

OS INVENTÁRIOS E AS SUAS IMPLICAÇÕES CONTABILÍSTICAS

1. ANÁLISE DOS INVENTÁRIOS

1.1 ENQUADRAMENTO

A 13 de Julho de 2009, foi publicado em Diário da República, o Decreto-Lei n.º 158/2009, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística e, por conseguinte, procede-se à revogação do POC e legislação complementar. Esta mudança vem na linha da modernização contabilística ocorrida na UE.

O SNC veio exigir um maior domínio de conceitos e menor conhecimento de regras de registo contabilístico, comparativamente com o POC. Consequentemente verifica-se uma nova terminologia utilizada pelo SNC, bem como a adopção de um modelo contabilístico mais baseado em princípios do que em regras e que contem uma Estrutura Conceptual.

1.2 DEFINIÇÃO DE INVENTÁRIOS (EXISTÊNCIAS)

A NCRF 18 “Inventários” que tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 2, refere:

«Inventários (existências): são activos:

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

De acordo com o § 8 da NCRF 18, «os inventários englobam bens comprados e detidos para revenda incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um retalhista e detidas para revenda ou terreno ou outras propriedades detidas para revenda. Os inventários também englobam bens acabados, produzidos, ou trabalhos em curso que estejam a ser produzidos pela entidade e incluem materiais e consumíveis aguardando o seu uso no processo de produção. No caso de um prestador de serviços, os inventários incluem os custos do serviço, tal como descrito no § 19, relativamente ao qual a entidade ainda não tenha reconhecido o referido rédito (ver a NCRF 20- Rédito).»

Esta norma aplica-se a todos os inventários que não sejam contratos de construção, instrumentos financeiros e activos biológicos e produto agrícola.

É importante ter sempre presente o principal objectivo dos Inventários ou a finalidade da sua existência – são detidos directa ou indirectamente com o intuito de serem vendidos e proporcionarem rendimentos à empresa.

Em termos contabilísticos há dois momentos essenciais no tratamento dos inventários:

- Antes do consumo – como activos;
- Quando consumidos – como custo da venda;

1.2 DIFERENÇAS ENTRE O SNC E O POC NO TRATAMENTO CONTABILISTICO DOS INVENTÁRIOS

O tratamento desta matéria não oferece particulares diferenças no SNC relativamente ao preconizado pelo POC. Salienta-se, como principais situações a proibição de utilização do LIFO (*Last in first out*) como fórmula de custo dos inventários e o tratamento da capitalização dos custos de empréstimos obtidos.

SNC	NCRF 18 – trata a matéria dos Inventários, contendo um conjunto completo de regras quanto ao reconhecimento, mensuração e divulgação.
POC	Capítulo 5.3 do POC refere os critérios valorimétricos para as existências (agora inventários), notas explicativas à classe 3 e notas 21 e 22 e 41 e 42 do ABDR.

As contas a utilizar para relevar os inventários são as seguintes:

Quadro n.º 4 - Codificação dos Inventários

Activo
31 Compras
32 Mercadorias
33 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo
34 Produtos acabados e intermédios

35 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
36 Produtos e trabalhos em curso
38 Reclassificação e regularização de inventários e activos biológicos
39 Adiantamentos por conta de compras

Rendimentos
71 Vendas
73 Variações nos inventários da produção
7622 Reversões de Ajustamentos em inventários

Gasto
61 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas
65 Perdas por imparidade

1.3 A MENSURAÇÃO

A mensuração dos inventários deve ser feita recorrendo a dois métodos possíveis, dos dois o mais baixo: o método do custo ou o método do valor realizável líquido. Note-se que só em condições muito especiais é que pode ser usado o valor realizável líquido (quando for superior ao custo). Descreve-se de seguida cada um destes métodos.

1.5.1 CUSTO DOS INVENTÁRIOS

O custo dos inventários, conforme disposto no § 10 da NCRF 18 «deve incluir todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais.»

Isto significa que, aquando da aquisição ou produção de um inventário, o reconhecimento inicial faz-se nos seguintes casos:

1. Custos de compra: corresponde à soma do respectivo preço de compra onde se incluem os direitos de importação e outros impostos suportados pela entidade, custos de transporte, manuseamento e outros custos directamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, materiais e

serviços e deduzem-se os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes.

2. Custos de conversão: incluem custos directamente relacionados com a produção, tais como a mão-de-obra directa, gastos gerais de fabrico, etc.

Nos casos referidos, devem ser incluídos outros gastos necessários incorridos, como por exemplo, o § 15 da norma refere como gastos passíveis de serem incluídos os gastos gerais que não sejam industriais ou os custos de concepção de produtos para clientes específicos.

