

## **NBC TSP 12 – Estoques**

### **Objetivo**

1. O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil para os estoques. Uma questão fundamental na contabilização dos estoques é quanto ao valor do custo a ser reconhecido como um ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas. Este Pronunciamento proporciona orientação sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesa em resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Também proporciona orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos estoques.

### **Alcance**

1. **A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis sob o regime de competência deve aplicar esta Norma na contabilização de todos os estoques com exceção dos seguintes:**
  - (a) **produção em andamento proveniente de contratos de construção, incluindo contratos de serviços diretamente relacionados (ver NBC TSP 11, “Contratos de Construção”);**
  - (b) **instrumentos financeiros (ver NBC TSP 28, “Instrumentos Financeiros: Apresentação” e NBC TSP 29, “Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração”);**
  - (c) **ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola e o produto agrícola em ponto da colheita (ver NBC TSP 27 (Ativo Biológico e Produto Agrícola));**
  - (d) **serviços em andamento proporcionados sem custos ou por um custo irrisório diretamente cobrado ao beneficiário.**
2. **Esta Norma não se aplica também à mensuração dos estoques mantidos por:**
  - (a) **produtores de produtos agrícolas e florestais, produtos agrícolas após o ponto da colheita, minerais e produtos minerais, na medida em que eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com as práticas já bem estabelecidas nesses setores. Quando tais estoques são mensurados pelo valor realizável líquido, as alterações nesse valor são reconhecidas nos resultados do período em que se tenha verificado a alteração;**
  - (b) **comerciantes de commodities que mensurem seus estoques pelo valor justo deduzido dos custos de venda. Nesse caso, as alterações desse valor são reconhecidas no resultado do período em que se tenha verificado a alteração.**
3. **Esta Norma se aplica a todas as entidades do setor público exceto às Empresas Estatais não dependentes.**
4. O “Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público” emitido pelo NBC TSPB explica que as Empresas Estatais aplicam as *International Financial Reporting Standards* (IFRSs) que são emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). As Empresas Estatais estão definidas na NBC TSP 1, “Apresentação das Demonstrações Contábeis”.

5. Os estoques referidos no parágrafo 2(d) não são abordados na IAS 2, "Estoques" e são excluídos do escopo desta Norma porque envolvem questões específicas do setor público que exigem considerações adicionais.
6. Os estoques referidos no parágrafo 3(a) são mensurados pelo valor realizável líquido em determinadas fases de produção. Isso ocorre, por exemplo, quando as culturas agrícolas tenham sido colhidas ou os minerais tenham sido extraídos e a venda esteja assegurada pelos termos de um contrato futuro ou por garantia governamental ou quando exista um mercado ativo e haja um risco baixo de fracasso de venda. Esses estoques são excluídos apenas dos requisitos de mensuração desta Norma.
7. Os operadores (*broker-traders*) de commodities são aqueles que compram ou vendem commodities para outros ou por sua própria conta. Os estoques referidos no parágrafo 3(b) são essencialmente adquiridos com a finalidade de venda no futuro próximo e de gerar lucro com base nas variações dos preços ou na margem dos operadores. Quando esses estoques são mensurados pelo valor justo menos os custos de venda, eles são excluídos apenas dos requisitos de mensuração desta Norma.

## **Definições**

8. **Os termos a seguir são usados nesta Norma, com significados específicos:**

**Custo corrente de reposição é o custo que a entidade incorreria para adquirir o ativo na data da demonstração contábil.**

**Estoques são ativos:**

- (a) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção;
- (b) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou empregados na prestação de serviços;
- (c) mantidos para venda ou distribuição no curso normal das operações; ou
- (d) no processo de produção para venda ou distribuição.

**Valor realizável líquido é o valor estimado de venda no curso normal das operações, menos os custos estimados para a conclusão e os custos estimados de venda, troca ou distribuição.**

**Os termos definidos em outras NBC TSPs são usados nesta Norma com o mesmo significado que nas outras Normas, e são reproduzidos no Glossário publicado separadamente.**

## **Valor líquido de venda (valor realizável líquido)**

9. O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que uma entidade espera realizar com a venda do estoque no curso normal dos negócios. O valor justo reflete a quantia pela qual o mesmo estoque pode ser trocado entre compradores e vendedores bem informados e dispostos a isso. O primeiro é um valor

específico para a entidade, ao passo que o segundo já não é. Por isso, o valor realizável líquido dos estoques pode não ser equivalente ao valor justo deduzido dos gastos necessários para vender.

