podem ser imputados aos inventários tendo a diferença de ser reconhecida directamente como gastos do período. Contudo se a produção estiver acima da capacidade normal os gastos a imputar deverão ser diminuídos de forma que os inventários não sejam medidos acima do custo (§ 13).

Gastos gerais de fabrico variáveis são os custos indirectos que variam directamente com o volume de produção tais como mão-de-obra indirecta e/ou materiais indirectos e/ou outros custos indirectos (§ 12) e são imputados a cada unidade de produção na base do uso real (§ 13).

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

- A mão-de-obra indirecta é a usada nos departamentos auxiliares e que não são directamente atribuíveis a nenhum produto ou serviço, como a mão-de-obra de supervisores ou controle de qualidade.
- Os materiais indirectos são os materiais usados nas actividades auxiliares de produção tais como as graxas e os lubrificantes, as lixas, etc.
- Os outros custos indirectos são os outros custos necessários para uma fábrica (sector fabril ou prestação de serviços) funcionar como seguros, manutenção de equipamentos, etc.

Exemplo ilustrativo:

A empresa “Mobiliário moderno”, no corrente mês, está a produzir uma nova linha experimental de mesas de sala (sem parar com a produção do restante mobiliário) tendo suportado os seguintes custos:

- Matérias-primas (madeiras, colas, pregos, etc.) usadas na nova linha: 825,00 €
- Depreciação das máquinas no mês: 950,00 €
- Total dos seguros: 765,00 €
- Mão-de-obra directa usada na nova linha: 1.500,00 €
- Mão-de-obra indirecta: 1.200,00 €
- Outros materiais indirectos: 25 €

Sabe-se ainda que a capacidade produtiva da empresa é de 110% sendo 20% a nova linha e durante o mês produziu 7 mesas.

Resolução: O custo unitário a imputar a cada mesa é de 419,00 € ($825,00 + 950,00 \cdot 20\% + 765,00 \cdot 20\% + 1.500,00 + 1.200,00 \cdot 20\% + 25,00$).

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

c) **Outros custos** inclui os custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição actual (§ 15) por exemplo custos de concepção para clientes específicos.

d) **Custos de prestação de serviços** são mensurados pelo custo da respectiva produção (§ 19). Os custos a incluir são as matérias e a mão-de-obra directamente aplicadas na prestação do serviço, outros custos directamente envolvidos na prestação de serviços e outros gastos gerais da actividade.

As questões geradoras para apuramento destes custos são: qual a estimativa das taxas de mão-de-obra directa bem como a estimativa da medida de actividade esperada, o apuramento dos custos reais e o tratamento e imputação dos desvios.

Exemplo ilustrativo:

A empresa Gaia, Lda. que se dedica à lacagem de alumínio recebeu do seu cliente habitual 50 janelas para lacar.

- Remunerações do pessoal da produção: 64,00 €
- Remunerações do pessoal administrativo: 6,50 €
- Transporte das janelas para o armazém do seu cliente: 85,00 €
- Produtos químicos anticorrosivo: 50,00 €
- Tintas em pó: 10,00 €

Resolução: O custo da lacagem será: 209,00 € = 64,00 € (remunerações do pessoal da produção) + 85,00 € (transporte das janelas para o armazém do seu cliente) + 50,00 € (Produtos químicos anticorrosivo) + 10,00 € (Tintas em pó). Os custos com o pessoal administrativo não são incluídos no custo da lacagem mas são reconhecidos como gastos no período.

II.4. Reconhecimento como gasto

A NCRF 18 refere que os **custos excluídos do custo dos inventários** devem ser reconhecidos como gastos do período. São exemplo destes custos os desperdícios e quebras anormais, os custos de armazenamento (excepto se for armazém de produtos em vias de fabrico), os custos da actividade comercial nomeadamente os custos de mão-de-obra e outros relacionados com as vendas e com o pessoal administrativo, e custos de financiamento (à excepção das circunstâncias definidas na NCRF 10 – Custo de empréstimos obtidos).

Segundo a NCRF 10 – Custo de empréstimos obtidos os custos dos empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como custo do período em que sejam incorridos, contudo quando se trata de um activo qualificável¹⁷ apresenta, como tratamento alternativo, a possibilidade de os capitalizar. Ora com esta possibilidade haverá consequências a nível do resultado, pois a entidade pode optar por capitalizar para aumentar o resultado líquido do período (ou diminuir o resultado líquido do período negativo) e a nível fiscal uma vez que a entidade pode optar por levar a gastos do período para pagar menos impostos (aceites fiscalmente) ou capitalizar criando imposto diferido activo¹⁸ (com as depreciações futuras).

Se os inventários (activos) elegíveis (qualificáveis) são financiados por recurso a fundos gerais da entidade o montante a capitalizar deve ser determinado com base na aplicação de uma taxa de capitalização¹⁹. A capitalização deve

¹⁷ «Activo que se qualifica: é um activo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda.» § 4 da NCRF 10 – Custos de empréstimos obtidos

Os inventários que sejam fabricados de forma rotineira ou produzidos em grandes quantidades numa base repetitiva não são activos qualificáveis.

¹⁸ Imposto diferido activo: são as quantias de imposto sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes a: (a) diferenças temporárias dedutíveis; (b) reporte de perdas fiscais não utilizadas; e (c) reporte de créditos tributáveis não utilizados. § 5 da NCRF 25 – Imposto sobre o rendimento

¹⁹ «A taxa de capitalização deve ser a média ponderada dos custos de empréstimos obtidos aplicável aos empréstimos contraídos pela entidade que estejam em circulação no período, que

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento começar (§ 17) quando: (a) Os dispêndios com o activo estejam a ser incorridos; (b) Os custos de empréstimos estejam a ser incorridos; e (c) As actividades necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou venda estejam em curso. A capitalização deve ser suspensa (§ 20) durante os períodos longos em que o desenvolvimento do activo seja interrompido e deve cessar (§ 22) quando todas as actividades para preparar o activo elegível para o seu uso pretendido ou para a sua venda estejam concluídas.

II.5. Fórmulas de Custeio

A NCRF 18 – Inventários, determina que em itens que não sejam intermutáveis (não sejam normalmente substituíveis e que se relacionem com projectos específicos) o custo deve ser atribuído pelo uso da **identificação específica do custo**, isto é, os produtos são avaliados pelo seu custo real sendo portanto necessário uma perfeita identificação dos produtos em armazém. Para Morais *et al.* (2004: 102) a maioria das entidades têm inventários com elevada rotatividade pelo que se torna difícil a aplicação do anteriormente referido, nestas situações deve ser usado os métodos com base em pressupostos de movimentação dos fluxos dos inventários: a fórmula “primeira entrada, primeira saída” (**FIFO**)²⁰ ou a fórmula do **custeio médio ponderado**²¹. A justificação para o uso do segundo é que não se deve distinguir bens similares só porque houve vários níveis de custo na data em que foram adquiridos ou produzidos.

$$\text{Custo Médio} = \frac{\text{Custo total bens existentes} + \text{Custo total novas entradas}}{\text{Quantidade existentes} + \text{Novas quantidades compradas}}$$

não sejam empréstimos contraídos especificamente com o fim de obter um activo que se qualifica» § 14 da NCRF 10 – Custos dos empréstimos obtidos

²⁰ FIFO: assume que os Inventários «adquiridos ou produzidos há mais tempo são consumidos ou vendidos em primeiro lugar, ficando em armazém os inventários adquiridos ou produzidos mais recentemente» Morais *et al.*, 2004, p. 104.

²¹ Custo médio ponderado: o custo de 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 - § 27 da NCRF 18 – Inventários.

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

O FIFO é, segundo Morais *et al.* (2004: 105), o que melhor reflecte a movimentação física dos inventários e o que conduz à informação do valor dos inventários no Balanço mais relevante para a tomada de decisão pois como representa as últimas aquisições ou produções, mostra o valor mais actual e indicativo dos fluxos financeiros futuros a obter.