A norma refere também, no § 16, exemplos de custos excluídos do custo dos inventários e que devem ser reconhecidos como gastos do período. Os exemplos referidos na norma são as quantias anormais de materiais desperdiçados, de mão-de-obra ou de outros custos de produção; custos de armazenamento, a menos que esses custos sejam necessários ao processo de produção antes de uma nova fase de produção; gastos gerais administrativos que não contribuam para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais; e custos de vender.

Refira-se, ainda, que no caso de os inventários requererem um período longo, normalmente superior a um ano, para atingirem a sua condição de uso ou venda, podem-se incluir no custo de aquisição ou de produção os custos de empréstimos obtidos que lhes sejam directamente atribuíveis (esta premissa e condições encontram-se tratada na NCRF 10). Ou seja, os juros suportados com a contratação de um empréstimo directamente associado à obtenção dos inventários podem ser capitalizados e adicionados ao valor do activo, até ao montante em que os inventários atinjam a condição de uso ou venda.

1.5.2 MENSURAÇÃO SUBSEQUENTE

A definição de valor realizável líquido encontra-se expressa nos § 6 e 7, que refere que é o preço de venda estimado no decurso normal da actividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efectuar a venda. Isto é, refere-se à quantia líquida que uma entidade espera realizar com a venda do inventário no decurso normal da actividade empresarial.

Conforme já referido, os inventários são mensurados pelo custo ou pelo valor realizável líquido (VRL), dos dois o mais baixo.

Assim, após determinar os custos dos inventários, teremos de verificar se estes não excedem o seu valor realizável líquido, através de uma análise individual, embora em certas circunstâncias se possam agrupar unidades semelhantes ou relacionadas.

As situações que originam um custo de aquisição inferior ao seu valor realizável devem-se a produtos defeituosos, danos no transporte, etc., mas também poderá ser o caso de produtos que já tenham saído de moda, situação frequente no ramo têxtil ou produtos vendidos com prejuízo, como é o caso de alguns produtos alimentares vendidos para os hipermercados, sendo estes comercializados conjuntamente com outros produtos mais rentáveis. Existem ainda situações em que os produtos não são vendáveis, precedendo-se à sua destruição ou oferta.

Outras situações que reduzem o valor contabilístico dos inventários prendem-se com os prazos de validade dos produtos e a descontinuidade da produção de certos produtos, o que, poderá originar inventários excedentários. Assim, teremos que ter em conta, em termos de mensuração, o seguinte:

- ✓ Se o Custo > VRL = Ajustamento para o VRL (perda por imparidade em inventários)
- ✓ Se o custo < VRL = Mantém-se o Custo

1.5.3 MENSURAÇÃO DAS SAÍDAS

Relativamente ao método de custeio das saídas de inventários estão definidas nos § 23 – 27 da NCRF 18 os seguintes:

- **Identificação específica do custo** - “Significa que são atribuídos custos específicos a elementos identificativos de inventários. É o tratamento apropriado para os itens que sejam segregados para um projecto específico.” Neste método os produtos são avaliados pelo seu preço real ou efectivo, ou seja, por todos os encargos de compra que lhe sejam directamente imputáveis, exigindo a perfeita identificação dos vários lotes ou artigos no armazém. É de aplicação difícil, sendo utilizado em artigos de elevado valor unitário. Sendo possível a sua implementação, este é o melhor método existente.
- **FIFO (*First In, First Out*) ou método de custo cronológico directo** – neste método as primeiras unidades a entrar em armazém são as primeiras a sair, ou seja valorizam-se os inventários em armazém pelo preço mais recente.

Contudo, este método de custeio apresenta alguns inconvenientes, tais como: em períodos inflacionistas, as empresas tendam a apurar margens mais elevadas, pois o custo das existências vendidas é função de preços antigos, enquanto as vendas a preços recentes (infeccionados); os custos das vendas e consumos, sendo os mais antigos podem mostrar-se bastante aquém dos preços de mercado, principalmente se a rotação é lenta.

- **Custo médio ponderado** – o preço unitário dos inventários é determinado pela média ponderada do preço de compra e do valor dos stocks em armazém. Desta forma, os lotes perdem a sua individualidade. No entanto, aponta-se com desvantagem o facto de o custo actual de uma mercadoria, ao ser ponderado com um preço mais antigo, poder vir a ser substancialmente alterado, afastando-se deste modo do seu valor real.

1.5.4 TÉCNICAS PARA A MENSURAÇÃO DO CUSTO

Em conformidade com os §§ 21 e 22 da Norma, “as técnicas para a mensuração do custo de inventários, tais como o método do custo-padrão ou o método de retalho, podem ser usados por conveniência se os resultados se aproximarem do custo.”