## **Estoques**

10. Os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda. Os estoques também compreendem produtos acabados e produtos em processo de produção pela entidade. Estoques também incluem matérias-primas e materiais aguardando utilização no processo de produção e bens adquiridos ou produzidos pela entidade para distribuição a terceiros, gratuitamente ou por valor irrisório, como, por exemplo, livros didáticos produzidos por autoridades de saúde para doação a escolas. Em muitas entidades do setor público os estoques estão relacionados com a prestação de serviços e não com as mercadorias compradas e mantidas para revenda ou mercadorias produzidas para venda. No caso de um prestador de serviços, os estoques incluem os custos do serviço, tal como descrito no parágrafo 28, para o qual a entidade ainda não tenha reconhecido a respectiva receita (orientação quanto ao reconhecimento da receita pode ser encontrada na NBC TSP 9, "Receita de Transações com Contraprestação").
11. Estoques no setor público podem incluir:
  - (a) Munição;
  - (b) Estoque de material de consumo;
  - (c) Material de manutenção (expediente);
  - (d) Peças de reposição para instalações industriais e equipamentos além daqueles tratados na Norma de Ativo Imobilizado;
  - (e) Estoques estratégicos (por exemplo, reservas de energia);
  - (f) Estoques de moeda não emitida;
  - (g) Materiais de serviço postal mantidos para venda (por exemplo, selos);
  - (h) Serviços em andamento, incluindo:
    - (i) Materiais educacionais (didáticos) ou para treinamento;
    - (ii) Serviços a clientes (por exemplo, serviços de auditoria) que são vendidos sob valores normais de mercado numa transação sem favorecimentos; e
  - (i) Terrenos/propriedades mantidos para a venda.
12. Uma vez que o governo controle os direitos para criar e emitir vários ativos, incluindo selos postais e moeda corrente, estes itens de estoques são reconhecidos como tal para os fins desta Norma. Não são contabilizados a seu valor irrisório, mas mensurados de acordo com o parágrafo 15, ou seja, sob custo de impressão ou de timbre.
13. Quando um governo mantém vários estoques estratégicos, tal como as reservas de energia (por exemplo, petróleo), para uso de emergência ou em outras situações (por exemplo, desastres naturais ou outras emergências de defesa civil), estes ativos são reconhecidos como estoques para os fins desta Norma e devidamente tratados como tais.

## **Mensuração de estoques**

14. **Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor, exceto quando o disposto no parágrafo 16 se aplicar.**
15. **Quando os estoques tiverem sido adquiridos através de uma transação sem contraprestação, o custo deve ser mensurado pelo seu valor justo na data da aquisição.**
16. **Estoques devem ser mensurados pelo menor valor entre o custo e o custo corrente de reposição quando são mantidos para:**
  - (a) **Distribuição gratuita ou por um valor irrisório;**
  - (b) **Consumo no processo de produção de mercadorias a serem distribuídas gratuitamente ou por valor irrisório.**

### **Custo dos Estoques**

17. **O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.**

### **Custos de Aquisição**

18. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

### **Custo de Transformação**

19. Os custos de transformação de estoques em elaboração para estoques de produtos acabados são incorridos principalmente no ambiente de produção. Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, tais como mão-de-obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão-de-obra indireta.
20. A alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas é baseada na capacidade normal de produção. A capacidade normal é a produção média que se espera atingir ao longo de vários períodos em circunstâncias normais levando-se em consideração, para a determinação dessa capacidade normal, a parcela da capacidade total não utilizada por causa de manutenção preventiva, de férias coletivas e de outros eventos semelhantes considerados normais para a entidade. O nível real de produção pode ser usado se aproximar-

se da capacidade normal. Como consequência, o valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa de um baixo volume de produção ou ociosidade. Os custos fixos não alocados aos produtos são reconhecidos diretamente como despesa no período em que são incorridos. Em períodos de anormal alto volume de produção, o montante de custo fixo alocado a cada unidade produzida é diminuído, de maneira que os estoques não sejam mensurados acima do custo. Os custos indiretos de produção variáveis são alocados a cada unidade produzida com base no uso real dos insumos variáveis de produção, ou seja, na capacidade real utilizada.