Contrariamente ao POC, a utilização do **LIFO** não é permitida na NCRF 18. Para Rodrigues (2009: 653), certas entidades como as produtoras de vinho do Porto usavam este critério valorimétrico essencialmente por razões fiscais, não o podendo usar, estas entidades terão importantes alterações no montante dos seus activos e custos de vendas.

Nos inventários que tenham a mesma natureza e uso semelhante, as entidades devem usar a mesma fórmula de custeio. Pode no entanto usar outras fórmulas de custeio se a entidade estiver em condições de justificar tal alteração.

II.6. Outras fórmulas de custeio permitidas pela NCRF 18

Segundo Morais *et al.* (2004: 51-2) há dois sistemas de custeio: o custeio total e o custeio variável. No primeiro o custo do produto compreende as matérias directas e todos os custos de transformação directos e indirectos independentemente da sua natureza fixa ou variável, já no segundo, apenas os de natureza variável são imputados ao produto. O primeiro sistema é portanto o que melhor reflecte os custos suportados sendo o adoptado na NCRF 18.

Dentro do sistema de custeio total, a NCRF 18 prevê o uso do método do custo real como a técnica de mensuração do custo a ser usada, contudo a norma permite o uso do método do custo padrão e o método de retalho desde que se aproximem do custo.

A. O **método do custo padrão** (Custo standard) corresponde ao custo que uma entidade tem atendendo aos níveis normais de matérias consumidas, ao custo por minuto/hora da mão-de-obra directa, à capacidade de produção, etc. e devem ser regularmente revistos (§ 21). Para Rodrigues (2009: 652) a diferença entre os custos reais e estes é levada ao custo da

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento
venda, contudo se a diferença for significativa, as variações devem ser imputadas aos inventários.

- B. O **método de retalho** (usado em sectores de retalho com grande quantidade de itens) consiste na redução ao preço de venda da margem bruta (em sectores com margens semelhantes e que não querem e podem não usar o inventário permanente - pequenas entidades - § 22).

II.7. Desreconhecimento

Segundo Morais et al. (2004: 73) procede-se ao desreconhecimento dos inventários sempre que surjam as seguintes situações:

- a. Transferência para outras existências por consequência do consumo dos inventários (incorporação, transformação, etc.);
- b. Venda de inventários;
- c. Conclusão de serviços;
- d. Entrega de inventários como contrapartida da compra de outro activo ou da eliminação de um passivo;
- e. Transferência para activos fixos tangíveis ou activos intangíveis por alteração da sua finalidade;
- f. Perda de inventários.

As três primeiras situações fazem parte da actividade normal da entidade tendo as três últimas carácter excepcional.

O desenvolvimento dos pontos anteriores encontra-se no capítulo IV Contabilização. Contudo, os pontos b) e c), uma vez que são bastante complexos e têm uma norma própria (NCRF 20 – Rédito), estão também desenvolvidos no capítulo III Rédito.

II.8. Divulgações exigidas na NCRF 18

Ao nível do Anexo ao Balanço e Demonstração de Resultados, haverá maior exigência de informação «quer de natureza geral e qualitativa (pressupostos, políticas e critérios), quer de cariz específico»²². Assim, o § 36 da NCRF 18 – Inventários dá-nos uma lista do que as DF devem divulgar:

- ✓ As políticas contabilísticas adoptadas na mensuração dos inventários, incluindo a fórmula de custeio usada;
- ✓ A quantia total escriturada de inventários e a quantia escriturada em classificações apropriadas para a entidade;
- ✓ A quantia de inventários escriturada pelo justo valor menos os custos de vender (correctores/negociantes);
- ✓ A quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período;
- ✓ A quantia de qualquer ajustamento de inventários reconhecida como um gasto do período;
- ✓ A quantia de qualquer reversão de ajustamento que tenha sido reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período;
- ✓ As circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de um ajustamento de inventários;
- ✓ A quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.

Nesta norma há aspectos fundamentais nomeadamente o efeito do momento do reconhecimento dos inventários pois, suponhamos que uma factura foi recepcionada e reconhecida em Dezembro e a mercadoria chegou em Janeiro, neste caso os inventários em Dezembro estão sobrevalorizados. Outro aspecto

²² Silva, 2004, p. 95.

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento fundamental é o cálculo do custo bem como a estimativa do VRL (se forem efectuadas más estimativas a entidade poderá ter prejuízos avultados).

III. Rédito

Este capítulo tem como objectivo perceber de que forma o rédito está ligado aos inventários e a importância da resposta às questões: o que é o rédito; qual o momento do reconhecimento dos rendimentos resultantes das actividades ordinárias de uma entidade e como deve ser mensurado o rédito em situações particulares como por exemplo bens facturados mas ainda não entregues ou vendas a prestações, ou ainda vendas com serviços pós-venda.

Antes de avançar com o tema à que definir rédito e, de acordo com a Estrutura Conceptual, «é o influxo bruto de benefícios económicos durante o período proveniente do curso das actividades ordinárias de uma entidade quando esses influxos resultarem em aumentos de capital próprio, que não sejam relacionados com contribuições de participantes no capital próprio». Com esta definição Cravo *et al.* (2009: 166) concluíram que «as quantias cobradas ou a cobrar por conta de outrem, como, por exemplo, o próprio imposto sobre o valor acrescentado, não se qualificam como parte integrante do conceito de rédito».

O rédito já era tratado na DC 26 – Rédito tendo agora a CNC emitido a NCRF 20 – Rédito e inclui a venda de bens, prestações de serviços e o uso por outros de activos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos.

III.1. Critérios de reconhecimento

De acordo com a Estrutura Conceptual o rédito é reconhecido quando for provável que benefícios económicos futuros fluam para a entidade e que a sua quantia seja fiavelmente mensurada. Ora, para a maioria das situações isto ocorre quando o vendedor entrega o bem ou serviço ao comprador e emite a respectiva factura (ou documento equivalente). Contudo há situações em que o simples facto de emitir uma factura não é sinónimo de reconhecimento de rédito.

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

A norma estabeleceu critérios de reconhecimento do rédito para a venda de bens, para a prestação de serviços e para o uso por outros de activos da entidade sendo portanto necessário que esses critérios sejam satisfeitos para o seu reconhecimento.

III.1.1. Venda de bens

O rédito das vendas deverá ser reconhecido quando todas as seguintes situações se encontrarem satisfeitas (§ 14):

- ✓ Quando os riscos e vantagens significativos associados ao bem sejam transferidos do vendedor para o comprador;
- ✓ Não há envolvimento continuado da gestão nem o controlo efectivo dos bens vendidos;
- ✓ A quantia do rédito pode ser fiavelmente mensurada;
- ✓ Seja provável que benefícios económicos futuros fluam para a entidade;
- ✓ Os custos sejam fiavelmente mensurados.

Pelo exposto verifica-se que é irrelevante o momento da transferência jurídica dos bens do vendedor para o comprador (princípio da substância sobre a forma) ficando subjacente que o reconhecimento do rédito assenta numa lógica económica em detrimento da jurídica²³. A regra geral traduz-se na transferência dos riscos e vantagens da propriedade dos bens com a entrega física e com a emissão da factura (ou documento equivalente), contudo há transacções especiais em que se tem de observar as condições de compra tais como as condições previstas nos “*incoterms*” - ver capítulo II - Inventários em Portugal. Quando há direito de devolução sobre todas as vendas, a entidade terá de verificar se há um histórico de devoluções: se há, só poderá reconhecer parte da venda, caso contrário poderá reconhecer toda a venda. Outros exemplos de

²³ Cravo *et al.*, 2009, p. 165.

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento situações onde o rédito é reconhecido mediante condições específicas são apresentadas no apêndice da IAS 18 – Rédito e estas são:

✓ Vendas do tipo “facture e garde”: a entrega é adiada a pedido do comprador, neste caso o rédito é reconhecido quando o comprador aceitar a titularidade e a facturação desde que (a) seja provável que a entrega seja efectuada; (b) os bens estejam em poder do vendedor devidamente identificados e prontos para entrega na data em que a venda é reconhecida; (c) o comprador confirma as instruções para entrega diferida, e (d) aplicam-se as condições normais de pagamento.

