

# **CONTABILIDADE DE CUSTOS**

**Contabilidade Nocturno**



## **Apontamentos - 1º Semestre -**

**Patrícia Rodrigues Quesado**

**2006/2007**

## I - INTRODUÇÃO

### 1.1 Limitações da Contabilidade Geral – Necessidade da Contabilidade de Custos como Instrumento de Apoio à Gestão

#### Objectivos da Contabilidade Geral ou Financeira

Um dos objectivos da **Contabilidade Geral ou Financeira** é o controlo das relações com terceiros, a relevação contabilística e o apuramento do resultado global do exercício  $\Rightarrow$  determinação da situação patrimonial da empresa.

#### Demonstração dos Resultados

|                    |            |        |            |
|--------------------|------------|--------|------------|
| CMVMC              | € 1 500,00 | Vendas | € 2 500,00 |
| FSE                | € 150,00   |        |            |
| Impostos           | € 5,00     |        |            |
| Pessoal            | € 500,00   |        |            |
| Amortizações       | € 85,00    |        |            |
| Custos Financeiros | € 10,00    |        |            |
|                    | € 2 250,00 |        |            |
| Resultado          | € 250,00   |        |            |
|                    | € 2 500,00 |        | € 2 500,00 |

1. Qual o lucro?

2. Pressupostos:  $\Rightarrow$  Se Produção = Vendas

$\Rightarrow$  Se Produção = 500 Camisolas (produção única)

Qual o custo por camisola?

3. Pressupostos:  $\Rightarrow$  Se Produção = Vendas

$\Rightarrow$  Se Produção = 300 T-Shirts + 200 Camisolas

Qual o custo por camisola? Qual o custo por T-Shirt?

4. Pressupostos: A empresa tem três departamentos:

PRODUÇÃO, ADMINISTRAÇÃO e COMERCIAL/DISTRIBUIÇÃO

Qual o custo por departamento?

5. Pressupondo que o departamento de produção tem três secções:

TECELAGEM, TINTURARIA e CONFECÇÃO

Qual o custo por minuto em cada secção?

**A Contabilidade Geral ou Financeira não é capaz de responder às questões 3, 4, 5**

**Algumas Insuficiências da Contabilidade Geral ou Financeira**

- ☞ Não determina o custo unitário de cada unidade produzida (ou servida). Esta informação é necessária para a determinação dos preços de venda, para a valorização das existências finais e para efeitos de controlo dos custos de produção.
- ☞ Não apura em quanto é que cada produto contribui para a formação do resultado do exercício. Esta informação é fundamental para sabermos se existe algum produto que dá prejuízo ou que não é suficientemente rentável.
- ☞ É incapaz de determinar se é mais vantajoso adquirir ou fabricar as matérias-primas e outros factores produtivos.
- ☞ É incapaz de responder se é mais vantajoso para a empresa ter uma oficina de reparações ou se esta deve recorrer ao exterior.
- ☞ Não informa a empresa sobre quando é que se deve optar por substituir uma máquina em lugar de a reparar.

***1.2 Âmbito, Objectivos e Características da Contabilidade Analítica ou de Custos***

**Definições de Contabilidade Analítica**

**Charles Brunet**, em "Técnica de Contabilidade Analítica de Exploração", define Contabilidade Analítica como *a parte da contabilidade que determina por ramos de actividade, produtos, serviços, clientes ou por outros elementos:*

- ⇒ O montante de vendas
- ⇒ Os custos correspondentes
- ⇒ O lucro ou prejuízo

O **Plano de Contas Francês** (1957) define Contabilidade Analítica como uma forma de tratamento de dados que visa pôr em evidência elementos constituintes dos custos e dos proveitos que apresentam maior interesse para a gestão da empresa.

A Contabilidade de Custos recebia, até algumas décadas atrás, a designação de Contabilidade Industrial, já que era utilizada essencialmente por empresas industriais, sobretudo dos sectores automóvel e têxtil. Também recebe a designação de Contabilidade Analítica de Exploração, uma vez que recolhe os custos da conta de exploração e analisa-os detalhadamente.

A Contabilidade de Custos é uma parte da contabilidade que tem por objectivo a captação, medição, registo, avaliação e controlo da circulação interna dos valores da empresa, visando a transmissão de informação sobre a produção, formação interna de preços de custo e sobre a política de preços e vendas, análise dos resultados através do confronto com a informação transmitida pelo mercado de factores e produtos. Assim, trata-se de um subsistema de informação que tem em vista a medida e análise de custos, proveitos e resultados relacionados com os diversos objectivos definidos pelas organizações. Salienta-se, pois, que o seu **objecto** são os custos, os proveitos e o resultado das organizações, que determina e analisa não de uma forma globalizante, como acontece na contabilidade geral, mas sim de forma analítica e de acordo com as necessidades da Gestão da organização em causa.

