

NPC - NORMAS E PROCEDIMENTOS DE CONTABILIDADE

NPC 2 - Pronunciamento Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON nº 2 de 30/04/1999

Estoques

Práticas Contábeis Aplicáveis

1 - Os critérios e práticas estabelecidos neste Pronunciamento são aplicáveis na contabilização e apresentação dos estoques, exceto quando outro Pronunciamento venha a requerer ou a permitir tratamento contábil alternativo ou diferente. Tais critérios e práticas não se aplicam a entidades em processo de descontinuidade de suas operações ou avaliação de estoques para fins de determinação de seu valor econômico em processos de compra ou venda de uma entidade.

2 - O presente Pronunciamento tem por objetivo definir a natureza dos bens e direitos que devem ser incluídos na rubrica de Estoques e estabelecer critérios para sua valorização e registro contábil. Este Pronunciamento não se aplica aos estoques de produtos de exploração agrícola, pecuária e florestal e de indústrias extrativas, nem àqueles representados por produtos e serviços executados sob contrato, que serão objeto de Pronunciamentos à parte, nem aos bens de desgaste a longo prazo, classificáveis como imobilizado e sujeitos à depreciação.

3 - Os estoques devem representar bens e direitos que sejam de propriedade da entidade, quer estejam em seu poder ou em poder de terceiros. Dessa forma, na determinação de integrar ou não um elemento à conta de estoques no balanço patrimonial da entidade, o importante não é sua posse mas o direito à sua propriedade ou condições tais de controle e responsabilidade que caracterizem a existência do ativo e uma respectiva obrigação.

4 - Os principais bens e direitos compreendidos nesta definição são: mercadorias para revenda, produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, materiais de acondicionamento e embalagem, materiais auxiliares de produção, materiais de consumo geral, importações em andamento e adiantamentos a fornecedores de qualquer dos itens acima.

5 - Peças de reposição de máquinas e equipamentos, necessárias à normalidade de funcionamento de bens do imobilizado, devem ser classificadas naquele grupo, e não como estoques.

6 - Não são incluídos nos estoques: (i) materiais ou produtos adquiridos, ainda em trânsito, enquanto transportados sob a responsabilidade do vendedor ou proprietário anterior (CIF ou FOB local de destino); (ii) estoques que têm a propriedade transferida após sua aprovação; e (iii) estoques recebidos em consignação (quando a consignatária não tenha qualquer responsabilidade sobre os mesmos ou compromisso de aquisição, mesmo que parcial) e em custódia (quando a entidade é mera depositária).

DEFINIÇÕES

7 - Estoques são ativos tangíveis (ou aplicações de recursos visando a sua obtenção): (i) mantidos para venda no curso dos negócios da entidade; (ii) em processo de produção para posterior venda no curso dos negócios da entidade; e (iii) materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços que constitua exploração de negócios da entidade.

8 - Custo é a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma.

9 - Valor líquido de realização é o preço estimado de venda no curso dos negócios da entidade, deduzidos os custos necessários para completar o produto e aqueles necessários para efetuar a venda ou dela decorrentes

(impostos, descontos comerciais, comissões, etc.).

CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO

Princípio Básico de Reconhecimento Contábil

10 - O principal critério para avaliação dos estoques é o do custo ou valor líquido de realização, o que for menor, o qual consiste em utilizar o menor entre os valores do custo de aquisição ou produção e o valor líquido de realização, para ser atribuído às unidades em estoque na entidade.

11 - O conceito de custo, conforme aplicado a estoques produzidos na entidade, é entendido como sendo o somatório dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e outros gastos fabris (mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc.), excluídos aqueles atribuíveis à ocorrência de fatores não previsíveis, tais como efeitos de ociosidade e de perdas anormais de produção. Gastos gerais e administrativos, quando não claramente relacionados com a produção, não são incorporados ao custo dos estoques.

12 - Impostos sobre circulação de mercadorias, sobre produtos industrializados ou quaisquer outros que forem incluídos no preço da mercadoria adquirida, mas que ao mesmo tempo gerarem direito de crédito tributário para compensação, restituição ou qualquer outra forma de recuperação futura, não se constituem em custo e, portanto, não devem ser agregados ao valor dos estoques. Os créditos tributários (ICMS-IPI) quando não forem recuperáveis devem ser incluídos no custeio dos estoques.

13 - Os valores pagos adiantadamente a fornecedores de materiais que irão compor os estoques são considerados como aplicações de recursos visando à formação de estoques futuros, e como tal devem ser registrados.

14 - Determinados itens do estoque podem ser resultantes de compras com preço a fixar. Nesses casos é geralmente aceita a contabilização pelo custo estimado até que seja fixado o preço efetivo.