✓ Venda de bens com instalação e inspecção: o rédito só deve ser reconhecido quando o comprador aceitar a entrega e a instalação e inspecção estejam completas. Contudo se a instalação é simples por natureza ou se a inspecção tem apenas o objectivo de determinar os valores do contrato, o rédito pode ser reconhecido no momento em que o comprador aceitar a entrega.

✓ Venda com período de experiência: o rédito só deve ser reconhecido quando houver certeza que os bens não sejam devolvidos, isto é, quando os bens são formalmente aceites pelo comprador ou quando o período de devolução tenha expirado.

✓ Vendas à consignação: o vendedor reconhece o rédito quando o comprador vende os bens a terceiros.

✓ Venda a dinheiro contra entrega: o rédito é reconhecido após a entrega e o valor da venda é recebido pelo vendedor ou seu agente.

✓ Venda a prestações com entrega do bem com o pagamento da última prestação: o rédito é reconhecido após o pagamento de todas as prestações.

✓ Assinaturas de publicações e similares: o rédito é reconhecido numa base linear durante o período em que os bens forem expedidos, contudo se o valor das publicações variarem de período para período, o rédito é reconhecido

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento relacionando o preço de venda dos elementos expedidos com o preço de venda estimado de todos os elementos relativos à assinatura.

✓ Venda de bens imobiliários: o rédito é reconhecido quando a titularidade da posse passe do vendedor para o comprador, mas se houver tradição, o rédito é reconhecido nessa data.

III.1.2. Prestação de serviços

Na prestação de serviços a emissão da factura também não é sinónimo de reconhecimento do rédito, este é reconhecido conforme possa ou não ser estimado com fiabilidade o desfecho dessa transacção. Assim, se houver uma estimativa razoável do resultado o rédito é reconhecido pelo método da percentagem de acabamento, isto é, deve respeitar o estado de conclusão do serviço à data de balanço. Se o resultado não for estimável o reconhecimento do rédito é efectuado à medida que os gastos reconhecidos sejam recuperáveis, isto é, aplica-se o método do lucro nulo. Caso haja uma perda expectável esta deve ser reconhecida imediatamente independentemente do grau de execução.

O desfecho de uma transacção pode ser fiavelmente estimado quando todas as seguintes condições forem satisfeitas (§ 20):

- ✓ A quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada;
- ✓ Seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade;
- ✓ A fase de acabamento da transacção à data de balanço possa ser fiavelmente mensurada;
- ✓ Os custos incorridos com a transacção e os custos para concluir a transacção possam ser fiavelmente mensurados.

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

O apêndice da IAS 18 também dá exemplos de situações em que o momento de reconhecimento do rédito das prestações de serviços não se dá só pela emissão da factura (ou documento equivalente):

✓ Serviços de instalação e montagem: o rédito é reconhecido de acordo com a fase de acabamento da instalação, excepto se esta fizer parte integrante venda de um bem, neste caso é reconhecido quando o bem é vendido.

✓ Remunerações de serviços incluídos no preço de bens: se o preço de um bem incluir uma quantia identificável que cubra os custos dos serviços subsequentes acrescida de uma margem de lucro, essa quantia é diferida e reconhecida como rédito durante o período em que o serviço possa ser executado (por exemplo o período de garantia).

✓ Comissões de publicidade: são reconhecidas quando o anúncio apareça perante o público ou com referência à fase de acabamento do projecto.

✓ Remunerações do desenvolvimento de software: o rédito de software desenvolvido à medida do cliente é reconhecido consoante a fase de acabamento.

III.1.3. Uso por outros de activos da entidade

Embora não faça parte directamente deste trabalho, julgo ser relevante uma breve referência às regras práticas (que a norma formula) relativamente ao reconhecimento do rédito para os juros, royalties e dividendos (§ 30):

- ✓ Juros: uso do método do juro efectivo;
- ✓ Royalties: uso do regime do acréscimo de acordo com a substância do contrato que os regulam;
- ✓ Dividendos: quando for estabelecido o direito do accionista receber o pagamento.

III.2. Mensuração

O rédito é mensurado ao justo valor da retribuição recebida ou a receber (§ 9) tendo em conta:

↳ As condições contratuais nomeadamente os descontos comerciais e de quantidade concedidos (§ 10);

↳ O rédito de juros para cada uma das seguintes situações (§ 11):

- Vendas sem juros: se as condições acordadas são de recebimento diferido estamos na presença de um financiamento por parte do vendedor – conceito do valor temporal do dinheiro, isto é, o justo valor é determinado descontando todos os recebimentos futuros (valor presente) usando uma taxa de juro apropriada²⁴.
- Venda com juros: neste caso o rédito é reconhecido como se se tratasse de uma transacção sem juros, isto é, o valor do juro é retirado ao valor nominal e ao longo do período de financiamento é reconhecido como rendimento de juros.

↳ Quando uma entidade troca bens ou serviços por outros itens similares (de natureza e valor semelhante) não há rédito e, portanto, não considerado em resultados. Se os itens tiverem natureza diferente o rédito é o justo valor do bem ou serviço recebido ajustado pela quantia transferida de dinheiro e equivalentes, contudo se o justo valor do bem ou serviço recebido não for fiavelmente mensurado, o rédito é o justo valor do bem ou serviço entregue ajustado pela quantia transferida de dinheiro e equivalentes (§ 12).

Exemplo ilustrativo:

A imobiliária “Casa Viva” vendeu em Janeiro de 2010 um armazém por

²⁴ Taxa de juros apropriada é «a mais claramente determinável entre: (a) a taxa prevalecente de um instrumento similar de um emitente com uma notação (*rating*) de crédito similar; ou (b) a taxa de juro que desconte a quantia nominal do instrumento para o preço de venda corrente a dinheiro dos bens ou serviços» § 11 da NCRF 20 - Rédito

2.000.000,00 € tendo recebido 60% de imediato, 20% será recebido daí a um ano e os restantes 20% a dois anos. A taxa de juro anual corrente no mercado para financiamentos idênticos é de 7%.

Resolução:

Período	Influxo	0	1	2
0	1.200.000,00	1.200.000,00		
1	400.000,00	373.831,78	400.000,00	
2	400.000,00	349.375,49	373.831,78	400.000,00
	2.000.000,00	1.923.207,27	773.831,78	400.000,00
Valor Nominal		2.000.000,00	800.000,00	400.000,00
Rendimento diferido		76.792,73	26.168,22	0,00

Com a introdução desta norma, segundo Rodrigues (2009: 738) não deverão existir efeitos significativos nas Demonstrações financeiras. Contudo não era prática em Portugal por exemplo em vendas com juros incluídos no preço proceder-se à separação do valor do bem do componente juros e diferir esses juros pelo período do financiamento. Também não era prática na venda de bens a prestações sem juros o uso do valor presente da retribuição recebida ou a receber.

No que concerne às DF, e uma vez que não era prática em Portugal a separação entre o rédito de juros e o rédito de vendas / prestação de serviços, haverá uma diminuição no volume de negócios²⁵ pois a componente de juros é desagregada podendo ter implicações quando a empresa tiver de prestar este tipo de informação.

III.3. Desreconhecimento

Procede-se ao desreconhecimento do rédito sempre que surjam situações onde, após o reconhecimento de um rédito, haja incerteza quanto ao seu recebimento. Nestes casos, segundo os §§ 19, 22 e 33 da NCRF 20, deve-se reconhecer como um gasto e não como um ajustamento da quantia do rédito originalmente reconhecido.

²⁵ Volume de negócios: soma da conta 71 – Vendas com a conta 72 – Prestação de Serviços.