21. Por exemplo, a alocação dos custos fixos e variáveis incorridos na melhoria de terrenos "brutos" mantidos para a venda em empreendimentos comerciais ou residenciais pode incluir custos relacionados ao paisagismo, drenagem, assentamento de tubulação para conexão das instalações etc.
22. Um processo de produção pode resultar em mais de um produto fabricado simultaneamente. Este é, por exemplo, o caso quando se fabricam produtos em conjunto ou quando há um produto principal e um ou mais subprodutos. Quando os custos de transformação de cada produto não são separadamente identificáveis, eles são atribuídos aos produtos, numa base racional e consistente. Essa alocação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo da receita de venda de cada produto, seja na fase do processo de produção em que os produtos se tornem separadamente identificáveis, seja no final da produção, conforme o caso. A maior parte dos subprodutos, em razão de sua natureza, geralmente é imaterial. Quando for esse o caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor realizável líquido e este valor é deduzido do custo do produto principal. Como resultado, o valor contábil do produto principal não é materialmente diferente do seu custo.

### **Outros Custos**

23. Outros custos que não de aquisição nem de transformação são incluídos nos custos dos estoques somente na medida em que sejam incorridos para colocar os estoques no seu local e na sua condição atuais. Por exemplo, poderá ser apropriado incluir no custo dos estoques gastos gerais que não sejam da produção ou os custos de desenho de produtos para clientes específicos.
24. Exemplos de itens não incluídos do custo dos estoques e reconhecidos como despesa do período em que são incorridos:
  - (a) valor anormal de desperdício de materiais, mão-de-obra ou outros insumos de produção;
  - (b) despesas de armazenamento, a menos que sejam necessários ao processo produtivo, como entre uma ou outra fase de produção;
  - (c) despesas administrativas que não contribuem para trazer os estoques ao seu local e condição atuais; e
  - (d) despesas de comercialização.
25. A NBC TSP 5, "Custos de Empréstimos" identifica as circunstâncias específicas em que os encargos financeiros de empréstimos obtidos são incluídos no custo dos estoques.

26. Uma entidade pode comprar estoques com condição para pagamento a prazo. Quando a negociação contém efetivamente um elemento de financiamento, esse elemento, por exemplo, uma diferença entre o preço de aquisição em condição normal de pagamento e o valor pago, deve ser reconhecido como despesa de juros durante o período do financiamento.

### **Custos de estoques de um prestador de serviços**

27. Na medida em que os prestadores de serviços tenham estoques, com exceção daqueles constantes no parágrafo 2(d), devem mensurá-los pelos custos da sua produção. Esses custos consistem principalmente em mão-de-obra e outros custos com o pessoal diretamente envolvido na prestação dos serviços, incluindo o pessoal de supervisão e os custos indiretos atribuíveis. Os salários e outros gastos relacionados com as vendas e com o pessoal geral administrativo não são incluídos no custo, mas reconhecidos como despesas do período em que são incorridos. O custo dos estoques de um prestador de serviços não inclui as margens de lucro nem os gastos gerais não atribuíveis que são frequentemente incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.

### **Custo do produto agrícola colhido a partir de ativos biológicos**

28. Segundo a NBC TSP 27, os estoques que compreendam o produto agrícola que uma entidade tenha colhido, proveniente dos seus ativos biológicos, devem ser mensurados no reconhecimento inicial pelo seu valor justo menos os gastos para a venda no momento da colheita. Esse é o custo dos estoques naquela data para aplicação desta Norma.

### **Outras formas para a mensuração do custo**

29. Outras formas para mensuração do custo de estoques, tais como o custo-padrão ou o método de varejo, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo. O custo-padrão leva em consideração os níveis normais de utilização dos materiais e bens de consumo, da mão-de-obra e da eficiência na utilização da capacidade produtiva. Ele é regularmente revisto à luz das condições correntes.
30. Estoques podem ser transferidos a uma entidade através de transações sem contraprestação. Por exemplo, uma agência de ajuda internacional pode doar medicamentos para um hospital público após um desastre natural. Nessas circunstâncias, o custo do estoque é o seu valor justo na data de sua aquisição.