Mensuração Inicial

15 - Ao serem adquiridos, as matérias-primas, materiais de natureza diversa, componentes, subprodutos e produtos acabados ou em processo deverão ser avaliados pelo seu custo de aquisição ou produção, de acordo com a respectiva documentação de compra ou de produção, deduzido dos impostos pagos na aquisição e que resultem em créditos efetivos a serem abatidos dos impostos a pagar sobre as saídas de produtos tributados por esses mesmos impostos (ver item 12).

Mensurações Posteriores

16 - Durante a permanência dos itens classificados nos estoques da entidade, podem ocorrer circunstâncias que levem à necessidade de modificar a base de sua avaliação, como mencionado nos parágrafos seguintes desta seção.

17 - Embora o custo seja o critério principal de avaliação dos estoques, pode ocorrer perda de utilidade ou redução no preço de venda ou de reposição de um item, que reduza o seu valor recuperável a um nível abaixo do custo. Nesse caso, deve-se assumir como base final de avaliação tal valor líquido de realização, caso este seja inferior ao de custo, mediante constituição de provisão (veja parágrafo 21).

18 - As perdas comprovadas ou prováveis de determinados itens que, em função do tempo, do avanço tecnológico ou de outros fatores, tenham se tornado ou possam tornar-se obsoletos ou deteriorados, devem ser objeto de ajuste por provisão. Nesses casos devem ser avaliados pelo seu valor líquido de realização.

19 - Nos casos em que há evidência de que o valor líquido de realização das mercadorias, pela sua venda durante o curso normal dos negócios, será inferior ao de custo -seja devido à deterioração, à obsolescência, a mudanças de níveis de preços, ou a outras causas -essa diferença deve ser reconhecida como encargo do exercício, a débito do custo dos produtos (ou mercadorias) vendidos.

20 - Reduzir o custo de um bem de estoque somente até o valor de mercado não é adequado, quando de, antemão, pode-se estimar que o preço líquido esperado de venda no futuro, menos os custos de conclusão e disposição do bem, é inferior a esse valor de mercado na data do balanço. Não é correto transferir para o período seguinte uma parcela do prejuízo na realização do bem já conhecido na data do balanço (veja parágrafo 21)

21 - O custo da matéria-prima não deve ser reduzido ao de reposição, se este for mais baixo, nos casos em que o custo final do produto destinado à comercialização for inferior ao valor líquido de realização.

22 - As reduções de estoques a valores inferiores ao custo, conforme tratadas neste Pronunciamento, devem ser computadas separadamente para cada item individual ou grupos de itens similares, conforme seja mais apropriado. De qualquer forma, esse cômputo não deve ser efetuado por classes inteiras de estoques, classes inteiras de produtos ou qualquer base global, pois, dessa forma, poderia estar-se compensando perdas conhecidas e calculáveis com ganhos não realizados.

23 - O valor de compromissos firmes, não canceláveis, de compra para entrega futura de itens de estoque, para os quais possa razoavelmente prever-se a apuração de prejuízo na sua realização, deve ser objeto de provisão, a débito de custo dos produtos vendidos, no exercício em que tal perda puder ser estimada com razoável grau de segurança. A lucratividade não deve ser considerada prejudicada, e daí não haverá necessidade de provisão, quando os valores esperados a serem obtidos com a venda de itens do estoque, no futuro, estiverem devidamente protegidos por contratos firmes de venda, ou quando existirem outras circunstâncias ("hedging") que assegurem, de modo razoável, vendas contínuas a preços suficientes para não gerar margens brutas negativas.

24 - As estimativas de valor líquido de realização não devem basear-se em flutuações temporárias de preços, mas em evidência confiável disponível à época em que essas estimativas são feitas.

25 - O termo "mercado", usado neste Pronunciamento, significa: (i) o custo corrente de reposição (correspondente ao tipo e quantidade normalmente adquiridos pela entidade) no caso de matérias-primas e materiais de almoxarifado; ou (ii) valor líquido de realização, no caso de produtos ou mercadorias destinados à venda.

Reconhecimento como Custo ou Gasto nos Resultados

26 - Um item de estoque deve ser eliminado do ativo e do balanço patrimonial e seu valor levado à despesa no exercício em que: (a) for vendido ou doado; ou (b) for retirado do seu uso normal e nenhum benefício econômico for esperado da sua venda, transformação ou utilização (por exemplo, obsolescência, materiais avariados ou não mais utilizáveis).

27 - Deve ser levado ao resultado o montante das provisões efetuadas nas hipóteses mencionadas nos parágrafos 17, 18, 19, 20, 22 e 23, no exercício em que são constituídas. Eventuais reversões de provisões anteriormente constituídas devem ser reconhecidas no resultado do exercício em que desaparece a circunstância que motivou a provisão ou em que se realiza prejuízo menor que o estimado.

