

Novembro
2019

FORMAÇÃO

NCRF 18 - Inventários

DIS6819

Cláudio Filipe Ferreira da Silva



www.occ.pt



FICHA TÉCNICA

Título: NCFR 18 – Inventários

Autor: Cláudio Filipe Ferreira da Silva

Capa e paginação: DCI – Departamento de Comunicação e Imagem da OCC

© Ordem dos Contabilistas Certificados, 2019

Não é permitida a utilização deste Manual, para qualquer outro fim que não o indicado, sem autorização prévia e por escrito da Ordem dos Contabilistas Certificados, entidade que detém os direitos de autor.



ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO	7
2. CONCEITOS GERAIS	9
3. RECONHECIMENTO DOS INVENTÁRIOS E SISTEMAS DE MOVIMENTAÇÃO	17
3.1. O Sistema de Inventário Intermitente e o Sistema de Inventário Permanente	17
3.2. Principais Operações com Inventários.....	25
4. MENSURAÇÃO DE INVENTÁRIOS.....	64
4.1. Custos de Compra (Aquisição)	65
4.2. Custos de Produção	65
4.3. A Organização dos Custos para Efeitos de Mensuração de Inventários	80
4.4. Os Sistemas de Custeio e a Mensuração de Inventários	90
4.5. A Mensuração (Subsequente) das Saídas e Existências.....	101
4.5.1. Fórmulas de Custeio	101
4.5.2. Técnicas de Mensuração do Custo.....	108
4.5.3. A Produção em Curso	121
4.6. O Valor Realizável Líquido e as Imparidades em Inventários.....	149
5. ASPETOS FISCAIS.....	160
6. APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÕES.....	169
7. CONCLUSÕES	179
8. REFERÊNCIAS E BIBLIOGRAFIA.....	181



ÍNDICE DE TABELAS

TABELA 1: CÓDIGOS DE CONTAS DOS INVENTÁRIOS.....	11
TABELA 2: OS SISTEMAS DE INVENTÁRIO NOS TERMOS DO ART. 12ª DO DEC-LEI 158/2009.....	19
TABELA 3: QUADRO DE REPARTIÇÃO DOS GASTOS PELAS SECÇÕES E PRODUTOS	76
TABELA 4: EXEMPLO DE PREENCHIMENTO DE FICHEIRO PARA COMUNICAÇÃO DE INVENTÁRIOS À AT	168
TABELA 5: QUANTIA ESCRITURADA DE INVENTÁRIOS	172
TABELA 6: QUANTIA DE INVENTÁRIOS ESCRITURADA PELO JUSTO VALOR MENOS CUSTOS DE VENDER.....	173
TABELA 7: QUANTIA DE INVENTÁRIOS RECONHECIDA COMO UM GASTO NO PERÍODO	174
TABELA 8: PERDAS POR IMPARIDADE RECONHECIDAS NO PERÍODO	175
TABELA 9: REVERSÃO DE PERDAS POR IMPARIDADE EM INVENTÁRIOS.....	175
TABELA 10: QUANTIA DE INVENTÁRIOS DADOS COMO PENHOR	176
TABELA 11: JUROS INCLUÍDOS NOS CUSTOS DE PRODUÇÃO DE INVENTÁRIOS.....	176



ÍNDICE DE FIGURAS

FIGURA 1: ESQUEMA GENÉRICO DE MOVIMENTAÇÃO DAS CONTAS DE INVENTÁRIOS	13
FIGURA 2: FICHA DE ARMAZÉM.....	15
FIGURA 3: O SISTEMA DE INVENTÁRIO PERMANENTE NO OFÍCIO 052/15 DA CNC	21
FIGURA 4: EXEMPLO DA FORMA DE ELABORAÇÃO DE INVENTÁRIO.....	22
FIGURA 5: SIP DE ACORDO COM O OFÍCIO CIRCULADO 20193 DE 23 DE JUNHO DE 2016.....	23
FIGURA 6: O CUSTO NA MENSURAÇÃO DOS INVENTÁRIOS.....	64
FIGURA 7: A VARIABILIDADE DA MÃO-DE-OBRA DIRETA.....	67
FIGURA 8: ESQUEMA DE MOVIMENTAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE INCORPORAÇÃO.....	74
FIGURA 9: A DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES	81
FIGURA 10: A RECLASSIFICAÇÃO DOS GASTOS	82
FIGURA 11: A REPARTIÇÃO DOS GASTOS POR FUNÇÕES	83
FIGURA 12: ESQUEMA DE MOVIMENTAÇÃO DAS CONTAS DA CONTABILIDADE ANALÍTICA PARA EFEITOS DE MENSURAÇÃO DE INVENTÁRIOS	86
FIGURA 13 : ESQUEMA PARA O SISTEMA DE CUSTEIO TOTAL INDUSTRIAL.....	93
FIGURA 14: O SISTEMA DE CUSTEIO VARIÁVEL INDUSTRIAL	94
FIGURA 15: O SISTEMA DE CUSTEIO RACIONAL	95
FIGURA 16: FICHA DE CUSTO PADRÃO INDUSTRIAL.....	110
FIGURA 17: FICHA DE CUSTO DO PRODUTO PARA EFEITOS DE TOMADA DE DECISÃO	111
FIGURA 18: CONTABILIZAÇÃO DOS DESVIOS DA FABRICAÇÃO A AISO	113
FIGURA 19: CONTABILIZAÇÃO DOS DESVIOS DA FABRICAÇÃO A SISO.....	113
FIGURA 20: ESQUEMA DE CONTABILIZAÇÃO DOS DESVIOS EM AISO	115
FIGURA 21: ESQUEMA DE CONTABILIZAÇÃO DOS DESVIOS EM SISO.....	116
FIGURA 22: OS REGIMES DE FABRICO PARA EFEITOS CONTABILÍSTICOS.....	123
FIGURA 23: ESQUEMA DE MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS PARA O MÉTODO INDIRETO.....	124
FIGURA 24: INCORPORAÇÃO PONTUAL DE FATORES PRODUTIVOS.....	125
FIGURA 25: INCORPORAÇÕES LINEARES DE FATORES PRODUTIVOS.....	125
FIGURA 26: FASE DE FABRICO, UNIDADES E PRODUÇÃO EM CURSO	126
FIGURA 27: ESQUEMA DE MOVIMENTAÇÃO DAS CONTAS PARA O MÉTODO DIRETO.....	137
FIGURA 28: ESQUEMA PARA A PRODUÇÃO CONJUNTA	139
FIGURA 29: QUADRO DO MODELO 30 DO IRC	166
FIGURA 30: ELEMENTOS PARA EFEITOS DE COMUNICAÇÃO DOS INVENTÁRIOS	167
FIGURA 31: APRESENTAÇÃO DOS INVENTÁRIOS NO BALANÇO	170
FIGURA 32: RUBRICAS DA DR RELACIONADAS COM INVENTÁRIOS	171
FIGURA 33: QUADRO Q07051 DA IES.....	178
FIGURA 34: QUADRO Q07052 DA IES.....	178



SIGLAS

A.T.A. – Administração Tributária e Aduaneira

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

DR – Demonstração dos Resultados

EC – Estrutura Concetual

FIFO – First In First Out

IRC – Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NCM – Norma de Contabilidade para Microentidades

NCRFESNL – Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo

NCRFPE – Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

U.E. – União Europeia

SCR – Sistema de Custeio Racional

SIP – Sistema de Inventário Permanente

SII – Sistema de Inventário Intermitente

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

VLR – Valor Realizável Líquido



1. INTRODUÇÃO

Os inventários podem ser dos ativos mais importantes de uma entidade. Dependendo das características da entidade, mas principalmente da sua atividade, o valor dos inventários pode ocupar uma percentagem bastante elevada do total do ativo, ao mesmo tempo que pode gerar dificuldades de controlo, de manuseamento e de mensuração. Um elevado valor no inventário de uma entidade, para além do risco da sua desvalorização, pode levar a elevados custos de posse. Por outro lado, uma reduzida quantidade de inventários pode levar a riscos de rotura e impedir a satisfação das necessidades dos seus clientes. A contabilidade pode ser um excelente sistema para fornecer informação para a gestão dos inventários.

A estes aspetos contabilísticos e de gestão, acrescem as várias obrigações fiscais a eles associadas, que nos últimos tempos têm vindo a ser aumentadas por parte da A.T.

Por tudo isto, existe relevância na escrita de um tema, que tem tido alterações quer do ponto de vista contabilístico, quer do ponto de vista fiscal. Em formações anteriores, realizadas na Ordem dos Contabilistas Certificados, no que ao aspeto contabilístico deste tema diz respeito, foi dado mais espaço de texto aos movimentos da contabilidade financeira do que à prévia e necessária mensuração que os antecede, nomeadamente no que à forma como os regimes de produção podem influenciar essa mensuração.

Assim, espera-se neste texto, abordar os principais movimentos relacionados com os inventários na contabilidade financeira, mas também relevar ao longo do texto os aspetos relativos à sua mensuração, tendo em conta diferentes exemplos de processos produtivos.

Como uma das principais funções dos Contabilistas Certificados é a de prestar contas para diferentes utilizadores, tendo por base normativos legais, a abordagem do tema terá em conta essencialmente esse aspeto. Ou seja, pretende-se tratar o tema numa perspetiva de prestação de contas de acordo com normativos contabilísticos e fiscais e não numa perspetiva de apoio à tomada de decisão da gestão, onde os pressupostos de base são necessariamente diferentes.



No que ao aspeto contabilístico diz respeito, por regra este manual irá seguir a NCRF 18 – Inventários, do Sistema de Normalização Contabilística (SNC)¹. Apesar da Norma Contabilística para Microentidades (NCM)², da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRFPE)³ e da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo⁴ (NCRFESNL) dedicarem alguns parágrafos do seu texto a esta matéria, é sem dúvida no nível de aplicação das normas gerais onde se encontra maior desenvolvimento das matérias contabilísticas. Assim, de todo o conjunto das 28 normas⁵, tal como o próprio tema indica, será seguida a **Norma de Contabilidade e de Relato Financeiro (NCRF) 18 – Inventários**.

No entanto, sempre que se justifique, no que aos níveis inferiores de normalização diz respeito, poderá ser efetuada referência ao normativo, que entrou em vigor no ano de 2016, para as pequenas entidades, para as entidades do sector não lucrativo e micro entidades. Refira-se ainda que, esta matéria é também tratada nas normas internacionais adotadas na União Europeia, nomeadamente na *International Accounting Standard 2 – Inventories*. Nas normas não adoptadas pela UE, salienta-se a SFAS 151 – *Inventory Costs*, do *Financial Accounting Standards Board* (FASB).

Pretende-se que todo o texto seja acompanhado por exemplos que possam elucidar sobre a aplicação prática de todas as questões relacionadas com este tema. Os principais tratamentos contabilísticos, incluindo movimentos e mensuração de inventários, encontram-se nos capítulos 1 a 4, que tratam a grande maioria do tema e ocupam maior extensão do trabalho.

No capítulo 5, serão explanados os principais aspetos fiscais relacionados com os inventários, quer para efeitos de tributação, quer no que diz respeito às obrigações acessórias relacionadas com os mesmos.

Finalmente, no capítulo 6, serão abordadas as principais divulgações relacionadas com esta matéria.

¹ Aprovado pelo Decreto de Lei n.º 158/2009 e alterado pela Lei 98/2015

² Publicada pelo Aviso n.º 8255/2015

³ Publicada pelo Aviso n.º 8257/2015

⁴ Publicada pelo Aviso n.º 8259/2015

⁵ Publicadas pelo Aviso n.º 8256/2015



2. CONCEITOS GERAIS

A definição de inventário é dada pela NCRF 18 e, tal como refere a mesma (NCRF 18, § 6) inventários são ativos. Assim, antes de se pensar em reconhecer um elemento patrimonial como inventário, é necessário analisar se esse elemento patrimonial passa no “teste” da definição de ativo, concebido de acordo com o §49 da Estrutura Concetual (EC) do SNC, para só depois se poder pensar no seu reconhecimento e mensuração como inventário. Por exemplo, num contrato de consignação relativo a mercadorias, onde o consignante entrega, temporariamente bens a um terceiro, o consignatário, para que este possa proceder à sua venda, estes bens não são da propriedade do consignatário, este não detém poder de controlo, mas essencialmente a possível obrigação de os vender, então não deve ser reconhecido um ativo na contabilidade do consignatário. Isto não invalida no entanto, que não efetue um registo desses bens, que se encontram dentro das suas portas, para efeitos de controlo e gestão dos mesmos.

Também existem ativos, tal como prevê a NCRF 18, (§2), que possuem características semelhantes às dos inventários mas não são inventários, por exemplo:

- Produção proveniente de contratos de construção, cujo tratamento contabilístico encontra-se definido na NCRF 19 – Contratos de Construção;
- Instrumentos financeiros; e
- Ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola, dado que o seu tratamento é efetuado na NCRF 17 – Agricultura.

Pelo que, neste trabalho não serão tratados os aspetos relacionados com este tipo de ativos.

No entanto, de acordo com a nota explicativa do SNC à Classe 3, no que às micro entidades diz respeito, “*os ativos biológicos consumíveis e os produtos agrícolas são reconhecidos como inventários*”, pelo que será de aplicar a matéria aqui vertida a esta classe de ativos neste tipo de entidades.

Passando à **definição de inventários**, estes “...são ativos:

- a) *Detidos para venda no decurso ordinário da atividade empresarial;*
- b) *No processo de produção para tal venda; ou*
- c) *Na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços”* (NCRF 18, §6).



Estas definições, de uma maneira genérica, caracterizam contabilisticamente os diferentes tipos de inventários, que são organizados de acordo com uma codificação contabilística. Existe uma enorme quantidade de exemplos que se poderão dar para cada uma das alíneas anteriores, apresentam-se de seguida alguns.

São exemplos de inventários referidos na alínea a):

- As garrafas de água detidas por um supermercado com o intuito de serem vendidas aos seus clientes;
- As viaturas, adquiridas e detidas para venda por um *stand* de automóveis;
- Os computadores, adquiridos com o intuito de vender, por uma loja de informática;

São exemplos de inventários referidos na alínea b):

- Os edifícios, destinados a venda, que não se encontram terminados, no âmbito da atividade de uma empresa de construção civil;
- As meias que uma empresa têxtil produz para vender, que têm de passar por 4 fases de fabrico, mas que ainda se encontram na segunda fase no final de um determinado período.
- Os *skates* numa empresa que os produz com o intuito de vender, mas nos quais ainda, por exemplo, não foram colocadas as rodas;

São exemplos de inventários referidos na alínea c):

- As carcaças de suíno necessárias para produzir enchidos, numa empresa de transformação de carnes;
- Os tubos de anestesia que são utilizados aquando a extração de um dente num consultório dentário;
- O gás a ser utilizado numa máquina que faz o embalamento de pão e bolos.

Tal como referido, o SNC, reserva a **Classe 3** para se efetuar o reconhecimento dos inventários e ativos biológicos, sendo que nas micro entidades não se utiliza a conta de ativos biológicos. Em micro entidades os ativos biológicos consumíveis e os produtos agrícolas são reconhecidos como inventários, aplicando-se portanto as suas regras. As contas da classe 3 incorporam contas de natureza ativa, logo surgem no balanço no **ativo corrente** mas também no não corrente. No ativo corrente, devem ser colocadas as contas que se esperam que sejam realizadas num período até 12 meses após a data do balanço, ou mesmo que sejam realizadas por um período superior, deverão ser consideradas como ativo



corrente, desde que façam parte do decurso normal do ciclo operacional (Silva & Martins, 2016). “No ativo não corrente serão consideradas todas as contas de natureza ativa da classe 3 cuja realização ocorra num período superior a doze meses e que o ciclo operacional da entidade não seja tão longo” (Silva e Martins, 2016: 25). Incluem-se neste tipo essencialmente os ativos biológicos que sejam de produção – conta 372.

Os códigos de contas da divisão dos inventários, referida no §6 da NCRF 18, são os seguintes:

Tabela 1: Códigos de Contas dos Inventários

Código da Conta	Designação da Conta	Código da Conta	Designação da Conta
31	Compras	34	Produtos Acabados e Intermédios
311	Mercadorias	...	...
312	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	346	Produtos em Poder de terceiros
313	Activos biológicos	...	...
...	...	349	Perdas por imparidade Acumuladas
317	Devoluções de compras	35	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
...	...	351	Subprodutos
318	Descontos e abatimentos em compras	352	Desperdícios, resíduos e refugos
32	Mercadorias	...	...
...	...	359	Perdas por imparidade Acumuladas
325	Mercadorias em trânsito	36	Produtos e Trabalhos em Curso
326	Mercadorias em poder de terceiros	38	Reclassificação de Inventários e Ativos Biológicos
...	...	382	Mercadorias
329	Perdas por Imparidade Acumuladas	383	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo
33	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	384	Produtos acabados e intermédios
331	Matérias-primas	385	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
332	Matérias subsidiárias	386	Produtos e Trabalhos em curso
333	Embalagens	387	Ativos Biológicos
334	Materiais Diversos	39	Adiantamentos por conta de compras
335	Matérias em Trânsito		
...	...		
339	Perdas por imparidade acumuladas		



De acordo com as definições anteriores e codificação apresentada:

- **Mercadorias** são os bens que a empresa adquire exclusivamente com o intuito de serem vendidas, mas que não passam por qualquer tipo de processo de transformação;
- **As matérias-primas** são os bens que não se destinam à venda, mas sim a objeto de trabalho posterior, a serem incorporados diretamente na fabricação dos produtos finais;
- **Matérias subsidiárias** são bens que não sendo incorporados diretamente num determinado produto, concorrem para a sua produção;
- Os **produtos em curso** encontram-se numa determinada fase do processo produtivo sem ainda terem atingido a fase final da produção, ou seja, ainda não estão aptos para venda;
- **Subprodutos e resíduos** são produtos secundários, resultam da produção de um produto principal, normalmente têm um baixo valor comercial e não utilizáveis (como as matérias) no processo produtivo da empresa;
- **Produtos acabados** são bens que resultaram do processo produtivo da empresa e estão numa condição em que podem ser vendidos (Borges, *et al.* 2010).
- Os **materiais diversos** consistem numa rubrica de natureza residual, são outros bens consumíveis que sejam necessários ao processo produtivo e que não se enquadrem nas contas anteriores;
- As **embalagens** são itens envolventes ou recipientes das mercadorias ou produtos, indispensáveis ao seu acondicionamento e transação, não retornáveis.

Obviamente, que a classificação acima referida depende do fim a que se destinam os bens. Por exemplo, se as embalagens tiverem como objetivo serem vendidas, ainda que possam ser devolvidas pelo cliente, devem ser classificadas como mercadorias. Se se destinarem a acondicionar as mercadorias ou produtos, para uso interno da empresa ou como embalagens retornáveis, de utilização continuada, devem ser considerados como ativos fixos tangíveis, se de facto cumprirem a definição de ativo fixo tangível da NCRF 7 (Almeida *et al.*, 2010) – “*itens tangíveis detidos para uso, na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos, e se espera que sejam usados durante mais do que um período*” (NCRF 7, § 6).

Pelo mesmo raciocínio, não deverá ser reconhecido como um inventário, a aquisição de um computador por uma empresa informática com o objetivo de o utilizar para funções administrativas. Ou, por exemplo, a aquisição de um edifício por uma imobiliária que o pretende utilizar como sede da empresa.



Por outro lado, a classificação também depende da natureza da empresa ou da fase de transformação, pois um produto acabado para uma empresa pode constituir uma matéria-prima para outra ou até uma mercadoria ou um produto. Por exemplo, a farinha constitui um produto acabado para a moagem, sendo uma matéria-prima para a panificadora. Uma mesa é um produto acabado para a fábrica de móveis, mas é uma mercadoria para o estabelecimento que a comercializa (Borges, *et al.*, 2010).

Na prática, este tipo de exemplos, podem trazer dificuldades reais aos profissionais da contabilidade, dado que, não raras vezes, apenas com a observação dos documentos que servem de suporte à contabilização não se conhece qual a real intenção da gestão quanto aos bens adquiridos. Pelo que, torna-se bastante importante para o contabilista conhecer o negócio da entidade para a qual presta serviços para poder efetuar a correta contabilização. Neste aspeto, realça-se a necessidade de serem efetuadas indagações, por parte do profissional de contabilidade, à gestão dessas entidades no sentido de perceber qual o fim a dar ao bem adquirido, antes da sua contabilização.

No que às contas de inventários propriamente ditas diz respeito (exceto quanto às contas de compras, perdas por imparidade e adiantamentos) a sua movimentação funciona como um armazém, onde uma regra terá de ser cumprida: num determinado período, a soma das existências iniciais com as entradas terá de ser igual à soma das saídas com as existências finais. Esta regra terá de ser cumprida quer em valor global quer em quantidade, tal como se observa na figura seguinte:

Figura 1: Esquema genérico de movimentação das contas de inventários

INVENTÁRIOS			
Existência Inicial	Valor Global	Saídas	Valor Global
(Quantidade * valor unitário)		(Quantidade * valor unitário)	
Entradas	Valor Global	Existência Final	Valor Global
(Quantidade * valor unitário)		(Quantidade * valor unitário)	

Fonte: Elaboração própria



Para além das contas, consideradas como “contas de armazém” propriamente ditas, a Classe 3 – prevê ainda a movimentação de contas auxiliares destas, nomeadamente:

31 – Compras: esta conta regista as compras de mercadorias, matérias-primas, subsidiárias e de consumo e ativos biológicos, mas também, em subcontas, as devoluções de compras e descontos e abatimentos em compras. Assim, esta conta destina-se à formação do custo dos inventários e posterior transferência para a rubrica a que diz respeito aquela compra, ou seja, mercadorias, matérias e ainda para ativos biológicos (Almeida *et al.*, 2010). É uma conta que se encontra saldada consoante se efetue a transferência da mercadoria, matéria ou ativo biológico para armazém imediatamente após o movimento da compra, ou no final do ano após contagens físicas.

38 – Reclassificação e Regularização de Inventários e Ativos Biológicos: *“Esta conta regista as reclassificações de e para inventários e ativos biológicos, e as regularizações de inventários e ativos biológicos, nomeadamente, quebras, sobras, ofertas e outras operações que não sejam compras, vendas ou consumos”* (Almeida *et al.*, 2010: 191).

39 – Adiantamentos por Conta de Compras: Esta conta regista as entregas feitas pela entidade relativas a compras cujo preço esteja previamente fixado. Pela receção da fatura, estas verbas devem ser transferidas para a conta 221 — Fornecedores c/c. (Portaria 218/2015).

As movimentações em inventários também podem ser efetuadas através de fichas de armazém. A utilização destas fichas corresponde a registos extra contabilísticos e, na prática, a sua utilização, pode ser mais ou menos simples, dependendo obviamente da diversidade de bens que a empresa possua e do nível de controlo que lhe queira dar. A evolução dos sistemas informáticos tem facilitado bastante este tipo de registo. O esquema genérico de uma ficha de armazém pode ser efetuado como se demonstra de seguida:



Figura 2: Ficha de Armazém

FICHA DE ARMAZÉM DA MERCADORIA A										
DATA	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	Pu	Valor	Q	Pu	Valor	Q	Pu	Valor

Fonte: elaboração própria baseado em vários autores

Idealmente, para cada tipo de bem deve ser efetuada uma ficha de armazém. No entanto, pode a empresa, desde que seja possível, efetuar algum nível de agregação por família ou categorias de produtos, essencialmente se tiverem o mesmo custo de aquisição. Por exemplo, uma empresa que explora um bar pode efetuar uma ficha para a matéria-prima sumo ou efetuar uma ficha para o sumo de laranja, outra para o sumo de limão, outra para o sumo de ananás, etc. desde que na saída do produto seja efetuado o registo na ficha correta. Obviamente que nem sempre isto é possível. Se a empresa desejar obter o controlo dos diferentes tipos de sumo, ou se, por exemplo, existir uma diferença de custo de um tipo de sumo para outro, terá de efetuar obrigatoriamente uma ficha de armazém para cada bem.

Para se poder efetuar o preenchimento da referida ficha, devem ser registadas as entradas e as saídas por data e efetuar uma descrição do movimento. Após cada entrada e cada saída o valor da existência será recalculado no cumprimento da equação referida na figura 1:

$$\text{Existência inicial} + \text{Entradas} = \text{Saídas} + \text{Existência Final}$$

Logo, se se souber o valor das existências iniciais (correspondente ao valor das finais do período anterior) e o custo de aquisição das entradas, as saídas e as existências finais serão mensuradas por esse mesmo custo. Sobre este processo de mensuração debruçar-nos-emos mais à frente neste trabalho.



De salientar ainda que o registo e controlo dos inventários em fichas de armazém, não substitui o registo contabilístico. Interessa perceber portanto, que para se efetuar os movimentos contabilísticos relacionados com as contas de inventários, existem contas de rendimentos e de gastos como contrapartidas. Salientam-se as seguintes:

- 61 – Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas;
- 611 – Mercadorias
- 612 – Matérias-primas, Subsidiárias e de Consumo
- 652 – Perdas por Imparidade - em Inventários
- 684 – Perdas em Inventários
- 6841 – Sinistros
- 6842 – Quebras
- 6884 – Ofertas e Amostras de Inventários
- 71 – Vendas
- 711 – Mercadorias
- 712 – Produtos Acabados e Intermédios
- 713 – Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
- 717 – Devoluções de Vendas
- 73 – Variações nos Inventários da Produção
- 731 – Produtos Acabados e Intermédios
- 732 – Subprodutos, Desperdícios, Resíduos e Refugos
- 733 – Produtos e Trabalhos em Curso
- 7622 – Reversões – de Perdas por Imparidade – em Inventários
- 784 – Ganhos em Inventários
- 7841 – Sinistros
- 7842 - Sobras

No entanto, os movimentos nas contas dos inventários podem ser efetuados em diferentes periodicidades. Essa periodicidade, consoante reflita na contabilidade de forma permanente ou não os factos que alterem os inventários dá origem a dois tipos de sistemas:

- Sistema de Inventário Permanente e
- Sistema de Inventário Intermitente (Periódico).



3. RECONHECIMENTO DOS INVENTÁRIOS E SISTEMAS DE MOVIMENTAÇÃO

3.1. O Sistema de Inventário Intermitente e o Sistema de Inventário Permanente

No processo de reconhecimento dos seus inventários, tal como referido, uma entidade terá de efetuar a escolha por um de dois sistemas: o sistema de Inventário Permanente ou o Sistema de Inventário Intermitente ou Periódico.

Com a consciência de que atualmente existem dificuldades na sua definição teórica e na sua aplicação prática, de seguida serão abordados os conceitos de um e outro.

Pelo **Sistema de Inventário Intermitente (SII) ou Periódico** a entidade reconhece a aquisição dos inventários, mas não efetua contabilisticamente o seu controlo pelo movimento contabilístico, ou seja, por um lado, não é efetuada a transferência da aquisição para o armazém, sendo apenas reconhecida a compra e, por outro lado, também não é calculado o custo da saída do inventário sempre que essa saída aconteça. Assim, por este sistema, o valor dos *stocks* em armazém e os resultados só são possíveis de apurar através de inventariações físicas, efetuadas periodicamente, mas pelo menos uma vez no final do período económico. A conta de inventário propriamente dita, relativa à movimentação do armazém só será movimentada no final do período, sendo o Custo das Mercadorias Vendidas (conta 611), o Custo das Matérias Consumidas (conta 612) e das Variações dos Inventários da Produção (VIP) calculadas extra contabilisticamente através das seguintes fórmulas:

$$\text{Custo Merc. Vendidas} = \text{EI}_{\text{Merc.}} + \text{Compras}_{\text{Merc.}} \pm \text{Recl. Inv. Merc} - \text{EF}_{\text{Merc}}$$

$$\text{Custo Matérias Consumidas} = \text{EI}_{\text{Matérias}} + \text{Compras}_{\text{Matérias.}} \pm \text{Recl. Inv. Matérias} - \text{EF}_{\text{Matérias}}$$

$$\text{VIP}_{\text{Prod Acabados}} = \text{EF Prod. Acaba} - \text{EI Prod. Acabados}$$

$$\text{VIP}_{\text{Subprod}} = \text{EF Subprodutos} - \text{EI Subprodutos}$$

$$\text{VIP}_{\text{Prod em Curso}} = \text{EF Prod. Curso} - \text{EI Prod. Curso}$$



Pelo sistema de **inventário permanente (SIP)**, teoricamente, deve a entidade a “todo o momento” determinar o valor dos inventários existentes na empresa. Sobre este aspeto, transcreve-se o Art. 12º do Dec-Lei 158/2009, republicado pela Lei 98/2015⁶:

“As entidades a que seja aplicável o SNC ou as normas internacionais de contabilidade adotadas pela UE ficam obrigadas a adotar o sistema de inventário permanente na contabilização dos inventários, nos seguintes termos.

a) Proceder às contagens físicas dos inventários com referência ao final do período, ou, ao longo do período, de forma rotativa, de modo a que cada bem seja contado, pelo menos, uma vez em cada período;

b) Identificar os bens quanto à sua natureza, quantidade e custos unitários e globais, por forma a permitir a verificação, a todo o momento, da correspondência entre as contagens físicas e os respetivos registos contabilísticos.”

Assim, ao lermos o artigo anterior tiram-se algumas conclusões:

- Independentemente do sistema de inventário que a entidade utilize (Intermitente ou Permanente), é obrigada a efetuar contagens físicas dos bens que possui em algum momento de tempo. No caso do sistema de inventário intermitente, terá de o fazer pelo menos uma vez no final do período, no caso do sistema de inventário permanente poderá optar pela contagem no final do período ou por contagens periódicas dentro do período, na condição de cada bem seja contado pelo menos uma vez. Obviamente, que para as empresas que sejam obrigadas a utilizar o SIP, a segunda opção requer um maior nível de atenção e rastreabilidade do bem, sob pena de um bem entrar e sair da empresa sem ser contado.
- No SIP, deverá ser possível efetuar uma correspondência entre as contagens e os registos contabilísticos.

Ou seja, de acordo com este art. 12º terão de existir contagens e a possibilidade de efetuar correspondências entre as contagens e os registos contabilísticos, resumindo e em esquema:

⁶ Sublinhado nosso



Tabela 2: Os Sistemas de Inventário nos Termos do art. 12ª do Dec-Lei 158/2009

	Contagem(s)	Correspondência entre as contagem(s) e os registos contabilísticos
Sistema de Inventário Intermitente	Final do período	Final do período
Sistema de Inventário Permanente	Final do Período ou de forma alternada ao longo do período, na condição de cada bem ser contado pelo menos uma vez naquele período	A todo o momento

Fonte: elaboração nossa com base no art. 12º do Dec-Lei 158/2009 republicado pela Lei 98/2015

De acordo com esta redação ficam algumas dúvidas no ar sobre aquilo que será o SIP, nomeadamente quanto à possibilidade de aplicar a alínea a) cumulativamente com a b).

Na alínea a) do art 12º parece que para poder aplicar o SIP a entidade pode optar apenas por uma contagem no final do período mas cumulativamente, na alínea b) aparece a palavra “contagens” e a necessidade de existir uma correspondência a todo o momento entre as contagens e os registos. Ora, coloca-se a questão de como é que uma empresa, se optar apenas por uma contagem no final do período, conseguirá efetuar uma correspondência a todo o momento entre o valor do *stock* real e a contabilidade?

Ou seja, parece que a possibilidade que a Lei dá de se efetuar apenas uma contagem com a alínea a), fica de fora com a alínea b) tendo portanto de se efetuar várias contagens de forma periódica dentro do período económico. Acredita-se que em muitas entidades garantir que cada bem seja contado pelo menos uma vez por período não seja tarefa fácil e que só se faça através de sistemas informáticos devidamente manuseados, com o custo dessa tarefa suportado pelas empresas.

Refira-se ainda que o espírito do legislador, na Diretiva n.º 2013/34/EU e consagrado no preâmbulo da Lei 98/2015 que a transpõe para o ordenamento jurídico nacional, vai no sentido de redução de encargos administrativos e redução de procedimentos burocráticos, reduzindo-se os “custos de contexto” para aumentar a produtividade, sobretudo para as pequenas empresas.



Dada a confusão sobre esta matéria, foi emitido um parecer através do Ofício 052/15, pela Comissão de Normalização Contabilística, em resposta à Sra. Diretora dos Serviços de IRC em 12/11/2015. Na alínea a) e b) desse mesmo parecer, é referido que o SIP não é um instrumento que integre o SNC, mas antes uma obrigação legal das entidades às quais seja aplicado o SNC. Efetivamente, não existe menção ao SIP, na NCRF 18 ou em qualquer outra norma do SNC.

Uma entidade que não adote o SIP quando a tal estiver obrigada não permite concluir que não adote o SNC. Sobre quais as entidades que estão obrigadas a aplicar o SIP falar-se-á um pouco mais à frente neste capítulo.

Transcreve-se de seguida as restantes alíneas do parecer:

“c) Tendo em vista o cumprimento do disposto do artigo 12.º do Decreto Lei n.º 158/2009 de 13 de Julho, a aplicação do sistema de inventário permanente na escrituração comercial digráfica, pode basear-se em registos extra contabilísticos, os quais deverão identificar os bens quanto à natureza, quantidade e custos unitários e globais, suscetíveis de permitirem o controlo da correspondência entre os valores constantes dos registos contabilísticos e os valores apurados com base nas contagens físicas dos inventários.

d) A periodicidade do registo contabilístico em sistema de inventário permanente não está legalmente estabelecida devendo, em nossa opinião, atender-se à natureza das atividades desenvolvidas pela entidade e a uma análise da relação custo benefício.

e) A formulação adotada pelo nº1 do artigo 12º do Decreto-Lei n.º 158/2009, não define de forma adequada o conceito de inventário permanente, sugerindo uma interpretação bastante mais restritiva daquela que é tecnicamente reconhecida.”

De acordo com este parecer pode concluir-se que:

- O art. 12º do Dec-Lei 158/2009, republicado, apenas se refere a contagens e a registos contabilísticos. Este parecer, mais conforme com a prática corrente na realidade das empresas, introduz na definição de SIP, a possibilidade do mesmo se basear em registos extra contabilísticos que identifiquem a natureza, quantidade, custos unitários e totais dos bens, por exemplo, *software* de gestão de *stocks*, fichas de armazém em papel ou folha de cálculo.



- Esse registo extra contabilístico deverá permitir o controlo entre as contagens físicas e os registos na contabilidade e apurar, se existirem, eventuais diferenças;
- Não foi utilizada a expressão “a todo o momento” no parecer. A periodicidade do registo contabilístico “não está legalmente estabelecida”, logo cada empresa pode escolher quando efetuar esse registo na contabilidade, mas deve atender à natureza das suas atividades e à relação custo benefício. À escolha da periodicidade das contagens e à elaboração dos registos extra contabilísticos aplica-se o mesmo? Julga-se que sim.
- O n.º 1 do art. 12º do Dec-Lei 158/2009 não define de forma adequada o conceito de SIP.

Resumindo, em esquema:

Figura 3: O Sistema de Inventário Permanente no Ofício 052/15 da CNC



Fonte: Elaboração Própria baseada no ofício 052/15 da CNC

Fica no entanto claro que a contagem, do inventário, de acordo com o referido art. 12º ou de acordo com o parecer da CNC, deverá produzir uma lista com as seguintes colunas:

- Natureza – designação ou referência/código do bem;
- Quantidade – unidades existentes do bem no momento da contagem;
- Custos unitários – mensuração efetuada do bem de acordo com o SNC;
- Valores Globais – valor que resulta da multiplicação das quantidades contadas pelos custos unitários dos bens;

A estes elementos considera-se que deverá ser acrescentada uma coluna à frente da coluna da quantidade, relativa à unidade de medida das quantidades do bem. Para além disso, deverá ainda ser colocado no documento a identificação da empresa, a classificação do tipo



de inventário, a data de realização do mesmo e o total da coluna dos valores globais, tal como mostra o exemplo seguinte:

Figura 4: Exemplo da Forma de Elaboração de Inventário

Entidade:	Empresa exemplo, Lda.		Elaborado por:	Cláudio Silva
Morada:	Rua de exemplo de cima, 52		Em:	31/12/N
	Lisboa			
NIF:	500.000.009			
Inventário de Matérias Primas				
Designação do Bem	Quantidade	Unidade	Custo Unitário	Valor Global
Bem Xpto	15,00	Kgs	€ 2,50	€ 37,50
Bem OPTX	20,00	Metros	€ 8,00	€ 160,00
CCO	8,00	Toneladas	€ 50,00	€ 400,00
OCC 2	450,00	Garrafas	€ 12,00	€ 5.400,00
OCC 5	1.050,00	Unidades	€ 25,00	€ 26.250,00
		Total do Inventário		€ 32.247,50

Fonte: Elaboração própria

Esta é a forma legal de apresentação de uma contagem de inventários, no entanto, a sua comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira, não é exatamente a mesma. Esse aspeto será desenvolvido mais à frente neste trabalho.

No mais recente desenvolvimento sobre esta matéria, vem a Ex.ma Sra. subdirectora geral do IR, no Ofício Circulado 20193 de 23 de Junho de 2016, referir que uma entidade que esteja obrigada a adotar o SIP mas não o adote, não é razão suficiente para se poder concluir que não tem a contabilidade organizada de acordo com o SNC, mas o que é certo é que “*a inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade que impossibilitem o controlo dos inventários e consequentemente confirmar que as demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o desempenho financeiro e as alterações da posição financeira devem levar à aplicação de métodos indiretos de determinação da matéria colectável, nos termos do art. 57º do IRC e dos art. 87º e 88º da LGT.*” Ou seja, a falta de elementos que suportem os lançamentos, como por exemplo contagens ou registos extra contabilísticos (que podem ser examinados pelos Srs. inspetores da AT), podem levar à aplicação de métodos indiretos por parte da AT e a não consideração de possíveis benefícios fiscais que tenham sido utilizados por uma entidade.



Quanto à **periodicidade do registo contabilístico**, vem o teor do ofício no mesmo sentido do pronunciamento da CNC, no entanto, acrescenta algo. Ou seja, a periodicidade do registo em SIP não está legalmente estabelecida e deve a mesma atender à natureza das atividades desenvolvidas pela entidade e à relação custo benefício da sua implementação. No entanto, no ponto 8 do referido ofício, é referido que é aceitável que o mesmo seja efetuado, pelo menos, no **final de cada mês**. Reitera-se o facto de que os contabilistas para poderem efetuar este lançamento no final de cada mês, devem estar devidamente munidos de elementos que o suporte.

Assim, refaz-se o esquema da figura 3, completando-o:

Figura 5: SIP de acordo com o Ofício Circulado 20193 de 23 de Junho de 2016



Fonte: elaboração própria com base no Ofício Circulado 20193 de 23 de Junho de 2016

Concluindo, os registos contabilísticos em SIP, devem ser efetuados pelo menos no final de cada mês, baseando-se em contagens ou em registos extra contabilísticos (ou nos dois) de inventários devidamente valorizados.

Sobre a dispensa de **obrigatoriedade de aplicação do SIP**, o n.º 2 e seguintes do art. 12º do Dec-Lei 158/2009, republicado pela Lei 98/2015, tratam dessa matéria. Assim, encontram-se dispensadas da sua aplicação:

- As entidades referidas no n.º 1 do Art. 9º, ou seja, as microentidades (n.º 2, Art. 12º);
- As entidades que tenham de aplicar o SIP, mas relativamente às atividades de:
 - Agricultura, produção animal, apicultura e caça (a) n. 4º, Art. 12º);
 - Silvicultura e exploração florestal (b) n. 4º, Art. 12º);



- Indústria piscatória e aquicultura (c) n. 4º, Art. 12º);
- Pontos de vendas a retalho que, no seu conjunto, não apresentem, no período de um exercício, vendas superiores a € 300.000, nem a 10% das vendas globais da respectiva entidade (d) n. 4º, Art. 12º);
- Entidades cuja atividade predominante seja a prestação de serviços. Sendo que se consideram para efeitos desta aplicação, as que apresentem, no período de um exercício, um custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas que não exceda € 300.000 nem 20% dos custos operacionais (n.º 5 Art. 12º);

Estas duas últimas dispensas (alínea d) n.º 4 e n.º 5) mantêm-se até ao termo do período seguinte àquele em que, respetivamente, as atividades e as entidades tenham ultrapassado os limites que as originaram (art. 12º, n.º 6 do Dec-Lei, 158/2009). Ou seja, se uma entidade no período N ultrapassar aqueles limites, mantém a isenção no período N+1, e só aplica o SIP em N+2. No entanto, se durante dois períodos consecutivos deixem de se verificar os requisitos da obrigatoriedade de aplicação do SIP, a entidade fica dispensada de aplicação do SIP, no período imediatamente seguinte (art. 12º, n.º 7 do Dec-Lei, 158/2009).

Quanto à dispensa pelas microentidades, o referido Decreto-lei republicado, considera como microentidades aquelas que à data do balanço não ultrapassem **durante dois períodos consecutivos, dois dos três limites seguintes:**

- | | |
|---|-----------|
| - Total de Balanço: | € 350.000 |
| - Volume de Negócios Líquido: | € 700.000 |
| - Número médio de empregados durante o período: | 10 |

Excetuando este tipo de entidades, todas as outras terão de aplicar o SIP. As regras de caracterização e passagem de limites das entidades são as mesmas para efeitos de aplicação do SIP, ou seja, na mesma medida que uma entidade deixe de ser considerada como micro deverá aplicar o SIP. Nos termos do art. 9º do Decreto Lei 158/2009, republicado, é referido que os limites “*reportam-se ao período imediatamente anterior, devendo, quando aplicável, observar -se as seguintes regras:*

- a) *Sempre que em dois períodos consecutivos imediatamente anteriores sejam ultrapassados dois dos três limites enunciados nos n.os 1 a 3 do artigo anterior, as entidades deixam de poder ser consideradas na respetiva categoria,*



- b) As entidades podem novamente ser consideradas nessa categoria, para efeitos do presente decreto -lei, caso deixem de ultrapassar **dois dos três limites enunciados** para a respetiva categoria **nos dois períodos consecutivos imediatamente anteriores.**”*

Seguidamente apresentar-se-ão as principais operações com inventários, na contabilidade financeira, fazendo referência aos registos contabilísticos digráficos, em SII e SIP, conforme mostram os livros de texto que tratam esta matéria. Serão mostrados os registos extra contabilísticos em fichas de armazém a cada movimento em SIP. Mais uma vez se chama a atenção que, na escolha da periodicidade da aplicação do SIP, a entidade deverá ter em conta a sua própria atividade e a relação custo benefício em adotar uma periodicidade em detrimento de outra, no entanto, para efeitos fiscais a periodicidade do registo na contabilidade deverá ser mensal e ser devidamente suportada. Serão ainda efetuados alguns comentários às implicações fiscais.