III.4. Divulgações exigidas na NCRF 20

De acordo com o NCRF 20, as entidades devem divulgar:

- ✓ As políticas contabilísticas utilizadas no reconhecimento do rédito e os métodos adoptados para determinar a fase de acabamento de transacções que envolvam prestações de serviços;
- ✓ A quantia de cada categoria significativa de rédito reconhecido durante o período incluindo o rédito proveniente de: venda de bens, prestação de serviços, juros, royalties e dividendos; e
- ✓ A quantia de rédito proveniente de trocas de bens ou serviços incluído em cada categoria do rédito.

No rédito terá de haver um exame das circunstâncias da transacção de forma a avaliar correctamente o momento da transferência dos riscos e vantagens associados ao bem. Quanto aos gastos específicos de cada negócio (venda de bens ou prestação de serviços) deverá haver um mecanismo que permita o controlo destes gastos.

IV. Contabilização

No seguimento do estudo teórico efectuado acerca das regras de reconhecimento, de mensuração e de desreconhecimento dos inventários, é conveniente perceber qual a forma de contabilização mais apropriada. Assim, neste capítulo objectiva-se perceber qual o tratamento contabilístico sugerido pela norma.

IV.1. *Sistemas de Inventário*

Inventário permanente - Obrigatório para entidades que apliquem o SNC ou as IAS adoptadas pela U.E. (artigo 12.º do Decreto-Lei nº 158/2009) e caracteriza-se por sabermos o valor dos inventários em armazém e os resultados obtidos nas vendas ou na produção (em cada venda é registado o respectivo custo) assim, em qualquer momento sabe-se que:

- ✓ O CMVMC está apurado e reflecte o custo das mercadorias vendidas até à data;
- ✓ O saldo da conta de inventário reflecte os inventários em armazém;
- ✓ A conta 31 - Compras está saldada.

Exemplo de contabilização:

	Débito	Crédito
311 Compras – mercadorias	1.000	
2432 IVA - IVA Dedutível	200	
221 Fornecedores – Fornecedores c/c		1.200
Compra de uma mercadoria por 1.200 (IVA incluído à taxa de 20%)		
32 Mercadorias	1.000	
311 Compras – mercadorias		1.000
Entrada da mercadoria em armazém		
211 Clientes – Clientes c/c	1500	
711 Vendas – Mercadorias		1250

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

2433 IVA – IVA Liquidado		250
Venda de uma mercadoria por 1500 (IVA incluído a 20%)		
611 CMVMC – Mercadorias	1100	
32 Mercadorias		1100

A mercadoria vendida tinha custado 1100

No fecho do ano:

	Débito	Crédito
811 RLP – Resultado antes de Impostos	1100	
611 CMVMC – Mercadorias		1100
711 Vendas – Mercadorias	1250	
811 RLP – Resultado antes de Impostos		1250

Inventário intermitente - Com a introdução do SNC este sistema de inventário só é aceite como regime de excepção previsto no artigo 12.º do Decreto-Lei nº 158/2009 e caracteriza-se pelo custo das vendas ser apurado periodicamente, após realização de um inventário físico através da contagem de produtos em armazém. Durante o ano:

- ✓ O CMVMC não está apurado;
- ✓ O saldo da conta de inventário reflecte os inventários do início do ano;
- ✓ A conta 31 - Compras representa as compras feitas até à data.

Exemplo de contabilização:

	Débito	Crédito
311 Compras – mercadorias	1.000	
2432 IVA - IVA Dedutível	200	
221 Fornecedores – Fornecedores c/c		1.200

Compra de uma mercadoria por 1.200 (IVA incluído à taxa de 20%)

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

211 Clientes – Clientes c/c	1500	
711 Vendas – Mercadorias		1250
2433 IVA – IVA Liquidado		250

Venda de uma mercadoria por 1500 (IVA incluído a 20%)

No fecho do ano:

	Débito	Crédito
32 Mercadorias	1000	
311 Compras – mercadorias		1000
Transferência para mercadorias (registo da entrada e armazém)		
611 CMVMC – Mercadorias	1100	
32 Mercadorias *		1100

A mercadoria vendida tinha custado 1100

811 RLP – Resultado antes de Impostos	800	
611 CMVMC – Mercadorias		800
711 Vendas – Mercadorias	1250	
811 RLP – Resultado antes de Impostos		1250

*A situação inicial das Mercadorias era 900: $si+cmp-ef= 900+1000-800=1100$

Sendo o uso do inventário permanente obrigatório para a maioria das entidades nacionais, muitas empresas terão de alterar os seus sistemas informáticos de forma a terem um sistema de contabilidade de custos mais eficiente. Isto implica um maior dispêndio quer em recursos financeiros, quer em recursos humanos (custos de natureza administrativa) e terá maior impacto em entidades com grandes quantidades de artigos.

IV.2. Classe 3 – Inventários – Registo contabilístico

Esta classe, como engloba contas de inventários e os activos biológicos, diz-se que é mista e é composta pelas seguintes contas:

31 – Compras

32 – Mercadorias

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

33 – Matérias-primas, subsidiárias e de consumo

34 – Produtos acabados e intermédios

35 – Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos

36 – Produtos e trabalhos em curso

37 – Activos biológicos

38 – Reclassificação e regularizações de inventários

39 – Adiantamentos por conta de compras

Conta 31 – Compras

Esta é uma conta de transição pelo que deverá estar saldada e o momento do movimento depende do sistema de inventário usado. Assim, se a entidade usa o sistema de inventário intermitente, o saldo é transferido no fim do período para a correspondente conta de inventários se usa o sistema de inventário permanente, o saldo é transferido aquando da entrada dos inventários em armazém.

Conta 32 – Mercadorias

Esta conta regista o custo dos bens destinados à venda no decurso normal da actividade empresarial e a sua movimentação depende do sistema de inventário adoptado. No sistema de inventário permanente esta conta é debitada e creditada pelas entradas e saídas respectivamente de mercadorias em armazém, enquanto que se usa o sistema de inventário intermitente esta conta só é movimentada no fim do período contabilístico após inventariação física.

Conta 33 – Matérias-primas, subsidiárias e de consumo

Regista o custo dos bens detidos para posterior aplicação no processo de produção ou na prestação de serviços.

Conta 34 – Produtos acabados e intermédios

Esta conta regista o custo de produção dos bens provenientes da actividade produtiva da empresa, assim como os produtos intermédios que embora reentram no fabrico podem ser vendidos.

Conta 35 – Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos

Uma vez que o valor comercial deste bens é reduzido ou nulo, esta conta regista o seu custo atribuído.

Conta 36 – Produtos e trabalhos em curso

Esta conta regista o custo acumulado da produção (apurado pela contabilidade de Gestão ou por mapas extra-contabilísticos) que não está em condições de ser vendida ou armazenada.

Conta 37 – Activos biológicos

Esta conta regista o justo valor atribuído aos activos biológicos (os produtos agrícolas são registados na conta 34 Produtos acabados e intermédios e os activos biológicos que não se enquadrem na actividade agrícola mas que cumpram os critérios de reconhecimento de Activo são registados na conta 43.6 Equipamentos biológicos).

Conta 38 – Reclassificação e regularização de inventários e activos biológicos

Esta conta regista as variações de inventários de operações que não sejam compras, vendas ou consumos: mudanças de classe, quebras, sobras, ofertas... e não pode ser usada aquando de variação do custo padrão. Não aparece no Balanço pois usando o sistema de inventário intermitente é saldada antes da data do Balanço e usando o sistema de inventário permanente é debitada e creditada em simultâneo.

Conta 39 – Adiantamentos por conta de compras

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

Esta conta regista as entregas antecipadas relativas a compras cujo preço esteja previamente fixado.

IV.3. Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (CMVMC)

Quando os inventários forem vendidos ou a prestação de serviços concluída e tiver sido reconhecido o respectivo rédito, o valor reconhecido nos inventários deve ser escriturado como gasto do período.

Com a utilização do inventário permanente, o valor escriturado corresponde à contrapartida das saídas dos inventários por venda ou integração no processo produtivo.