### Objectivos da Contabilidade Analítica

Segundo o Plano de Contas Francês os **objectivos essenciais** da Contabilidade de Custos são os seguintes:

- ☞ Conhecer os custos das diferentes funções desenvolvidas pela empresa;
- ☞ Determinar as bases de valorimetria de alguns elementos do Balanço da empresa;
- ☞ Explicar os resultados, comparando os custos dos produtos (bens e serviços) com os correspondentes preços de venda;
- ☞ Estabelecer previsões de despesas e de receitas correntes;
- ☞ Constatar a sua realização e explicar os desvios resultantes.

Podemos referir ainda os seguintes objectivos:

1. Fornecer informações atempadas e oportunas para facilitar a tomada de decisões aos gestores, com base em critérios de racionalidade económica, nomeadamente:

⇒ Informação necessária para a planificação e controlo;

- ⇒ Informação complementar à contabilidade financeira;
  - ⇒ Informação para a avaliação das existências finais (no caso de empresas industriais).
2. Reclassificação dos custos por **funções**
  3. Medida e análise de custos e proveitos
  4. Apoio a outros instrumentos técnicos e de gestão
  5. Avaliar a *performance* económico-financeira

Os objectivos da Contabilidade de Custos não podem estar dissociados da sua missão e do seu papel, como instrumento que pode e deve contribuir para a criação de valor das empresas. Neste sentido, na modelação do sistema contabilístico, deve ter-se presente a:

- Orientação Estratégica
- Utilidade para a Gestão

A Contabilidade Analítica permitirá apoiar a Gestão em decisões tais como:

- ⇒ Comprar ou fabricar?
- ⇒ Transportes e manutenção próprios?
- ⇒ Investir ou não?
- ⇒ Que programa de produção e de vendas?
  - ⇒ Quais os produtos que a empresa deverá fabricar?
  - ⇒ Quais as quantidades a produzir?
  - ⇒ Que preços se devem exigir?
  - ⇒ Quais as modalidades de venda a adoptar?
  - ⇒ Quais as zonas geográficas que oferecem melhores perspectivas?

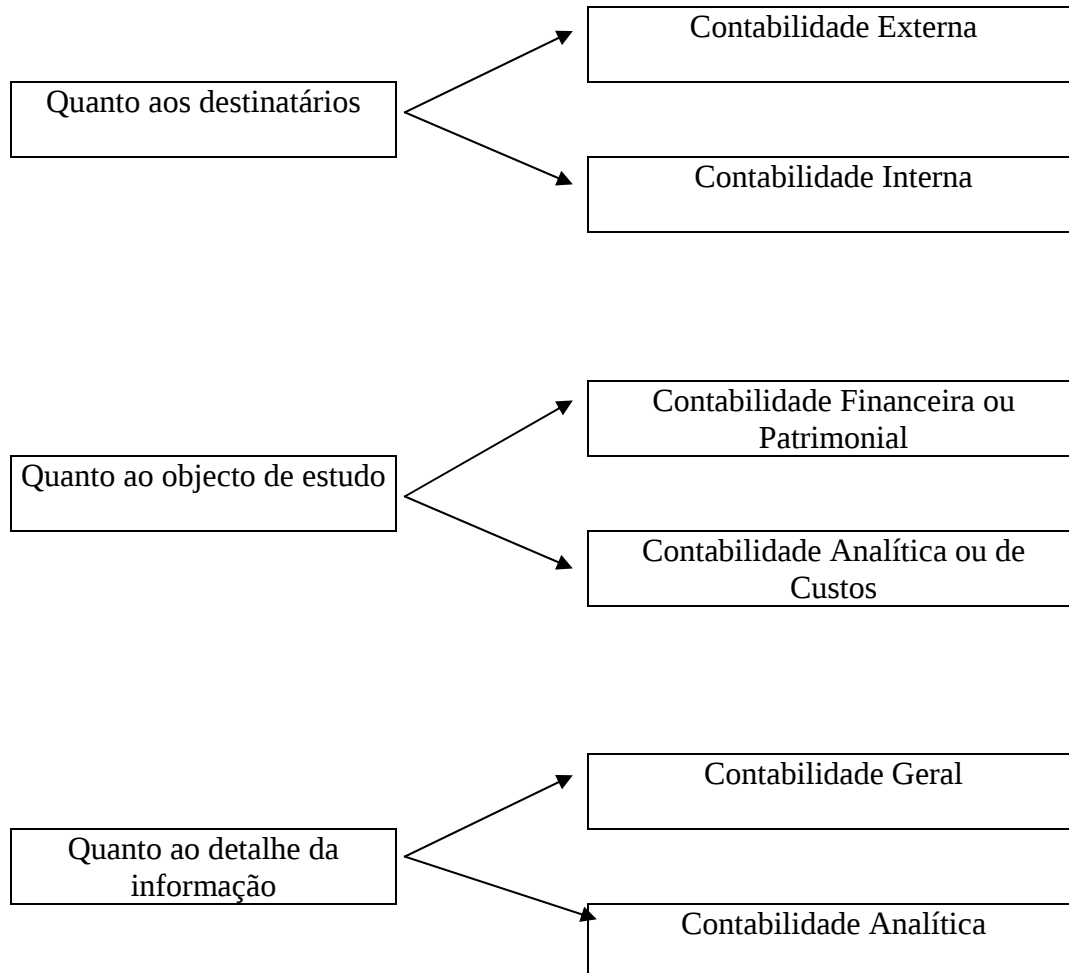
### Características da Contabilidade Analítica