3.2. Principais Operações com Inventários

As principais operações com inventários consistem em compras, vendas, consumo de inventários, ofertas de inventários de e a terceiros, quebras, sobras, transferências de inventários de e para ativos fixos tangíveis, devoluções, autoconsumo de inventários, vendas de inventários com bens não entregues, etc. Estas operações serão seguidamente tratadas através de um exemplo, em sistema de inventário periódico e em sistema de inventário permanente. Sempre que necessário, dado que são operações com implicações fiscais para as empresas, far-se-á uma breve referência a essas implicações. As operações serão tratadas, partindo do princípio que a entidade consegue efetuar uma distinção clara dos diferentes lotes e respetivos custos de aquisição e identificar esse custo no momento da venda ou consumo, ou seja, consegue aplicar o critério de mensuração das saídas do custo específico. A mensuração dos inventários e correspondentes critérios será desenvolvida mais à frente neste trabalho, no entanto, nestas operações serão afluadas algumas questões relacionadas com a mensuração.

Considere-se a Sociedade XPTO, que compra e vende a mercadoria A e produz e vende o produto Z através da matéria-prima B, durante o período económico de N, efetuou as



operações (por ordem cronológica) que se descrevem de seguida. A sociedade encontra-se sujeita ao regime normal do IVA e parte-se do princípio que todas as operações estão sujeitas à taxa normal. A empresa tinha no início do período:

- Mercadoria A, 500 unidades a um custo unitário de 8 u.m.s.
- Matéria-prima B, 500 unidades a um custo unitário de 5 u.m.s.

Lançamento das existências iniciais em armazém:

Ficha de Armazém do Bem: Mercadoria A										
Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	8,00 €	4.000,00 €

Ficha de Armazém do Bem: Matéria Prima B										
Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	5,00 €	2.500,00 €

1 – Fatura de compra de 1000 unidades da Mercadoria A a 10 u.m.s cada (mais IVA) a um fornecedor nacional

Em Sistema de Inventário Intermitente ou Periódico (SII):

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito	Cálculos
311	Compras – Mercadorias	10.000,00 €		1.000*10
2432	IVA dedutível	2.300,00 €		10.000*0,23
2211	Fornecedores		12.300,00 €	10.000+2.300

Este imposto é dedutível, os termos do art. 19º do CIVA. De acordo com a NCRF 18, §11, os impostos subsequentemente recuperáveis não devem acrescer ao custo da compra. No caso de o imposto não ser dedutível, o seu valor teria de ser acrescido à conta 311, passando portanto a fazer parte do custo de aquisição do inventário.

Em Sistema de Inventário Permanente (SIP)

Para além dos movimentos anteriores há a necessidade de transferir a mercadoria para conta de inventário correspondente e efetuar o registo extra contabilístico.



Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
311	Compras - Mercadorias		10.000,00 €
32	Mercadorias	10.000,00 €	

Ficha de Armazém do Bem: Mercadoria A										
Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	8,00 €	4.000,00 €
1	Compra a Fornecedor Nacional	1.000	10,00 €	10.000,00 €				500	8,00 €	4.000,00 €
								1.000	10,0	10.000,00 €

2 – Fatura relativa à compra de 1.000 unidades da MP B a 5 u.m.s cada a um fornecedor francês.

Em SII

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito	Cálculos
312	Compras - Matérias-primas	5.000,00 €		1.000*5
2432	IVA dedutível	1.150,00 €		5.000*0,23
2211	Fornecedores		5.000,00 €	
2433	IVA Liquidado		1.150,00 €	

Esta aquisição enquadra-se no conceito de aquisição intracomunitária de bens definida no art. 3.º do RITI (Regime do IVA nas transações Intracomunitárias), sendo tributável no país de destino de acordo com o art. 8º do RITI, à mesma taxa prevista para a operação com base no CIVA (art. 18º do RITI). Assim, neste caso, além de se poder deduzir o IVA terá de se proceder à sua liquidação em Portugal (país de destino).

Em SIP, para além do movimento anterior terá de se efetuar a passagem das compras para a conta de matérias-primas, assim como realizar o registo extra contabilístico:

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
311	Compras - Matérias Primas		5.000,00 €
33	Matérias Prima	5.000,00 €	



Ficha de Armazém do Bem: Matéria Prima B										
Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	5,00 €	2.500,00 €
2	Compra a fornecedor Francês	1.000	5,00 €	5.000,00 €				500	5,00 €	2.500,00 €
								1.000	5,00 €	5.000,00 €

3 - Fatura relativa à venda de 500 unidades da Mercadoria A, a um cliente nacional por 25 euros/unidade mais IVA. Estas unidades saíram do lote da existência inicial

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito	Cálculos
711	Vendas – Mercadorias		12.500,00 €	500*25
2433	IVA – Liquidado		2.875,00 €	12.500*23%
211	Cientes	15.375,00 €		12.500+2875

Contabilisticamente, esta operação consubstancia-se como um rédito relativo à venda de bens (NCRF 20, § 2 a)), que deverá ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber (NCRF 20, § 9) e reconhecido quando se verificarem todas as condições do § 14 da NCRF 20:

- “a) A entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens;
- b) A entidade não mantenha envolvimento continuado de gestão com grau geralmente associado com a posse, nem o controlo efetivo dos bens vendidos;
- c) A quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada;
- d) Seja provável que os benefícios económicos associados com a transação fluam para a entidade; e
- e) Os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transação possam ser fiavelmente mensurados”

Fiscalmente, esta operação encaixa-se no conceito de transmissão de bens do art. 1º, n.º 1 a) do CIVA, como uma venda dentro do território nacional, sendo o seu valor tributável o correspondente à contraprestação recebida ou a receber do cliente (art. 16º, n.º 1 do CIVA).

Finalmente, importa referir que de acordo com o § 34 da NCRF 18, “*quando os inventários forem vendidos a quantia escriturada desses inventários deve ser reconhecida como um gasto do período em que o respetivo rédito seja reconhecido*”. Assim, no mesmo período da venda do inventário deve ser reconhecido o custo dessa venda. Tal como referido, em sistema de inventário intermitente esse custo é calculado e reconhecido no final do período,



no sistema de inventário permanente, teoricamente, é reconhecimento no momento em que a venda é efetuada.

Assim, em SIP, para além do movimento anterior, terá de se efetuar o lançamento do custo em venda:

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
32 611	Mercadorias Custo das mercadorias vendidas	4.000,00 €	4.000,00 €

Ficha de Armazém do Bem: Mercadoria A										
Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	8,00 €	4.000,00 €
1	Compra a Fornecedor Nacional	1.000	10,00 €	10.000,00 €				500	8,00 €	4.000,00 €
								1.000	10,0	10.000,00 €
3	Venda a cliente nacional				500	8,00 €	4.000,00 €			
								1.000	10,00 €	10.000,00 €

4 - Consumo de 300 unidades da MP B, retiradas do lote da Existência Inicial.

Em SII, este consumo será reconhecido apenas no final do período, aquando a contagem física. Em SIP, terá de se efetuar o registo extra contabilístico e lançamento do consumo:

Ficha de Armazém do Bem: Matéria Prima B										
Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	5,00 €	2.500,00 €
2	Compra a fornecedor Francês	1.000	5,00 €	5.000,00 €				500	5,00 €	2.500,00 €
								1.000	5,00 €	5.000,00 €
4	Consumo de 300 unidades				300	5,00 €	1.500,00 €	200	5,00 €	1.000,00 €
								1.000	5,00 €	5.000,00 €

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
33 612	Matérias primas Custo das matérias consumidas	1.500,00 €	1.500,00 €



5 - Compra de 100 unidades de A a 10 um, desconto de pp de 100 ums

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito	Cálculos
311	Compras - Mercadorias	1.000,00 €		100*10
2432	IVA dedutível	230,00 €		1000*23%
782	Descontos de PP obtidos		100,00 €	
12	Depósitos à Ordem		1.130,00 €	1230-100

Neste caso, estamos perante uma aquisição com um desconto de pronto pagamento, ou seja, um **desconto financeiro**. O §11 da NCRF 18 refere que se devem deduzir na determinação dos custos de compra os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes. Assim, os descontos financeiros, por terem uma natureza diferente do desconto comercial não devem ser deduzidos ao custo dos inventários. Ainda sobre esta matéria, refira-se que fiscalmente, o art. 78º n.º 2 do CIVA, considera que pela redução do valor tributável da operação em “*consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, o fornecedor do bem ou prestador do serviço pode efetuar a dedução do correspondente imposto*”. No caso em causa, não se procedeu à regularização do IVA, pois considerou-se que o fornecedor não procedeu à sua dedução em conformidade com a opção dada por este clausulado.

Em SIP, para além do movimento anterior, vem:

Ficha de Armazém do Bem: Mercadoria A										
Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	8,00 €	4.000,00 €
1	Compra a Fornecedor Nacional	1.000	10,00 €	10.000,00 €				500	8,00 €	4.000,00 €
								1.000	10,0	10.000,00 €
3	Venda a cliente nacional				500	8,00 €	4.000,00 €			
								1.000	10,00 €	10.000,00 €
5	Compra com desconto de pp.	100	10,00 €	1.000,00 €				1.000	10,00 €	10.000,00 €
								100	10,00 €	1.000,00 €

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
311	Compras - Mercadorias		1.000,00 €
32	Mercadorias	1.000,00 €	



6 - Venda a um cliente Angolano das 100 unidades do lote mais recente e de 500 unidades, do lote mais antigo, pelo preço de 25 euros.

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
711	Vendas - Mercadorias		15.000,00 €
211	Clientes	15.000,00 €	

Cálculos
600*25

Esta operação, para efeitos de IVA, enquadra-se no conceito de exportação de bens, cujo art. 14º do CIVA, isenta da aplicação do imposto. Deverá a entidade munir-se do comprovativo da exportação para fazer a prova da sua expedição para o país fora da União Europeia.

Em SIP, para além do movimento anterior vem:

Ficha de Armazém do Bem: Mercadoria A										
Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	8,00 €	4.000,00 €
1	Compra a Fornecedor Nacional	1.000	10,00 €	10.000,00 €				500	8,00 €	4.000,00 €
								1.000	10,0	10.000,00 €
3	Venda a cliente nacional				500	8,00 €	4.000,00 €	1.000	10,00 €	10.000,00 €
5	Compra com desconto de pp.	100	10,00 €	1.000,00 €				1.000	10,00 €	10.000,00 €
								100	10,00 €	1.000,00 €
6	Venda a Cliente Angolano				500	10,00 €	5.000,00 €	500	10,00 €	5.000,00 €
					100	10,00 €	1.000,00 €			

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
32	Mercadorias		6.000,00 €
611	Custo das mercadorias vendidas	6.000,00 €	

7 - Compra de 200 unidades da MP B a 5 euros cada a um fornecedor nacional, promoção comercial de 20%

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
312	Compras - Matérias Primas	800,00 €	
2432	IVA dedutível	184,00 €	
2211	Fornecedores		984,00 €

Cálculos
200*5*(1-20%)
800*23%
800+184

Ao contrário dos descontos financeiros, os **descontos comerciais**, de acordo com o § 11 da NCRF 18, devem ser deduzidos ao custo da compra. Em sede de IVA, o art. 16º, n.º 6 a) também retira este tipo de descontos da base tributável do IVA.



Em SIP:

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
311 33	Compras - Matérias-primas Matérias Primas	800,00 €	800,00 €

Ficha de Armazém do Bem: Matéria Prima B										
Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	5,00 €	2.500,00 €
2	Compra a fornecedor Francês	1.000	5,00 €	5.000,00 €				500	5,00 €	2.500,00 €
								1.000	5,00 €	5.000,00 €
4	Consumo de 300 unidades				300	5,00 €	1.500,00 €	200	5,00 €	1.000,00 €
								1.000	5,00 €	5.000,00 €
7	Compra com desconto na fatura	200	4,00 €	800,00 €				200	5,00 €	1.000,00 €
								1000	5,00 €	5.000,00 €
								200	4,00 €	800,00 €

8 - Importação de 2.000 unidades da mercadoria A dos EUA pelo valor total negociado de 16.000 USD. A entidade não optou pela autoliquidação do IVA da declaração periódica. A informação do banco na data de aquisição era a seguinte:

Moeda		Câmbio	
Abrev.	Descrição	Compra	Venda
USD	Dólar dos EUA	1,1	1,111

Cotação do valor de 1 euro na moeda referida

Para o desalfandegamento dos bens a sociedade recorreu a um serviço de um despachante.

Da fatura do despachante constava o seguinte:

Descrição	Valor S/ IVA	IVA
Direitos Aduaneiros	805,00 €	185,15 €
Imposto de selo	5,00 €	- €
Impressos	5,00 €	- €
Emolumentos	60,00 €	- €
Taxas	275,00 €	- €
Serviço de despachante	450,00 €	103,50 €
IVA liquidado na alfândega	- €	414,00 €*

A moeda de relato nacional é o euro, pelo que terá de se efetuar a conversão de dólares para euros. Ou seja, $1/1,11 = 0,90$ euros.



O IVA liquidado na alfândega resulta de 2.000 unidades $*0,9 * 23\%$

Pela Fatura do Fornecedor e receção do bem

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
311	Compras Mercadorias	14.400,00 €	
2211	Fornecedores -Fornec. Gerais		14.400,00 €

Cálculos

$16.000 * 0,9$

De acordo com os § 10 e § 11, da NCRF 18, devem fazer parte do **custo dos inventários** o custo da compra e outros custos para colocar o inventário no seu local e condições atuais. Pelo que para além do dispêndio da contraprestação dada ao fornecedor do outro país, deverão ser acrescidos os outros custos. O IVA, dado que é dedutível não deverá ser incluído nesse custo. Assim, pelos custos de desalfandegamento

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
311	Compras Mercadorias	1.600,00 €	
2432	IVA dedutível	288,65 €	
2432	IVA dedutível	414,00 €	
2211	Fornecedores		2.302,65 €

Cálculos

$805+5+5+60+275+450$
 $(805+450)*23\%$

$1600+288,65+414$

Em termos de IVA, esta operação consiste numa importação, que se encontra sujeita a IVA, nos termos do art. 1º n.º 1 b) do CIVA, cujo valor tributável é determinado nos termos do art. 17º do mesmo código.

Ainda que a entidade trabalhe com o SII, deverá ser determinado o custo unitário do bem, para efeitos de gestão e controlo. Para a aplicação do SIP, o cálculo torna-se mesmo imprescindível, para se poder registar a entrada do bem em armazém. Neste caso, para a sua determinação deverá dividir-se o custo total pelo número de quantidades adquiridas, ou seja,

$$(14.400 + 1600) / 2000 = 8 \text{ euros.}$$

No entanto, nem sempre isto é possível, essencialmente devido ao facto dos outros custos, que não os da compra, se apresentarem em valores globais e não discriminados bem a bem. Salienta-se o caso em que na mesma fatura, existirem bens com diferentes unidades de medida e em que não seja possível efetuar a soma a ser utilizada no denominador da fração, ou o caso em que existem diferentes bens na mesma fatura, mas cujo valor de aquisição seja muito dispare. Nestes casos, na ausência de melhor critério, sugere-se que o valor dos



outros custos seja incorporado nos bens proporcionalmente ao valor total da compra de cada bem e apenas posteriormente seja dividido pela sua quantidade. Para melhor compreensão, considere-se o seguinte exemplo (fora do caso que tem vindo a ser apresentado).

Descrição	Unidades	Custo unitário da compra	Valor global
Bem A	10 m	200,00 €	2.000,00 €
Bem B	1000 Kg	1,00 €	1.000,00 €
Total			3.000,00 €

Considerem-se outros custos de desalfandegamento ou transporte, por exemplo, € 1.500 euros, vem: $€1.500 / € 3.000 = 0,5$.

A determinação do custo unitário de cada bem passaria a ser efetuada como se demonstra:

Determinação do custo de aquisição unitário	Repartição dos Outros Custos	Custo Total	Unidades	Custo Unitário
Bem A	$€ 2.000 * 0,5 = €1.000$	$€2000 + €1000 = €3.000$	10 m	$€ 3.000 / 10m = 300,00 € / m$
Bem B	$€ 1.000 * 0,5 = € 500$	$€ 1000 + € 500 = €1.500,00$	1.000 Kgs	$€ 1.500 / 1000 Kgs = 1,50 € / Kg$

O procedimento pode ser aplicado em mais do que dois produtos e garante-se desta maneira que produtos com custos de compra baixos não fiquem sobrevalorizados com os outros custos.

Voltando à operação em questão, em SIP, para além dos movimentos anteriores relativos a esta operação vem:



Ficha de Armazém do Bem: Mercadoria A										
Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	8,00 €	4.000,00 €
1	Compra a Fornecedor Nacional	1.000	10,00 €	10.000,00 €				500	8,00 €	4.000,00 €
								1.000	10,0	10.000,00 €
3	Venda a cliente nacional				500	8,00 €	4.000,00 €			
								1.000	10,00 €	10.000,00 €
5	Compra com desconto de pp.	100	10,00 €	1.000,00 €				1.000	10,00 €	10.000,00 €
								100	10,00 €	1.000,00 €
6	Venda a Cliente Angolano				500	10,00 €	5.000,00 €	500	10,00 €	5.000,00 €
					100	10,00 €	1.000,00 €			
8	Importação dos EUA	2.000	8,00 €	16.000,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
311	Compras - Mercadorias		16.000,00 €
32	Mercadorias	16.000,00 €	

9 - Nota de Crédito do fornecedor relativa à devolução de 100 unidades da matéria-prima B adquiridas na última compra.

O custo de aquisição unitário da última compra de matérias-primas foi de 5 euros com um desconto comercial de 20%, logo, $5 \times (1 - 20\%) = € 4$ /unidade.

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito	Cálculos
317	Devoluções de compras		400,00 €	100×4
2434	IVA Reg. - A favor do Estado		92,00 €	$400 \times 23\%$
2211	Fornecedores	492,00 €		$400 + 92$

Nos termos do art. 78º n.º 2 do CIVA foi efetuada a opção pela regularização do imposto.

Em SIP, para além do lançamento anterior temos:



Ficha de Armazém do Bem: Matéria Prima B										
Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	5,00 €	2.500,00 €
2	Compra a fornecedor Francês	1.000	5,00 €	5.000,00 €				500	5,00 €	2.500,00 €
								1.000	5,00 €	5.000,00 €
4	Consumo de 300 unidades				300	5,00 €	1.500,00 €	200	5,00 €	1.000,00 €
								1.000	5,00 €	5.000,00 €
7	Compra com desconto na fatura	200	4,00 €	800,00 €				200	5,00 €	1.000,00 €
								1000	5,00 €	5.000,00 €
								200	4,00 €	800,00 €
9	Nota de Crédito devolução a fornecedor				100	4,00 €	400,00 €	200	5,00 €	1.000,00 €
								1000	5,00 €	5.000,00 €
								100	4,00 €	400,00 €

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
317	Compras - Matérias Primas	400,00 €	
33	Matérias Primas		400,00 €

10-Nossa nota de Crédito relativa à devolução de 100 unidades da Mercadoria A.

Vendas ao cliente nacional. IVA regularizado à taxa normal.

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito	Cálculos
717	Devoluções de Vendas	2.500,00 €		100*25
2434	IVA Regularizações a favor da empresa	575,00 €		2.500*23%
211	Clientes		3.075,00 €	2.500 + 575

O apontamento fiscal é semelhante à anterior operação.

Em SIP, para além do lançamento anterior, dado que existiu uma devolução de vendas, também o custo dessas vendas tem de ser corrigido.



Ficha de Armazém do Bem: Mercadoria A										
Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	8,00 €	4.000,00 €
1	Compra a Fornecedor Nacional	1.000	10,00 €	10.000,00 €				500	8,00 €	4.000,00 €
								1.000	10,0	10.000,00 €
3	Venda a cliente nacional				500	8,00 €	4.000,00 €			
								1.000	10,00 €	10.000,00 €
5	Compra com desconto de pp.	100	10,00 €	1.000,00 €				1.000	10,00 €	10.000,00 €
								100	10,00 €	1.000,00 €
6	Venda a Cliente Angolano				500	10,00 €	5.000,00 €	500	10,00 €	5.000,00 €
					100	10,00 €	1.000,00 €			
8	Importação dos EUA	2.000	8,00 €	16.000,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
10	Devolução de Cliente	100	8,00 €	800,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
								100	8,00 €	800,00 €

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
611	Custo das Mercadorias Vendidas		800,00 €
32	Mercadorias	800,00 €	

11 - Destruição das 100 unidades devolvidas da Mercadoria A, por se encontrarem obsoletas. A política acordada com o fornecedor não permite a sua devolução.

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito	Cálculos
6848/6842	Perdas em Invent. Outras Per	800,00 €		100*8
382	Recla. Invent. - Mercadorias		800,00 €	

Nesta operação realça-se a presunção estabelecida no art.º 86 do CIVA, que, no caso da entidade não pretender liquidar o IVA, terá de a ilidir. O referido art. 86º do CIVA refere que “*salvo prova em contrário, presumem-se adquiridos os bens que se encontrem em qualquer dos locais em que o sujeito passivo exerce a sua actividade e presumem-se transmitidos os bens adquiridos, importados ou produzidos que se não encontrem em qualquer desses locais.*”

Ou seja, os bens que não se encontrem nos locais em que a entidade exerce a atividade, ao se presumirem como transmitidos, terão de liquidar o IVA. Assim, apesar de não existir qualquer obrigação legal de o fazer, a entidade terá interesse de comunicar à AT



previamente a data, hora e local da destruição dos bens, identificando os produtos abatidos, no sentido de evitar “constrangimentos fiscais”. Este é o entendimento da direção dos Serviços do IVA, referido no Ofício Circulado n.º 32 264 de 24/10/1986, e da informação vinculativa n.º 2995 de 30/03/2012.

Esta comunicação deverá ser efetuada com a devida antecedência, sugere-se 15 ou mais dias, para que a AT, se assim o desejar, deslocar um agente para fiscalizar o ato. Como o objetivo da comunicação é fazer a entidade munir-se de prova da destruição ou abate, quando não for possível efetuar antecipadamente a comunicação à AT, deve a entidade efetuar uma lista dos bens destruídos, indicando a hora, data e local onde isso acontecerá e ser essa lista assinada por, pelo menos, duas testemunhas. No caso dos bens serem entregues a uma entidade especializada na sua destruição, a prova poderá ser efetuada pelos documentos comprovativos de entrega dos bens a essa entidade.

Em caso de inventário permanente, para além das operações anteriores, mais uma vez, existe a necessidade do registo extra contabilístico e correção da conta de inventários.

Ficha de Armazém do Bem: Mercadoria A

Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	8,00 €	4.000,00 €
1	Compra a Fornecedor Nacional	1.000	10,00 €	10.000,00 €				500	8,00 €	4.000,00 €
								1.000	10,0	10.000,00 €
3	Venda a cliente nacional				500	8,00 €	4.000,00 €			
5	Compra com desconto de pp.	100	10,00 €	1.000,00 €				1.000	10,00 €	10.000,00 €
								100	10,00 €	1.000,00 €
6	Venda a Cliente Angolano				500	10,00 €	5.000,00 €	500	10,00 €	5.000,00 €
					100	10,00 €	1.000,00 €			
8	Importação dos EUA	2.000	8,00 €	16.000,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
10	Devolução de Cliente	100	8,00 €	800,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
								100	8,00 €	800,00 €
11	Destruição das unidades Devolvidas				100	8,00 €	800,00 €	500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €



Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
382	Reclassifica. E Reg. De Invent. Mercadorias	800,00 €	
32	Mercadorias		800,00 €

12 - Oferta de 100 unidades da mercadoria A, do lote mais antigo a uma IPSS

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito	Cálculos
6882	Donativos	1.000,00 €		100*10
382	Recla. Invent. - Mercadorias		1.000,00 €	

As ofertas de bens, quando foi efetuada a dedução do IVA na aquisição dos mesmos, são tributadas, quando tais ofertas tenham um valor unitário superior a 50 euros, ultrapassem 5 ‰ do volume de negócios do ano anterior e não estejam de acordo com os usos ou fins comerciais, vulgarmente conhecidas como amostras – art. 3º n.º 7 CIVA. No entanto, o CIVA prevê uma isenção, independente dos limites anteriores, quando essas ofertas sejam efetuadas ao Estado, a IPSSs e a Organizações Governamentais Sem Fins Lucrativos. Também se encontram abrangidas por esta isenção as transmissões de livros, a título gratuito, efetuadas aos departamentos governamentais nas áreas da cultura e da educação, a instituições de caráter cultural e educativo, a centros educativos de reinserção social e a estabelecimentos prisionais.

Nesta operação aplicam-se, com as necessárias adaptações, o referido na operação anterior relativa à elisão da presunção do Art. 86º do CIVA. Pelo que deverá existir o documento de quitação de receção de tais bens pelas entidades que os recebem.

Em inventário permanente vem:



Ficha de Armazém do Bem: Mercadoria A

Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	8,00 €	4.000,00 €
1	Compra a Fornecedor Nacional	1.000	10,00 €	10.000,00 €				500	8,00 €	4.000,00 €
								1.000	10,0	10.000,00 €
3	Venda a cliente nacional				500	8,00 €	4.000,00 €			
								1.000	10,00 €	10.000,00 €
5	Compra com desconto de pp.	100	10,00 €	1.000,00 €				1.000	10,00 €	10.000,00 €
								100	10,00 €	1.000,00 €
6	Venda a Cliente Angolano				500	10,00 €	5.000,00 €	500	10,00 €	5.000,00 €
					100	10,00 €	1.000,00 €			
8	Importação dos EUA	2.000	8,00 €	16.000,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
10	Devolução de Cliente	100	8,00 €	800,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
								100	8,00 €	800,00 €
11	Destruição das unidades Devolvidas				100	8,00 €	800,00 €	500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
12	Oferta a IPSS				100	10,00 €	1.000,00 €	400	10,00 €	4.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
382	Reclassifica. E Reg. De Invent. Mercadorias	1.000,00 €	
32	Mercadorias		1.000,00 €

13 - Para mostrar a qualidade do produto final, foram oferecidas 50 unidades da matéria-prima B a um potencial cliente, do lote da última aquisição;

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
6884	Ofertas e amostras de invente	200,00 €	
382	Recla. Invent. – Mercadorias		200,00 €

Cálculos
50*4

Tal como referido anteriormente, este tipo de ofertas se estiverem de acordo com os usos ou fins comerciais, nos termos do n.º 7 do art 3º, não estão sujeitas a IVA e são aceites fiscalmente para IRC. Aconselha-se ainda a leitura da portaria 497/2008 de 24 de Junho, que regulamenta as condições delimitadoras do conceito de amostras e de ofertas de pequeno valor e define os procedimentos e obrigações contabilísticas a cumprir pelos sujeitos passivos.



Em SIP,

Ficha de Armazém do Bem: **Matéria Prima B**

Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	5,00 €	2.500,00 €
2	Compra a fornecedor Francês	1.000	5,00 €	5.000,00 €				500	5,00 €	2.500,00 €
								1.000	5,00 €	5.000,00 €
4	Consumo de 300 unidades				300	5,00 €	1.500,00 €	200	5,00 €	1.000,00 €
								1.000	5,00 €	5.000,00 €
7	Compra com desconto na fatura	200	4,00 €	800,00 €				200	5,00 €	1.000,00 €
								1000	5,00 €	5.000,00 €
								200	4,00 €	800,00 €
9	Nota de Crédito devolução a fornecedor				100	4,00 €	400,00 €	200	5,00 €	1.000,00 €
								1000	5,00 €	5.000,00 €
								100	4,00 €	400,00 €
13	Oferta a um cliente potencial				50	4,00 €	200,00 €	200	5,00 €	1.000,00 €
								1000	5,00 €	5.000,00 €
								50	4,00 €	200,00 €

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
383	Reclassifica. E Reg. De Invent. MP	200,00 €	
33	Matérias-primas		200,00 €

14- Quebra de 10 unidades da matéria-prima B do último lote que entrou em armazém. É normal que 20% das unidades, que são as que em regra estão em contacto com as paredes do armazém se partam.

No caso em questão, sendo as **quebras consideradas como normais** e não sendo atribuído valor à quebra, não deverá ser efetuado qualquer registo contabilístico em SII. Este tipo de quebras, dado que ficam menos quantidades em existências, mas com o mesmo valor total, fazem aumentar o custo unitário das unidades em *stock*. No momento, da quebra não existe impacto no custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas. No entanto, dado que unitariamente as unidades em *stock* ficam mais caras, será influenciado o custo das mercadorias vendidas ou matérias consumidas do período da sua venda ou consumo.

Se os limites das quebras consideradas como normais forem ultrapassados, devem as mesmas ser consideradas como **quebras anormais** e expurgadas do custo das mercadorias, sendo relevadas numa conta de outros gastos – 6842 – Perdas em Inventários – Quebras, ou na conta 6848.



O registo extra contabilístico em SIP vem

Ficha de Armazém do Bem: **Matéria Prima B**

Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	5,00 €	2.500,00 €
2	Compra a fornecedor Francês	1.000	5,00 €	5.000,00 €				500	5,00 €	2.500,00 €
								1.000	5,00 €	5.000,00 €
4	Consumo de 300 unidades				300	5,00 €	1.500,00 €	200	5,00 €	1.000,00 €
								1.000	5,00 €	5.000,00 €
7	Compra com desconto na fatura	200	4,00 €	800,00 €				200	5,00 €	1.000,00 €
								1000	5,00 €	5.000,00 €
								200	4,00 €	800,00 €
9	Nota de Crédito devolução a fornecedor				100	4,00 €	400,00 €	200	5,00 €	1.000,00 €
								1000	5,00 €	5.000,00 €
								100	4,00 €	400,00 €
13	Oferta a um cliente potencial				50	4,00 €	200,00 €	200	5,00 €	1.000,00 €
								1000	5,00 €	5.000,00 €
								50	4,00 €	200,00 €
14	Quebra normal de 20% do último lote				10			200	5,00 €	1.000,00 €
								1000	5,00 €	5.000,00 €
								40	5,00 €	200,00 €

15 - Uma inundação atingiu o local onde estavam armazenadas as unidades mais antigas da mercadoria A, destruindo-as todas. Estas mercadorias estão cobertas pelo seguro. A participação foi efetuada de imediato à companhia que garantiu a indemnização.

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
6841	Perdas em Inv. Sinistros	4.000,00 €	
382	Recla. Invent. - Mercadorias		4.000,00 €
278	Outros devedores	4.000,00 €	
7841	Ganhos em Inv. Sinistros		4.000,00 €

Cálculos

400*10

Mais uma vez, a entidade deverá estar documentada para evitar constrangimentos fiscais, no sentido de ilidir a presunção do art. 86º do CIVA, por exemplo, com os documentos relacionados com o processo de indemnização do seguro.

Em SIP, para além do movimento anterior, vem:



Ficha de Armazém do Bem: Mercadoria A

Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	8,00 €	4.000,00 €
1	Compra a Fornecedor Nacional	1.000	10,00 €	10.000,00 €				500	8,00 €	4.000,00 €
								1.000	10,0	10.000,00 €
3	Venda a cliente nacional				500	8,00 €	4.000,00 €	1.000	10,00 €	10.000,00 €
5	Compra com desconto de pp.	100	10,00 €	1.000,00 €				1.000	10,00 €	10.000,00 €
								100	10,00 €	1.000,00 €
6	Venda a Cliente Angolano				500	10,00 €	5.000,00 €	500	10,00 €	5.000,00 €
					100	10,00 €	1.000,00 €			
8	Importação dos EUA	2.000	8,00 €	16.000,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
10	Devolução de Cliente	100	8,00 €	800,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
								100	8,00 €	800,00 €
11	Destruição das unidades Devolvidas				100	8,00 €	800,00 €	500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
12	Oferta a IPSS				100	10,00 €	1.000,00 €	400	10,00 €	4.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
15	Sinistro do lote mais antigo				400	10,00 €	4.000,00 €			
								2.000	8,00 €	16.000,00 €

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
382	Reclassifica. E Reg. De Invent. Mercadorias	4.000,00 €	
32	Mercadorias		4.000,00 €

16 - Adiantamento no valor de 2.460 euros a um fornecedor nacional da Mercadoria A, relativa à compra de 2.000 unidades por 9 u.ms cada.

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito	Cálculos
39	Adiant. Conta compras	2.000,00 €		2460/1,23
12	Dep. Ordem		2.460,00 €	
2432	IVA dedutível	460,00 €		2000*23%

De referir que neste caso o preço do bem, aquando do adiantamento já se encontra fixado, caso contrário, a conta a utilizar seria a 228 e não a conta 39. Para efeitos de IVA, o imposto é liquidado no momento do recebimento por parte do fornecedor (artigo 8º, nº 1, alínea c) e nº 2, do CIVA (item 8 do ofício-circulado n.º 30 072/2004, de 28/6 da DSIVA), pelo que, existe a possibilidade de dedução do imposto por parte da entidade compradora. Pelos pagamentos efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços é



obrigatória a emissão de fatura cf. al. b) do nº1 do art. 29º, do CIVA. A fatura é emitida na data do recebimento do adiantamento, cf. al. c) do nº 1 do art. 36º, do CIVA. A taxa do imposto a aplicar ao adiantamento é aquela que corresponde à operação.

Uma vez que não existe qualquer tipo de movimentação física em armazém, não existem mais movimentos em SIP.

17 – Atribuição de Rappel de 10% na mercadoria A relativa à compra do dia 5

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito	Cálculos
318	Descontos e Abat. Em Compras		100,00 €	100*10*10%
382	Recla. Invent. - Mercadorias	100,00 €		

Este *rappel* é um **desconto comercial fora da fatura**. São corrigidas as compras efetuadas, dado que ficam mais baratas, mas também deve ser corrigido o custo das mercadorias vendidas, se de facto a mercadoria já foi vendida no momento da atribuição do *rappel* como é o presente caso.

Em SIP, pela correção do valor da compra:

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
382	Recla. Invent. - Mercadorias	100,00 €	
32	Mercadorias		100,00 €

Pela correção do Custo das Mercadorias Vendidas:

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
32	Mercadorias	100,00 €	
611	Custo das mercadorias Vendidas		100,00 €



Ficha de Armazém do Bem: Mercadoria A

Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	8,00 €	4.000,00 €
1	Compra a Fornecedor Nacional	1.000	10,00 €	10.000,00 €				500	8,00 €	4.000,00 €
								1.000	10,0	10.000,00 €
3	Venda a cliente nacional				500	8,00 €	4.000,00 €	1.000	10,00 €	10.000,00 €
5	Compra com desconto de pp.	100	10,00 €	1.000,00 €				1.000	10,00 €	10.000,00 €
								100	10,00 €	1.000,00 €
6	Venda a Cliente Angolano				500	10,00 €	5.000,00 €	500	10,00 €	5.000,00 €
					100	10,00 €	1.000,00 €			
8	Importação dos EUA	2.000	8,00 €	16.000,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
10	Devolução de Cliente	100	8,00 €	800,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
								100	8,00 €	800,00 €
11	Destruição das unidades Devolvidas				100	8,00 €	800,00 €	500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
12	Oferta a IPSS				100	10,00 €	1.000,00 €	400	10,00 €	4.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
15	Sinistro do lote mais antigo				400	10,00 €	4.000,00 €			
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
17	Rappel de 10% da compra do dia 5	100	1,00 €	100,00 €	100	1,00 €	100,00 €			
								2.000	8,00 €	16.000,00 €

18 - Receção da fatura e mercadorias do dia/operação 16

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
311	Compras- Mercadorias	18.000,00 €	
2432	IVA - Dedutível	4.140,00 €	
2211	Fornecedores		18000+4140

Cálculos
 2.000×9
 $18.000 \times 23\%$
 $18.000 + 4.140$

Em SIP, pelo registo extra contabilístico e lançamento da entrada em armazém



Ficha de Armazém do Bem: Mercadoria A

Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	8,00 €	4.000,00 €
1	Compra a Fornecedor Nacional	1.000	10,00 €	10.000,00 €				500	8,00 €	4.000,00 €
								1.000	10,0	10.000,00 €
3	Venda a cliente nacional				500	8,00 €	4.000,00 €			
								1.000	10,00 €	10.000,00 €
5	Compra com desconto de pp.	100	10,00 €	1.000,00 €				1.000	10,00 €	10.000,00 €
								100	10,00 €	1.000,00 €
6	Venda a Cliente Angolano				500	10,00 €	5.000,00 €	500	10,00 €	5.000,00 €
					100	10,00 €	1.000,00 €			
8	Importação dos EUA	2.000	8,00 €	16.000,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
10	Devolução de Cliente	100	8,00 €	800,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
								100	8,00 €	800,00 €
11	Destruição das unidades Devolvidas				100	8,00 €	800,00 €	500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
12	Oferta a IPSS				100	10,00 €	1.000,00 €	400	10,00 €	4.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
15	Sinistro do lote mais antigo				400	10,00 €	4.000,00 €			
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
17	Rappel de 10% da compra do dia 5	100	1,00 €	100,00 €	100	1,00 €	100,00 €			
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
18	Compra a Fornecedor Nacional	2.000	9,00 €	18.000,00 €				2.000	8,00 €	16.000,00 €
								2.000	9,00 €	18.000,00 €

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
311	Compras - Mercadorias		18.000,00 €
32	Mercadorias	18.000,00 €	

19- Regularização do adiantamento relativo à operação anterior

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito	Cálculos
39	Adianta. Compras		2.000,00 €	
2434	IVA - Regularizações a Favor Estado		460,00 €	2.000*23%
2211	Fornecedores	2.460,00 €		2.000+460

Nas FAQs do site e-fatura, sobre esta matéria é referido o seguinte: “quando da conclusão da operação, a emissão da fatura pode revestir uma das seguintes formas:

i) considerar a existência do adiantamento na própria fatura, aplicando a taxa ao valor da fatura, deduzido do adiantamento; ou



ii) aplicar a respetiva taxa ao valor total da fatura e emitir, simultaneamente, uma nota de crédito para regularizar o adiantamento anteriormente efetuado e respetivo IVA liquidado. Na situação referida em ii), em que se verifique a regularização do IVA, há que tomar em atenção os campos 40 e 41 da declaração periódica do IVA e respetivos anexos à mesma, cf. Portaria 255/2013, de 12/08 e of. circ. 30155/2013, do Gab do SDG do IVA.”

20 - Neste momento, detetou-se a quebra das restantes matérias-primas do último lote. Esta quebra sai dos padrões de normalidade da atividade, pelo que se considerou como quebra anormal

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito	Cálculos
383 6848/6842	Reclassif Matérias Primas Quebras	200,00 €	200,00 €	40*5 40*5

Mais uma vez, neste aspeto chama-se a atenção para a elisão do art. 86º do CIVA.

Em SIP,

Ficha de Armazém do Bem: Matéria Prima B

Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	5,00 €	2.500,00 €
2	Compra a fornecedor Francês	1.000	5,00 €	5.000,00 €				500	5,00 €	2.500,00 €
								1.000	5,00 €	5.000,00 €
4	Consumo de 300 unidades				300	5,00 €	1.500,00 €	200	5,00 €	1.000,00 €
								1.000	5,00 €	5.000,00 €
7	Compra com desconto na fatura	200	4,00 €	800,00 €				200	5,00 €	1.000,00 €
								1000	5,00 €	5.000,00 €
								200	4,00 €	800,00 €
9	Nota de Crédito devolução a fornecedor				100	4,00 €	400,00 €	200	5,00 €	1.000,00 €
								1000	5,00 €	5.000,00 €
								100	4,00 €	400,00 €
13	Oferta a um cliente potencial				50	4,00 €	200,00 €	200	5,00 €	1.000,00 €
								1000	5,00 €	5.000,00 €
								50	4,00 €	200,00 €
14	Quebra normal de 20% do último lote				10			200	5,00 €	1.000,00 €
								1000	5,00 €	5.000,00 €
								40	5,00 €	200,00 €
20	Quebra anormal das restantes matérias primas do lote				40	5,00 €	200,00 €	200	5,00 €	1.000,00 €
								1000	5,00 €	5.000,00 €



Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
383	Compras - Mercadorias	200,00 €	
33	Matérias primas		200,00 €

21 - Adiantamento de € 1.230 do cliente Z, relativo à venda do lote mais antigo em armazém, da mercadoria A. Preço de 25 euros a unidade.

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito	Cálculos
276	Adiantamentos por Conta de vendas		1.000,00 €	1.230/1,23
2433	IVA - Liquidado		230,00 €	1.000*0,23
12	Depósitos à Ordem	1.230,00 €		1.000+230

Quando o preço não esteja fixado, a conta a utilizar é a conta 218.

Os aspetos fiscais são os mesmos, dos descritos no adiantamento ao fornecedor, com as necessárias adaptações.