No caso da utilização do inventário intermitente, o valor escriturado corresponde à diferença dos inventários finais e iniciais dos bens vendidos ou de bens produzidos internamente tendo em conta as contas de regularizações, para registar quebras anormais, sobras, ofertas a clientes podendo ser movimentada apenas no fim do período. O valor escriturado é dado pela aplicação da seguinte fórmula:

CMVMC = Inventários Iniciais + Compras +/- Regularização de Inventários – Inventários Finais

Movimentos	Mercadorias	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo
Inventários iniciais	+ A	+ A'
Compras	+ B	+ B'
Regularizações	+/- C	+/- C'
Existências finais	- D	- D'
CMVMC	A+B+/-C-D	A'+B'+/-C'-D'

Fonte: Elaboração própria com base na nota 41 do Anexo ao Balanço e Demonstração dos Resultados do POC

IV.4. Variações nos inventários da produção

A conta 73 Variações nos inventários da produção é uma inovação do SNC e respeita a Inventários produzidos internamente (produtos acabados e intermédios, subprodutos, desperdícios e refugos e produtos e trabalhos em curso) e não a produtos adquiridos pelo que passamos a ter entradas/saídas (em inventários) resultantes da produção. Consiste na diferença entre a existência inicial e a final de produtos acabados, subprodutos, produtos em curso de fabrico, resíduos e refugos, corrigida pelas regularizações ou reclassificações relacionadas com a produção e venda: ofertas, sinistros, quebras, etc.

No POC não havia conta própria e os movimentos eram registados na conta 81 Resultados operacionais.

Usando o inventário intermitente a movimentação desta conta é feita periodicamente, normalmente no final do período contabilístico através do uso da seguinte fórmula:

Varição da produção = Inventários Finais (34, 35 e 36) – Inventários Iniciais (34, 35 e 36) +/- Regularização de Inventários (384, 385 e 386)

Movimentos	Produtos acabados e intermédios	Subprodutos, desperdícios e refugos	Produtos e trabalhos em curso
Existências finais	+ X	+ X'	+ X''
Regularizações	+/- Y	+/- Y'	+/- Y''
Existências iniciais	- Z	- Z'	- Z''
Varição da produção	+X +/- Y-Z	+X'+/-Y'-Z'	+X''+/-Y''-Z''

Fonte: Elaboração própria com base na nota 42 do Anexo ao Balanço e Demonstração dos Resultados do POC

IV.5. Rédito: Conta 71 – Vendas e 72 – Prestação de serviços

O rédito constitui os rendimentos da actividade operacional: vendas e prestações de serviços, representadas pelas contas 71 e 72 respectivamente.

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

Ambas configuram parte da Demonstração de Resultados na rubrica “Vendas e serviços prestados”.

Conta 71 - Vendas: «As vendas, representadas pela facturação, devem ser deduzidas do IVA e de outros impostos e incidências nos casos em que nela estejam incluídos.»²⁶

Esta conta inclui as seguintes subcontas:

711 Mercadorias

712 Produtos acabados e intermédios

713 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos

714 Activos biológicos

...

716 IVA das vendas com imposto incluído

717 Devoluções de vendas

718 Descontos e abatimentos em vendas

Conta 72 – Prestação de Serviços: «Esta conta respeita aos trabalhos e serviços prestados que sejam próprios dos objectivos ou finalidades principais da entidade. Poderá integrar materiais aplicados, no caso de estes não serem facturados separadamente. A contabilização a efectuar deve basear-se em facturação emitida ou em documentação externa (caso das comissões obtidas), não deixando de registar os réditos relativamente aos quais não se tenham ainda recebido os correspondentes comprovantes externos.»²⁷

Esta conta inclui as seguintes subcontas:

²⁶ SNC: 3 - Notas de enquadramento

²⁷ SNC: 3 – Notas de enquadramento

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

721 Serviço A

722 Serviço B

...

725 Serviços secundários

726 IVA dos serviços com imposto incluído

...

728 Descontos e abatimentos

As subcontas 716 e 726 são usadas para casos particulares como os retalhistas e prestadores de serviços em que evidenciam o IVA incluído nas facturas sem ter sido discriminado.

Exemplo ilustrativo:

A empresa “Rodas & C^a” que comercializa automóveis vendeu um automóvel por 55.000,00 € tendo acordado a oferta de revisões gratuitas durante 4 anos.

O custo estimado de cada revisão é de 1.000,00 € e a margem de lucro da oficina é de 20%.

Resolução: O preço de venda do automóvel é de 50.200,00 €, pois ao valor de venda a empresa terá de retirar a parcela correspondente à revisão (prestação de serviços): 4.800,00 € = Custo da revisão 1.000,00 € x 4 anos x Margem de lucro 1,2.

	Débito	Crédito
11/12 Clientes / D.O.	55.000,00	
71 Vendas		50.200,00
282 Rendimento a reconhecer		4.800,00
Venda e facturação do automóvel		

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

282 Rendimento a reconhecer	1.200,00	
72 P estação de serviços		1.200,00
Em cada ano da revisão (gastos 1.000,00 x margem de lucro 20%)		

IV.6. Perdas por imparidade

Não existe nas NCRF o conceito de provisão para redução do valor dos inventários, assim, quando o VRL é inferior ao valor do custo dá origem a perdas por imparidade e sempre que o valor for materialmente relevante, esta perda deve ser reconhecida como gasto do período em que ocorrem e divulgada nas notas. Esta redução é prescrita no § 28 da NCRF 18 «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 àqueles que previsivelmente resultariam da sua venda ou uso». 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 (§ 28). Só se procede ao ajustamento do valor dos bens detidos para transformação em produtos acabados se existir a expectativa de que o produto final será vendido por um valor inferior ao seu custo. Caso o produto final seja vendido por um valor mais baixo mas a margem prevista ainda é positiva, não é necessário proceder à diminuição do valor dos bens detidos para transformação (§ 32).

- **Reconhecimento da perda de imparidade:** Quando a estimativa apontar para um ajustamento do valor dos inventários para o VRL, as perdas de imparidade devem ser directamente registada nas contas de inventários por débito da conta 65 *Perdas por imparidade*.

- **Reversão da perda de imparidade:** No final de cada período contabilístico deve proceder-se a uma nova estimativa do VRL e, caso as circunstâncias que deram origem ao ajustamento já não se verificar, o valor do ajustamento efectuado é revertido e é reconhecido como uma redução do gasto se a reversão for no próprio período, se for de períodos anteriores é

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento levado a rendimentos (conta 7622 *Reversões -De perdas por imparidade - Ajustamentos em inventários*).

Pode, no entanto, surgir casos específicos não registados em situações de imparidade (sinistros, quebras, sobras ou outras perdas ou ganhos), pelo que a perda deverá ser considerada directamente em gastos (conta 684 Perdas em inventários) e o ganho deverá ser considerado directamente em rendimentos (conta 784 Ganhos em inventários).

Exemplo ilustrativo:

A Sedas de Portugal produz e vende máquinas para o mercado têxtil. Neste momento está a produzir uma nova máquina de estampagem em que o preço de venda é de € 200.000, o custo de produção ascende € 175.000 e prevê que os custos para vender serão de € 10.000 e os custos de acabamento de € 27.500.

Resolução: $VRL = V. \text{ Venda} - \text{Custo para Vender} - \text{Custos de Acabamento}$

$$VRL = 200.000 - 10.000 - 27.500 = 162.500$$

$$\text{Custo Produção} = 175.000$$

Uma vez que o VRL (€ 162.500) é menor que o Custo de Produção (€ 175.000), a Sedas de Portugal terá de reconhecer uma perda por imparidade de € 12.500 (175.000 - 162.500):

	Débito	Crédito
652 Perdas por imparidade – em inventários	12. 00,00	
369 Prod. Trab. em curso – Perdas por imparidade acumuladas		12.500,00
Imparidade da máquina de estampagem		

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

No SNC foram criadas contas específicas (31 e 38) para os activos biológicos (não existia explicitamente no POC). A conta 372 Activos biológicos – de produção contempla os activos biológicos que eram registados na Classe 4 – Imobilizações (actual activos fixos tangíveis) no POC. Foi também introduzida a conta 73 Variações nos inventários da produção assim a classe 7 passa a espelhar o total dos rendimentos do período. O uso do inventário permanente passou a ser obrigatório para a maioria das situações, assim muitas entidades terão de alterar os seus sistemas informáticos o que leva a um maior dispêndio de recursos financeiros e de recursos humanos (custos de natureza administrativa) tendo maior impacto em entidades com muitos itens.