- ⇒ Objectiva;
- ⇒ Opõe-se à rigidez e uniformidade da Contabilidade Geral ou Financeira;
- ⇒ Permite o estabelecimento de padrões e previsões;
- ⇒ Examina todas as situações que tenham originado desvios em relação ao previsto.

## Contabilidade Geral versus Contabilidade Analítica

| <b>Critérios de comparação</b> | <b>Contabilidade Geral</b>                                             | <b>Contabilidade de Custos</b>                                   |
|--------------------------------|------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|
| Face à lei                     | Obrigatória                                                            | “Facultativa”                                                    |
| Ponto de vista da empresa      | Global                                                                 | Pormenorizado                                                    |
| Horizontes                     | Passado                                                                | Presente e Futuro                                                |
| Natureza dos fluxos observados | Externos                                                               | Internos                                                         |
| Documentos de base             | Externos                                                               | Externos e Internos                                              |
| Classificação dos encargos     | Por natureza                                                           | Por destino                                                      |
| Objectivos                     | Financeiros                                                            | Económicos                                                       |
| Regras                         | Rígidas e normativas<br>(PCGA)                                         | Maleáveis e evolutivas                                           |
| Utilizadores                   | Terceiros + Direcção                                                   | Todos os responsáveis                                            |
| Natureza da informação         | Precisa, Certificada,<br>Histórica, Quantitativa,<br>Monetária, Exacta | Rápida, Pertinente,<br>Aproximada, Qualitativa,<br>Não Monetária |
| Princípios subjacentes         | Consistência<br>Uniformidade<br>Verificabilidade                       | Relevância<br>Flexibilidade                                      |
| Informação sobre a organização | Agregada                                                               | Segmentada                                                       |
| Forma de registo               | Formal                                                                 | Informal                                                         |

### 1.3 Divisões da Contabilidade



### 1.4 A Demonstração dos Resultados por Funções versus Demonstração dos Resultados por Naturezas

| Por Funções                               |          | Por Naturezas                              |          |
|-------------------------------------------|----------|--------------------------------------------|----------|
| Vendas e prestações de serviços           | X        | <b>Custos e perdas</b>                     |          |
| Custo das vendas e prestações de serviços | (X)      | Custo mercadorias vendidas mat. consumidas | X        |
| <b>Resultados brutos</b>                  | <u>X</u> | Fornecimentos e serviços externos          | X        |
| Custos de distribuição                    | (X)      | Custos com o pessoal                       | X        |
| Custos de administrativos                 | (X)      | Amortizações                               | X        |
| Outros proveitos operacionais             | X        | Provisões                                  | X        |
| <b>Resultados operacionais</b>            | <u>X</u> | Impostos                                   | X        |
| Proveitos e ganhos financeiros            | X        | Outros custos e perdas operacionais        | <u>X</u> |
| Custos e perdas financeiros               | (X)      |                                            | X        |
| <b>Resultados correntes</b>               | <u>X</u> | Custos financeiros                         | X        |
| Proveitos e ganhos extraordinários        | X        | Custos extraordinários                     | X        |
| Custos e perdas extraordinários           | (X)      | Imposto sobre o rendimento do exercício    | (X)      |
| <b>Resultados antes de impostos</b>       | <u>X</u> | <b>Resultado líquido do exercício</b>      | <u>X</u> |
| Imposto sobre o rendimento do exercício   | (X)      | <b>Proveitos e ganhos</b>                  |          |
| <b>Resultado líquido do exercício</b>     | <u>X</u> | Vendas e prestações de serviços            | X        |
|                                           |          | Variação da produção                       | X        |
|                                           |          | Proveitos financeiros                      | X        |
|                                           |          | Proveitos extraordinários                  | X        |
|                                           |          |                                            | <u>X</u> |