22 - Oferta de um novo fornecedor relativa a 10 unidades da mercadoria A

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito	Cálculos
382	Reclassif. Inventários - Mercadorias	70,00 €		10*7
7888 ou 7848	Outros Não especificados		70,00 €	

Em SIP,



Ficha de Armazém do Bem: Mercadoria A

Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	8,00 €	4.000,00 €
1	Compra a Fornecedor Nacional	1.000	10,00 €	10.000,00 €				500	8,00 €	4.000,00 €
								1.000	10,0	10.000,00 €
3	Venda a cliente nacional				500	8,00 €	4.000,00 €			
								1.000	10,00 €	10.000,00 €
5	Compra com desconto de pp.	100	10,00 €	1.000,00 €				1.000	10,00 €	10.000,00 €
								100	10,00 €	1.000,00 €
6	Venda a Cliente Angolano				500	10,00 €	5.000,00 €	500	10,00 €	5.000,00 €
					100	10,00 €	1.000,00 €			
8	Importação dos EUA	2.000	8,00 €	16.000,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
10	Devolução de Cliente	100	8,00 €	800,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
								100	8,00 €	800,00 €
11	Destruição das unidades Devolvidas				100	8,00 €	800,00 €	500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
12	Oferta a IPSS				100	10,00 €	1.000,00 €	400	10,00 €	4.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
15	Sinistro do lote mais antigo				400	10,00 €	4.000,00 €			
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
17	Rappel de 10% da compra do dia 5	100	1,00 €	100,00 €	100	1,00 €	100,00 €			
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
18	Compra a Fornecedor Nacional	2.000	9,00 €	18.000,00 €				2.000	8,00 €	16.000,00 €
								2.000	9,00 €	18.000,00 €
22	Oferta de fornecedor	10	7,00 €	70,00 €				10	7,00 €	70,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
								2.000	9,00 €	18.000,00 €

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
382	Reclassif. Inventários - Mercadorias		70,00 €
32	Mercadorias	70,00 €	

23 - Entrega das mercadorias, emissão da fatura relativa à operação n.º 21 e regularização do adiantamento

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
711	Vendas - Mercadorias		50.000,00 €
211	Clientes	61.500,00 €	
2433	IVA liquidado		11.500,00 €
276	Adiantamentos de Vendas	1.000,00 €	
2434	IVA regularizações	230,00 €	
211	Clientes		1.230,00 €

Cálculos
 2.000×25
 $50.000 + 11.500$
 $50.000 \times 23\%$



Apontamentos fiscais semelhantes às operações 18 e 19.

Em SIP,

Ficha de Armazém do Bem: Mercadoria A

Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	8,00 €	4.000,00 €
1	Compra a Fornecedor Nacional	1.000	10,00 €	10.000,00 €				500	8,00 €	4.000,00 €
								1.000	10,0	10.000,00 €
3	Venda a cliente nacional				500	8,00 €	4.000,00 €			
								1.000	10,00 €	10.000,00 €
5	Compra com desconto de pp.	100	10,00 €	1.000,00 €				1.000	10,00 €	10.000,00 €
								100	10,00 €	1.000,00 €
6	Venda a Cliente Angolano				500	10,00 €	5.000,00 €	500	10,00 €	5.000,00 €
					100	10,00 €	1.000,00 €			
8	Importação dos EUA	2.000	8,00 €	16.000,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
10	Devolução de Cliente	100	8,00 €	800,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
								100	8,00 €	800,00 €
11	Destruição das unidades Devolvidas				100	8,00 €	800,00 €	500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
12	Oferta a IPSS				100	10,00 €	1.000,00 €	400	10,00 €	4.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
15	Sinistro do lote mais antigo				400	10,00 €	4.000,00 €			
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
17	Rappel de 10% da compra do dia 5	100	1,00 €	100,00 €	100	1,00 €	100,00 €			
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
18	Compra a Fornecedor Nacional	2.000	9,00 €	18.000,00 €				2.000	8,00 €	16.000,00 €
								2.000	9,00 €	18.000,00 €
22	Oferta de fornecedor	10	7,00 €	70,00 €				10	7,00 €	70,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
								2.000	9,00 €	18.000,00 €
23	Venda de Mercadorias				2000	8,00 €	16.000,00 €	10	7,00 €	70,00 €
								2.000	9,00 €	18.000,00 €

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
32	Mercadorias		16.000,00 €
611	Custo das mercadorias vendidas	16.000,00 €	



24 - Compra de 1000 unidades da mercadoria A, a fornecedor espanhol, com pagamento diferido. O pagamento desta fatura será efetuada em duas prestações semestrais. Normalmente, este fornecedor dá 30 dias para efetuar o pagamento a um preço de 8 euros. O preço que o fornecedor oferece para esta situação específica é de 9 euros por unidade.

Esta aquisição contempla um elemento de financiamento, pelo que de acordo com a NCRF 18, §18, a diferença entre a quantia a pagar e o preço da compra deverá ser reconhecida como gasto de juros durante o período de financiamento. Ou seja, esta diferença não deverá fazer parte do custo de aquisição do inventário.

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito	Cálculos
311	Compras - Mercadorias	9.000,00 €		1.000*9
2432	IVA dedutível	2.070,00 €		€9.000*23%
2433	IVA liquidado		2.070,00 €	€9.000*23%
2211	Fornecedores gerais		9.000,00 €	
2211	Fornecedores gerais	1.000,00 €		€9.000-€8.000
311	Compras Mercadorias		1.000,00 €	

Atualmente, de acordo com o § 10 da NCRF 27, o reconhecimento inicial de ativos e passivos financeiros deverá ser efetuado ao justo valor. Em mensuração subsequente os passivos financeiros deverão ser mensurados de acordo com o custo amortizado, usando o método do juro efetivo, exceto se forem detidos para negociação que devem ser mensurados pelo justo valor a resultados (NCRF 27, § 13). Assim, no caso em questão terá de ser calculado o juro efetivo, que corresponde à determinação da Taxa Interna de Rendibilidade dos cash flows em causa, ou seja:

$$8.000 = 4.500*(1+i)^{-1} + 4.500*(1+i)^{-2}$$

Dado que os pagamentos são semestrais, a taxa a ser calculada diz respeito a uma taxa efetiva semestral. Que pode ser calculada utilizando a função TIR de uma folha de cálculo ou calculadora financeira⁷.

⁷ Pode ainda ser calculada através de interpolação linear, ou, no caso de dois períodos, através da fórmula resolvente para equações de 2º grau.



Para podermos aplicar a resolução em folha de cálculo tem-se de colocar os diferentes *cash flows* em células diferentes que serão os argumentos da função.

	A	B	C
1	0	1	2
2	8.000,00 €	-4.500,00 €	-4.500,00 €

Função: =TIR(A2:C2)

Resultado: 8,225%,

Período (em semestres)	Fluxos de Caixa	Gastos de Financiamento (*1)	Capital Amortizado (*2)	Valor Atualizado em Dívida (*3)	(*1) Cálculos	(*2) Cálculos	(*3) Cálculos
0	8.000,00 €			8.000,00 €			
1	- 4.500,00 €	€ 658,00	-€ 3.842,00	4.158,00 €	8.000*8,225%	4.500-658	8.000-3.842
2	- 4.500,00 €	€ 342,00	- € 4.158,00	0,00 €	4.158*8,225%	4.500-342	4.150-4.158

Total de gastos incluídos no
preço de compra € 1.000,00

Pelo 1.º Pagamento

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
2211	Fornecedores gerais	4.500,00 €	
12	Depósitos à Ordem		4.500,00 €
6912	Gastos Financ - Juros Suportados	658,00 €	
2211	Fornecedores gerais		658,00 €

Cálculos
ver quadro de
financiamento
acima

Pelo 2.º Pagamento

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
2211	Fornecedores gerais	4.500,00 €	
12	Depósitos à Ordem		4.500,00 €
6912	Gastos Financ - Juros Suportados	342,00 €	
2211	Fornecedores gerais		342,00 €

Cálculos
ver quadro de
financiamento
acima



Se o período do juro ultrapassar mais do que um exercício económico o gasto de juro terá, obviamente de ser diferido para se efetuar a especialização.

Em SIP; para além dos movimentos e cálculos anteriores vem,

Ficha de Armazém do Bem: Mercadoria A

Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	8,00 €	4.000,00 €
1	Compra a Fornecedor Nacional	1.000	10,00 €	10.000,00 €				500	8,00 €	4.000,00 €
								1.000	10,0	10.000,00 €
3	Venda a cliente nacional				500	8,00 €	4.000,00 €			
								1.000	10,00 €	10.000,00 €
5	Compra com desconto de pp.	100	10,00 €	1.000,00 €				1.000	10,00 €	10.000,00 €
								100	10,00 €	1.000,00 €
6	Venda a Cliente Angolano				500	10,00 €	5.000,00 €	500	10,00 €	5.000,00 €
					100	10,00 €	1.000,00 €			
8	Importação dos EUA	2.000	8,00 €	16.000,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
10	Devolução de Cliente	100	8,00 €	800,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
11	Destruição das unidades Devolvidas				100	8,00 €	800,00 €	100	8,00 €	800,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
12	Oferta a IPSS				100	10,00 €	1.000,00 €	400	10,00 €	4.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
15	Sinistro do lote mais antigo				400	10,00 €	4.000,00 €			
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
17	Rappel de 10% da compra do dia 5	100	1,00 €	100,00 €	100	1,00 €	100,00 €			
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
18	Compra a Fornecedor Nacional	2.000	9,00 €	18.000,00 €				2.000	8,00 €	16.000,00 €
								2.000	9,00 €	18.000,00 €
22	Oferta de fornecedor	10	7,00 €	70,00 €				10	7,00 €	70,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
23	Venda de Mercadorias				2000	8,00 €	16.000,00 €	2.000	9,00 €	18.000,00 €
								10	7,00 €	70,00 €
24	Compra com pagamento diferido	1.000	9,00 €	9.000,00 €	1000	1,00 €	1.000,00 €	2.000	9,00 €	18.000,00 €
								1.000	8,00 €	8.000,00 €

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
32	Mercadorias	9.000,00 €	
311	Compras - Mercadorias		9.000,00 €
32	Mercadorias		1.000,00 €
311	Compras - Mercadorias	1.000,00 €	

Esta operação tem implicações em sede de IRC, que irão ser tratadas no capítulo 5.

25 - Aproveitando as condições da operação anterior, a empresa resolveu efetuar as mesmas condições a um seu cliente, relativamente àquele lote. Venda em condições normais PV1 = 25 euros, venda com recebimento diferido em duas prestações trimestrais Pv1 = 28 euros mais o IVA.



Valor em condições normais = $1.000 \times 25 = 25.000$ euros

Valor em condições de pagamento diferido = $1.000 \times 28 = 28.000$ euros

Valor total com IVA em condições de pagamento diferido: $1000 \times 28 \times 1,23 = 34.440$ euros

Valor de cada pagamento = $34.440 / 2 = 17.220$ euros.

Cálculo da taxa de juro implícita na transação

$$25.000 = 14.000 \times (1+i)^{-1} + 14.000 \times (1+i)^{-2} \Leftrightarrow i = 7,9\%$$

Período (em trimestres)	Fluxos de Caixa	(1) Rendimento de Juro	(2) Capital Amortizado	(3) Valor Atualizado em Dívida 3	(1) Cálculos	(2) Cálculos	(3) Cálculos
0	- 25.000,00 €			25.000,00 €			
1	14.000,00 €	1.974,98 €	12.025,02 €	12.974,98 €	$25.000 \times 7,9\%$	$14.000 - 1.974,98$	$25.000 - 12.025,02$
2	14.000,00 €	1.025,02 €	12.974,98 €	- €	$12.974,98 \times 7,9\%$	$17.220 - 1.025,02$	$12.974,98 - 12.974,98$
Total de gastos incluídos no preço de venda		3.000,00 €					

Pela venda

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito	Cálculos
711	Vendas Mercadorias		28.000,00 €	1.000×28
2433	IVA liquidado		6.440,00 €	$28.000 \times 23\%$
211	Cientes	34.440,00 €		$28.000 + 6.440$
711	Vendas Mercadorias	3.000,00 €		
282	Rendimentos a reconhecer		3.000,00 €	

1.º Recebimento

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
7918	Juros de outros financiamentos		1.974,98 €
282	Rendimentos a Reconhecer	1.974,98 €	
12	Depósitos à ordem	17.220,00 €	
211	Cientes		17.220,00 €



2.º Recebimento

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
7918	Juros de outros financiamentos		1.025,02 €
282	Rendimentos a Reconhecer	1.025,02 €	
12	Depósitos à ordem	17.220,00 €	
211	Clientes		17.220,00 €

Em SIP, para além dos cálculos e movimentos anteriores vem,

Ficha de Armazém do Bem: Mercadoria A

Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	8,00 €	4.000,00 €
1	Compra a Fornecedor Nacional	1.000	10,00 €	10.000,00 €				500	8,00 €	4.000,00 €
								1.000	10,0	10.000,00 €
3	Venda a cliente nacional				500	8,00 €	4.000,00 €	1.000	10,00 €	10.000,00 €
5	Compra com desconto de pp.	100	10,00 €	1.000,00 €				1.000	10,00 €	10.000,00 €
								100	10,00 €	1.000,00 €
6	Venda a Cliente Angolano				500	10,00 €	5.000,00 €	500	10,00 €	5.000,00 €
					100	10,00 €	1.000,00 €			
8	Importação dos EUA	2.000	8,00 €	16.000,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
10	Devolução de Cliente	100	8,00 €	800,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
11	Destruição das unidades Devolvidas				100	8,00 €	800,00 €	100	8,00 €	800,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
12	Oferta a IPSS				100	10,00 €	1.000,00 €	400	10,00 €	4.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
15	Sinistro do lote mais antigo				400	10,00 €	4.000,00 €	2.000	8,00 €	16.000,00 €
17	Rappel de 10% da compra do dia 5	100	1,00 €	100,00 €	100	1,00 €	100,00 €	2.000	8,00 €	16.000,00 €
18	Compra a Fornecedor Nacional	2.000	9,00 €	18.000,00 €				2.000	8,00 €	16.000,00 €
								2.000	9,00 €	18.000,00 €
22	Oferta de fornecedor	10	7,00 €	70,00 €				10	7,00 €	70,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
								2.000	9,00 €	18.000,00 €
23	Venda de Mercadorias				2000	8,00 €	16.000,00 €	10	7,00 €	70,00 €
								2.000	9,00 €	18.000,00 €
24	Compra com pagamento diferido	1.000	9,00 €	9.000,00 €	1000	1,00 €	1.000,00 €	10	7,00 €	70,00 €
								2.000	9,00 €	18.000,00 €
25	Venda com recebimento diferido				1000	8,00 €	8.000,00 €	1.000	8,00 €	8.000,00 €
								10	7,00 €	70,00 €
								2.000	9,00 €	18.000,00 €

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
32	Mercadorias		8.000,00 €
611	Custo das Mercadorias Vendidas	8.000,00 €	



26- Todas as unidades do lote mais antigo das mercadorias foram utilizadas para consumo interno da empresa

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito	Cálculos
62	Fornecimentos e Ser. Externos	70,00 €		10*€ 7,00
6812	Imposto sobre o valor acrescentado	16,10 €		€70*23%
382	Reclassificação de Inventários		70,00 €	
2434	IVA - Regularizações		16,10 €	

Em SIP, vem

Ficha de Armazém do Bem: Mercadoria A

Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	8,00 €	4.000,00 €
1	Compra a Fornecedor Nacional	1.000	10,00 €	10.000,00 €				500	8,00 €	4.000,00 €
								1.000	10,0	10.000,00 €
3	Venda a cliente nacional				500	8,00 €	4.000,00 €			
								1.000	10,00 €	10.000,00 €
5	Compra com desconto de pp.	100	10,00 €	1.000,00 €				1.000	10,00 €	10.000,00 €
								100	10,00 €	1.000,00 €
6	Venda a Cliente Angolano				500	10,00 €	5.000,00 €	500	10,00 €	5.000,00 €
					100	10,00 €	1.000,00 €			
8	Importação dos EUA	2.000	8,00 €	16.000,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
10	Devolução de Cliente	100	8,00 €	800,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
								100	8,00 €	800,00 €
11	Destruição das unidades Devolvidas				100	8,00 €	800,00 €	500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
12	Oferta a IPSS				100	10,00 €	1.000,00 €	400	10,00 €	4.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
15	Sinistro do lote mais antigo				400	10,00 €	4.000,00 €			
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
17	Rappel de 10% da compra do dia 5	100	1,00 €	100,00 €	100	1,00 €	100,00 €			
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
18	Compra a Fornecedor Nacional	2.000	9,00 €	18.000,00 €				2.000	8,00 €	16.000,00 €
								2.000	9,00 €	18.000,00 €
22	Oferta de fornecedor	10	7,00 €	70,00 €				10	7,00 €	70,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
								2.000	9,00 €	18.000,00 €
23	Venda de Mercadorias				2000	8,00 €	16.000,00 €	10	7,00 €	70,00 €
								2.000	9,00 €	18.000,00 €
24	Compra com pagamento diferido	1.000	9,00 €	9.000,00 €	1000	1,00 €	1.000,00 €	10	7,00 €	70,00 €
								2.000	9,00 €	18.000,00 €
								1.000	8,00 €	8.000,00 €
25	Venda com recebimento diferido				1000	8,00 €	8.000,00 €	10	7,00 €	70,00 €
								2.000	9,00 €	18.000,00 €
26	Autoconsumo				10	7,00 €	70,00 €			
								2.000	9,00 €	18.000,00 €



Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
32	Mercadorias		70,00 €
382	Reclassifica. E regulariza. Inv Matérias Primas	70,00 €	

27 - Após contagem física no final do ano, nas mercadorias encontra-se em falta 10 unidades do lote existente. Nas matérias-primas existe a sobra de 5 unidades do último lote.

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito	Cálculos
383	Recla. Invent. - MP	25,00 €		5*€5,00
7842	Ganhos em Invent. Sobras		25,00 €	
6842	Perdas em invent- Quebras	90,00 €		10*€9,00
382	Recla. Invent. - Mercadorias		90,00 €	

A identificação das quebras ou sobras só poderá ser efetuada comparando os registos contabilísticos ou extra contabilísticos com as contagens, pelo que esta identificação em sistema de inventário intermitente pode não ser possível de se efetuar.



Em SIP, vem, para as mercadorias,

Ficha de Armazém do Bem: Mercadoria A

Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	8,00 €	4.000,00 €
1	Compra a Fornecedor Nacional	1.000	10,00 €	10.000,00 €				500	8,00 €	4.000,00 €
								1.000	10,0	10.000,00 €
3	Venda a cliente nacional				500	8,00 €	4.000,00 €			
								1.000	10,00 €	10.000,00 €
5	Compra com desconto de pp.	100	10,00 €	1.000,00 €				1.000	10,00 €	10.000,00 €
								100	10,00 €	1.000,00 €
6	Venda a Cliente Angolano				500	10,00 €	5.000,00 €	500	10,00 €	5.000,00 €
					100	10,00 €	1.000,00 €			
8	Importação dos EUA	2.000	8,00 €	16.000,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
10	Devolução de Cliente	100	8,00 €	800,00 €				500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
								100	8,00 €	800,00 €
11	Destruição das unidades Devolvidas				100	8,00 €	800,00 €	500	10,00 €	5.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
12	Oferta a IPSS				100	10,00 €	1.000,00 €	400	10,00 €	4.000,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
15	Sinistro do lote mais antigo				400	10,00 €	4.000,00 €			
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
17	Rappel de 10% da compra do dia 5	100	1,00 €	100,00 €	100	1,00 €	100,00 €			
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
18	Compra a Fornecedor Nacional	2.000	9,00 €	18.000,00 €				2.000	8,00 €	16.000,00 €
								2.000	9,00 €	18.000,00 €
22	Oferta de fornecedor	10	7,00 €	70,00 €				10	7,00 €	70,00 €
								2.000	8,00 €	16.000,00 €
								2.000	9,00 €	18.000,00 €
23	Venda de Mercadorias				2000	8,00 €	16.000,00 €	10	7,00 €	70,00 €
								2.000	9,00 €	18.000,00 €
24	Compra com pagamento diferido	1.000	9,00 €	9.000,00 €	1000	1,00 €	1.000,00 €	10	7,00 €	70,00 €
								2.000	9,00 €	18.000,00 €
								1.000	8,00 €	8.000,00 €
25	Venda com recebimento diferido				1000	8,00 €	8.000,00 €	10	7,00 €	70,00 €
								2.000	9,00 €	18.000,00 €
26	Autoconsumo				10	7,00 €	70,00 €			
								2.000	9,00 €	18.000,00 €
27	Quebra - Diferença de contagem				10	9,00 €	90,00 €			
								1.990	9,00 €	17.910,00 €



Para as matérias-primas,

Ficha de Armazém do Bem: Matéria Prima B

Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
	Existência Inicial							500	5,00 €	2.500,00 €
2	Compra a fornecedor Francês	1.000	5,00 €	5.000,00 €				500	5,00 €	2.500,00 €
								1.000	5,00 €	5.000,00 €
4	Consumo de 300 unidades				300	5,00 €	1.500,00 €	200	5,00 €	1.000,00 €
								1.000	5,00 €	5.000,00 €
7	Compra com desconto na fatura	200	4,00 €	800,00 €				200	5,00 €	1.000,00 €
								1000	5,00 €	5.000,00 €
								200	4,00 €	800,00 €
9	Nota de Crédito devolução a fornecedor				100	4,00 €	400,00 €	200	5,00 €	1.000,00 €
								1000	5,00 €	5.000,00 €
								100	4,00 €	400,00 €
13	Oferta a um cliente potencial				50	4,00 €	200,00 €	200	5,00 €	1.000,00 €
								1000	5,00 €	5.000,00 €
								50	4,00 €	200,00 €
14	Quebra normal de 20% do último lote				10			200	5,00 €	1.000,00 €
								1000	5,00 €	5.000,00 €
								40	5,00 €	200,00 €
20	Quebra anormal das restantes matérias primas do lote				40	5,00 €	200,00 €	200	5,00 €	1.000,00 €
								1000	5,00 €	5.000,00 €
27	Sobra de Matérias após contagem	5	5,00 €	25,00 €				200	5,00 €	1.000,00 €
								1000	5,00 €	5.000,00 €
								5	5,00 €	25,00 €

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
32	Mercadorias		90,00 €
382	Reclassifica. E regulariza. Inv Matérias Primas	90,00 €	
383	Recla. Invent. - MP		25,00 €
33	Matérias Primas	25,00 €	

28 - Fatura do fornecedor S, relativa ao transporte nacional da mercadoria para o cliente operação 25

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
6253	Transportes de Mercadorias	500,00 €	
2432	IVA dedutível	115,00 €	
2211	Fornecedores		615,00 €

Cálculos

€ 500*0,23
€ 500+€115



Dado que este é um transporte que é efetuado da entidade para o cliente, é considerado um gasto de transporte, logo não acresce ao custo de aquisição ou produção do bem. Acresceria se o transporte fosse efetuado, por conta da entidade, mas do fornecedor para a entidade.

Cálculo do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas

Os movimentos contabilísticos das operações com inventários e correspondente cálculo do custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas podem ser resumidos através do seguinte esquema (não considerando o IVA):

31-Compras 1) 2)	Caixa/D.O/ Fornecedoros/ Clientes 3) 1)	71-Vendas 3)
61 CMVMC 4)	32/33- Merc/MP Ei) 4) 2) 5) 6)	38 Reclassifica e Regularização 5) 6)

Onde,

- 1) Compra a pronto ou a crédito;
- 2) Transferência de compras para Mercadorias ou Matérias-primas (em SII no final do período, em SIP em cada movimento);
- 3) Venda a pronto ou a crédito;
- 4) Custo das mercadorias vendidas ou matérias consumidas (em SII no final do período após contagem física e correspondente cálculo, em SIP em cada movimento);
- 5 ou 6) Transferência de Regularização de inventários para Mercadorias ou Matérias primas (em SII no final do período, em SIP em cada movimento);

- Em Sistema de Inventário Intermitente

Tal como referido anteriormente, o cálculo do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas, em SII, é dado por:



$$\text{Custo Merc. Vendidas} = \text{EI}_{\text{Merc.}} + \text{Compras}_{\text{Merc.}} \pm \text{Recl. Inv. Merc} - \text{EF}_{\text{Merc}}$$

$$\text{Custo Matérias Consumidas} = \text{EI}_{\text{Matérias}} + \text{Compras}_{\text{Matérias}} \pm \text{Recl. Inv. Matérias} - \text{EF}_{\text{Matérias}}$$

Nestes termos, a entidade terá de conhecer o valor da existência final de mercadorias e de matérias-primas, através de inventariação, assim como os movimentos e saldos das contas de compras e correspondentes regularizações. No caso em questão o balancete antes de regularizações, se efetuado em SII, após todas as operações mencionadas seria:

Código	Descrição da Conta	Saldo Devedor	Saldo Credor
32	Mercadorias	4.000,00 €	
33	Matérias-primas	2.500,00 €	
311	Compras – Mercadorias	53.000,00 €	
312	Compras - Matérias-primas	5.800,00 €	
317	Devolução Compras - matérias-primas		400,00 €
318	Descontos e Abat. Em Compras Mercadorias		100,00 €
382	Reclassificação e Regula. Mercadorias		5.890,00 €
383	Reclassificação e Regula. Matérias Primas		375,00 €

Em SII, em cada momento, a consulta do balancete acumulado, o saldo da conta 32 e 33 representam os valores da última contagem, ou seja, o inventário de final do período anterior. Neste sistema, a conta compras, não se encontra saldada, até ao apuramento do custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas.

A contagem de inventários, tal como observado pela ficha de armazém, devolveu o seguinte:

Mercadorias: 1.990 unidades * €9,00 = € 17.910,00

Matérias-primas: 1.205 unidades * € 5,00 = € 6.025,00

Aplicando as fórmulas:

Custo das Merc. Vendidas: € 4.000 + € 53.000 - € 100 - € 5.890 - € 17.910 = € 33.100

Custo das Matérias Consumidas: € 2.500 + € 5.800 - € 400 - € 375 - € 6.025 = € 1.500

Em Sistema de Inventário Intermitente, este cálculo deve ser efetuado antes do lançamento do custo propriamente dito.



Pelo custo das mercadorias vendidas vem:

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
311	Compras – Mercadorias		53.000,00 €
318	Descontos e Abat. Em Compras Mercadorias	100,00 €	
382	Reclassificação e Regula. Mercadorias	5.890,00 €	
32	Mercadorias	52.900,00 €	
32	Mercadorias		5.890,00 €
32	Mercadorias		33.100,00 €
611	Custo das Mercadorias Vendidas	33.100,00 €	

Após este lançamento, o saldo da conta 32 irá refletir o valor da existência final de mercadorias.

Pelo custo das matérias consumidas:

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
312	Compras - Matérias Primas		5.800,00 €
317	Devoluções de compras – MP	400,00 €	
383	Reclassificação e Regula. MP	375,00 €	
33	Matérias Primas	5.400,00 €	
33	Matérias Primas		375,00 €
33	Matérias Primas		1.500,00 €
612	Custo das Matérias consumidas	1.500,00 €	

Após este lançamento, na consulta do balancete acumulado, o saldo da conta 33 corresponderá ao saldo final correspondente ao inventário de matérias-primas. A conta compras e a conta de reclassificação e regularização de inventários encontram-se saldadas.

- Em Sistema de Inventário Permanente

Neste sistema, as contas de mercadorias, 32, e de matérias-primas 33, devem refletir em cada movimento o valor existente em armazém. Assim, as operações com inventários em SIP, em cada lançamento obrigam a que se efetuem os lançamentos do saldo da conta Compras (de mercadorias e de matérias primas) e das contas de Reclassificação e Regularização de Inventários, que se devem encontrar sempre saldadas após os



movimentos em causa. Pelo que em SIP, o balancete já reflete o Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas:

Código	Descrição da Conta	Saldo Devedor	Saldo Credor
32	Mercadorias	17.910,00 €	- €
33	Matérias-primas	6.025,00 €	- €
311	Compras – Mercadorias	- €	- €
312	Compras - Matérias-primas	- €	- €
317	Devolução Compras - matérias-primas	- €	- €
318	Descontos e Abat. Em Compras Mercadorias	- €	- €
382	Reclassificação e Regula. Mercadorias	- €	- €
383	Reclassificação e Regula. Matérias-primas	- €	- €
611	Custo das Mercadorias Vendidas	33.100,00 €	- €
612	Custo das Matérias Consumidas	1.500,00 €	- €

Assim, neste sistema de inventário não será necessário efetuar qualquer tipo de movimento contabilístico. Extra contabilisticamente basta na ficha de armazém somar o custo (e respetivas correções) das unidades que foram vendidas e o custo das unidades que foram consumidas. No caso em questão vem

Custo das Mercadorias Vendidas:

$$€4.000 + €6.000 - €800 - €100 + €16.000 + €8000 = €33.100$$

Correspondente às Operações 3, 6, 10, 17, 23 e 25

Custo das Matérias Consumidas: €1.500,00

Correspondente à operação 4

Ficam demonstrados os princípios básicos do reconhecimento e principais movimentos relativos às operações em inventários, em Sistema de Inventário Permanente e em Sistema de Inventário Intermitente. O descrito até agora foi efetuado essencialmente com mercadorias e matérias-primas. No entanto, os sistemas de inventários – SIP e SII - poderão ser também utilizados, com as necessárias adaptações nos outros tipos de inventário. No entanto, na contabilidade financeira, isso obriga ao cálculo e reconhecimento da variação da produção, algo que não é possível de se efetuar sem que primeiro se faça a mensuração do custo dos inventários. Apesar de nas páginas anteriores já se ter falado sobre alguns tópicos desta matéria, o tema da mensuração será melhor desenvolvido nas páginas seguintes.

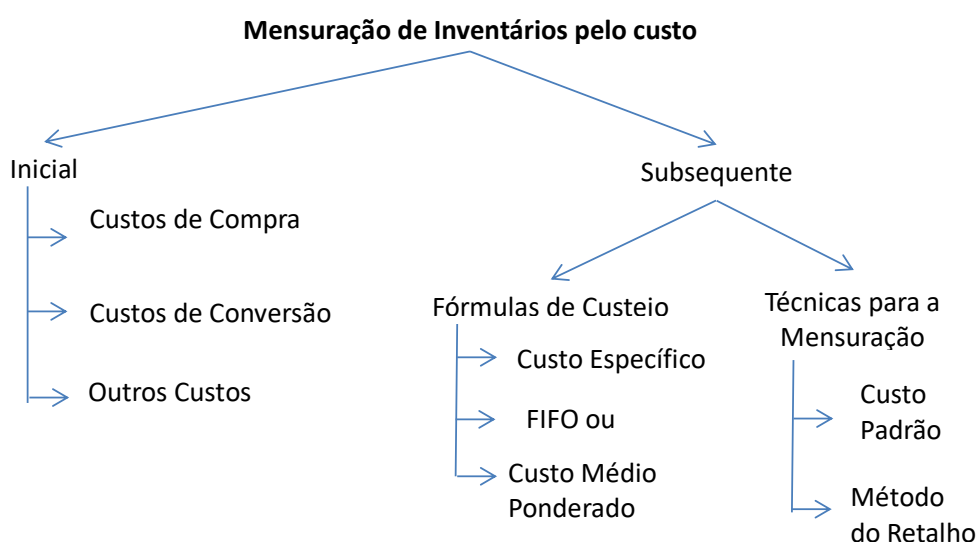


4. MENSURAÇÃO DE INVENTÁRIOS

A mensuração dos inventários é tratada de forma semelhante pelos diferentes níveis de normalização do SNC, pelo que a sua aplicação é semelhante para os diferentes tipos de categorias de entidades, sendo a NCRF 18 a mais completa no tratamento deste matéria. De acordo com a mesma, a **mensuração inicial faz-se pelo custo de aquisição ou de produção e a mensuração subsequente “pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo”** (NCRF 18, § 9).

Portanto, a análise da mensuração dos inventários terá de ser efetuada em dois sentidos: custo e valor realizável líquido. No que ao custo diz respeito, o § 10, da NCRF 18, considera que *“o custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra ou aquisição, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição atuais.”* No entanto, este custo tem de ser atribuído aos inventários em momentos distintos: nas entradas e nas saídas (inicialmente e subsequentemente). Assim, os critérios de mensuração (valorimetria) que são aplicados às saídas de inventários num determinado período, são os mesmos que se aplicam às existências finais desse período. A seguinte figura resume a utilização do critério do custo na mensuração dos inventários:

Figura 6: O Custo na Mensuração dos Inventários.



Fonte: Elaboração própria com base na NCRF 18



4.1. Custos de Compra (Aquisição)

Tal como referido, a mensuração de inventários através de custos de compra aplica-se essencialmente a inventários que sejam **mercadorias e matérias** (primas, subsidiárias e de consumo, embalagens e materiais diversos). Os custos de aquisição “*incluem o preço de compra, direitos de importação e outros impostos (que não sejam os subsequentemente recuperáveis das entidades fiscais pela entidade) e custos de transporte, manuseamento e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, de materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes deduzem-se na determinação dos custos de compra.*” (NCRF 18, §11).

Para melhor compreensão veja-se um exemplo:

Uma empresa adquire matérias-primas a um fornecedor. Na fatura figura um preço bruto de 1.000€, tendo sido obtido um desconto de quantidade de 60€, e um desconto por pronto pagamento de 80€. A empresa compradora é também responsável pelo transporte das matérias-primas, cujo custo ascende a 20€. Sobre estes montantes incide IVA à taxa de 23% que a empresa poderá deduzir. Sabendo que a empresa comprou 10 unidades desta matéria, qual é o custo de aquisição unitário destas matérias-primas?

Custo de Aquisição Total = € 1.000 - € 60 + € 20 = € 960

Custo de Aquisição Unitário = € 960/10 = € 96 / unidade

Se o IVA não fosse subsequentemente recuperável teria de ser adicionado ao custo de aquisição. Por sua vez, o desconto de pronto pagamento, por ser financeiro, é considerado um rédito no período em que a fatura é paga.

4.2. Custos de Produção

A mensuração através de custos de compra mais custos de conversão aplica-se essencialmente a **produtos acabados e intermédios e a produtos em curso de fabrico**. “*Os custos de conversão de inventários incluem os custos diretamente relacionados com as unidades de produção, tais como mão-de-obra direta. Também incluem uma imputação sistemática de gastos gerais de produção fixos e variáveis que sejam incorridos ao*



converter matérias em produtos acabados.” (§12, NCRF 18). Assim, para se obter o Custo da Produção, também designado de custo industrial do período (CI) terá de se somar o custo da compra das matérias (MP), mão-de-obra direta (MOD) e gastos gerais de fabrico (GGF), ou seja,

$$CI_{\text{período}} = MP + MOD + GGF$$

Sobre a **matéria-prima**, já se referiu que são bens que são incorporados diretamente no processo produtivo e sujeitos a uma transformação que irá dar origem a um produto final. Normalmente, este tipo de incorporação física nos produtos tem uma taxa unitária de incorporação constante, o que significa que para o produto ficar pronto, se a taxa de incorporação unitária não for reduzida ou aumentada, mais unidades produzidas implicam maiores quantidades de matérias consumidas. Ou seja, o custo com as matérias, em geral é um **custo da produção variável** acompanhando a quantidade de produção efetuada.

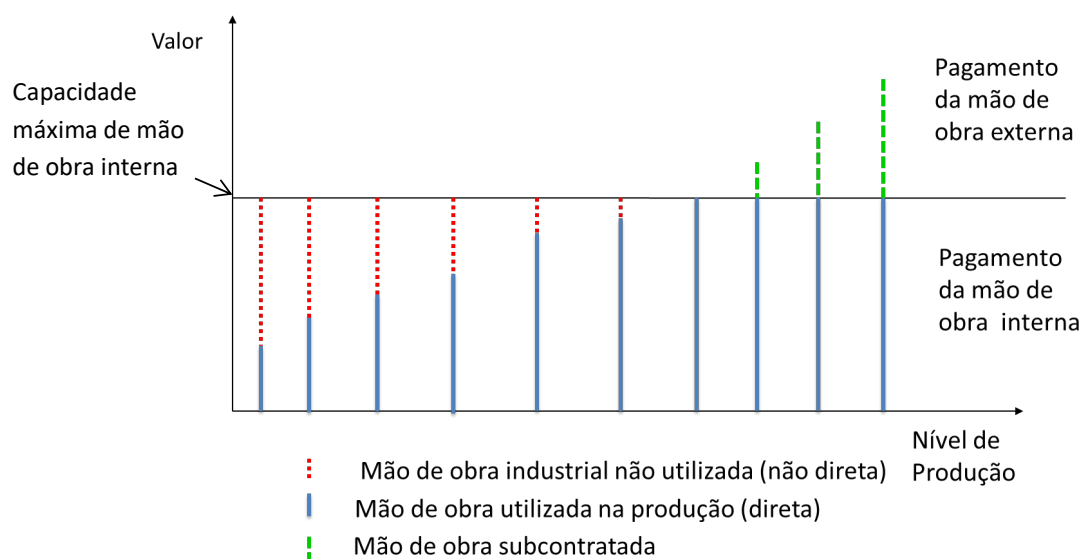
Por sua vez a **mão-de-obra** direta é a remuneração do fator trabalho, normalmente medida em horas – homem, que diz respeito aos custos com o pessoal fabril direto. Este distingue-se da mão-de-obra indireta que corresponde ao custo do pessoal da produção que apoia a laboração (chefias, pessoal dos gabinetes de preparação do trabalho técnico, etc.). No cálculo destes custos devem fazer parte não só as remunerações processadas ao trabalhador (remuneração, prémios, etc.), mas também o valor dos encargos sociais processados pela entidade patronal, quer obrigatórios (tais como a taxa social única ou o seguro de acidentes do trabalho), quer facultativos (refeitórios, creches, assistência médica, etc.) (Caiado, 2011).

De uma maneira geral, as unidades de mão-de-obra direta (horas homem) são também unitariamente incorporadas de forma constante nos produtos, pelo que (mantendo tudo o resto constante) este tipo de custo também é considerado um custo variável da produção ainda que seja pago de forma fixa mensal. Assim, se o nível de produção é baixo um trabalhador pode encontrar-se adstrito a outras funções que não a produção, como por exemplo funções de manutenção ou limpeza. A mão-de-obra destas funções não é considerada mão-de-obra direta, mas antes um Gasto Geral de Fabrico. Por outro lado, quando a produção aumenta, o número de horas de trabalho na produção aumenta. O que acontece é que nem sempre a empresa pode contratualizar as horas estritamente necessárias



para quantidades de produção adicionais. É o que acontece por exemplo, quando é efetuada uma contratação de uma pessoa a tempo inteiro na empresa, que irá ter um mínimo de horas trabalhadas. Ou seja, na prática este tipo de custo é variável, e pode variar em “degraus”. Veja-se o esquema seguinte relativo à variabilidade deste tipo de custo:

Figura 7: A variabilidade da mão-de-obra direta



Fonte: Elaboração própria

O cálculo do custo hora deverá ser calculado através da seguinte fórmula:

$$\text{Custo Hora} = \frac{\text{Custo Total Ano}}{\text{Nº Horas Trabalhadas ao ano}}$$

Para melhor compreensão considere-se um recibo de um colaborador com um vencimento bruto de 1.000 euros/mês, sujeito aos seguintes descontos:

- 11% para segurança social:	110 euros
- 10% de IRS:	100 euros
Vencimento Liquido	790 euros

Os encargos patronais são 23,75% para a segurança social e 1,25% para o seguro. A pessoa em causa, anualmente trabalha 45 semanas uteis, 40 horas por semana. Por dia existe 10% do tempo de trabalho que é perdido. O custo hora vem calculado da seguinte forma:



$$\text{Custo Hora} = \frac{1000 * 14 * (1 + (23,75\% + 1,25\%))}{45 * 40 * (1 - 10\%)} = 10,80 \text{ euros/hora}$$

Este cálculo deverá ser efetuado no início de cada período contabilístico, sendo posteriormente o custo da mão-de-obra direta incorporado nos inventários através da multiplicação do tempo de produção desse inventário pelo custo hora. O que acontece é que o custo nestas condições é determinado previamente, logo aquando o processamento dos salários, podem existir diferenças no custo real comparativamente ao custo teórico incorporado através daquela fórmula. Estas diferenças designam-se de *diferenças de incorporação*. Na prática, estas diferenças são autênticos *desvios* na consideração do custo.

Para melhor compreensão considere-se o seguinte exemplo:

Os vencimentos brutos totais mensais de uma entidade são 10.000 euros, os encargos por conta da empresa de 25%. A empresa tem 10 trabalhadores e encerra para férias em Agosto. Trabalha uma média de 20 dias por mês, 8 horas por dia, e tem um desperdício de 7,5% do tempo com o pessoal.

O encargo mensal com a mão-de-obra a repartir ao custo dos produtos corresponderá ao custo horário a multiplicar pelas horas gastas por todos os trabalhadores naquele mês por produto.

$$\text{Cálculo do Custo Hora: } \frac{10.000 * 14 * 1,25}{10 * 11 * 20 * 8 * (1 - 7,5\%)} = 10,75 \text{ euros/hora}$$

$$\text{Custo teórico mensal a imputar} = 10,75 \text{ euros} * 20 \text{ dias} * 8 \text{ horas} * 10 \text{ trab} * (1 - 7,5\%) = 15.909 \text{ euros /mês}$$

Só que na realidade a entidade processa o subsídio de férias em Julho e subsídio de Natal em Dezembro, pelo que nestes meses podem existir diferenças entre o processamento de salários da contabilidade financeira e o custo teórico de mão-de-obra imputado à produção. O movimento anual vem:



Encargos a Repartir		Custos Industriais mensais	
Conta 63 Jan- 12.500 Fev 12.500 Mar 12.500 Abr 12.500 Mai 12.500 Jun 12.500 Jul 25.000 Ago 12.500 Set 12.500 Out 12.500 Nov 12.500 Dez 25.000 175.000	Jan- 12.500 + 3.409 Fev 12.500 + 3.409 Mar 12.500 + 3.409 Abr 12.500 + 3.409 Mai 12.500 + 3.409 Jun 12.500 + 3.409 Jul 25.000 Ago 12.500 Set 12.500 + 3.409 Out 12.500 + 3.409 Nov 12.500 + 3.409 Dez 25.000 175.000 + 30.700	Jan- 15.909 Fev 15.909 Mar 15.909 Abr 15.909 Mai 15.909 Jun 15.909 Jul 15.909 + 9.100 Ago 0 + 12.500 Set 15.909 Out 15.909 Nov 15.909 Dez 15.909 + 9.100 175.000 + 30.700	MOD mensal = 15.909
			Diferenças de Incorporação Jul 9.100 Ago 12.500 Dez 9.100 30.700 30.700

No caso em questão, fora algumas diferenças de arredondamento, o cálculo das diferenças de incorporação ficou com o valor de zero (a conta na contabilidade analítica ficou saldada), no entanto, não tem de ser sempre assim. De facto, podem existir contingências com o pessoal como férias acumuladas, horas extra, faltas, entradas, saídas, etc. que podem fazer com que existam desvios entre custos teóricos e custos reais. Estas diferenças, se não forem significativas, podem ser englobadas diretamente na DR por funções como custos industriais que não foram incorporados nos custos dos inventários da produção (CINI), ou seja são custos do período em que ocorrem e não do inventário. Se as diferenças forem significativas (materialmente relevantes) devem ser corrigidos os custos da produção somando ou subtraindo a diferença tornando os custos reais. A entidade terá de definir um padrão de materialidade e adotar um procedimento consistente sob pena de existirem variações anuais significativas em inventários e consequentemente nos resultados.