V. Tratamento fiscal

Após o estudo teórico dos inventários bem como do respectivo rédito e da sua contabilização, é importante conhecer o reflexo fiscal ao nível do IRC. Entende-se que o estudo do código do IRC é fundamental pois para além de saber como elaborar as peças fiscais também é necessário conhecer as diferenças relativamente à versão anterior do código do IRC sendo este o objectivo deste ponto.

V.1. Inventários

Pelo artigo 26º - Inventários - são aceites para efeitos fiscais os custos de aquisição ou de produção, os gastos adicionais de compra ou conversão, bem como o custo dos empréstimos obtidos para inventários que requerem um período superior a um ano para atingirem a sua condição de uso ou venda. Também concorrem para a determinação do lucro tributável, os rendimentos e gastos que resultem da aplicação do custo específico, do custo médio, do FIFO, do custo padrão e do método de retalho. Quando se usa uma valorimetria específica esta carece de autorização prévia da Direcção-Geral dos Impostos em que indiquem os métodos a adoptar e as razões que os justifiquem. O LIFO deixa portanto de ser um critério valorimétrico aceite à semelhança do disposto na NCRF18.

Os métodos de valorimetria dos inventários devem ser uniformemente seguidos nos sucessivos períodos de tributação, podendo haver alterações caso razões de natureza económica ou técnica o justifique (artigo 27º - Mudança de método de valorimetria).

Segundo o artigo 23º - Gastos - os ajustamentos em inventários são considerados gastos desde que se comprove que são indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto. Estes ajustamentos, pelo artigo 28º - Ajustamentos em inventários - são dedutíveis no apuramento do lucro tributável, da mesma forma, as reversões, totais ou parciais, dos ajustamentos concorrem para a formação do lucro tributável. Em termos fiscais é introduzido

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento o conceito de VRL (artigo 28º), o que permite a aceitação fiscal dos gastos previsíveis de acabamento e de venda. Anteriormente só era aceite a diferença positiva entre o custo de aquisição ou produção e o seu valor de mercado.

Relativamente à actividade editorial não há alterações e o valor do ajustamento anual corresponde à perda de valor dos fundos editoriais desde que tenham decorrido dois anos posteriores à sua publicação (nº 2 do artigo 28º).

V.2.Rédito

A nível de IRC as regras gerais de reconhecimento mantêm-se, isto é, o artigo 18º - Periodização do lucro tributável - considera que todas as componentes do lucro tributável são imputáveis ao período em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento. No nº 5, para além de considerar o rédito das vendas e das prestações de serviços no período de tributação a que respeitam, também referencia esse rédito pelo valor nominal (ou valor bruto) logo não é aceite o valor presente (valor descontado) da contraprestação, pelo que terá de se reconhecer impostos diferidos activos²⁸ de forma a colmatar a diferença entre o valor contabilístico e o valor fiscal.

Nos créditos considerados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação não se permite reconhecer o rédito (em termos fiscais) até ao montante dos respectivos gastos recuperáveis, apenas a parte incobrável é aceite fiscalmente desde que estejam reunidas as condições e limites estabelecidos nos artigos 35º e 36º do CIRC.

Relativamente aos inventários com a introdução no CIRC do conceito de valor realizável líquido leva à aceitação de um ajustamento maior.

²⁸ Imposto diferido activo: são as quantias de imposto sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes a: (a) diferenças temporárias dedutíveis; (b) reporte de perdas fiscais não utilizadas; e (c) reporte de créditos tributáveis não utilizados. § 5 da NCRF 25 – Imposto sobre o rendimento

V.3. Adopção pela primeira vez das NCRF

Sendo o SNC um sistema de contabilidade novo em Portugal, houve necessidade de adaptar todo o tratamento contabilístico para as novas regras bem como estabelecer regras para adoptar o SNC pela primeira vez. Para tal foi emitida a NCRF 3 – Adopção pela primeira vez das NCRF, que nos diz como fazer a transição, de forma clara, de POC para SNC e de que forma essa transição afectou a posição financeira (Balanço), o seu desempenho (Demonstração de Resultados) e os seus Fluxos de Caixa. No Balanço de abertura em SNC (exigido pela NCRF 3) as entidades terão de (a) reconhecer os activos e os passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas NCRF; (b) desreconhecer activos e passivos que as NCRF não permitam; (c) reclassificar os elementos do activo, passivo e capital próprio de acordo com as novas regras do SNC; (d) aplicar as NCRF na mensuração de todos os activos e passivos reconhecidos. No caso concreto dos inventários esta norma não terá grande impacto sendo as alterações as previstas no ponto (d), isto é, são as alterações já verificadas ao longo deste trabalho nomeadamente a aplicação ou do valor do custo ou do VRL, a não permissão do uso do LIFO, etc.. Poucas alterações surgem ao nível do quadro de contas.

Fiscalmente, as alterações decorrentes da aplicação do SNC pela primeira vez estão previstas no art.º 5.º do Decreto-Lei nº 159/2009. Este diploma diz-nos que as variações nos capitais próprios que resultarem do reconhecimento ou desreconhecimento de activos ou passivos ou das alterações da sua mensuração só relevam para efeitos fiscais se os custos, proveitos e variações patrimoniais que venham a ser reconhecidos após a transição forem também fiscalmente relevantes. Este Decreto-Lei também prevê um regime transitório onde os efeitos nos capitais próprios são repartidos por cinco anos em partes iguais: no período de tributação em que se apliquem (ou se tenham aplicado) os normativos pela primeira vez e nos quatro períodos de tributação seguintes. Todos os ajustamentos terão de ser evidenciados no dossier fiscal.

2ª Parte

Caso Prático

A Futuro Editora, que se dedica à edição e comercialização de livros, a 12 de Janeiro de 2010 contratou a compra para utilização de direitos de autor de dois livros a publicar em 2 de Maio de 2010.

Em Abril de 2010 os trabalhos que antecedem a impressão já estavam concluídos, no entanto vários funcionários despediram-se tendo a empresa optado por imprimir um dos livros na fábrica e subcontratar a impressão e todo o acabamento do outro livro a uma impressora chinesa não fornecendo qualquer material. Foi contratado para o efeito o preço FOB.

As despesas a incorrer são:

Livro xxx - Produção própria (para 4.000 exemplares):

- Direitos de autor negociados: 4% sobre o preço de capa - avanço de 1.100,00 €
- Tradução (subcontratada): 300,00 €
- Revisão (pessoal da empresa): 175,00 €
- Paginação e fotocomposição (pessoal da empresa): 200,00 €
- Impressão e encadernação (custos de conversão) no mês de Janeiro de 2010:
 - Papel, tintas, colas, linhas, cartão, etc.: 2.556,00 €
 - Depreciação mensal das máquinas e da fábrica: 854,00 €
 - Graxa, correias, lubrificantes e outros materiais para as máquinas: 380,00 € (acresce IVA à taxa de 20%)
 - Jogo de facas para a guilhotina: 80,00 € (acresce IVA à taxa de 20%)

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

- Seguro mensal (fábrica e maquinaria): 495,00 €
- Salário do responsável pelo controlo da qualidade (inclui custos sociais): 2.920,00 €
- Salário dos funcionários da gráfica (inclui custos sociais): 19.940,00 €
- Electricidade e água da fábrica: 2.520,00 € (acresce IVA à taxa de 5%)

Apesar da Futuro Editora ter outros trabalhos em execução para outros clientes a capacidade de produção da fábrica ficou a 90%. Sabe-se que a máquina offset tem uma capacidade de produção mensal de 45.000 livros.