Segundo o n.º 1 do artigo 1.º do DL n.º 44/99 com redacção dada pelo artigo 1.º do DL n.º 79/2003, “as entidades às quais é aplicável, nos termos da legislação em vigor, o Plano Oficial de Contabilidade ficam obrigadas, nas condições previstas no presente diploma:

- A adoptar o sistema de inventário permanente na contabilização das suas existências;
- A elaborar a Demonstração dos Resultados por Funções referida no n.º 2.3 do capítulo 2 do POC e prevista no seu capítulo 7;
- A elaborar a Demonstração dos Fluxos de Caixa;

d) A proceder ao inventário físico das existências, de acordo com os procedimentos prescritos no capítulo 12, classe 3 – “Existências”, do Plano Oficial de Contabilidade.

Ficam dispensadas as entidades às quais é aplicável o POC que não ultrapassem, no período de um exercício, dois dos três limites definidos no n.º 2 do art. 262º do Código das Sociedades Comerciais:

- a) Total do balanço: 1 500 000 €;
- b) Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3 000 000 €;
- c) N.º de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

Deixando esta dispensa de produzir efeitos no segundo exercício seguinte, inclusive, aquele em que os limites sejam ultrapassados (n.º 2 do artigo 1.º do DL n.º 44/99 com redacção dada pelo artigo 1.º do DL n.º 79/2003).

**Demonstração dos Resultados por Funções (segundo a DC n.º 20)**

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

### Demonstração dos Resultados por Produtos

|                                          | Produto 1 | Produto 2 | Total    |
|------------------------------------------|-----------|-----------|----------|
| Vendas e prestação de serviços           | X         | X         | X        |
| Custo das vendas e prestação de serviços | ( X )     | ( X )     | ( X )    |
| <b>Resultados Brutos</b>                 | <b>X</b>  | <b>X</b>  | <b>X</b> |
| Custos de distribuição                   | ( X )     | ( X )     | ( X )    |
| Custos administrativos                   | ( X )     | ( X )     | ( X )    |
| Outros proveitos operacionais            | X         | X         | X        |
| <b>Resultados operacionais</b>           | <b>X</b>  | <b>X</b>  | <b>X</b> |
| Proveitos e ganhos financeiros           | X         | X         | X        |
| Custos e perdas financeiras              | ( X )     | ( X )     | ( X )    |
| <b>Resultados correntes</b>              | <b>X</b>  | <b>X</b>  | <b>X</b> |
| Proveitos e ganhos extraordinários       | X         | X         | X        |
| Custos e perdas extraordinárias          | ( X )     | ( X )     | ( X )    |
| <b>Resultados antes de impostos</b>      | <b>X</b>  | <b>X</b>  | <b>X</b> |
| Imposto sobre o rendimento do exercício  | ( X )     | ( X )     | ( X )    |
| <b>Resultados líquidos do exercício</b>  | <b>X</b>  | <b>X</b>  | <b>X</b> |

#### Observação:

Directriz Contabilística n.º 20/97, de 4 de Junho;

Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro;

Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de Abril;

Art.º 262º do Código das Sociedades Comerciais.

## **1.5 Conceitos económico - financeiros: Custos, Despesas, Pagamentos e Perdas; Proveitos, Receitas, Recebimentos e Ganhos**

**Custo:** Utilização, consumo dos bens ou serviços na expectativa de virmos a ter um proveito.

Há que distinguir entre custos do período, custos de períodos passados e de períodos futuros.

**Despesa:** Aquisição de bens e serviços (facturação, aceitação de uma obrigação).

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

**Perda:** Consumo ou desaparecimento de valor sem a equivalente compensação (sem expectativa de proveito). Por exemplo, incêndio, roubo, etc.

**Proveito:** Acréscimo no património proveniente da actividade normal, por exemplo, valor da produção acabada, trabalhos para a própria empresa, etc.