Outras considerações

28 - Os custos gerais de produção compreendem aqueles incorridos no processo de fabricação mas não identificados diretamente a cada unidade produzida. Referem-se a mão-de-obra indireta, energia, depreciação e manutenção dos edifícios, instalações, máquinas e equipamentos, do custo da direção e administração da fábrica e outros vinculados ao processo produtivo.

29 - Em períodos de baixa produção na fábrica, o custo de ociosidade será apurado e levado ao resultado em rubrica específica.

30 - Gastos com pesquisa e desenvolvimento de produtos futuros e juros não são geralmente considerados necessários para colocar os estoques em sua condição e localização atuais.

31 - Há entidades que concedem regularmente férias coletivas a seus empregados. Nesses períodos não haverá produção, mas haverá custos fixos, que deverão ser atribuídos aos custos dos onze meses anteriores em que houve produção normal. Por esta razão, recomenda-se a constituição de provisão para o registro mensal dos custos fixos estimados do mês de férias coletivas. O mesmo deve ser aplicado nos casos de revisões ou reformas periódicas que exigem paradas de produção. Os eventuais ajustes dos custos provisionados mensalmente em relação ao custo efetivo do período em que ocorreu a parada devem ser lançados em rubrica específica do custo dos produtos (ou mercadorias) vendidos naquele mesmo período.

32 - Subprodutos e sucatas, se relevantes, devem ter um custo atribuído.

MÉTODOS DE AVALIAÇÃO

33 - Embora seja aceitável que a seleção do método de avaliação seja feita com base em circunstâncias particulares, para que as demonstrações contábeis sejam adequadas, os métodos devem ser adotados de maneira uniforme.

34 - A apuração quantitativa dos estoques (inventário) depende da existência de controles analíticos adequados, agregados a um sistema de procedimentos contábeis e de controles internos. Os controles quantitativos e em valor dos estoques devem ser mantidos em consonância com seu fluxo de produção, custos apurados e correspondente existência física.

35 - Os métodos mais utilizados na avaliação dos estoques são os seguintes:

(a) custo médio;

(b) primeiro a entrar, primeiro a sair (PEPS);

(c) identificação específica;

(d) custo-padrão (ajustado de acordo com o item 37); e

(e) método do varejo.

36 - Métodos tais como "próximo a entrar, primeiro a sair", ou como custo da última compra fundamentam-se, principalmente, em custos de reposição, que geralmente ocasionam superavaliação dos estoques pela diferença entre o custo efetivo de aquisição ou fabricação e o valor corrente, contrariando o conceito de custo como critério básico de avaliação dos estoques.

37 - Custos-padrão são também aceitáveis se revisados e reajustados periodicamente, sempre que ocorrerem alterações significativas nos custos dos materiais, dos salários, ou no próprio processo de fabricação, de forma a refletir as condições correntes. Na data do balanço, o custo-padrão deve ser ajustado ao real.

38 - O método do varejo consiste em avaliar os estoques pela aplicação, sobre seu preço de venda, de percentual que represente a relação média do período entre custo/preço. O método do varejo é utilizado, geralmente, por entidades que comercializem grande número de itens, como supermercados, magazines, etc., onde é impraticável o controle permanente dos estoques ou onde a relação custo-benefício desse controle é desfavorável.

39 - Cabe ressaltar que o objetivo principal ao se selecionar um dos métodos deve ser o de escolher aquele que, de acordo com as circunstâncias, reconheça e leve em consideração as peculiaridades da atividade e do tipo de entidade ou do produto.

DIVULGAÇÕES

40 - Os estoques devem ser classificados no ativo circulante, e devem conter detalhes no balanço patrimonial ou em notas explicativas às demonstrações contábeis, numa maneira apropriada ao tipo específico de atividade ou negócio, de modo a indicar as importâncias mantidas em cada uma das categorias principais. De

forma geral, devem ser divulgados os valores para produtos acabados, produtos em processo, matérias-primas, materiais auxiliares, importações em andamento e adiantamento a fornecedores.

41 - Os ajustes de estoques a valor de mercado ou ao valor líquido de realização devem integrar as rubricas do custo dos produtos (ou mercadorias) vendidos.

42 - As seguintes informações também devem ser divulgadas em notas explicativas:

(a) Base de avaliação dos estoques, inclusive o método de custeio adotado;

(b) Mudanças nas práticas e critérios contábeis que tenham efeito significativo no exercício corrente, ou que possam ter efeitos significativos em exercícios subseqüentes; e

(c) Quaisquer vínculos ou restrições à realização ou à movimentação a que os estoques estejam sujeitos, tais como penhor mercantil ou garantias de financiamentos.

DISPOSIÇÕES ANTERIORES

43 - Este Pronunciamento entra em vigor em abril de 1999 e revoga disposições anteriores, inclusive o Pronunciamento IBRACON II - "Estoques".