



**Bragaconta
FORMAÇÃO**

Curso de Preparação para o Exame de Admissão a Técnico Oficial de Contas

Contabilidade Analítica

Formador: Cláudio Silva

**Técnico Oficial de Contas, Docente Universitário, Controlador da
Qualidade da OTOC, Consultor de Empresas.**

Janeiro de 2011

© Cláudio Silva

PROGRAMA

1. Enquadramento da Contabilidade Analítica

- 1.1. Âmbito e objectivos da contabilidade analítica
- 1.2. Enquadramento normativo da contabilidade analítica

2. Os custos. Sua análise e relação com os resultados

- 2.1. Conceitos de custo e gasto e sua diferenciação dos conceitos de perda, despesa e pagamento
- 2.2. Custo e seus objectos
- 2.3. Classificação de custos segundo o objectivo
- 2.4. Formação do custo dos produtos e serviços

3. Os sistemas de articulação contabilística e a determinação do custo dos produtos

3.1. Sistemas de articulação contabilística: sistemas monistas; sistemas dualistas

3.2. Métodos de cálculo de custos:

3.2.1. Método directo (por encomenda ou ordem de fabrico)

3.2.2. Método indirecto (por processo)

3.3. Tratamento da produção defeituosa

3.4. Tratamento da produção conjunta

3.5. Tratamento dos subprodutos, resíduos e refugos

3.6. Produção em vias de fabrico

4. Análise, contabilização e controlo dos elementos do custo total

4.1. Matérias primas

4.2. Mão-de-obra directa

4.3. Gastos gerais de fabrico

4.4. Gastos não industriais

5. A departamentalização dos gastos. Centros de análise e controlo

5.1. A secção de análise, elemento fundamental do cálculo dos gastos e do controlo de gestão

5.2. Desenvolvimento das secções homogéneas. Centros de custo

5.3. Técnicas de repartição e imputação dos gastos

6. Os sistemas de custeio

- 6.1. Custeio total ou de absorção
- 6.2. Custeio variável
- 6.3. Custeio racional
- 6.4. Custeio baseado nas actividades
- 6.5. Análise comparativa dos efeitos dos vários sistemas

7. Sistema de custos-padrão

- 7.1. Custos-padrão e outros custos pré-determinados
- 7.2. Padrões de matérias primas e de mão-de-obra directa
- 7.3. Padrão de gastos gerais de fabrico
- 7.4. Os desvios de matérias-primas, de mão-de-obra directa e de gastos gerais de fabrico
- 7.5. O sistema de custos-padrão e o controlo de gestão

8. Introdução ao processo decisório: a análise custo-volume-resultado

- 8.1. O binómio rendibilidade-risco
- 8.2. A aplicação do custo-volume-resultado no planeamento e na tomada de decisão
- 8.3. O ponto crítico das vendas
- 8.4. Análise de sensibilidade em custo-volume-resultado

ENQUADRAMENTO DA CONTABILIDADE ANALÍTICA

Contabilidade externa ou financeira e contabilidade analítica

A contabilidade geral apura grandezas económicas de uma forma global, direccionada para utilizadores externos.

Insuficiências da Contabilidade Geral

Geralmente uma empresa que opera apenas com base na contabilidade geral terá de aguardar pelo final do exercício para valorizar as suas existências finais e efectuar diversas regularizações para apuramento do resultado líquido (saldar contas, apurar os acréscimos e diferimentos, contar as existências, calcular as amortizações, etc.)

Os custos são apurados por natureza (62, 63, 64, 65) e não da forma que mais interessa à gestão. As Demonstrações dos Resultados por natureza nada nos dizem acerca dos resultados dos diversos produtos.

Não responde a questões do tipo:

- comprar matérias primas ou fabricá-las internamente;
- comprar máquinas novas ou reparar as existentes;



A CONTABILIDADE GERAL NÃO FORNECE AS INFORMAÇÕES SUFICIENTES À GESTÃO DAS EMPRESAS.

Âmbito e Objectivos da Contabilidade Analítica

Âmbito

É à Contabilidade Analítica que compete suprir as deficiências da Contabilidade Geral. Assim, o “... seu objecto são os custos, proveitos e resultados das organizações que determina e analisa, não de uma forma globalizante como acontece na contabilidade geral, mas sim de uma forma analítica e de acordo com as necessidades da gestão da organização em causa” (Franco, 1991: 19).

© Cláudio Silva

Objectivos

A Contabilidade de Analítica tem como objectivo primordial fornecer informação para a gestão. Principalmente informação sobre custos.

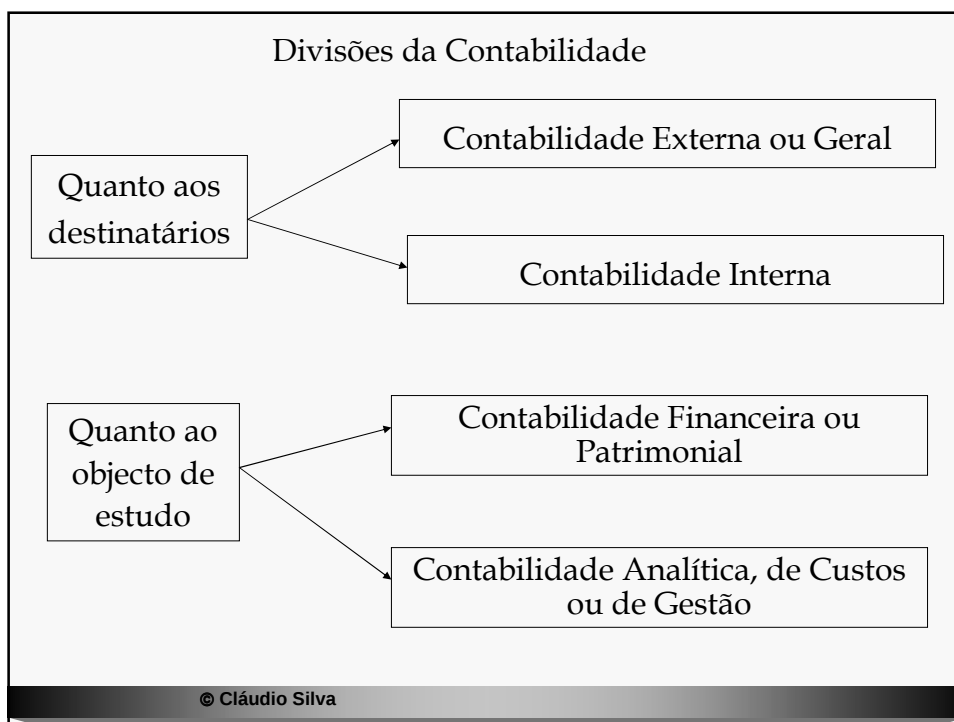
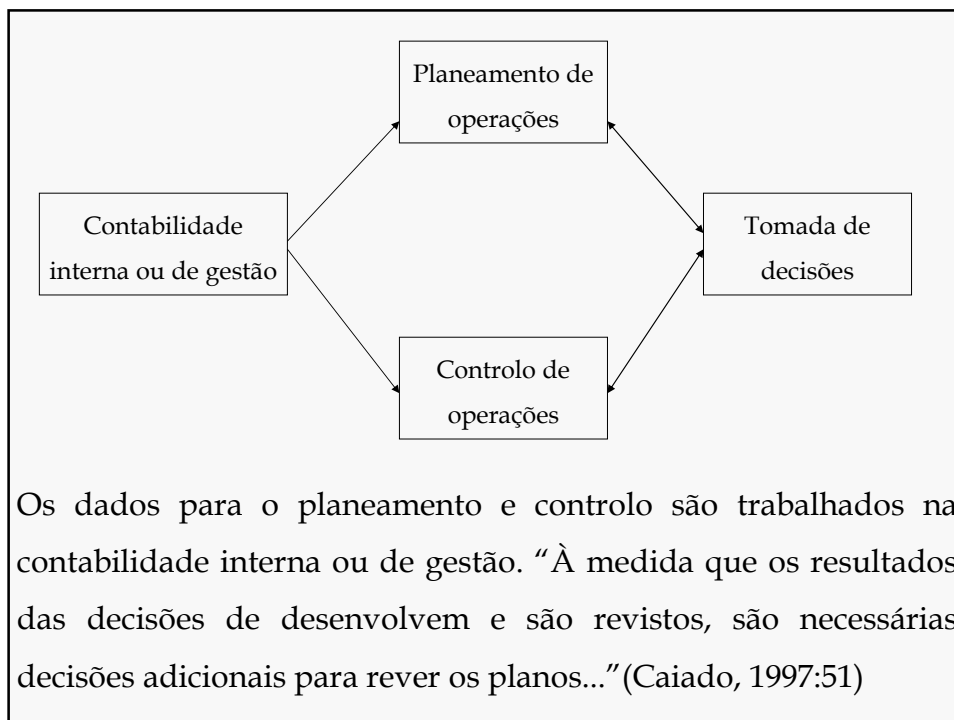
Uma empresa/organização decompõe-se em segmentos organizacionais.

Cada um tem funções a desempenhar e objectivos a atingir.

É comandado por um responsável .

O funcionamento destes segmentos implica custos que devem ser comparados com os benefícios proporcionados à empresa.

Compete à contabilidade analítica determinar, analisar e reportar aos interessados os custos ocasionados pelo funcionamento dos diversos órgãos em que a empresa se decompõe.



Enquadramento Normativo

A Demonstração dos Resultados: por Funções e por Naturezas.

Enquanto que a Contabilidade Geral (financeira ou externa) classifica os custos por natureza, a Contabilidade Analítica tem por objectivo principal a reclassificação dos custos por funções.

As duas formas de classificação dão origem a diferentes formas de demonstrar os resultados: por funções e por natureza.

O Capítulo VII do Plano Oficial de Contabilidade, bem como o dec.-lei 44/99 e DC 20/97 já preconizava a utilização de DR por funções com a seguinte estrutura:

© Cláudio Silva

Estrutura da Demonstração dos Resultados por Funções: POC

Exercício	N	N - 1
Vendas e prestações de serviços	X	X
Custos das vendas e das prestações de serviços	- X	- X
<u>Resultados brutos</u>	<u>+/- X</u>	<u>+/- X</u>
Outros proveitos e ganhos operacionais	X	X
Custos de distribuição	- X	- X
Custos administrativos	- X	- X
Outros custos e perdas operacionais	- X	- X
<u>Resultados operacionais</u>	<u>+/- X</u>	<u>+/- X</u>
Custo líquido de financiamento	- X	- X
Ganhos (perdas) em filiais e associadas	+/- X	+/- X
Ganhos (perdas) em outros investimentos	+/- X	+/- X
<u>Resultados correntes</u>	<u>+/- X</u>	<u>+/- X</u>
Impostos sobre os resultados correntes	- X	- X
<u>Resultados correntes após impostos</u>	<u>+/- X</u>	<u>+/- X</u>
<u>Resultados extraordinários</u>	<u>+/- X</u>	<u>+/- X</u>
Impostos sobre os resultados extraordinários	- X	- X
<u>Resultados líquidos</u>	<u>+/- X</u>	<u>+/- X</u>
Resultados por ação	+/- X	+/- X

De acordo com o art.º 11.º do dec-lei 158/2009 de 13 de Julho (que aprova o SNC e revoga POC, DC's e outros decretos-lei):

Artigo 11.º

Demonstrações financeiras

1 — As entidades sujeitas ao SNC são obrigadas a apresentar as seguintes demonstrações financeiras:

- a) Balanço;
- b) Demonstração dos resultados por naturezas;
- c) Demonstração das alterações no capital próprio;
- d) Demonstração dos fluxos de caixa pelo método directo;
- e) Anexo.

2 — As entidades a que se refere o artigo 9.º são dispensadas de apresentar a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, podendo apresentar modelos reduzidos relativamente às restantes demonstrações financeiras.