### **CrITÉRIOS de valoraÇÃO de estoques**

31. **O custo dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.**
32. A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a itens identificados do estoque. Este é o tratamento apropriado para os itens que sejam segregados para um projeto específico, independentemente de eles

terem sido comprados ou produzidos. Porém, quando há grandes quantidades de itens de estoque que sejam geralmente intercambiáveis, a identificação específica de custos não é apropriada. Em tais circunstâncias, um critério de valoração dos itens que permanecem nos estoques deve ser usado para se obter os efeitos predeterminados no superávit líquido ou déficit do período.

33. **Ao se aplicar o parágrafo 33, a entidade deve usar a mesma fórmula de custo para todos os estoques que possuam a mesma natureza e uso para a entidade. Para estoques com diferentes naturezas ou usos (por exemplo, certas commodities usadas em um segmento e o mesmo tipo de commodities usadas em outro segmento), o uso de critérios diferentes de custo pode se justificar. A diferença na localização geográfica dos estoques (e nas respectivas regras fiscais), por si só, não é suficiente para justificar o uso de diferentes critérios de valoração do estoque.**
34. **O custo dos estoques, que não sejam os tratados no parágrafo 32, deve ser atribuído pelo uso do critério Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado. A entidade deve usar o mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham uma natureza e um uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, poderão justificar-se diferentes critérios de valoração.**
35. Por exemplo, os estoques usados num segmento de negócio podem ter um uso para a entidade diferente do mesmo tipo de estoques usados num outro segmento de negócio. Porém, uma diferença na localização geográfica dos estoques, por si só, não é suficiente para justificar o uso de diferentes critérios de valoração dos estoques.
36. O critério PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair) pressupõe que os itens de estoque que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar e, conseqüentemente, os itens que permanecerem em estoque no fim do período sejam os mais recentemente comprados ou produzidos. Pelo critério do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período e do custo dos mesmos itens comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada numa base periódica ou à medida que cada lote seja recebido, dependendo das circunstâncias da entidade.

### **Valor realizável líquido**

37. O custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos estoques pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o valor de custo dos estoques (*write down*) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda, troca, distribuição ou uso.

38. Os estoques são geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Em algumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas. Pode ser o caso dos itens de estoque relacionados com a mesma linha de produtos que tenham finalidades ou usos finais semelhantes, que sejam produzidos e comercializados na mesma área geográfica e não possam ser avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produtos. Não é apropriado reduzir o valor dos estoques com base numa classificação de estoques como, por exemplo, bens acabados, ou em todos os estoques de um determinado setor ou segmento operacional. Os prestadores de serviços normalmente acumulam custos relacionados a cada serviço para o qual será cobrado um preço de venda específico. Portanto, cada um destes serviços é tratado como um item em separado.
39. As estimativas do valor realizável líquido também levam em consideração a finalidade para a qual o estoque é mantido. Por exemplo, o valor realizável líquido da quantidade de estoque mantido para atender contratos de venda ou de prestação de serviços de valor fixo é baseado no preço do contrato. Se os contratos de venda dizem respeito a quantidades inferiores às quantidades de estoque possuídas, o valor realizável líquido do excesso baseia-se em preços gerais de venda. Podem surgir provisões ou passivos contingentes resultantes de contratos de venda a valor fixo superiores às quantidades de estoques existentes ou de contratos de compra a valor fixo em andamento se as aquisições adicionais a serem feitas para atender a esses contratos de venda forem previstas com base em valores estimados que levem à situação de prejuízo no atendimento desses contratos de venda. Tais provisões são tratadas de acordo com a NBC TSP 19, "Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes".
40. Os materiais e outros bens de consumo mantidos para uso na produção de estoques não serão reduzidos abaixo do custo se for previsível que os produtos acabados em que eles serão incorporados sejam vendidos, trocados ou distribuídos pelo custo ou acima do custo. Porém, quando uma diminuição no preço dos produtos acabados indicar que o custo de elaboração desses produtos excederá seu valor realizável líquido, os materiais serão reduzidos ao valor realizável líquido. Em tais circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor medida disponível do seu valor realizável líquido.
41. Em cada período subsequente é feita uma nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente provocaram a redução dos estoques abaixo do custo deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido à alteração nas circunstâncias econômicas, a quantia da redução é revertida (a reversão é limitada à quantia da redução original) de modo que o novo montante registrado dos estoques seja o menor valor entre o custo e o valor realizável líquido revisto. Isto ocorre, por exemplo, com um item de estoque registrado pelo valor realizável líquido, porque o seu preço de venda havia sido reduzido, e que ainda está mantido em período posterior e o seu preço de venda aumentou.