- **Custo padrão** – corresponde ao custo que é determinado em função de condições ideais de aproveitamento e funcionamento de todos os factores produtivos: capacidade máxima do equipamento, produtividade óptima do trabalho, entre outros. Sendo um custo “ideal”, constitui mais uma meta a atingir que uma verdadeira valorização de *stocks*.
- **Método de retalho** – usado no sector de retalho para mensurar inventários de grande quantidade de itens que mudam rapidamente, e consiste na redução da margem normal de lucro ao preço de venda dos inventários.

De notar que a entidade ao adoptar um destes métodos, deve estar em condições de justificar que a sua utilização não constitui um desvio significativo face ao custo que seria determinado se fosse adoptado o método da identificação específica, do FIFO ou do custo médio ponderado.

1.4 RECONHECIMENTO COMO GASTO DO EXERCÍCIO

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 respectivo rédito seja reconhecido”.

Ajustamentos para o valor realizável líquido e todas as perdas devem ser reconhecidas como um gasto do período em que ocorram.

A reversão do ajustamento de inventários, proveniente de um aumento no valor realizável líquido, ocorrida no próprio exercício é reconhecida como uma redução do gasto. Se ocorrida em exercício seguinte será um rendimento.

1.7 PERDA POR IMPARIDADE E AJUSTAMENTOS

A Perda por Imparidade nos inventários verifica-se quando o valor realizável líquido é inferior ao valor de custo.

Corresponde a perdas potenciais do valor em activos, decorrentes de circunstâncias alheias ao seu uso ou utilização.

Estas perdas são registadas em subcontas denominadas perdas por imparidade nas contas dos respectivos activos.

Descrição	Débito	Crédito
Perdas por imparidade de mercadorias	652	329

Exemplo:

A entidade X vendeu em Janeiro de 2011 mercadorias por € 8.000, que apresentavam um valor contabilístico de € 10.000 em 31 de Dezembro de 2010.

Data	Descrição	Débito	Crédito	Valor
31-12-2010	Perda por imparidade	652		2.000
	Perda por imparidade acumulada		329	2.000

Quando deixarem de existir as situações que originaram as perdas por imparidade efectua-se uma reversão de imparidade.

As reversões são uma redução, total ou parcial, de uma perda por imparidade (real ou potencial) anteriormente registada como gasto.

Descrição	Débito	Crédito
Reversão da perdas por imparidade de mercadorias	329	7622

O termo ajustamentos em inventários corresponde a perdas de valor (potenciais) em inventários, isto é, são sinónimos de imparidades em inventários. O SNC usa os dois termos, consoante o normativo. Assim, temos na NCRF 18 a expressão «ajustamentos em inventários»; a Portaria n.º 1011/2009 utiliza a expressão «imparidade em inventários» e a Portaria n.º 986/2009 usa «imparidades em investimentos (ver exemplo na DRN) e «ajustamentos em inventários (ver exemplo no ABDR).

Os acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos são aqueles que facilmente se faz prova que existiam à data do balanço, assim temos:

- Resolução após a data do balanço, de um caso judicial que confirma que a entidade tinha uma obrigação à data do balanço. Deve ser ajustada qualquer provisão anteriormente reconhecida, relacionada com o caso judicial ou reconhece uma nova provisão.
- A descoberta de fraudes ou erros que provam que as demonstrações financeiras estão incorrectas;
- A falência de um cliente que ocorre após a data do balanço demonstra que existia uma perda à data do balanço e que a entidade necessita de ajustar a quantidade escriturada;
- A determinação após a data do balanço do custo de activos comprados, ou os proventos dos activos vendidos, antes da data do balanço;
- A determinação após a data do balanço da quantia de participação no lucro, ou de pagamento de bónus caso a entidade tivesse uma obrigação presente legal ou construtiva à data do balanço de fazer tais pagamentos antes dessa data.

1.8 VARIAÇÃO NOS INVENTÁRIOS

Em geral, uma variação dos inventários corresponde à diferença entre o valor no final de um período e o valor no início desse mesmo período de tempo. A diferença apurada pode representar um aumento ou uma diminuição do valor inicialmente contabilizado.

Contudo, por vezes, em termos contabilísticos, é necessário considerar também as reclassificações e regularizações de inventários. Estas são reconhecidas na conta 38, que serve de contrapartida ao registo de quebras, sobras, entradas e saídas de ofertas, assim como outras variações nas contas de inventários não derivadas de compras, vendas ou consumos.