3 — Adicionalmente, pode ser apresentada uma demonstração dos resultados por funções.

Ou seja, a DR por funções passou de obrigatória para determinadas entidades, para facultativa para todas as entidades.

A portaria n.º 986/2009 de 7 de Setembro aprova os modelos de DF's:

Artigo 1.º

São aprovados os modelos em anexo à presente portaria, para as seguintes demonstrações financeiras:

- a) Anexo n.º 1: balanço;
- b) Anexo n.º 2: demonstração dos resultados por naturezas;
- c) Anexo n.º 3: demonstração dos resultados por funções;
- d) Anexo n.º 4: demonstração das alterações no capital próprio;
- e) Anexo n.º 5: demonstração dos fluxos de caixa — método directo;
- f) Anexo n.º 6: anexo.

Para as pequenas entidades (dois dos três limites VN<€3.000.000, balanço < € 1.500.000 e Trab. <50 quando não sujeitas a CLC, limites impostos pela Lei 20/2010 de 23 de Agosto):

Artigo 2.º

Para as entidades que, nos termos do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, apliquem a «Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades» (NCRFPE), são aprovados os seguintes modelos reduzidos de demonstrações financeiras, anexos à presente portaria:

- a) Anexo n.º 7: balanço, modelo reduzido;
- b) Anexo n.º 8: demonstração dos resultados por naturezas, modelo reduzido;
- c) Anexo n.º 9: demonstração dos resultados por funções, modelo reduzido;
- d) Anexo n.º 10: anexo, modelo reduzido.

Ou seja, em matéria de Demonstração dos Resultados por Funções, também existe um modelo Geral e um modelo reduzido.

Concluindo, a Demonstração dos Resultados por funções torna-se optativa, no entanto, as entidades que optarem pela sua elaboração são obrigadas a seguir o único modelo oficial existente.

Chama-se a atenção para as contra-ordenações do art.º 14.º do Dec-Lei 158/2009.

Artigo 14.º

Ilícitos de mera ordenação social

1 — A entidade sujeita ao SNC que não aplique qualquer das disposições constantes nas normas contabilísticas e de relato financeiro cuja aplicação lhe seja exigível e que distorça com tal prática as demonstrações financeiras individuais ou consolidadas que seja, por lei, obrigada a apresentar, é punida com coima de € 500 a € 15 000.

2 — A entidade sujeita ao SNC que efectue a supressão de lacunas de modo diverso do aí previsto e que distorça com tal prática as demonstrações financeiras individuais ou consolidadas que seja, por lei, obrigada a apresentar, é punida com coima de € 500 a € 15 000.

3 — A entidade sujeita ao SNC que não apresente qualquer das demonstrações financeiras que seja, por lei, obrigada a apresentar, é punida com coima de € 500 a € 15 000.

Se a DF por funções é facultativa e quem a fizer se não seguir o modelo é “multado”. O que concluímos???

Será que após entrar em vigor, a nova legislação contabilística vai parar de se modificar?

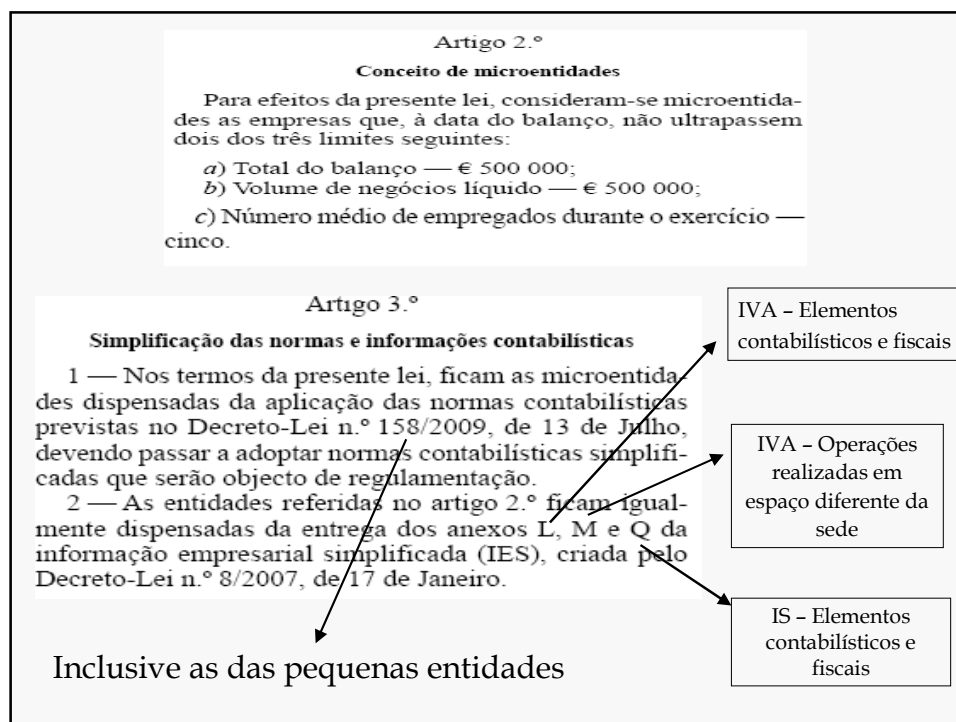
R: Lei 35/2010 de 2 de Setembro de 2010

“Simplificação das normas e informações contabilísticas das microentidades”

Artigo 1.º

Âmbito

A presente lei institui um regime especial simplificado das normas e informações contabilísticas em vigor aplicáveis às designadas microentidades.



Artigo 6.º

Regulamentação e entrada em vigor

1 — As normas contabilísticas simplificadas, a que se refere o artigo 3.º, são objecto de regulamentação específica a aprovar pelo Governo, no prazo máximo de 45 dias a contar da publicação da presente lei.

2 — Nesta regulamentação, o Governo deve aprovar normas contabilísticas e um quadro de contas simplificado e dispensar as microentidades, no todo ou em parte, de obrigações declarativas e de registo, nomeadamente de apresentar o anexo a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho.

3 — A presente lei entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.

Esta lei corresponde “às cenas do próximo filme”...

Que deveria estreiar até ao dia 17 de Outubro de 2010
(Domingo)...

Estrutura da Demonstração dos Resultados por Funções (geral)

A estrutura a adoptar deve conduzir à determinação dos resultados pelos seguintes níveis:

- Resultados Brutos;
- Resultados Operacionais;
- Gastos de Financiamento Líquidos
- Resultados Antes de Impostos
- Resultado Líquido do Período

São separados dos restantes resultados:

-Resultados de Actividades Descontinuadas Livres de Impostos, mas que se encontram incluídos no resultado líquido

- A separação dos resultados atribuíveis a interesses minoritários dos atribuíveis à empresa mãe.

De notar que estes resultados respeitam a uma classificação por funções, pelo que terão, normalmente, conteúdos e expressões numéricas diferenciados dos que constam da demonstração de resultados por naturezas, muito embora conduzam ao mesmo resultado líquido.

Estrutura da Demonstração dos Resultados por Funções (Geral)

Entidade:

ANEXO 2

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 200N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Custo das vendas e dos serviços prestados		-	-
Resultado bruto		=	=
Outros rendimentos		+	+
Gastos de distribuição		-	-
Gastos administrativos		-	-
Gastos de investigação e desenvolvimento		-	-
Outros gastos		-	-
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Gastos de financiamento (líquidos)		-	-
Resultados antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
Resultado líquido do período		=	=
Resultado das actividades descontinuadas (líquido de impostos) incluído no resultado líquido do período			
Resultado líquido do período atribuível a: (2)			
Detentores do capital da empresa-mãe			
Interesses minoritários		=	=

Estrutura da Demonstração dos Resultados por Funções (Modelo Reduzido)

ANEXO N.º 9			
Entidade:			
DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES (modelo reduzido)			
PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 200N			
RUBRICAS	NOTAS	UNIDADE MONETÁRIA (1)	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Custo das vendas e dos serviços prestados		-	-
Resultado bruto		=	=
Outros rendimentos		+	+
Gastos de distribuição		-	-
Gastos administrativos		-	-
Gastos de investigação e desenvolvimento		-	-
Outros gastos		-	-
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Gastos de financiamento (líquidos)		-	-
Resultados antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
Resultado líquido do período		=	=

(1) - O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

Conceitos Subjacentes

Vendas e prestações de serviços

Respeita ao rédito proveniente das vendas e das prestações de serviços líquido dos descontos e dos impostos inerentes.

Custo das vendas e das prestações de serviços

Corresponde ao custo dos bens e dos serviços vendidos pela empresa.

Sobretudo para as empresas transformadoras, será indispensável a determinação prévia do custo dos produtos acabados e o seu tratamento em sistema de inventário permanente.

Outros Rendimentos

Integra os restantes réditos

Gastos de distribuição

São os Gastos associados à função venda de bens e serviços.

Gastos administrativos

São os custos associados à função administrativa.

Gastos de Investigação e Desenvolvimento

São os dispêndios com pesquisa (sempre gasto) e desenvolvimento que não cumpriram os requisitos para serem considerados activos.

Outros custos e perdas operacionais

São os gastos operacionais que não estiverem incluídos em qualquer das rubricas anteriores.

Gastos líquidos de financiamento

É o gasto que respeita ao financiamento contraído pela empresa, deduzido de eventuais proveitos financeiros anteriores à sua utilização.

Resultados de actividades descontinuadas

Correspondem aos rendimentos e gastos que derivem de componentes das entidades que sejam para alienar ou classificados como detidos para venda.

OS CUSTOS. SUA ANÁLISE E RELAÇÃO COM OS RESULTADOS

Conceitos económico-financeiros: gasto, despesas e pagamentos; proveitos, receitas e recebimentos

Gasto: diminuição de benefícios económicos. Está associado ao conceito de utilização, custo (consumo) dos bens ou serviços e perda.

Despesa: Aquisição de bens e serviços (factura à nossa empresa).

Pagamento: da despesa, da aquisição do bem ou serviço (recibo).

Perda: consumo ou desaparecimento de valor sem a equivalente compensação (sem expectativa de proveito); por exemplo, incêndio, roubo, etc.

Rendimentos: são Réditos e Ganhos; aumentos de benefícios económicos. Os réditos provêm de actividades correntes (ordinárias) os Ganhos são outros itens que não sejam Réditos. Ex, alienação de activos não correntes.

Receita: Venda ou prestação de serviços (nossa facturação)

Recebimento: da venda ou da prestação de serviços (nosso recibo)

OS MOMENTOS EM QUE OCORREM PODEM NÃO COINCIDIR

Assim, pode-se distinguir dois circuitos na actividade da empresa: o real (relacionado com os bens e serviços) e o monetário (relacionado com os pagamentos/recebimentos desses bens e serviços). A todo o fluxo real corresponde um fluxo monetário em sentido contrário.

Custos Controláveis e Custos Não Controláveis

Nem sempre todos os custos agrupados em determinado centro são controláveis pelo responsável respectivo. A contabilidade analítica deverá fazer essa distinção. Os custos de funcionamento da empresa devem ser determinados por *centros de responsabilidade* devendo, pois, haver sempre um e só um responsável pelo seu controlo. É necessário que este conheça os custos que deve controlar. Torna-se importante distinguir, nos centros de custos, os **custos controláveis** pelo seu responsável directo daqueles **não controláveis** por ele, mas sim por uma autoridade superior

Custos Directos e Custos Indirectos

Os custos podem ser agrupados por:

- Contas (classificação por naturezas)
- Departamentos, secções, actividades
- Produtos, encomendas, serviços

Custos Directos:

São aqueles que são especificamente suportados pela fabricação de um determinado produto ou directamente suportado por uma única produção ou por um único departamento e, como tal exclusivamente imputáveis a esse produto, produção, departamento ou actividade. Não existiria o custo se não existisse o objecto.