**Receita:** Venda ou prestação de serviços (nossa facturação, aceitação de um direito).

**Recebimento:** Recebimento da venda ou da prestação de serviços (nosso recibo, concretização do direito).

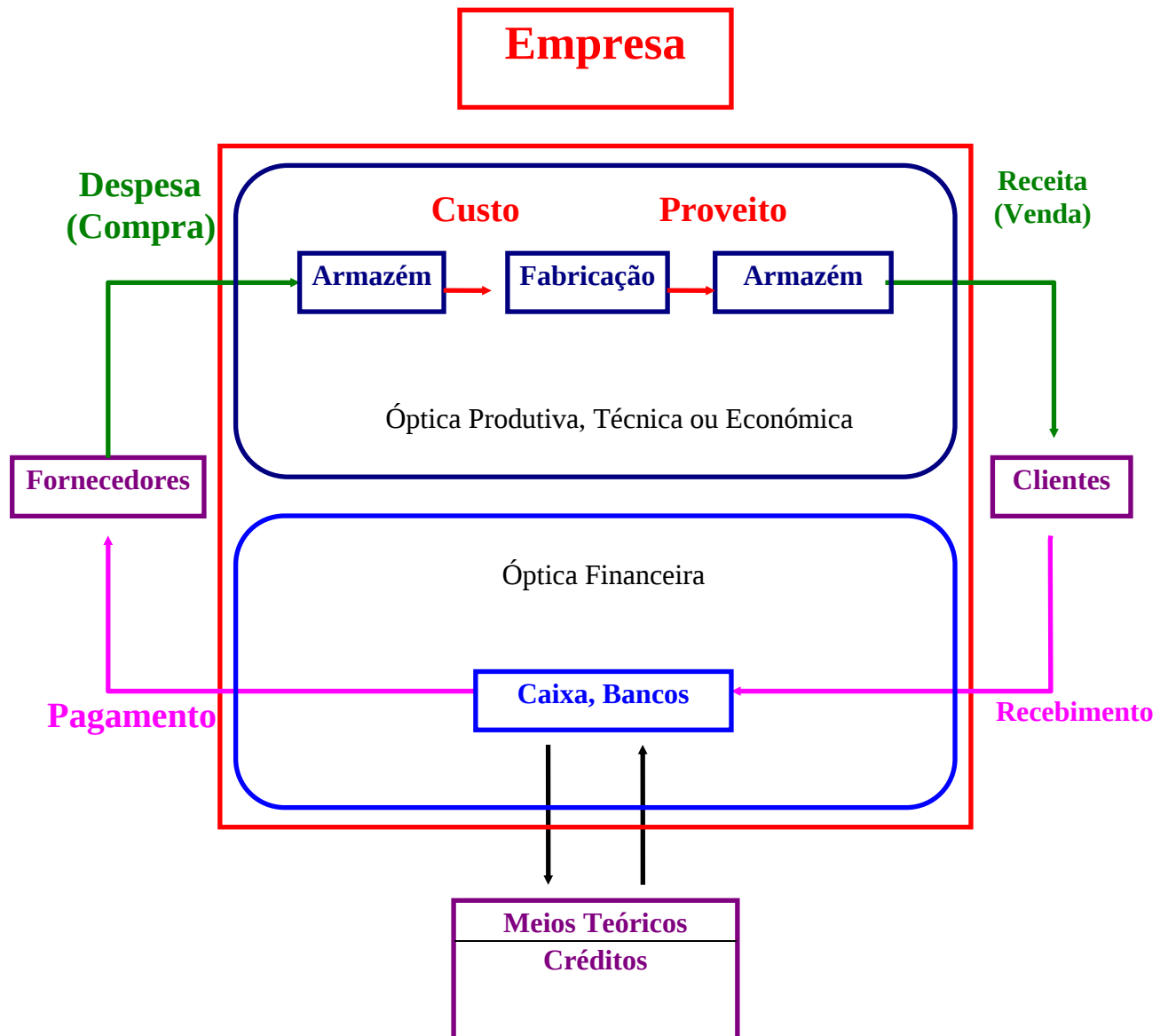
**Ganho:** Acréscimo extraordinário do património da empresa, não proveniente da actividade normal (subsídio extraordinário, diferenças cambiais extraordinárias, etc.).