Esta conta não surge no balanço, sendo que serve para regularizar o saldo das contas 32, 33, 34, 35, 36 e 37.

Esta conta deve ser saldada, uma vez que é transitória. O momento em que é saldada depende do sistema de inventário utilizado. Admita o seguinte exemplo:

A empresa PAM, Lda., que se dedica à comercialização de produtos hortícolas, utiliza o sistema de inventário permanente na contabilização dos seus inventários e efectuou uma oferta dos seus produtos, no valor de € 200, ao Banco Alimentar Contra a Fome (isento de IVA ao abrigo do n.º 10 do CIVA).

Descrição	Débito	Crédito
Oferta de bens alimentares	6882	382
Regularização de inventários	382	321

1.9 SISTEMA DE INVENTÁRIO PERMANENTE VS SISTEMA DE INVENTÁRIO INTERMITENTE

A movimentação das contas de inventários tem dois objectivos:

- Conhecer a quantidade dos *stocks*;
- Apurar os custos dos produtos vendidos e consumidos (e consequentemente o resultado das vendas).

Para o efeito pode utilizar-se dois tipos de inventário:

1. Sistema de Inventário Permanente: neste caso são precisas contas que nos dêem a conhecer, permanentemente, o valor dos *stocks* em armazém e contas de custos dos produtos vendidos ou consumidos para determinar os resultados obtidos nas vendas ou na produção.
2. Sistema de Inventário Intermitente: o valor do *stock* só é apurado periodicamente através de inventariação física directa no armazém.

1.9.1 O SISTEMA DE INVENTÁRIO PERMANENTE

Segundo Borges (2007) “como o nome indica, através deste sistema é possível determinar permanentemente o valor dos *stocks* em armazém e apurar em qualquer momento os resultados obtidos nas vendas ou na produção. Para tal basta criar dois tipos de contas: conta ou contas que nos dêem a conhecer permanentemente o valor dos *stocks* da empresa e conta ou contas de custo dos produtos vendidos ou consumidos para nos dar a conhecer, também permanentemente, o custo das vendas ou produção, apurando-se a partir do valor de venda ou de produção o respectivo resultado.”

Conclui-se que, pelo sistema de inventário permanente é possível determinar, a cada momento, através de registos contabilísticos o valor dos *stocks* em armazém e apurar os resultados obtidos nas vendas ou na produção.

O facto de uma empresa operar em sistema de inventário permanente não obsta a que proceda ao inventário intermitente, sendo que a conjugação destes dois sistemas constitui um ponto forte no controlo interno contabilístico da empresa.

O controlo contabilístico permanente das mercadorias na contabilidade geral é possível através do sistema de inventário permanente. Contudo, o controlo de outros bens (empresas industriais) só é possível através da contabilidade de gestão.

De facto, nas empresas comerciais não se levantam grandes questões, pois não existe qualquer processo de transformação, sendo fácil o registo do custo das mercadorias vendidas (débito da 61 – custo das mercadorias vendidas, por crédito da 32 – mercadorias), bastando para tal definir a fórmula de custeio das saídas (Identificação específica do custo, FIFO ou custo médio ponderado).

Relativamente às empresas industriais a questão é mais complexa pois é preciso valorizar as contas 34 - produtos acabados e intermédios, a conta 35 – subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos e a conta 36 – produtos e trabalhos em curso.

Ora, para determinar o custo destes produtos é, obviamente necessário implementar a contabilidade analítica (não necessariamente digráfica), pelo que ao ser de uso obrigatório o inventário permanente, está a fazer-se uma imposição ao uso da contabilidade analítica ou de gestão.

1.9.1.1 OBRIGATORIEDADE DO SIP

A necessidade de implementar o Sistema de Inventário Permanente (SIP) foi tornada obrigatória pelo Decreto-lei n.º 44 /99, de 12 de Fevereiro, que estabeleceu também, a obrigatoriedade de elaborar a demonstração dos resultados por funções e definiu os elementos básicos da listagem de inventário físico.

Todavia, foi sentida a necessidade de aperfeiçoar aquele diploma, em virtude de algumas lacunas e dificuldades de interpretação que condicionaram a sua aplicação. Essa alteração foi efectuada pelo Decreto-lei n.º 79/2003, de 23 de Abril.

Actualmente, as condições de exigência e aplicação do sistema de inventário permanente estão previstas no art.º 12 do Decreto-Lei 158/2009, em virtude da implementação do Novo Sistema de Normalização Contabilística.