Custos Indirectos

São aqueles que não podem ser relacionados directamente com um produto, produção departamento ou actividade. Os custos indirectos serão posteriormente distribuídos pelos produtos ou encomendas de acordo com bases de imputação previamente definidas ou considerados custos do período. São comuns a diversos objectos. Ex. os custos ocasionados pelo planeamento e controlo da produção, não são específicos de um produto, logo concorrem igualmente com a sua actividade para apoio à fabricação de outros produtos, são indirectos.

Custos Reais e Custos Básicos/Padrão

Custos reais: são os que realmente se verificaram. São custos históricos, determinados “à posteriori”;

Custos básicos/padrões: Custos teóricos, definidos “à priori” para valorização interna de matérias, produtos e serviços prestados. Os critérios seguidos na sua definição podem ser de vários tipos, salientando-se os custos padrão e os custos orçamentados. São um precioso auxiliar do controlo de gestão, que será tanto melhor quanto haja possibilidade de se compararem os custos reais com os custos teóricos analisando os desvios mais significativos

Custos Fixos e Custos Variáveis

Custos Fixos (ou de estrutura): São aqueles que a empresa suporta para uma certa capacidade de produção dentro de um determinado período de tempo (por ex. um ano) e que não variam quando se altera o volume, ou são pouco sensíveis a alterações deste. Ex. rendas. De referir que volume é uma quantidade por unidade de tempo, podendo reportar-se ao n.º de unidades produzidas (volume de produção), ao n.º de unidades vendidas (volume de vendas) ao n.º de horas de mão-de-obra directa ou de trabalho das máquinas (volume de actividade de uma secção)

Custos Variáveis: São custos que variam com a quantidade produzida.

A HIERARQUIA DOS CUSTOS E A ANÁLISE DOS VÁRIOS TIPOS DE RESULTADOS

Os estágios de Custos

As **Funções da Gestão** originam custos (funcionais) de:

- Aprovisionamento
- Produção ou Industriais
- Venda ou de Distribuição
- Administrativos
- Financeiros

Na óptica do produto fabricado, podemos distinguir diversos estágios, quanto aos custos e aos proveitos:

© Cláudio Silva

- Custo Industrial (MP + MOD + GGF)
- Custo Não Industrial (Custo Distr. + Custo Adm. + Custo Fin.)
- Custo Complexivo ou Completo (CIPV + Custos Não Industriais)
- Custo Económico Técnico (Custo Complexivo + Custo de Oportunidade)
- MOD: Custo com o pessoal que trabalha directamente na fabricação do produto. Excluem-se os encargos com o pessoal da área industrial que têm funções de supervisão. Estes são englobados nos GGF e posteriormente imputados ao produto.
- MOD + GGF = **Custos de Transformação**
- MP + MOD = **Custo Primo**

§ 10 da NCRF 18 considera que

“O custo dos inventários 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”

§11: “os custos de compra de inventários incluem o preço de compra, direitos de importação e outros impostos (que não sejam subsequentemente recuperáveis das entidades fiscais) e custos de transporte, manuseamento e outros custos directamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, de materiais e de serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes deduzem-se na determinação dos custos de compra”.

§12: “incluem os custos directamente relacionados com as unidades de produção, tais como mão de obra directa. Também incluem uma imputação sistemática de gastos gerais de produção fixos e variáveis que sejam incorridos ao converter matérias em bens acabados.

Custos do Produto e Custos do Período

Para se poder fabricar os produtos é necessário consumir, sacrificar bens e serviços (matérias, equipamentos, mão de obra...). Desses consumos nasce o produto, cujo custo unitário é necessário determinar, uma vez que, entre outras finalidades, há que proceder à valorização dos Produtos Acabados que se encontram em armazém no final do período.

Só são **custos do período**, para além dos custos não industriais, o custo das unidades efectivamente vendidas no período em causa (CIPV). Toda a produção do período não vendida nesse período – EFPA – será custo do período em quer for vendida. Apenas os custos industriais são inventariáveis e, como tal, só estes são considerados na valorização das existências. Por outras palavras, só os custos industriais são custos do produto. Os custos não industriais não são inventariáveis. Veja-se NCRF 18, §34.

A ANÁLISE, CONTABILIZAÇÃO E CONTROLO DOS ELEMENTOS DO CUSTO TOTAL

O Custo das Matérias Primas e Outros Materiais Directos

Caracterização e Classificação das matérias

São os bens consumíveis, utilizados nas operações internas conforme são integrados ou não nos produtos finais. O seu modo de participação no processo de exploração, classifica-se em:

a) Matérias Primas

Bens consumíveis, objecto de trabalho posterior de natureza industrial. São incorporados fisicamente nos produtos finais.

© Cláudio Silva

b) Matérias Subsidiárias

Bens consumíveis que possibilitam ou auxiliam a transformação das matérias primas. Ex: combustíveis, lubrificantes, pregos, vernizes, etc.

c) Materiais Diversos

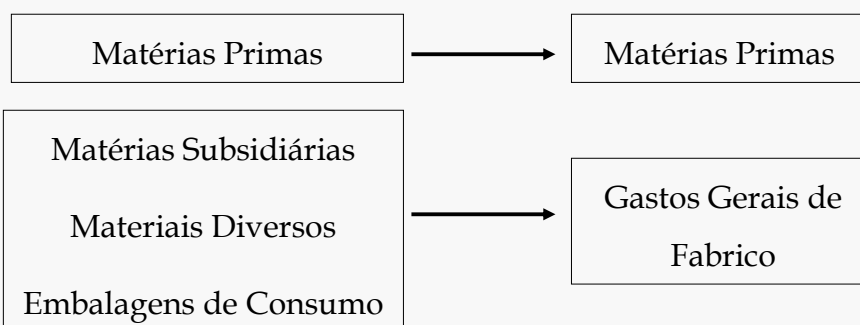
Outros bens consumíveis, que não embalagens, utilizados nos centros de custos, aprovisionamento, transformação, distribuição ou administração. Ex: Materiais de conservação e reparação, materiais de publicidade e propaganda, materiais de escritório, etc.

© Cláudio Silva

d) Embalagens de Consumo

Objectos envolventes ou recipientes das mercadorias ou produtos, não retornáveis, que são facturados ou consignados juntamente com as mercadorias ou produtos.

Sugestão de agrupamento das matérias nos custos industriais



Sistemas de Inventário

1. Inventário Permanente ⇔ necessidade de fichas de armazém

2. Inventário Intermitente ou Periódico

Sobre esta questão, o art.º 12.º do dec reg 158/2009 de 13 de Julho vem esclarecer:

Artigo 12.º

Inventário permanente

1 — As entidades a que seja aplicável o SNC ou as normas internacionais de contabilidade adoptadas pela UE ficam obrigadas a adoptar o sistema de inventário permanente na contabilização dos inventários, nos seguintes termos:

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

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 respectivos registos contabilísticos.

2 — A obrigação prevista no número anterior não se aplica às entidades nele referidas que não ultrapassem, durante dois exercícios consecutivos, dois dos três limites indicados no n.º 2 do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, deixando essa dispensa de produzir efeitos no exercício seguinte ao termo daquele período.

Critérios de Valorimetria

De entrada: §10 a §22 NCRF 18

“Custos de compra, custos de conversão e outros custos para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais”

Como formulas de custeio das saídas adoptam-se os seguintes:

- a) Custo específico (§ 23 e § 24 da NCRF 18)*
- b) FIFO (§ 25 da NCRF 18)*
- c) Custo Médio Ponderado (§ 25 da NCRF 18)*

O POC previa ainda

- d) LIFO*
- e) Custo Padrão”*

a) Custo Específico

Para a utilização deste método é necessário ter acesso à perfeita identificação física dos vários lotes no armazém, permitindo deste modo o conhecimento do custo específico de cada saída.

b) Custo Médio Ponderado

As entradas são valorizadas ao custo de aquisição, as existências são valorizadas ao custo médio (média ponderada entre a existência anterior e a de cada compra) e as saídas são valorizadas ao último custo médio.

c) Método do FIFO (*First In, First Out*)

As entradas são valorizadas ao custo de aquisição. As existências são registadas separadamente pelos seus respectivos custos de aquisição. As saídas são valorizadas ao preço dos lotes mais antigos em armazém.

O SNC considera também o Custo Padrão e o Método do Retalho (*target costing*), no entanto considera-os como “técnicas para a mensuração” do custo (§§ 21 e 22 da NCRF 18).

Esta última valorização consiste na redução do valor da venda do inventário na percentagem apropriada da margem bruta.

Serve para valorizar o custo de inventários de grande quantidade de itens e que mudam rapidamente, que têm margens semelhantes e para os quais não é possível praticar outros métodos de custeio.

Mão de Obra de Directa

É o custo do factor de produção trabalho

Unidade de Medida – Horas Homem (Hh)

Remunerações

Fixas – Remuneração mensal (ordenado)

- Subsídio de férias

- Subsídio de Natal

Variáveis – Remunerações por horas extraordinárias

- Comissões sobre compras ou vendas

- Prémios de Produtividade

Salários

- Directos - Normais - Bruto
- Indirectos - Complementares - Líquido

		Acréscimos	Custo
	Encargos Sociais	Despesa Mensal	Total Mensal de
deduções	Salários Brutos	Mensal	Mão de Obra
Salário Líquido			

© Cláudio Silva

Encargos sobre remunerações por conta da actividade patronal, em empresas privadas com fins lucrativos

- Obrigatórios:
 - 23,75% para segurança social (para os trabalhadores em geral)
 - seguros de acidentes de trabalho e doenças profissionais
- Facultativos:
 - encargos com creches, refeitórios, pensões de reforma e de invalidez, formação profissional, etc.

Descontos sobre remunerações por conta do trabalhador dependente, em empresas privadas com fins lucrativos:

- Seg. Social (11% p/ trabalhadores em geral)
- Retenção de IRS (depende venc. e agregado familiar)

Custo Total/ano = Vencimento + Encargos sobre Remunerações

$$\text{Custo Hora} = \frac{\text{Custo Total Ano}}{\text{N.º de horas de trabalho ao ano}}$$

ou

$$\frac{\text{Custo Médio Mensal}}{\text{N.º de horas de trabalho mensais}}$$

Contabilização

Como os encargos são debitados através de uma percentagem do ordenado, trata-se de um valor teórico, ou estimado.

Encargos a Repartir		Custos Industriais	
Da contabilidade geral (2º)	Encargos Imputados (1º)	Tx teórica*venci. mensais (1º)	
	Tx teórica*venci. mensais	Diferenças de incorporação	
		Se os custos reais forem superiores aos imputados	Se os custos reais forem inferiores aos imputados
	Sf		

Os Gastos Gerais de Fabrico

A) Exemplos de GGF:

- Matérias Indirectas
 - Combustíveis
 - Lubrificantes
 - Material de limpeza
 - Pequenas ferramentas
- Mão de Obra Indirecta
 - Remunerações encarregados fabris
 - Remunerações Técnicos fabris
 - Encargos com essas remunerações
 - Etc.
- Outros
 - Conservação e reparação
 - Água, electricidade
 - Amortizações
 - Etc.