Finalmente, o § 12 da NCRF 18, refere que os custos de conversão de inventários “*incluem também uma imputação sistemática dos gastos gerais de produção (fabricao) fixos e variáveis que sejam incorridos ao converter matérias em produtos acabados.*” Assim, um gasto geral de fabricao é um gasto da produção que deverá ser imputado ao produto, mas



que não é matéria-prima ou mão-de-obra direta. Ou seja, nesta definição, os gastos gerais de fabrico apresentam uma panóplia de diferentes naturezas de gastos produtivos. A título de exemplo, quanto à sua natureza podem ser:

- Materiais Indiretos, tais como combustíveis, colas, vernizes, lubrificantes, material de limpeza, ferramentas não duradouras, etc.
- Mão-de-obra indireta, tais como, ordenados dos encarregados das secções, ordenados do pessoal de limpeza da fábrica, ordenados do pessoal de supervisão, etc.
- Outros custos indiretos de transformação, tais como gastos de conservação, água, eletricidade, depreciações, rendas e alugueres, seguros, etc.

Quando a entidade fabrica apenas um tipo de bem, percebe-se que todos os gastos gerais de fabrico fazem parte da produção desse bem, no entanto, o problema coloca-se quando a entidade produz mais do que um produto.

A generalidade dos autores e o próprio normativo consideram as matérias-primas e a mão-de-obra direta como um gasto que é incorporado diretamente no produto, enquanto que os gastos gerais de fabrico são indiretos. Por **gastos indiretos** “*entende-se o custo daqueles fatores aplicados à produção, cuja imputação ao produto se realiza mediante o estabelecimento prévio de umas **chaves de repartição** e não, através da verificação direta do consumo desses fatores, na fabricação de cada produto*” (Rocha e Rubio, 1999). No entanto, apesar da maioria dos gastos gerais de fabrico serem indiretos podem existir situações em que sejam diretos. É por exemplo, o caso de uma empresa que coloque contadores de eletricidade numa linha de produção específica de um produto, fazendo com que consiga perceber qual o gasto específico da eletricidade nesse produto, deixando de existir portanto a necessidade de o repartir pelos diferentes tipos de produto. No entanto, Rocha e Rubio (1999) apontam 3 razões para as empresas trabalharem com chaves (bases) de repartição (imputação):

- Podem existir situações impossíveis de medir os custos diretos;
- A medição dos custos diretos pode ficar dispendiosa;
- Pode não existir uma relação explícita de causa-efeito entre a aplicação de alguns fatores produtivos e a obtenção dos produtos.

Assim, para efeitos da mensuração constante da NCRF 18, o objeto do custo é o produto, logo todos os custos da produção terão de ser imputados ao inventário da produção. No



caso dos gastos gerais e indiretos de fabrico para se poder efetuar essa repartição ou imputação, tal como referido, existe a necessidade de utilizar bases de repartição e calcular coeficientes de imputação. Os **coeficientes de imputação** são dados pela seguinte divisão:

$$\text{Coeficiente de Imputação (CI)} = \frac{\text{Montante de GGF}}{\text{Base de Imputação Total}}$$

Esta Base de Imputação Total, corresponde à soma das bases dos diferentes bens:

$$\text{Base de Imputação Total} = \text{Base do produto 1} + \text{Base do produto 2} + \dots + \text{Base do produto N}$$

O valor a imputar ao bem será calculado:

$$\text{Valor a imputar ao produto 1} = \text{CI} * \text{Base do produto 1}$$

$$\text{Valor a Imputar ao produto 2} = \text{CI} * \text{Base do produto 2}$$

...

$$\text{Valor a Imputar ao produto N} = \text{CI} * \text{base do produto N}$$

A entidade pode ainda utilizar uma base para o montante global dos GGF – **Repartição de Base Única** – ou repartir diferentes naturezas de gastos através de diferentes bases – **Repartição de Base Múltipla**. Para melhor compreensão vejam-se os dois exemplos seguintes:⁸

1) Imputação de Base Única:

GGF do mês 3 780 euros

Horas de MOD gastas em cada produto:

» A	5 000 h
» B	4 950 h
» C	5 050 h

Base de imputação **Horas de MOD**

Qual o montante de GGF a atribuir a cada um dos produtos?

⁸ Exemplo retirado dos acetatos das aulas de Contabilidade Analítica da U.M. preparados por Cláudio Silva e Anabela Martins da Silva



$$CI = 3\,780 \text{ €} / 15000 \text{ HH} = 0,252\text{€/HH}$$

$$\text{Valor a Imputar para A} - 5000 \text{ HH} * 0,252\text{€} = 1\,260,00 \text{ €}$$

$$\text{Valor a Imputar para B} - 4950 \text{ HH} * 0,252\text{€} = 1\,247,40 \text{ €}$$

$$\text{Valor a Imputar para C} - \underline{5050 \text{ HH}} * 0,252\text{€} = \underline{1\,272,60 \text{ €}}$$

15.000 HH

3 780,00 €

2) Imputação pelo Método dos Coeficientes Diferenciados (Imputação de Base Múltipla):

Considere-se os seguintes dados:

	Produto X	Produto Y
Matérias consumidas	1 200 u.m.	1 500 u.m.
Nº de horas máquina	13 500	15 000
Nº de horas homem	11 000	17 500
MOD	2 200 u.m.	3 500 u.m.
Valor de Vendas	8 000 u.m.	9 000 u.m.

Os GGF foram os seguintes:		Bases de imputação:
Energia	570 u.m.	Nº de horas homem
Seguros	510 u.m.	Valor de Vendas *
Amortizações	1140 u.m.	Nº Horas Máquina
MOI	4275 u.m.	Valor da MOD

- Determine o montante de GGF a imputar a cada produto;
- Determine o Custo da Produção considerando que não há produtos em curso;
- Determine o Custo da Produção unitário considerando Produção de x=1000Kg e de Y=2000Kg;

O cálculo dos Coeficientes de Imputação vem:

$$CI \text{ Energia} = 570 / (11000 + 17500) = 0,02$$

$$CI \text{ Seguros} = 510 / (8000 + 9000) = 0,03$$



$$CI \text{ Amortizações} = 1140 / (13500 + 15000) = 0,04$$

$$CI \text{ MOI} = 4275 / (2200 + 3500) = 0,75$$

Os restantes cálculos são:

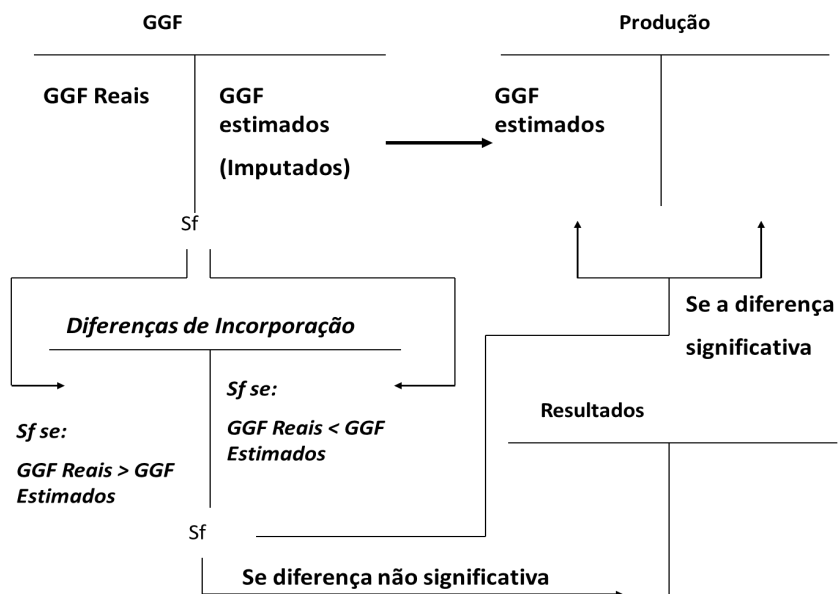
	Produto X	Produto Y
Matérias consumidas	1 200 u.m.	1 500 u.m.
MOD	2 200 u.m.	3 500 u.m.
GGF		
energia	$(11000 * 0,02) = 220 \text{ u.m.}$	$(17500 * 0,02) = 350 \text{ u.m.}$
seguros*	$(8000 * 0,03) = 240 \text{ u.m.}$	$(9000 * 0,03) = 270 \text{ u.m.}$
Amortizações	$(13500 * 0,04) = 540 \text{ u.m.}$	$(15000 * 0,04) = 600 \text{ u.m.}$
MOI	$(2200 * 0,75) = 1650 \text{ u.m.}$	$(3500 * 0,75) = 2625 \text{ u.m.}$
Custos mês=CIPA	6 050 u.m.	8 845 u.m.
Produção	1000Kg	2000Kg
CIPA unitário	6,05 u.m.	4,4225 u.m.

A escolha das bases de repartição não se encontra normalizada, ou seja, a decisão da escolha da base de repartição, única ou para cada tipo de gasto, deverá ser tomada pela entidade e pode variar de entidade para entidade. No entanto, esta escolha deverá atender a um critério de racionalidade e de consistência.

Também aqui, semelhante ao descrito para a mão-de-obra direta, a empresa poderá trabalhar com coeficientes teóricos, tendo posteriormente que calcular o desvio relativo aos custos que não foram incorporados. Em esquema:



Figura 8: Esquema de Movimentação das Diferenças de Incorporação



Fonte: Elaboração própria baseado em vários autores

Para melhor compreensão considere-se no exemplo anterior, a imputação de 2 u.ms teóricas por cada unidade produzida.

	Produto X	Produto Y
Matérias consumidas	1 200 u.m.	1 500 u.m.
MOD	2 200 u.m.	3 500 u.m.
GGF	1000*2=2000 u.m.	2000*2=4000 u.m.
Custos mês=CIPA	5 400 u.m.	9 000 u.m.
Produção	1000Kg	2000Kg
CIPA unitário	5,40 u.m.	4,50 u.m.

Total de GGF Imputados = 6.000 u.m.

GGF reais = 6.495 u.m.

Diferenças de Imputação (devedoras) = 495 u.m



Interessa ainda referir que, no que à distribuição de GGF indiretos diz respeito, podem ser utilizados ainda outros métodos de repartição que conjugam a mensuração dos inventários com os sistemas de apoio à tomada de decisão, como por exemplo o método das secções ou centros de custo e o método *Activity Based Costing* (ABC) (Martins e Rodrigues, 2004).

No primeiro método (método das secções) os custos são repartidos às secções auxiliares e principais (primeira repartição) das secções auxiliares às principais (segunda repartição ou reembolsos) e finalmente destas aos produtos (terceira repartição). Este método, ao efetuar a repartição dos custos pelas secções, permite calcular o custo da secção e, definindo uma unidade de trabalho para a secção (Unidade Obra) permite calcular o custo unitário da atividade da secção.

Em esquema:

Tabela 3: Quadro de Repartição dos Gastos pelas Secções e Produtos

	Secções auxiliares			Secções Principais				Total
	Secção X	Secção Y	Gastos Comuns	Secção A	Secção B	Secção C	Secção D	
1. Custos Diretos ou comuns às secções								
Consumos de Matérias Subsidiárias	X	X	X	X	X	X	X	X
Pessoal	X	X	X	X	X	X	X	X
Amortizações	X	X	X	X	X	X	X	X
Seguros	X	X	X	X	X	X	X	X
Energia	X	X	X	X	X	X	X	X
Comunicação	X	X	X	X	X	X	X	X
Trabalhos especializados	X	X	X	X	X	X	X	X
Outros	X	X	X	X	X	X	X	X
Total da primeira Repartição	X	X	X	X	X	X	X	X
2. Reembolsos								
Secção auxiliar (secundária) X	(X)	X	-	X	X	X	X	0
Secção auxiliar (secundária) Y	X	(X)	-	X	X	X	X	0
Gastos comuns	X	X	(X)	X	X	X	X	0
Total da segunda repartição	(X)	(X)	(X)	X	X	X	X	0
3. Custo global (terceira repartição)	0	0	0	X	X	X	X	X
Unidade de Obra (imputação)				X	X	X	X	
Custo unitário da secção				X	X	X	X	



Considere-se o seguinte exemplo para melhor compreensão⁹:

A **Empresa Quadrante, SA** dedica-se à produção do produto X e Y. Contabilisticamente esta empresa está organizada em 5 secções - A, B, C, D e E - sendo as duas primeiras secções auxiliares, as duas seguintes principais de produção e a ultima é principal de distribuição.

Da Contabilidade Analítica extraíram-se algumas informações:

- 1 - Os consumos de MP foram os 5 000 kg a 10 € cada, para o Produto X e 7 500 kg a 10 € cada, para o Produto Y.
- 2 -O custo horário da MOD foi de 20 € (incluindo os encargos de 60%), sendo 1000 horas do prod.X e 1 200 do prod.Y.
- 3 - Durante o mês de Jan. a empresa produziu e 2 000 unidades do produto X e 1 000 unidades do produto Y.
- 4 - Unidades de obra: Secção C - 500 hm (das quais 300 foram dedicadas à produção do produto X); Secção D - Kg consumidos de Matéria-prima; Secção E - 280 000 € de vendas (das quais 130 000 € são do produto X)
- 5 - Quadro de Repartição Primária e unidades de imputação das secções auxiliares:

	Secções auxiliares		Secções Principais			Total
(em €)	A	B	C	D	E	
Fornecimentos de serviços	2 000	8 400	14 000	1 000	3 000	28 400
Mão-de-obra indireta	5 000	8 000	10 000	3 000	2 400	28 400
Impostos	400	600	250	150	200	1 600
Amortizações	3 600	6 000	5 550	1 050	4 400	20 600
Outros custos operacionais	4 000	2 000	10 000	2 000	2 000	20 000
Custos Diretos e comuns	15 000	25 000	39 800	7 200	12 000	99 000
Serviços prestados:						
Secção <u>A</u>			10 000 Hm	10 000 Hm		20 000 Hm
Secção <u>B</u>	1 000Hm		12 000 Hm	10 000 Hm	2 000 Hm	25 000 Hm

Resolução:

$$\begin{aligned} \text{CI secção B} &= \text{€ } 25.000/25.000\text{Hm} = \\ &= \text{€ } 1/\text{Hm} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{CI secção A} &= (\text{€ } 15.000 + \text{€ } 1000)/25.000\text{Hm} \\ &= \text{€ } 0,8/\text{Hm} \end{aligned}$$

⁹ Retirado dos acetatos das aulas de Contabilidade Analítica da U.M. de Anabela Martins



Empresa Quadrante SA	Secções auxiliares		Secções Principais			Total
(em €)	A	B	C	D	E	
Fornecimentos de serviços	2 000	8 400	14 000	1 000	3 000	28 400
Mão-de-obra indireta	5 000	8 000	10 000	3 000	2 400	28 400
Impostos	400	600	250	150	200	1 600
Amortizações	3 600	6 000	5 550	1 050	4 400	20 600
Outros custos operacionais	4 000	2 000	10 000	2 000	2 000	20 000
Custos Diretos e comuns	15 000	25 000	39 800	7 200	12 000	99 000
Serviços prestados:						
Secção B	1 000	(25 000)	12 000	10 000	2 000	0
Secção A	(16 000)		8 000	8 000		0
Total Reembolsos	(15 000)	(25 000)	20 000	18 000	2000	0
Custo Global	0	0	59 800	25 200	14 000	99 000
Unidades de Obra			500 hm	12 500kg	280000	
Custo por unidade de Obra			119,6€/Hm	2,016€/kg	0,05€/€V	

Prod X- 300hm
Prod Y- 200 hm

Prod X-5 000Kg
Prod Y-7 500Kg

Prod X-130 000
Prod Y-150 000

22

(em €)	Produto X	Produto Y	Total
Consumos de MP	5000*10= 50 000	7500*10= 75 000	125 000
MOD	1000*20= 20 000	1200*20= 24 000	44 000
GGF			
Secção C	300hm*119,6= 35 880	200hm*119,6= 23 920	59 800
Secção D	5000Kg*2,016= 10 080	7500Kg*2,016= 15 120	25 200
Total Custos Mês=CIPA	115 960	138 040	254 000
Unidades produzidas	2 000 unidades	1 000 unidades	
CIPA 1	57,98	138,04	



Como se pode verificar os custos das secções auxiliares que são repartidos pelas secções principais resultam da soma dos seus custos diretos ou dos que lhe são repartidos por uma base, com os custos que advém das outras secções. O mesmo se passa com os custos das secções principais que são imputados aos produtos. As secções auxiliares ou secundárias após a repartição ficam “saldadas” de custos, daí o custo global aparecer no quadro com o valor de zero, dado que os seus custos foram todos distribuídos pelas outras secções. Por sua vez, as secções principais recebem os custos todos que depois repartem aos produtos. O exemplo dado permite compreender que, por exemplo, a secção auxiliar C tem como unidade de obra a hora máquina. Cada hora de trabalho dessa secção custa 119,6 euros. Pelo que o produto que necessite dos serviços dessa secção terá um custo acrescido proporcionalmente ao tempo da secção. O produto X gastou 300 hm logo terá de ser acrescido ao custo desse produto $300 \times 119,6$ euros. De igual forma chega-se aos valores das outras secções e dos outros produtos.

Por sua vez, para aplicação do método ABC, existe a necessidade de elencar, de forma mais ou menos discriminada, todas as atividades que a entidade executa. Não se irá desenvolver este método dado que não faz parte dos objetivos deste trabalho, mas ficam aqui algumas das suas ideias exclusivamente para aplicação do método, no sentido de valorizar os inventários e não como apoio à tomada de decisão por parte da gestão das entidades. Assim, no caso da entidade pretender utilizar o método para efeitos de mensuração as atividades deverão ser divididas em atividades produtivas e atividades não produtivas. Posteriormente deverão ser repartidos os custos pelas atividades e através dos indutores de custo (semelhante às bases de imputação) efetuar a sua distribuição aos produtos. Para a aplicação deste método, após identificar as secções ou departamentos industriais/produtivos e os não industriais/não produtivos, pode ajudar considerar primeiro a divisão da empresa em secções e considerar os custos e as atividades das secções industriais nos produtos e, posteriormente levar todas as outras diretamente aos resultados e não ao produto.

Finalmente, a NCRF 18, considera os gastos gerais de fabrico essencialmente como gastos indiretos, mas também refere que eles podem ser **fixos ou variáveis**. O tratamento dos custos decorrentes desta divisão será efetuado mais à frente neste trabalho.



4.3. A Organização dos Custos para Efeitos de Mensuração de Inventários

Após se ter definido os custos de aquisição e da conversão ou produção de inventários resta abordar os **outros custos**. Estes têm um carácter residual, mas se de facto contribuírem para colocar o inventário no seu local e no estado em que se encontra, devem ser incluídos no custo do inventário (§16, NCRF18). No entanto, e de uma maneira geral, o § 16 da NCRF 18 dá exemplos que excluem uma grande parte de outros custos, que não de compra ou conversão, do custo dos inventários. Ou seja, na sua maioria são custos não produtivos ou **custos não industriais**.

Assim, e de acordo com a noção do custo de inventários referida anteriormente, previamente ao cálculo desse mesmo custo terá de existir uma **reclassificação dos custos** da entidade: das **naturezas para as funções**. Sobre a consideração dos custos por funções, o SNC, peca por ser exíguo e omissivo¹⁰. Apesar de apresentar um modelo da Demonstração dos Resultados por Funções, constante na Portaria n.º 220/2015 de 24 de Julho, não apresenta codificação, notas explicativas ou definições dos gastos por funções. Assim, para fazer esta reclassificação as entidades terão de se socorrer de manuais de Contabilidade de Gestão e de algum “bom senso”.

O modelo da DR por funções geral, constante do normativo é o seguinte:

¹⁰ Antes da aprovação do SNC, existia a revogada Diretriz Contabilística n.º 20, que tratava, ainda que vagamente, estas matérias.



Figura 9: A Demonstração dos Resultados por Funções

RUBRICAS	Notas	PERIODOS	
		N	N-1
Vendas e Serviços Prestados		+	+
Custo das Vendas e dos Serviços		-	-
Resultado Bruto		=	=
Outros Rendimentos		+	+
Gastos de Distribuição		-	-
Gastos Administrativos		-	-
Gastos de Invest. e Desenvolvimento		-	-
Outros Gastos		-	-
Resultados Operacional Antes de Gastos de Fin. Impostos		=	=
Gastos de Financiamento (líquidos)		-	-
Resultados Antes de Impostos		=	=
Imposto Sobre o rendimento do período		-/+	-/+
Resultado líquido do Período		=	=
Resultado das atividades descontinuadas (líquido de impostos) incluído no resultado líquido do período			
Resultado líquido do período atribuível a: (2)			
Detentores do capital da empresa-mãe			
Interesses que não controlam		=	=
Resultado por ação básico			

Fonte: Portaria 220/2015

Como se pode verificar, no que aos rendimentos diz respeito a DR por funções, considera os réditos de “Vendas e Serviços Prestados” e “Outros Rendimentos”. Sendo esta última uma rubrica residual para classificar os rendimentos que não têm lugar na primeira rubrica, como por exemplo os rendimentos relativos às mais-valias da alienação de ativos fixos tangíveis.

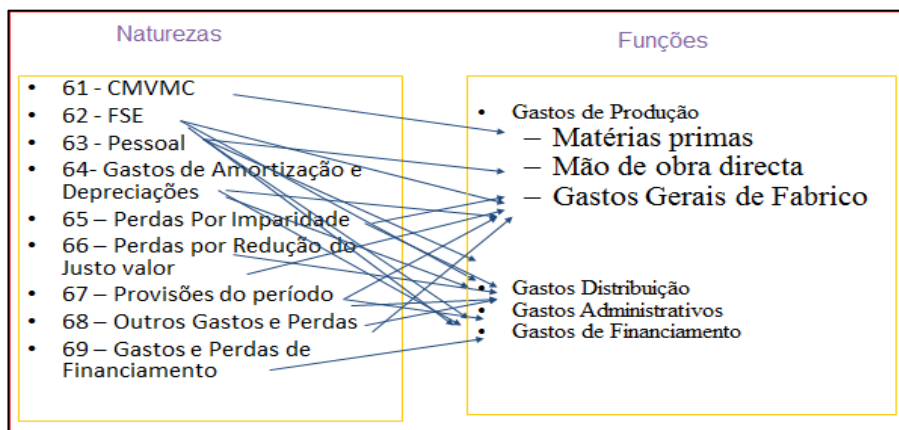
No que diz respeito aos gastos, a mais comumente verificada nos diferentes manuais é a seguinte:

- **Gastos Industriais ou de Produção** são todos os gastos necessários à produção dos produtos (Consumos de Matérias-primas + Mão-de-obra Direta + Gastos Gerais de Fabrico Fixos e Variáveis) (NCRF 18, §12); Apenas este tipo de gasto é inventariável, sendo considerado como gasto do período em que o inventário é vendido (NCRF 18; §34), daí a rubrica onde este valor é reconhecido se designar de Custo das Vendas e dos Serviços Prestados.
- **Gastos Comerciais ou Distribuição** são todos os gastos necessários para colocar o produto/serviço no cliente (gastos de transporte, seguros de transporte, desgaste da frota, vencimentos dos vendedores, comissões, gastos com comunicação e marketing, etc.);
- **Gastos Administrativos** são todos os gastos com as atividades administrativas (vencimentos do pessoal administrativo, gestores, contabilistas, gastos com comunicação, energia, desgaste de ativos fixos e equipamentos administrativos, etc.);
- **Gastos Financeiros ou de Financiamento** são os custos associados ao financiamento da organização (juros suportados de empréstimos, obrigações e títulos de participação, perdas de investimentos financeiros, etc.)

A DR por Funções, autonomiza ainda uma linha para os gastos de investigação e desenvolvimento e para outros gastos que não se enquadrem nas rubricas anteriores.

Portanto, tal como já referido, previamente à incorporação dos gastos nos inventários da produção terá de se efetuar a reclassificação dos gastos das naturezas para os gastos por funções:

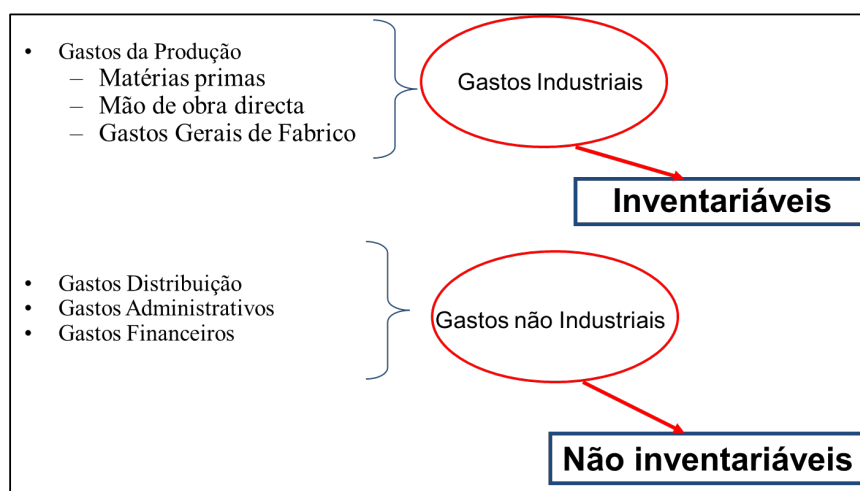
Figura 10: A Reclassificação dos Gastos



Fonte: elaboração própria

Assim, enquanto que os gastos que não sejam da produção são considerados gastos no período em que ocorrem, o mesmo não se passa com os gastos da produção, que têm de ser incorporados nos inventários (são custos dos produtos), sendo posteriormente levados aos resultados (custos do período) quando forem vendidos ou não puderem ser incorporados.

Figura 11: A Repartição dos Gastos por Funções



Fonte: Elaboração própria

No §16 da NCRF 18 são elencados alguns dos custos que devem ser excluídos da mensuração dos inventários e reconhecidos como gastos do período em que tenham ocorrido:

- a) *“Quantias anormais de materiais desperdiçados, de mão-de-obra ou de outros custos de produção;” Esta alínea será explanada neste trabalho em capítulo à parte.*
- b) *“Custos de armazenamento, a menos que esse custos sejam necessários ao processo de produção antes de uma nova fase de produção;” é o que acontece por exemplo, no caso de uma empresa de produtos congelados que armazena os seus produtos no frio, o custo da eletricidade deste tipo de armazéns não deverá mensurar os produtos acabados. Situação diferente é quando no processo produtivo o produto para ser terminado leva por exemplo um choque de frio.*
- c) *“Gastos gerais administrativos que não contribuam para colocar os inventários no seu local e na sua condição atuais; e*
- d) *Custos de vender.”*



No que aos **custos de financiamento** diz respeito, o § 17 da NCRF 18, remete-nos para a NCRF 10 – Custos de empréstimos obtidos, referindo o seguinte: “ *em circunstâncias limitadas os custos de empréstimos obtidos são incluídos no custo dos inventários. Sem entrar em demasia nos pormenores desta norma, dado que não faz parte do objetivo deste trabalho, refere-se que a norma NCRF 10 exige*¹¹ *que sejam capitalizados os custos dos empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica* (NCRF 10, § 1). “*Um ativo que se qualifica é um ativo que leva um período substancial de tempo a ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda.*” (NCRF 10, §5). A entidade não tem portanto a obrigação de levar os custos de empréstimos obtidos a inventários que sejam fabricados em grandes quantidades e de forma repetitiva (NCRF 10, §4b).

Para além da primeira condição agora referida – consideração do ativo como ativo que se qualifica - existe uma segunda condição para que as entidades capitalizem os custos dos empréstimos obtidos: os custos terão de ser diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção desse inventário (NCRF 10, §8). Sendo que no caso de financiamentos genéricos cujo valor foi utilizado na produção de um inventário há a necessidade de utilizar uma taxa de capitalização média ponderada dos empréstimos contraídos.

Finalmente terão de ser cumpridas as condições do reconhecimento: os custos só devem ser capitalizados, na medida em que seja provável que deles resultarão benefícios económicos futuros e, finalmente, estes custos terão de ser “fiavelmente mensurados” (NCRF 10, §9).

Assim, a título de exemplo, deverão ser capitalizados os custos de empréstimos obtidos decorrentes da construção de um imóvel para venda com um tempo de construção relativamente elevado, mas deverão ser considerados gastos no período em que ocorrem os custos de empréstimos obtidos de uma empresa que fabrica t-shirts, de forma repetitiva e com um tempo de produção baixo.

¹¹ Este tratamento é diferente daquele preconizado pela anterior redação da norma, no aviso 15655/2009, onde a regra era considerar os custos de empréstimos obtidos como gasto do período e como tratamento alternativo a possibilidade de os capitalizar caso as condições fossem cumpridas.

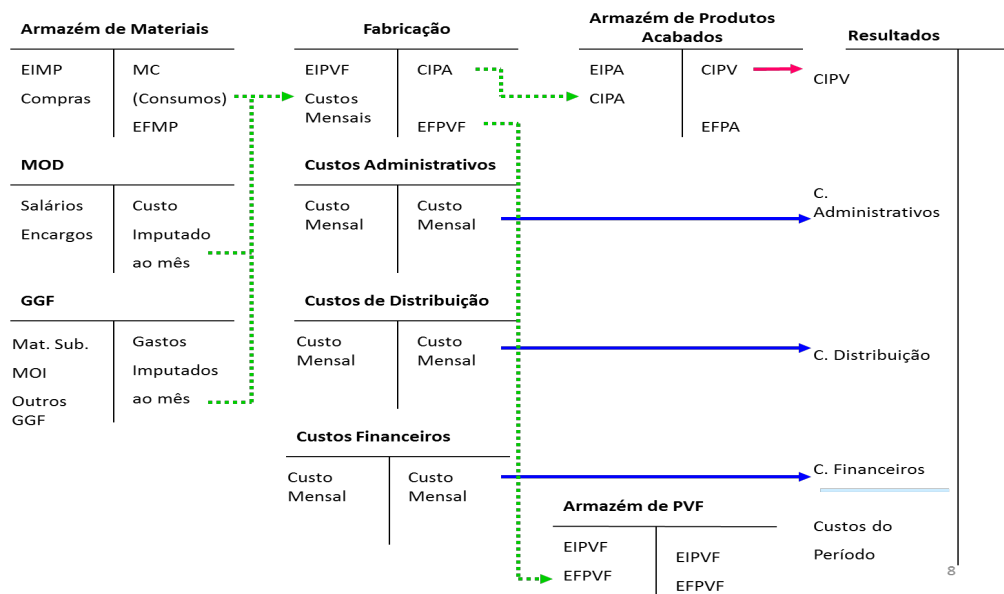


Para terminar, refira-se que não existem diferenças significativas entre a NRCF 10 e a NCRFPE, mas a NC-ME não permite a capitalização dos custos de empréstimos obtidos (NCME, §10.2).

Resumindo, existem custos que são incorporados nos produtos (industriais ou produtivos) que só chegarão aos resultados quando esses produtos forem vendidos. Ou seja, se não chegarem a ser vendidos, esses custos ficarão a fazer parte dos inventários que possam sobrar no final do período. Por outro lado, existem custos que não fazem parte da produção e irão ser colocados diretamente em resultados. Para poder mensurar inventários da produção, a empresa terá de utilizar alguma técnica de contabilidade analítica efetuando movimentos na contabilidade (digráficos ou não), em folha de cálculo ou noutro suporte. Abaixo coloca-se o esquema de movimentação das contas da contabilidade analítica, para melhor perceber estas questões:



Figura 12: Esquema de Movimentação das Contas da Contabilidade Analítica para Efeitos de Mensuração de Inventários



Fonte: Elaboração própria baseado em vários autores



Onde,

EIMP – Existência Inicial de Matérias-primas

MOD – Mão-de-obra Direta

GGF – Gastos Gerais de Fabrico

EFMP – Existência Final de Matéria-prima

EIPVF – Existência Inicial de Produtos em Vias (Curso) de Fabrico

EFPVF – Existência Final de Produtos em Vias (Curso) de Fabrico

EIPA – Existência Inicial de Produtos Acabados

EFPA – Existência Final de Produtos Acabados

CIPA – Custo Industrial (da Produção) dos Produtos Acabados

CIPV – Custo Industrial (da Produção) dos Produtos Vendidos

Por outro lado, dado o esquema de movimentação apresentado, também se podem considerar as seguintes relações básicas:

Consumo de Matérias = EIMP + Compras - EFMP

Custos Mensais (da produção do período ou CI) = Cons. MP + MOD + GGF

CIPA = EIPVF + CI – EFPVF

CIPV = EIPA + CIPA - EFPA

RB (Resultado Bruto) = Vendas – Custo das Vendas (CIPV)

Considere-se o seguinte exemplo para melhor compreensão:

Do balancete do mês de Janeiro da empresa X, retiraram-se os seguintes dados:

31 – Compras	€ 75.000,00
33 – Matérias-primas, Subs e de Consumo	€ 25.000,00
34 – Produtos Acabados e Intermédios	€ 2.000,00
36 – Produtos e Trabalhos em Curso	€ 100,00
62 – Fornecimentos e Serv Externos	€ 1.500,00
63 – Gastos com o Pessoal	€ 7.500,00



64 – Depreciações	€ 3.000,00
69 – Gastos de Financiamento	€ 1.000
71 – Vendas	€ 80.000

A empresa produz apenas um produto através de uma matéria-prima e elabora a sua contabilidade financeira com apuramento dos custos e valorização da produção de forma mensal.

Acerca do inventário inicial sabe-se que:

Produtos acabados: 100 peças a € 20,00 cada peça

Matérias-primas: 5.000 kgs de malha a € 5/Kg

Da consulta do *software* de gestão da empresa observou-se que as vendas dizem respeito a 800 peças a € 100 cada, as compras a 15.000Kgs a €5 euros cada. A produção foi de 1.000 peças, tendo, no período em causa sido requisitados 2.000 kgs ao armazém de malha. A empresa não trabalha com custos teóricos, ou seja, só são imputados ao produto os gastos reais, após reclassificação foram organizados da seguinte forma:

GASTOS	MOD	MOI	Outros GGF	Distribuição	Administração	Financeiros	TOTAL
Pessoal	1.000,00 €	500,00 €		2.000,00 €	4.000,00 €		7.500,00 €
FSE			1.000,00 €	200,00 €	300,00 €		1.500,00 €
Depreciações			1.000,00 €	1.000,00 €	1.000,00 €		3.000,00 €
Juros de Financi						1.000,00 €	1.000,00 €
TOTAL	1.000,00 €	500,00 €	2.000,00 €	3.200,00 €	5.300,00 €	1.000,00 €	13.000,00 €

Sabe-se ainda que a EFPVF foi valorizada em 500€ e a empresa dá saída primeiro das unidades de entram primeiro em armazém (FIFO). Pretende-se construir a DR por naturezas e a DR e por funções.



Resolução:

Armazém de Matérias Primas			
EIMP	25.000,00 €	Cons. MP	10.000,00 €
(5000*5)		(2000*5)	
Compras	75.000,00 €	EFMP	90.000,00 €
(15000*5)		(18000*5)	
TOTAL	100.000,00 €	TOTAL	100.000,00 €

Produção			
EIPVF	100,00 €	CIPA	13.100,00 €
MP	10.000,00 €	(1000 *13,1)	
MOD	1.000,00 €		
GGF	2.500,00 €	EFPVF	500,00 €
TOTAL	13.600,00 €	TOTAL	13.600,00 €

Armazém de PA's			
EIPA	2.000,00 €	CIPV	11.170,00 €
(100*20)		(100*20+700*13,1)	
CIPA	13.100,00 €	EFPA	3.930,00 €
		(300*13,1)	
TOTAL	15.100,00 €	TOTAL	15.100,00 €

MOD			
Pessoal	1.000,00 €	MOD	1.000,00 €
TOTAL	1.000,00 €	TOTAL	1.000,00 €

GGF			
Pessoal	500,00 €	MOI	500,00 €
FSE	1.000,00 €	Outros	2.000,00 €
Depreciação	1.000,00 €		
TOTAL	2.500,00 €	TOTAL	2.500,00 €

DR Funções			
CIPV	11.170,00 €	Vendas	80.000,00 €
RB	68.830,00 €	(800*100)	
GD	3.200,00 €		
GA	5.300,00 €		
RO	60.330,00 €		
GF	1.000,00 €		
Resultado	59.330,00 €		

Distribuição			
Pessoal	2.000,00 €	Gastos Distri	3.200,00 €
FSE	200,00 €		
Depreciação	1.000,00 €		
TOTAL	3.200,00 €	TOTAL	3.200,00 €

Administração			
Pessoal	4.000,00 €	Gastos Admi	5.300,00 €
FSE	300,00 €		
Depreciação	1.000,00 €		
TOTAL	5.300,00 €	TOTAL	5.300,00 €

Financiamento			
Juros	1.000,00 €	Gastos Fina	1.000,00 €
TOTAL	1.000,00 €	TOTAL	1.000,00 €



Cálculo da Variação dos Inventários da Produção:

$$= (\text{EFPA} - \text{EIPA}) + (\text{EFPVF} - \text{EIPVF})$$

$$= (3930 - 2000) + (500 - 100) = 2.330$$

Elaboração da Demonstração dos Resultados Por naturezas

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS POR NATUREZAS	ANO N
Vendas e serviços prestados	80.000,00 €
Variação nos inventários da produção	2.330,00 €
Custos das mercadorias vendidas e matérias consumidas	- 10.000,00 €
Fornecimentos e serviços externos	- 1.500,00 €
Gastos com o pessoal	- 7.500,00 €
Result. Antes de Depreciações, Gastos de Financ .e Imp.	63.330,00 €
Gastos/reversões de depreciações e de amortização	- 3.000,00 €
Resultados antes de gastos de financiamento e impostos	60.330,00 €
Juros e rendimentos similares obtidos	
Juros e rendimentos similares suportados	- 1.000,00 €
Resultado antes de imposto	59.330,00 €

Como se pode verificar, o resultado a que se chega organizando os gastos por naturezas, após efetuar a valorização dos inventários, terá de ser igual ao mesmo resultado quando esses gastos são organizados por funções, na condição de ser utilizado o mesmo **sistema de custeio** na construção das DRs. Sobre a utilização de sistemas de custeio falar-se-á no capítulo seguinte.

4.4. Os Sistemas de Custeio e a Mensuração de Inventários

Pelo texto até agora traçado consegue-se perceber que existe um caminho a percorrer para se poder efetuar a **mensuração de inventários da produção**, para já falou-se de dois passos fundamentais:

1.º - Efetuar a reclassificação dos Gastos das Naturezas para as Funções;

2.º - Dividir os Gastos Produtivos em Matéria-prima + Mão-de-obra Direta + Gastos Gerais de Fabrico;



Acrescenta-se agora mais um passo:

3.º - Dividir os Gastos da Produção em Gastos Fixos e Gastos Variáveis

Pela leitura do § 12 da NCRF 18 e pelo texto exposto neste trabalho, os **gastos fixos** são os custos de produção “que permaneçam relativamente constantes independentemente do volume de produção. Por sua vez, os **gastos variáveis** dependem (aumentam ou diminuem) com o volume da produção.

Assim, tal como referido no ponto 3.2. deste trabalho, chega-se à conclusão que, de uma maneira geral, o consumo das matérias-primas e a mão-de-obra direta são considerados gastos variáveis, enquanto que os gastos gerais de fabrico podem ser variáveis ou fixos.

Por sua vez, os custos variáveis produtivos por apresentarem uma relação de crescimento proporcional, progressivo ou degressivo face a acréscimos de atividade, são indiscutivelmente atribuídos ao custo do produto fabricado e/ou do serviço prestado, os custos fixos produtivos, por não estarem relacionados com variações de atividade, poderão ou não ser considerados no custo dos produtos e/ou dos serviços prestados (Caldeira *et. al*, 2014).

Neste momento, apresenta-se um outro passo para se poder efetuar a mensuração de inventários da produção:

4.º - “Escolher/aplicar” um sistema de custeio;

Assim, de acordo com a divisão dos gastos produtivos em fixos e variáveis e consequente incorporação dos mesmos nos produtos, surgem os seguintes **Sistemas de Custeio**:

- Sistema de Custeio Total;
- Sistema de Custeio Variável
- Sistema de Custeio Racional.

Os sistemas de custeio distinguem-se pelo facto dos **custos fixos industriais** serem incorporados na totalidade no custo dos inventários – Sistema de Custeio Total - nunca



serem incorporados – Sistema de Custeio Variável - ou serem parcialmente incorporados – Sistema de Custeio Racional.