**Resultado:** Proveitos e Ganhos – Custos e Perdas

- ✓ Se Proveitos > Custos => Lucro
- ✓ Se Proveitos < Custos => Prejuízo

**Disponibilidades:** Recebimentos – Pagamentos

**Cash-Flow:** Receitas – Despesas



**TRÊS ÓPTICAS:**

**1. Óptica Financeira:**

Despesas  
Receitas

**2. Óptica Económica ou Produtiva ou Técnica:**

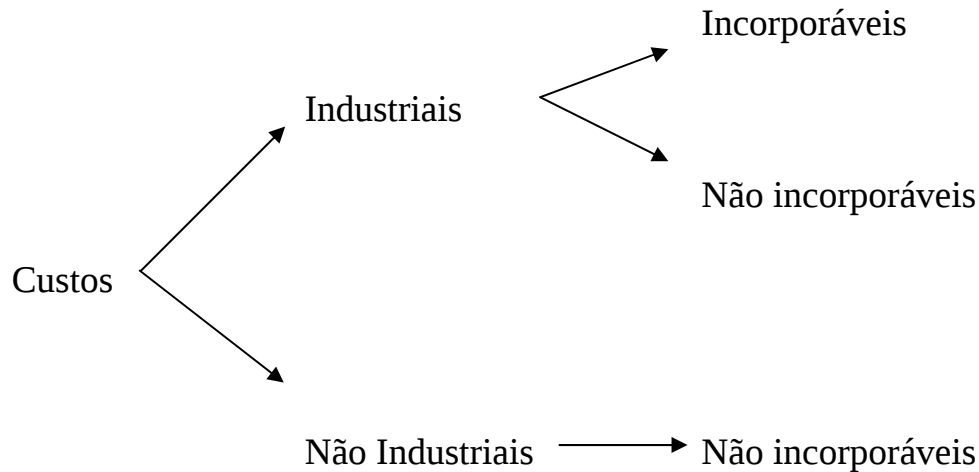
Custos  
Proveitos

**3. Óptica de Tesouraria ou de Caixa:**

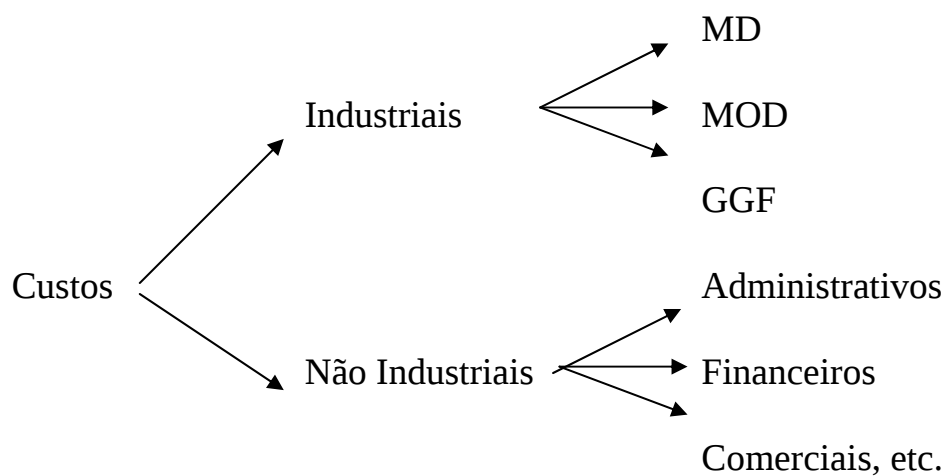
Recebimentos  
Pagamentos

## 1.6 Reclassificação de Custos

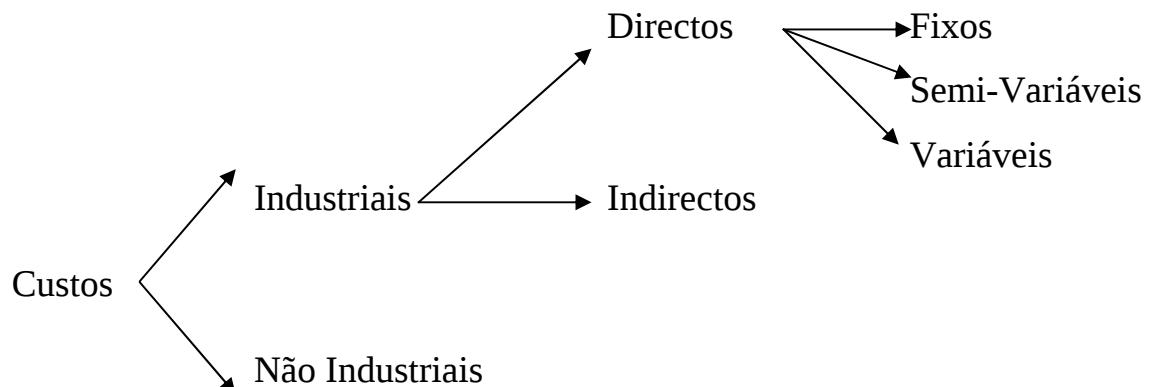
### a) Quanto à Identificação com a Actividade Económica e com o Produto