B) Classificações

- GGF
 - Directos
 - Indirectos
- GGF
 - Fixos
 - Variáveis

- GGF

Controláveis

Não controláveis

O Custo da Produção Acabada e da Produção em Vias de Fabrico

Custo da Fabricação	
Exist. Inicial de Prod. em vias de Fabrico	Custo Industrial dos Produtos Acabados
Custos do mês:	
Matérias Primas	
Mão-de-obra Directa	
Gastos Gerais de Fabrico	Exist. Final de Prod. em vias de Fabrico
Custos da Produção	Custos da Produção

A DEPARTAMENTALIZAÇÃO DOS GASTOS. CENTROS DE ANÁLISE E CONTROLO

Imputação dos Gastos Gerais de Fabrico (Indirectos)

Os Coeficientes de Imputação

$$\text{Coeficiente de Imputação} = \frac{\text{Montante de GGF}}{\text{Base de Imputação}}$$

As Bases de Imputação

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ✎ Custo das Matérias Primas ✎ Custo da MOD ✎ N.º de Horas de MOD ✎ Horas Máquina | <ul style="list-style-type: none"> ✎ N.º de unidades fabricadas ✎ Área ocupada ✎ Custo Primo ✎ Valor dos Equipamentos ✎ etc |
|---|--|

Exemplos

Rendas ----- área (m2)

Energia ----- potência (Kw), horas de trabalho

Seguros ----- valor do objecto segurado

Amortizações ----- horas máquina

MOI ----- Horas MOD, Custo MOD

Imputação de Base Única e Base Múltipla

- 1) Imputação de Base Única: a totalidade dos GGF é imputada aos produtos através de uma única base de imputação.



© Cláudio Silva

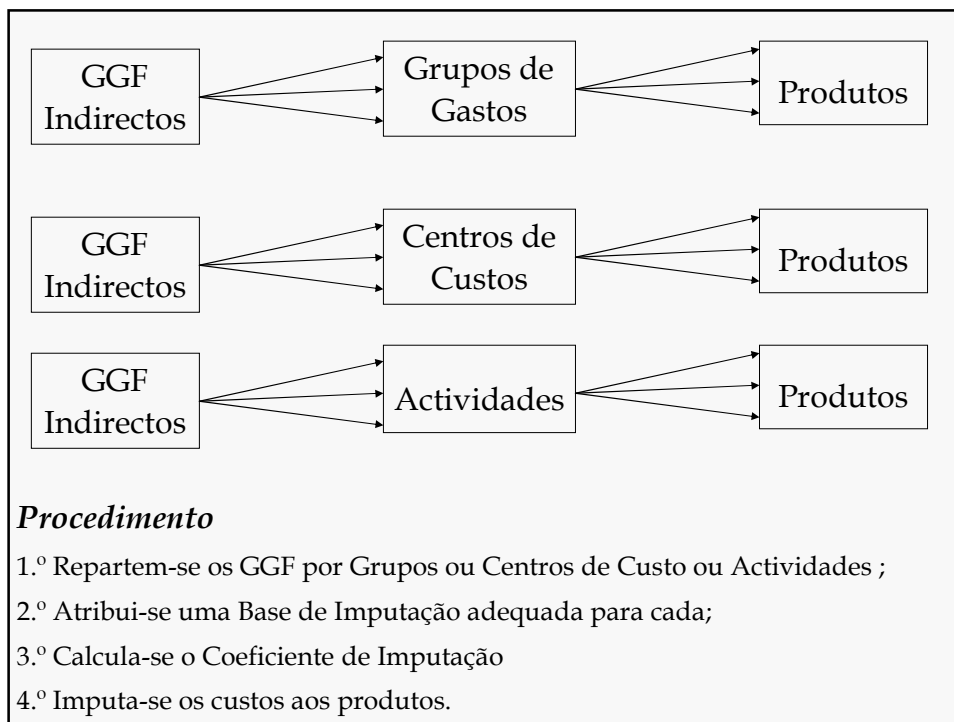
$$\text{Coeficiente Geral} = \frac{\text{Montante de GGF}}{\text{Base de Imputação}}$$

Valor a imputar = Coeficiente * Base de Imputação

NOTA: Este método só deve ser utilizado quando o montante de GGF for uma percentagem muito reduzida em relação às matérias primas e à MOD, em que não se justifique a utilização de diversas bases de imputação.

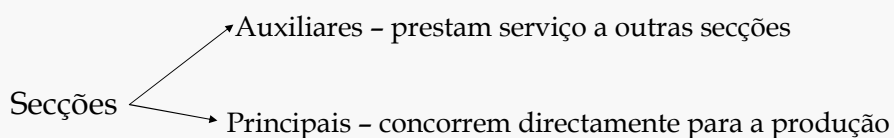
- 2) Imputação de Base Múltipla: repartem-se previamente os GGF por grupos de custos com certas afinidades, escolhendo-se para cada agrupamento a imputação mais conveniente

© Cláudio Silva



2) Imputação pelo Método das Secções Homogéneas

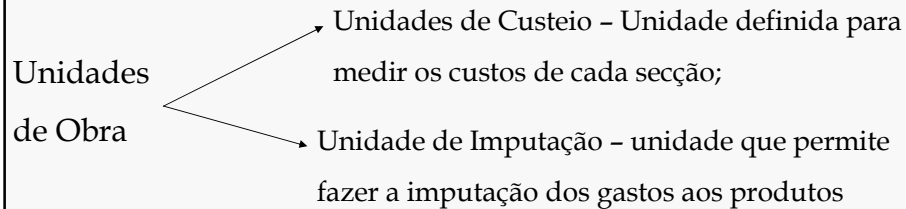
Secção Homogénea: é um centro de custos relativo a operações idênticas, com fácil atribuição de responsabilidades, permitindo um controlo dos custos e a sua afectação posterior. O facto de ter operações idênticas facilita a escolha de uma unidade de obra.



Procedimento

- 1.ª Repartição: distribuição dos gastos directos e comuns pelas respectivas secções (principais e auxiliares);
- 2.ª Repartição (reembolsos): repartição dos custos comuns das secções auxiliares pelas secções principais em função de : serviços prestados ou percentagens pré-estabelecidas

3.^a Repartição: imputação do total dos custos das secções principais aos produtos através de Unidades de Obra



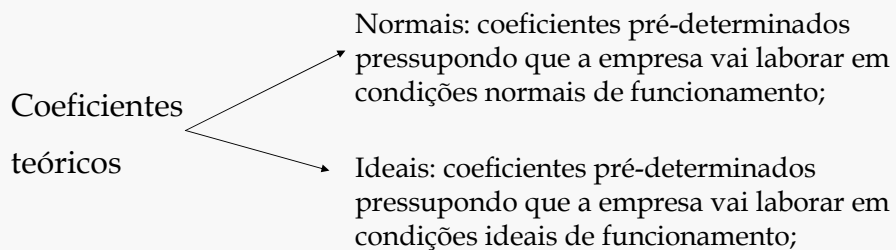
Coeficientes Reais/ Coeficientes Teóricos

A empresa aguarda pelos valores reais dos GGF?



Vantagens dos Coeficientes Teóricos ou Pré-estabelecidos

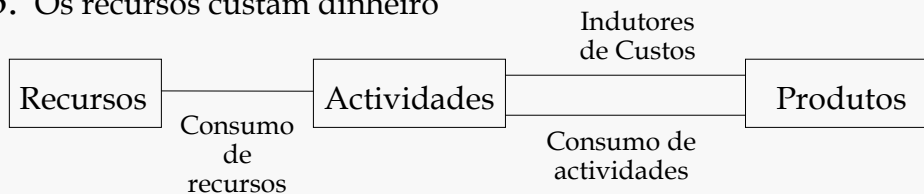
1. O valor dos produtos não é prejudicado por algum facto anormal (avaria, greve...)
2. Não é necessário esperar pelo fim do mês para calcular o coeficiente de imputação;
3. Procedimento menos trabalhoso, uma vez que só existe um coeficiente ao longo do ano.



O Sistema ABC

O sistema de custos ABC fundamenta-se em três premissas básicas:

1. Os produtos requerem actividades
2. As actividades consomem recursos
3. Os recursos custam dinheiro



Na operacionalização do ABC, procura-se estabelecer a relação entre as actividades e produtos utilizando o conceito de “Cost drivers” ou **indutores de custos**. Apura-se o custo das diversas actividades que será distribuído pelos produtos através dos indutores de custos.

🔍 **Princípio fundamental:** todos os custos são considerados directos a uma actividade e apenas a uma.

As actividades primárias são apoiadas pelas actividades secundárias, pelo que o seu custo será o custo directo da actividade mais o custo imputado das actividades secundárias.

Podem-se assim identificar as actividades sem valor acrescentado:

- Qualquer actividade que não seja rentável.
- Aqueles que gastam tempo, dinheiro ou recursos e não contribuem para o incremento das vendas;
- Aqueles que aumentam desnecessariamente os custos num produto, em qualquer momento do seu ciclo de vida.
- Aqueles que pode ser reduzidas ou eliminadas

Actividade

Uma actividade é um conjunto de tarefas elementares, realizadas por um indivíduo, que supõem ou dão lugar a um saber fazer específico, tem um carácter homogéneo do ponto de vista do comportamento de custo e de execução, permitem obter um *output*, são dirigidas para a satisfação do cliente quer interno quer externo e usam uma determinada quantidade de *inputs*. As actividades pode ser relacionadas tecnologicamente com o processo de fabricação ou simplesmente serem actividades administrativas.

Taliani, Emma Castelo, Alvarez, Jesus.1994. El sistema de Gestion y de costes baseado en las actividades; IEE: pág:93.

Cost Drivers ou Indutores de Custos

São as unidades de medida e controlo definidas como base de repartição dos custos indirectos. São aqueles factores ou acontecimentos que têm influência no volume de execução das actividades, sendo portanto a causa dos consumos dos recursos utilizados na sua realização. O indutor de custos é o factor cuja ocorrência origina o custo e representa a primeira causa do nível de actividade. O melhor indutor de custos de uma actividade será o causador da mesma. A diferença entre a unidade homogénea representativa nos centros de custos característicos do modelo tradicional e do Cost Driver do modelo ABC, é que muitas vezes a unidade de obra dos Centros de Custos não reflecte uma relação de causalidade representativa de uma actividade que faz parte do valor acrescentado do produto. Os indutores de custos deverão ter as seguintes características: serem representativos das relações causa efeito existentes entre custos, actividades e produto; serem de fácil medição e observação.

SISTEMAS DE CUSTEIO NA IMPUTAÇÃO DOS CUSTOS

Custos Fixos (ou de estrutura):

São aqueles que a empresa suporta para certa capacidade de produção dentro de um determinado período de tempo (por exemplo um ano)

Custos Variáveis

São custos que dependem da quantidade produzida, ou sejam, variam com essa quantidade.

© Cláudio Silva

O § 12 da NCRF 18 define-os da seguinte forma:

Fixos:

“São os custos indirectos de produção que permaneçam relativamente constantes, independentemente do volume de produção.”

Variáveis:

“São os custos indirectos de produção que variam directamente, ou quase directamente, com o volume de produção”

Sistema de Custeio Total

- 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;
- Os custos industriais (fixos e variáveis) são **custos do produto** e só se tornam **custos do período**, à medida que vão sendo vendidos.

© Cláudio Silva

Sistema de Custeio Variável

Consideram-se como custos do produto 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 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.

© Cláudio Silva

Sistema de Custeio Racional

Consideram-se como custos do produto, não só a totalidade do Custos Variáveis, como também uma percentagem dos Custos Fixos, percentagem esta que resulta do quociente entre a produção real e a produção normal.

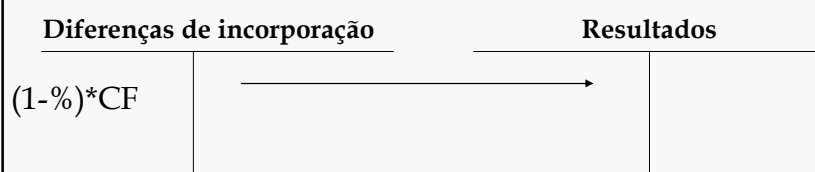
Custos Fixos a Imputar à Produção

$$= CF * \frac{\text{Produção real}}{\text{Produção normal}}$$

Imputam-se aos produtos, os custos fixos respeitantes à percentagem da capacidade instalada.