Os custos fixos da produção que não sejam incorporados em resultados designam-se de **Custos Industriais Não Incorporados (CINI)**. Estes custos industriais que não passam pela produção e como tal não são incorporados nos produtos, são colocados diretamente nos resultados, pelo que o Resultado Bruto constante da Demonstração dos Resultados por Funções passará a ser calculado da seguinte forma:

Resultado Bruto = Vendas e Serviços Prestados – Custo das Vendas e Serviços Prestados

$$RB = VND + PS - (CIPV + CINI)$$

De referir que os CINI, podem dizer respeito aos custos fixos não incorporados, derivados da aplicação do SCV e SCR, e das Diferenças de Incorporação relativas à mensuração de inventários por taxas teóricas, ou seja,

$$CINI = CF \text{ Industriais Não Incorporados } +/- \text{ Dif Incorporação}$$

Logo,

$$RB = VND + PS - [CIPV + (CFind \text{ Não Incorp } +/- \text{ Dif. Incorp})]$$

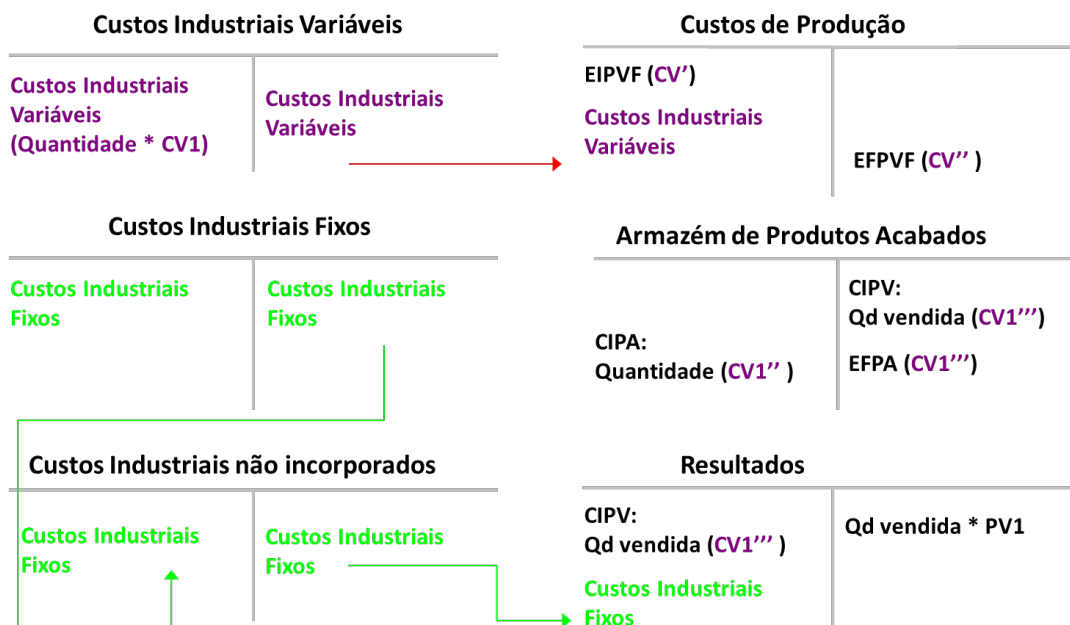
Obviamente, que os resultados do período obtidos variam consoante a utilização de um sistema de custeio ou outro, exatamente devido ao facto de existirem diferentes valorizações dos inventários de acordo com os diferentes sistemas de custeio.

Pelo **Sistema de Custeio Total (SCT)**: são considerados custos do produto, todos os custos industriais - Fixos e Variáveis. De acordo com este sistema, as existências de Produtos Acabados são avaliadas pelo custo total da produção. Tanto os custos variáveis industriais, como os custos fixos industriais são custos do produto e só se tornam custos do período, à medida que vão sendo vendidos. Em esquema:

Custos Industriais Variáveis		Custos de Produção	
Custos Industriais Variáveis (Quantidade * CV1)	Custos Industriais Variáveis	EIPVF (CV' + CF')	CIPA: Quantidade (CV1'' + CF1'')
		Custos Industriais Variáveis	
		Custos Industriais Fixos	
Custos Industriais Fixos		Armazém de Produtos Acabados	
Custos Industriais Fixos	Custos Industriais Fixos	EIPA (CV1' + CF1')	CIPV: Qd vendida (CV1''' + CF1''')
Resultados		CIPA: Quantidade (CV1'' + CF1'')	EFPA (CV1''' + CF1''')
CIPV: Qd vendida (CV1''' + CF1''')	Qd vendida * PV1		

Pelo **Sistema de Custeio Variável** - consideram-se custos do produto (única e exclusivamente), os **Custos Variáveis Industriais** e só estes serão considerados para efeitos de valorização das Existências Finais de Produtos Acabados. Como tal, os Custos Fixos são, na sua totalidade, custos do período. Não se deverá esquecer que as existências de matérias são igualmente avaliadas apenas pelos custos variáveis. Os custos fixos com elas relacionados - custos de armazenagem, por exemplo - são custos do período.

Figura 14: O Sistema de Custeio Variável Industrial



Fonte: Elaboração própria baseado em vários autores

O Sistema de Custeio Racional é um método de cálculo dos custos de produção que tem por objetivo eliminar ou isolar a variação do volume de produção sobre os custos. Para tal, este Sistema de Custeio, considera como custos do produto não só, a totalidade dos Custos Variáveis, como também uma percentagem dos Custos Fixos. Essa percentagem será a que resulta do quociente entre a produção/atividade real e a produção/atividade normal (instalada). Como tal:

$$\text{Custos Fixos Industriais a Imputar à Produção} = CF * \frac{\text{Produção real}}{\text{Produção normal}}$$

$$\text{Custos Fixos Ind. não Incorporados} = CF * \left(100\% - \frac{\text{Produção real}}{\text{Produção normal}} \right)$$

Assim, imputam-se aos produtos, os custos fixos respeitantes à percentagem da capacidade realmente utilizada. Logo, a parte respeitante ao não aproveitamento da capacidade

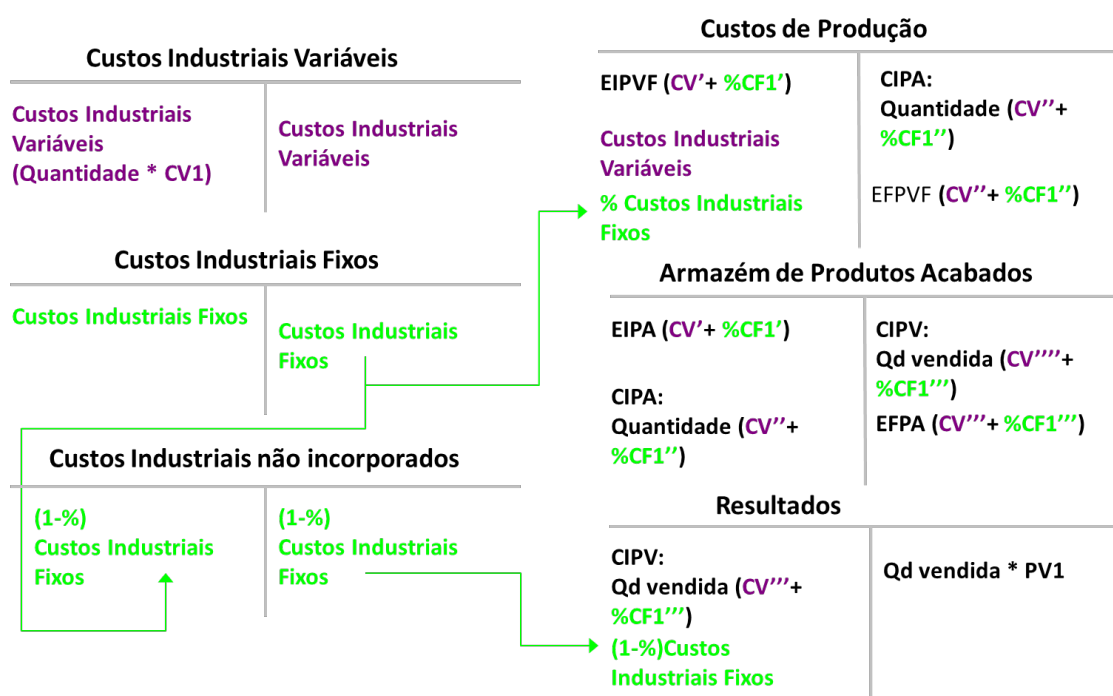


instalada, ou seja, **os custos de subatividade**, será custo do período e não do produto. Esse saldo será levado a uma conta de "Diferenças de Incorporação - diferenças relativas a níveis de atividade".

Repare-se que o Sistema de Custeio Racional parte do pressuposto de que não deverá ser imputada, aos produtos fabricados em certo período, uma quota de custos fixos industriais superior à que esteja na proporção do volume de produção real relativamente àquele que é considerado normal.

Em esquema de movimentação:

Figura 15: O Sistema de Custeio Racional



Fonte: Elaboração própria baseado em vários autores

Neste ponto, a questão que se coloca é a seguinte: qual o sistema de custeio a utilizar? A resposta depende do objetivo que se quer dar ao sistema. Se se analisar a NCRF 18, na leitura do seu já referido §12, o mesmo refere que os custos de inventários incluem os custos variáveis como a mão-de-obra direta e “uma imputação sistemática de gastos gerais de produção fixos e variáveis que sejam incorridos ao converter matérias em produtos acabados.” Assim, por esta leitura parece que a norma aconselha o SCT, dado que se refere aos custos fixos e variáveis produtivos. No entanto, se se continuar a sua leitura o §13 da



norma, refere que “a imputação de gastos gerais de produção fixos aos custos de conversão é baseada na **capacidade normal** das instalações de produção”. Ou seja, o sistema de custeio sugerido pela NCRF 18 é o sistema de custeio racional. Este é também o sistema sugerido pela NCRFPE (§11.6). Por sua vez, a NCME não se refere a este aspeto, mas considera que os inventários são mensurados pelos custos da compra, conversão ou outros gastos, logo para poder aplicar o SCR a este tipo de entidade, tem de se “subir” na normalização.¹²

O que não foi claramente definido foi o conceito de **capacidade normal**. Para a norma “a capacidade normal, é a produção que se espera que seja atingida em média durante uma quantidade de períodos ou de temporadas em circunstâncias normais, tomando em conta a perda de capacidade resultante da manutenção planeada” (NCRF 18, §13). Definir a capacidade normal de uma entidade não é algo fácil, no entanto, da forma que o conceito foi definido, o mesmo passa a tornar-se subjetivo, dado que podem ser obtidos diferentes valores por diferentes contabilistas ou entidades. Por vários motivos:

- A produção normal é uma média da produção futura e não da produção passada – pode não ser fácil para qualquer empresa efetuar previsões de produção para vários períodos futuros;
- Calcular uma das produções médias previstas para n períodos ou temporadas pode não ser igual a calcular uma média para n+1 ou n-1 períodos. A norma não define quantos períodos, dando liberdade de escolha;
- Utiliza a definição dentro do conceito ao usar a expressão “circunstâncias normais”.
- Aplicar esta definição torna-se mais difícil em empresas multiproduto.

Pelo que, dadas as restrições e subjetividades implícitas na definição de capacidade normal, a mesma terá de ser definida com alguns cuidados e após a escolha da sua forma de definição a mesma deverá ser aplicada consistentemente.

Observe-se o seguinte exemplo para compreender a aplicação de cada um dos sistemas de custeio.

¹² Dada a permanente necessidade que as micro e pequenas entidades têm de “subirem” níveis normativos e tendo em conta os custos que isso acarreta, será de pensar se, pelo facto de existirem diferentes níveis de normalização, não se perde mais do que aquilo que se ganha e se não seria importante terminar com eles.



A empresa J dedica-se à fabricação do produto P, sobre Abril do ano N sabe-se os seguintes dados:

CUSTOS VARIÁVEIS INDUSTRIAIS	
Matérias	80.000 €
MOD	70.000 €
GGF	30.000 €
CUSTOS FIXOS INDUSTRIAIS (GIF)	120.000 €
CUSTOS NÃO INDUSTRIAIS VARIÁVEIS	20.000 €
CUSTOS NÃO INDUSTRIAIS FIXOS	20.000 €

A previsão da produção, em unidades do produto P, é a seguinte:

Previsão da Produção	
N	140.000
N+1	145.000
N+2	155.000
N+3	160.000

Sabe-se ainda que a empresa trabalha 12 meses ao ano, a variação das existências de produtos em curso de fabrico é nula, não existem produtos acabados no início. Este mês foram produzidas 10.000 unidades e foram vendidas 8.000 unidades, a um preço unitário de € 50,00.

Pretende-se calcular os resultados e o valor das existências finais de produtos acabados do mês de Abril, pelos três sistemas de custeio.

Pelo Sistema de Custeio Total:

Produção = 10000 Vendas 8000	Custeio Total
Custos Variáveis industriais	(10 000*18=) 180.000
Custos Fixos industriais	120.000
Custo Industrial Total	300.000
Produção do mês	10 000 unidades
Custo Unitário de produção	300000/10000 = 30
CIPA (10 000 un)	10 000*30= 300 000
EFPA (2 000 un)	2 000 *30 = 60 000



Vendas	8 000 * 50= 400 000
CIPV	8 000 *30 =(240 000)
MARGEM BRUTA	160 000
Custos não industriais	8 000*2,5+20 000 = (40.000)
RESULTADOS	120.000

Pelo Sistema de Custeio Variável:

Produção =10000 Vendas 8000	Custeio Variável
Custos Variáveis industriais	(10 000*18=) 180.000
Custos Fixos industriais	0
Custo Industrial Total	180.000
Produção do mês	10 000 unidades
Custo Unitário de produção	180000/10000 = 18
CIPA (10 000 un)	10 000*18= 180 000
EFPA (2 000 un)	2 000 *18 = 36 000

Vendas	8 000 * 50= 400 000
CIPV	8 000 *18 =(144 000)
CINI (100% de CFindust)	(120.000)
MARGEM BRUTA	136.000
Custos não industriais	8 000*2,5+20 000=(40 000)
RESULTADOS	96.000

Pelo Sistema de Custeio Racional (sendo este o que a NCRF 18 prevê):

Cálculo da produção normal: $(140.000 + 145.000 + 155.000 + 160.000) / 48 \text{ meses} = 12.500$ unidades

Custos Fixos Industriais a Imputar à Produção = $120.000 * 10000 / 12500 = € 96.000$



Produção = 10000 Vendas 8000	Custeio Racional
Custos Variáveis industriais	(10 000*18=) 180.000
Custos Fixos industriais	96.000
Custo Industrial Total	276.000
Produção do mês	10 000 unidades
Custo Unitário de produção	276000/10000 = 27,6
CIPA (10 000 un)	10 000*27,6= 276.000
EFPA (2 000 un)	2 000 *27,6 = 55.200

Vendas	8 000 * 50= 400 000
CIPV	8 000 *27,6 =(220.800)
CINI (100% de CFindust)	24.000
RESULTADO BRUTO	155.200
Custos não industriais	8 000*2,5+20 000= (40000)
RESULTADOS	115.200

A comparação dos custos industriais vem:

RUBRICA	Custeio Total	Custeio Variável	Custeio Racional
Custos Variáveis Industriais	180.000,00 €	180.000,00 €	180.000,00 €
Custos Fixos Industriais	120.000,00 €	- €	96.000,00 €
Custo Industrial Total	300.000,00 €	180.000,00 €	276.000,00 €
Produção do mês	10.000,00	10.000,00	10.000,00
Custo unitário da Produção	30,00 €	18,00 €	27,60 €
CIPA (10000 uni)	300.000,00 €	180.000,00 €	276.000,00 €
EFPA (2 000 uni)	60.000,00 €	36.000,00 €	55.200,00 €

A comparação dos Resultados será:

RUBRICA	Custeio Total	Custeio Variável	Custeio Racional
Vendas	400.000,00 €	400.000,00 €	400.000,00 €
CIPV	240.000,00 €	144.000,00 €	220.800,00 €
DIF Incorporação (CINI)	- €	120.000,00 €	24.000,00 €
Resultado Bruto	160.000,00 €	136.000,00 €	155.200,00 €
Custos Não Industriais	40.000,00 €	40.000,00 €	40.000,00 €
Resultados	120.000,00 €	96.000,00 €	115.200,00 €

Pelo **SCT**, em períodos em que a produção é superior às vendas, os resultados são maiores, dado que ficam mais custos retidos nas existências finais (CF e CV), que não chegam aos resultados. Neste sistema de custeio, existe uma maior variabilidade dos resultados



comparativamente aos outros dois sistemas de custeio. Por outro lado, pode acontecer que, no SCT, a empresa produza pouco, mas incorra nos mesmos custos fixos industriais, fazendo aumentar o custo unitário do produto. Neste Sistema de Custeio não existem Custos Fixos Industriais não Incorporados, pelo que podem existir situações de aumentos de vendas, que façam chegar custos de exercícios anteriores aos resultados baixando-os. Ou seja, por este sistema, uma entidade pode vender mais e ter menores resultados.

No SCV, em regra, as variações nos resultados acompanham as variações dos rendimentos, ou seja, os resultados do período não são influenciados pelas variações do volume de produção. Permite evidenciar a existência de custos fixos. É um sistema de custeio que deverá ser utilizado, não para efeitos de mensuração, mas para efeitos de tomada de decisão, por exemplo, de análise Custo-Volume-Resultados, ou cálculo do ponto de equilíbrio.

Por sua vez, o **SCR**, faz com que os valores dos resultados e existências finais, atinjam valores intermédios, quando comparados com os outros dois sistemas de custeio. Tem a vantagem de isolar os custos fixos industriais, quando a empresa está a trabalhar abaixo da sua atividade normal – **custos de subatividade**. Apesar das possíveis dificuldades na determinação da capacidade ou produção normal, este é o sistema de custeio previsto na NCRF 18.



4.5. A Mensuração (Subsequente) das Saídas e Existências

A mensuração das entradas dos inventários nos armazéns faz-se com o custo de aquisição, custo da produção e outros gastos. No entanto, os inventários são ativos dinâmicos, têm entradas em momentos diferentes do tempo, são consumidos, transformados, deterioram-se, são oferecidos e sobram no armazém no final de um determinado período, pelo que é necessário mensurar as saídas de inventários dos armazéns dos processos produtivos e em existências finais.

Obviamente que, se os inventários são mensurados pelo custo no momento das entradas, então é esse mesmo custo a base da mensuração das saídas e das existências. A NCRF 18 distingue formas diferentes de mensuração de saídas e existências finais de inventários, mas todas elas se baseiam no custo, designam-se de **fórmulas de custeio e técnicas de mensuração do custo**.

4.5.1. Fórmulas de Custeio

As fórmulas de custeio dividem-se essencialmente em três:

- **Identificação Específica do Custo Unitário (Custo Específico)**; *“O custo dos inventários de itens que não sejam geralmente intermutáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos deve ser apurado através da identificação específica dos seus custos unitários”* (NCRF 18, §23). Ou seja, a regra é, sempre que se esteja perante inventários que não se possam substituir (intermutáveis) ou sejam produzidos para projetos específicos deverá ser atribuído o custo unitário específico desse inventário. O que acontece é que em empresas de produtos com maiores rotações e maior intermutabilidade, nem sempre isso é possível (NCRF 18, §24). Este tipo de custo utiliza-se por exemplo na atividade de compra e venda de automóveis, onde cada automóvel é identificado especificamente, por exemplo, pela sua matrícula ou na atividade de compra e venda de bens imóveis, onde a cada imóvel é atribuído um número do artigo ou fração. O tratamento das operações do exemplo dado no ponto 3.2 deste trabalho baseia-se nessa fórmula de custeio.



Para melhor compreensão, considere-se um tipo de mercadoria X com o mesmo uso e natureza. Um lote A de 10 unidades da mercadoria é comprado a € 1 euro e um outro lote de 10 unidades da mercadoria é adquirido a € 2, no momento da saída é necessário identificar a proveniência das unidades que estão a sair do armazém para se poder aplicar o custo específico. Suponhamos que saíram 5 unidades do lote A e 5 unidades do lote B a movimentação em armazém vem:

Armazém da Mercadoria X (C.E)			
EI	0		
Compra do Lote A	€ 10,00 (10*€1,00)	CMV	€ 15,00 (5*€1,00 + 5 * €2,00)
Compra do Lote B	€ 20,00 (10*€2,00)	EF	€ 15,00 (5*€1,00 + 5 * €2,00)

Ou seja, como se pode verificar foi necessário, no momento da saída ter a informação do lote de onde saiu o bem para o poder mensurar por esta fórmula de custeio.

- Se de facto o custo dos inventários não puder ser mensurado nas saídas pelo seu custo específico, então deverá o custo ser apurado “pelo uso da fórmula **“primeira entrada primeira saída” (FIFO)** ou da fórmula **do custo médio ponderado**. Chama-se a atenção para o facto da norma, apesar de referir no texto em primeiro lugar o FIFO, ou método cronológico direto, não quer dizer que exista uma hierarquia na aplicação deste critério em relação ao custo médio ponderado. Ou seja, a entidade pode escolher um ou outro, apenas se não conseguir aplicar o Custo Específico. No entanto, pode aplicar diferentes critérios, se se justificar, para inventários que tenham uma “natureza” e um “uso” diferentes. Esta é de facto uma política contabilística da entidade que deverá ser aplicada de forma consistente e referida no anexo em nota própria.

Interessa ainda referir que da aplicação destes critérios não deverão surgir restrições na gestão física dos inventários das entidades, dado que os mesmos deverão ser aplicados ao nível do valor unitário e não das quantidades dos inventários. Por exemplo, no critério do FIFO, ainda que a empresa venda em primeiro lugar as unidades mais recentes, pressupõe-se, para efeitos da sua mensuração contabilística que foram vendidas as mais antigas (NCRF 18, §27).



Ou seja, a empresa deverá ter a liberdade de vender em primeiro lugar aqueles inventários que mais convém do ponto de vista da gestão, de maneira a maximizar os seus resultados e não ficar impedida de o fazer devido à sua mensuração.

Aplicando o mesmo exemplo anterior, mas partindo do princípio que no momento da saída não se sabe o lote de onde as unidades provêm e consequentemente ficando a entidade impedida de aplicar o Custo Específico, (ainda que na realidade tenham saído 5 unidades de cada lote), no caso da escolha da aplicação do critério ser o FIFO vem:

Armazém da Mercadoria X (FIFO)			
EI	0		
Compra do Lote A	€ 10,00 (10*€1,00)	CMV	€ 10,00 (10*€1,00)
Compra do Lote B	€ 20,00 (10*€2,00)	EF	€ 20,00 (10*€2,00)

No caso do custo médio ponderado, tem de ser calculada uma média, ponderada pelas unidades, do custo unitário do bem.

$$\text{Custo Médio Ponderado Unitário} = \frac{10 * €1 + 10 * €2}{10 + 10} = 1,50 \text{ €}$$

A movimentação em armazém vem:

Armazém da Mercadoria X (CMP)			
EI	0		
Compra do Lote A	€ 10,00 (10*€1,00)	CMV	€ 15,00 (10*€1,5)
Compra do Lote B	€ 20,00 (10*€2,00)	EF	€ 15,00 (10*€1,5)



Como se pode verificar, no caso do FIFO e do Custo Médio Ponderado, saíram 10 unidades, mas para a aplicação destes critérios, não interessa conhecer a informação exata do lote de onde saíram essas unidades.

Interessa ainda referir que de acordo com o § 27 da NCRF 18, o custo unitário, calculado pelo Custo Médio Ponderado, pode ser calculado numa base periódica, por exemplo um mês, ponderando o custo dos inventários no início do período com o custo dos adquiridos no período, ou “à medida que cada entrega adicional seja recebida”. Obviamente que os resultados pelo custo médio periódico são diferentes do custo médio calculado em cada entrada.

Para melhor compreensão, considere-se o produto X, que é vendido a 50 euros e as seguintes operações:

Existências iniciais: 500 Kg a 10€/Kg

10/Março – Produção de 1.000 kg a 20€/kg

15/Março – Produção de 1.500 kg a 25€/kg

25/Março – Produção de 1.250 kg a 30€/kg

Sabe-se que foram efetuadas as seguintes requisições, para venda, ao armazém de produtos acabados:

- 12 de Março, 1.250kg (375kg do lote das existências iniciais e 875 kg do lote comprado a 10 de Março.);

- 20 de Março, 1.250kg (do lote comprado a 15 de Março)

Qual o valor do Custos Industrial dos Produtos Vendidos e o Resultado Bruto utilizando o Custo específico?

Pelo Custo Específico, a ficha de armazém vem:



DATA	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
	Quantid	V1	Global	Quant	V1	Global	Quant	V1	Global
Ei	500	€ 10,00	€ 5.000,00				500	€ 10,00	€ 5.000,00
10-mar	1.000	€ 20,00	€ 20.000,00				500	€ 10,00	€ 5.000,00
							1.000	€ 20,00	€ 20.000,00
12-mar				375	€ 10,00	€ 3.750,00	125	€ 10,00	€ 1.250,00
				875	€ 20,00	€ 17.500,00	125	€ 20,00	€ 2.500,00
15-mar	1.500	€ 25,00	€ 37.500,00				125	€ 10,00	€ 1.250,00
							125	€ 20,00	€ 2.500,00
							1.500	€ 25,00	€ 37.500,00
20-mar				1.250	€ 25,00	31.250,00 €	125	€ 10,00	€ 1.250,00
							125	€ 20,00	€ 2.500,00
							250	€ 25,00	€ 6.250,00
25-mar	1.250	€ 30,00	€ 37.500,00				125	€ 10,00	€ 1.250,00
							125	€ 20,00	€ 2.500,00
							250	€ 25,00	€ 6.250,00
							1.250	€ 30,00	€ 37.500,00
Unidades Produzidas	3.750	CIPA	95.000,00		CIPV	52.500,00		EFPA	€ 47.500,00

Pela fórmula do CIPV

$$= \text{EIPA} + \text{CIPA} - \text{EFPA} \text{ vem: } €5.000 + €95.000 - €47.500 = 52.500$$

O Resultado Bruto, nesta situação vem calculado da seguinte forma:

VENDAS (375*50+875*50+1250*50)	€ 124.100,00
CIPV =	€ 52.500,00
RB =	€ 71.600,00

Pelo FIFO (partindo do princípio de que não é possível identificar o lote de onde os bens saem) vem:



DATA	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
	Quantid	V1	Global	Quant	V1	Global	Quant	V1	Global
Ei	500	€ 10,00	€ 5.000,00				500	€ 10,00	€ 5.000,00
10-mar	1.000	€ 20,00	€ 20.000,00				500	€ 10,00	€ 5.000,00
							1.000	€ 20,00	€ 20.000,00
12-mar				500	€ 10,00	€ 5.000,00			
				750	€ 20,00	€ 15.000,00	250	€ 20,00	€ 5.000,00
15-mar	1.500	€ 25,00	€ 37.500,00				250	€ 20,00	€ 5.000,00
							1.500	€ 25,00	€ 37.500,00
20-mar				250	€ 20,00	5.000,00 €			
				1.000	€ 25,00	25.000,00 €	500	€ 25,00	€ 12.500,00
25-mar	1.250	€ 30,00	€ 37.500,00				500	€ 25,00	€ 12.500,00
							1.250	€ 30,00	€ 37.500,00
Unidades Produzidas	3.750	CIPA	95.000,00		CIPV	50.000,00		EFPA	€ 50.000,00

Pela Fórmula do CIPV

= EIPA + CIPA – EFPA vem: €5.000 + € 95.000 - € 50.000 = 50.000 euros

O Resultado Bruto, nesta situação vem calculado da seguinte forma:

VENDAS	€ 124.100,00
CIPV =	€ 50.000,00
RB =	€ 74.100,00

Pelo Custo Médio (partindo do princípio de que não é possível identificar o lote de onde os bens saem) vem:

DATA	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
	Quantid	V1	Global	Quant	V1	Global	Quant	V1	Global
Ei	500	10	5.000,00				500	10	5000
10-mar	1000	20	20.000,00				1500	16,67	25.000,00
12-mar				1250	16,67	20.833,33	250	16,67	4.166,67
15-mar	1500	25	37.500,00				1750	23,81	41.666,67
20-mar				1250	23,81	29.761,90	500	23,81	11.904,76
25-mar	1250	30	37.500,00				1750	28,23	49.404,76
Unidades Produzidas	3.750	CIPA	95.000,00		CIPV	50.595,24		EFPA	€ 49.404,76

De acordo com este critério, tal como já referido, sempre que existe uma entrada, existe a necessidade de atualizar o custo unitário do bem:



$$\text{Custo Médio em 10 de Março de 2016: } \frac{500 \cdot 10 + 1000 \cdot 20}{500 + 1000}$$

$$\text{Custo Médio em 15 de Março de 2016: } \frac{250 \cdot 16,667 + 1500 \cdot 25}{250 + 1500}$$

$$\text{Custo Médio em 25 de Março de 2016: } \frac{500 \cdot 23,81 + 1250 \cdot 30}{500 + 1250}$$

Pela Fórmula do CIPV

$$= \text{EIPA} + \text{CIPA} - \text{EFPA} \text{ vem: } €5.000 + €95.000 - €49.404,76 = 50.595,24 \text{ euros}$$

O Resultado Bruto, nesta situação vem calculado da seguinte forma

VENDAS	€	124.100,00
CIPV =	€	50.595,24
RB =	€	73.504,76

Se a entidade optar pelo custo médio mensal, os resultados tornam-se diferentes. Para o caso em concreto vem:

$$\text{Custo Médio Ponderado mensal: } = = \frac{95000 + 5000}{3750 + 500} = 23,53$$

$$\text{Com este custo o CIPV vem: } (1250 + 1250) \cdot 23,53 = 58.823,53 \text{ euros}$$

$$\text{A existência final será: } 1.750 \cdot 23,53 = 41.176,47 \text{ euros}$$

Os resultados virão:

VENDAS	€	124.100,00
CIPV =	€	58.823,53
RB =	€	65.276,47

Esta questão torna-se pertinente, dado o já referido ofício da AT, n.º 20193 de 23/06/2016, que refere que a aplicação do inventário permanente poderá ser efetuado de forma mensal.



Obviamente que a elaboração dos registos extra contabilísticos em custo médio, com o apuramento do mesmo após cada entrada apresenta valores de existências e dará um resultado diferente quando efetuado a um custo médio mensal.

Como se pode verificar, em períodos de aumentos constantes de preço (inflação), no caso do FIFO, dado que são levados aos custos do período os *stocks* com os preços mais antigos (mais baixos), os preços mais elevados ficam a valorizar os stocks finais, logo os resultados serão maiores pelo FIFO, quando comparados com o Custo Médio Ponderado. No caso de diminuição constante de preços (deflação), os resultados serão maiores pelo Custo Médio Ponderado.

Os resultados pelo custo específico irão variar dependendo do lote de onde o bem seja retirado.

4.5.2. Técnicas de Mensuração do Custo

Para além das Fórmulas de Custeio, a NCRF 18 também prevê a aplicação de **Técnicas para a Mensuração do Custo**. Enquanto as Fórmulas de Custeio se baseiam nos custos de entradas reais dos inventários, as Técnicas para a Mensuração do Custo baseiam-se em custos teóricos. Ou seja, de acordo com estas técnicas a empresa não tem de esperar pelo custo real, podendo mensurar as saídas por valores aproximados aos reais.

Tal como a própria norma refere, no seu § 21, “*as técnicas para a mensuração do custo de inventários, tais como o método do custo padrão ou o método do retalho, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo*”. Ou seja, podem ser utilizados métodos de custos teóricos na mensuração de inventários, na condição dos mesmos se aproximarem dos custos reais e serem definidos para níveis de utilização normal dos recursos produtivos da entidade: “*Os custos padrão tomam em consideração os níveis normais dos materiais e consumíveis, da mão-de-obra, da eficiência e da utilização da capacidade produtiva. Estes devem ser regularmente revistos e, se necessário, devem sê-lo à luz das condições correntes*” (NCRF 18, § 21).



Custos reais são aqueles que se verificam quando acontece o registo após o acontecimento do facto. Na mensuração da produção, esta é avaliada à medida que vai ocorrendo, ou seja, *a posteriori*, uma vez conhecidos os custos reais. São consideradas as quantidades de bens e serviços efetivamente consumidas, valorizadas aos preços de aquisição efetivos.

No entanto, nem sempre é possível trabalhar as custos reais, por exemplo, no que diz respeito ao apuramento do custo da mão-de-obra, uma vez que os encargos sociais são calculados através de uma taxa teórica; o mesmo sucede com os restantes gastos gerais de fabrico quando estes são imputados através de taxas teóricas (exemplo: depreciações).

Nos sistemas de **custos teóricos**, os registos acontecem antes do facto acontecer, ou seja, *a priori*. São utilizados na valorização das prestações de bens e serviços, nomeadamente nos consumos das matérias-primas ou atividades das secções, e consequentemente, na valorização da produção e existências de produtos em vias de fabrico e de produtos acabados (Ferreira *et al.*, 2014).

Os custos padrão encaixam-se neste conceito de custos teóricos, no entanto, para aplicá-los, para efeitos de mensuração, devem valorizar produções reais e não previstas. A valorização da produção prevista por custos teóricos aplica-se no âmbito do processo orçamental.

Para algumas empresas, com produção diversificada, torna-se difícil a valorização dos inventários a custos reais, daí que para além das outras vantagens subjacentes à sua utilização (dar resposta mais rápida à gestão, isolar responsabilidades, servir como ferramenta de controlo, etc.) uma das vantagens da utilização dos custos padrão é tornar o processo mais simples e consequentemente mais barato, sendo por vezes a única forma que algumas empresas têm de efetuar a valorização dos seus inventários. Para isso terão de ser efetuados estudos quer das quantidades, (padrões físicos) quer dos valores (padrões monetários). No que às quantidades diz respeito devem ser verificados, por produto produzido, as quantidades de materiais, horas de mão-de-obra, consumos de energia, etc. que poderão ser gastos na fabricação de um produto. Após a aferição das quantidades de fatores produtivos por cada produto, deverá ser aferido o custo de cada uma dessas quantidades. Estas aferições são efetuadas para uma unidade de produto final, para que seja possível construir a ficha do custo do produto, tal como se apresenta na figura seguinte:



Figura 16: Ficha de Custo Padrão Industrial

CUSTO PADRÃO INDUSTRIAL				
Produto				
Designação				
Código/referência.....			Unidade de medida	
Discriminação	Unidade Física	Custo Unitário	Consumo Unitário	Custo
1. Matérias Primas				
2. Mão-de-Obra Directa				
3. Gastos Gerais de Fabrico				
Total (Custo Padrão Industrial)				

Fonte: Elaboração própria baseado em vários autores

Esta ficha pode ser construída através da valorização de cada um dos componentes que constam das fichas técnicas do produto, que normalmente o departamento de produção tem em seu poder. Deverá ser efetuada uma ficha para cada tipo de produto, ou seja, se uma entidade tiver *n* tipos de produtos diferentes, terá de elaborar *n* fichas.

De realçar, que o valor do custo obtido com a construção da ficha do custo para efeitos de mensuração dos inventários, serve exclusivamente para esse fim, ou seja, dar valor aos inventários apenas com os custos industriais. Torna-se insuficiente para outros fins. No entanto, por vezes as entidades têm interesse em adaptar esta ficha não apenas à referida mensuração dos produtos, mas através da inclusão de elementos, como por exemplo, os custos de vender, as quantidades totais de uma encomenda, a margem obtida, os custos das secções, etc. e assim permitir dar resposta a outro tipo de necessidades de informação, como por exemplo, poder dar preço ao cliente. Observe-se o exemplo seguinte:



Figura 17: Ficha de Custo do Produto para Efeitos de Tomada de Decisão

Artigo:				Modelo:			
Cliente:				Coleção:			
Malha Base:				Peças:	10.000		

RUBRICAS				Valor Peça	Valor Total	% PV
A CUSTO INDUSTRIAL DIRETO						
A1	Custo da Matéria Prima		uni	0,00 €	0,00 €	#DIV/0!
A2	Custos dos Acessórios e Embalagem		uni	0,00 €	0,00 €	#DIV/0!
A3	Subcontratos			0,00 €	0,00 €	#DIV/0!
A4	Testes do produto			0,00 €	0,00 €	#DIV/0!
TOTAL DO CUSTO INDUSTRIAL DIRETO				0,00 €	0,00 €	#DIV/0!
B CUSTO DA PRODUÇÃO						
B1	Tempo de Produção	0,00	min x	0,00 €	0,00 €	#DIV/0!
B1.1	Tempo de Corte		min x	0,00 €	0,00 €	#DIV/0!
B1.2	Tempo de Confeção		min x	0,00 €	0,00 €	#DIV/0!
B1.3	Tempo de Acabamento		min x	0,00 €	0,00 €	#DIV/0!
B2	Custos Indiretos Secções Auxiliares			0,00 €	0,00 €	#DIV/0!
B3	Outros Custos Industriais			0,00 €	0,00 €	#DIV/0!
TOTAL DO CUSTO DE PRODUÇÃO				0,00 €	0,00 €	#DIV/0!
C TOTAL DO CUSTO DE PRODUÇÃO				(A+B)	0,00 €	0,00 € #DIV/0!
D CUSTOS VARIÁVEIS DE VENDA						
D1	Descontos Comerciais			1,00%	0,00 €	0,00 € #DIV/0!
D2	Royalties de Venda	Akl, Lda		8,00%	0,00 €	0,00 € #DIV/0!
D3	Comissão de Venda	sjbc, Lda		1,50%	0,00 €	0,00 € #DIV/0!
D4	Transporte, Despacho e Frete	dkb, Lda.		0,25%	0,00 €	0,00 € #DIV/0!
D5	Desp Financeiras c/ Pagamento	30 dias			0,00 €	0,00 € #DIV/0!
D6	Direitos Aduaneiros / Impostos				0,00 €	0,00 € #DIV/0!
D7	Outros				0,00 €	0,00 € #DIV/0!
TOTAL DO CUSTO VARIÁVEL DE VENDA				10,75%	- €	- € #DIV/0!
E CUSTO FIXO NÃO INDUSTRIAL					0,00 €	0,00 € #DIV/0!
Total de Custos não Industriais (D+E)					0,00 €	0,00 € #DIV/0!
F TOTAL DO CUSTO DO ARTIGO				(C+D+E)	0,00 €	0,00 € #DIV/0!
G MARGEM DE LUCRO					10,00%	0,00 € 0,00 € #DIV/0!
I PREÇO DE VENDA CALCULADO					0,00 €	0,00 €
				Moeda	PV Moeda	Cambio
J PREÇO DE VENDA EFETIVO				EUR		1,0000
						PV Eur
K PREÇO, VALOR TOTAL E MARGEM LÍQUIDA DA SIMULAÇÃO					0,00 €	0,00 € #DIV/0!

Valores por Peça:

Número Mínimo de Peças Admissível na encomenda	Preço Venda	Custos Unitários					Margem	
		Matéria	Produção	Não Ind	Venda	Total	Valor	%
	- €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	- €	0,00 €	0,00 € #DIV/0!	

Fonte: Elaboração Própria baseado em Bezerra e Quesado (2007)



Obviamente que desta ficha, para efeitos de mensuração, apenas os custos industriais diretos e os custos das secções poderão ser utilizados, por serem industriais.

Uma das vantagens da utilização dos custos padrão consiste em efetuar aquilo que se designa de **gestão por exceção**, ou seja, permite que o responsável pelo controlo de um custo relevante se concentre nas suas causas e na correção dos **desvios** apurados (Caiado, 2011). Apesar de não ser objetivo deste trabalho tratar a matéria dos desvios para efeitos de controlo, irão os mesmos ser tratados naquilo que interessa para a mensuração dos inventários. Dado que, segundo Rodrigues, J. (2003: 203) “*muitas empresas em Portugal utilizam custos padrões. No entanto, poucas procederão à alocação das variações às existências ou à prova de que essas variações não têm um efeito significativo*”.

De forma semelhante ao que se desenvolveu para a imputação da mão-de-obra ou imputação de gastos gerais de fabrico aquando do tratamento do cálculo do custo da produção, os desvios, ou seja, a diferença entre o custo real e o custo padrão, na literatura (e não nas normas de contabilidade), podem ter dois tipos de tratamento:

- Se os desvios forem **não significativos**, podem ser colocados diretamente nos resultados, como custos industriais não incorporados, sendo uma componente do custo das vendas;
- Se a diferença entre o custo real e o custo padrão **for significativa** deverá ser alocada de forma proporcional por cada fator de custo, às contas em que o custo da produção se encontra repartido, nomeadamente, produtos em vias de fabrico, produtos acabados e custo dos produtos vendidos (Caiado, 2011; Ferreira, 2014).

Quanto à sua contabilização, para Ferreira (2014) existem dois métodos para a fazer:

- AISO (Actual In – Standard Out): consiste em contabilizar as entradas na conta da produção de cada um dos produtos a valores reais e fazer a sua saída a custos padrão, ou seja, os desvios são calculados numa conta, mas detetados aquando o cálculo do custo da produção, tal como se apresenta na figura seguinte:



Figura 18: Contabilização dos Desvios da Fabricação a AISO

Fabricação de X	
Matérias Primas $Qr * Cr$	Produto X Produção Real * CIPA p
Mão-de-obra Directa $Hr * Tr$	
Gastos Gerais de Fabrico Atividade r * Cust U. de obra r	

Fonte: Elaboração própria baseado em vários autores

- SISO (Standard In – Standard Out): consiste em contabilizar as entradas na produção a valores padrão e as saídas a valores padrão, ou seja, os desvios são calculados numa conta antes do cálculo do custo da produção.

Figura 19: Contabilização dos Desvios da Fabricação a SISO

Fabricação de X	
Matérias Primas $Qp * Cp$	Produto X Produção Real * CIPA p
Mão-de-obra Directa $Hp * Tp$	
Gastos Gerais de Fabrico Atividade p * Cust U. de obra p	

Fonte: Elaboração própria baseado em vários autores

Onde:

Qr: Quantidade totalmente consumida de matéria-prima para a produção de N unidades de X

Cr: Custo unitário de matéria-prima que realmente a entidade acordou pagar;

Qp: Quantidade total de matéria-prima padrão, ou seja, Produção real * consumo unitário padrão;

Cp: Custo unitário de matéria-prima que a entidade prevê pagar.