Assim, a obrigação de adopção deste sistema apenas se verifica para as entidades que ultrapassem, durante dois exercícios consecutivos, dois dos três limites indicados no n.º 2 do artigo 262 do CSC, ou seja, total de balanço de 1.500.000 euros, total das vendas líquidas e outros proveitos de 3.000.000 euros e 50 trabalhadores em média durante o exercício.

Conclui-se então que, as pequenas entidades não estão obrigadas à sujeição do SIP.

Ficam também dispensadas da aplicação do SIP, entidades relativamente às seguintes actividades:

- Agricultura, produção animal, apicultura e caça;
- Silvicultura e exploração florestal;
- Indústria piscatória e aquicultura;
- Pontos de venda a retalho, sendo que não apresentem, no seu conjunto, vendas superiores a € 300 000 nem a 10% das vendas globais, no decorrer de um exercício.
- Prestação de serviços, desde que apresentem, no período de um exercício, um custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas igual ou inferior a € 3000 000 nem exceda 20% dos respectivos custos operacionais.

A obrigação de aplicar o inventário permanente cessa sempre que as entidades deixem de ultrapassar, durante dois exercícios consecutivos, dois dos três limites referidos no n.º 2 do artigo 262 do CSC, produzindo efeitos a partir do exercício seguinte ao termo daquele período.

Independentemente da obrigatoriedade ou não do sistema de inventário permanente, as entidades, face à actividade que desenvolverem, deverão ponderar os

benefícios que este sistema poderá proporcionar, em termos económicos, de gestão e de controlo interno.

No entanto, e apesar de obrigatório, nos termos já definidos, o SIP nem sempre é aplicado. As empresas, especialmente as que apresentam estruturas organizativas precárias, têm dado preferência à utilização do sistema de inventário intermitente.

Com efeito, verificou-se que há divergência de entendimento quanto à não adopção do SIP quando obrigatório. Alguns críticos defendem que em várias circunstâncias, o controlo das existências e o razoável apuramento dos saldos podem ser assegurados de outras formas. Tanto quanto parece, o balanço e a demonstração de resultados não sofrem qualquer influência do sistema de inventário – permanente ou intermitente – pelo que está em causa uma mera “questão interna”, sem reflexo nos produtos da informação para o exterior.

A não aplicação do sistema de inventário permanente, quando obrigatória, poderá suscitar a aplicação de métodos indirectos nos termos da Lei Geral Tributária.

Quanto a esta questão, foi comunicado através do ofício n.º 7613, de 4 de Março de 2004 pelo Ministério das Finanças o seguinte:

“2. Relativamente à eventual sujeição à avaliação indirecta dos rendimentos ou valores sujeitos a tributação nos casos em que as empresas, embora obrigadas à adopção do sistema de inventário permanente, não o tenham feito, refira-se que da conjugação da alínea b) do art.º 87.º com a alínea a) do art.º 88.º, ambos da Lei Geral Tributária, resulta que nos casos em que, embora legalmente obrigatório, não tiver sido adoptado o sistema de inventário permanente para a contabilização das existências e, por esse motivo, se tornar impossível comprovar e quantificar de forma directa e exacta os elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável sujeita a IRC, a Administração Tributária ver-se-á, de facto, obrigada a proceder á avaliação indirecta, com as consequências daí resultantes.

Nos casos em que a inexistência do sistema permanente não impossibilite a comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, não há suporte legal para, com base naquela falta, proceder à avaliação indirecta daquela matéria.”.

1.10 O INVENTÁRIO FÍSICO

De acordo com a definição de Lopes de Sá, inventário significa a “verificação da existência de um componente patrimonial”.

No final do exercício económico, as empresas comerciais e industriais centram-se na contagem física das existências, com vista ao apuramento dos resultados do exercício e para conhecer a situação patrimonial das empresas.

O inventário, neste contexto, consiste na contagem física das existências de determinada empresa, é efectuado em conformidade com o sistema de inventário utilizado.

Quando se utiliza o inventário permanente, as contagens físicas devem ser efectuadas com referência ao final do exercício ou, ao longo do exercício de forma rotativa, de modo que cada bem seja contado, pelo menos, uma vez em cada exercício.

Se for utilizado o sistema de inventário intermitente, as contagens físicas devem ser efectuadas com referência ao final do exercício.

Pese embora seja reconhecida a necessidade impiedosa da existência de um documento, que suporte o lançamento na contabilidade do montante e da quantidade dos bens em armazém, existem ainda empresas que não cumprem com esta obrigação legal e outras que embora procedam à sua elaboração, não o fazem de forma rigorosa.

A falta do inventário ou a sua deficiente execução, impossibilita a contabilidade de apurar resultados fidedignos e de conhecer a exacta situação financeira das empresas, o que poderá implicar consequências graves a nível fiscal.