Livro yyy - Produção subcontratada (para 4.000 exemplares):

- Direitos de autor negociados: 4% sobre o preço de capa - avanço de 1.000,00 €
- Tradução (subcontratada): 200,00 €
- Revisão (pessoal da empresa): 65,00 €
- Paginação e fotocomposição (na empresa): 100,00 €
- Envio dos Ozalides para a impressora chinesa: 65,00 €
- Impressão e encadernação: 2.050,00 €
- Transporte (navio e camião) da mercadoria: 1.080,00 €
- IVA no desalfandegamento: 102,50 €
- Direitos de importação: 137,50 €

Aquando do transporte ocorreu um acidente e 25% da mercadoria ficou danificada.

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

Sabe-se ainda que a empresa, no ano anterior, contratou um empréstimo no valor de 200.000 € para aquisição da máquina offset e está a pagar 1.500 € mensais de amortização de capital e juros e espera-se, para cada título, a emissão de 3 tiragens.

Resolução:

As empresas que não tenham implementado um software de Contabilidade de Gestão para melhor controlo dos custos podem usar Contas de Ordem ou Dimensões (o nome depende do software usado) associando-as, como reflexo, às contas da Contabilidade Financeira.

De acordo com o § 10 da NCRF 18, o custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, os custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição actual. Neste caso os custos serão constituídos pela tradução subcontratada (xxx 300,00 € e yyy 200,00 €), pela revisão (xxx 175,00 € e yyy 65,00 €), pela paginação e fotocomposição realizadas internamente (xxx 200,00 € e yyy 100,00 €). O avanço dos direitos de autor (2.100,00 €) será reconhecido à medida que os livros forem vendidos enquanto isso deve ser contabilizado na conta 281 Gastos a reconhecer.

Estima-se que ambos os livros tenham 3 edições cada, logo os custos comuns às várias edições não podem sobrevalorizar o custo da primeira (princípio da correlação entre rendimentos e gastos) pelo que terá de haver um diferimento dos custos das edições posteriores no valor de 693,33 € $[(300,00 + 200,00 + 175,00 + 200,00 + 65 + 100,00)/3]*2$.

A imputação de gastos gerais de produção fixos aos custos de conversão é baseada na capacidade normal das instalações de produção (§ 12 da NCRF 18). A capacidade normal de produção é de 45.000 livros e sabe-se que a capacidade de produção ficou a 90%, logo os restantes 10% não podem ser imputados ao custo dos livros. Assim, o valor a imputar ao custo do livro xxx será de 1.214,10 € [Depreciação mensal das instalações: 768,60 € (854,00 € x 90%) + Seguro mensal: 445,50 € (495,00 € x 90%)].

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

Durante o mês de Janeiro a empresa incorre com despesas comuns a outra produção pelo que terá de proceder à respectiva imputação dos custos.

A fórmula de custeio a usar terá de ser ou o FIFO ou o custeio médio ponderado pois trata-se de inventários genéricos, caso se se tratasse de bens específicos o custo teria de ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais (§ 23 e 25 da NCRF 18). Neste caso, os custos dos livros xxx e yyy já foram previamente determinados.

Relativamente aos livros impressos na China, como foi contratado o preço FOB, estes terão de ser reconhecidos no momento em que transpõe o navio no porto de embarque. Quanto ao valor a mensurar, a NCRF 18 – Inventários refere que os custos de compra de inventários incluem o preço de compra (impressão e encadernação*: 2.050,00 €), direitos de importação (desalfandegamento: 137,50 €) e outros impostos (que não sejam recuperáveis, por exemplo o IVA quando este é dedutível - 102,50 €) e custos de transporte (1.080,00 €), manuseamento e outros custos directamente atribuíveis (envio dos Ozalides para o impressor na China: 65,00 €) à aquisição de produtos acabados, materiais e de serviços.

***Nota:** a empresa não fornece qualquer material para a impressão e encadernação logo é registado na conta 31 Compras, caso tivesse fornecido os materiais esta operação seria registada na conta 621 Subcontratos. A compra é registada no activo na conta 31 Compras e posteriormente transferida para a conta de inventários correspondente.

Relativamente ao sinistro, este enquadra-se nas “quebras anormais de inventários” pois tem carácter imprevisível e extraordinário e resulta de factos alheios à actividade da empresa. O valor a mensurar será de 924,38 € $[(200,00 € + 65,00 € + 100,00 € + 65,00 € + 2.050,00 € + 1.080,00 € + 137,50 €) * 25\%]$.

Os inventários devem ser mensurados pelo custo ou VRL dos dois o mais baixo (§ 9 da NCRF 18):

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

	Custo unitário	Valor de venda	Custos para vender	VRL	Mensuração inicial
Livro xxx	1,70	7,00	1,00	6,00	1,70
Livro yyy	1,20	6,00	0,95	5,05	1,20

Quanto aos custos financeiros, uma vez que não se trata de inventários qualificáveis, estes são levados directamente a gastos (não são reconhecidos no custo dos livros).

Rédito:

A Futuro Editora, a 2 de Maio, vende à consignação 200 exemplares do livro xxx à Livraria Portuguesa ao preço unitário de 7,00 € (custo 1,70 €).

A 3 de Junho o cliente Alfa comprou 100 exemplares do livro yyy ao preço unitário de 6,00 € (custo 1,20 €) sendo estes livros destinados a uma feira a realizar-se na primeira semana de Abril. Para o efeito solicitou à Futuro Editora que guardasse os livros até ao início da referida feira. O pedido foi aceite tendo a empresa apartado e guardado os livros no seu armazém devidamente identificados.

Na mesma altura a Livraria Actual, seu cliente habitual, comprou 50 exemplares do livro xxx ao preço unitário de 7,00 € e 35 exemplares do livro yyy ao preço unitário de 6,00 € tendo sido contratado que o cliente poderá devolver a totalidade dos livros até ao fim do mês de Julho. Sabe-se que até ao final do prazo fixado a Livraria Actual não devolveu qualquer livro. Durante o ano anterior este cliente efectuou compras no valor de 18.785,00 €.

A Futuro Editora tem como política a atribuição de *Rappel* anual nas seguintes circunstâncias:

- Compras superiores a 15.000,00 € e inferiores a 20.000,00 €: 2%
- Compras superiores a 20.000,00 € e inferiores a 25.000,00 €: 4%
- Compras superiores a 25.000,00 €: 6%

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

A 15 de Setembro o Director Comercial conseguiu uma venda de 1.200 exemplares do livro xxx e 1.150 exemplares do livro yyy para uma cadeia de hipermercados com um desconto de 10% sobre o preço de capa. Contudo foi contratado o recebimento para 31 de Janeiro de 2011 visto que se trata de uma campanha de Natal.

Resolução:

2 de Maio:

Vendas à consignação: Nas Vendas à consignação a Futuro Editora não transfere todos os riscos e vantagens significativos da posse do bem logo não poderá reconhecer o rédito, mas terá de haver o registo da movimentação de artigos na conta 346 Produtos em poder de terceiros.

Nota: Segundo o nº 3 alínea d) do artigo 3.º conjugado com o nº 6 do artigo 7.º do CIVA se, passado um ano, o cliente não devolver nem pagar os livros desta consignação, a Futuro Editora terá de lhos facturar (e liquidar o respectivo IVA), isto é, terá de reconhecer o rédito.

3 de Junho:

Venda e guarda dos livros: Apesar dos livros ainda não estarem na posse do cliente Alfa este já assumiu todos os riscos e vantagens inerentes aos artigos pelo que a empresa terá de os facturar (reconhecer o rédito).

Venda com direito a devolução: A Futuro Editora terá de facturar os livros, mas não pode reconhecer o respectivo rédito no momento da emissão da factura, para o efeito terá de o diferir através do registo na conta 282 Rendimentos a reconhecer. O rédito só poderá ser reconhecido quando houver certeza que os livros não serão devolvidos. Nessa altura será necessário o reconhecimento do rédito.