### **Distribuição de mercadorias gratuitamente ou por valor irrisório**

42. Uma entidade do setor público pode manter estoques dos quais seus benefícios econômicos futuros ou potenciais serviços não estejam diretamente relacionados à sua capacidade de gerar entradas líquidas de caixa. Estes tipos de estoques podem surgir quando um governo determina a distribuição de certas mercadorias

gratuitamente ou por um valor irrisório. Nestes casos, os benefícios econômicos futuros ou potenciais serviços para fins de demonstrações contábeis são refletidos pelo montante que a entidade precisaria pagar para adquirir os benefícios econômicos ou potenciais serviços se eles fossem necessários para se alcançar os objetivos da entidade. Quando os benefícios econômicos ou potenciais serviços não puderem ser adquiridos no mercado, uma estimativa do custo de reposição precisa ser realizada. Se o propósito pelo qual o estoque é mantido se alterar, então esse estoque será avaliado usando-se o disposto no parágrafo 15.

### **Reconhecimento no resultado**

43. **Quando os estoques são vendidos, trocados ou distribuídos, o valor contábil desses itens deve ser reconhecido como uma despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. Se não houver nenhuma receita, a despesa é reconhecida quando as mercadorias são distribuídas ou o serviço é prestado. A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques deve ser reconhecida como despesa do período em que a redução ou perda ocorrer. A quantia de toda reversão de redução de estoques deve ser registrada, no período em que a reversão ocorrer, como redução do item que reconheceria a despesa ou a perda.**
44. Para um prestador de serviços, o momento em que os estoques são reconhecidos como despesas geralmente ocorre quando os serviços são prestados ou mediante o faturamento dos serviços.
45. Alguns itens de estoques podem ser transferidos para outras contas do ativo, como por exemplo, estoques usados como componentes de ativos imobilizados de construção própria. Os estoques alocados a outro ativo são reconhecidos como uma despesa durante a vida útil desse ativo.

### **Divulgações**

46. **As demonstrações contábeis devem divulgar:**
  - (a) **as políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo formas e critérios de valoração utilizados;**
  - (b) **o valor contábil total em estoques e o valor registrado em classificações apropriadas para a entidade;**
  - (c) **o valor contábil de estoques pelo valor justo menos os custos de venda;**
  - (d) **o valor de estoques reconhecido como uma despesa durante o período;**
  - (e) **o valor de qualquer redução de estoques reconhecida no resultado do período de acordo com o parágrafo 42;**
  - (f) **o valor de toda reversão de qualquer redução do valor dos estoques reconhecida no resultado do período de acordo com o parágrafo 42;**
  - (g) **as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de uma redução de estoques de acordo com o parágrafo 42; e**
  - (h) **o valor contábil de estoques dados como garantia a passivos.**

47. A informação relativa a valores contábeis registrados nas diferentes classificações de estoques e a proporção de alterações nesses ativos é útil para os usuários das demonstrações contábeis. As classificações comuns de estoques são: mercadorias, bens de consumo de produção, materiais, produto em elaboração e produtos acabados. Um prestador de serviços pode ter trabalhos em andamento classificáveis como estoques em elaboração.
48. O valor do estoque baixado, reconhecido como uma despesa durante o período, o qual é denominado frequentemente como custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos, consiste nos custos que estavam incluídos na mensuração do estoque que agora é vendido. Os custos indiretos de produção eventualmente não alocados aos produtos e os valores anormais de custos de produção são reconhecidos como despesas do período em que ocorrem, sem transitar pelos estoques, dentro desse mesmo grupo, mas de forma identificada. As circunstâncias da entidade também podem admitir a inclusão de outros valores, tais como custos de distribuição, se eles adicionarem valor aos produtos.
49. Algumas entidades adotam um formato para a demonstração de resultados que resulta na divulgação de valores que não sejam os custos dos estoques reconhecidos como uma despesa durante o período. De acordo com este formato, a entidade apresenta uma demonstração do custo das vendas usando uma classificação baseada na natureza desses custos, elemento a elemento. Nesse caso, a entidade divulga os custos reconhecidos como despesas item a item, por natureza: matérias-primas e outros materiais, evidenciando o valor das compras e da alteração líquida nos estoques iniciais e finais do período; mão de obra e outros custos de transformação, etc.