© Cláudio Silva

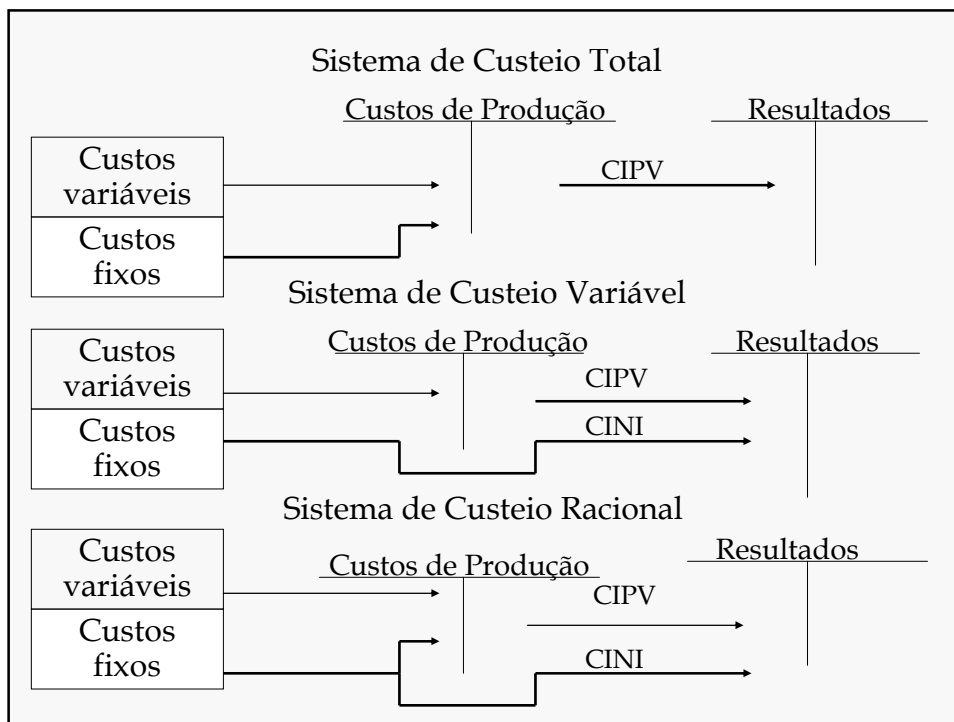
$$\text{Custos Fixos Ind. Não Incorporados} = CF * \left[1 - \frac{\text{Produção real}}{\text{Produção normal}} \right]$$



Parte dos custos fixos respeitantes ao não aproveitamento da capacidade instalada, que designaremos por custos de **subactividade** .

Veja-se em esquema os três tipos de sistemas de custeio

© Cláudio Silva



Vantagens da Utilização do Sistema de Custeio Variável

1. Evidência a existência de custos fixos
2. Possibilita a elaboração de resultados de uma forma que evidência a variabilidade dos lucros com as quantidades vendidas;
3. Simplifica o trabalho contabilístico e maior exactidão no apuramento dos custos, uma vez que não é necessário repartir os custos fixos;
4. Maior facilidade de apuramento de responsabilidades pelos custos dos produtos, dos centros ou das actividades;
5. Apresenta maior interesse para análise da situação económica da empresa, evidenciando o volume de vendas que mede mais eficazmente a gestão da empresa do que o volume de produção;
6. Não permite que um aumento de vendas seja acompanhado por uma diminuição de resultados;

Desvantagens da Utilização do Sistema de Custeio Variável

1. Dificuldade na separação dos custos em fixos e variáveis
2. Determina um custo industrial incompleto dos produtos

Vantagens da Utilização do Sistema de Custeio Racional

1. Dá ao responsável de uma secção (ou centro de custos) uma ideia directa da incidência da variação do grau de actividade sobre o custo da unidade de obra;
2. Neutraliza, no custo total do produto (ou encomenda) os efeitos das variações da actividade;
3. O custo de produção unitário é um bom instrumento de orientação da política de vendas.

Limitações da Utilização do Sistema de Custeio Variável

1. Dificuldade e inevitável subjectividade na repartição dos custos fixos;
2. Dificuldade na definição do “Volume de Produção Normal”

Sobre esta questão o § 13 da NCRF 18 refere o seguinte:

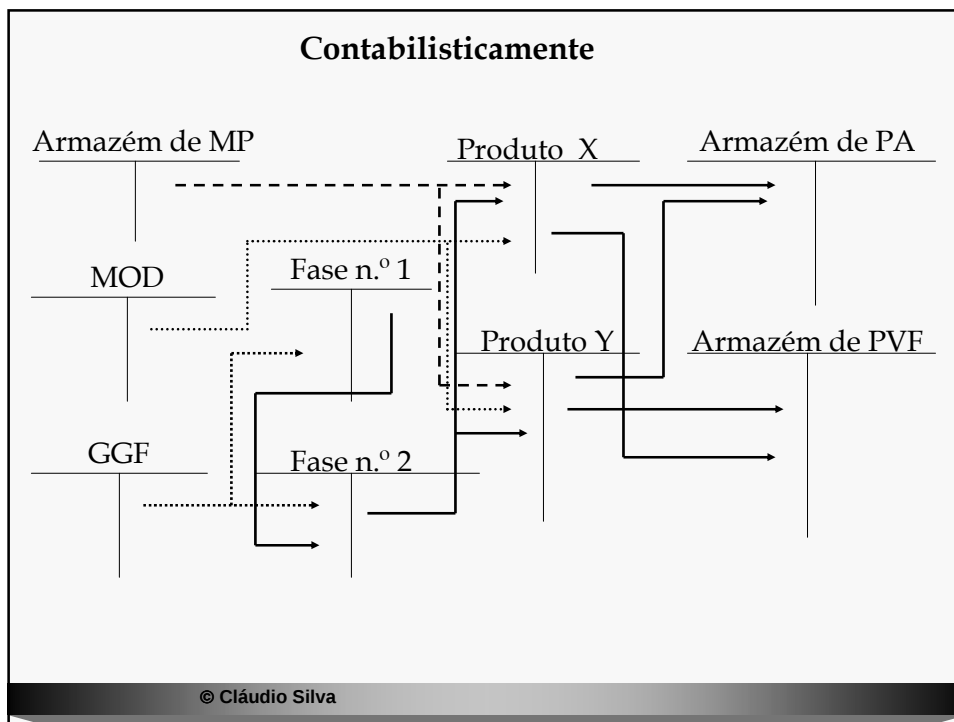
“ A imputação de gastos gerais de produção fixos aos custos de conversão é baseada na capacidade normal das instalações da produção. A capacidade normal é a produção que se espera que seja atingida em média durante uma quantidade de períodos ou de temporadas em circunstâncias normais, tomando em conta a perda de capacidade resultante da manutenção planeada. O nível real de produção pode se utilizado se se aproximar da capacidade normal... Os gastos gerais não imputados são reconhecidos como um gasto do período em que sejam incorridos. Em períodos de produção anormalmente alta, a quantia de gastos gerais de produção fixos imputados a cada unidade de produção é diminuída a fim de que os inventários não sejam mensurados acima do custo.”

APURAMENTO DOS CUSTOS DE PRODUÇÃO E REGIMES DE FABRICO

Fabricação:	☒ Uniforme: a empresa fabrica um único produto ☒ Múltipla: a empresa fabrica diversos produtos
Múltipla:	• Conjunta (mesmas MP e Transformação) • Disjunta (transformações distintas)
Fabricação	• Contínua: a produção apresenta-se em qualquer altura nas várias fases de fabrico • Descontínua: a produção apresenta-se apenas numa fase específica ou em algumas fases específicas
Fabricação	• Simples: uma só operação de transformação • Complexa: várias operações de transformação

Apuramento dos Custos por Processos ou Fases de Fabrico

- Método em que se procede à acumulação mensal dos custos industriais por produtos, determinando o custo unitário de cada unidade, através do quociente entre o custo global da produção e a quantidade produzida.
- É mais utilizado quando só há um produto ou há poucos produtos.
- A produção desenvolve-se de forma contínua e ininterrupta ou por séries de produtos homogêneos.



🔗 Objectivos:

Calcular os custos em cada fase, ou seja, calcular o custo dos semi-produtos obtidos e na última fase o custo dos produtos acabados.

🔗 Metodologia:

Conhecer a quantidade produzida e os respectivos graus de acabamento. Valorizar a produção acabada e em vias de fabrico (utilizando, por exemplo, o método das unidades equivalentes).

🔗 Unidades Equivalentes:

Este método consiste em reduzir as quantidade em curso, com graus de acabamentos variáveis, a unidades de produto acabado

Custo por Unidade Equivalente:

Pelo Método do FIFO:

- Unidade Equiv. = PA + EFPVF*%Acab. – EIPVF *% Acab.

Ou

- Unidade Equiv. = EIPVF * (1-%Acab) + PA do período + EFPVF*%Acab.

- Avaliação do custo por unidades equivalentes:

$$\text{Custo por Unid. Equiv.} = \text{C1e do mês} = \frac{\text{Custos do mês}}{\text{Unidades equivalentes do mês}}$$

Pelo Método do Custo Médio:

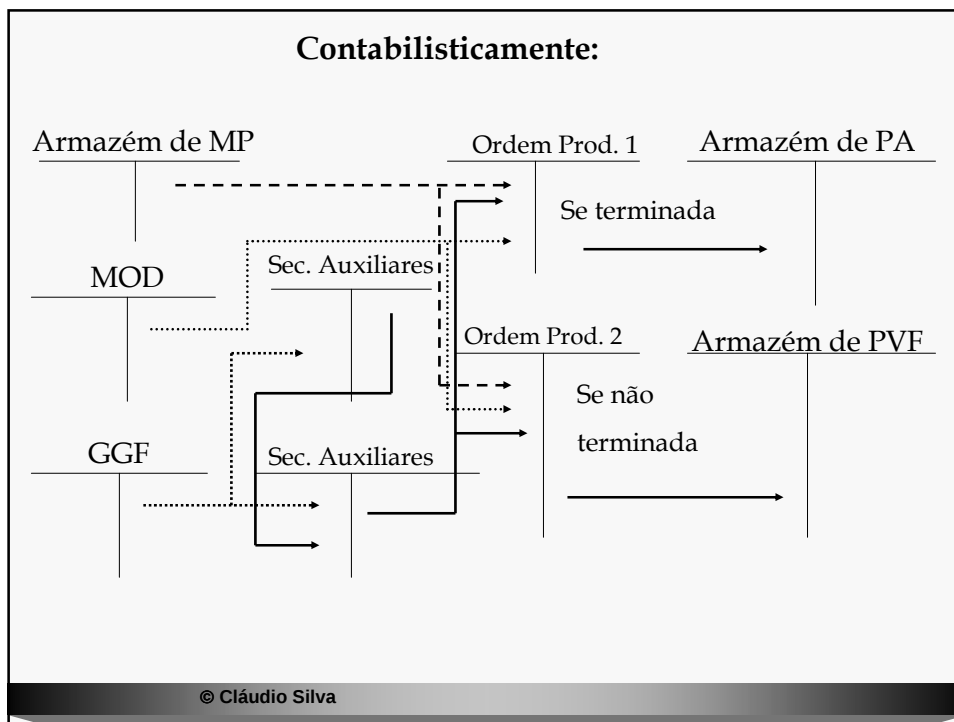
- Unidade Equiv. = PA + EFPVF*%Acab.

Avaliação do custo por unidades equivalentes:

$$\text{Custo por Unid. Equiv.} = \text{C1e do mês} = \frac{\text{Custos Globais}}{\text{Unidades Equivalentes}}$$

7.2. Método de Apuramento dos Custos por Ordens de Produção

- o produto é identificado ao longo de todo o processo de fabrico
- são identificados e determinados todos os custos directos de produção, relativamente a todo o processo de fabrico.
- os custos são acumulados numa “ficha de custo” – Obras em Curso – Ordens de Produção ou Ordens de Fabrico.