CIPAp: Custo Industrial dos Produtos Acabados Padrão, resulta da multiplicação do valor unitário padrão, calculado na ficha de custo padrão unitário, pelas unidades da produção totalmente fabricadas;

Hr: Horas totais de mão-de-obra, gastas na produção das unidades realmente produzidas;

Tr: Taxa de custo unitário horária da mão-de-obra realmente gasta na produção real;

Hp: Horas totais de mão-de-obra padrão, ou seja, produção real * consumo horário unitário padrão;

Tp: Taxa de custo unitário padrão de mão-de-obra que a entidade prevê incorrer;

Atividade r: atividade realmente utilizada na secção, ou secções, que trabalham para o produto

Cust. U. obra r: Custo por unidade de trabalho, de obra, real das secções que trabalham para o produto, corresponde ao coeficiente de imputação da secção;

Atividade p: corresponde ao total de atividade padrão, ou seja, à totalidade de trabalho das secções que se prevê gastar na produção real;

Cust. U. Obra p: corresponde ao custo unitário padrão da atividade da secção.

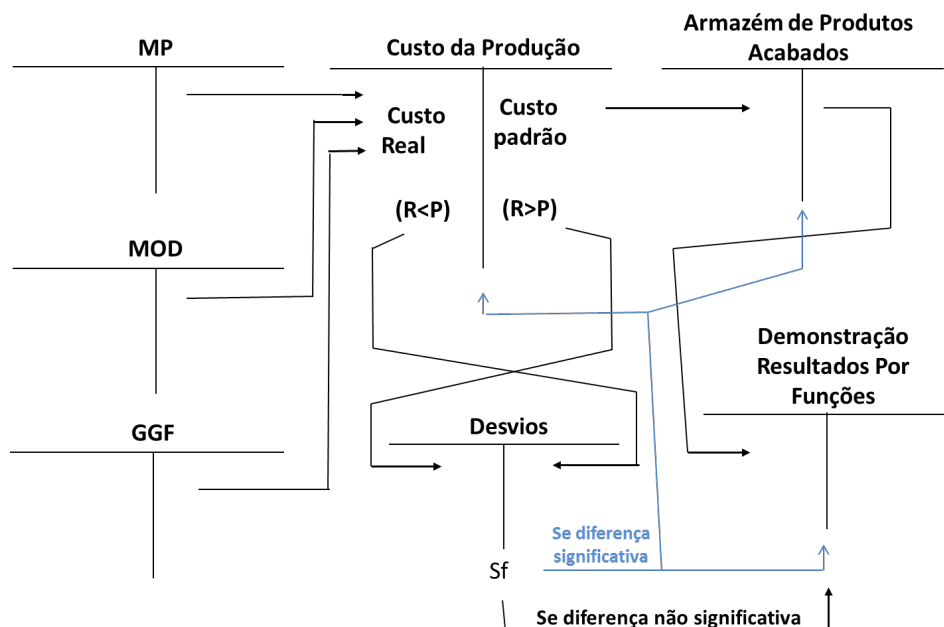
Assim, se nos cálculos dos desvios se conseguir isolar cada um dos fatores produtivos, deverá ser efetuado o cálculo e contabilização do desvio, quer de preço, quer de quantidade, de cada um dos fatores MP, MOD e GGF.

Observemos o seguinte esquema, baseado em Ferreira (2014) que resume a contabilização dos desvios:

No sistema AISO:



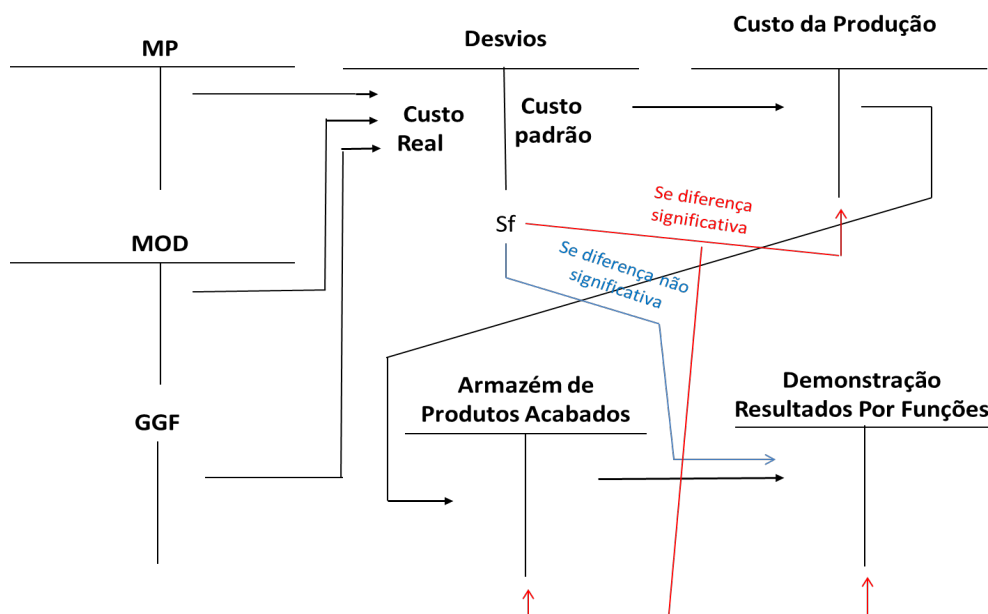
Figura 20: Esquema de Contabilização dos Desvios em AISO



Fonte: Elaboração própria baseado em Ferreira (2014)

No sistema SISO:

Figura 21: Esquema de Contabilização dos Desvios em SISO



Fonte: Elaboração própria baseado em Ferreira (2014)

Dando um exemplo concreto,

Considere-se os seguintes dados da empresa M, no final de um determinado período, com valorização a custos padrão:

Produtos Acabados	
MP	50.820,00 €
MOD	44.730,00 €
GGF	47.960,00 €
TOTAL	143.510,00 €

Produtos Em Curso de Fabrico	
MP	29.460,00 €
MOD	26.150,00 €
GGF	27.980,00 €
TOTAL	83.590,00 €

Custo dos Produtos Vendidos	
MP	279.600,00 €
MOD	194.260,00 €
GGF	213.740,00 €
TOTAL	687.600,00 €



Após a determinação dos custos reais, foram calculados os seguintes desvios:

Desvios	Valor
Matérias	4.000,00 €
MOD	- 8.000,00 €
GGF	15.000,00 €
Total	11.000,00 €

Pretende-se a contabilização dos desvios, considerando-os:

- Não significativos
- Significativos

Resolução:

- Se forem considerados como não significativos, bastaria creditar a conta dos desvios, saldando-a e debitar a conta dos resultados;
- No caso se serem significativos dever-se-ão afetar proporcionalmente às rubricas das existências e do custo dos produtos vendidos, ou seja,

	Matérias Primas		MOD		GGF	
	Valor	%	Valor	%	Valor	%
Produtos Em Curso	29.460,00 €	8,19%	26.150,00 €	9,86%	27.980,00 €	9,66%
Produtos Acabados	50.820,00 €	14,12%	44.730,00 €	16,87%	47.960,00 €	16,56%
Custo dos Produtos Vendidos	279.600,00 €	77,69%	194.260,00 €	73,27%	213.740,00 €	73,78%
Total	359.880,00 €	100%	265.140,00 €	100,00%	289.680,00 €	100,00%

Rubrica	Prod em Curso	Produtos Acabados	Custo produtos Vendidos	TOTAL
Matérias	327,44 €	564,85 €	3.107,70 €	4.000,00 €
MOD	- 789,02 €	- 1.349,63 €	- 5.861,36 €	- 8.000,00 €
GGF	1.448,84 €	2.483,43 €	11.067,73 €	15.000,00 €
TOTAL	987,27 €	1.698,66 €	8.314,08 €	11.000,00 €

A revalorização, após afetação proporcional vem:

Produtos em Curso	83.590 + 987,27 =	84.577,27 €
Produtos Acabados	14.3510 + 1.698,66 =	145.208,66 €
Custo dos Produtos Vendidos	687.600 + 8.314,08 =	695.914,08 €



Quanto ao lançamento das diferenças, existe a necessidade de saldar a conta dos desvios,

Desvios			
DMP	8.000,00 €	DMP	4.000,00 €
DGGF		DGGF	15.000,00 €

Por contrapartida das seguintes contas,

Produção				Armazém de PA s			
DMP	327,44 €	DMP	789,02 €	DMP	564,85 €	DMP	1.349,63 €
DGGF	1.448,84 €	DGGF		DGGF	2.483,43 €	DGGF	

Demonst. Resultados			
DMP	3.107,70 €	DMP	5.861,36 €
DGGF	11.067,73 €	DGGF	

A outra **técnica de mensuração de custo** que o SNC sugere, o **método do retalho**, é utilizado “no setor do retalho para mensurar inventários de grande quantidade de itens que mudam rapidamente, que têm margens semelhantes e para os quais não é praticável outros métodos de custeio” (NCRF 18, § 22). Ou seja, este método pode ser aplicado em negócios que possam ter uma elevada quantidade de referências de bens, que são comprados e vendidos numa base diária, para o qual se conhece a margem de comercialização e essas margens sejam semelhantes, e não seja praticável a utilização de outros métodos, como o Custo Específico, FIFO ou Custo Médio Ponderado. As atividades nas quais se poderão aplicar esta metodologia dizem respeito à compra e venda de bens de consumo, como por exemplo, supermercados, hipermercados, compra e venda de acessórios de moda, certos tipos de retalhistas de calçado ou vestuário, etc...



Para o cálculo do valor do inventário, deverá ser utilizada uma margem de comercialização em percentagem aplicada ao valor da venda (margem bruta). Por sua vez, *“o custo do inventário é determinado pela redução do valor da venda do inventário na percentagem apropriada da margem bruta.”*

De uma maneira genérica, a entidade para saber o valor do inventário e calcular o custo das mercadorias vendidas, tem de saber o valor das vendas e aplicar uma margem em percentagem a essas vendas, subtraí-la e obter o custo, assim como o valor da existência final.

Por exemplo, considere-se que uma determinada entidade vendeu num mês 500.000 euros de mercadorias, sabe-se que aplica uma margem aos seus produtos de 20% das vendas. Neste mesmo mês comprou 250.000 euros de produtos e tinha em *stock* inicial o valor de 300.000 euros. Pretende-se o cálculo do custo das mercadorias vendidas e respetivo *stock* final.

Resolução

Vendas	500.000,00 €
Margem	100.000,00 €
CMV	400.000,00 €

Logo pela fórmula do CMV vem:

$$EF = EI + \text{Compras} - \text{CMV}, \text{ logo, } EF = 300.000 + 250.000 - 400.000 \Leftrightarrow EF = \text{€ } 150.000,00$$

Recorde-se o texto do ofício circulado n.º 20193 de 23-06-2016 da AT, ponto 7 *“a inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade que impossibilitem o controlo dos inventários e consequentemente confirmar que as demonstrações financeiras apresentam e forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o desempenho financeiro e as alterações na posição financeira devem levar à aplicação de métodos indiretos de determinação da matéria colectável.”* Por sua vez o ponto 10 do mesmo ofício circulado refere que *“é aceitável, também para efeitos fiscais, que o registo contabilístico em SIP possa ser efetuado, pelo menos, no final de cada mês”*



Assim, para efeitos contabilísticos e fiscais, no que à aplicação do método do retalho diz respeito, recomenda-se que sejam recolhidas provas periódicas do valor da margem, de preferência por tipo de produto e calcule periodicamente a margem média, dado que a mesma pode sofrer oscilações com o tempo.

No sentido de existir uma melhor gestão dos inventários, mas também para efeitos contabilísticos e fiscais, para melhor suporte da aplicação do SIP, será ainda importante que a entidade controle as quantidades de inventários, através de registos extra contabilísticos ou contagens periódicas (aceitável pela AT de forma mensal) e aplique a mensuração aos bens constantes da contagem, para que possa a contabilidade efetuar o lançamento de apuramento do CMV.

Para melhor compreensão, do agora explanado, considere-se o mesmo exemplo anterior, mas com o conhecimento de que através da análise do *software* de vendas e após contagem física ou registo extra contabilístico percebeu-se que as vendas dizem respeito aos seguintes produtos:

Produto	Valor Vendido	Quantidade Vendida	Quantidades em stock final
Bem A	75.000,00 €	15.000,00 uni	9.998,75 uni
Bem B	69.000,00 €	20.000,00 uni	14.999,00 uni
Bem C	95.000,00 €	47.500,00 uni	4.622,00 uni
Bem D	72.000,00 €	20.000,00 uni	5.378,00 uni
Bem E	49.000,00 €	10.000,00 uni	3.501,00 uni
Bem F	64.000,00 €	16.000,00 uni	5.000,00 uni
Bem G	76.000,00 €	19.000,00 uni	5.000,00 uni
TOTAL	500.000,00 €		

Pelo que, através da aplicação da percentagem da margem em 20% consegue-se calcular o custo das mercadorias vendidas e efetuar a mensuração do stock final efetuando os seguintes cálculos:



Produto	Valor Vendido (1)	Quantidade Vendida (2)	PV1 Médio (3)=(1)/(2)	Margem Unitária (4)=(3)*0,2	Custo de Aquisição Unitário (5)=(3)-(4)	CMV (6)=(2)*(5)	Quantidades em stock final (7)	Valor do inventário (8)=(5)*(7)
Bem A	75.000,00 €	15.000,00	5,00 €	1,00 €	4,00 €	60.000,00 €	9.998,75	39.995,00 €
Bem B	69.000,00 €	20.000,00	3,45 €	0,69 €	2,76 €	55.200,00 €	14.999,00	41.397,24 €
Bem C	95.000,00 €	47.500,00	2,00 €	0,40 €	1,60 €	76.000,00 €	4.622,00	7.395,20 €
Bem D	72.000,00 €	20.000,00	3,60 €	0,72 €	2,88 €	57.600,00 €	5.378,00	15.488,64 €
Bem E	49.000,00 €	10.000,00	4,90 €	0,98 €	3,92 €	39.200,00 €	3.501,00	13.723,92 €
Bem F	64.000,00 €	16.000,00	4,00 €	0,80 €	3,20 €	51.200,00 €	5.000,00	16.000,00 €
Bem G	76.000,00 €	19.000,00	4,00 €	0,80 €	3,20 €	60.800,00 €	5.000,00	16.000,00 €
TOTAL	500.000,00 €					400.000,00 €		150.000,00 €

No caso em questão foi aplicada uma margem média de 20% a todos os bens, obviamente, que se for conhecida a margem de cada tipo de bem, podem ser efetuados os cálculos da margem e correspondente valorização bem a bem, conseguindo desta forma atribuir valor às quantidades dos diferentes tipos de bens existentes em *stock* no final de um determinado período.

4.5.3. A Produção em Curso

Até agora tratou-se a mensuração através de **fórmulas de custeio ou técnicas de mensuração**, que se aplicam a todo o tipo de inventários, no entanto, os inventários em vias de fabrico, assim como os subprodutos, resíduos ou refugos têm algumas particularidades na sua mensuração que interessam abordar.

A valorização da produção que ficou em curso ou vias de fabrico no final de uma determinado período é, sem dúvida, um grande desafio no dia-a-dia das empresas industriais. Esse desafio torna-se maior, e por vezes impossível de ultrapassar, quando se pretende aplicar o SIP tal como o mesmo se encontra definido teoricamente. Tendo em conta as diferentes especificidades do **regime de fabrico** de cada entidade terá de ser escolhido um método e aplicá-lo de forma consistente. Daí que interessa falar um pouco sobre os regimes de fabrico ou tipos de produção que as entidades industriais podem ter.



Assim, a fabricação da uma entidade pode ser **uniforme**, quando fabrica apenas um produto, ou **múltipla**, quando fabrica mais do que um produto. Por sua vez, a fabricação múltipla pode ser **conjunta**, quando a partir das mesmas matérias e custos de transformação é obtido mais do que um produto, **ou disjunta**, quando o processo de fabrico de um produto é distinto do processo de fabrico de outro produto. São exemplos de produção conjunta a obtenção do gasóleo e gasolina a partir da refinação do petróleo, ou por exemplo, a obtenção a partir do leite, de manteiga e requeijão, ou por exemplo, a partir do abate do gado a obtenção de carne, osso, sangue, etc.

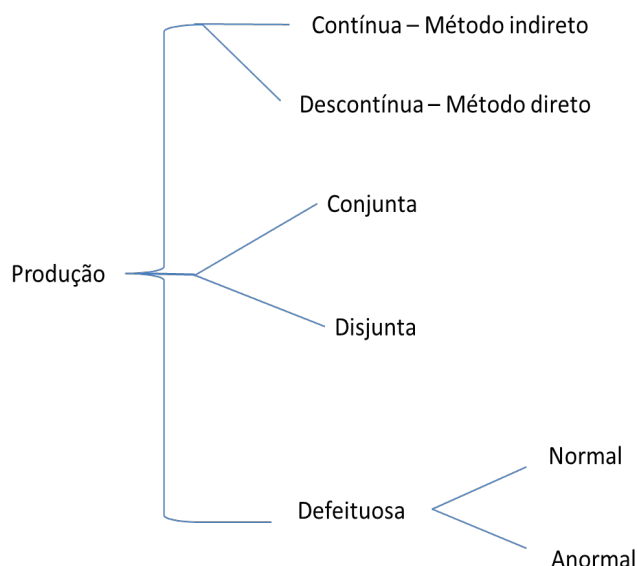
Por sua vez, para além daquelas distinções, a produção pode ser também **contínua** quando *“obedece a uma sequência de operações e não depende de qualquer ordem de produção específica, sendo também designada de produção por processos; no plano oposto, a produção é descontínua quando o processo produtivo é flexível e orientado para satisfazer encomendas em um elevado grau de especificação por parte do cliente.”* (Ferreira, 2014: 192).

Assim, existem dois métodos de apuramento dos custos, **o método indireto, por fases ou por processos**, relacionada com a produção contínua, e o método direto, por ordens de produção ou encomendas.

Interessa ainda fazer uma referência à mensuração da produção efetuada com defeito, às quebras ou perdas durante o processo produtivo. Apresenta-se o seguinte esquema relativo à principal caracterização e tratamento dos regimes de fabrico:



Figura 22: Os Regimes de Fabrico para Efeitos Contabilísticos



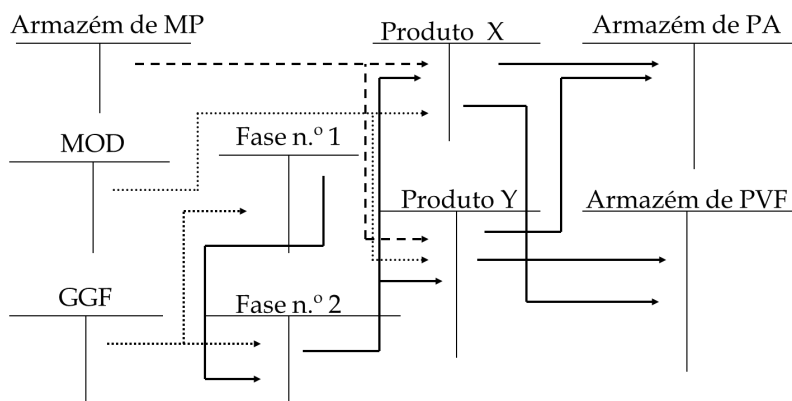
Fonte: Elaboração própria

Método Indireto

Quanto ao **método indireto**, tal como referido, este é mais apropriado para empresas que produzam apenas um tipo de produto, ou poucos, em série, por fases ou processos de fabrico. O custo normalmente é acumulado mensalmente nas fases, e no final de cada período terá de se efetuar a valorização/mensuração das unidades que ficam em curso de fabrico (**FFPVF**) e das unidades que ficaram terminadas naquela fase, mas ainda não chegaram ao fim do processo produtivo, ou seja, das unidades que não estão completamente acabadas e que ainda não podem ser colocadas no armazém de produtos acabados (**semiprodutos**).

O custo unitário é determinado pelo quociente entre o custo total da produção e o número de unidades produzidas no período. Em esquema das contas da contabilidade analítica:

Figura 23: Esquema de Movimentação de Contas para o Método Indireto



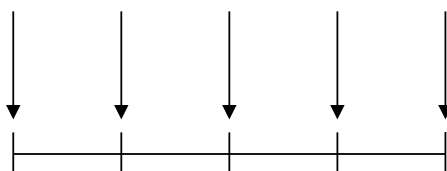
Fonte: Caderno de apoio às aulas de Cont. Analítica da U.M. preparado por Cláudio Silva e Anabela Martins da Silva

Assim, o objetivo da aplicação do método indireto é essencialmente calcular os custos em cada fase, ou seja, calcular o custo dos semiprodutos e, na última fase, o custo dos produtos acabados. Para isso, a principal metodologia aplicada considera em reduzir **a percentagens da produção acabada** as unidades que se encontrem em vias de fabrico nas fases no final de um determinado período. Este método de valorização designa-se por **método das unidades equivalentes**. Apesar de nem sempre este ser um trabalho do contabilista, interessa perceber como podem ser calculadas estas percentagens.

Assim, se se representar o processo produtivo por um segmento de reta dividido em segmentos de reta menores, cada um destes segmentos representa cada um dos estádios de uma fase ou processo, de tal forma que no início do segmento não existirá qualquer incorporação de fatores relativos àquela fase e no final da fase, que o segmento de reta representa, é suposto os fatores encontrarem-se incorporados a 100%. Assim, a incorporação dos fatores poderá ser feita de **forma pontual ou de forma linear**. No primeiro tipo de incorporação o fator é todo incorporado num determinado ponto do processo produtivo, ou seja, **na incorporação pontual** o produto terá uma incorporação deste tipo de fatores a 0 ou a 100%. No que diz respeito ao segundo tipo de incorporação, **incorporação linear**, esta é caracterizada pela intensidade constante com que, num dado segmento ou subsegmento do processo, se opera a intervenção do fator a que respeita.

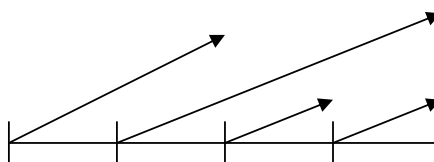
De forma esquemática:

Figura 24: Incorporação Pontual de Fatores produtivos



Fonte: Elaboração própria

Figura 25: Incorporações Lineares de Fatores Produtivos

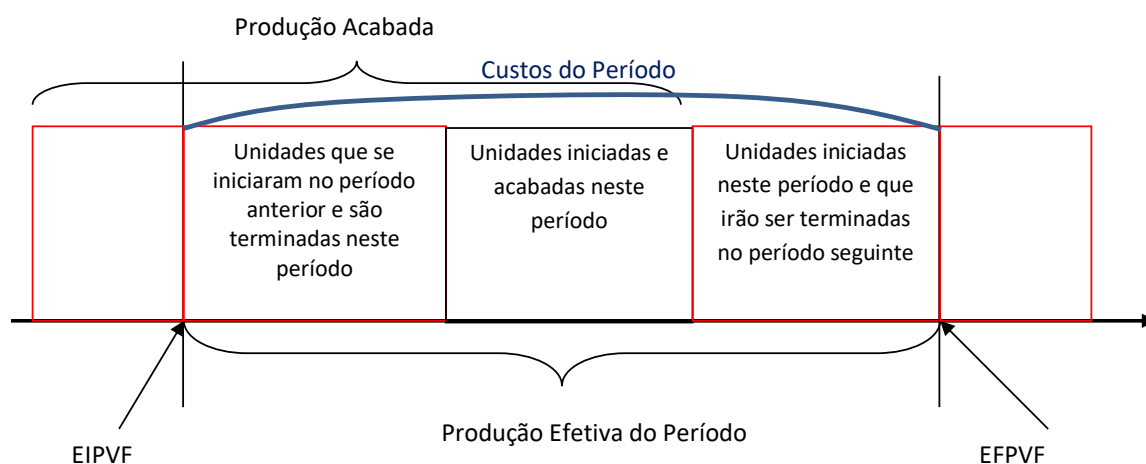


Fonte: Elaboração própria

Interessa então, para a empresa, perceber o que foi produzido com os custos do período. No caso de existirem produtos em curso de fabrico no início e no final do período, com os custos incorridos durante um período, a empresa terminou a produção que estava em curso de fabrico no início do período, iniciou e acabou a produção do período e iniciou, mas não chegou a concluir, as unidades que ficaram em curso de fabrico no final do período.

Em esquema:

Figura 26: Fase de Fabrico, Unidades e Produção em Curso



Fonte: Elaboração própria

A **produção efetiva do período (Pe)** ou **as unidades equivalentes (Ue)** serão, portanto, determinadas somando as unidades que constam na existência final de produtos em vias (curso) de fabrico (EFPVF) com as unidades da produção acabada (PA) no final do período e subtraindo as unidades da existência inicial de produtos em vias (curso) de fabrico (EIPVF) (Caiado, 2011). Ou seja,

$$Pe = EFPVF + PA - EIPVF$$

Refira-se ainda, que a **produção totalmente acabada** distingue-se da **produção acabada do período**. A primeira resulta da contagem do número de unidades totalmente acabadas no final do período, incluindo as que estavam em vias de fabrico no início do período e foram acabadas no mesmo. A segunda só diz respeito às unidades iniciadas a acabadas no período. Ou seja, a produção do período obtém-se retirando à produção acabada o número de unidades correspondentes às existências iniciais de produtos em vias de fabrico, ou seja, em quantidades,

$$PA_{\text{do período}} = PA - EIPVF$$



Em **termos de mensuração**, o traduzido na relação anterior funcionará se o grau de acabamento incluído nas EIPVF e nas EFPVF for de 100%. Ora, o que acontece, é que se isso se verificar, as referidas existências não estão em vias de fabrico, mas são produtos acabados. Daí ser importante relacionar as percentagens (graus ou coeficientes) de acabamento com as unidades de EIPVF e EFPVF, obtendo-se as unidades equivalentes ou produção efetiva do período.

Assim, uma unidade equivalente é o conjunto de *inputs* necessários para produzir completamente uma unidade de produto ou *output* (Horngren, *et al.* 1994, p. 157). Ou seja, para efetuar o cálculo da **percentagem de acabamento** será necessário reduzir a produção que se encontra em vias de fabrico, com graus de acabamento variáveis, a unidades equivalentes acabadas, considerando o seu grau ou coeficiente de acabamento (Pereira e Franco, 1994).

“O método das unidades equivalentes consiste em se determinar qual a relação (em %) entre os custos já imputados para ter os produtos no estágio em que se encontram e os custos que é necessário suportar para os ter completamente acabados. O grau de acabamento que se calcula na prática diz respeito ao grau de acabamento médio de todos os produtos em curso de fabrico, calculados fator a fator (matérias-primas, mão de obra directa e gastos gerais de fabrico). Daí a necessidade de recorrer ao concurso de técnicos da produção com vista a determinarem o grau de acabamento dos produtos em causa” Caiado (2013, p. 195).

Baganha, nas suas Notas de Introdução à Contabilidade de Custos: Planeamento Contabilístico, Processo Produtivo e Conceitos Contabilísticos de Produção, propõe que a taxa, grau ou coeficiente de acabamento seja calculado da seguinte forma:

$$\theta_{f,\lambda} = \frac{q_{f[0;\lambda]}}{q_f}$$

Na razão, $q_{f[0;\lambda]}$ representa a quantidade do fator f que é incorporada no intervalo $[0;\lambda]$ e q_f representa a quantidade que normalmente é incorporada no intervalo $[0;1]$. Onde 1 significa que o factor está incorporado a 100%.



Ou seja, uma das formas de se calcular o coeficiente de acabamento será utilizando consumos pré-determinados dos produtos. Por exemplo, se se considerar que um produto necessita de 100 horas para estar terminado, mas encontra-se em vias de fabrico e só foram gastas 50 horas significa que esse fator está incorporado a 50%.

Genericamente, o cálculo da produção efetiva ou das unidades equivalentes à produção acabada, com a utilização das percentagens de acabamento, será então feito da seguinte forma:

$$Ue = PA + EFPVF * \%Acab. - EIPVF * \%Acab.$$

Como $PA = EIPVF + PA_{\text{do período}}$, vem,

$$Ue = EIPVF + PA_{\text{do período}} + EFPVF * \%Acab. - EIPVF * \%Acab,$$

$$\Leftrightarrow Ue = EIPVF - EIPVF * \%Acab + PA_{\text{do período}} + EFPVF * \%Acab$$

$$\Leftrightarrow Ue = EIPVF * (1 - \%Acab) + PA_{\text{(do período)}} + EFPVF * \%Acab$$

No entanto, os fatores de produção não são incorporados nos produtos da mesma forma, logo o produto em vias de fabrico, terá coeficientes de acabamento diferentes para os diferentes fatores produtivos.

O seguinte exemplo, ao apresentar várias metodologias de valorização, pode ajudar na compreensão do problema em questão.

Considere-se uma empresa que fabrica *skates*. Cada *skate* é composto por uma prancha, que tem de ser polida, 2 eixos e 4 rodas. É necessária ainda a utilização de 30 minutos de mão-de-obra direta (MOD) e 15 minutos de Gastos Gerais de Fabrico (GGF) por cada unidade produzida, que são imputados ao produto através de horas máquina (Hm). Durante o período em questão a empresa incorreu nos seguintes custos (em unidades monetárias):

Pranchas:	22.000 u.m.
-----------	-------------



Eixos:	20.800 u.m.
Rodas:	4.100 u.m.
Mão-de-Obra Direta (MOD):	5.250 u.m.
Gastos Gerais de Fabrico (GGF):	<u>1.050 u.m.</u>
TOTAL	53.200 u.m.

Com estes custos foram iniciadas e acabadas 2.000 unidades e ficaram em vias de fabrico 200 unidades. Por uma questão de simplificação, no início do período não existem EIPVF. Como valorizar as EFPVF e o CIPA?

1.º Método: Calculando a % de acabamento da EFPVF, dividindo o consumo real de fatores dessas unidades pelo consumo normal das mesmas unidades, como se estivessem acabadas. O quadro seguinte resume o cálculo do Custo Industrial dos Produtos Acabados (CIPA) e das EFPVF através desta forma:

Factor Produtivo	Consumo Unitário normal (1)	Consumo para as unidades acabadas (2)=(1)*200	Consumo Real da EFPVF (3)	Coeficiente Acabamento (4)=(3)/(2)	Unidades Equivalentes da EFPVF (5)=(4)*220	Unidades Equivalentes Totais (6)	Custo/U.E. (7)	Valor do CIPA (8)=(7)*2000	Valor da EFPVF (9)=(5)*(7)
Pranchas	1	200	200	100,00%	200	2200	€ 10,00	€ 20.000,00	€ 2.000,00
Eixos	2	400	160	40,00%	80	2080	€ 10,00	€ 20.000,00	€ 800,00
Rodas	4	800	200	25,00%	50	2050	€ 2,00	€ 4.000,00	€ 100,00
Mod (Hh)	0,5	100	50	50,00%	100	2100	€ 2,50	€ 5.000,00	€ 250,00
GGF (Hm)	0,25	50	25	50,00%	100	2100	€ 0,50	€ 1.000,00	€ 50,00
TOTAL								€ 50.000,00	€ 3.200,00

$$(6) U_e = EIPVF * (1 - \%acab) + PA_{\text{período}} + EFPVF * \%acaba$$

Onde (7),

$$U_{e \text{ pranchas}} = 0 * (1 - 0\%) + 2.000 + 200 * 100\%; \quad C_{ue} = 22.000 / 2.200$$

$$U_{e \text{ Eixos}} = 0 * (1 - 0\%) + 2.000 + 200 * 40\%; \quad C_{ue} = 20.800 / 2.080$$

$$U_{e \text{ Rodas}} = 0 * (1 - 0\%) + 2.000 + 200 * 25\%; \quad C_{ue} = 4.100 / 2.050$$

$$U_{e \text{ MOD}} = 0 * (1 - 0\%) + 2.000 + 200 * 50\%; \quad C_{ue} = 5.250 / 2.100$$

$$U_{e \text{ GGF}} = 0 * (1 - 0\%) + 2.000 + 200 * 50\%; \quad C_{ue} = 1.050 / 2.100$$



Como se pode verificar, o **coeficiente de acabamento** é calculado, dividindo aquilo que o produto em vias de fabrico gastou em cada fator, pelo que normalmente gastaria se o produto estivesse acabado. Aplica-se a fórmula das Ue, divide-se o custo total do fator do período por esse resultado e aplica-se o Cue na valorização do CIPA e EFPVF.

Refira-se ainda que neste exemplo, por uma questão de simplificação, não se tratou a possibilidade de existência de EIPVF, no entanto, se as mesmas existissem, com valores diferenciados da produção do período ou da EFPVF, teriam de ser utilizados critérios valorimétricos de saída das existências. A aplicação da metodologia das unidades equivalentes pelo FIFO é diferente quando se utiliza o custo médio ponderado, e, em regra os valores obtidos também são diferentes.

Pelo FIFO,

$$\text{C1e do mês} = \frac{\text{Custos do mês}}{\text{EIPVF} * (1 - \% \text{Acab}) + \text{PA do período} + \text{EFPVF} * \% \text{Acab.}}$$

Neste critério o CIPA passa a ter:

- As unidades em vias de fabrico já valorizadas na existência inicial,
- As unidades em vias de fabrico valorizadas com o Cue do período a multiplicar pela % de acabamento e,
- A produção acabada do período que tem de ser multiplicada pelo Cue do período.

Pelo custo médio,

$$\text{C1e do mês} = \frac{\text{Custos Globais}}{\text{PA} + \text{EFPVF} * \% \text{Acab.}}$$

Onde os custos globais resultam da soma dos custos contidos na EIPVF com os custos do mês. Para determinar o CIPA basta multiplicar as unidades totalmente produzidas pelo Cue determinado na fórmula. Para calcular o valor das EFPVF, é necessário multiplicar o Cue pelas unidades em existência final e pela % de acabamento.



Veja o seguinte exemplo, retirado do exame de acesso à OCC, de Fevereiro de 2013.

Determinada empresa apresenta no início do período N um saldo de Fabricação de 5.765€ correspondente a 50 unidades de produto Beta com 80% de acabamento de matérias (4.740€) e 20% de gastos de conversão (1.025€). Durante o período a fábrica gastou 64.380€ de matérias e 52.175€ de gastos de conversão. Entraram em armazém de produtos acabados 500 unidades de Beta. No final de N estavam na fábrica 40 unidades a que faltavam apenas 20% de acabamento de gastos de conversão. Qual o valor do CIPA e das EFPVF?

Pelo Custo Médio Ponderado:

Produção equivalente MP = $500 + 40 \cdot 100\% = 540$ unidades equivalentes

Custo médio MP = $(4.740€ + 64.380€) \div 540 = 128€/ \text{unid.}$

Produção equivalente GC = $500 + 40 \cdot 80\% = 532$ unidades equivalentes

Custo médio GC = $(1.025€ + 52.175€) \div 532 = 100€/ \text{unid.}$

Custo de Produção – Produto Beta

EiPVF (50 unid.)		CIPA (500 unid.)	
Matérias (80%)	4.740€	500 unid (128€ + 100€)	114.000€
Gastos de Conversão (20%)	1.025€		
Custo Industrial do Período		EfPVF (40 unid.)	
Matérias	64.380€	40 unid (100%*128€ + 80%*100€)	<u>8.320€</u>
Gastos de Conversão	<u>52.175€</u>		
TOTAL	122.320€	TOTAL	122.320€



Pelo FIFO:

Produção equivalente MP = $50 * (1 - 80\%) + 450 + 40 * (100\%) = 500$ unidades equivalentes

Custo Uni. Equi MP = $64.380€ \div 500 = 128,76 \text{ €/uni}$

Produção equivalente GC = $50 * (1 - 20\%) + 450 + 40 * (80\%) = 522$ unidades equivalentes

Custo médio GC = $52.175€ \div 522 = 99,95€/\text{unid.}$

Custo de Produção – Produto Beta

EiPVF (50 unid.)		CIPA (500 unid.)	
Matérias (80%)	4.740€	$4740 + 1025 + 50 * (1 - 80\%) * 128,76 + 50 * (1 - 20\%) * 99,95 + 450 * (128,76€ + 99,95€)$	113.971,13€
Gastos de Conversão (20%)	1.025€		
Custo Industrial do Período		EfPVF (40 unid.)	
Matérias	64.380€	$40 \text{ unid } (100\% * 128,76€ + 80\% * 99,95€)$	<u>8.348,87€</u>
Gastos de Conversão	<u>52.175€</u>		
TOTAL	122.320€	TOTAL	122.320€

2.º Método: Cálculo do CIPA e da EFPVF utilizando custos por unidades de fatores incorporados. Nesta forma, o custo não é calculado através das unidades equivalentes correspondente a cada fator, mas sim pela unidade de medida do próprio fator. Voltando ao exemplo inicial e partindo do princípio de que o total de Hh do período foi de 1.050 Hh (onde se incluem 50 Hh da EFPVF) e as horas máquina foram de 525 Hm (onde se incluem 25 Hm da EFPVF).



O quadro seguinte resume a valorização do CIPA e das EFPVF tendo em conta esta solução:

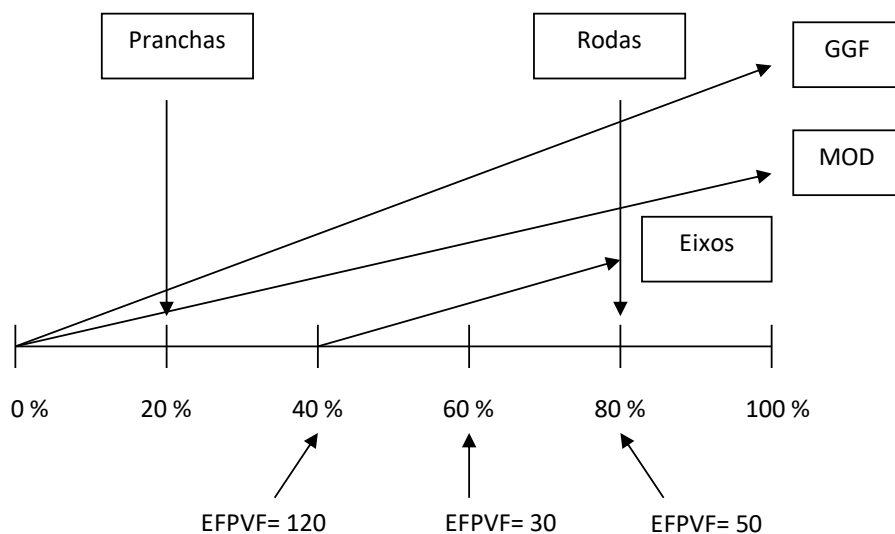
Fator Produtivo	Consumo Unitário normal (1)	Consumo Real da EFPVF (2)	Consumo Total do Fator (3)=(2)+Quantidade do fator real. consumida na produção	Custo por fator (4)= custo do fator/(3)	Valor do CIPA (5)=(4)* Quantidade do fator real. consumida na produção	Valor da EFPVF (6)=(2)*(4)
Pranchas	1	200	2.200,00=2000*1+200	€ 10,00	€ 20.000,00	€ 2.000,00
Eixos	2	160	4.160,00=2000*2+160	€ 5,00	€ 20.000,00	€ 800,00
Rodas	4	200	8.200,00=2000*4+200	€ 0,50	€ 4.000,00	€ 100,00
Mod (Hh)	0,5	50	1.050,00=2000*0,5+50	€ 5,00	€ 5.000,00	€ 250,00
GGF (Hm)	0,25	25	525,00=2000*0,25+25	€ 2,00	€ 1.000,00	€ 50,00
TOTAL					€ 50.000,00	€ 3.200,00

Estas duas formas poderão ser de difícil aplicação dado a dificuldade em medir o consumo real da EFPVF. No entanto, não existindo desvios no consumo os resultados serão os mesmos.

3.º Método: dividir a fase onde é feita a produção do produto em segmentos produtivos. Neste método, cada segmento da fase corresponderá a uma percentagem temporal de acabamento, sendo esse o coeficiente de acabamento, de tal forma que a soma dos coeficientes de todos os segmentos será igual a 100%.

Vamos considerar, por exemplo, que no caso em questão, num determinado momento de tempo, encontram-se em vias de fabrico as 200 unidades, mas distribuídas em 3 grupos de acabamento, onde cada grupo tem a mesma incorporação de fatores. Ou seja, estão repartidas em 3 estádios da incorporação de fatores, por exemplo a 40%, 60% e 80% do processo de produção

Para o caso em questão suponha-se o seguinte esquema de incorporação de fatores, assim como a distribuição das unidades em vias de fabrico pelos estádios do processo de fabrico, num determinado momento de tempo:



Assim, a 40% do estágio produtivo existem 120 unidades que têm as pranchas incorporadas a 100% e vão começar a ser incorporados os eixos. O mesmo raciocínio se aplica aos restantes fatores produtivos, faltando colocar rodas em 30 unidades e em 50 a restante MOD e GGF. O cálculo das Unidades Equivalentes terá de ser feito fator a fator e de acordo com os pontos onde aparecem as EFPVF.

Ou seja, para o caso em questão vem:

	Para as 120 unidades		Para as 30 unidades		Para as 50 unidades	
Factor Produtivo	Percentagem de Acabamento	Unidades Equivalentes	Percentagem de Acabamento	Unidades Equivalentes	Percentagem de Acabamento	Unidades Equivalentes
Pranchas	100%	$120 \times 100\% = 120$	100%	$30 \times 100\% = 30$	100%	$50 \times 100\% = 50$
Eixos	0%	0	50%*	$30 \times 50\% = 15$	100%	$50 \times 100\% = 50$
Rodas	0%	0	0%	0	100%	$50 \times 100\% = 50$
Mod (Hh)	40%	$120 \times 40\% = 48$	60%	$30 \times 60\% = 18$	80%	$50 \times 80\% = 40$
GGF (Hm)	40%	$120 \times 40\% = 48$	60%	$30 \times 60\% = 18$	80%	$50 \times 80\% = 40$

* calculado da seguinte forma: $(60\% - 40\%) / (80\% - 40\%)$



Restam efetuar as somas das diferentes unidades equivalentes das diferentes unidades em vias de fabrico para se obter o valor total das unidades equivalentes. Posteriormente, poderá ser calculado o CIPA e o valor das EFPVF, tal como se verifica no quadro seguinte:

Fator Produtivo	Unidades Equivalentes da EFPVF (1) = Soma das Ue de cada fator	Unidades Equivalentes Totais (2) =(1) + 2000	Custo total do fator/U.E. (u.m.) (3)	Valor do CIPA (u.m.) (4)=(3)*2000	Valor da EFPVF (u.m.) (5)=(1)*(3)
Pranchas	120+50+30=200	2.200	22000/2200=10,00	20.000,00	2.000,00
Eixos	0+15+50=65	2.065	20800/2065=10,07	20.145,28	654,72
Rodas	0+0+50	2.050	4100/2050=2,00	4.000,00	100,00
Mod (Hh)	48+18+40=106	2.106	5250/2106=2,49	4.985,75	264,25
GGF (Hm)	48+18+40=106	2.106	1050/2106=0,50	997,15	52,85
TOTAL				50.128,18	3.071,82

Esta metodologia acarreta a dificuldade de se ter de saber modelar corretamente a forma de incorporação dos fatores, os segmentos produtivos para efeitos contabilísticos e a atribuição de percentagens a cada segmento.