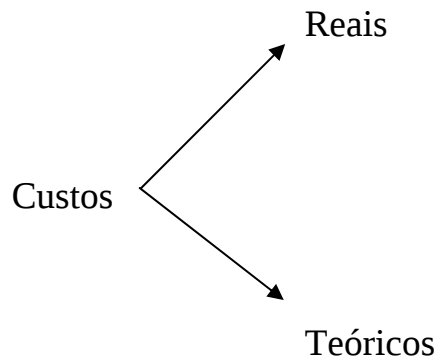
### b) Classificação Funcional



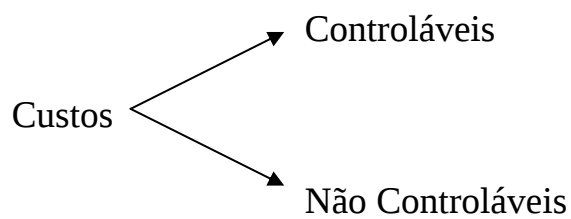
### c) Quanto à Imputação e à Relação com o Volume de Produção



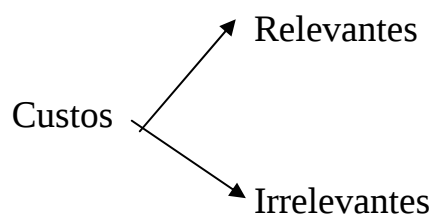
**d) Quanto à valorimetria das prestações internas**



**e) Quanto à imputação de responsabilidades**



**f) Quanto à sua relevância**



## Custos Industriais

### **Divisão Clássica:**

- Matérias-Primas
- Mão-de-obra Directa
- Gastos Gerais de Fabrico:
  - Matérias Indirectas
  - Mão-de-obra Indirecta
  - Outros

## Custos Não Industriais

- Custos Administrativos
- Custos Financeiros
- Custos Comerciais ou de Distribuição
- Custos Extraordinários

Os **custos industriais** são todos aqueles que estão afectos à função de produção. Os **custos não industriais**, por sua vez, são todos os restantes custos, tais como, custos administrativos, custos de distribuição, custos financeiros e custos extraordinários.

## Custos Directos e Custos Indirectos

Os custos podem ser agrupados, por exemplo por:

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

Podemos classificar os custos em directos ou em indirectos. Neste sentido, podemos ter custos directos ou indirectos aos produtos, custos directos ou indirectos às encomendas, custos directos ou indirectos aos serviços, directos ou indirectos às secções, directos ou indirectos aos departamentos, directos ou indirectos às actividades, etc.

Para esta distinção deveremos ter em consideração o objecto de custos, como tal, os custos indirectos deverão ser relacionados com o objecto de custo através de alguma **Base de Repartição ou de Rateio**.

Regra geral, quando se fala de custos directos ou indirectos, sem especificar em relação a quê, pretende-se classificar os custos em relação aos produtos/ encomendas/ serviços.

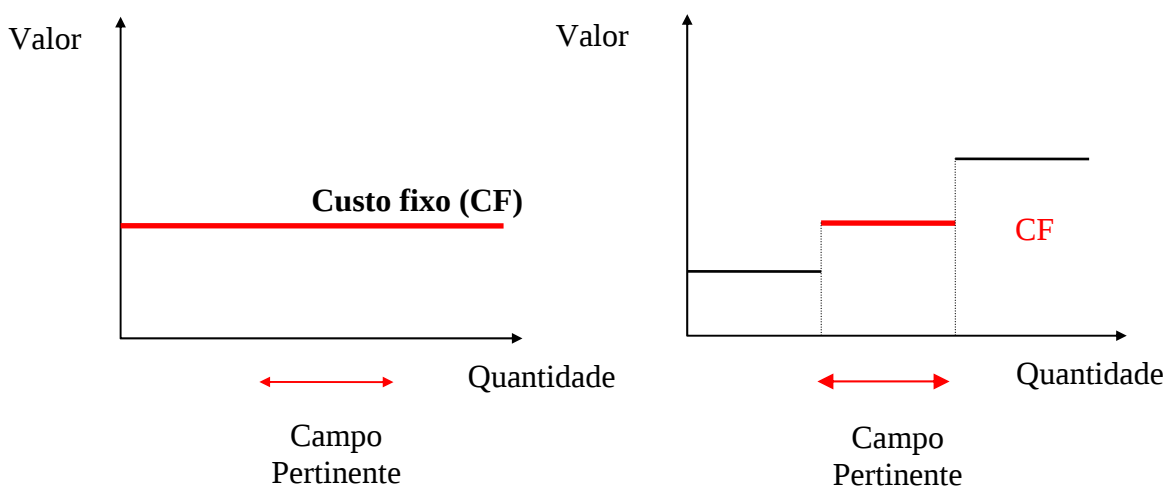
**Custos directos** são aqueles que são específica e directamente suportados pela fabricação de determinado produto ou directamente suportados por uma única produção ou por um único departamento, secção, actividade e, como tal, exclusivamente imputáveis a esse produto, produção, departamento ou actividade, etc. (por exemplo, matérias primas, mão de obra directa, alguns gastos gerais de fabrico).