A Produção Conjunta

A produção é conjunta quando ao se proceder à transformação de uma ou de diversas matérias-primas se obtêm, simultaneamente, diversos produtos.

Exemplos

- da moenda do trigo obtém-se a farinha, a sêmea, a farinha forrageira e outros produtos
- Produção de azeite e bagaço a partir da moagem da azeitona
- Produção de leite, manteiga, requeijão e soro a partir do leite.
- No abate de gado obtém-se diversos produtos conjuntos: carnes, osso, sangue, etc.
- Na refinação do petróleo temos como produtos conjuntos a gasolina, o gasóleo, fuel-óleo e outros derivados da refinação

Designação dos produtos conjuntos:

- **Co- produtos ou produtos principais** – produtos conjuntos que têm idêntica importância relativa.
- **Sub-produtos** – todo produto que não é principal, mas sim secundário. Não é objectivo principal da produção obtê-lo, mas sim o produto principal a que lhe está associado. É frequente considerar como sub-produto aquele que tem um valor de venda, reportado ao ponto de produção conjunta em que os produtos se separam, inferior a 10% do valor de venda de todos eles.
- **Resíduos** – são todos os produtos de baixo valor relativo aos restantes tipos de produtos conjuntos.

© Cláudio Silva

Apuramento do Custo Industrial dos Produtos Conjuntos

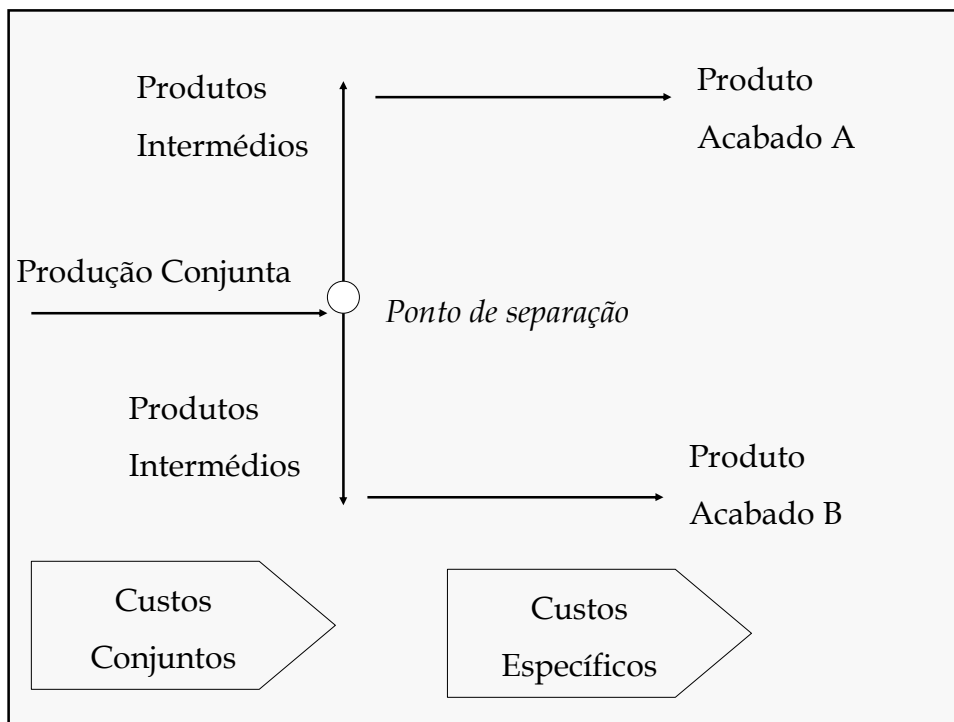
Fases Principais da fabricação dos produtos:

1. Fase da Produção conjunta – verifica-se até ao ponto de separação dos produtos, ocasionando gastos que designamos por *custos conjuntos*.
2. Fases Seguintes – em que os semi-produtos obtidos no ponto de separação são acabados, em regime de produção disjunta, implicando os chamados *custos específicos*.

Esquema exemplificativo:

Considere a produção do produto A e B em produção conjunta:

© Cláudio Silva



Critérios a Aplicar

Não há possibilidade de sabermos com rigor quais são os custos de cada produto até ao *ponto de separação*. Assim, e tendo em conta a necessidade de calcular os custos por produtos, adoptam-se critérios para repartir os custos conjuntos pelos produtos, que devem servir apenas como referência para a determinação do custo das existências em armazém, mas nunca como ajuda na tomada de decisão.

Nos Co-Produtos

Na repartição dos custos conjuntos adoptam-se fundamentalmente os seguintes critérios:

1. Das quantidades produzidas;

Os custos conjuntos são repartidos proporcionalmente às quantidades obtidas pela produção de cada produto, ou através de uma média ponderada com pesos distintos para cada produto.

2. Do valor de venda relativo da produção;

Os custos conjuntos são repartidos pelos produtos proporcionalmente ao respectivo valor de venda da produção efectuada.

3. Do valor de venda da produção reportado ao ponto de separação.

Os custos conjuntos são repartidos 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.

Nos Subprodutos

Regra geral, a parte dos custos conjuntos que é atribuída aos subprodutos é igual ao seu valor de venda. É conhecido pelo critério do **lucro nulo**, dado que, imputando-lhe um custo igual ao seu valor de venda no ponto de separação, o resultado apresentado pela contabilidade será nulo.

Os restantes custos conjuntos seguirão o processo do critério escolhido para a repartição.

Nos resíduos

Quando estes têm valor de mercado e este é conhecido, deverá adoptar-se o critério do **lucro nulo**.

Quando não se conhece o valor de venda ou quando este não tem qualquer valor, não lhe é imputado qualquer custo – **custo nulo**. Se por acaso forem vendidos, consideraremos o seu proveito como sendo do produto, ou dos produtos que o ocasionaram.

Noutros casos, além de não terem valor, poderá acontecer que a remoção dos resíduos ocasione encargos que devem ser considerados custos do produto ou produtos que os ocasionaram

Sobres este aspecto, o § 14 da NCRF 18 refere:

“Um processo de produção pode resultar na produção de mais do que 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. 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 tornem separadamente identificáveis, seja no acabamento da produção. 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 do custo do produto principal.”

A Produção Defeituosa

Caracterização

São considerados como produtos defeituosos aqueles cujos padrões de qualidade, dimensões ou, relativamente às matérias primas e aos custos de transformação dispendidos, não são considerados como sendo normais.

A análise destes produtos deve ser realizada numa dupla perspectiva:

- Controlo de custos;
- Determinação do custo industrial dos produtos.

Custeio dos Produtos

Deve-se considerar o seguinte princípio: a produção acabada não deverá ser sobre carregada com os custos específicos verificados com a produção defeituosa que seja considerada anormal.

Se a produção defeituosa for considerada como normal o custo dos produtos acabados (sem defeito) vem acrescido do custo referente aos defeituosos.

Se a produção defeituosa for considerada como anormal os produtos defeituosos têm um custo igual ao dos restantes produtos fabricados. Este valor será considerado com custo extraordinário, no período em que ocorre.



SISTEMA DE CUSTOS PADRÃO

ÂMBITO E OBJECTIVOS

Sistemas de Custeio Reais ou Históricos

- O registo é feito à medida que os custos vão ocorrendo, ou seja, à *posteriori*, uma vez conhecidos os diferentes custos.

Sistemas de Custeio Teóricos

- São custos previsionais elaborados *à priori* com base em dados históricos, em estudos de mercado, na capacidade normal ou ideal de produção.

© Cláudio Silva

Surtem com a necessidade de:

1. O gestor dispor de informação em tempo útil e oportuno;
2. Responder aos atrasos da Contabilidade histórica;
3. Avaliar produção extremamente diversificada, por vezes é a única possibilidade prática para a obtenção do custo industrial dos vários produtos;
4. Comparar o que foi feito com o que estava previsto (determinar os desvios);

Os custos teóricos funcionam como termo de comparação com o que ocorreu no período. Desta comparação resultam os DESVIOS → Diferença entre os Custos reais e os Custos Teóricos.

© Cláudio Silva

Objectivos:

- Servir como ferramenta do controlo de gestão;
- Identificar e isolar responsabilidades;
- Simplificar, antecipar e, conseqüentemente, aumentar a rapidez do trabalho contabilístico. Assim sendo, não será necessário aguardar pelo apuramento dos custos unitários reais para se poder valorizar os consumos de matérias ocorridas neste período, as unidades de obra ou de imputação das secções auxiliares dado que os reembolsos são determinados a custos teóricos.
- Permitir o cálculo e posterior análise dos desvios verificados entre os custos reais e teóricos.

NOÇÃO

Os custos padrão representam os custos calculados previsionalmente, não a partir de dados históricos ou de quantidades de bens e serviços necessários para a fabricação de um produto, mas sim, a partir **do estabelecimento das condições normais de exploração da empresa considerada como desejáveis (ideais) ou possíveis (normais)**.

São definidos a partir de normas técnicas de matérias, mão-de-obra e gastos gerais de fabrico e não necessariamente através da gestão orçamental ou de previsões.

© Cláudio Silva

Condições Normais de Exploração:

1. Condições óptimas ou teóricas → considera-se que os recursos humanos funcionam a pleno rendimento, o processo produtivo realiza as suas operações sem nenhuma margem para tempos mortos ou interrupções, tais como: avarias de máquinas, operações de manutenção, absentismo laboral, perdas por demora de materiais, etc, operando, portanto, em condições ideais. O custo padrão calculado com base nestas condições são custos mínimos que só seriam possíveis de alcançar nas condições produtivas mais eficientes. Ao serem praticamente inalcançáveis deixam de ser um objectivo (além de que este tipo de custo padrão tende a ter um impacto negativo na motivação).

2. Condições Normais ou Alcançáveis → Condições relativas ao máximo nível ao qual se pode operar eficientemente. Incorporam no seu cálculo as demoras que costumam produzir-se de forma inevitável. Ou seja, representam o nível de actividade segundo o qual uma empresa pode operar eficientemente de forma realista.

Os custos padrões calculados com base nestas condições são alcançáveis pelo que devem ser estes os utilizados num Sistema de Custos Padrões.

O facto destes padrões representarem um objectivo alcançável sob condições eficientes faz com que o seu uso seja mais frequente ao definir um objectivo para o qual se deve ajustar o Custo Real.

Diferença entre o custo padrão e custo orçamentado

O termo *custo padrão* é um conceito unitário e o termo *custo orçamentado* (orçamento) é um conceito total. Estes últimos são obtidos no âmbito da gestão orçamental, com base em quantidades e preços de bens e serviços exigidos para a produção de cada produto ou serviço e para uma dada actividade.

A UTILIZAÇÃO DOS CUSTOS PADRÃO

Vantagens dos Custos Padrões:

- Planeamento no processo orçamental
- Avaliação de desempenho
- Simplificação dos custos administrativos

- Tomada de decisões de gestão
- Consciencialização da importância dos custos

O princípio da “gestão por excepção” leva a que um responsável pelo controlo de um custo relevante se concentre nas suas causas e na correcção dos desvios apurados.

No entanto, existem limitações:

- Podem ser baseados em estimativas e não em dados reais;
- Os padrões podem ser demasiado “comprimidos” ou demasiado “folgados”;
- Exige tempo aos gestores para verificar as condições que alterem os padrões;
- Leva a uma demasiada concentração nos problemas da organização sem o correspondente desempenho com sucesso.

Fichado Custo Padrão:

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

Actualização dos Custos Padrão:

Poderão ser actualizados no fim de cada trimestre se houver alterações significativas nos seus componentes.