31 de Julho:

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

Venda efectiva: após expirado o prazo de devolução a empresa terá de reconhecer o rédito.

Rappel sobre vendas: A empresa terá de cumprir o estabelecido no princípio da correlação entre rendimentos e gastos, isto é, como não pode ter rendimentos sem os gastos associados no mesmo período, a empresa terá de estimar o *rappel* (11,20 €) das vendas efectivas.

15 de Setembro:

Venda com recebimento diferido: Terá de reconhecer o rédito (embora o recebimento seja no ano seguinte) tendo em consideração o “efeito temporal do dinheiro” (fluxo de caixa descontado), isto é, o rédito deverá ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber. A taxa de desconto a usar será de 6%.

Livro xxx: $1.200 \times 7,00 \times 0,90 = 7.560$ e o Livro yyy: $1.150 \times 6,00 \times 0,90 = 6.210$

$$13.770,00 / (1 + 6\%)^1 = 12.990,57$$

Em termos fiscais o rédito é de 13.770,00 € em vez dos 12.990,57 € considerados na contabilidade, logo a Futuro Editora terá de mensurar um Activo por imposto diferido no valor de 194,86 € (taxa de IRC 25%).

No final do ano:

Calculo dos Royalties: Os Royalties contratados são 4% sobre o preço de capa pelo que o *rappel* ou outro desconto atribuído não pode ser deduzido ao preço dos livros.

	Quantidade vendida	Preço de Venda	% Contratada	Royalties
Livro xxx	1.450	7,00	4%	406,00
Livro yyy	1.285	6,00	4%	308,40

Conclusões

Após o desenvolvimento do tema proposto, pode-se retirar as seguintes conclusões à primeira parte do trabalho:

Com o POC muitas empresas que não tinham um software de contabilidade de gestão lançavam os custos associados aos inventários em gastos do período e, ao mesmo tempo, faziam reflectir esses custos no valor dos inventários. O SNC, quando diz quais os custos a serem considerados como gastos do período e quais os que devem ser incluídos no custo dos inventários, veio clarificar que este procedimento não é correcto.

A atribuição do valor de custo é dada pelos contabilistas (com ou sem apoio da contabilidade de gestão) enquanto que o VRL normalmente é dado pelos comerciais pois são eles quem melhor conhecem o mercado. Daqui podem surgir vários problemas uma vez que o VRL é um valor subjectivo podendo originar juízos distintos (ao contrário do custo histórico) aos quais os contabilistas terão de estar preparados para lidar.

Com a introdução do SNC o Sistema de Inventário Permanente (SIP) passou a ser obrigatório (à excepção das empresas que aplicam as NCRF-PE). Contudo, há empresas que dificilmente terão condições para implementar este sistema. Para ultrapassar esta dificuldade uma possibilidade será fazer mensalmente a contagem física dos seus inventários e respectivos registos contabilísticos à semelhança do que anteriormente faziam no final do período contabilístico.

Quanto à segunda parte do trabalho, as conclusões retiradas são:

A forma de distribuição dos custos de produção a imputar em mais do que uma edição é omissa tanto no SNC como no POC. Uma sugestão para resolução deste problema é fazer uma estimativa das várias edições e, á medida que se vai tendo novas evidências ou elementos mais fiáveis, proceder à correcção dessa estimativa (solução adoptada no caso prático).

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

Como a capacidade de produção ficou abaixo da capacidade normal, 10% dos gastos gerais de fabrico fixos tiveram de ser considerados gastos do período.

Os Royalties só podem ser integrados no custo do produto após a efectivação das vendas.

Nas empresas cujos artigos são pequenos e muito variados e com um vasto leque de clientes, tal no caso prático apresentado, se o seu sistema informático for um pouco rudimentar por vezes pode-se tornar muito complicado o controlo da contabilização do rédito especialmente em situações de vendas com direito a devolução e cuja devolução transite de ano. Nestas situações uma solução possível será a contabilização imediata do rédito e fazer uma provisão das futuras devoluções baseada em estimativas ou na experiência de anos anteriores. Por outro lado, pode justificar-se alterar o sistema informático de forma a criar uma rotina periódica (por exemplo ao fim da semana ou ao fim de cada mês) que verifique se o período de devolução ou de experiência já terminou e faça o reconhecimento do respectivo rédito.

Se houver devoluções de artigos danificados (artigos pequenos, variados e de baixo valor), nestes casos estes artigos devem ser separados dos artigos bons e valorizados pelo seu VRL (criando uma identificação diferente dos artigos bons). Contudo, se houver artigos iguais com VRL diferentes em função do grau do danificado, neste caso pode não ser razoável criar várias identificações diferentes em função do seu valor. Uma solução será dar entrada no armazém dos artigos danificados pelo VRL e quando saírem valorizam-se pelo valor médio.

Uma questão que terá de ficar em aberto é a questão dos descontos periódicos praticados por alguns hipermercados. O princípio da correlação entre gastos e rendimentos diz-nos que não pode haver gastos sem haver rendimentos associados, ora nos descontos periódicos não há rendimentos associados.

Bibliografia

ALMEIDA, Rui M. P.; DIAS, Ana I.; CARVALHO, Fernando (2009). O Novo Sistema de Normalização Contabilística – SNC Explicado. ATF – Edições Técnicas.

All@work (2009). Sistema de Normalização Contabilística – Preparação para o diagnóstico. Matosinhos a 18.09.2009

BORGES, A.; RODRIGUES, A.; RODRIGUES, R. (1995). Elementos de Contabilidade Geral. Rei dos Livros. Lisboa.

Código do IRC - Decreto-Lei n.º 159/2009

Código do IVA - Decreto-Lei n.º 186/2009

CRAVO, D.; GRENHA, C.; BAPTISTA, L.; PONTES, S. (2009). Sistema de Normalização Contabilística Comentado. Texto Editores, Lda. Alfragide.

Decreto-Lei n.º 158/2009

DC 18 - Objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites

Estrutura conceptual – Aviso nº 15 652/2009

GRENHA, C.; CRAVO D.; BAPTISTA, L.; PONTES, S. (2009). Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística. CTOC – Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas. Lisboa.

GUERREIRO, M. (2008). “A Harmonização Contabilística Internacional – Tendências Internacionais”. *Revisores e Auditores* (Out/Dez 2008)

GUIMARÃES, Mário da Cunha, “Alterações ao Código do IRC decorrentes da adopção do SNC”, *Sistema de Normalização Contabilística, OTOC*, edição especial, 2010, pp. 37-46.

Inventários: Reconhecimento, mensuração e desreconhecimento

IAS 18 – Rédito

“Incoterms”, [http://www.aprendendoaexportar.gov.br/informacoes/incoterms.htm] acesso em 05.12.2009

Jornal de negócios de 02-12-2009

JMMSROC (2007). A transição para as normas internacionais de contabilidade (NIC/IAS – NIRF/IFRS/NCRF – NCRF-PE). Famalicão a 27.06.2007

MORAIS, Ana I.; LOURENÇO, Isabel C. (1994). Existências – Interpretação e aplicação da NIC 2. Publisher Team. Lisboa.

NCRF 1 – Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras

NCRF 3 – Adopção pela primeira vez das NCRF

NCRF 10 – Custo de empréstimos obtidos

NCRF 18 – Inventários

NCRF 20 – Rédito

Projecto De Novo Modelo Contabilístico”, [http://www.cnc.min-financas.pt/sitecnc_divulg_SNC.htm] acesso em 28.11.2009

RODRIGUES, João (2005). Adopção em Portugal das Normas Internacionais de Relato Financeiro. Áreas Editora (2ª Edição). Lisboa,

RODRIGUES, João (2009). SNC - Sistema de Normalização Contabilística – Explicado. Porto Editora. Porto.

RODRIGUES Lúcia L.; GUERREIRO, Marta A. S. (2004). A Convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade. Publisher Team. Lisboa.

SILVA, Eduardo S. (2004). Normas Internacionais de Contabilidade da teoria à prática. Vida Económica. Porto.