A responsabilidade pelo planeamento, execução e controlo da contagem dos inventários é do órgão de gestão.

Para comprovar a sua realização deverá ser elaborado um documento, assinado pelo representante legal da empresa, com referência às datas em que o mesmo ocorreu e deve conter os seguintes elementos:

- Identificação dos inventários (mercadorias, matérias-primas e produtos) indicando os artigos, tipos e referências;
- Quantidades unitárias e totais;
- Valor unitário e total;
- Critério valorimétrico adoptado.

Contudo, o documento comprovativo do inventário tem que possibilitar o controlo do critério valorimétrico, pelo confronto entre os valores dos artigos e as correspondentes facturas de aquisição.

Devem ser elaborados inventários de:

- Mercadorias
- Embalagens
- Mercadorias em trânsito
- Mercadorias em poder de terceiros
- Produtos acabados e intermédios
- Subprodutos
- Desperdícios, resíduos e refugos
- Produtos e trabalhos em curso
- Matérias-primas
- Matérias subsidiárias
- Materiais diversos
- Embalagens de consumo
- Matérias e materiais em trânsito.

1.11 IMPLICAÇÕES AO NÍVEL DO IRC

A aprovação do SNC implicou diversas alterações ao Código do IRC e legislação complementar, de forma a adaptar as regras de determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos às NIC.

Diferenças face à anterior versão do CIRC
- Inclusão nos inventários dos custos de empréstimos obtidos, desde que esses inventários requeiram um período superior a um ano para ficarem prontos para venda;
- Os custos de acabamento e de venda passam a ser levados em conta na determinação do valor realizável líquido.

Segundo Cunha (2009) “as alterações introduzidas têm como objectivo aproximar as regras contabilísticas e fiscais, mantendo-se o modelo de dependência parcial, ou seja sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias, a determinação do lucro tributável deve seguir o tratamento decorrente das novas normas contabilísticas.”

Apesar do esforço de convergência entre fiscalidade e contabilidade, subsistem sempre algumas diferenças. Prova disso são os critérios de valorimetria dos inventários.

Pela norma fiscal verificamos que não houve alteração no critério de valorimetria dos inventários, ou seja, continua a adoptar-se o custo de aquisição ou de produção, como sendo o critério mais usual (alínea a do n.º 1 do art.º 26 do CIRC). Por outro lado, a NCRF 18, refere que os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

Relativamente ao ajustamento de inventários, o artigo 28.º do CIRC tem uma definição diferente relativamente ao conceito de valor realizável líquido daquele que é preconizado na NCRF 18.

A NCRF 18 § 28 a 33 descreve várias situações de aplicação do valor realizável líquido. No que respeita aos materiais e outros consumíveis o § 32 refere que, tais materiais “detidos para uso na produção de inventários não serão reduzidos abaixo do custo se for previsível que os produtos acabados em que eles serão incorporados sejam vendidos pelo custo ou acima do custo. Porém, quando uma diminuição no preço dos materiais constitua uma indicação de que o custo dos produtos acabados excederá o valor realizável líquido, os materiais serão reduzidos (*written down*) para o valor realizável líquido. Em tais circunstâncias o custo de reposição pode ser a melhor mensuração disponível do seu valor realizável líquido.”

No entanto, e pela leitura do n.º 2 do artigo 28.º do CIRC, “entende-se valor realizável líquido o preço de venda estimado no decurso normal da actividade do sujeito passivo nos termos do n.º 4 do artigo 26.º, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda”. Ora, esta remissão para o n.º 4 do artigo 26.º está objectivamente a restringir a aplicação do valor realizável líquido apenas aos bens adquiridos ou produzidos para venda, uma vez que não decorre da actividade normal de um fabricante vender matérias-primas.

Transcreve-se abaixo, os artigos relevantes do CIRC, relativamente aos inventários.

Artigo 23.º
Gastos

1 — Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente:

(...)

h) Ajustamentos em inventários, perdas por imparidade e provisões;

(...)

Artigo 26.º **Inventários**

1 — Para efeitos da determinação do lucro tributável, os rendimentos e gastos dos inventários são os que resultam da aplicação de métodos 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;
- e) Valorimetrias especiais para os inventários tidos por básicos ou normais.

2 — No caso de os inventários requererem um período superior a um ano para atingirem a sua condição de uso ou venda, incluem-se no custo de aquisição ou de produção os custos de empréstimos obtidos que lhes sejam directamente atribuíveis de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável.

3 — Sempre que a utilização de custos padrões conduza a desvios significativos, pode a Direcção-Geral dos Impostos efectuar as correcções 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.