Resumindo, e em jeito de conclusão, valorizar existências de produtos em vias de fabrico, em regime de produção contínua, poderá ser um problema para as empresas. O problema intensifica-se quando é feito de forma permanente. Assim, pelo que nos é apontado na literatura as empresas podem fazer a referida valorização de três formas:

- Calculando coeficientes de acabamento, utilizando as taxas de incorporação normais dos fatores produtivos;
- Calculando a quantidade real do fator incorporado em cada unidade de produto em vias de fabrico e valorizando-a posteriormente;
- Dividindo o processo produtivo em percentagens temporais de acabamento de cada fator.

A escolha da metodologia deverá ser ponderada. Para a decisão sobre a sua escolha deverão estar presentes, as questões relacionadas com a obtenção da informação e o resultado de uma análise dos custos/benefícios inerente à utilização de cada metodologia.



Sobre esta questão transcreve-se o texto de Pereira e Franco (1994: 231); “*o conhecimento da quantidade em curso de fabrico e respetivo grau de acabamento constitui em muitas indústrias tarefa difícil. Tenham-se presentes os casos de produção contínua, em que aquela determinação exige a paragem da fábrica, o que raramente se justifica. Assim, torna-se necessário encontrar com bom senso o procedimento adequado. Em muitas indústrias a produção em curso no fim de cada mês é sempre idêntica ou irrelevante, o que permite desprezá-la para efeitos de custeio. Noutras é possível efetuar estimativas adequadas*”.

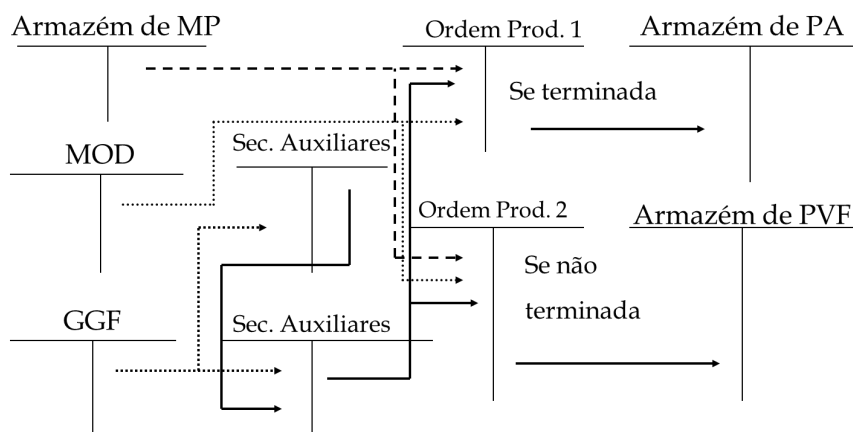
Método Direto

Quanto ao **método direto**, normalmente é utilizado em entidades que fabricam produtos à medida do cliente, como edifícios, navios, aviões, móveis, etc. Em regra, os custos das matérias-primas e dos custos de transformação encontram-se identificados em relação com a ordem de produção. Os custos são portanto identificados e determinados a um objeto de custos que será a ordem de produção ou encomenda e normalmente acumulados numa **ficha de custo** da obra ou encomenda.

Enquanto que no método indireto, contabilisticamente, uma mesma fase pode apresentar CIPA e EFPVF, porque nessa fase podem existir unidades que foram terminadas no período e outras que ainda podem encontrar-se em curso, no método direto a obra ou encomenda, ou se encontra terminada, e portanto pode apurar-se o CIPA, ou se encontra em vias de fabrico e portanto apura-se o valor da EFPVF, mas não coexistem no mesmo momento de tempo as duas rubricas. Ou seja, contabilisticamente,



Figura 27: Esquema de Movimentação das Contas para o Método Direto



Fonte: Elaboração Própria

É um método mais simples do que o anterior, desde que se consiga alocar os diferentes custos às obras. O problema encontra-se nos custos que não são diretos às obras ou encomendas, mas sim indiretos e como tal, mais uma vez, têm de ser repartidos por alguma base de repartição e calcular o coeficiente de imputação e correspondente valor a imputar (esta matéria já foi objeto de tratamento em capítulo anterior). Para melhor compreensão observe-se o seguinte exemplo, retirado do exame de acesso à OCC, de Fevereiro de 2013:

Uma determinada empresa do ramo da metalomecânica contrata encomendas com os clientes a que faz corresponder internamente uma ordem de fabrico. Num determinado período a empresa lançou em fabrico as ordens de fabrico n.ºs 123, 124 e 125, as duas primeiras foram terminadas e faturadas e a última não foi concluída nesse período.

Estas obras tiveram os seguintes custos diretos:

	Matérias-Primas	Mão-de-obra
OF 123	16.000€	30.000€
OF 124	13.000€	15.000€
OF 125	11.000€	5.000€

Sabendo que os gastos gerais de fabrico tiveram um custo total de 60.000€, e que são repartidos pelos produtos proporcionalmente ao valor da mão-de-obra, pretende-se o cálculo dos custos dos produtos vendidos e o valor da produção em vias de fabrico.



Coeficiente de Imputação dos GGF = $60.000€ \div (30.000€ + 15.000€ + 5.000€) = 1,2$

$$\text{OF. 123} = 1,2 * 30.000€ = 36.000€$$

$$\text{OF. 124} = 1,2 * 15.000€ = 18.000€$$

$$\text{OF. 125} = 1,2 * 5.000€ = 6.000€$$

u.m.: euros

	OF. 123	OF.124	OF. 125	Total
EIPVF	---	---	---	---
CI	82.000	46.000	22.000	150.000
MP	16.000	13.000	11.000	40.000
MOD	30.000	15.000	5.000	50.000
GGF	36.000	18.000	6.000	60.000
CIPA	82.000	46.000	---	128.000
EFPVF	---	---	22.000	22.000

- EFPVF = **22.000 €**
- CIPA = CIPV = **128.000 €**

Produção Conjunta

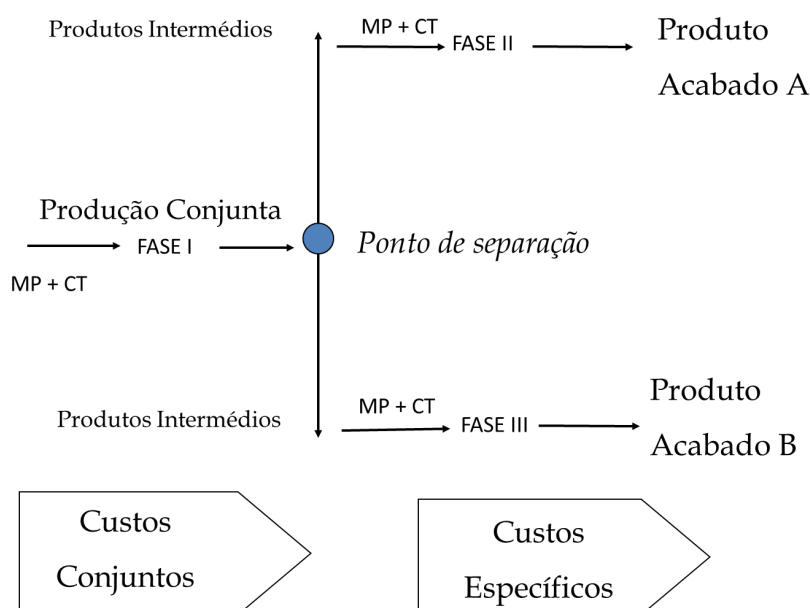
Quanto à **produção conjunta** esta acontece em empresas com produção múltipla, onde ao se proceder à transformação de uma ou de diversas matérias-primas se obtém, simultaneamente, diversos produtos, não sendo possível fabricar um sem que se obtenha outro ou outros.

Regra geral, na produção conjunta existe uma fase conjunta da produção, onde os produtos não se autonomizam e uma fase disjunta, onde, após a separação dos produtos, estes podem ser ainda objeto de operações de transformação específicas e diferentes em cada produto (Ferreira *et. al.*, 2014). Os custos da fase conjunta designam-se de custos conjuntos e os das fases subsequentes, após o ponto de separação, de custos específicos. Enquanto que os



primeiros dizem respeito a mais do que um produto, os segundos, respeitam apenas a um produto específico. Em esquema:

Figura 28: Esquema para a Produção Conjunta



Fonte: Elaboração própria baseada em vários autores

São exemplos de produção conjunta (Caiado, 2011):

- Produção de azeite e bagaço a partir da moagem da azeitona;
- Produção de leite, manteiga e requeijão e soro a partir do leite;
- Obtenção de petróleo, gasóleo e fuel pela destilação do petróleo bruto leve

Idealmente, as entidades são criadas e existem para produzir certos produtos ou prestar certos serviços, no entanto, tal como referido, em algumas indústrias as entidades ao elaborarem os produtos ou serviços que pretendem são, ao mesmo tempo, produzidos outros, que nem sempre têm a mesma importância relativa nas vendas, pelo que pode ser utilizada a seguinte classificação dos diferentes tipos de produtos:

- **Co- produtos ou produtos principais** – produtos conjuntos que a empresa tem como objetivo principal efetuar a sua produção, normalmente têm um valor de venda mais elevado quando comparado com os outros produtos.



- **Sub-produtos** – todo produto que não é principal, mas sim secundário. Não é objetivo principal da produção obtê-lo, mas sim o produto principal a que lhe está associado. Normalmente, este tipo de produtos têm valor de venda, mas bastante mais baixo quando comparado com os produtos principais.

- **Resíduos, desperdícios e refugos** – são produtos que em regra não têm valor comercial e se o têm é bastante baixo, quando comparado aos restantes tipos de produtos. Várias vezes podem até originar custos adicionais de remoção ou transporte. Se um subproduto tiver custos adicionais, se forem industriais, eles deverão ser acrescidos aos custos conjuntos como se custos da produção se tratassem.

A caracterização de cada um destes produtos depende de entidade para entidade e deve ser alguém com conhecimentos do processo produtivo a fazê-la. Os produtos que caíam dentro das duas últimas classificações apresentadas deverão ser contabilizados na conta 35 – “subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos”.

De acordo com o § 14 da NCRF 18, “*Um processo de produção pode resultar na produção simultânea de mais de um produto. Este é o caso, por exemplo, quando sejam produzidos produtos conjuntamente ou quando haja um produto principal e um subproduto. Quando os custos de conversão de cada produto não sejam separadamente identificáveis, eles são imputados entre os produtos por um critério racional e consistente.*”

Assim, deverão os custos conjuntos ser repartidos aos produtos a serem transformados nas fases seguintes ao ponto de separação por um critério, que após escolhido deverá ser mantido. A literatura tem apontado três critérios:

- **Quantidades produzidas** – onde se reparte o custo proporcionalmente às quantidades produzidas de cada um dos produtos;

- **Valor da venda (potencial) da produção** – onde os custos conjuntos são repartidos proporcionalmente ao valor da produção como se esta fosse vendida;

- **Valor da venda da produção reportado ao ponto de separação** – o valor dos custos conjuntos é repartido pelos produtos proporcionalmente ao valor de venda no ponto de



separação de cada um deles, isto é, ao valor de venda da produção deduzido dos custos específicos de cada produto. Os custos específicos podem não ser apenas custos de produção, mas também, da administração, da distribuição ou de financiamento.

O que acontece é que o primeiro critério não pode ser aplicado em produtos com diferentes unidades de medida, nem atende ao valor comercial dos mesmos, e quer o primeiro quer o segundo critério não têm em conta os custos específicos industriais e não industriais (Ferreira, 2014). Assim, a própria NCRF 18, no § 14, refere: “*a imputação pode ser baseada, por exemplo, **no valor relativo das vendas de cada produto**, seja na fase do processo de produção quando os produtos se tornam separadamente identificáveis, seja na fase de acabamento da produção.*” Ou seja, o critério recomendado pela norma é o último, sendo também este referido na NCRFPE, §11.7, a NCME não se refere a este aspeto, pelo que, para este tipo de entidades deve ser seguida a hierarquia das normas neste assunto.

Quanto aos **subprodutos**, na parte final do §14 a NCRF 18, é referido que “*a maior parte dos subprodutos, pela sua natureza são imateriais. Quando seja este o caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor realizável líquido e este valor é deduzido ao custo do produto principal. Como consequência a quantia escriturada do produto principal não é materialmente diferente do seu custo.*” De acordo com o § 7 da NCRF 18, “*o **valor realizável líquido** refere-se à quantia líquida que uma entidade espera realizar com a venda do inventário no decurso ordinário da atividade empresarial.*” Ou seja, de acordo com a NCRF 18, aos subprodutos, quando têm valores imateriais e podem ser vendidos, deve ser atribuído ao seu custo um valor que aquando a sua venda não produza resultados positivos ou negativos. Este critério também se designa de **critério do lucro nulo**. Ou seja, se o valor for considerado imaterial os subprodutos suportam o seu próprio custo, não sendo o mesmo atribuído aos produtos principais. No caso dos subprodutos não terem ou não poder ser atribuído valor realizável líquido, dado que para produzir os produtos principais é normal a obtenção dos subprodutos, então não lhes deverá ser atribuído qualquer custo, sendo os custos da produção todos incorporados nos produtos principais. O mesmo se passa com os resíduos ou refugos.



Veja-se um exemplo¹³ para melhor compreensão:

A empresa Carne da Boa, Lda. que se dedica ao abate de suínos, comercializa dois co-produtos:

- carne (lombadas, pernas, entrecosto, ...)
- enchidos (paio, chouriço, morcela, farinheira)

obtendo ainda vários subprodutos.

Numa 1ª fase (até à desmancha) obtém-se carne de diferentes níveis de qualidade. A carne de melhor qualidade destina-se a venda e a restante é utilizada na fabricação de enchidos.

Na 2ª fase produzem-se os enchidos que seguem, após atados, em paletes para o fumeiro, onde permanecem três dias em cura.

Elementos referentes a Julho de N:

Custo dos suínos (u.m.)	18 000
Matérias diversas incorporadas nos enchidos (u.m.)	200
Custos de transformação (u.m.)	
1ª fase	10 825,5
2ª fase	1 300

¹³ Adaptado da Sebenta de Exercícios de Contabilidade Analítica da Universidade do Uminho, elaborada por Anabela Martins, Carla Lobo e João Carvalho.



	Quantidades		Preço Venda
	Produzidas	Vendidas	(p/ Kg)
Co-produtos			
Carne para Venda	70 000 Kg	68 000 Kg	0,55 u.m.
Carne para Enchidos	40 000 Kg	19 000 Kg	0,45 u.m.
Subprodutos (1ª fase)			
Fígado	4 000 Kg	3 000 Kg	0,12 u.m.
Toucinho	4 500 Kg	4 500 Kg	0,09 u.m.
Resíduos (1ª fase)			
Diversos	6 000 Kg	6 000 Kg	0,0 u.m.

A venda de co-produtos processa-se diretamente na empresa. No entanto, os subprodutos são vendidos a uma empresa de um concelho limítrofe pelo que a BOACARNE suportou custos de transporte globais no montante de 85,00 u.m.. O contrato realizado pela empresa, com a empresa transportadora, fixa o preço do transporte por kg transportado.

Na saída da 2.ª Fase de produção apenas se pesaram 30.000 Kgs de enchidos, sendo normal a existência de uma quebra de 25% nos Kgs entrados na fase.

Pretende-se a determinação do custo industrial unitário dos produtos.

Resolução:

A primeira questão que necessita de ser resolvida, antes da valorização dos co-produtos, é a valorização dos resíduos e dos subprodutos. Assim, aos resíduos, dado que não têm valor de venda, atribui-se o custo nulo. Ou seja, os 6.000 Kgs terão o valor de zero para efeitos contabilísticos.

Quanto aos subprodutos é necessário atribuir um custo de produção que no momento da sua venda leve a que seja produzido um resultado nulo. Para isso terão de ser considerados também os custos de transporte:



Total de Kgs de subprodutos: $4.000 + 4.500 = 8.500$ Kgs

Custo de Transporte por Kg de Subproduto = $85/8.500 = € 0,01/\text{Kg}$

O custo de produção vem:

- Fígado: $4000*0,12-4000*0,01-\text{CProd}=0 \Leftrightarrow \text{CProd} = € 440,00$

$\text{CProd1} = 440/4000 = € 0,11$

- Toucinho: $4500*0,09-4500*0,01-\text{CProd}=0 \Leftrightarrow \text{CProd} = € 360,00$

$\text{Cprod1} = 360/4.500 = € 0,08/\text{Kg}$

Há então agora a necessidade de repartir os custos conjuntos, deduzidos da valorização dos subprodutos, pelos produtos principais ou co-produtos.

Custos Conjuntos a repartir = $28.825,5 - 440 - 360 = € 28.025,50$

O seguinte quadro permite calcular o CIPA1 de cada co-produto:

Co Produtos	Kgs Produzidos (1)	Valor da Venda da Produção (2) =(1)*PV1	Custos Específicos (3)	Valor da Venda da Produção no Ponto de Separação (4) =(1)-(3)	% de Repartição (5)	Custos Conjuntos Repartidos (6)=Custos Conj. * (5)	CIPA 1 (7)=(6)/(1)
Carne para venda	70.000,00	38.500,00	-	38.500,00	70%	19.617,85	0,28
Carne para Enchidos	40.000,00	18.000,00	1.500,00	16.500,00	30%	8.407,65	0,21
TOTAL	110.000,00	56.500,00	1.500,00	55.000,00	100%	28.025,50	



Que dá origem aos seguintes movimentos contabilísticos:

Fabricação - Fase I			
		CIPA Carne para venda (70.000Kg*€0,28)	19.617,85 €
MP	18.000,00 €	CIPA Carne p/ enchidos (40.000Ks* €0,21)	8.407,65 €
CT	10.825,50 €	Fígado (4.000Kg* €0,11)	440,00 €
		Toucinho (4.500 Kg* €0,08)	360,00 €
		Diversos (6.000Kg*€0,00)	€ 0,00
	28.825,50 €		28.825,50 €

O co-produto “carne para enchidos” transforma-se no semiproduto, dado que o seu trabalho de transformação encontra-se terminado na primeira fase, mas vai ser objeto de transformação em fase seguinte – 2ª fase. Dado que as quebras consideradas nesta segunda fase estão dentro dos padrões de normalidade da fase, devem as suas quantidades ser registadas, mas não deverá ser atribuído qualquer valor às quebras, suportando assim os Kgs dos enchidos todos os custos da produção.

Fabricação - Fase II			
EIPVF	- €	CIPA	
		Enchidos (30.000kg* €0,33)	9.907,65 €
SP	8.407,65 €		
MP	200,00 €		
CT	1.300,00 €	QN (10000*€0,00)	€ 0,00
		EFPVF	- €
	9.907,65 €		9.907,65 €



Produção Defeituosa

Finalmente, no que à **produção defeituosa** diz respeito, com as devidas adaptações e exceções, devem ser aplicados os mesmos critérios referidos anteriormente. Assim, se para produzir os produtos principais existe uma quantidade de produtos que normalmente saem com defeito – **produtos defeituosos normais** - o custo da produção acabada sem defeito, deverá ser acrescido do custo dos produtos defeituosos, ou seja, aplica-se o critério do **custo nulo** aos produtos defeituosos que estejam dentro dos padrões da normalidade. No entanto, se a este tipo de produtos defeituosos se puder atribuir valor realizável líquido, por analogia, julga-se que deverá ser aplicado o critério do **lucro nulo**. Pois se podem ser vendidos deverão suportar o seu próprio custo.

Quando os produtos defeituosos ultrapassem os critérios da normalidade definidos pela entidade – **produtos defeituosos anormais** – a eles deverá ser atribuído o mesmo custo dos produtos sem defeito. Em nosso entender, julga-se que este critério deverá ser aplicado, independentemente dos mesmos terem valor de venda ou não. Esta forma de valorização tem como interesse dar a informação à gestão de que algo de errado se passou com a produção e com isso incorreu-se em custos adicionais. Este custo, sejam ou não os produtos defeituosos anormais vendidos, deverá ser relevado numa conta de **resultados acidentais**, ainda que no final do período existam produtos defeituosos anormais em existência final. Realça-se o facto de que deverá sempre existir um registo extracontabilístico das quantidades deste tipo de produtos.

O registo na contabilidade financeira deste tipo de quebras, deve ser registado na conta 6848 ou 6842, tal como explicado no ponto 3.2. deste trabalho. Se este tipo de produtos for vendido, independentemente do período em que ocorra essa venda, terá de ser movimentada a conta 7848.

Para melhor compreensão veja-se o seguinte exemplo de aplicação:

Determinada empresa produz as peças do tipo I, de forma padronizada, sendo normal a obtenção de 1% de peças com defeitos de fabrico não recuperáveis e que são utilizados nas



fabricações posteriores. Estas peças têm um valor de mercado de € 8,0/Kg. Em certo período a fábrica lançou em produção 30.000 unidades de peças tipo I, tendo obtido 540 unidades com defeito que pesaram 378 kgs. Os gastos com o consumo de matérias-primas e os gastos de conversão foram respetivamente de 268.600€ e 184.520€. Pretende-se calcular o Custo dos Produtos Acabados.

A percentagem de produtos defeituosos é: $540/30.000 = 1,8\%$. Ou seja, esta percentagem ultrapassa o valor dos produtos defeituosos normais em 0,8 pontos percentuais. Em termos de quantidades teremos:

- Produtos defeituosos normais: $1\% \times 30.000 = 300$ peças
- Produtos defeituosos anormais: $0,8\% \times 30.000 = 240$ peças

Como as peças defeituosas têm valor realizável líquido, então às peças defeituosas normais terá de ser aplicado o critério do lucro nulo. No entanto, dado que o valor realizável é efetuado ao quilograma, terá de ser efetuada a conversão: $300 \times 378/540 = 210$ Kgs.

Assim, os produtos defeituosos normais terão um valor de $210 \times 8 = 1.680$ euros.

Este valor é retirado aos custos para efeitos de valorização dos outros produtos. O cálculo do custo unitário dos outros produtos vem:

$$(268.600 + 184.520 - 1.680) / (30.000 - 540 + 240) = € 15,2/\text{Peça}$$

Em esquema da conta da produção vem:

Fabricação			
EIPVF	- €	CIPA	447.792,00 €
		[(30000-540)]	*15,2)
MP	268.600,00 €		
GC	184.520,00 €	QN	1.680,00 €
		(210 kgs*8)	
		QA	3.648,00 €
		(240 peças*15,2)	
	453.120,00 €		453.120,00 €



Concluindo, pode referir-se que o controlo e mensuração da produção em curso é sem dúvida um dos maiores desafios práticos que se colocam às entidades do tipo industrial.

Esse desafio torna-se maior quando se está perante a emissão de normativos e interpretações dos mesmos que podem estar desfasados da realidade deste tipo de entidades, e que podem acarretar aumentos de custo, nem sempre possíveis de suportar. Espera-se com o que agora foi explanado ter contribuído, ainda que de forma modesta para que uma entidade possa efetuar a mensuração dos seus produtos, independentemente de regime de fabrico ou produção.



4.6. O Valor Realizável Líquido e as Imparidades em Inventários

Tal como já referimos anteriormente, o § 9 da NCRF 18, refere que a mensuração (subsequente) dos inventários é efetuada “*pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.*” Quanto ao custo, ele já foi explanado ao longo deste trabalho, pelo que interessa agora abordar a matéria sobre o **valor realizável líquido**. De uma maneira geral, os diferentes níveis de normalização tratam a questão do **valor realizável líquido em inventários** de forma semelhante, pelo que também nesta matéria, seguiremos essencialmente o texto da NCRF 18, por ser mais o mais completo e que poderá ser utilizado para as pequenas, micro e entidades do setor não lucrativo com as necessárias adaptações.

Assim, de acordo com o § 6 da NCRF 18, valor realizável líquido “*é o preço de venda estimado no decurso ordinário da atividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efetuar a venda.*” Por sua vez, os **custos necessários para efetuar a venda** são os custos incrementais que são diretamente atribuíveis à alienação do ativo. Isto é, são os custos que resultam do ato de vender a mercadoria (por exemplo, transporte da mercadoria por conta do vendedor).

Apesar de ser um conceito semelhante, o conceito de valor realizável líquido diferencia-se no entanto do conceito de **justo valor**, dado que justo valor: “*é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas*” (NCRF 18, § 6).

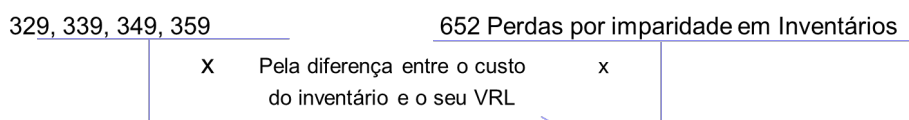
Ou seja, “*o valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que uma entidade espera realizar com a venda do inventário no decurso ordinário da atividade empresarial. O justo valor reflete a quantia pela qual o mesmo inventário poderia ser trocado entre compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso. O primeiro é um valor específico de uma entidade, ao passo que o segundo já não é. O valor realizável líquido dos inventários pode não ser equivalente ao justo valor menos os custos de vender*” (NCRF 18, §7).



Assim, o custo dos inventários pode não ser recuperável, nas seguintes situações (NCRF 18, §28)

- Se os inventários estiverem danificados;
- Se estiverem obsoletos;
- Se os seus preços de venda tiverem diminuído;
- Se os custos estimados para o seu acabamento ou para realizar a sua venda tiverem aumentado.

Nestas situações, o custo dos inventários deve ser reduzido para o seu valor realizável líquido. O movimento desta redução consiste no reconhecimento de uma **perda por imparidade em inventários**, cuja movimentação contabilística processa-se da seguinte maneira (NCRF 18, § 34):



Esta redução deverá ser efetuada item a item, sendo em alguns casos apropriado agrupar unidades de inventários semelhantes ou relacionadas, se cumprirem de forma cumulativa as seguintes condições:

- Se estiverem relacionados com a mesma linha de produtos e que tenham finalidades ou usos semelhantes,
- Sejam comercializados na mesma área geográfica e,
- Não possam ser avaliados separadamente dos outros itens dessa linha (NCRF 18, §29).

Em regra, a diminuição dos inventários para o valor realizável líquido deverá:

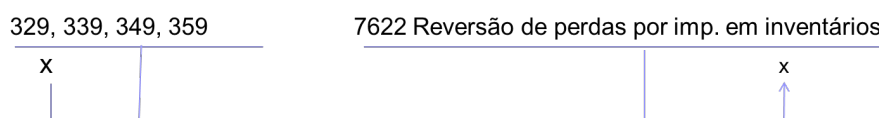
- Basear-se em provas fiáveis do valor realizável líquido, nomeadamente preços ou custos relacionados com acontecimentos que ocorram após o final do período, mas na medida em que confirmem as condições existentes no fim do período (NCRF 18, §30);
- Ter em consideração a finalidade pela qual o inventário é detido (NCRF 18, § 31). Por exemplo, no caso da existência de um contrato de venda para um tipo de inventários, o



VRL deve basear-se no preço definido no contrato, sendo esta a melhor estimativa do VRL (ver caso prático explicado mais à frente neste trabalho)

Em todos os períodos económicos, a empresa deve comparar o valor registado nos inventários com o seu valor realizável líquido. Quando um item de inventários for detido por mais do que um período, no ano seguinte deve ser feita uma nova comparação. Se houver evidência de um aumento do seu valor realizável líquido devido a alterações nas circunstâncias económicas, a quantia do **ajustamento é revertida**. A nova quantia escriturada deve ser o valor mais baixo entre o custo e o valor realizável líquido revisto (NCRF 18, §33).

A movimentação contabilística da reversão da perda por imparidade processa-se da seguinte maneira (NCRF 18, § 33 e § 34):



Ou seja, a reversão tem como limite a perda por imparidade anteriormente reconhecida, não se podendo mensurar os inventários acima do custo.

No que diz respeito ao custo de materiais que tenham como finalidade serem incorporados na produção de produtos acabados, e esse custo esteja acima do VRL mas seja previsível que esses produtos acabados sejam vendidos acima do custo, não deverão ser reconhecidas perdas por imparidade nos materiais. No caso da circunstância anterior não acontecer e poder ser reconhecida a perda deverá ser utilizado o custo de reposição dos materiais como estimativa do VRL (NCRF 18, § 32).

De seguida exemplificar-se-ão várias situações relacionadas com o VRL e imparidades em inventários.



1 - Reconhecimento de perda por imparidade seguida de venda. Reversão de imparidade

A Empresa X, em 31/12/N, ao inventariar as existências em armazém, verificou o seguinte:

Quant.	Artigo	Custo total	Valor realizável líquido	Diferença entre o VRL e o CT
1	Plasma	€3.600,00	€3.350,00	- €250,00
5	DVDs	€1.200,00	€1.100,00	- €100,00

Durante o ano N+1, foram vendidos os DVDs por €1.350,00, tendo-se revertido, portanto, a sua perda de valor. No final do ano N+1, o Plasma continuava em *stock*, tendo o seu valor realizável líquido um ligeiro aumento de €50,00 (VRL a 31/12/N+1: 3.400,00).

Em 31 de Dezembro de N deverá ser registada a perda por imparidade, dado que o CT > VRL, esta análise terá de ser efetuada item a item:

Item	Débito	Crédito	Valor
Plasma:	652	329	250,00
dvds:	652	329	100,00

Na ficha de armazém, após o lançamento do último movimento que dá origem à existência final, o reconhecimento da imparidade é efetuado baixando o valor das unidades em *stock*. Veja-se o exemplo na ficha de cada um dos produtos:

Ficha do Armazém dos Plasmas

Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
31/12/N	Existência Final							1	3.600,00 €	3.600,00 €
31/12/N	Imparidade							1	3.350,00 €	3.350,00 €

Ficha do Armazém dos DVDs

Data/Nº da operação	DESCRIÇÃO	ENTRADAS			SAÍDAS			EXISTÊNCIAS		
		Q	C1	Valor	Q	C1	Valor	Q	C1	Valor
31/12/N	Existência Final							5	240,00 €	1.200,00 €
31/12/N	Imparidade							5	220,00 €	1.100,00 €

Para efeitos de informação para a gestão, deve existir algum cuidado na análise desta ficha, dado que para razões comerciais, nomeadamente para a determinação do preço de venda,



não deverá ser confundido o valor que se encontra em inventário com o seu custo de aquisição.

Relativamente aos DVDs, a perda reconhecida em N não se verificou porque a empresa conseguiu vendê-los por 1.350 pelo que é preciso registar a sua reversão de acordo com o parágrafo 34 da NCRF 18:

Relativamente ao plasma é preciso fazer a reversão a 31 de Dezembro de N+1:
(Parágrafo 33, NCRF 18)

	Débito	Crédito	Valor
Reversão da perda por imparidade	329	7622	50

Em termos de ficha de armazém, basta aumentar o seu valor na existência final.

Como os DVDs foram vendidos existe a necessidade de efetuar o lançamento na contabilidade,

	Débito	Crédito	Valor
Reconhecimento do gasto	611		1100
Anulação da Imparidade	329		100
Pela saída de armazém		321	1200

Na ficha de armazém tem de ser dada a saída pelo custo unitário com a imparidade registada. Ou seja, quando existe um imparidade seguida de venda não existe a necessidade de reconhecer a reversão do inventário, mas efetua-se antes uma diminuição do custo da venda.

Uma outra forma de efetuar isto será lançar na contabilidade a imparidade, mantendo a ficha de armazém ao custo de aquisição.



2 – Determinação do VLR e reconhecimento da perda por imparidade

A empresa Tocolante, SA, compra e vende etiquetas autocolantes em tiras. Na data de encerramento do último exercício N, sabe-se o seguinte:

Item	Unidades	Custo de Aquisição Unitário	Preço de Venda Unitário	Custo de vender unitário
Autocolantes A	250	2,40 €	2,10 €	- €
Autocolantes B	550	3,30 €	4,10 €	0,60 €
Autocolantes C	450	2,70 €	2,75 €	0,25 €

Sabendo que não existe qualquer imparidade constituída, pretende-se o cálculo e lançamento da imparidade necessária.

Resolução:

Para efetuarmos o cálculo das imparidades, poderemos elaborar uma tabela como a que a seguir se apresenta:

Item	VRL	VRL Total	Custo Total	Imparidade
Autocolantes A	2,10 €	525	600 €	€ 75
Autocolantes B	3,50 €	1.925	1.815 €	€ 0
Autocolantes C	2,50 €	1.125	1.215 €	€ 90

Onde o VRL corresponde à diferença entre o preço de venda unitário e o custo de vender unitário. A imparidade por sua vez corresponde à diferença entre o VRL total e custo total, se este último for maior. Os lançamentos serão os seguintes:

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
652	Perdas imparidade - em inventários	165,00 €	
329a	Perdas por imparidade acumuladas - Auto. A		75,00 €
329b	Perdas por imparidade acumuladas - Auto. B		90,00 €

Nesta resolução foi efetuado o cálculo item a item, tal como preconizado no § 29 da NCRF 18.



3 – Reconhecimento de perdas por imparidade na presença de um contrato de venda firme

A empresa Z, possui 2000 unidades do produto X em *stock*, com um preço de venda estimado em 2 euros/unidade, custo de aquisição unitário de 1,5 €/uni. Os custos de vender são cerca de 0,15 €/uni. Sobre este produto sabe-se ainda que existe um contrato firme para a venda de 1.000 unidades à empresa Jota, ao preço de venda unitário de € 1,6 e um custo unitário de vender de € 0,2. Pretende-se verificar se existe a necessidade de reconhecer ou não alguma perda por imparidade.

Resolução:

Pela análise da diferença entre o custo de aquisição, 1,5 €/uni e o seu VRL ($€2 - €0,15 = €1,85$), verifica-se que não existe a necessidade de reconhecer qualquer perda por imparidade, dado que o VRL é maior do que o custo de aquisição. No entanto, dado o contrato existente, interessa verificar se para as € 1000 unidades do contrato não será necessário reconhecer a perda. Assim, para o contrato teremos:

Item	Unidades	Custo de Aquisição Unitário	Preço de Venda Unitário	Custo de vender unitário	Custo total	VRL total	Imparidade
Contrato Jota	1.000	€ 1,5	€ 1,6	€ 0,2	€ 1.500	€ 1.400	€ 100

Ou seja, terá de ser reconhecida uma perda por imparidade devido à existência do contrato, debitando a conta 652 e creditando a conta 392 por € 100.

Refira-se ainda, que de acordo com o § 31 da NCRF 18, “*podem surgir provisões resultantes de contratos de venda firmes com quantidades superiores às quantidades de inventários detidas ou resultantes de contratos de compra firmes*”, ou seja, se a entidade não detiver as quantidades na sua posse ou a sua compra contratualizada, e o custo de aquisição for superior ao VRL, deverá ser criada uma provisão para as quantidades em falta, cujo tratamento é efetuado de acordo com a NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes ou seja, esta provisão é reconhecida pela diferença entre o custo de aquisição e VRL multiplicada pelas unidades em falta. O valor é reconhecido debitando a conta 676 – contratos onerosos, por contrapartida da conta 296 – contratos onerosos.



4 – Perdas por imparidade em produtos e trabalhos em curso

A empresa Geral, Lda. comercializa o produto X, em 31 de Dezembro do ano N possui em existência final 2.000 unidades do produto em curso de fabrico. Nestas unidades já foram despendidos os seguintes valores:

Rubrica	Valor
Matérias Primas	30.000,00 €
Mão de obra Direta	40.000,00 €
Gastos Gerais de Fabrico	20.000,00 €

Para terminar estas unidades é necessário gastar mais € 15.000 euros. O valor de venda unitário das unidades em *stock* é de €50,00.

Pretende-se determinar a necessidade de constituir imparidade para inventários.

Resolução:

O custo total estimado para terminar os produtos em vias de fabrico será:

$$30.000 + 40.000 + 20.000 + 15.000 = € 105.000$$

O valor de venda global estimado de vender as unidades será: $2.000 \times 50 = € 100.000$

Dado que o custo de produção é maior do que o VRL, existe a necessidade de criar uma imparidade para os produtos em curso de fabrico no valor de € 5.000. Uma vez que não existe formalizada uma conta de imparidades para produtos em curso, sugere-se a criação da conta 369 – Perdas por Imparidade Acumuladas para Produtos e Trabalhos em Curso, dando origem ao seguinte movimento:

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
652	Perdas imparidade - em inventários	5.000,00 €	
369 ¹⁴	Perdas por imparidade acumuladas -		5.000,00 €

¹⁴ Chama-se a atenção para as regras de criação desta e de outras subcontas, nomeadamente no que à atribuição da taxonomia diz respeito.



5 – Perdas por imparidade em matérias-primas e produtos acabados¹⁵

Em 31 de Dezembro de N, a entidade Alfa, SA possui a seguinte informação acerca dos seus inventários:

Rubrica	Unidades	Custo unitário	Custo Total	Custo de Reposição unitário
Matéria-prima A	3.000,00	0,60 €	1.800,00 €	0,52 €
Matéria-prima B	1.500,00	0,45 €	675,00 €	0,40 €

Rubrica	Unidades	Custo de Produção Unitário	Custo de produção Total	Preço de venda unitário
Prod. Acabado A	85	115,00 €	9.775,00 €	270,00 €
Prod. Acabado B	25	280,00 €	7.000,00 €	245,00 €

Sabendo que a matéria-prima A irá ser incorporada no produto A e a matéria B no produto B, com base nas informações apresentadas nos quadros anteriores, pretende-se que seja avaliada uma eventual necessidade de reconhecer perdas por imparidade.

Resolução:

No caso em questão será necessário avaliar a necessidade de criação de perdas por imparidade, quer para as matérias quer para os produtos acabados. Assim, para as matérias, de acordo com a NCRF 18, § 32, o custo de reposição poderá ser uma boa estimativa do VRL, no caso do produto acabado ter um VRL inferior ao seu custo de produção. Assim, no caso em concreto:

- Sobre a matéria A, dado que vai ser incorporada no produto A e este tem um preço de venda superior ao seu custo de produção, não existe a necessidade de reconhecer imparidade no produto acabado, nem na matéria-prima, ainda que o custo de reposição da matéria esteja abaixo do seu custo de aquisição reconhecido.
- Sobre a matéria B, dado que se destina a ser incorporada no produto B e este tem um preço de venda de € 245, abaixo do custo de produção de € 280, existe a necessidade de

¹⁵ Exercício baseado em Almeida *et al.*, 2010, p. 236



efetuar uma imparidade na matéria-prima, pelo custo de reposição como estimativa do VRL, mas também no produto acabado pelo VRL. Ou seja,

Valor da imparidade da Matéria B = $1.500 \times (0,45 - 0,4) = € 75$

Valor da imparidade do PA B = $25 \times (280 - 245) = € 875$

Lançamentos:

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
652	Perdas imparidade - em inventários	75,00 €	
339	Perdas por imparidade acumuladas – MP		75,00 €

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
652	Perdas imparidade - em inventários	€ 875,00	
349	Perdas por imparidade acumuladas - PA		€ 875,00

6 – Perdas por imparidade em subprodutos

Considere-se a empresa Z, Lda., cujo processo produtivo, além de produzir o produto A, dá origem ao subproduto X. No mês de Novembro de N, a entidade não tinha existências iniciais, mas consumiu € 10.000 em matérias-primas e o mesmo valor em gastos de conversão. Foram produzidas 820 unidades do produto A e 2.000 kgs de subproduto, que é vendido a 2 euros/kg, suportando custos de vender de € 0,2 por Kg transportado.

No final do mês de Novembro os produtos principais foram todos vendidos, mas os subprodutos ficaram em existência final. Em 31 de Dezembro de N, os subprodutos continuam em *stock*, mas o seu preço de venda baixou para € 1,8/Kg, mantendo-se no entanto o valor por Kg em € 0,2 dos custos de transporte.

Pretende-se que sejam efetuados os cálculos relativos ao reconhecimento das imparidades no caso em questão para o ano N.

Resolução:

Antes de efetuar o reconhecimento da imparidade, existe a necessidade de calcular o custo de cada um do tipo de bens em causa. Assim, dado que o subproduto tem VRL, deverá ser aplicado o critério do lucro nulo na sua mensuração. Ou seja,

Fabricação			Armazém de PA - A			Armazém de Sub X		
EIPFV	- €	CIPA de A 16.400,00 € (820 uni *€ 20)	EIPA	- €		EIPA	- €	
MP	10.000,00 €	CIPA Sub X 3.600,00 €	CIPA A	16.400,00 €	CIPV	16.400,00 €	CIPA X	3600
CT	10.000,00 €	(2.000 Kgs* € 1,80)						
		EFPVF 0						EFPA 3.600,00 € (2.000Kgs * € 1,8)
	20.000,00 €	20.000,00 €		16.400,00 €		16.400,00 €		- € 3.600,00 €

Imparidade: $2000 \cdot (1,8 - 1,6) = € 400,00$

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
351	Subprodutos	€ 3.600,00	
732	VIP – Subprod., desperdícios, res e ref.		€ 3600,00

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
652	Perdas imparidade - em inventários	€ 400,00 €	
359	Perdas por imp. acu. – Subprodutos		€ 400,00

159



5. ASPETOS FISCAIS

Para efeitos de **IVA**, julga-se que a maioria dos aspetos foi tratada no ponto 3.2 deste trabalho. Assim, serão agora aflorados essencialmente os aspetos relacionados com o **IRC**. Nestes termos, a matéria dos inventários é tratada especificamente no art. 26º do CIRC. A última redação do seu n.º 1, dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, é a seguinte:

“Para efeitos da determinação do lucro tributável, os rendimentos e gastos dos inventários são os que resultam da aplicação dos critérios de mensuração previstos na normalização contabilística em vigor que utilizem: ”.