ANÁLISE E CÁLCULO DE DESVIOS

✎ Cálculo dos desvios nos Custos de Fabricação

Desvio nos Materiais

Desvio total de Materiais = Desvio de Quantidades (Técnico) +
Desvio de Preço (Económico)

Seja.

Pp → Preço padrão unitário de aquisição de materiais

Pr → Preço real unitário de aquisição de materiais

Qp → Quantidade de materiais prevista para a produção de
produtos acabados

Qr → Quantidade de materiais real consumida para a produção de
Produtos Acabados

Então:

Desvio Total de Materiais = $(Qr \cdot Pr) - (Qp \cdot Pp)$

Se adicionarmos e subtrairmos o mesmo factor,

+ $(Qr \cdot Pp) - (Qr \cdot Pp)$ aquela expressão não se altera:

$$\begin{aligned} DT &= (Qr \cdot Pr) + (Qr \cdot Pp) - (Qr \cdot Pp) - (Qp \cdot Pp) = \\ &= \underbrace{Qr \cdot (Pr - Pp)}_{\text{Desvio no Preço}} + \underbrace{Pp \cdot (Qr - Qp)}_{\text{Desvio na Quantidade}} = \text{Desvio Total} \end{aligned}$$

Desvios na Mão de Obra Directa

Desvio total de Mão de Obra Directa = Desvio de tempo (técnico)
+ Desvio de Taxa (Económico)

Seja:

Tp → Taxa padrão unitária por hora de mão de obra trabalhada

Tr → Taxa real unitária por hora de mão de obra trabalhada

Hp → Quantidade de horas previstas para a produção de produtos acabados

Hr → Quantidade de horas reais gastas para a produção de produtos acabados

Então: Desvio Total de Mão de Obra Directa

© Cláudio Silva

$$= (Hr \cdot Tr) - (Hp \cdot Tp)$$

Se adicionarmos e subtrairmos o mesmo factor,

+ (Hr*Tp) - (Hr*Tp), aquela expressão não se altera:

$$DT = (Hr \cdot Tr) + (Hr \cdot Tp) - (Hr \cdot Tp) - (Hp \cdot Tp) =$$

$$= \underbrace{Hr \cdot (Tr - Tp)}_{\text{Desvio de Taxa}} + \underbrace{Tp \cdot (Hr - Hp)}_{\text{Desvio de Tempo}}$$

$$\text{Desvio de Taxa} + \text{Desvio de Tempo} = \text{Desvio Total}$$

© Cláudio Silva

Análise das Causas dos Desvios

Uma vez identificados e quantificados os desvios ocorridos num determinado período deve efectuar-se um controlo à posteriori no qual se analisam as causas de tais desvios a fim de afectar responsabilidades e empreender as acções correctivas.

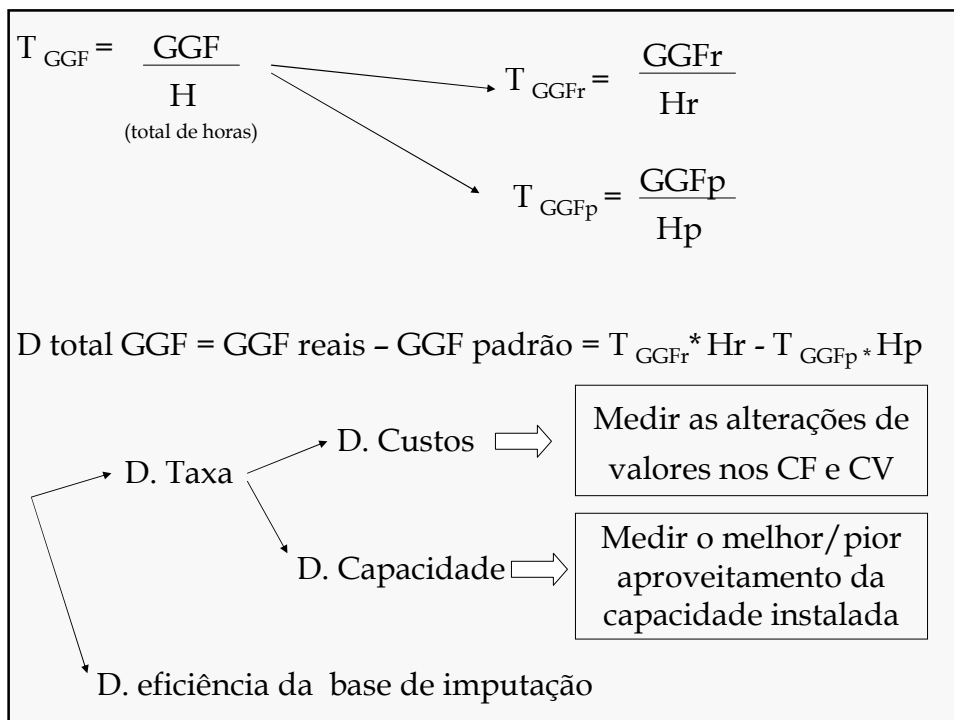
Como causas do desvio desfavorável de Tempo (de MOD), podem citar-se, entre outras:

1. Mão de obra pouco eficaz cujo rendimento è insuficiente
2. Mão de obra deficientemente treinada
3. Avarias no processo produtivo
4. Material que não responde às especificações estabelecidas
5. Qualificação do pessoal não adequada

O Padrão Gastos Gerais de Fabrico

Dadas as dificuldades de imputação dos gastos gerais de fabrico aos produtos, a determinação do padrão de gastos gerais de fabrico torna-se mais complexa que as rubricas anteriores.

Vamos englobar os gastos de um produto e vamos utilizar uma base única de imputação. Todos os desvios vão depender directamente da base de imputação a utilizar. Todas as análise dependem da base escolhida. Vejamos para uma base de horas, que é das mais utilizadas pelas empresas (Horas Homem – Hh ou Horas Máquina – Hm).



$$\begin{aligned}
 D. \text{ Custos (Gastos)} &= (CFr - CFp) + (CV1r - CV1p) * Hr \\
 &= CFr - CFp + CV1r * Hr - CV1p * Hr \\
 &= (CFr + CV1r * Hr) - (CFp + CV1p * Hr) \\
 &= CFr + CVr - (CFp + CV1p * Hr) \\
 &= GGFr - OHr
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 D. \text{ Capacidade} &= (\% \text{capac. normal} - \% \text{capac. utilizada}) * CF \\
 &= (Hn - Hr) * CF1p = (Hn * CF1p) - (Hr * CF1p) \\
 &= CFp - Hr * CF1p + CV1p * Hr - CV1p * Hr \\
 &= (CFp + CV1p * Hr) - (Hr * CF1p + CV1p * Hr) \\
 &= OHr - Hr * (CF1p + CV1p) \\
 &= OHr - Hr * T_{GGFp}
 \end{aligned}$$

$$D. \text{ Da Eficiência} = (Hr - Hp) * T_{GGFp}$$

$$= Hr * T_{GGFp} - Hp * T_{GGFp}$$

$$= Hr * T_{GGFp} - GGFp$$

$$\text{Desvio Total GGF} = D. \text{Custo} + D. \text{ Capacidade} + D. \text{ Eficiência}$$

$$= (GGFr - \cancel{O\cancel{H}r}) + (\cancel{O\cancel{H}r} - \cancel{T_{GGFp}} * \cancel{Hr}) + (\cancel{T_{GGFp}} * Hr - GGFp)$$

$$= GGFr - GGFp$$

© Cláudio Silva

Contabilização

Matérias Primas

- Qr * Cr

Mão-de-Obra Directa

- Hr*Tr

Gastos Gerais de Fabrico

- Actividade Real*Custo U. De Obra
Real

Produto X

- Qr * CIPA padrão

DESVIOS

© Cláudio Silva

INTRODUÇÃO AO PROCESSO DECISÓRIO: A ANÁLISE CUSTO – VOLUME - RESULTADOS

Toda a gestão da produção e fixação de preços, ou alteração dos mesmos, suscita um conjunto de questões:

- quantas unidades devemos vender para conseguirmos manter o lucro?
- qual o preço mais baixo que podemos estabelecer (de acordo com a nossa concorrência) sem que tenha prejuízo?
- se um produto não puder ser vendido com lucro, qual é o prejuízo que podemos suportar para oferecermos uma linha completa de produtos?
- qual o preço a estabelecer para a venda de um produto ou uma quantidade adicional de um já existente, sabendo que este negócio altera a estrutura de custos e proveitos da organização?
- fabricar um produto ou subcontratar a sua produção ou de determinadas fases

© Cláudio Silva

Para responder a estas perguntas pode-se recorrer à análise do ponto de equilíbrio que nos informa do valor e quantidade de vendas que conduzem a um resultado nulo antes de impostos.

PRESSUPOSTOS:

1. Possibilidade de separar os custos em fixos e variáveis;
2. O custo variável varia proporcionalmente às variações da produção, sendo fixo unitariamente;
3. Os custos fixos permanecem inalterados sendo, deste modo, independentes do nível da produção, o que faz com que sejam variáveis unitariamente;
4. O preço de venda mantém-se inalterado no período em análise;
5. O custo pode ser traduzido por uma regressão linear;
6. A variação da produção é insignificante, ou seja, a produção é vendida na totalidade e os produtos em vias de fabrico não existem;
7. Os restantes proveitos para além das vendas, são insignificantes;

Margem de Cobertura ou de Contribuição

A Margem de Cobertura ou de Contribuição representa o excedente do valor de vendas sobre os custos variáveis (MC);

A Margem de Cobertura/Contribuição unitária (MC1) é a diferença entre o preço de venda unitário e o custo variável unitário;

Haverá todo o interesse em calcular esta margem em percentagem, pois esta mostra-nos a percentagem das vendas que resta depois da dedução dos custos variáveis para a formação dos resultados (cobrindo a totalidade dos custos fixos e formando o lucro ou pelo contrário, não cobrindo a totalidade dos custos fixos provocando, consequentemente, prejuízo);

Assim, a Margem de Cobertura/Contribuição em percentagem mostra-nos a relação do preço de venda com os custos variáveis;

Esta percentagem permite determinar qual o efeito produzido nos resultados de uma alteração do volume de vendas.

© Cláudio Silva

O PONTO DE EQUILÍBRIO EM QUANTIDADE E EM VALOR

O nível de actividade de uma organização para o qual os custos totais igualam os proveitos totais designa-se por Ponto de Equilíbrio. Neste ponto não existe lucro nem prejuízo.