4 — 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.

5 — O método referido na alínea c) do n.º 1 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.

6 — A utilização de valorimetrias especiais previstas na alínea e) do n.º 1 carece de autorização prévia da Direcção-Geral dos Impostos, solicitada em requerimento em que se indiquem os métodos a adoptar e as razões que os justificam.

Artigo 27.º

Mudança de método de valorimetria

1 — Os métodos adoptados para a valorimetria dos inventários devem ser uniformemente seguidos nos sucessivos períodos de tributação.

2 — Podem, no entanto, verificar-se mudanças dos referidos métodos sempre que as mesmas se justifiquem por razões de natureza económica ou técnica e sejam aceites pela Direcção-Geral dos Impostos.

Artigo 28.º

Ajustamentos em inventários

1 — São dedutíveis no apuramento do lucro tributável os ajustamentos em inventários reconhecidos no período de tributação até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respectivo valor realizável líquido referido à data do balanço, quando este for inferior àquele.

2 — Para efeitos do disposto no número anterior, entende-se por valor realizável líquido o preço de venda estimado no decurso normal da actividade do sujeito passivo nos termos do n.º 4 do artigo 26.º, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda.

3 — A reversão, parcial ou total, dos ajustamentos previstos no n.º 1 concorre para a formação do lucro tributável.

4 — Para os sujeitos passivos que exerçam a actividade editorial, o montante anual acumulado do ajustamento corresponde à perda de valor dos fundos editoriais constituídos por obras e elementos complementares, desde que tenham decorrido dois anos após a data da respectiva publicação, que para este efeito se considera coincidente com a data do depósito legal de cada edição.

5 — A desvalorização dos fundos editoriais deve ser avaliada com base nos elementos constantes dos registos que evidenciem o movimento das obras incluídas nos fundos.

1.12 CONTROLO INTERNO E GESTÃO DOS INVENTÁRIOS

O controlo interno é o nível mais elementar da gestão dos inventários.

A gestão do inventário é a gestão da totalidade de produtos que estão dentro da empresa e que, após a sua venda, se transformam em capital.

Gerir os *stocks* ou inventários é uma questão frequentemente negligenciada nas empresas. No entanto, esta é uma questão fundamental já que uma a gestão dos inventários pode fazer a diferença entre a viabilidade da empresa e sérias dificuldades financeiras, sendo que muitas vezes o inventário representa a maior fatia do investimento de certas empresas.

Neste contexto, as empresas deverão possuir um sistema de controlo que lhes permita:

- ✓ Salvar os inventários de roubos, quebras, etc.;
- ✓ Identificar os inventários de baixa rotação ou obsoletos;
- ✓ Calcular perdas na realização de inventários.

Os inventários devem estar armazenados em locais vedados á generalidade dos colaboradores e a terceiros e deverá ser identificado um responsável pela sua guarda.

Outro aspecto fundamental na gestão dos inventários é a sua inventariação física, que pode revestir várias formas:

- ✓ Contagens rotativas;
- ✓ Contagens gerais efectuadas numa data intercalar;
- ✓ Contagens gerais efectuadas na data do balanço (particularmente aplicável a empresas que não possuem inventário permanente).

Quando a empresa possui o sistema de inventário permanente, poderá dispensar contagens gerais, efectuando contagens rotativas, ao longo do ano, de forma a cobrir todos os inventários.

Em termos de gestão de *stocks*, o inventário permanente permite determinar, a cada momento, através dos registos contabilísticos, as quantidades e os preços unitários e apurar os resultados obtidos nas vendas ou na produção. O conhecimento global do *stock* só se obtém através dos dados qualificativos e valorizados sobre as entradas, os consumos e os *stocks* detidos.

Os movimentos do *stock* devem estar concebidos de forma a assegurar o inventário permanente, apoiado no registo validado das entradas e saídas de modo a permitir conhecer no curso do exercício, os inventários ou *stocks* em quantidade e em valor.

Relativamente às diferenças de inventário apuradas durante o ano, entre as existências reais do *stock* e os saldos mencionados nas respectivas fichas, devem ser registados em documentos próprios, a fim de serem remetidos à contabilidade para se efectuar os acertos contabilísticos.

Sendo os registos daquelas diferenças processadas pela informática e se esta dispuser das informações sobre os consumos e existências em *stocks*, facilmente conseguimos obter, a cada momento, a seguinte informação:

- ✓ A quantidade existente em *stock* aquando do inventário e o seu valor por artigo;
- ✓ A diferença de inventário apurada e o seu valor por artigo;
- ✓ Esta mesma diferença, mas tomada em percentagem relativamente ao *stock*, em quantidade e valor, por artigo;
- ✓ Os elementos acima referidos, em acumulado por família de artigos e por armazém.