- a) Custos de aquisição ou de produção;*
- b) Custos padrões apurados de acordo com técnicas contabilísticas adequadas;*
- c) Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro;*
- d) Preços de venda dos produtos colhidos de activos biológicos no momento da colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, excluindo os de transporte e outros necessários para colocar os produtos no mercado;*

Ou seja, esta norma fiscal remete para os critérios de mensuração previstos no SNC, no entanto, fá-lo reforçando alguns aspetos e acrescentando outros. Ou seja, as entidades poderão seguir as definições do SNC que tratam os custos de aquisição e produção, partindo-se do princípio que a valorização das saídas e existências poderão seguir as **fórmulas de custeio** definidas na normalização contabilística: custo específico, FIFO ou custo médio. Por outro lado, nos termos das alíneas b) e c) do mesmo articulado, são também admissíveis para efeitos fiscais a utilização das **técnicas para a mensuração do custo** nomeadamente as baseadas em custos padrão (art. 26º, n.º1 b)) ou o método do retalho (art. 26º, n.º1 c)), já anteriormente explanados.

O n.º 2 do mesmo artigo refere que *“podem ser incluídos no custo de aquisição ou de produção os custos de empréstimos obtidos, bem como outros gastos que lhes sejam diretamente atribuíveis de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável.”* Tal como referido no ponto 4.3. deste manual, a redação atual da NCRF 10 **obriga** a capitalizar os custos de empréstimos obtidos diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção dos ativos que se qualificam. Assim, em nosso entender, julga-se que pode uma entidade capitalizar os gastos diretamente atribuíveis a um inventário que reúna as condições de um ativo que se qualifica e para efeitos fiscais optar por considerar esse gasto como gasto do período efetuando a correspondente correção no quadro 7 da declaração de rendimentos modelo 22. No entanto, no momento da venda do ativo que se



qualifica, os custos que anteriormente foram deduzidos para efeitos fiscais, não podem agora ser deduzidos novamente, pelo que ao considerar, no momento da venda, o custo da venda, desses inventários na contabilidade deverá a entidade acrescentar esse valor no quadro 7 da declaração de rendimentos modelo 22. Como não existe um campo específico para este fim poderá ser colocado num campo em branco da declaração.

A NCRF PE não apresenta diferenças significativas de tratamento. A NCME não permite a capitalização destas despesas, logo se uma entidade pretender capitalizar para efeitos fiscais poderá efetuar as correspondentes correções no quadro 7, no momento da capitalização e no momento da venda.

Veja-se um exemplo de aplicação.

A sociedade ZNZ, Lda., está a construir um edifício que espera vender às frações. A construção do edifício demorou o período de Janeiro a Outubro do ano N. Dada a previsão dos gastos do edifício a sociedade contraiu um financiamento de 100.000 euros a uma taxa de juro de 6%. O financiamento foi especificamente contraído para a construção. O início da capitalização dos custos de empréstimos devem iniciar quando se inicia a construção do ativo, se inicia o financiamento e estejam em curso as atividades necessárias para preparar o ativo para o seu uso ou venda (NCRF 10, § 17), neste caso em Janeiro de N. Devem cessar quando as operações necessárias para preparar o ativo já se encontrem finalizadas (NCRF 10, § 22), neste caso em Outubro de N. Os custos para colocar o ativo pronto foram:

- Matéria-prima: 50.000 euros
- Custos de Transformação: 70.000 euros

Os custos de transformação e as matérias-primas são pagos mês a mês. O custo capitalizável é igual aos dispêndios com o ativo a multiplicar pela taxa de capitalização, no entanto, terá de ser cumprida a condição do custo capitalizável ser menor ou igual do que os custos do empréstimo obtido incorrido no período.

Assim, o cálculo do custo de juros a capitalizar virá:

Custo do Ativo: € 50.000 + € 70.000 = € 120.000



Custo a capitalizar = $120.000 \times 6\% \times 10/12 = € 6.000,00$, no entanto, como o financiamento é apenas de 100.000 euros, o montante máximo que poderá ser capitalizado é de: $100.000 \times 6\% \times 10/12 = 5.000$ euros. O valor deste inventário será portanto de: $50.000 + 120.000 + 5000 = € 125.000,00$

Assim, se a empresa optar por considerar estes custos como gastos fiscais terá de colocar a deduzir o valor de € 5.000 no campo 775 da Mod. 22 do período N. No momento da venda, para além do lançamento do reconhecimento da venda, terá de efetuar o lançamento da variação dos inventários da produção como se segue:

Conta	Descrição da Conta	Débito	Crédito
34	Produtos Acabados		125.000,00 €
731	VIP - Prod Acabados	125.000,00 €	

No entanto, o valor de €5.000,00 terá de ser acrescido neste período no campo 752 da Dec. Mod. 22.

No que diz respeito aos **custos padrões**, “sempre que a utilização de custos padrões conduza a desvios significativos, a Autoridade Tributária e Aduaneira pode efetuar as correções adequadas, tendo em conta o campo de aplicação dos mesmos, o montante das vendas e dos inventários finais e o grau de rotação dos inventários”(art. 26º, n.º 3). Pelo que mais uma vez se recomenda rigor e revisão periódica das fichas de custo padrão, assim como, tal como mencionado em capítulo anterior, a correção dos custos da produção e consequentemente dos inventários no caso dos desvios serem considerados significativos.

Quanto ao **método do retalho** o n.º 5 do mesmo artigo refere “só é aceite nos sectores de actividade em que o cálculo do custo de aquisição ou de produção se torne excessivamente oneroso ou não possa ser apurado com razoável rigor, podendo a margem normal de lucro, nos casos de não ser facilmente determinável, ser substituída por uma dedução não superior a 20% do preço de venda.”



Estes critérios de mensuração devem ser utilizados de forma consistente, ou seja, *“devem ser uniformemente seguidos nos sucessivos períodos de tributação.”* (art. 27º n.º 1, CIRC). No entanto, se por razões de natureza económica ou técnica se justificarem mudanças nos critérios, podem os mesmos ser alterados desde que aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira (art. 27º, n.º 2, CIRC). Pelo que se a empresa pretender alterar o critério de mensuração seguido, deverá justificadamente efetuar o pedido à AT.

Por fim, o CIRC adota, no art. 28º, um conceito semelhante de **imparidades de inventários** àquele que se verifica no normativo contabilístico, ou seja, a diferença entre o custo de aquisição ou de produção e o seu valor realizável líquido se este for inferior, podendo deduzi-las ao lucro tributável. As reversões das imparidades, por sua vez também concorrem para a formação do lucro tributável (art. 28º. N.º 3, CIRC). De referir que o art. 28º n.º 2 refere que o valor realizável líquido deverá ser o determinado de acordo com o art. 26º n.º 4, ou seja, *“consideram-se preços de venda os constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito passivo ou ainda os que, no termo do período de tributação, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco.”*

Este conceito fiscal é um pouco diferente do conceito contabilístico, ou seja, para efeitos do § 30 da NCRF 18, o VRL baseia-se em provas mais fiáveis disponíveis no momento em que sejam feitas **estimativas quanto à quantia que se espera que os inventários venham a realizar**, nomeadamente em variações em preços ou custos que sejam relacionados com acontecimentos que se esperam que ocorram após o fim do período contabilístico em que se está a relevar a imparidade, na medida em que tais acontecimentos confirmem condições existentes no fim desse período. Para efeitos do art. 26º n.º 4 do CIRC, os preços de venda para efeitos do cálculo do VRL dizem respeito **aos últimos praticados pela entidade ou os que no final do período forem os correntes de mercado** desde que sejam idóneos ou de controlo inequívoco. Ou seja, o CIRC é mais específico na determinação do preço que pode ser utilizado: os últimos praticados ou os de mercado na data de encerramento do período económico.

Assim, existe a necessidade da entidade em provar o valor realizável líquido sob pena da imparidade não ser aceite para efeitos fiscais, ainda que seja relevada contabilisticamente.



Para efetuar as correções relativas a imparidades em inventários não aceites para efeitos fiscais, deverá ser utilizado o campo 718, do quadro 7 da declaração modelo 22.

Por exemplo,

Considere-se uma entidade que em 31 de dezembro do ano N, possuía 1.000 unidades em *stock* do produto A, a um custo de produção de 100 euros cada. A última venda desse tipo de produto foi efetuada em Dezembro por 95 euros cada unidade, com um custo de venda de 5 euros por unidade. Em 31 de dezembro considerou que o preço de venda dessas unidades seria de 90 euros unidade, com custos de venda de 5 euros por unidade, mas sem o conseguir provar de forma idónea. Baseou a relevação da imparidade nestas últimas condições.

Assim, a entidade decidiu reconhecer uma imparidade por: $1.000 \times [100 - (90 - 5)] = €15.000,00$

Para efeitos fiscais será aceite: $1.000 \times [100 - (95 - 5)] = € 10.000,00$,

No campo 718 da mod22 deverá ser acrescido o valor de $15.000 - 10.000 = 5.000$ euros.

Deverão ainda ser reconhecidos os impostos diferidos, se considerarmos uma taxa de 21%, vem: $5.000 \times 21\% = € 1.050,00$, no campo 766 do quadro 7 da declaração mod. 22.

Existem mais situações onde o valor dos inventários é corrigido para efeitos fiscais, quando resultam gastos ou rendimentos no âmbito contabilístico diferentes daqueles que são aceites fiscalmente. Salienta-se a necessidade de correção na declaração modelo 22 quando se relevam aquisições ou vendas com pagamento diferido. Assim, de acordo com o art. 18º, n.º 5, *“os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços, bem como os gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos, são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação.”*

Logo, o gasto de juros, relativo a aquisições com pagamento diferido se foi relevado na aquisição, terá de ser acrescido no quadro 7, campo 782 da Dec. Mod22. Por exemplo, na operação n.º 24, relativa a uma aquisição com pagamento diferido, do capítulo 3.1 deste manual, foram relevados juros pelo primeiro pagamento no montante de 658,00 euros e pelo segundo no montante de 342,00 euros. O valor somado do período destes juros $658 + 342 = € 1.000,00$ terá de ser acrescido no campo indicado, dado que não faz parte da quantia nominal da contraprestação.



Por outro lado, quando o inventário for vendido, dado que se encontra relevado pelo valor de € 8.000, quando for levado a gasto – operação n.º 25 do ponto 3.1. deste manual – deverá ser corrigido, a deduzir, o montante de € 1.000,00 no campo 791 da declaração de rendimentos Mod22.

Da mesma maneira se deverá processar com a venda. No ponto 3.1. deste manual, operação n.º 25, foi relevado em vendas o valor de 25.000 euros e em rendimento de juros o montante de € 1.974,98 + €1.025, 02 = € 3.000,00.

Ora para efeitos fiscais, de acordo com o citado n.º 5 do art. 18º do CIRC, também os réditos relativos a vendas e prestações de serviços devem ser relevados pela quantia nominal da contraprestação. Neste caso, o acordado com o cliente foi de 1000 unidades a 28 euros cada, ou seja 28.000 euros mais o valor do IVA pago em duas prestações.

Assim, a entidade deverá colocar, a acrescer, o valor de € 3.000,00 euros no campo 711, do quadro 7 da declaração Mod22, pela diferença entre a quantia da contraprestação e o justo valor. Por sua vez, o rendimento de juros, relevado na conta 791, no valor de € 3.000,00 deverá colocado a deduzir, no quadro 7, no campo 757 da declaração Mod22.

Sobre os aspetos fiscais relacionados com inventários, realça-se ainda a necessidade de preenchimento do impresso **modelo 30 do IRC – Mapa de Provisões, Perdas por Imparidade em Créditos e Ajustamentos em Inventários**, nomeadamente o quadro que a seguir se identifica que se encontra na segunda página do referido impresso que diz respeito ao limite legalmente admissível para efeitos fiscais das imparidades:

Figura 29: Quadro do Modelo 30 do IRC

DETERMINAÇÃO DO LIMITE DOS AJUSTAMENTOS EM INVENTÁRIOS				
AJUSTAMENTOS EM INVENTÁRIOS	CUSTO DE AQUISIÇÃO OU DE PRODUÇÃO	VALOR REALIZÁVEL LÍQUIDO	LIMITE LEGAL	VALOR A ACRESCER
	(1)	(2)	(3) = (1) · (2)	(4)
Mercadorias	...	...	...	...
Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	...	...	...	...
Produtos acabados e intermédios	...	...	...	...
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refulos	...	...	...	...
Produtos e trabalhos em curso	...	...	...	...
TOTAL			...	...

Fonte: Modelo 30 de IRC - Mapa de Provisões, Perdas por Imparidade em Créditos e Ajustamentos em Inventários

No caso das imparidades reconhecidas ultrapassarem o limite legal, utiliza-se a coluna “4” do mapa com a indicação do valor que se encontra acima desse limite. Este valor será colocado posteriormente no quadro 7 a acrescer da declaração de rendimentos modelo 22.

Finalmente, ainda dentro dos aspetos fiscais dos inventários realça-se a necessidade que as entidades têm de os comunicar à A.T., através de transmissão electrónica de dados, os seus inventários em ficheiro de formato pré-estabelecido.

A Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro (Lei do OE 2015) veio aditar ao Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto, alterado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, e pelo Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de Maio, um novo artigo o qual vem estabelecer a obrigação de comunicação à AT, do inventário respeitante ao último dia do período económico anterior, pelas pessoas, singulares ou coletivas, que tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal em território português, que disponham de contabilidade organizada e estejam obrigadas à elaboração de inventário.

A comunicação do inventário de existências respeitante ao último dia do exercício deverá ser efetuada até ao dia 31 de Janeiro do ano seguinte, ou quando seja adotado um período de tributação diferente do ano civil, até ao final do 1.º mês seguinte à data do termo desse período (Art. 3º nº 2 do Dec Lei 198/2012 de 24 de Agosto alterada pela Lei 82-B/2014 –



OE 2015). Poderão beneficiar da dispensa da obrigação de comunicação do inventário à AT as pessoas previstas no nº1 do Art 3º - A do Dec Lei 198/2012, às quais seja aplicável o regime simplificado de tributação em sede de IRS ou IRC (alteração introduzida pelo Dec Lei 28/2019 de 15 de Fevereiro).

O governo definiu na Portaria 2/2015 de 6 de Janeiro as características e estrutura do ficheiro através do qual deve ser efetuada à Autoridade Tributária e Aduaneira a comunicação dos inventários e um manual de integração de *software* para essa comunicação. A portaria 126/2019 de 2 de Maio, que altera a anterior portaria 2/2015, passa a prever que seja comunicado à Autoridade Tributária e Aduaneira até ao dia 31 de Janeiro de cada ano, por transmissão electrónica de dados, o inventário valorizado.

Realça-se o seguinte quadro, com os elementos obrigatórios relativos à comunicação dos inventários:

Figura 30: Elementos para Efeitos de Comunicação dos Inventários

Nome dos Campos	Descrição dos Campos
Tipo de produto (ProductCategory) TEXTO 1 CARÁTER	Identificador do tipo de produto. Deve ser preenchido com uma das seguintes letras: M — mercadorias P — matérias-primas, subsidiárias e de consumo A — produtos acabados e intermédios S — subprodutos, desperdícios e refugos T — produtos e trabalhos em curso B — ativos biológicos
Identificador do Produto (ProductCode) TEXTO 60 CARÁTERES	Código único do produto na lista de produtos. Este código deverá corresponder ao mesmo código utilizado no ficheiro SAF-T (PT) da faturação, quando aplicável. No caso de tipos de produtos não transacionáveis e que sejam inexistentes ao nível da tabela de Produtos do SAF-T (PT), deverá garantir-se uma codificação única para cada produto.
Descrição do produto (ProductDescription) TEXTO 200 CARÁTERES	Descrição do produto.
Código do produto (ProductNumberCode) TEXTO 60 CARÁTERES	Código EAN (código de barras). Deve ser utilizado o código EAN do produto. Quando este não existir, preencher com o valor do campo «Identificador do Produto».
Quantidade (ClosingStockQuantity) DECIMAL	Quantidade de existência final relativa ao período a que reporta.
Unidade de medida (UnitOfMeasure) TEXTO 20 CARÁTERES	Unidade de medida usada (exemplo: kg, cm, m³, unidades).
Valor (ClosingStockValue) DECIMAL	Valor da existência final relativa ao período a que reporta. (Valor total relativo à quantidade indicada.)

Fonte: Art. 2º da portaria 2/2015 alterado pela portaria 126/2019



De acordo com o manual de integração de *software* emitido pela AT, um exemplo do preenchimento de um ficheiro de texto seria:

Tabela 4: Exemplo de Preenchimento de Ficheiro para Comunicação de Inventários à AT

ProductCategory	ProductCode	ProductDescription	ProductNumberCode	ClosingStockQuantity	UnitOfMeasure	Closing Stock Value
M	1234	Batatas	11111115	500,4567	Kg	1000
M	5678	Alface	22222220	100	Caixa	500
P	P1123	Maçã Golden	33333335	50	Caixa	50
S	L0001	Caroços	44444440	200	Kg	20

Fonte: Manual de Integração de Software AT

As entidades devem ainda na comunicação identificar o seu número de identificação fiscal, indicar o período de tributação, indicar a data de referência do inventário e se aplicável declarar que não têm inventários.

Coloca-se a questão sobre se é razoável o prazo de entrega exigido pela AT, uma vez que, tal como ficou visível ao longo deste manual, o trabalho de mensuração de inventários, nalguns tipos de entidades, pode ser tarefa difícil e demorada.



6. APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÕES

As principais questões relacionadas com **a apresentação dos inventários**, de uma maneira geral, foram sendo esclarecidas ao longo deste manual, no entanto, julga-se necessário efetuar agora um pequeno resumo.

Tal como referido no primeiro capítulo deste trabalho, as contas da classe 3 – Inventários e Ativos Biológicos, incorporam contas de natureza ativa e como tal surgem **no balanço**, em regra no **ativo corrente**, dado que incorporam elementos que normalmente se espera que sejam realizados num período inferior até 12 meses após a data do balanço e se realizados por período superior, deverão continuar a fazer parte do ativo corrente, desde que esse período faça parte do decurso normal do ciclo operacional (Silva e Martins, 2016). Encontram-se no primeiro tipo de bens, por exemplo, a carne fresca numa câmara frigorífica num talho, um vestido de uma determinada estação do ano numa loja de pronto a vestir ou um conjunto de meias prontas para serem embaladas numa fábrica. No segundo tipo de bens encontram-se por exemplo edifícios, barcos ou navios cujo ciclo de produção seja superior a um ano, mas que seja esse o normal ciclo operacional da empresa.

Se o ciclo operacional da empresa não for inferior a 12 meses, mas o período de realização dos ativos seja superior, o valor da rubrica deverá ser incluída no **ativo não corrente**. A normalização contabilística prevê apenas a inclusão dos ativos biológicos de produção – conta 37 - no ativo não corrente, na rubrica ativos biológicos, ainda que façam parte da classe 3. Observe-se o modelo de balanço geral para perceber acerca da apresentação das contas de inventários:



Figura 31: Apresentação dos Inventários no Balanço

Rubricas	Notas	N	N-1
A T I V O			
Activo não corrente			
Activos fixos tangíveis			
Propriedades de Investimento			
Goodwill			
Ativos Intangíveis			
Ativos Biológicos			
Participações financeiras (método de equivalência patrimonial)			
Outros Investimentos Financeiros			
Créditos a Receber			
Ativos por impostos diferidos			
Activo corrente			
Inventários			
Ativos Biológicos			
Clientes			
Estado e outros entes públicos			
Capital Subscrito e Não realizado			
Outros créditos a receber			
Diferimentos			
Ativos financeiros detidos para negociação			
Outros activos financeiros			
Ativos não correntes detidos para venda			
Caixa e depósitos bancários			

Fonte: Portaria 220/2015

Os modelos reduzidos de balanço não fazem a distinção entre ativos biológicos e inventários, pelo que podem os ativos biológicos ser apresentados como se de inventários se tratassem. No entanto, independentemente da hierarquia de normativo aplicável, excecionalmente podem ser apresentadas no balanço linhas de itens adicionais, se tal for relevante para uma melhor compreensão da posição financeira da entidade (art. 1º da portaria 220/2015).

Quanto à **Demonstração dos Resultados por Naturezas**, as principais rubricas relacionadas com os inventários já foram apresentadas ao longo deste manual, são colocadas na DR por naturezas conforme se apresenta:



Figura 32: Rubricas da DR Relacionadas com Inventários

Rendimentos e Gastos	Notas	N	N-1
Vendas e serviços prestados Subsídios à exploração Ganhos/Perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos Variação de Inventários na produção Trabalhos para a própria entidade Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas Fornecimentos e serviços externos Gastos com pessoal Imparidades de inventários (perdas/reversões) Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões) Provisões (aumentos/reduções)			

Fonte: Portaria 220/2015

No modelo reduzido, a apresentação é semelhante, no entanto a rubrica “imparidades de inventários (perdas/reversões)” designa-se por “ajustamentos de inventários (perdas/reversões)”. No modelo para micro entidades, a apresentação é semelhante, no entanto, todas as imparidades encontram-se aglomeradas numa única rubrica, não existindo portanto a distinção entre as imparidades de inventários ou qualquer outro tipo de imparidades.

Na **Demonstração dos Resultados por Funções**, também já foi anteriormente referida a sua apresentação neste manual (ponto 4.3.), no entanto, realça-se o facto de apenas chegar aos resultados o custo dos inventários que foram vendidos, sendo a rubrica o “custo das vendas” determinado pela fórmula:

Custo das Vendas = CIPV +/- CINI, e por sua vez

CINI = CF Industriais Não Incorporados +/- Dif Incorporação

No que diz respeito às **divulgações** relacionadas com os inventários, estas fazem-se no **anexo**. Esta peça, constante da portaria 220/2015 de 24 de Julho, que aprova os modelos de demonstrações financeiras das entidades que aplicam o SNC, no seu **modelo geral** dedica o **ponto 20** aos inventários. As divulgações constantes deste ponto são as seguintes:



20.1 — Políticas contabilísticas adotadas na mensuração dos inventários e fórmula de custeio usada.

Neste ponto devem ser referidas as políticas que foram utilizadas na mensuração dos inventários: na mensuração inicial custo de aquisição e sua definição e/ou custo de produção e sua definição se aplicável. Na mensuração subsequente custo ou valor realizável líquido dos dois o mais baixo. Como fórmula de custeio: custo específico, FIFO ou custo médio e suas definições.

20.2 — Quantia total escriturada de inventários e quantia escriturada em classificações apropriadas.

Para responder a este requisito de divulgação poderá ser elaborado um quadro do seguinte tipo:

Tabela 5: Quantia Escriturada de Inventários

Inventários	31-12-N	31-12-N-1
Mercadorias	xxx	xxx
Matérias primas, subsidiárias e de consumo	xxx	xxx
Produtos acabados e intermédios	xxx	xxx
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	xxx	xxx
Produtos e trabalhos em Curso	xxx	xxx
Adiantamentos por conta de compras	xxx	xxx
Perdas por imparidade	(xxx)	(xxx)
TOTAL	xxx	xxx

Fonte: Correia *et al.* (2011) e Portaria 220/2015



20.3 — Quantia de inventários escriturada pelo justo valor menos os custos de alienação (no caso de corretores/ negociantes).

A NCRF 18 exclui este tipo de inventários quanto à aplicação dos critérios de mensuração constantes na mesma (NCRF18, § 3). No entanto, este ponto pede para que sejam divulgadas as mercadorias que possam estar mensuradas pelo justo valor menos custos de vender. Pelo que para este tipo de inventários pode ser divulgado um quadro como o que se segue:

Tabela 6: Quantia de Inventários Escriturada pelo Justo Valor Menos Custos de Vender

Inventários	31-12-N	31-12-N-1
Mercadoria A	xxx	xxx
Mercadoria B	xxx	xxx
Mercadoria C	xxx	xxx
Mercadoria	xxx	xxx
TOTAL	xxx	xxx

Fonte: Correia *et al.* (2011) e Portaria 220/2015

20.4 — Quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período.

Nesta nota pretende-se dar a conhecer qual foi o valor por tipo de inventário que no período foi levado a gasto, através do cálculo do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas ou através da variação de inventários da produção. Poderão ser elaborados quadros como se segue:



Tabela 7: Quantia de Inventários Reconhecida Como um Gasto no Período

APURAMENTO DO CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS E DAS MATÉRIAS CONSUMIDAS							
DESCRIÇÃO		Ano N			Ano N-1		
		Mercadorias	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	Total	Mercadorias	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	Total
		(1)	(2)	(3)	(1)	(2)	(3)
1	Inventários iniciais	XXX	XXX	xxx	XXX	XXX	xxx
2	Compras	XXX	XXX	xxx	XXX	XXX	xxx
3	Reclassificação e regularização de inventários	XXX	XXX	xxx	XXX	XXX	xxx
4	Inventários finais	XXX	XXX	xxx	XXX	XXX	xxx
5	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (5 = 1 + 2 + 3 - 4)	XXX	XXX	xxx	XXX	XXX	xxx

APURAMENTO DA VARIAÇÃO NOS INVENTÁRIOS DA PRODUÇÃO							
DESCRIÇÃO		ANO N				ANO N-1	
		Produtos acabados e intermédios	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	Produtos e trabalhos em curso	Total	Produtos acabados e intermédios	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
		(1)	(2)	(3)	(4)	(1)	(2)
1	Inventários finais	XXX	XXX	XXX	xxx	XXX	XXX
2	Reclassificação e regularização de inventários	XXX	XXX	XXX	xxx	XXX	XXX
3	Inventários iniciais	XXX	XXX	XXX	xxx	XXX	XXX
4	Variação nos inventários de produção (4 = 1 + 2 - 3)	XXX	XXX	XXX	xxx	XXX	XXX

Fonte: Elaboração Própria baseada na Portaria 220/2015

20.5 — Quantia de ajustamento de inventários reconhecida como um gasto do período.

Neste ponto deverá ser referida a quantia que no período foi reconhecida em perdas por imparidade, poderá ser efetuada por tipo de inventário, por exemplo como se reconhece no exemplo seguinte:



Tabela 8: Perdas por Imparidade Reconhecidas no Período

Perdas por Imparidade em Inventários	31-12-N	31-12-N-1
Mercadorias	xxx	Xxx
Matérias primas, subsidiárias e de consumo	xxx	Xxx
Produtos acabados e intermédios	xxx	Xxx
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	xxx	Xxx
Produtos e trabalhos em Curso	xxx	Xxx
TOTAL	xxx	Xxx

Fonte: Elaboração Própria baseada na Portaria 220/2015

20.6 — Quantia de reversão de ajustamento reconhecida, nomeadamente, como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período.

Poderá ser elaborado um quadro semelhante ao anterior, mas desta feita com as reversões das perdas por imparidade por tipo de inventário:

Tabela 9: Reversão de Perdas por Imparidade em Inventários

Reversão de Perdas por Imparidade em Inventários	31-12-N	31-12-N-1
Mercadorias	xxx	Xxx
Matérias primas, subsidiárias e de consumo	xxx	Xxx
Produtos acabados e intermédios	xxx	Xxx
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	xxx	Xxx
Produtos e trabalhos em Curso	xxx	Xxx
TOTAL	xxx	Xxx

Fonte: Correia *et al.* (2011) e Portaria 220/2015

20.7 — Circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de um ajustamento de inventários.

Deverá ser explicado neste ponto o que levou a que uma imparidade registada neste período deixasse de fazer sentido e ter sido reconhecida a consequente reversão. A reversão da perda por imparidade em inventários só deve ser efetuada até ao limite da quantia que estaria reconhecida caso a perda de imparidade não tivesse sido registada nos períodos anteriores.



20.8 — Quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.

Neste ponto terão de ser identificados os inventários que possam estar onerados por terem sido dados como garantia. Pelo que poderá ser identificado qual o passivo e o valor da garantia. Poderá ser efetuado um quadro semelhante ao que se apresenta de seguida (baseado na proposta de Correia *et al.*, 2011):

Tabela 10: Quantia de Inventários Dados Como Penhor

Inventário	Passivos cobertos	Valor da garantia prestada
Mercadorias	Passivo A, Passivo B	xxx
Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	Passivo C	xxx
Produtos acabados e intermédios	...	xxx
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	...	xxx
Produtos e trabalhos em Curso	...	xxx
TOTAL		xxx

Fonte: Correia *et al.* (2011) e Portaria 220/2015

20.9 — Quantia de juros incluídos nos custos de produção de inventários

Neste ponto do anexo importa referir, que quantia de juros se encontra em inventários que sejam ativos que se qualificam, de acordo com a NCRF 10. Para responder a este requisito poderá ser efetuado um quadro como se segue:

Tabela 11: Juros Incluídos nos Custos de Produção de Inventários

Quantia de Juros Incluída nos Inventários da Produção	31-12-N		31-12-N-1	
	Valor Total	Juros Incluídos	Valor Total	Juros Incluídos
Produtos acabados e intermédios	xxx	xxx	xxx	xxx
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	xxx	xxx	xxx	xxx
Produtos e trabalhos em Curso	xxx	xxx	xxx	xxx
TOTAL	xxx	xxx	xxx	xxx

Fonte: Portaria 220/2015



O modelo reduzido por sua vez trata no ponto 7 este tipo de divulgações, mencionando as seguintes:

“7.1 — Políticas contabilísticas adotadas na mensuração dos inventários, incluindo a fórmula de custeio usada.

7.2 — Quantia total escriturada de inventários e quantia escriturada em classificações apropriadas para a entidade.

7.3 — Quantia de qualquer ajustamento de inventários reconhecida como um gasto do período, bem como de qualquer reversão de ajustamento que tenha sido reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período de acordo com o parágrafo 11.25 da NCRF -PE, e circunstâncias ou acontecimentos que conduziram a tal reversão.”

Ou seja, de uma maneira geral, a NCRFPE, à semelhança do Anexo para as Entidades do Setor Não Lucrativo trata menos aspetos, mas não aspetos diferentes das normas gerais. Quanto às Micro Entidades, estas, no ano de 2016 deixaram de estar obrigadas à apresentação do Anexo, e só serão relevados os aspetos que constem na informação adicional/complementar na face do balanço. Pelo que, apenas se alguma daquelas informações estiver relacionada com os inventários é que serão conhecidos alguns dos aspetos mencionados anteriormente para os outros tipos de entidades.

Finalmente, em matéria de divulgações relacionadas com inventários, interessa falar do preenchimento dos quadros Q07051 e Q07052 da Informação Empresarial Simplificada – IES, modelo para declarações do período de 2019 e seguintes. Estes quadros fazem parte do Anexo A e pretendem resumir as notas do anexo mencionadas anteriormente. Apresentam-se da seguinte maneira:



Figura 33: Quadro Q07051 da IES

Q0705 INVENTÁRIOS			N, S, P, M		
Q07051 APURAMENTO DO CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS E DAS MATÉRIAS CONSUMIDAS					
DESCRIÇÃO			Mercadorias	Matéria-s-primas, subsidiárias e de consumo	Total
			(1)	(2)	(3)
1	Saldo inicial	A00476	- - -	- - -	- - -
2	Compras	A00477	- - -	- - -	- - -
3	Reclassificação e regularização de inventários	A00478	- - -	- - -	- - -
4	Saldo final	A00479	- - -	- - -	- - -
5	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (5 = 1 + 2 + 3 - 4)	A00480	- - -	- - -	- - -
OUTRA INFORMAÇÃO:					
6	Ajustamentos / perdas por imparidade do período em inventários	A00481	- - -	- - -	- - -
7	Ajustamentos / perdas por imparidade acumuladas em inventários	A00482	- - -	- - -	- - -
8	Reversão de ajustamentos / perdas por imparidade do período	A00483	- - -	- - -	- - -
9	Adiantamentos por conta de compras	A00484	- - -	- - -	- - -

Fonte: Informação Empresarial Simplificada

Figura 34: Quadro Q07052 da IES

Q07052 APURAMENTO DA VARIAÇÃO NOS INVENTÁRIOS DA PRODUÇÃO						
DESCRIÇÃO			Produtos acabados e intermédios	Subprodutos, desperdícios e refugos	Produtos e trabalhos em curso	Total
			(1)	(2)	(3)	(4)
1	Saldo final	A00485	- - -	- - -	- - -	- - -
2	Reclassificação e regularização de inventários	A00486	- - -	- - -	- - -	- - -
3	Saldo inicial	A00487	- - -	- - -	- - -	- - -
4	Variação nos inventários da produção (4 = 1 + 2 - 3)	A00488	- - -	- - -	- - -	- - -
OUTRA INFORMAÇÃO:						
5	Ajustamentos / perdas por imparidade do período	A00489	- - -	- - -	- - -	- - -
6	Ajustamentos / perdas por imparidade acumuladas	A00490	- - -	- - -	- - -	- - -
7	Reversão de ajustamentos / perdas por imparidade do período	A00491	- - -	- - -	- - -	- - -
8	Adiantamentos por conta de compras	A00492	- - -	- - -	- - -	- - -

Fonte: Informação Empresarial Simplificada

De realçar que alguns destes campos serão preenchidos de forma automática a partir do ficheiro SAFT da contabilidade a enviar para a AT.



7. CONCLUSÕES

Pretendeu-se com este trabalho abordar o tema dos inventários para efeitos contabilísticos e fiscais, mais propriamente a problemática do seu reconhecimento e mensuração, assim como cobrir os principais aspetos fiscais relacionados com os mesmos.

O Contabilista Certificado, numa base diária, vê-se confrontado com a maioria das situações relacionadas com os inventários, pelo que um dos principais objetivos deste trabalho é o de munir o Contabilista Certificado com uma ferramenta que lhe permita, sempre que necessite, consultar qualquer situação relacionada com este tema.

Tal como pode ter sido observado ao longo deste manual, antes da apresentação e divulgação dos aspetos relativos aos inventários, de acordo com o normativo da contabilidade financeira, uma entidade terá de ter um trabalho que pode ir desde o controlo, às contagens e à elaboração de vários tipos de cálculos e mapas. Pretendeu-se também neste trabalho abordar esses aspetos.

Assim, este manual, iniciou com a definição de inventários para efeitos contabilísticos, tal como as normas de contabilidade o prescrevem, das principais contas e sua movimentação. Uma parte significativa do trabalho diz respeito ao tratamento contabilístico e fiscal das diferentes operações com os inventários, que vão desde a compra e venda, passando pelas ofertas, quebras, sobras, sinistros, etc. que, tal como referido, espera-se que para o Contabilista Certificado seja fácil a qualquer momento poder consultar a descrição destas operações neste manual e resolver as questões que lhe são colocadas no seu dia-a-dia.

Por outro lado, não foram descurados os aspetos relativos à mensuração, apresentando as principais técnicas e fórmulas de custeio prescritas no normativo e dando exemplos da sua aplicação prática.

A definição dos sistemas de inventário e obrigação para algumas categorias de empresas da aplicação do sistema de inventário permanente, tal como concebido atualmente também foi abordada.



Um aspeto fundamental e de difícil aplicação prática diz respeito à obrigatoriedade da mensuração da produção em curso, especialmente se tiver de ser efetuada em sistema de inventário permanente. Mostrou-se com alguns exemplos práticos, por tipo de regimes de fabrico, como se poderá proceder à aplicação de algumas técnicas que permitirão a mensuração dos inventários em curso e da produção acabada.

Finalmente, os aspetos fiscais e os relativos à divulgação dos inventários também tiveram tratamento.

Espera-se com este trabalho ter contribuído para a divulgação, e aumento do conhecimento dos Contabilistas Certificados, de um tema que, na prática, nem sempre é fácil de tratar e com isto melhorar a qualidade do seu exigente trabalho.



8. REFERÊNCIAS E BIBLIOGRAFIA

Almeida, R., Dias, A., Albuquerque, F., Carvalho, F e Pinheiro, P. (2010) “SNC Explicado – Revisto e Atualizado”, ATF – Edições Técnicas.

Almeida, R., Almeida, M., Dias, A., Albuquerque, F., Carvalho, F e Pinheiro, P. (2010) “SNC Casos Práticos e Exercícios Resolvidos – Volume 1”, ATF – Edições Técnicas.

Almeida, R., Almeida, M., Dias, A., Albuquerque, F., Carvalho, F e Pinheiro, P. (2010) “SNC Casos Práticos e Exercícios Resolvidos – Volume 2”, ATF – Edições Técnicas.

Almeida, B. (2014) “Manual de Auditoria Financeira – Uma Análise Integrada baseada no Risco”, Escolar Editora.

Baganha, Notas de Introdução à Contabilidade de Custos: Planeamento Contabilístico, Processo Produtivo e Conceitos Contabilísticos de Produção. Faculdade de Economia do Porto.

Bezerra, Á. e Quesado, P. (2007) “Sistemas de Custeio e de Contabilidade de Gestão”, Manual de Formação Permanente da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

Borges, A., Gamelas, E., Rodrigues, J., Martins, M., Magro, N., Ferreira, P. (2009) “SNC – Casos Práticos”, Áreas Editora.

Borges, A., Rodrigues, J. e Rodrigues, J. e Rodrigues R. (2007) “As Novas Demonstrações Financeiras” 2ª Edição, Áreas Editora.

Borges, A., Rodrigues, A. e Rodrigues, R. (2010) “Elementos de Contabilidade Geral”, Áreas Editora, 25.ª Edição.

Caiado, António Campos Pires (2011) “Contabilidade Analítica e de Gestão”, Áreas Editora, 6.ª Ed., Lisboa.

Caldeira, C., Asseiceiro, J., Vieira, J. e Vicente, C. (2014) “Contabilidade de Gestão – Estratégia de Custos e de Resultados”, Rei dos Livros 1ª Edição.

Correia, L., Matos, S. e Martins, R. (2011) “Anexo em SNC – Guia Prático” 2ª Ed. Edições Vida Económica.

Costa, C. (2010) “Auditoria Financeira – Teoria & Prática”, 9ª Edição, Editora Rei dos Livros.

Comissão de Normalização Contabilística (2015), “ Estrutura Conceptual”, Aviso n.º 8254/2015.

Comissão de Normalização Contabilística (2015), “Norma de Contabilidade e de Relato Financeiro 7 – Ativos Fixos Tangíveis”



Comissão de Normalização Contabilística (2015), “Norma de Contabilidade e de Relato Financeiro 10 – Custos de Empréstimos Obtidos”

Comissão de Normalização Contabilística (2015), “Norma de Contabilidade e de Relato Financeiro 18 - Inventários”

Comissão de Normalização Contabilística (2015), “Norma de Contabilidade e de Relato Financeiro 20 - Rêdito”

Comissão de Normalização Contabilística (2015), “Norma de Contabilidade e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades”.

Comissão de Normalização Contabilística (2015), “Norma de Contabilística para Micro Entidades”.

Farinha, J. (2013) “Tema A – Inventários e Imparidades”, Manual de Formação Ordem dos Contabilistas Certificados.

Fernandes, J (2006) “Manual do IVA”, Publisher Team.

Franco, V., Morais, A., Oliveira, A., Major, M., Serrasqueiro, R., Jesus M., Oliveira, B., (2006) “Contabilidade de Gestão – Volume II – Orçamento Anual e Instrumentos de Avaliação do Desempenho Organizacional”, Publisher Team.

Gadea, J. (2001) “Manual de Contabilidad Internacional”, Ediciones Pirámide.

Jordan, H., Neves, J. e Rodrigues, J. (2002) “O Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos Gestores”, 4ª Edição, Áreas Editora.

Martins, M e Rodrigues, L. (2004) “O Custeio Baseado em Actividades (ABC): Implementação em PME”, Publisher Team.

Rocha, A., Rubio, J. (1999) “Princípios de Contabilidade Analítica”, Vislis Editores.

Rodrigues, J. (2003) “Adopção em Portugal das Normas Internacionais de Relato Financeiro”, Áreas Editora.

Roriz, José (1999) “A Contabilização do IVA” – Edição de Apeca

Horngren, C., Foster, G. e Datar, S. (1994) “Cost Accounting: A Managerial Emphasis” 8th Ed. Prentice Hall.

Palma, J. (1997) “Casos Práticos de Contabilidade Analítica”, Plátano Editora.

Pereira, C e Franco, V (1994) “Contabilidade Analítica” 6ª Ed. Editora Rei dos Livros

Pontes, S. (2015) “Alterações ao Normativo Contabilístico a entrar em Vigor em 2016”, Formação Eventual, EVE 0315, Ordem dos Contabilistas Certificados.



Rodão, V., Ribeiro, J. (2007) “Gestão das Operações – Uma Abordagem Integrada”, Edições Monitor.

Silva, A., Lobo, C., Carvalho, J. (1999) “Contabilidade Analítica”, Caderno de apoio às aulas de Contabilidade Analítica da Universidade do Minho.

Silva, C. (2006) “A Valorização das Existências em Vias de Fabrico em Regime de Produção Contínua”, Revista Contabilista, Ordem dos Contabilistas Certificados

Silva, E. (2004) “Normas Internacionais de Contabilidade – Da Teoria à Prática

Silva, E. e Martins, C. (2016) “Classe 3 – Inventários e Ativos Biológicos – Abordagem Contabilística Fiscal e Auditoria”, 2ª Edição, Edições Vida Económica.

Silva, E., Silva J., Jesus, T., Silva, A. (2011) “SNC - Casos Práticos de Contabilidade Financeira”, 2ª Edição, Rei dos Livros.

Turner, S. (2010) “Ferramentas de Apoio à Gestão – Guia Essencial para o Gestor de Sucesso”, Monitor Editora.