Proveitos – Custos = Resultados Antes de Impostos

Ou seja:

Vendas – (Custos Variáveis + Custos Fixos) = Resultados Antes de Imposto

Se:

PV1 = Preço de Venda Unitário

Qv = Quantidade Vendida

Cv1 = Custo Variável Unitário

CF = Custos Fixos Totais

R = Resultados Antes de Impostos

Então:

$$Pv1 * Qv - Cv1 * Qv - CF = R$$

© Cláudio Silva

O Ponto de Equilíbrio em Quantidade:

Se cada unidade contribui marginalmente com a diferença entre o seu preço de venda unitário e o seu custo variável unitário então, para cobrir os restantes custos (os fixos), necessitamos da seguinte quantidade:

$$\begin{aligned} Q_e &= \frac{\text{Custos Fixos}}{\text{Preço de Venda Unitário} - \text{Custo Variável Unitário}} = \\ &= \frac{\text{Custos Fixos}}{\text{Margem de Cobertura Unitária}} \end{aligned}$$

© Cláudio Silva

O Ponto de Equilíbrio em Valor:

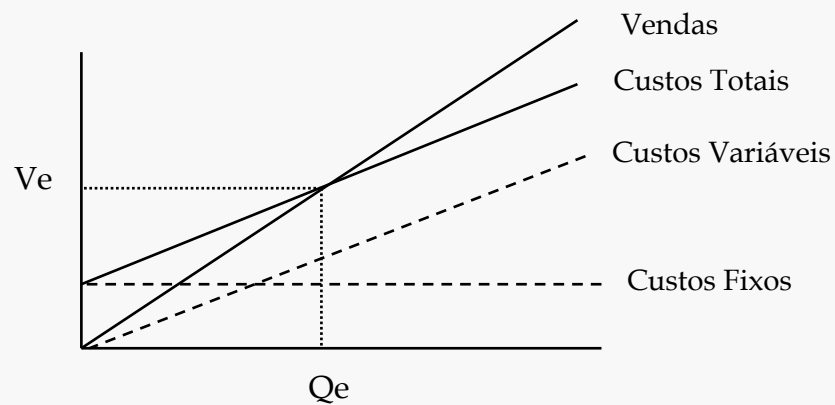
🔗 Sabemos então que o valor de vendas no ponto de equilíbrio será o resultado da multiplicação da quantidade de equilíbrio com o preço de venda unitário, o que poderá ser representado por uma das seguinte equações:

$$Ve = Pv1 * Q_e \Leftrightarrow Ve = Pv1 * CF / (Pv1 - Cv1) \Leftrightarrow Ve = CF / (MC1/PV1)$$

Ou seja

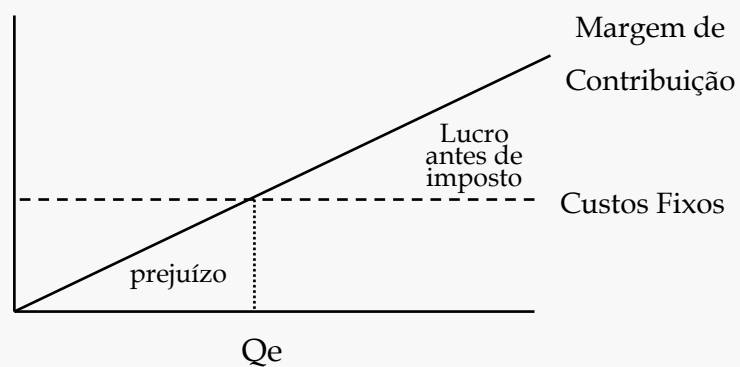
$$\begin{aligned} Ve &= \frac{\text{Custos Fixos}}{\text{Margem de Cobertura em Percentagem}} = \\ &= \frac{\text{Custos Fixos}}{MC/Vendas} \end{aligned}$$

ANÁLISE GRÁFICA DO PONTO DE EQUILÍBRIO

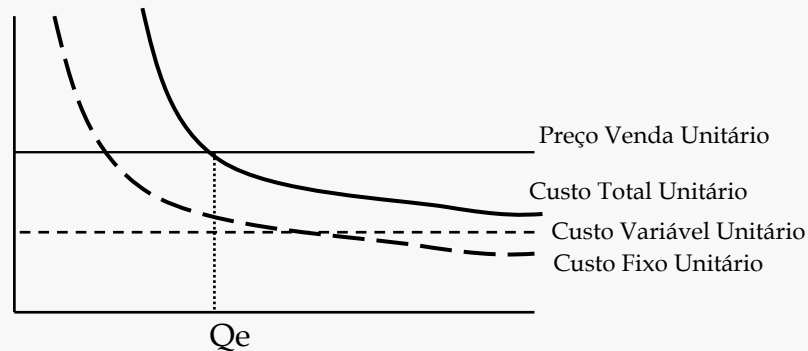


Podemos observar que a margem de contribuição representa o excedente para cobrir os custos fixos (ou parte destes) e para a formação do lucro antes de impostos (se as vendas se situarem à direita de Qe), ou prejuízo, se não cobrir os custos fixos na totalidade (se as vendas se situarem à esquerda de Qe)

De outra forma:



O gráfico seguinte relaciona os custos unitários com a quantidade produzida:



Como se pode verificar pelo gráfico, o custo fixo unitário varia inversamente à quantidade. O que faz com que o custo fixo unitário tenda (matematicamente) para zero. O custo variável é fixo unitariamente, não alterando com as variações das quantidades. A quantidade de equilíbrio será aquela onde a curva do custo total unitário cruza a recta do preço de venda unitário.

MARGEM DE SEGURANÇA

Margem de Segurança em Quantidade

É a diferença entre a quantidade de vendas actuais (ou esperadas) e a quantidade de vendas do ponto de equilíbrio.

Margem de Segurança em Valor

É a diferença entre o valor das vendas actuais (ou esperadas) e o valor das vendas do ponto de equilíbrio.

Margem de Segurança em Percentagem

A margem de segurança em percentagem é a diferença percentual entre as vendas ou a quantidade de vendas actuais (ou esperadas) e as vendas ou a quantidade de vendas do ponto de equilíbrio. Pode ser determinada em função do valor das vendas actuais (ou esperadas) ou das vendas do ponto de equilíbrio.

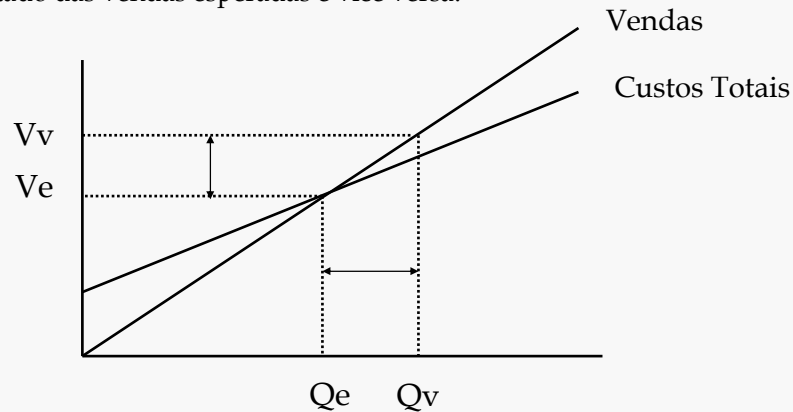
O seu cálculo pode ser determinado pelas seguintes equações (em quantidade ou valor):

$$MS = \frac{Q - Q_e}{Q_e} \quad \text{ou} \quad MS = \frac{Q - Q_e}{Q}$$

Conceito de Margem de Segurança

A margem de segurança representa a perda operacional potencial.

Neste sentido, o conceito de margem de segurança serve para a avaliação do grau de risco. Uma empresa com elevada margem de segurança é menos vulnerável a variações na procura, uma vez que o ponto de equilíbrio está afastado das vendas esperadas e vice versa.



ALTERAÇÕES NOS PARÂMETROS - IMPLICAÇÕES NO PONTO DE EQUILÍBRIO

- Se: $PV1 \downarrow \Rightarrow MC1 \downarrow$, logo a $Q_e \uparrow$

- Se : $PV1 \uparrow \Rightarrow MC1 \uparrow$, logo $Q_e \downarrow$

Neste caso, a empresa cobre os custos fixos com uma menor quantidade produzida e vendida.

-Se: $CV1 \uparrow \Rightarrow MC1 \downarrow$, logo a $Q_e \uparrow$

- Se: $CV1 \downarrow \Rightarrow MC1 \uparrow$, logo a $Q_e \downarrow$

ALGUMAS LIMITAÇÕES DE ANÁLISE

- ✎ Nem sempre se conseguem separar os custos em fixos e variáveis;
- ✎ Os custos variáveis nem sempre são proporcionais ao volume da produção;
- ✎ O preço de venda unitário nem sempre é fixo;
- ✎ Existe frequentemente variação na produção, fazendo com que a quantidade vendida não seja igual à quantidade produzida, provocando diferentes custos unitários de produção;
- ✎ O valor das vendas pode não ser o único proveito;
- ✎ Esta análise apenas pode ser realizada para o curto prazo;
- ✎ Dificuldade de cálculo em empresas que negociem com muitos produtos.

Organização da Contabilidade Analítica

		método de registo	
		PARTIDA DOBRADA	FOLHA DE CÁLCULO
SISTEMAS DE ARTICULAÇÃO	Integrados ou Monistas	Financeira	xxxxxxx
		Análítica	xxxxxxx
	Autónomos ou Dualistas	Financeira	xxxxxxx
		Análítica	Duplo Misto

SISTEMAS MONISTAS:

- As duas contabilidades encontram-se integradas no mesmo conjunto de contas
- Dado que a Contabilidade Financeira é obrigada a ser registada pelo sistema digráfico (partidas dobradas), todo o sistema tem de ser digráfico.

SISTEMAS DUALISTAS:

- A Contabilidade encontra-se dividida em dois sub-sistemas, autónomos, cada um com o seu fim específico. Duplo Contabilístico: os dois subsistemas são auto-balanceantes (cada um deles utiliza a digrafia) e a ligação faz-se através das "Contas Reflectidas". Duplo Misto: só a financeira é autobalanceante.

SISTEMAS MONISTAS

Exemplo:

A) Compra de Matéria Prima

Contabilidade geral: 31 Compras a 22/11/12 Fornecedores/Caixa/DO 1000 u m 33 Matérias primas a 31 Compras 1000 u m	Contabilidade Analítica: 9X Existências a 33 Matérias primas 1000 u m
---	--

B) Registo do Consumo e pagamento da energia consumida

Contabilidade geral: 62 Fornecimentos e serviços externos a 11/12 Caixa/DO 200 u m	Contabilidade Analítica: 9Y 1 Centro de Custo 1 - 100 u m 9Y 2 Centro de Custo 2 - 100 u m a 62 Fornecimentos e serviços externos 200 u m
---	--

C) Pagamento dos salários e respectiva distribuição pelos centros beneficiados

Contabilidade geral: 63 Gastos com Pessoal 2000 u m a 24 Estado 500 u m a 11/12 Caixa/DO 1500 u m	Contabilidade Analítica: 9Y 1 Centro Fabril 1 - 750 u m 9Y 2 Centro Fabril 2 - 250 u m 9Y 3 Serviço de Vendas - 500 u m 9Y 4 Serviços Administrativos - 500 u m a 63 Gastos com Pessoal 2000 u m
---	--

D) Venda de produtos acabados

Contabilidade geral: 21 Clientes a 71 Vendas 2000 u m	Contabilidade Analítica: 71 Vendas a 9Z Resultados analíticos 2000 u m
--	---

Utilizando o sistema de contas Monista as contas da classe 6 - Custos e Perdas e as contas da classe 7 - Proveitos e Ganhos encontram-se saldadas por contrapartida das contas da classe 9 (contabilidade interna).

SISTEMAS DUALISTAS

A) Compra de Matéria Prima

Contabilidade geral: 31 Compras a 22/11/12 Fornecedores/Caixa/DO 1000 u m 33 Matérias primas a 31 Compras 1000 u m	Contabilidade Analítica: 9X Existências a 90 03 Compras reflectidas 1000 u m
---	---

B) Registo do Consumo e pagamento da energia consumida

Contabilidade geral: 62 Fornecimentos e serviços externos a 11/12 Caixa/DO 200 u m	Contabilidade Analítica: 9Y 1Centro de Custo 1 - 100 u m 9Y 2Centro de Custo 2 - 100 u m a 90 06 Custos reflectidos 200 u m
---	---

C) Pagamento dos salários e respectiva distribuição pelos centros beneficiados

Contabilidade geral: 63 Gastos com Pessoal 2000 u m a 24 Estado 500 u m a 11/12 Caixa/DO 1500 u m	Contabilidade Analítica: 9Y 1Centro Fabril 1 - 750 u m 9Y 2 Centro Fabril 2 - 250 u m 9Y 3 Serviço de Vendas - 500 u m 9Y 4 Serviços Administrativos - 500 u m a 90 06 Custos Reflectidos 2000 u m
---	--

D) Venda de produtos acabados

Contabilidade geral: 21 Clientes a 71 Vendas 2000 u m	Contabilidade Analítica: 90 07 Vendas reflectidas a 9Z Resultados analíticos 2000 u m
--	--