Todos estes elementos permitem um controlo de resultados dos inventários realizados, durante o ano. Obviamente, se a empresa não dispõe desta informação informaticamente, terá maior dificuldade no fim do ano ou quando quiser tomar consciência das diferenças acumuladas.

É do interesse da empresa, mais propriamente do órgão de gestão, conseguir implementar um sistema de controlo interno e gestão de inventários eficientes, contudo o Técnico Oficial de Contas (TOC) deverá auxiliar o órgão de gestão na implementação, execução e controlo destas operações. Descreve-se de seguida alguns procedimentos inerentes ao TOC.

1.13 A RESPONSABILIDADE DO TOC

As recentes alterações na contabilidade e no Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, desafiam o Técnico Oficial de Contas a um papel mais pró-activo e exigente. São reconhecidos ao TOC um conjunto de direitos e obrigações, previstos no Estatuto, no Código Deontológico e na legislação fiscal.

O artigo 6.º do Estatuto dos TOC refere no n.º 2 que constituem funções do TOC “planificar, organizar e coordenar a execução da contabilidade das entidades que possuam, ou que devam possuir, contabilidade regularmente organizada segundo os planos de contas oficialmente aplicáveis ou o sistema de normalização contabilística, conforme o caso, respeitando as normas legais, os princípios contabilísticos vigentes e as orientações das entidades com competências em matéria de normalização

contabilística e assumir a responsabilidade pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal”. No n.º 3 do mesmo artigo, encontra-se a definição de regularidade técnica que se baseia na regularidade material da contabilidade e declarações fiscais e na regularidade formal relativa aos mecanismos de envio da informação contabilística e fiscal para as autoridades competentes.

A “Classe 3 – Inventários e activos biológicos” é uma das áreas que deve merecer maior atenção pelo TOC, dependendo obviamente do tipo de actividade. São abaixo referidas algumas situações que se consideram relevantes nesta matéria.

a) NAS CONTAGENS FÍSICAS

A responsabilidade do TOC relativamente às contagens físicas (inventariação) depende do seu grau de envolvimento nas tarefas subjacente a essa operação. O TOC que exerce funções como trabalhador dependente terá uma maior colaboração nesse processo.

De salientar que a responsabilidade pelo planeamento, execução e controlo da contagem dos inventários é do órgão de gestão.

Segundo Guimarães, se o TOC participa na elaboração do inventário, a sua responsabilidade será apriorística”, sendo que, esse envolvimento contribui para a diminuição de erros e por certo os valores evidenciados na contabilidade serão mais realistas. Pelo contrário, se o TOC não participa na elaboração do inventário, este deverá ser analisado *à posteriori*, através de testes/ análises técnicos para aferir a sua validade. Pese embora, esta aferição seja efectuada pelos Auditores nas entidades sujeitas a auditoria (revisão) de contas, entende-se que o TOC deverá estar envolvido nesta operação.

Assim, para além de verificar as contagens físicas e a mensuração dos inventários (existências) nas entradas e nas saídas, um dos testes mais elementares é o da verificação das vendas (saídas) de Janeiro, confrontando-as com os *stocks* em 31/12 e as compras (entradas) ocorridas no fim do ano e início do ano seguinte.

b) NO INVENTÁRIO PERMANENTE

A não aplicação do sistema de inventário permanente, quando obrigatória, poderá suscitar a aplicação de métodos indirectos nos termos da Lei Geral Tributária.

Com efeito, verificou-se que há divergências quanto à responsabilidade do TOC nesta matéria. No entanto, segundo Silva & Neto (2008) a responsabilidade do TOC dependerá do não cumprimento da obrigação, que poder-se-á sintetizar no seguinte:

- ✓ Caso o TOC alerte o cliente, ou entidade patronal, e este não estiver disposto a cumprir a lei, deve o TOC munir-se de declaração da entidade, ilibando-o de responsabilidade por tal. Para isso deve inserir na declaração de responsabilidade um parágrafo deste tipo: “ O órgão de gestão da empresa está consciente da obrigatoriedade de implementação do sistema de inventário permanente por força do Decreto-Lei n.º 148/09 de 13/7. Contudo reconhece não existirem condições técnicas para tal.”
- ✓ Caso o TOC não alerte o cliente e viole conscientemente a lei, pensa-se que poderá incorrer em responsabilidade civil profissional por danos causados ao seu cliente ou entidade patronal, situação esta que não é coberta pelo seguro de responsabilidade civil profissional.