**Custos indirectos** são aqueles que não podem ser relacionados directamente com um produto, produção, departamento ou actividade, uma vez que não possuem uma relação de causalidade específica entre o *input* (factor de custo) e o *output* (por exemplo, o produto).

### Custos fixos, custos variáveis e custos semi-variáveis

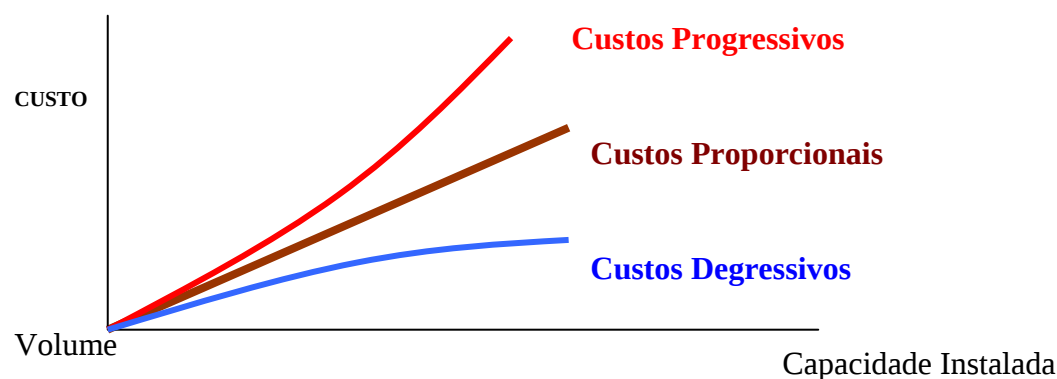
Os **custos fixos** (também designados por custos de estrutura) são aqueles que a empresa suporta quando opta por uma determinada capacidade de produção, não variando quando se altera o volume de produção (até um determinado volume de produção, por exemplo capacidade instalada, e dentro de um determinado período de tempo, por exemplo um ano).

**Gráfico 1:** Comportamento dos Custos Fixos



Por sua vez, os **custos variáveis** são custos que variam necessariamente com o volume de produção. Existem basicamente três tipos de custos variáveis: proporcionais, progressivos e degressivos.

**Gráfico 2:** Comportamento dos Custos Variáveis



Os **custos semi-variáveis** são custos nos quais uma parte é fixa e a outra é variável.

Teremos então:

$\text{Custo Total} = \text{Custo Fixo} + \text{Custo Variável}$

$\text{Custo Médio} = \text{Custo Total} / \text{Quantidade}$

### Custos Reais ou Custos Teóricos

**Custos Reais** – são os que realmente se verificaram. São custos históricos, determinados “*à posteriori*” e fornecidos pela Contabilidade Geral ou Financeira.

**Custos Teóricos** – são 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*.<sup>1</sup>

**Custos Orçamentados** - custos obtidos nos orçamentos elaborados pela empresa.

**Custos Padrão ou Standard** - definidos a partir de estudos especializados.

**Preços de mercado** - são custos de substituição, valores existentes no mercado.

**Custos históricos** - custos médios verificados em anos (períodos) anteriores.

<sup>1</sup> Este tipo de custos será abordado no capítulo VIII da sebenta.

### Custos controláveis e não controláveis

Nem sempre todos os custos agrupados em determinado centro são controláveis pelo responsável respectivo. A Contabilidade de Custos deverá fazer esta distinção.

Os custos de funcionamento da empresa devem ser determinados por **centros de responsabilidade** devendo, pois, haver sempre um e um só 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 relevantes e irrelevantes

Por vezes, quando a empresa se encontra perante um leque de escolhas possível para decidir a melhor alternativa, existem determinados custos que não se alteram, quer se opte por uma ou outra alternativa. Quando tal acontece, significa que os custos são **irrelevantes**. Se pelo contrário, a escolha de uma ou outra alternativa implica a alteração de determinados custos, significa que estes são **relevantes** (o que acontece, em geral, com os custos variáveis que, por vezes, são também chamados custos relevantes).

## **Anexos (Capítulo I):**

Directriz Contabilística n.º 20/97, de 4 de Junho – Demonstração dos Resultados por Funções.

Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro (obrigatoriedade da adopção do sistema de inventário permanente e da elaboração da demonstração dos resultados por funções).

Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de Abril (alteração ao Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro).