



CONTABILIDADE ANALÍTICA II

CONTABILIDADE (Pós-Laboral)



INSTITUTO POLITÉCNICO
DO CÁVADO E DO AVE
ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO

Apontamentos

Carla Lobo/Sílvia Sequeira

2010/2011

I - APURAMENTO DO CUSTO DE PRODUÇÃO E REGIMES DE FABRICO

1.1 As Empresas Industriais e os Regimes de Fabrico

A forma como o processo de fabrico da empresa está organizado irá condicionar o método de apuramento do custo unitário dos produtos. Assim, é importante identificar e distinguir os seguintes regimes de fabrico ou fabricação:

Quanto ao número de produtos temos a fabricação:

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Uniforme • Múltipla: | <p>(um só produto)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Conjunta (mesmas MP e transformação) • Disjunta (transformações distintas) |
|---|--|

Quanto à variação qualitativa dos produtos temos a fabricação:

- **Contínua ou ininterrupta** - “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”.

Quanto ao processo de transformação temos a fabricação:

- **Simples** - “uma só operação de transformação”
- **Complexa** - “várias operações de transformação”

Tendo em conta as características da fabricação podemos distinguir os seguintes **métodos de apuramento do custo industrial dos produtos**:

- Métodos:
- *Indirecto ou Custos por Processo de Produção ou Fases*
 - *Directo ou Custos por Ordens de Produção ou Encomendas*
 - *Misto*

Os principais tipos de fabricação são:

1. Fabricação de um único produto (p. ex. gelo)
2. Fabricação de produtos diferentes do ponto de vista da qualidade (p.ex. rolhas; medalhas)
3. Fabricação por fases ou indirecta (p. ex. tijolos)
4. Fabricação por obras, tarefas ou encomendas ou fabricação directa (p. ex. móveis; máquinas; construção de prédios)

1.2 Apuramento dos Custos por Ordens de Produção (Método Directo)

1.2.1 Características do Método

- 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 referentes a cada obra, lote ou encomenda são acumulados numa “ficha de custo” - Obras em Curso - Ordens de Produção ou Ordens de Fabrico, independentemente do período contabilístico.

Este método permite:

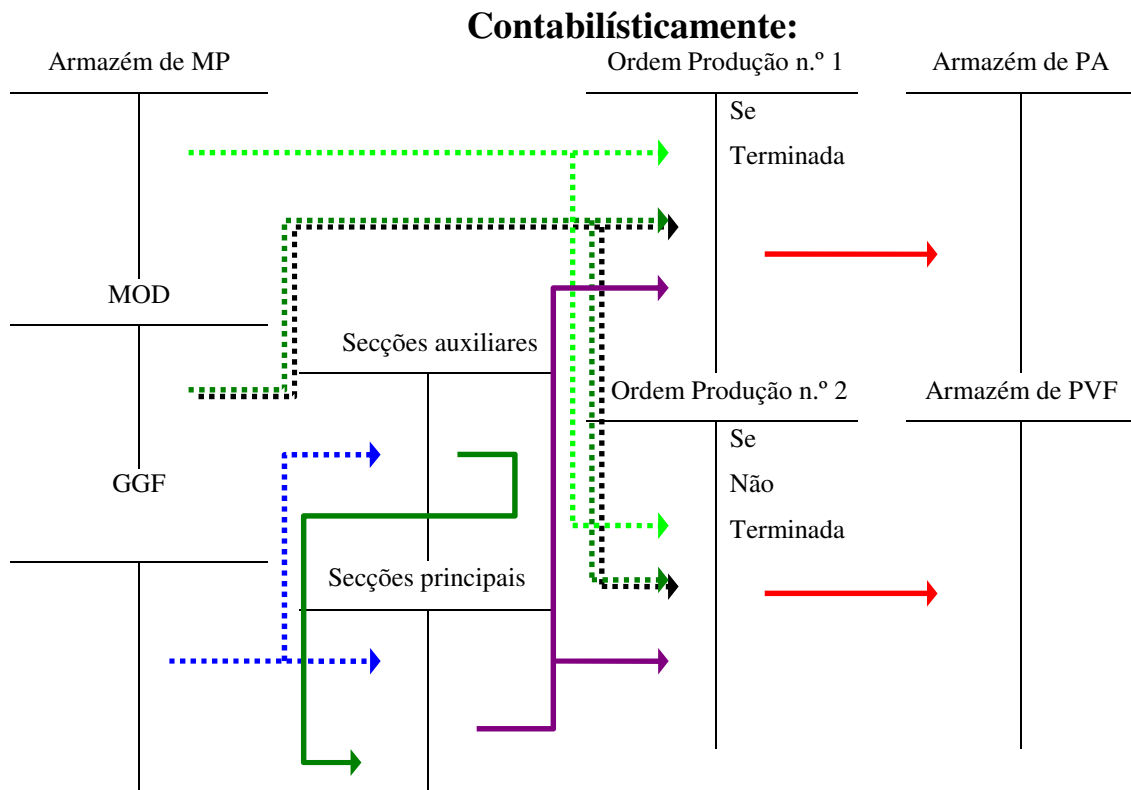
1. Controlar os resultados
2. Ajustar orçamentos futuros
3. Controlar a eficiência da empresa

No entanto, apresenta alguns problemas:

1. O custo total surge apenas com o fecho da encomenda
2. As Ordens de Produção não dependem do período contabilístico
3. Os custos administrativos são significativos
4. Não reflecte determinados factores de carácter conjuntural

A característica essencial do sistema de custos por ordens de fabrico está em conseguir que os **custos sejam imputados aos produtos de forma individualizada**, o que acontece quando cada ordem de fabrico é uma unidade diferenciada ou um lote.

1.2.2 Aplicação do Método



Exemplos de Fichas de Custo:

Mobiladora		Ficha de Custo de Produção			OP n.º 1
					Início 1/9/2009
		Designação: 50 Camas – Tipo X			Fim 25/9/2009
Data	Doc.º	Materiais	MOD	GGF	Total
Custo Total					

Mobiladora		Ficha de Custo de Produção			OP n.º 2
					Início 5/9/2008
		Designação: 100 mobílias para quarto – Tipo Y			Fim 26/9/2008
Data	Doc.º	Materiais	MOD	GGF	Total
Custo do mês a transportar para o mês seguinte					

EXEMPLO

A Tipografia **Leão** produz cartazes de publicidade por encomenda. Em Fevereiro de 2002 tinha as seguintes ordens de produção para executar:

- A- 200 cartazes publicitários de uma marca de carros
- B- 500 cartazes referentes a eleições sindicais

As matérias e a MOD são registadas na respectiva ficha de custo. Os GGF do mês são repartidos pelas ordens de produção de acordo com o número de horas de MOD aplicada ou através de uma unidade de imputação definida nos centros de custos.

A Contabilidade Analítica forneceu os seguintes dados sobre a produção (em euros):

	Ordens de	Produção
Rubricas	A	B
Matérias Consumidas	4 200	10 000
MOD	1 200	1 800
Custo Horário	12	12

Outros Custos:

GGF	2 100 €
Custos de Distribuição	500 €
Custos Administrativos	600 €
Custos Financeiros	1 000 €

Os cartazes A foram concluídos no mês de Fevereiro, enquanto que os cartazes eleitorais são concluídos no mês seguinte. O preço de venda dos cartazes A atinge o montante de 82 € cada.

Pedido:

1. Apure o Custo Industrial
2. Elabore a Demonstração dos Resultados por Funções.

RESOLUÇÃO

1. Apuramento do Custo Industrial

	Cartaz A
	Produção (200 unid.)
Matérias Consumidas	4 200 €
MOD	1 200 €
GGF *	840 €
Total	6 240 €
Custo Unitário	31,2 €

*** N.º de Horas:**

Cartaz A: $1\,200/12 = 100$ Hh

Cartaz B: $1\,800/12 = 150$ Hh

***GGF:**

Cartaz A: $2\,100 \times 100/250 = 840$ €

Cartaz B: $2\,100 \times 150/250 = 1\,260$ €

Como a obra B não foi concluída, os custos até ao momento suportados correspondem ao montante de 13 060 €.

	Cartaz B
Custos Suportados:	
Matérias Consumidas	10 000 €
MOD	1 800 €
GGF	1 260 €
Total	13 060 €

2. Demonstração dos Resultados – Fevereiro de 2002 (em euros)

Vendas 16 400
 CIPV (6 240)
 MB 10 160
 CNI
 Distrib. (500)
 Adm. (600)
 Financ. (1 000)
 Res. 8 060

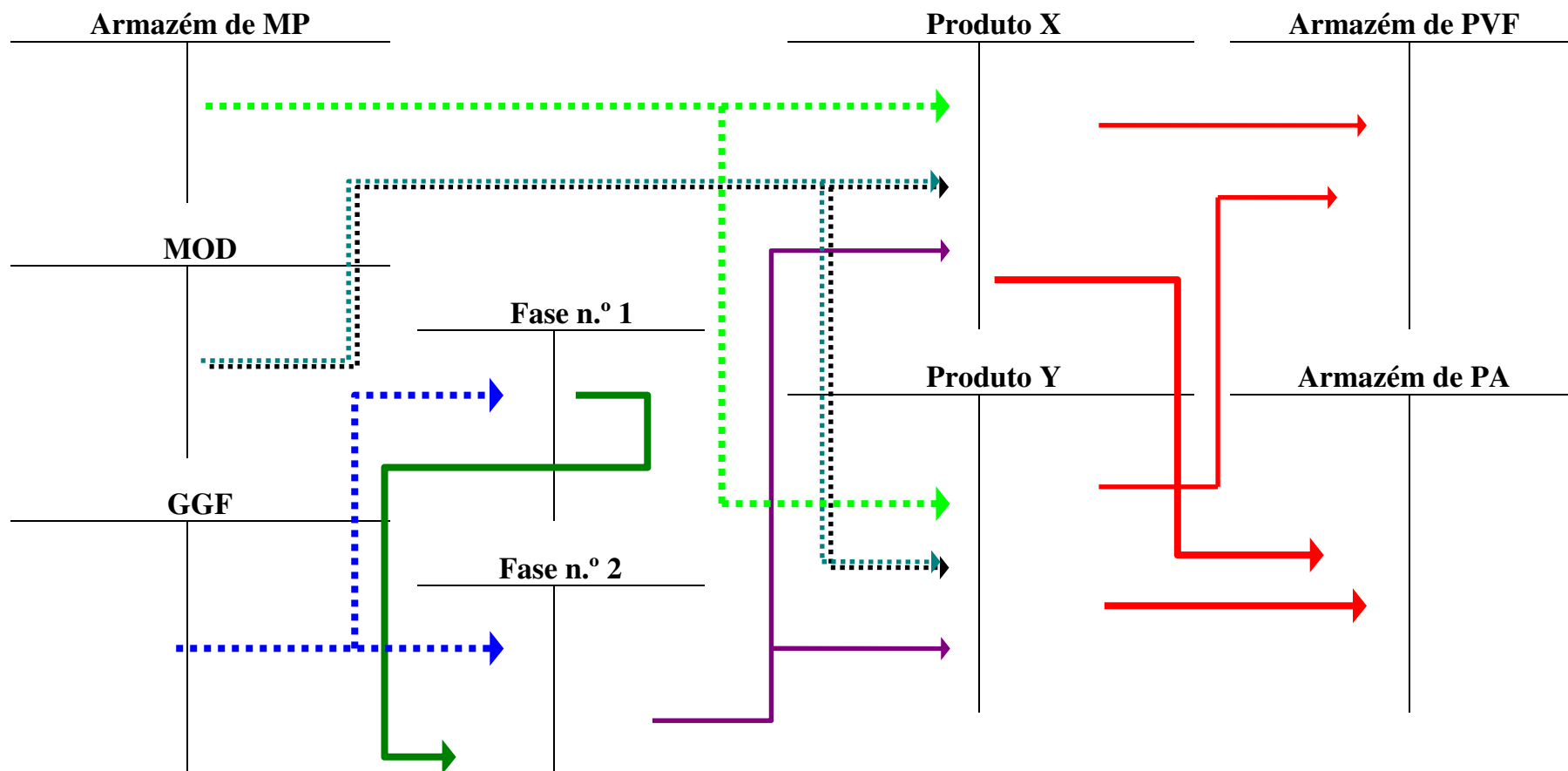
1.3 Apuramento dos Custos por Processos ou Fases (Método Indirecto)

1.3.1 Características do Método

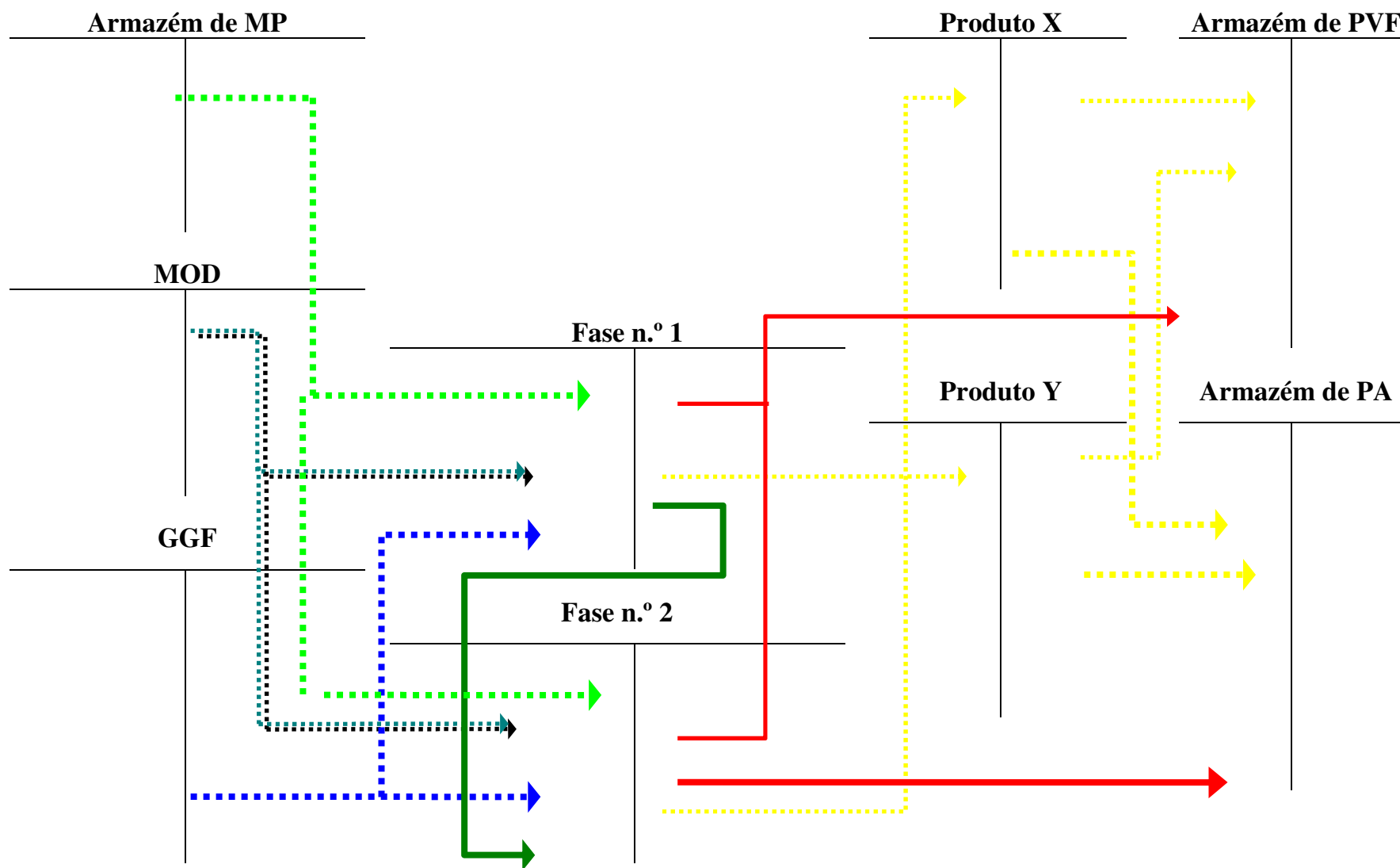
- Método em que se procede à acumulação mensal dos custos industriais por produtos, determinando o custo unitário de cada unidade, através do quociente entre o custo global da produção e a quantidade produzida.
- É mais utilizado quando só há um produto, ou quando há poucos produtos.
- A produção desenvolve-se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

1.3.2 Aplicação do Método

Contabilísticamente (alternativa 1):



Contabilisticamente (alternativa 2):



1.3.3 Método das Unidades Equivalentes:

Este método consiste em reduzir as quantidades em curso, com graus de acabamentos variáveis, a unidades de produto acabado - **unidades equivalentes**.

Custo por Unidade Equivalente:

Pelo método do FIFO:

- $Unid. Equiv. = PA + EFPVF * \% Acab. - EIPVF * \% Acab.$

ou:

- $Unid. Equiv. = EIPVF * (1 - \% Acab.) + PA_{do\ período} + EFPVF * \% Acab.$
- Avaliação do custo por unidades equivalente:

$$Custo\ por\ Unidade\ Equivalente = C_1 e_{do\ mês} = \frac{Custos\ do\ mês}{Unidades\ Equivalentes\ do\ mês}$$

Pelo método do Custo Médio:

- $Unid. Equiv. = PA + EFPVF * \% Acab.$
- Avaliação do custo por unidades equivalente:

$$Custo\ por\ Unidade\ Equivalente = C_1 e = \frac{Custos\ Globais}{Unidades\ Equivalentes}$$

1.3.4 Valorização da produção em vias de fabrico

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*).

EXEMPLO

A Empresa de Montagem de Compressores, S.A., dispõe de uma linha de montagem em que é feita a junção dos vários componentes dos compressores.

No final de certo mês, ficaram por terminar na linha de montagem, 5 compressores que lhes faltavam incorporar os seguintes componentes de custo:

Materiais	20%
MOD	60%
GGF	60%

O custo atribuído aos 5 compressores foi de:

Materiais	720 €
MOD	137 €
GGF	148 €

Durante o mês deram entrada no armazém de produtos acabados, 120 compressores e ficaram em linha de montagem 10 compressores, os quais tinham aplicados a seguinte % de custos:

Materiais	60%
MOD	50%
GGF	60%

Os custos do mês referentes à fabricação (linha de montagem) foram de 37 815 €, assim distribuídos:

Materiais	26 230 €
MOD	5 682,6 €
GGF	5 902,4 €

Qual a Produção Equivalente do período? Qual o custo dos compressores? Qual o custo dos Compressores em curso de fabrico no final do período?

Cálculo da Produção Equivalente

	Unidades Físicas	MATERIAIS		MOD		GGF	
		%	Unidades Equiv.	%	Unidades Equiv.	%	Unidades Equiv.
Produção Acabada	120	100	120	100	120	100	120
EFPVF	10	60	6	50	5	60	6
EIPVF	5	80	126 4	40	125 2	40	126 2
Produção Equivalente			122		123		124

OU

	Unidades Físicas	MATERIAIS		MOD		GGF	
		%	Unidades Equiv.	%	Unidades Equiv.	%	Unidades Equiv.
Produção começada e Acabada/mês	115	100	115	100	115	100	115
EFPVF	10	60	6	50	5	60	6
EIPVF	5	20	1	60	3	60	3
Produção Equivalente			122		123		124

Qual o critério de valorimetria a adoptar?

1) FIFO

Por este critério, as primeiras unidades a serem acabadas e a darem entrada no armazém de produtos acabados são valorizadas ao custo da produção em curso no início do mês e, seguidamente ao custo das unidades equivalentes do período. Logo, as existências finais de produtos em curso de fabrico ficam valorizadas ao custo das unidades equivalentes relativas a este período.

	Unidades Equivalentes	Custos Totais	Custo Unitário/Mês (c1e)
Materiais	122	26 230 €	215 €
MOD	123	5 682,6 €	46,2 €
GGF	124	5 902,4 €	47,6 €

FABRICAÇÃO (FIFO)

EIPVF (5 COMP)	1 005 €	CIPA
		$5 * (20\% * 215 + 60\% * 46,2 + 60\% * 47,6) + 1\ 005 =$
		1 501,4 €
		+
Custos do Período:		$115 * (215 + 46,2 + 47,6) = \underline{35\ 512\ €}$
MP	26 230 €	
MOD	5 682,6 €	
GGF	5 902,4 €	
	37 815 €	37 013,4 €
		EFPVF
		$10 * (60\% * 215 + 50\% * 46,2 + 60\% * 47,6) = \underline{1\ 806,6\ €}$
	38 820 €	38 820 €

2) CUSTO MÉDIO PONDERADO

Neste método, os produtos acabados e as existências finais de produtos em curso são valorizados ao custo médio de cada unidade equivalente. Este custo médio é calculado dividindo o somatório do custo das existências iniciais em vias de fabrico e do custo de produção do período, pelo somatório das respectivas unidades equivalentes. Voltando ao nosso exemplo:

	Custo das EIPVF	Custos do período	Total	Unidades Equivalentes	Custo Médio (c _{1e})
Materiais	720 €	26 230 €	26 950 €	126	213,889 €
MOD	137 €	5 682,6 €	5 819,6 €	125	46,557 €
GGF	148 €	5 902,4 €	6 050,4 €	126	48,019 €
					308,465 €

FABRICAÇÃO (CUSTO MÉDIO)

EIPVF (5 COMP)	1 005 €	CIPA
		$120 * 308,465 = \underline{37\ 015,8\ €}$
Custos do Período:		
MP	26 230 €	
MOD	5 682,6 €	
GGF	5 902,4 €	
	37 815 €	EFPVF
		$10 * (60\% * 213,889 + 50\% * 46,557 + 60\% * 48,019) = \underline{1\ 804,233\ €}$
	38 820 €	38 820 €

1.4 Aspectos Distintivos dos Métodos Directo e Indirecto

	POR ENCOMENDAS (DIRECTO)	POR PROCESSOS (INDIRECTO)
REGIMES DE FABRICO	Produção descontínua e diversificada	Produção contínua, de produtos semelhantes ou iguais
EXEMPLOS DE TIPOS DE EMPRESAS	- Indústria de equipamento - Indústria gráfica - Indústria mobiliária - Construção civil - Oficinas de reparação - Estaleiros navais - Escolas profissionais	- Indústrias de química - Indústrias de cimento - Têxteis - Calçado - Bebidas
OBJECTIVO	Cálculo do custo de cada encomenda (O.F.)	Cálculo do custo de cada secção e posteriormente de cada produto
CÁLCULO DO CUSTO TOTAL	Será resultado do valor final das várias encomendas	Será resultado do somatório do custo das várias fases
PERÍODO	O custo total surge com o fecho da encomenda	O custo total surge com o fim do período contabilístico (mês, ano)
VANTAGENS	- Comparação fácil dos custos com o valor da venda - Identificação dos produtos que têm uma maior ou menor margem de lucro - Simplifica o cálculo dos custos previsionais e orçamentais - Facilita o controlo da eficiência da empresa, sem necessidade de inventários físicos - As encomendas e pagamentos parcelares antecipados são mais facilmente controlados	- Fácil localização dos custos
DESVANTAGENS	- Os custos da Ordem de Produção não dependem do período contabilístico e, por isso, os custos são determinados apenas através da sua acumulação na Ordem de Produção - Funcionamento burocrático que traz enormes despesas e um n.º elevado de registos e quantidade de pessoal	- Pela sua coincidência com o período contabilístico e dependendo do tipo de produto, exige frequentemente inventário dos produtos em curso para a determinação dos custos - Dificuldade no cálculo do valor dos produtos em vias de fabrico - Recurso às unidades equivalentes

1.5 A Produção Conjunta

1.5.1 Definição do Conceito

Em muitas indústrias obtém-se conjuntamente com o produto principal da empresa também produtos secundários. Estes produtos são obtidos de forma obrigatória, independentemente da vontade dos gestores.

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

Nota: Tratando-se de produção conjunta, esta simultaneidade terá um carácter obrigatório.

Embora quer a produção conjunta quer a produção disjunta sejam regimes de produção múltipla, são dois conceitos distintos. Na produção conjunta a obtenção de um produto implica necessariamente a obtenção de outro. Na produção disjunta uma empresa pode produzir um produto sem ter de fabricar um outro.

Exemplos:

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

1.5.3 Designação dos Produtos Conjuntos: Co-Produtos, Produtos Principais, Subprodutos e Resíduos

Do processo de produção conjunta surgem produtos diversos, que se distinguem pelo seu grau de equivalência económica (importância relativa do valor de venda), pela importância física relativa e/ou pelo carácter de permanência ou eventualidade. A classificação mais frequente na literatura contabilística, tendo sempre presente o fim social da empresa, considera que os produtos têm as seguintes designações consoante a sua importância relativa:

- **Co-produtos ou produtos principais** - produtos conjuntos que têm idêntica importância relativa. Fazem parte do objectivo principal da empresa.
- **Subproduto** - é todo o 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 subproduto 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 comparativamente com os restantes tipos de produtos conjuntos. Podem ter um valor nulo ou negativo. Em determinadas produções, é necessário submeter os resíduos a um processo de eliminação para evitar que originem efeitos nocivos. Nestes casos, os custos derivados dos resíduos serão imputados aos produtos principais (se se adopta o método do custo nulo) ou serão deduzidos ao valor de venda dos subprodutos (se se adopta o critério do lucro nulo).

SNC:

De acordo com o **§14 da NCRF 18 do SNC**, “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. Como consequência, a quantia escriturada do produto principal não é materialmente diferente do seu custo”. A mesma norma define, no **§6**, o valor realizável líquido como sendo “o preço de venda estimado no decurso ordinário da actividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efectuar a venda”.

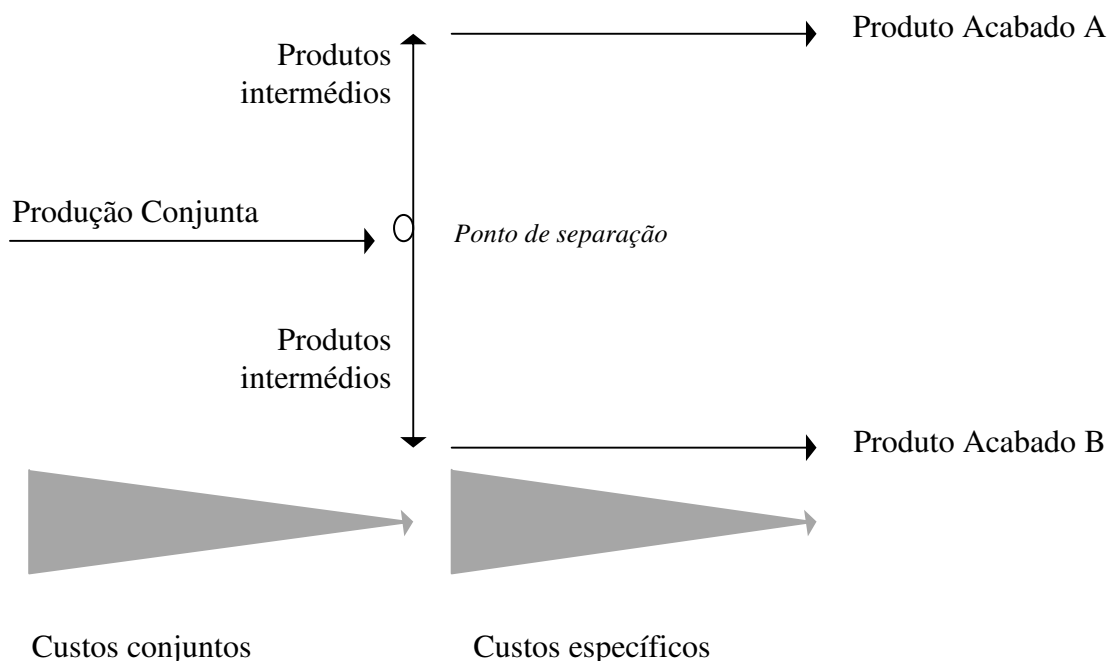
1.5.4 Custos Conjuntos *versus* Custos Específicos

Apuramento do custo industrial dos produtos conjuntos

Fases principais na fabricação dos produtos:

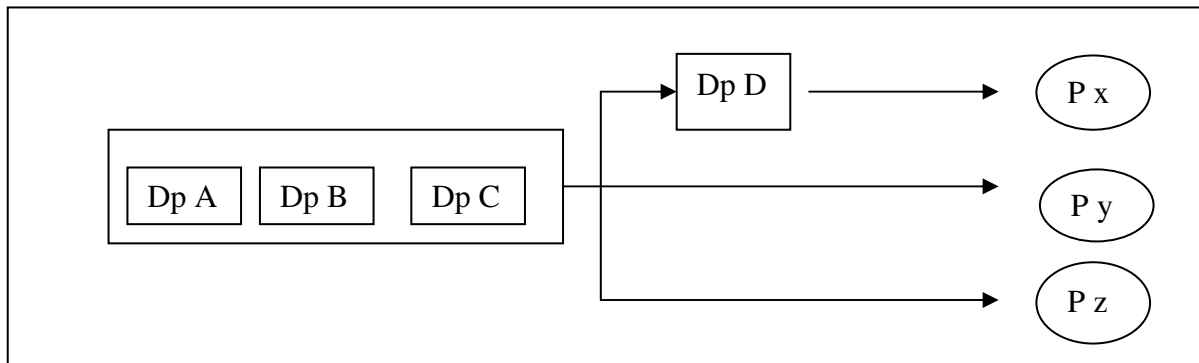
1. Fase da produção conjunta, verifica-se até ao *ponto de separação* dos produtos, ocasionando gastos que designamos por *custos conjuntos*;
2. Fases seguintes, em que os semi-produtos obtidos no *ponto de separação* são acabados, em regime de produção disjunta, implicando os chamados *custos específicos*.

Esquema exemplificativo:



Os custos incorridos antes do ponto de separação designam-se por **custos conjuntos**, são custos dum processo produtivo de que resultam simultânea e inevitavelmente dois ou mais produtos que, até certo momento da produção, não se podem identificar como coisas distintas. Se após o ponto de separação, os produtos sofrerem transformações adicionais, cujos custos se identificam perfeitamente com esses produtos, está-se perante **custos específicos**. Convém referir que um custo conjunto é necessariamente um custo comum. Todavia, um custo comum pode não ser um custo conjunto.

Processo de produção conjunta: Exemplo



O esquema acima poderá representar, por exemplo, uma **indústria química**, na qual no departamento A se misturam dois tipos de matérias-primas. Finalizando este processo, passam ao departamento B, sendo aqui destiladas, seguindo para o departamento C. O resultado pode dar lugar a dois fertilizantes, P y e P z, que se vendem tal como se obtêm no departamento C. Não obstante, existe um semi-produto que tem que ser acabado no departamento D para que seja vendido no mercado.

O **ponto de separação** ocorre no final do departamento C - momento em que se podem diferenciar os produtos. O custo total dos três departamentos A, B e C (matérias e custos de transformação) é um **Custo Conjunto**.

Qualquer custo (industrial e não industrial) em que se incorra após o ponto de separação, designa-se por **Custo Específico ou Custo Separável** e é identificado com os produtos que são obtidos a partir do ponto de separação (neste caso o P x).

1.5.5 Métodos para a Repartição dos Custos Conjuntos pelos Co-Produtos ou Produtos Principais

Em relação a esta matéria iremos seguir a corrente anglo-saxónica, apresentando unicamente métodos convencionais de cálculo de custos conjuntos. No entanto, convém referir que dada a complexidade inerente a esta matéria foram desenvolvidas recentemente alternativas de cálculo, como por exemplo, os métodos de custos alternativos (modelos de Moriarity, de Louderback e de Balachadran e Ramakrishnan), de coeficientes de convertibilidade de valores e métodos baseados na teoria de jogos. Como métodos tradicionais de afectação de custos conjuntos temos os seguintes:

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 dos produtos:

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.

Sobre este aspecto o **§14 da NCRF 18 do SNC** refere que “(...) 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 tornam separadamente identificáveis, seja no acabamento da produção.

1.5.6 Critérios de Valorimetria para a Valorização dos Subprodutos e Resíduos

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 estes não têm qualquer valor, não lhes 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 ocasionam.

Métodos para a repartição dos custos conjuntos pelos Co-produtos ou Produtos Principais – Exemplo Prático

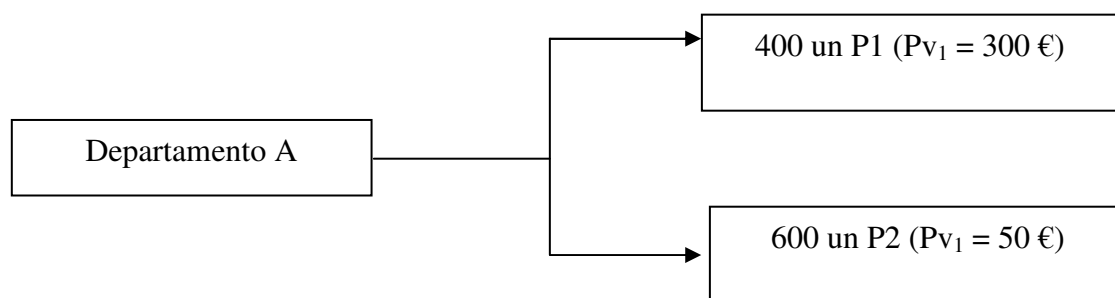
1) Método baseado nas quantidades físicas

Exemplo prático 1:

Uma indústria química, ao transformar a matéria-prima A, obtém **400 unidades do produto 1 e 600 unidades do produto 2**. O custo conjunto, antes do ponto de separação, é de 75 000 €. Os produtos 1 e 2 podem vender-se no ponto de separação, sem necessidade de tratamento adicional.

Venderam-se 200 unidades do produto 1 a 300 € cada e 480 unidades do produto 2 a 50 € cada.

Custo conjunto = 75 000 €



Produtos	Unidades produzidas	Peso relativo	Custo conjunto	Imputação do CC	Custo unitário
1	400	40%	75 000 €	30 000 €	75 €
2	600	60%		45 000 €	75 €
Total	1 000	100%		75 000 €	

Como se pode verificar, este método determina para cada produto o mesmo custo unitário, independentemente do preço de venda de cada produto.

	Produto 1	Produto 2	Total
Vendas	60 000	24 000	84 000
CIPV	(15 000)	(36 000)	(51 000)
Margem Bruta	45 000	(12 000)	33 000

Este método gera resultados não ajustados à realidade. Não tem em consideração o valor de mercado dos produtos. **Não é pois aconselhável quando os preços de venda dos produtos diferem bastante.**

Como se pode constatar, este método pode imputar custos conjuntos superiores ao valor realizável líquido.

2) Método do "valor de vendas potencial"

Este método distribui o custo conjunto pelos produtos proporcionalmente aos valores de venda potenciais.

Prod	Unidades Produzidas	Preço de Venda (€)	Valor de vendas potencial (€)	Valor relativo das vendas	CC	Imputação do CC	Custo unitário
1	400	300	120 000	80%	75 000	60 000	150
2	600	50	30 000	20%		15 000	25
Total	1 000		150 000	100%		75 000	

	Produto 1	Produto 2	Total
Vendas	60 000	24 000	84 000
CIPV	(30 000)	(12 000)	(42 000)
Margem Bruta	30 000	12 000	42 000
MB %	50%	50%	

Este método apresenta como vantagem, em relação ao anterior, o facto de ter em consideração a capacidade dos produtos gerarem proveitos e, consequentemente, a sua "capacidade de absorção". Por outro lado, garante uniformidade nas margens brutas (ambos os produtos têm uma margem bruta de vendas de 50%).

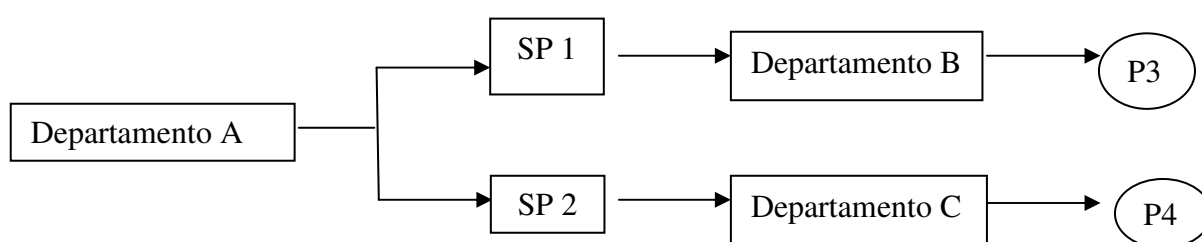
No entanto, ignora a existência de custos específicos, pelo que **não deverá ser utilizado quando os custos específicos de cada produto diferirem substancialmente.**

Por outro lado, convém não esquecer que uma modificação nos preços de venda dos produtos conduzirá a uma modificação nos custos conjuntos imputados aos produtos, ainda que não se produza uma modificação nas condições em que se realiza o processo de produção!

3) Método do "valor de vendas potencial" reportado ao ponto de separação

Este método reparte os custos conjuntos pelos produtos proporcionalmente ao seu valor de venda reportado ao ponto de separação, isto é, ao valor de venda da produção deduzido dos custos específicos. Note-se que os custos específicos a considerar não são apenas os de produção, mas também os não industriais (frequentemente são apenas os custos de distribuição).

Retomando os dados do exemplo 1, suponha-se agora que o produto 1 (semi-produto, neste exemplo) sofre um processo de acabamento no departamento B, transformando-se no produto acabado 3. Os custos de transformação no departamento B ascenderam a 34 000 €. Foram produzidas no período 400 unidades do produto 3, cujo preço de venda no mercado é de 340 €. Foram vendidas 280 unidades do produto 3. Por sua vez, o produto 2 (semi-produto, neste exemplo) segue, após o ponto de separação para o departamento C, no qual é transformado no produto acabado 4. Foram produzidas 600 unidades do produto 4. O custo do departamento C é de 20 000 €. O preço de venda do produto 4 é de 90 €. Venderam-se no período 240 unidades do produto 4.



Prod	Valor de vendas potencial (€)	Custos específicos (€)	Valor de vendas reportado ao ponto de separação (€)	Valor relativo das vendas	Custo conjunto	Imputação CC	Custo total de produção
3 (SP1)	136 000	34 000	102 000	75%	75 000	56 250	90 250
4 (SP2)	54 000	20 000	34 000	25%		18 750	38 750
Total	190 000		136 000	100%		75 000	

Custo unitário produto 3 = 90 250/400 un = 225,625 €

Custo unitário produto 4 = 38 750/600 un = 64,583 €

	Produto 3	Produto 4	Total
Vendas	95 200	21 600	116 800
CIPV	(63 175)	(15 500)	(78 675)
Margem Bruta	32 025	6 100	38 125

Este método parece ser o mais adequado dos três estudados, já que considera não só o valor de mercado dos diferentes produtos, como também os diferentes processos produtivos a que cada produto é submetido após o ponto de separação (dando origem a custos específicos variados). Não obstante, este método, assim como os restantes, não consegue estabelecer uma relação de causa/efeito entre os produtos e os custos conjuntos. Por outro lado, em situações de produção em que ocorram diversos pontos de separação, poderá tornar-se num método bastante complicado.

Critérios de valorimetria para a valorização de subprodutos e resíduos – exemplo prático

Exemplo prático 2:

Considere os seguintes dados de uma determinada empresa, relativos a um determinado período.

	Produto X	Subproduto Y
Exist. Inicial	0	0
Quantidade Prod.	25 000	15 000
Custo Conjunto	1 250 000	
Quantidade Vendida	20 000	10 000
Preço de Venda Unitário	80	6

Calcule os resultados operacionais brutos e o valor das existências finais, de acordo com os seguintes critérios:

- a) Ao Subproduto é atribuído um custo nulo;
- b) Ao Subproduto é atribuído um custo unitário de 5 €;
- c) Ao Subproduto é atribuído um lucro nulo.

Resolução:

Ao Subproduto é atribuído um custo nulo:

- Neste método, os produtos principais/co-produtos suportam todos os custos conjuntos, representando o valor da venda dos subprodutos (após dedução de todos os custos com a sua venda) um lucro para a empresa.

Custo conjunto: 1 250 000 €

Custo Total do Produto X: 1 250 000 €

Custo Unitário do Produto X: $1\,250\,000\text{ €} / 25\,000 = 50\text{ €}$

Custo Total do Subproduto Y: 0 €

Demonstração dos Resultados:

Vendas X = $20\,000 * 80\text{ €} = 1\,600\,000\text{ €}$

CIPV X = $20\,000 * 50\text{ €} = 1\,000\,000\text{ €}$

Margem = 600 000 €

Vendas Y: $10\,000 * 6\text{ €} = 60\,000\text{ €}$

CIPV Y = $10\,000 * 0\text{ €} = 0\text{ €}$

Margem = 60 000 €

Margem Total = $600\,000 + 60\,000 = 660\,000\text{ €}$

Ef X = $5\,000 * 50\text{ €} = 250\,000\text{ €}$

Ef Y = $5\,000 * 0\text{ €} = 0\text{ €}$

Ao Subproduto é atribuído um custo unitário de 5 €:

Custo conjunto: 1 250 000 €

Custo Total do Subproduto Y: $15\,000 * 5\text{ €} = 75\,000\text{ €}$

Custo Unitário do Subproduto Y: $75\,000\text{ €} / 15\,000 = 5\text{ €}$

Custo Total do Produto X: $1\,250\,000\text{ €} - 75\,000\text{ €} = 1\,175\,000\text{ €}$

Custo Unitário do Produto X: $1\,175\,000\text{ €} / 25\,000 = 47\text{ €}$

Demonstração dos Resultados:

Vendas X = $20\,000 * 80\text{ €} = 1\,600\,000\text{ €}$

CIPV X = $20\,000 * 47\text{ €} = 940\,000\text{ €}$

Margem = 660 000 €

Vendas Y: $10\,000 * 6\,€ = 60\,000\,€$

CIPV Y = $10\,000 * 5\,€ = 50\,000\,€$

Margem = $10\,000\,€$

Margem Total = $660\,000 + 10\,000 = 670\,000\,€$

Ef X = $5\,000 * 47\,€ = 235\,000\,€$

Ef Y = $5\,000 * 5\,€ = 25\,000\,€$

Ao Subproduto é atribuído um lucro nulo:

- Neste método, a venda dos subprodutos não gera quaisquer resultados para a empresa, pelo que o valor de venda (deduzido de todos os custos com a venda) dos subprodutos é subtraído aos custos conjuntos. Como tal, o valor dos custos conjuntos a atribuir aos co-produtos é inferior.

Custo conjunto: $1\,250\,000\,€$

Custo Total do Subproduto Y: $15\,000 * 6\,€ = 90\,000\,€$

Custo Unitário do Subproduto Y: $90\,000\,€ / 15\,000 = 6\,€$

Custo Total do Produto X: $1\,250\,000\,€ - 90\,000\,€ = 1\,160\,000\,€$

Custo Unitário do Produto X: $1\,160\,000\,€ / 25\,000 = 46,4\,€$

Demonstração dos Resultados:

Vendas X = $20\,000 * 80\,€ = 1\,600\,000\,€$

CIPV X = $20\,000 * 46,4\,€ = 928\,000\,€$

Margem = $672\,000\,€$

Vendas Y: $10\,000 * 6\,€ = 60\,000\,€$

CIPV Y = $10\,000 * 6\,€ = 60\,000\,€$

Margem = $0\,€$

Margem Total = $672\,000 + 0 = 672\,000\,€$

Ef X = $5\,000 * 46,4\,€ = 232\,000\,€$

Ef Y = $5\,000 * 6\,€ = 30\,000\,€$

1.6 A Produção Defeituosa

1.6.1 Caracterização

Os produtos que não reúnem as condições de qualidade inicialmente exigidas podem classificar-se em:

- Defeituosos: produtos cujos padrões de qualidade, dimensões ou, relativamente às matérias-primas e aos custos de transformação dispendidos, não são considerados como sendo normais;
- Refugos;
- Inservíveis.

A análise destes produtos deve ser realizada numa dupla perspectiva:

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

1.6.2 Custeio dos Produtos

Deve-se considerar o seguinte princípio: *a produção acabada não deverá ser sobrecarregada com os custos verificados com a produção defeituosa que seja considerada accidental.*

1.6.2.1 Produção defeituosa por causas “normais”

- Se a produção defeituosa for considerada como **normal**:

O custo dos produtos acabados (sem defeito) vem acrescido do custo referente aos defeituosos (alguns autores tratam estes custos como “encargos gerais de exploração”). Na verdade, o critério que está aqui subjacente é o do Custo Nulo. No entanto, se a probabilidade da empresa vender os produtos defeituosos for elevada, devemos aplicar o critério do Lucro Nulo.

1.6.2.2 Produção defeituosa por causas “acidentais”

- Se a produção defeituosa for considerada como **accidental**:

Os produtos defeituosos têm um custo igual ao dos restantes produtos fabricados. Desta forma, a conta de Fabricação será creditada por contrapartida da conta de Resultados Analíticos - *Resultados Acidentais*, no período em que ocorre.

A Produção Defeituosa – Exemplo

Na Fundição A, no fabrico das peças A, é normal obter-se 50 peças com defeito.

Durante o mês de Outubro passado, fabricaram-se 1 050 peças, o que originou os seguintes custos:

Matérias-primas	2 355 132 €
Custos de Transformação	1 478 600 €
TOTAL	3 833 732 €

À saída da Fundição foram contadas 1 026 peças boas e 24 com defeito. Estas 24 peças são vendidas por um valor global de 4 700 €.

Tendo em conta que, neste caso, o número de peças defeituosas é considerado "**normal**", o tratamento contabilístico é o seguinte:

Custo de Produção	3 833 732 €
Valor de venda dos defeituosos	4 700 €
Custo de Produção das peças boas	3 829 032 €
Custo unitário (1 026 peças)	3 732 €

Repare-se que neste caso está subjacente o **critério do lucro nulo** na valorização da produção defeituosa.

Se a empresa não conseguisse vender a produção defeituosa, o custo unitário seria:

$$3\,833\,732\text{ €} / 1\,026\text{ unidades} = \mathbf{3\,736,60\text{ €}}$$

Suponhamos agora que em vez das 1 026 peças boas apenas se contaram 995 peças boas, detectando-se 55 peças com defeito. O valor da venda total dessas 55 peças é de 10 780 €. Imagine que, das 55 peças com defeito, apenas 50 são consideradas como sendo normais, pelo que as restantes 5 são consideradas defeitos acidentais.

O tratamento contabilístico será, neste caso:

Custo de Produção	3 833 732 €
Valor de venda dos defeitos normais	50 * 196 € = 9 800 €
Custo de Produção das peças boas + defeitos acidentais	3 823 932 €
Custo unitário (1 000 peças)	3 823,932 €

Valor de venda unitário da produção defeituosa = $10\,780 \text{ €} / 55 = 196 \text{ €}$

O custo unitário das 5 peças defeituosas "acidentais" é de 3 823,932 €. Os defeituosos acidentais são tratados como se fossem produtos sem defeito, simplesmente, são considerados Resultados acidentais no período em que ocorrem.

FABRICAÇÃO

EIPVF	0 €	CIPA: $995 * 3\,823,932 = 3\,804\,812 \text{ €}$
Custos do período:		Resultados Acidentais. = $5 * 3\,823,932 = 19\,120 \text{ €}$
	3 833 732 €	Def. Normais = $50 * 196 \text{ €} = 9\,800 \text{ €}$
		EFPVF 0 €
	3 833 732 €	3 833 732 €

Nota: Como as 5 peças defeituosas acidentais foram vendidas, teremos que considerar a sua venda na mesma conta de resultados acidentais.

II – Custos Padrão

2.1 Sistema de Custeio Real versus Sistema de Custeio Teórico

Sistema de Custeio Real

- A produção é avaliada à medida que vai ocorrendo, ou seja, *à posteriori*, uma vez conhecidos os custos reais.
- São consideradas as quantidades de bens e serviços efectivamente consumidas, valorizadas aos preços de aquisição efectivos.

Contudo, verificam-se algumas excepções, nomeadamente, as referentes ao apuramento do custo da mão-de-obra, uma vez que os encargos sociais são calculados através de uma taxa teórica. O mesmo sucede com os gastos gerais de fabrico quando estes são imputados através de taxas teóricas (exemplo: amortizações).

Sistema de Custeio Teórico

Os custos teóricos são fixados *à priori* para a valorização das prestações de bens e serviços (matérias, actividade das secções) e, consequentemente, para a valorização da produção e existências de produtos acabados e em vias de fabrico.

2.1.1 Caracterização, Utilização, Âmbito e Objectivos

Caracterização:

São usualmente utilizados por empresas que têm uma produção muito diversificada, onde é pouco provável a determinação do valor da produção a custos reais, até porque esta seria extremamente onerosa para a empresa.

Os custos teóricos podem constituir, na prática, a única possibilidade de conhecimento do custo industrial por produtos, como por exemplo, nas empresas de metalomecânica (fabrico em simultâneo de limas, grosas, torneiras, ferragens para a construção civil, artigos de escritório, etc.), nas empresas de cerâmica decorativa e nas empresas de artigos de plástico, onde a produção é muito diversificada.

A sua utilização deve-se:

- À necessidade de dispor de informação em tempo útil e oportuno;
- À necessidade de complementar os custos históricos que só tardiamente são revelados;
- À necessidade de avaliação da produção;
- À necessidade de comparação entre o que estava previsto e o que efectivamente ocorreu.

Âmbito e Objectivos:

- Servir como ferramenta do controlo de gestão;
- Identificar e isolar responsabilidades (a melhor ou pior *performance* dos custos teóricos, consiste na possibilidade de 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 no período e 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.

Desvios:

Resultam da diferença entre os custos reais e os respectivos custos teóricos.

2.1.2 Tipos de Custos Teóricos

- ❖ **Custos Padrão:** são custos definidos a partir de normas técnicas de matérias, de mão-de-obra e gastos gerais de fabrico e não necessariamente através da gestão orçamental ou de previsões.

Por outras palavras, são os custos que a empresa obteria se trabalhasse em condições normais ou ideais de exploração.

(Os desvios serão devidos a variações de produtividade e/ou a alterações nos preços)

❖ **Custos Orçamentados:** são custos obtidos pelos serviços técnicos da empresa (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.

(Os desvios serão devidos a variações de produtividade e a erros de previsão)

❖ **Preços de Mercado:** são custos equivalentes aos preços que os bens e serviços têm no mercado.

❖ **Custos Históricos verificados em anos anteriores**

❖ **Custos verificados em empresas similares**

❖ **etc.**

2.2 Os Custos Padrão

2.2.1 Condições para o seu Cálculo

Condições Ideais ou Óptimas

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, entre os quais: avarias de máquinas, operações de manutenção, absentismo laboral, perdas por demora de materiais, operando, portanto, em condições ideais.

O Custo Padrão calculado com base nestas condições é um custo mínimo que só será possível atingir nas condições produtivas mais eficientes e ideais. Ao serem praticamente inatingíveis deixam de ser um objectivo realista.

Condições Normais ou Alcançáveis

Condições relativas ao máximo nível em relação 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 Padrão calculados com base nestas condições são alcançáveis, pelo que devem ser estes os utilizados num Sistema de Custos Padrão.

O objectivo máximo da empresa será aproximar ao máximo o custo real ao custo padrão já que este representa o custo que se obtém quando a empresa opera eficientemente.

2.2.2 Caracterização e Utilização dos custos padrão como ferramenta de gestão para efeitos de planificação e controlo

Caracterização:

O Custo Padrão para cada produto especificará a quantidade de materiais, mão-de-obra directa e outros custos industriais que a empresa tem de incorrer para levar a cabo a fabricação do produto.

São custos pré-determinados a partir de condições ideais/normais da actividade organizacional, portanto, eficientes.

São uma das técnicas para a mensuração do custo de inventários prevista no SNC (NCRF 18 – Inventários).

Utilidade do Sistema de Custos Padrão:

- Valorização dos *stocks* de produtos acabados e em curso de fabrico;
- Determinação dos preços de venda e controlo da rendibilidade dos produtos;
- Controlo dos custos industriais e não industriais promovendo a eficiência de todas as operações levadas a cabo na empresa para melhorar os resultados;
- Determinação do cálculo e análise dos desvios (apurando as responsabilidades dos mesmos);
- Possibilidade de obtenção de produtos de melhor qualidade ao custo mais baixo;
- Determinação dos resultados;
- Podem ser actualizados;
- Empresas de produção muito diversificada.

Actualização dos Custos Padrão:

Poderão ser actualizados sempre que se justifique a sua alteração. Normalmente, são revistos trimestralmente se houver alterações significativas nos seus componentes. Deste modo, o Sistema de Custos Padrão está sujeito a contínuas revisões para que sirva como instrumento válido de comparação com os dados históricos ou reais.

É necessário uma grande quantidade de ferramentas de gestão e um esforço conjunto da Contabilidade, Engenharia, Gestão de Pessoal e de outras áreas para o estabelecimento dos Custos Padrão.

Contabilização:

Fabricação - Produto X	
Matérias Primas $Qr * Cr$	Produto X $Qr * CIPA \text{ padrão}$
Mão-de-Obra Directa $Hr * Tr$	
Gastos Gerais de Fabrico $Actividade \text{ real} * \text{Custo real U.O.}$	
Desvios	

Ou:

Fabricação - Família X	
Matérias Primas $Qr * Cr$	Produto 1 $Qr * CIPA \text{ p}$
Mão-de-Obra Directa $Hr * Tr$	Produto 2 $Qr * CIPA \text{ p}$
Gastos Gerais de Fabrico $Actividade \text{ r} * \text{Custo U. de Obra r}$	
Desvios	

Ficha de Custo Padrão:

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

Em síntese, os Custos Padrão são custos teóricos especiais, sucessivamente aperfeiçoados à luz da experiência, elaborados em condições de perfeita normalidade, baseados em cálculos

rigorosos, depois de um estudo completo do processo produtivo. Assim, um Sistema de Custos Padrão pressupõe que seja acompanhado.

2.3 Análise e Cálculo dos Desvios nos Custos de Fabricação

2.3.1 Análise e Cálculo dos Desvios de Materiais Directos

☞ Desvios nos Materiais Directos

$$\text{Desvio total de MD} = Q_r P_r - Q_p P_p$$

- Desvio de preço = $Q_r P_r - Q_r P_p$
- Desvio de quantidade = $Q_r P_p - Q_p P_p$

2.3.2 Análise e Cálculo dos Desvios de Mão de Obra Directa

☞ Desvios na Mão de Obra Directa

$$\text{Desvio total de MOD} = H_r T_r - H_p T_p$$

- Desvio de taxa = $H_r T_r - H_r T_p$
- Desvio de tempo = $H_r T_p - H_p T_p$

2.3.3 Análise e Cálculo dos Desvios de Gastos Gerais de Fabrico

☞ Desvios nos Gastos Gerais de Fabrico

$$\text{Desvio total de GGF} = H_r T_{GGFr} - H_p T_{GGFp}$$

- Desvio de custo/gasto = $G_r - O_{Hr}$
Onde: $O_{Hr} = CF_p + CV_{Ip} * H_r$
- Desvio de capacidade = $O_{Hr} - H_r T_{GGFp}$
- Desvio de eficiência = $H_r T_{GGFp} - G_p$

Legenda:

P_r - Preço unitário real de aquisição de materiais

P_p - Preço unitário padrão de aquisição de materiais

Q_r - Quantidade de materiais real consumida para a produção

- Q_p** - Quantidade de materiais prevista para a produção
T_r - Taxa horária real de mão de obra directa
T_p - Taxa horária padrão de mão de obra directa
H_r - Quantidade de Horas reais gastas para a produção
H_p - Quantidade de Horas padrão previstas para a produção
G_r - Total dos Gastos Gerais de Fabrico reais
G_p - Total dos Gastos Gerais de Fabrico padrão
B_r - Total de unidades reais da base de repartição dos Gastos Gerais de Fabrico
B_p - Total de unidades padrão da base de repartição dos Gastos Gerais de Fabrico
T_{GGr} - Taxa/coeficiente real de repartição dos Gastos Gerais de Fabrico
T_{GGrp} - Taxa/coeficiente padrão de repartição dos Gastos Gerais de Fabrico

Exemplo 1

A empresa ABC fabrica o produto x. Por cada unidade de produto, a quantidade padrão de materiais é de 20 kgs da matéria y, sendo o preço padrão de cada kg, 30 €.

No período passado, a empresa fabricou 1 000 unidades do produto, consumindo para isso 22000 kgs da matéria y ao preço de 31 € cada kg.

$$\mathbf{DTotal_{MP} = (22\ 000\ kg * 31\ €) - (1\ 000 * 20\ kg * 30\ €) = 82\ 000\ €\ (D)}$$

$$\mathbf{D_{Preço} = 31\ € * 22\ 000\ kg - 30\ € * 22\ 000\ kg = 22\ 000\ €\ (D)}$$

$$\text{Ou: } (31\ € - 30\ €) * 22\ 000\ kg$$

$$\mathbf{D_{Quantidade} = 30\ € * 22\ 000\ kg - 30\ € * (1\ 000 * 20\ kg) = 60\ 000\ €\ (D)}$$

$$\text{Ou: } (22\ 000\ kg - 1\ 000 * 20\ kg) * 30\ €$$

Verificação:

$$\mathbf{DTotal_{MP} = 22\ 000\ € + 60\ 000\ € = 82\ 000\ €\ (D)}$$

Exemplo 2

A empresa ABC fabrica o produto x. Por cada unidade de produto, a quantidade de horas padrão é de 30 minutos, sendo o preço padrão de cada hora, 50 €.

No período passado, a empresa fabricou 1 000 unidades do produto, trabalhando para isso 550 horas. O custo real de cada hora foi de 55 €.

$$D_{\text{Total MOD}} = (550 \text{ Hh} * 55 \text{ €}) - (1\,000 * 0,5 \text{ Hh} * 50 \text{ €}) = 5\,250 \text{ € (D)}$$

$$D_{\text{Taxa}} = 55 \text{ €} * 550 \text{ Hh} - 50 \text{ €} * 550 \text{ Hh} = 2\,750 \text{ € (D)}$$

$$\text{Ou: } (55 \text{ €} - 50 \text{ €}) * 550 \text{ Hh}$$

$$D_{\text{Tempo}} = 50 \text{ €} * 550 \text{ Hh} - 50 \text{ €} * (1\,000 * 0,5 \text{ Hh}) = 2\,500 \text{ € (D)}$$

$$\text{Ou: } (550 \text{ Hh} - 1\,000 * 0,5 \text{ Hh}) * 50 \text{ €}$$

Verificação:

$$D_{\text{Total MOD}} = 2\,750 \text{ €} + 2\,500 \text{ €} = 5\,250 \text{ € (D)}$$

Exemplo 3

A empresa "Pumps, SA" produz bombas para o corpo de bombeiros e possui um departamento de contabilidade de custos para controlar e analisar os custos de produção. No fim de um determinado período, o departamento de contabilidade de custos apresentou os seguintes dados:

1 - Dados Reais:

➤ Produção	18 800 unidades
➤ Mão-de-Obra	
Horas reais trabalhadas	38 400 h
Custo médio real	22,5 €/h
➤ Gastos Gerais de Fabrico	
Variáveis	164 500 €
Fixos	59 500 €

2 - A ficha de Custo Padrão para cada unidade demonstrava o seguinte:

Materiais Directos	6 Kg a 2 €/kg
Mão-de-Obra Directa	2 Hh a 22 €/Hh
GGF's	2 Hh a 6 €/Hh

3 - A taxa de Gastos Gerais de Fabrico (GGF's) é baseada numa actividade normal de 36 000 horas. Os GGF's orçamentados são:

GGF's variáveis	153 000 €
GGF's fixos	63 000 €

Cálculo e análise dos desvios para GIF:

$$\begin{aligned} \mathbf{DTotal_{GGF}} &= \mathbf{GGFr} - \mathbf{GGFp} = (164\,500\,€ + 59\,500\,€) - (2\,h * 18\,800 * 6\,€) = \\ &= 224\,000\,€ - 225\,600\,€ = -1\,600\,€ \mathbf{(F)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \mathbf{1- Desvio\ no\ Custo/Gasto} &= \mathbf{GGFr} - \mathbf{OHR} = 224\,000\,€ - (63\,000\,€ + 4,25\,€ * 38\,400\,h) \\ &= 224\,000\,€ - 226\,200\,€ = -2\,200\,€ \mathbf{(F)} \end{aligned}$$

$$\mathbf{Cv_{1p}} = 153\,000\,€ / 36\,000\,h = 4,25\,€/h$$

$$\mathbf{T_{GGFp}} = 6\,€$$

$$\mathbf{Cf_{1p}} = 63\,000\,€ / 36\,000\,h = 1,75\,€/h$$

$$\begin{aligned} \mathbf{2- Desvio\ de\ Capacidade/Actividade} &= (\mathbf{Hn} - \mathbf{Hr}) * \mathbf{CF_{1p}} = (36\,000\,h - 38\,400\,h) * 1,75\,€ = -4\,200\,€ \mathbf{(F)} \end{aligned}$$

ou:

$$\mathbf{OHR} - \mathbf{Hr} * \mathbf{T_{GGFp}} = 226\,200\,€ - 38\,400 * 6\,€ = -4\,200\,€ \mathbf{(F)}$$

ou:

$$(\mathbf{100\%} - \mathbf{Hr/Hn}) * \mathbf{CFp} = (\mathbf{100\%} - 38\,400 / 36\,000) * 63\,000\,€ = -4\,200\,€ \mathbf{(F)}$$

$$\begin{aligned} \mathbf{3- Desvio\ de\ Eficiência} &= (\mathbf{Hr} - \mathbf{Hp}) * \mathbf{T_{GGFp}} = (38\,400\,h - 2\,h * 18\,800) * 6\,€ = \\ &= 4\,800\,€ \mathbf{(D)} \end{aligned}$$

Verificação:

$$\begin{aligned} \mathbf{DTotal_{GIF}} &= \mathbf{D\ Custo/Gasto} + \mathbf{D\ Capacidade/Actividade} + \mathbf{D\ Eficiência} = \\ &= -2\,200\,€ - 4\,200\,€ + 4\,800\,€ = -1\,600\,€ \mathbf{(F)} \end{aligned}$$

2.4 Vantagens e Limitações

Vantagens dos Custos Padrão:

1. Os Custos Padrão permitem à gestão conhecer, mesmo antes de iniciar o processo produtivo, **os custos em que deve incorrer**, de modo a que as ineficiências sejam descobertas na sua fonte de origem;
2. A adopção dos Custos Padrão permite apurar se o montante de custos incorridos no período é ou não o que devia ter ocorrido;
3. Facilita o controlo pela comparação entre os custos reais e os custos padrão:

$$\text{Desvio} = \text{Custo Real} - \text{Custo padrão}$$

4. O Sistema de Custos Padrão permite a avaliação rápida e fácil dos *stocks* de produtos acabados e em curso, **pois estes são avaliados a Custos Padrão**;
5. Facilitam a tomada de decisões;
6. Motivação;
7. Maior estabilidade que os custos efectivos;
8. Permitem o controlo por excepção, ou seja, a análise de desvios significativos;
9. Facilitam o planeamento no processo orçamental;
10. Simplificam os custos administrativos;
11. Consciencialização da importância dos custos.

Limitações dos Custos Padrão:

1. Baseiam-se em estimativas;
2. Exigem revisões periódicas;
3. Os padrões podem ser demasiado exigentes ou demasiado fáceis;
4. Só é útil em ambientes onde a tecnologia é estável.

2.5 O tratamento contabilístico dos Desvios

A utilização dos gastos padrões na contabilidade analítica implica a obtenção de desvios resultantes da imputação ao custo dos produtos fabricados das respectivas componentes do custo: matérias, mão de obra e gastos gerais de fabrico.

Para efeitos de valorimetria das existências de produtos acabados e em curso de fabrico, impõe-se o ajustamento dos respectivos gastos no final do período, em função dos desvios apurados na contabilidade analítica.

De modo semelhante, a rubrica do CIPV também deve ser corrigida na parte correspondente.

O melhor critério para proceder a tal repartição dos desvios assenta na proporcionalidade dos respectivos gastos incorporados em cada um dos tipos de existências (PA, PVF e CIPV), pressupondo que é viável a individualização das correspondentes naturezas do custo industrial.

EXEMPLO:

Determinada empresa apresenta os seguintes valores em 31 de Dezembro de determinado ano (valores em euros):

Existências		
Produtos Acabados e Intermédios:		
Matérias primas:	40.820	
MOD	34.730	
GGF	37.960	113.510
Produtos Em Curso de Fabrico:		
Matérias primas:	19.460	
MOD	16.150	
GGF	17.980	53.590
Custo dos Produtos Vendidos:		
Matérias primas:	269.600	
MOD	184.260	
GGF	203.740	657.600
Não havia existências iniciais		
Desvios:		
Matérias primas:		
Desvio de quantidades	(6.470)	
Desvio de preço	10.220	3.750
MOD		
Desvio de Taxa	(8.420)	
Desvio de Eficiência/Tempo	2.700	(5.720)
GGF		
Desvio de orçamento	12.400	
Desvio de actividade	(3.620)	8.780

A fim de procedermos à repartição dos desvios, deve-se determinar a percentagem do custo de produção em curso de fabrico, acabada e o custo dos produtos vendidos:

	MP		MOD		GGF	
	Valor	%	Valor	%	Valor	%
PVF	19.460	5,9	16.150	6,9	17.980	6,9
PA	40.820	12,4	34.730	14,8	37.960	14,6
CIPV	269.600	81,7	184.260	78,3	203.740	78,5
TOTAL	329.880	100	235.140	100	259.680	100

Consequentemente, a repartição dos desvios é a seguinte:

	TOTAL	PVF	PA	CIPV
MP	3.750	221	465	3.064
MOD	(5.720)	(395)	(846)	(4.479)
GGF	8.780	606	1.282	6.892
Total	6.810	432	901	5.477

As contas de existências e a rubrica CIPV ficam, desta forma, valorizadas:

	Custo total	Imputação de Desvios	Valor Global
PVF	53.590	432	54.022
PA	113.510	901	114.411
CIPV	657.600	5.477	663.077

Em termos contabilísticos:

- 1) Pelo apuramento dos desvios:
- 2) **Pela regularização dos desvios**

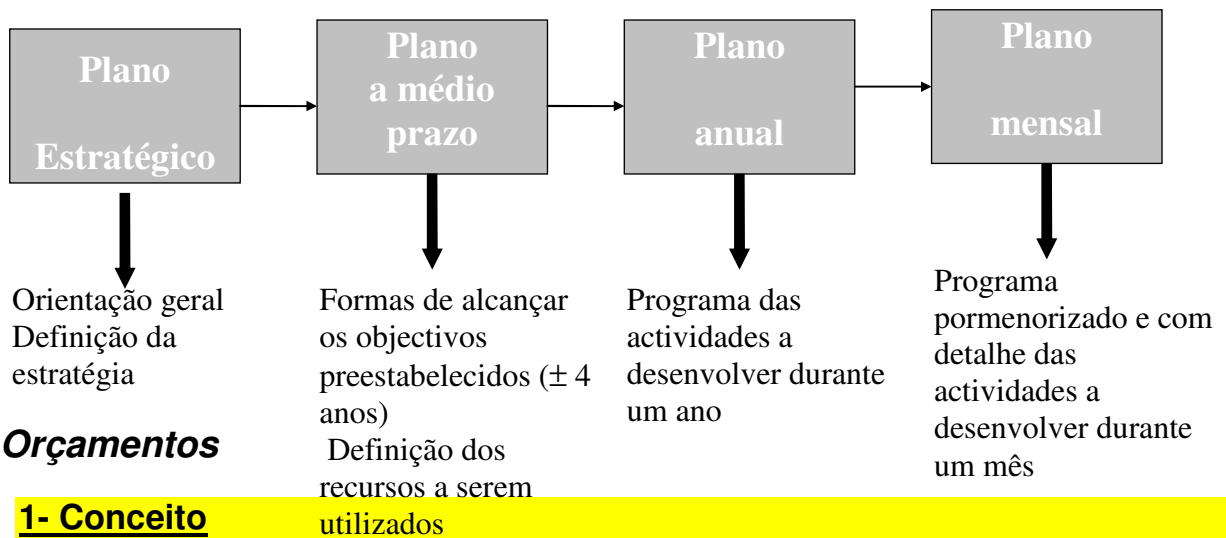
Fabricação		Desvios em MP	
CIPA Real	CIPA Padrão		
	2) DT MP 3.750	2) DT MP 3.750	5) Imputação DT MP: 3.730
3) DT MOD 5.720	4) DT GGF 8.780		
5) Imputação DT MP (EFPVF): 221	6) Imputação DT MOD (EFPVF) 395		
7) Imputação DT GGF (EFPVF): 606	EFPVF padrão: 53.590		
Armazém PA		Desvios em MOD	
CIPA padrão	1) CIPV padrão	6) Imputação DT MOD 5.720	3) DT MOD 5.720
	657.600		
5) Imputação DT MP (EFPA): 465	6) Imputação DT MOD (EFPA) 846		
7) Imputação DT GGF (EFPA): 1.282	EF PA padrão: 113.510		
DR		Desvios em GGF	
1) CIPV padrão 657.600			
5) Imputação DT MP (CIPV): 3.064	6) Imputação DT MOD (CIPV) 4.479	4) DT GGF 8.780	7) Imputação DT GGF: 8.780
7) Imputação DT GGF (CIPV): 6.892			

III – A GESTÃO ORÇAMENTAL

3.1 Definição do conceito

Planos

Estabelecem o quadro em que se devem desenvolver as actividades futuras da empresa. Os principais tipos de planos são: **planos a longo prazo** (planos estratégicos); **planos a médio prazo**, **planos anuais** e **mensais**.



Orçamentos

1- Conceito

É um plano integrado e coordenado expresso em termos financeiros, que diz respeito às operações e recursos que formam parte de uma empresa, para um período determinado, com o fim de atingir os objectivos fixados pela alta direcção.

3.2- Objectivos

- ⇒ Apoiar as tarefas de planificação das operações anuais;
- ⇒ Quantificar os objectivos da gerência nas divisões operativas;
- ⇒ Motivar os responsáveis em relação a planos definidos no orçamento;
- ⇒ Controlar a consecução dos objectivos e planos.

3.3- Características

- ⇒ Capacidade de proporcionar estimativas razoáveis do futuro;
- ⇒ Economicidade;
- ⇒ Susceptibilidade de revisão;
- ⇒ Flexibilidade;

- ⇒ Participação;
- ⇒ Oportunidade.

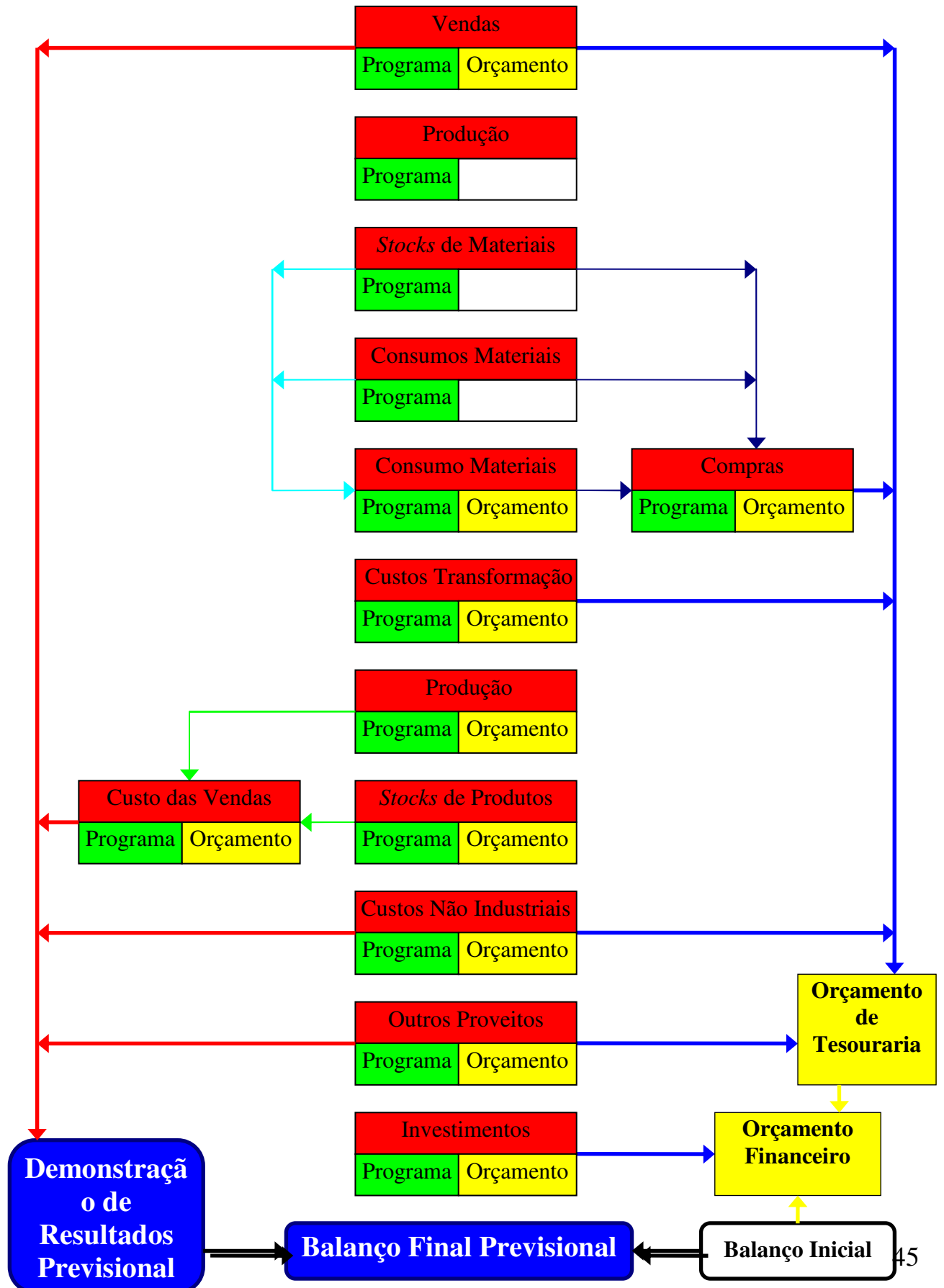
3.4- Vantagens da sua utilização

- ⇒ Motivam a alta direcção da empresa para que defina adequadamente os objectivos básicos da actividade empresarial;
- ⇒ As técnicas utilizadas na elaboração dos orçamentos obrigam a aplicar o mais eficientemente possível os recursos disponíveis;
- ⇒ Proporcionam uma base contínua de avaliação dos resultados reais;
- ⇒ Servem para coordenar a planificação a todos os níveis.

Limitações da sua utilização

- ⇒ Utilização de estimativas;
- ⇒ Devem ser adaptados constantemente;
- ⇒ Um orçamento não deve substituir a gerência;
- ⇒ Se se colocar um ênfase excessivo no controlo orçamental, os diferentes níveis de responsabilidade poderão provocar resistência ao sistema, podendo até oferecer estimativas falsas de custos e proveitos.

3.5 Tipos de Orçamentos



Orçamentos (Óptica industrial)					
Vendas	Quantidade prevista	→	Necessidades de produção		
	Preço de venda unitário				
	Valor Total	→	Orçamento de Tesouraria (Recebimentos)		
		→	Demonstração de Resultados (Vendas)		
		→	Balanço (Clientes)		
Produção	Vendas previstas				
	EI				
	EF	→	Balanço (Existências)		
	Produção Total	→	Necessidade de Compras		
		→	Demonstração de Resultados (Custos)		
		→	Custos de Produção		
Compras	Produção Total				
	EI				
	EF	→	Balanço (Existências)		
	Compras necessárias	→	Orçamento de Tesouraria (Pagamentos)		
		→	Balanço (Fornecedores)		
Custos de Produção	Matérias	→			
	Mão de Obra Directa	→	Demonstração de Resultados		
	Gastos Gerais de Fabrico	→			
	Custo Total de produção	→	Armazém de Produtos		
Custos não Industriais	Comerciais	→			
	Administrativos	→	Demonstração de Resultados		
	Financeiros	→			
	Total				
Orçamento de Tesouraria e Financeiro	Saldo Inicial				
	Recebimentos				
	Pagamentos				
	Saldo Final	→	Balanço		
Demonstração de Resultados	Proveitos				
	Custos				
	Res. Antes de Impostos				
	Resultados Líquidos	→	Balanço		
Balanço	Activo				
	Passivo				
	Capital Próprio				

1- Orçamento de Vendas

Para além das quantidades previstas para venda e respectivo(s) preços de venda, é conveniente a indicação das condições de recebimento (pronto pagamento, a 30 dias, a 60 dias, etc.), com vista à elaboração do orçamento de tesouraria.

O orçamento de Vendas poderá ser elaborado da seguinte forma:

	Preço de Venda	Prazo de Recebimento	JAN.	FEV.	MAR.	...	Total
Produto A							
Produto B							
Produto C							
...							
TOTAL							

2- Orçamento de Stocks (existências) de Produtos Acabados

O Programa, e posterior orçamento, de **Existências de Produtos Acabados** poderá ser elaborado da seguinte forma:

	QUANTIDADES	CUSTO UNITÁRIO	VALOR GLOBAL
Produto A			
Produto B			
Produto C			
...			
TOTAL			

3- Orçamento de Custos de Produção

Após a elaboração do **programa de fabricação previsto ou volume de produção previsto**, realiza-se o **orçamento de produção (unidades a produzir * custo unitário de produção)**.

	QUANTIDADES A PRODUZIR	CUSTO UNITÁRIO	VALOR GLOBAL
Produto A			
Produto B			
Produto C			
...			
TOTAL			

Para a sua realização teremos que atender ao custo dos factores de produção, logo aos seguintes orçamentos:

- **Orçamento de Stocks (existências) de Materiais/Matérias**
- **Orçamento de Compras**
- **Orçamento de Consumo de Materiais**
- **Orçamento dos Custos de Transformação**

Orçamento de Stocks (existências) de Materiais/Matérias

O Programa, e posterior orçamento de **Existências de Matérias** poderá ser elaborado da seguinte forma:

	QUANTIDADES	CUSTO UNITÁRIO	VALOR GLOBAL
Matéria A			
Matéria B			
Matéria C			
...			
TOTAL			

Orçamento de Compras

O orçamento de Compras de Materiais poderá ser elaborado da seguinte forma:

	Preço de Compra	Prazo de Pagamento	JAN.	FEV.	MAR.	...	Total
MP X							
MP Y							
MP Z							
...							
TOTAL							

Orçamento de Consumo de Materiais

As previsões de compras a efectuar no período devem incluir, além das necessidades do exercício, a **variação prevista no volume de existências de materiais**.

O orçamento de **Consumo de Materiais** poderá ser elaborado da seguinte forma:

Matérias-primas	QUANTIDADES	CUSTO UNITÁRIO	VALOR GLOBAL
EXISTÊNCIAS INICIAIS:			
MP X			
MP Y			
EXISTÊNCIAS FINAIS:			
MP X			
MP Y			
CONSUMOS:			
Para a Produção P A			
MP X			
MP Y			
Para a Produção P B			
MP X			
MP Y			

Orçamento dos Gastos de Transformação

Orçamento de Mão-de-obra Directa

As horas de trabalho e o número de pessoas que a empresa irá necessitar deverão ser convertidos em valores monetários para se poder apresentar o orçamento de Mão-de-obra.

Orçamento de Gastos Indirectos de Fabrico

Para a elaboração do orçamento de gastos indirectos de fabrico, é fundamental que se distinga, dentro dos gastos de cada secção, aqueles que são variáveis com a actividade (gastos variáveis), daqueles que são independentes do volume de actividade (gastos fixos).

4- Orçamento dos Gastos Não Industriais

Os gastos não industriais variáveis podem ser apresentados da seguinte forma:

	Prazo de Pagamento	JAN.	FEV.	MAR.	...	Total
PRODUTO A:						
Comissões						
Transportes						
Outros						
PRODUTO B						
Comissões						
Transportes						
Outros						
PRODUTO C						
Comissões						
Transportes						
Outros						
...						
TOTAL						

Relativamente ao *orçamento de gastos comerciais fixos* e aos outros gastos fixos não industriais, dada a sua natureza e a necessidade de controlo mensal, este orçamento é elaborado de acordo com o valor anual das contas de gastos enumeradas no SNC.

	Prazo de Pagamento	JAN.	FEV.	MAR.	...	Total
Custos não ind.:						
.....						
.....						
Total						

ORÇAMENTO DE INVESTIMENTOS

O orçamento onde se incluem os valores a investir ou a desinvestir, relativos a equipamentos, instalações, imobilizado, etc., é o *Orçamento de Imobilizações ou Orçamento de Investimento*. O Orçamento de Imobilizações engloba ainda os investimentos necessários à substituição dos equipamentos com vista a manter o nível de produção (Investimentos de Substituição).

ORÇAMENTO DE TESOURARIA

O orçamento de tesouraria destina-se a apurar as diferenças mensais entre os **Recebimentos** e os **Pagamentos** previstos em consequência dos orçamentos anteriormente analisados.

Os objectivos principais do orçamento de tesouraria são:

- ✎ Indicar a situação provável de tesouraria, como consequência das operações programadas;
- ✎ Determinar possíveis excedentes ou défices de meios líquidos e, consequentemente, salientar a oportunidade de realizar aplicações financeiras ou a necessidade de recorrer a financiamentos, respectivamente;
- ✎ Constituir uma base de avaliação relativamente à política de crédito a clientes.

A previsão de tesouraria é um elemento vital do orçamento na medida em que é essencial dispor oportunamente das quantidades necessárias de meios líquidos para fazer face aos compromissos assumidos.

A estrutura do Orçamento de Tesouraria pode apresentar-se da seguinte forma:

	Ano Anterior	Ano Corrente	JAN.	FEV.	MAR.	...	TOTAL	V. Balanço
1 - RECEBIMENTOS								
De Clientes								
De Outros								
TOTAL RECEBIMENTOS								
2 - PAGAMENTOS								
Compras								
Vencimentos								
Impostos								
Serviços								
Outros								
TOTAL PAGAMENTOS								
3 - SALDO MENSAL								
4 SALDO MENSAL ACUMULADO								

ORÇAMENTO FINANCEIRO

O Orçamento Financeiro inclui os movimentos decorrentes da estrutura de financiamento da empresa vinda do passado.

Ao saldo inicial de Tesouraria (o disponível em 1 de Janeiro coincide com o constante no Balanço em 31 de Dezembro do ano anterior), há que adicionar os recebimentos de operações financeiras vindas de anos anteriores e subtrair os pagamentos relacionados com essas mesmas operações.

Obtém-se um novo saldo que, no caso de ser negativo, será necessário procurar meios de financiamento para o suprir.

Em conclusão, o orçamento financeiro visa definir a forma pela qual a empresa irá suprir as suas necessidades ou aplicar os excedentes de tesouraria eventualmente existentes.

A estrutura do Orçamento Financeiro pode apresentar-se da seguinte forma:

	Jan.	Fev.	Mar.		Total
A) ORIGENS DE FUNDOS					
1 - Saldo Inicial de Tesouraria					
2 - Saldo de Tesouraria positivo					
3 - Recebimentos de Operações Financeiras					
Empréstimos					
Juros de Aplicações Financeiras					
Alienação de investimentos					
TOTAL (A)					
B) APLICAÇÕES DE FUNDOS					
4 - Saldo Finais de Disponibilidades					
5 - Saldo de Tesouraria negativo					
6 - Pagamentos de Operações Financeiras					
Reembolsos de Empréstimos					
Juros					
Aquisição de investimentos					
TOTAL (B)					
C) SITUAÇÃO DOS EMPRÉSTIMOS					

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS PREVISIONAL

Uma vez elaborados todos os orçamentos de exploração, poderá realizar-se a *Demonstração de Resultados por Funções Previsional* do final do exercício.

BALANÇO PREVISIONAL

Posteriormente, os gestores da empresa podem reunir toda a informação num documento síntese: o *Balanço Previsional* do final do exercício.

3.6 TÉCNICAS PARA A ELABORAÇÃO DE ORÇAMENTOS

3.6.1 - O Orçamento Rígido

O *Orçamento rígido* é um orçamento elaborado exclusivamente para um determinado volume de actividade estimado.

Como tal, não é geralmente, o mais adequado para a empresa.

Os orçamentos rígidos são adequados para aquelas empresas nas quais, ainda que não se cumpra com exactidão o nível de actividade definido *à priori*, os desvios resultantes não são significativos.

3.6.2 - O Orçamento Flexível

Os efeitos de alterações no volume de actividade podem ser introduzidos no sistema orçamental por aquilo que se designa *orçamentos flexíveis*.

Este tipo de orçamentos supõe a elaboração de um conjunto de orçamentos correspondentes a diversos níveis de actividade previstos, partindo do pressuposto de que o comportamento, tanto dos gastos fixos como dos gastos variáveis depende, fundamentalmente, do nível de actividade.

IV – CONCEPÇÃO DE SISTEMAS DE CONTABILIDADE ANALÍTICA

4.1 Organização de Sistemas de Contabilidade Analítica

4.1.1 Definição do subsistema de Contabilidade Analítica

O SNC apresenta o código de contas constituído por oito classes de contas:

- Classe 1: Meios Financeiros Líquidos
- Classe 2: Contas a Receber e a Pagar
- Classe 3: Inventários e Activos Biológicos
- Classe 4: Investimentos
- Classe 5: Capital, Reservas e Resultados Transitados
- Classe 6: Gastos
- Classe 7: Rendimentos
- Classe 8: Resultados

O SNC não prevê uma classe 9 para a Contabilidade de Custos, facto que dá liberdade às entidades que o aplicam para organizarem e estruturarem um sistema de contabilidade de gestão conforme os seus objectivos e necessidades de informação.

Os utentes da informação contabilística distribuem-se pela estrutura organizacional da empresa. A contabilidade interna deve, assim, adequar as informações a distribuir pelos utentes às necessidades por estas manifestadas.

1. Objectivos da Contabilidade Analítica:

- ↳ Custo, proveito e resultado de cada produto?
- ↳ Custo, proveito e resultado de cada encomenda?
- ↳ Custo, proveito e resultado de cada secção ou departamento?
- ↳ Custo, proveito e resultado de cada actividade?
- ↳ Valorimetria de produtos em curso de fabrico e produtos acabados

2. Definição dos centros de custo:

- ↳ Centros de custo auxiliares e principais;
- ↳ Unidades de Custeio e de Imputação (Kgs; horas; etc.)
- ↳ Critérios de repartição dos custos indirectos;
- ↳ Custos não incorporados;
- ↳ Prestações recíprocas.

3. Escolha do sistema de custeio:

- ↳ Total; racional; variável ou directo?
- ↳ Se racional, qual a capacidade normal?
- ↳ Histórico ou Básico?
- ↳ Se básico, padrão, orçamentado ou outro? Orçamento rígido ou flexível? como calcular o custo padrão? Que análise de desvios?

4. Apuramento dos custos de produção:

- ↳ Método directo ou indirecto?
- ↳ Há produção conjunta? Como é repartida?
- ↳ Há produção defeituosa? Como é tratada?

5. Sistema de articulação entre a Contabilidade Geral e a Contabilidade Analítica:

- ↳ Monista ou dualista?
- ↳ Digrafia, unigrafia ou folhas de cálculo?
- ↳ Classe 9

4.2 Articulação da Contabilidade Geral com a Contabilidade Analítica

A organização contabilística das empresas pode envolver várias formas de ligação em relação à articulação entre a contabilidade geral e a contabilidade analítica.

Essas formas de ligação constituem os sistemas de contas, os quais se podem sub dividir em:

Sistemas Monistas

Monista Único Indiviso

Monista Único Diviso

Sistemas Dualistas

Duplo Contabilístico

Duplo Misto

A enumeração dos sistemas de contas acima enumerada foi entretanto ultrapassada pelos avanços no tratamento informático dos dados da contabilidade, proporcionando informações orientadas para as diversas ópticas.

Contudo, julga-se que continua a ter importância o desenvolvimento teórico dos sistemas monistas e dualistas, quer na concepção do subsistema contabilístico, quer no enquadramento deste no Sistema de Informação para a gestão.

4.2.1 Sistemas Monistas

Os dois ramos da contabilidade encontram-se integradas no mesmo conjunto de contas. Como tal, existe uma movimentação das contas da contabilidade analítica por contrapartida das contas da contabilidade geral ou financeira. Podemos definir o estabelecimento de dois tipos de sistemas monistas:

↳ **MONISTA RADICAL ou ÚNICO INDIVISO** ⇒ aqui não existe separação entre os dois ramos da contabilidade. A contabilidade interna encontra-se integrada na contabilidade geral, ou seja, a par da contabilidade geral existem também as contas da contabilidade analítica.

Exemplo:

A) Compra de Matéria-prima

Contabilidade Geral: Compras a Fornecedores 1 000 € Matérias-primas a Compras 1 000 €	Contabilidade Analítica: 9X Existências a Matérias-primas 1 000 €
--	--

B) Registo do consumo e pagamento da energia consumida

Contabilidade Geral: Fornecimentos e serviços externos a DO 200 €	Contabilidade Analítica: 9Y 1 Centro de Custo 1 - 100 € 9Y 2 Centro de Custo 2 - 100 € a Fornecimentos e Serviços Externos 200 €
--	--

C) Pagamento dos salários e respectiva distribuição pelos centros beneficiados

Contabilidade Geral: Gastos com Pessoal 2 000 € a Estado e outros entes públicos 500 € a Caixa/DO 1 500 €	Contabilidade Analítica: 9Y 1 Centro Fabril 1 - 750 € 9Y 2 Centro Fabril 2 - 250 € 9Y 3 Serviço de Vendas - 500 € 9Y 4 Serviços Administrativos - 500 € Gastos com Pessoal 2 000 €
---	--

D) Venda de produtos acabados a prazo

Contabilidade Geral: Clientes a Vendas 2 000 €	Contabilidade Analítica: Vendas a 9Z Resultados Analíticos 2 000 €
---	---

Utilizando o sistema de contas Monista Radical ou Único Indiviso, as contas da classe 6 – Gastos e as contas da classe 7 - Rendimentos encontram-se saldadas por contrapartida das contas da classe 9 (contabilidade interna).

↪ **MONISTA DIVISO ou MONISTA MODERADO** ⇒ caracteriza-se por a separação entre os dois ramos da contabilidade não ser integral. As contas da contabilidade interna aparecem sintetizadas no **razão geral** através de uma conta cumulativa que faz a ligação entre as duas contabilidades. É um sistema muito pouco utilizado.

4.2.2 Sistemas Dualistas

Tal como o nome indica, neste caso, as duas contabilidades funcionam separada e autonomamente. Estão divididas em dois subsistemas, cada um deles com um fim específico. Não se movimentam contas da contabilidade financeira por contrapartida de contas da contabilidade analítica e vice-versa.

A contabilidade geral processa-se de acordo com o sistema de apuramento do resultado global (diferenças entre os rendimentos e ganhos e gastos e perdas) e a contabilidade analítica releva as operações internas de apuramento de gastos dos produtos, de análise dos resultados, etc.

Existem dois tipos de sistemas dualistas:

↳ **DUPLO CONTABILÍSTICO** ⇒ A ligação entre os dois subsistemas, que funcionam pelo método digráfico ou das partidas dobradas, faz-se através das chamadas “**Contas Reflectidas**”, que funcionam como contas de ligação entre os dois ramos da contabilidade. Estas asseguram a digrafia e a concordância dos valores nos dois ramos da contabilidade.

A contabilidade geral escritura as operações relativas aos gastos e perdas, na classe 6, e rendimentos e ganhos, na classe 7, cujos saldos são posteriormente transferidos para as a conta 81 – Resultado Líquido do Período.

No que diz respeito à contabilidade analítica, utilizamos as contas reflectidas, as quais se destinam a servir de contrapartida ao movimento da classe 3 - Inventários, 6 - Gastos, 7 – Rendimentos e 8 - Resultados. Estas contas designam-se por reflectidas porque, embora os seus saldos coincidam em valor com as suas congéneres na contabilidade geral, na contabilidade analítica apresentam sinal contrário. Os dois subsistemas são auto-balanceantes.

O exemplo mais significativo da aplicação deste sistema é o Plano Contabilístico Francês, bastante divulgado em Portugal.

Exemplo (continuação):

A) Compra de Matéria-prima

Contabilidade Geral: Compras a Fornecedores 1 000 € Matérias-primas a Compras 1 000 €	Contabilidade Analítica: 9X Existências a 90 03 Compras Reflectidas 1 000 €
--	--

B) Registo do consumo e pagamento da energia consumida

Contabilidade Geral: Fornecimentos e Serviços Externos a Caixa 200 €	Contabilidade Analítica: 9Y 1 Centro de Custo 1 - 100 € 9Y 2 Centro de Custo 2 - 100 € a 90 06 Gastos Reflectidos 200 €
---	---

C) Pagamento dos salários e respectiva distribuição pelos centros beneficiados

Contabilidade Geral: Gastos com Pessoal 2 000 € a Estado e outros entes públicos 500 € a Caixa 1 500 €	Contabilidade Analítica: 9Y 1 Centro Fabril 1 - 750 € 9Y 2 Centro Fabril 2 - 250 € 9Y 3 Serviço de Vendas - 500 € 9Y 4 Serviços Administrativos - 500 € a 90 06 Gastos Reflectidos 2000 €
--	---

D) Venda de produtos acabados a prazo

Contabilidade Geral: Clientes a Vendas 2 000 €	Contabilidade Analítica: 90 07 Vendas Reflectidas a 9Z Resultados Analíticos 2 000 €
---	---

- ↳ **DUPLO MISTO** ⇒ caracteriza-se por a contabilidade interna ou analítica se processar através de mapas e registos (extra digráfico) e não pelo sistema das partidas dobradas.
- ↳ O apuramento dos custos dos produtos, actividades, encomendas, dos resultados, etc., é realizado através de mapas e registos. Como tal, só a contabilidade geral utiliza a partida dobrada.
- ↳ A ligação entre os dois subsistemas não é feita com o rigor do esquema das partidas dobradas, mas sim de uma forma mais informal. Note-se que o facto da contabilidade analítica ser apoiada por mapas (e não pela digrafia) não retira importância à informação contabilística, atendendo a que a origem dos números provem da mesma fonte de informação.

SUGESTÃO PARA A UTILIZAÇÃO DE UMA CLASSE 9

- 90 - Contas Reflectidas
 - 90 01 Existências Iniciais Reflectidas
 - 90 03 Compras Reflectidas
 - 90 04 Existências Finais Reflectidas
 - 90 06 Gastos Reflectidos
 - 90 07 Vendas Reflectidas
 - 90 08 Resultados
- 91 - Reclassificação de Custos
- 92 – Periodização de Gastos
 - 92 01 Subsídios de férias
 - 92 02 Vencimento período de férias
 - 92 03 13º mês
 - 92 04 Custos Financeiros
 - 92 05 Amortizações
 - 92 06 Seguros
 - ...
- 93 - Inventários
 - 93 02 Mercadorias
 - 93 03 Produtos acabados e intermédios
 - 93 04 Subprodutos, Desperdícios, Resíduos e Refugos
 - 93 05 Produtos e Trabalhos em curso
 - 93 06 Matérias Primas, subsidiárias e de consumo
- 94 – Centros de Gastos
 - 94 01 Centros fabris
 -
 - 94 05 Centros não fabris
- 95 - Custo de Produção

95 01 Produto A	ou	95 01 Encomenda A
95 02 Produto B	ou	95 02 Encomenda B
- 96 - Desvios de Custos Pré-estabelecidos
 - 96 01 Desvios em Matérias-primas
 - 96 02 Desvios em MOD
 - 96 03 Desvios em GGF
- 97 - Diferenças de Incorporação
 - 97 01 Custos Industriais Não Incorporados
 - 97 02 Diferenças de Inventário
- 98 - Resultados da Contabilidade Analítica

98 01 Resultados do Produto A	ou	Resultados da Encomenda A
98 02 Resultados do Produto B	ou	Resultados da Encomenda B
98... Resultado Corrente		
98.....Resultado Líquido		

QUE SISTEMA DE CONTAS ESCOLHER?

Para decidir qual o sistema de contas adequado para cada empresa é necessário ter em consideração vários aspectos.

A contabilidade geral é a que tem validade externa para accionistas, credores, fisco, banca, etc. A elaboração da contabilidade externa tem de subordinar-se a regras emanadas não só da própria doutrina contabilística, como também de aspectos legais. Nem sempre estas normas e princípios permitem que os elementos que a contabilidade externa proporciona sejam os mais adequados para gerir a empresa.

A Contabilidade Analítica não tem em princípio qualquer validade externa. O seu objectivo reside fundamentalmente no fornecimento de informações relevantes e oportunas para a tomada de decisões e, como tal, na determinação dos gastos e rendimentos há apenas que ter presente as necessidades informativas da gestão e não há que atender, como acontece com a contabilidade externa, às regras que condicionam aquela determinação.

De uma forma geral, os sistemas dualistas, concebendo a separação dos dois subsistemas de contabilidade, permitem uma melhor divisão do trabalho contabilístico.

No entanto, esta vantagem é superada actualmente pela informática. O sistema duplo misto, pela sua flexibilidade, adoptando-se facilmente às características da empresa, resolvendo o aspecto conceptual acima referido que desobriga a contabilidade interna das “leis” a que a externa está sujeita, encontra-se hoje bastante divulgado.

Nas empresas complexas e de dimensão apreciável, que obrigam a repartições intermédias numerosas de gastos e rendimentos, serão preferíveis os sistemas dualistas - e entre os dualistas, o duplo contabilístico - na medida em que a digrafia permite um controlo mais rigoroso dos dois subsistemas contabilísticos e dos elementos que a contabilidade interna apura.

Convém ainda referir que a separação dos dois subsistemas de contabilidade, possibilitando tipos de organização de contabilidade e de apresentação da informação que mais facilmente se podem generalizar a empresas de actividades diferentes, permite que a Contabilidade Geral proporcione de forma mais fácil e objectiva os elementos necessários à Administração Pública. De qualquer forma, o processamento da contabilidade através da informática é hoje acessível a todas as empresas e é possível conceber sistemas informatizados que aproveitem as vantagens referidas para os sistemas dualistas sem que se verifique, relativamente ao



processamento da Contabilidade Geral, sensível acréscimo de trabalho e, consequentemente, de custos com a Contabilidade Analítica.

Contabilidade Analítica

<u>91-Contas Reflectidas</u>		<u>92-Reclassificação dos Custos</u>		<u>93-Armazéns</u>		<u>94-Custos das secções</u>		<u>95-Custos de Produção</u>		<u>96-Desvios</u>	<u>98 - Resultados</u>	
<u>911- EI Reflectidas</u>		<u>921-Custos industriais</u>		<u>931- Armazém MP</u>		<u>941-Secção Aux. S1</u>		<u>951-Produção A</u>		<u>96.-MP\MOD\GGF</u>	<u>981 - Resultado A</u>	
	1) MP PA PVF	5) MOD GGF	6) MOD 7) GGF	1) EI 3) Compras	4) Consumos 16) EFMP	7) GGF	8) GGF	2) EIPVF 4) MP 6) MOD 9) GGF	10) CIPA 11) EFPVF		12) CIPV 13) CNI 15) RAI positivo	14) Vendas
<u>913-Compras Reflectidas</u>		<u>922-Custos não industriais</u>		<u>932- Armazém PA A</u>		<u>942-Secção Aux. S2</u>		<u>952-Produção B</u>		<u>97-Diferenças de incorporação</u>	<u>982 - Resultado B</u>	
	3) Compras	5) CNI	7) CNI	1) EIPA 10) CIPA	12) CIPV 16) EFPA	7) GGF	8) GGF	2) EIPVF 4) MP 6) MOD 9) GGF	10) CIPA 11) EFPVF		12) CIPV 13) CNI	14) Vendas 15) RAI negativo
ou												
<u>914-EF Reflectidas</u>		<u>921-Custos variáveis</u>		<u>933 - Armazém PA B</u>		<u>943-Secção principal P1</u>						
16) EF MP PA PVF				1) EIPA 10) CIPA	12) CIPV 16) EFPA	7) GGF 8)	9) GGF					
<u>916-Custos Reflectidos</u>		<u>922-Custos fixos</u>		<u>934-Armazém PVF</u>		<u>944-Secção principal P2</u>						
	5) MOD GGF CNI			1) EIPVF 11) EFPVF	2) EIPVF 16) EFPVF	7) GGF 8)	9) GGF					
<u>917-Proveitos Reflectidos</u>						<u>945-Secção administrativa e financeira</u>						
14) Vendas						7) CNI	13) CNI					
<u>918-Resultados Reflectidos</u>												
15) RAI negativo	15) RAI positivo											

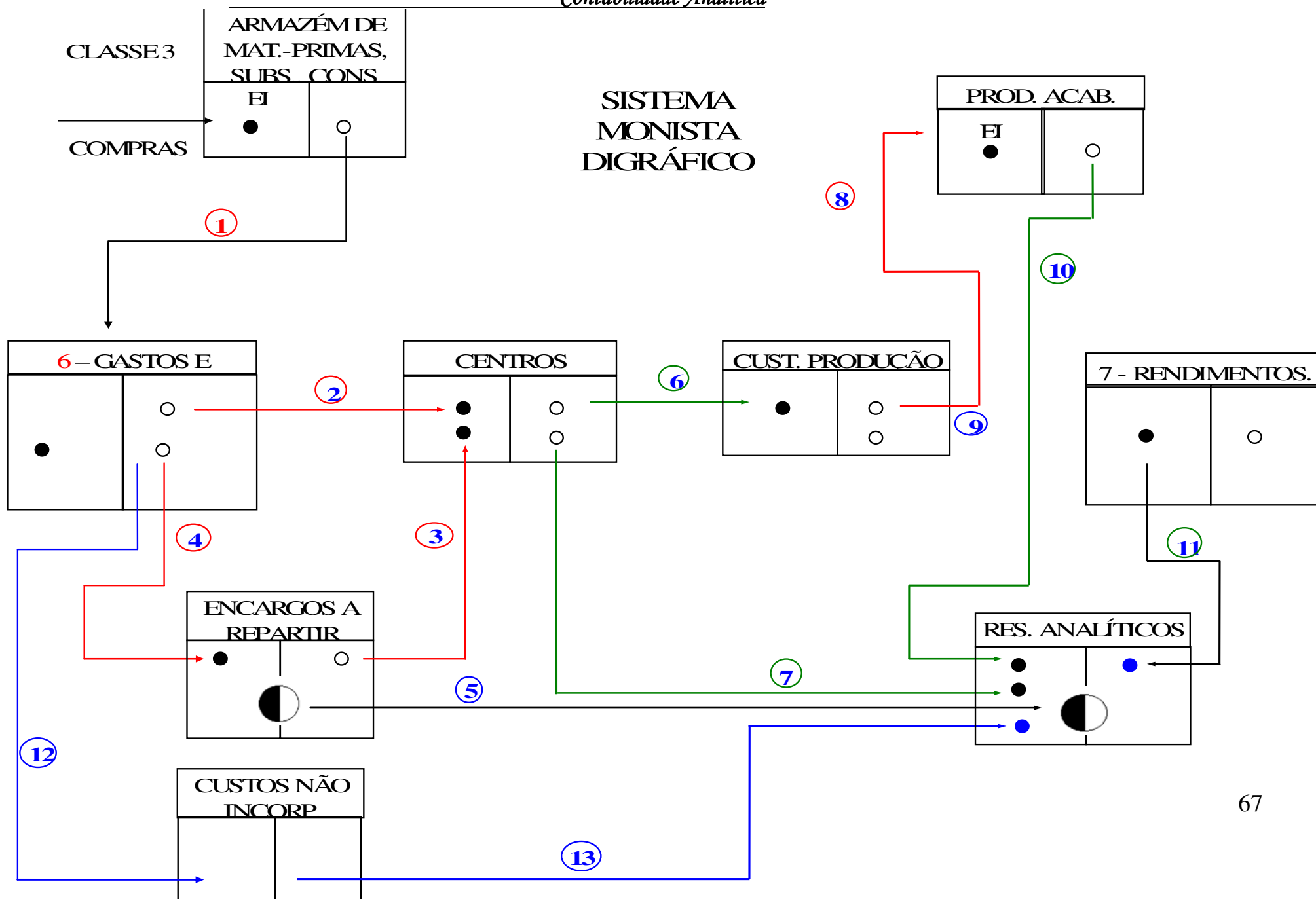
Histórico

- 1) Reflectir EI
- 2) Transferência da EIPVF para a produção
- 3) Reflectir compras
- 4) Transferência dos consumos de MP para a produção
- 5) Reflectir custos e proceder à sua reclassificação
- 6) Transferência dos custos com a MOD para a produção
- 7) Transferências dos custos totais (GGF + CNI) para as secções (Repartição Primária)
- 8) Transferência dos custos das secções auxiliares para as que recebem serviços (Repartição Secundária)
- 9) Transferência dos GGF para a produção (Repartição Terciária)
- 10) Transferência do CIPA para Armazém de PA
- 11) Transferência da EFPVF para o respectivo armazém
- 12) Transferência do CIPV para resultados
- 13) Transferência dos custos não industriais ou de estrutura para resultados
- 14) Reflectir proveitos (vendas)
- 15) Reflectir resultados
- 16) Reflectir EF

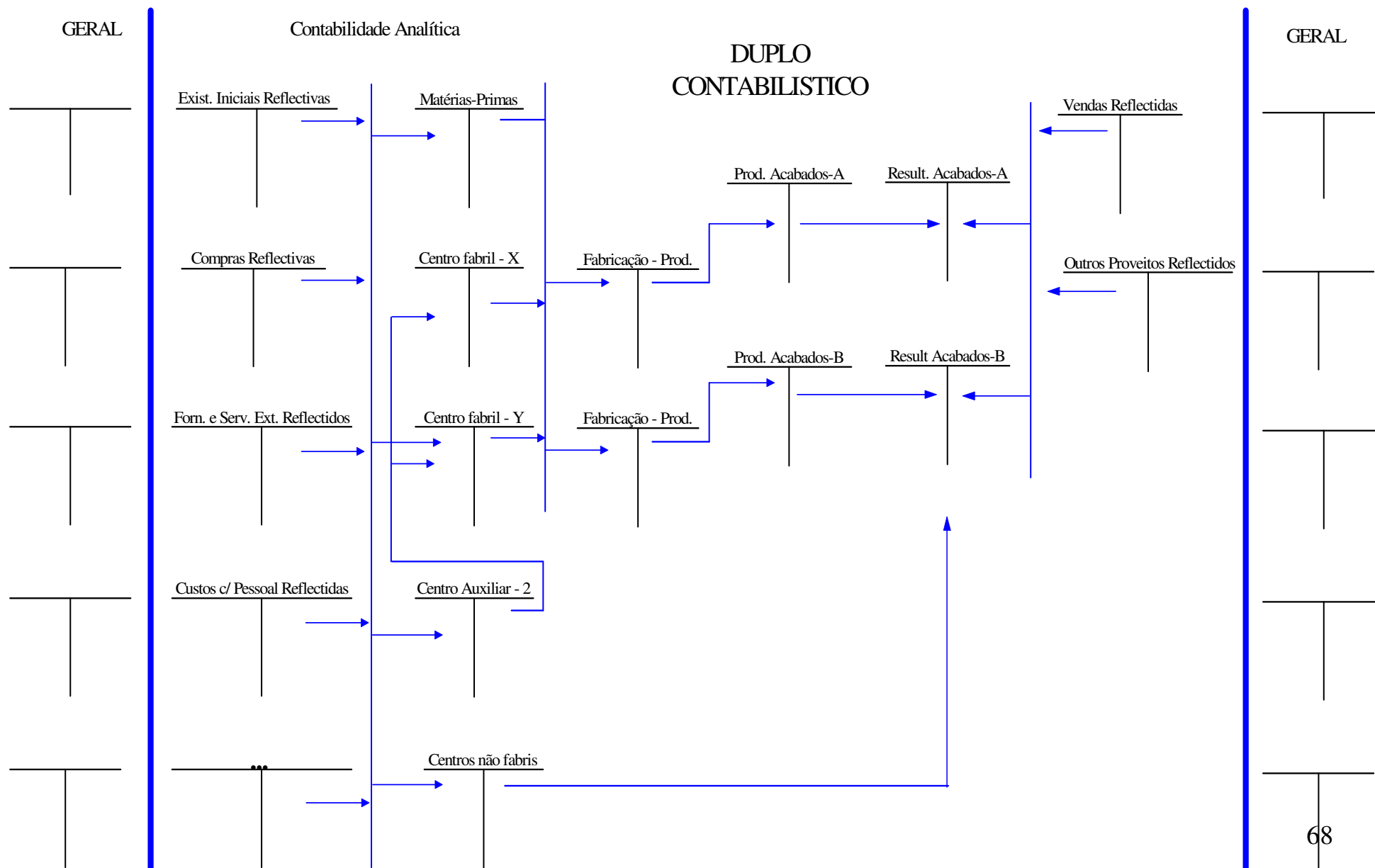


Contabilidade Analítica

SISTEMA
MONISTA
DIGRÁFICO

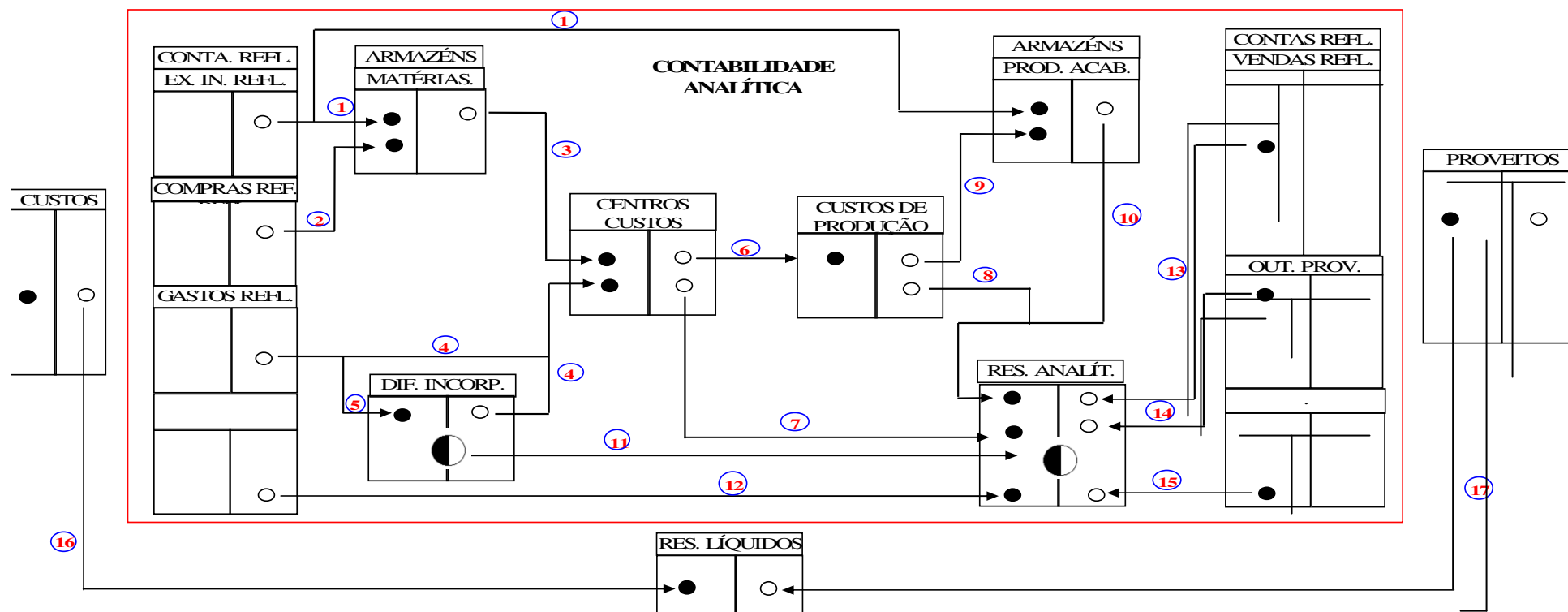


Contabilidade Analítica



Contabilidade Analítica

SISTEMA DUALISTA (POR CENTROS DE RESPONSABILIDADE A CUSTOS HISTÓRICOS)



1 - Reflexão das E. I. (M.P + Prod. Acab.). Se existirem EIPVF também devem ser registadas.

2 - Reflexão das Compras de Materiais

3 - Consumos de Matérias

4 - Outros custos (M.O.D. + G.G.F.) – Repartição Primária

5 - Outros custos (registados previamente na analítica) – Custos reais

6 - Custos de Produção – Repartição Terciária

7 - Custos não incorporados nos produtos (CNI e CINI)

8 - Custos não incorporados nos produtos

9 – Transf. p/ Armazém de Produtos Acabados (CIPA)

10 - CIPV

11 - Transf. de Dif. Incorporação p/ Resultados

12 - Outros custos não incorporados nos Centros

13 - Proveitos de Vendas

14 - Outros Proveitos

15 - Outros Proveitos não incorporados

16 e 17 – Apuramento de Resultados (Contabilidade Geral)

4.3 Âmbito e movimentação das principais contas num Sistema Duplo Contabilístico

90 CONTAS REFLECTIDAS: esta conta destina-se a servir de contrapartida para os movimentos da contabilidade interna, no caso de ser independente da contabilidade geral.

90 01 Existências Iniciais

São creditadas por contrapartida do débito das contas 93 Inventários.

90 03 Compras

São creditadas por contrapartida do débito das contas 93 Inventários (MP, Matérias Subsidiárias, etc.) e debitadas pelas devoluções por contrapartida do crédito das contas 93 Inventários (MP, Matérias Subsidiárias, etc.)

90 04 Existências Finais

São debitadas por contrapartida do crédito das contas 93 Inventários

90 06 Gastos Reflectidos

São creditadas por todos os gastos em contrapartida do débito das contas 91 - Reclassificação de Custos (gastos variáveis/ gastos fixos; gastos industriais/ gastos não industriais, etc.) ou por contrapartida do débito dos centros de gasto 94 – Centros de Gastos (fabris ou não fabris).

90 07 Vendas Reflectidas

São debitadas pelos proveitos por contrapartida do crédito das contas 98 - Resultados Analíticos.

90 08 Resultados Reflectidos

São debitadas ou creditadas pelo resultado do período por contrapartida do crédito ou débito das contas 98 - Resultados Analíticos, conforme se trate de resultados negativos ou positivos, respectivamente.

91 - RECLASSIFICAÇÃO DE GASTOS

Estas contas destinam-se a registar os gastos de acordo com o que se julgar conveniente para a gestão da empresa.

Podemos reclassificar os gastos por naturezas, oriundos da contabilidade geral, em gastos por funções na contabilidade analítica, da seguinte forma: gastos directos/ gastos indirectos; gastos industriais/ gastos não industriais; gastos fixos/ gastos variáveis, etc. Estas contas não são obrigatórias.

São debitadas pelos gastos reais vindos da contabilidade geral, por contrapartida da conta 90 06 - Gastos Reflectidos; são creditadas aquando da repartição desses gastos pelos centros de gastos que beneficiam desses gastos (centros fabris e centros não fabris).

Se porventura, os valores imputados aos centros de gastos não coincidirem com os gastos reais fornecidos pela contabilidade geral (como sucede quando utilizamos quotas teóricas), o saldo desta conta deve ser transportado, no final do exercício para a conta 97 - Diferenças de Incorporação.

92 – PERIODIZAÇÃO DE GASTOS

As necessidades de apuramento de gastos, o mais correctamente possível, determinam a criação desta conta.

É creditada mensalmente por débito da conta 94 – Centros de Gastos (rubricas gastos com pessoal) ou da conta 98 – Resultados Analíticos. (gastos financeiros e amortizações).

Por sua vez, é debitada por contrapartida das contas 90 Contas Reflectidas. O saldo é regularizado normalmente no final do ano, por contrapartida da conta 97 – Diferenças de Incorporação.

93 - INVENTÁRIOS

93 02 Mercadorias

93 03 Produtos acabados e intermédios

93 04 Subprodutos, Desperdícios, Resíduos e Refugos

93 05 Produtos e Trabalhos em curso

93 06 Matérias Primas, subsidiárias e de consumo

Estas contas registam todo o movimento ocorrido nos inventários da empresa.

São debitadas:

- ↳ Pelas existências iniciais em contrapartida do crédito da conta 90 01 - Existências Iniciais Reflectidas;
- ↳ Pelas compras de matérias-primas, subsidiárias e de consumo em contrapartida da conta 90 03 - Compras Reflectidas;
- ↳ Pelas entradas de produtos acabados (CIPA) em contrapartida da conta 95 - Custo de Fabricação ou 94 – Centros de Gastos;
- ↳ Pelas entradas de produtos em curso no final do período em contrapartida da conta 95 - Custo de Fabricação ou 94 – Centros de Gastos.

São creditadas:

- ↳ Pelos consumos de matérias por contrapartida do débito das contas 94 – Centros de Gastos;
- ↳ Pelo Custo Industrial dos Produtos Vendidos (CIPV) por contrapartida do débito da conta 98 - Resultados Analíticos;
- ↳ Por diferenças de inventário (quebras, roubo) por contrapartida do débito da conta 97 - Diferenças de Incorporação;
- ↳ Pelas existências finais por contrapartida do débito da conta 90 04 - Existências Finais Reflectidas.

Quando se movimentam estas contas, a classe 3 - Existências será apenas movimentada no início e no final do período, uma vez que não fará sentido dois movimentos idênticos em simultâneo. Não obstante, a conta 31 – Compras, continua a ser movimentada.

94 – CENTROS DE GASTOS

Estas contas são utilizadas quando se recorre ao Modelo das Secções Homogéneas.

94 01 Secção Fabril A

94 02 Secção Fabril B

94 05 Secção Auxiliar X

94 06 Secção Auxiliar Y

São debitadas:

- pelos consumos de matérias, em contrapartida do crédito dos respectivos armazéns;
- pelos gastos do período, em contrapartida dos gastos reflectidos ou das contas de reclassificação de gastos. **Estes movimentos correspondem à repartição primária dos custos do modelo das secções homogéneas.**

Podem ainda ser debitadas pelas transferências recebidas de outras secções auxiliares, no caso de existirem prestações recíprocas.

Estas contas são creditadas:

- Pela transferência para a conta 95 - Custo de Produção;
- Pela transferência para armazém de produtos acabados ou armazém de produtos em curso, conforme o caso;
- Pela transferência para outra secção principal
- por contrapartida da conta 97 - Diferenças de Incorporação (quando o custo real debitado à secção não coincidir com o valor imputado ao centro de custos de produção).

94 07 Secção Administrativa

94 08 Secção de Distribuição

São debitadas:

- pelos gastos do exercício, por contrapartida de gastos reflectidos ou de reclassificação de gastos;

São creditadas:

- pela transferência para a conta 98 - Resultados Analíticos.

95 - CUSTO DE PRODUÇÃO

95 01 Produto A ou 95 01 Encomenda A

95 02 Produto B ou 95 02 Encomenda B

Estas contas são utilizadas sempre que se produz mais do que um produto ou encomenda diferente.

São debitadas:

- ↳ Pelos consumos de matérias por contrapartida do crédito das contas 93 - Inventários;
- ↳ Pelas prestações consumidas dos centros de gastos - 94 – Centros de Gastos (Repartição Terciária) ou pelas transferências directas da conta 91 - Reclassificação de Custos.

São creditadas:

- ↳ Pela transferência do CIPA por contrapartida da conta 93 - Inventários;
- ↳ Pela transferência do Custo dos Produtos em Curso (EFPVF) por contrapartida da conta 93 - Inventários.

96 - DESVIOS DE CUSTOS PRÉ-ESTABELECIDOS

96 01 Desvios em Matérias-primas

96 02 Desvios em MOD

96 03 Desvios em GGF

Sempre que a empresa utilize Custos Padrão, é natural que surjam diferenças/desvios no final do período entre os custos realmente incorridos e os Custos Padrão que estiveram na base da valorização dos produtos (acabados e em curso de fabrico). Sempre que tal aconteça, essas diferenças são transferidas para as respectivas contas de desvios (a débito ou a crédito, conforme o custo real tenha sido superior ou inferior ao padrão, respectivamente). No final do período serão transferidas para a conta 98 - Resultados Analíticos.

97 - DIFERENÇAS DE INCORPORAÇÃO

Os movimentos desta conta respeitam à regularização dos saldos das subcontas de 92 – Periodização de Custos e de Inventários.

Sempre que surjam diferenças entre os custos registados na contabilidade geral e os custos imputados na contabilidade analítica, recorreremos à conta 97 - Diferenças de Incorporação.

Estas podem surgir:

- ↳ Da imputação racional de custos fixos;
- ↳ Da utilização do sistema de custeio variável;
- ↳ De diferenças de periodicidade (seguros, subsídio de férias, subsídio de Natal, amortizações, etc.);
- ↳ Da utilização de quotas teóricas (custos pré - estabelecidos).

Esta conta será creditada ou debitada pela transferência da diferença em contrapartida da conta onde foi encontrada. Será posteriormente creditada ou debitada (movimento contrário) pela transferência para a conta 98 - Resultados Analíticos.

98 - RESULTADOS DA CONTABILIDADE ANALÍTICA

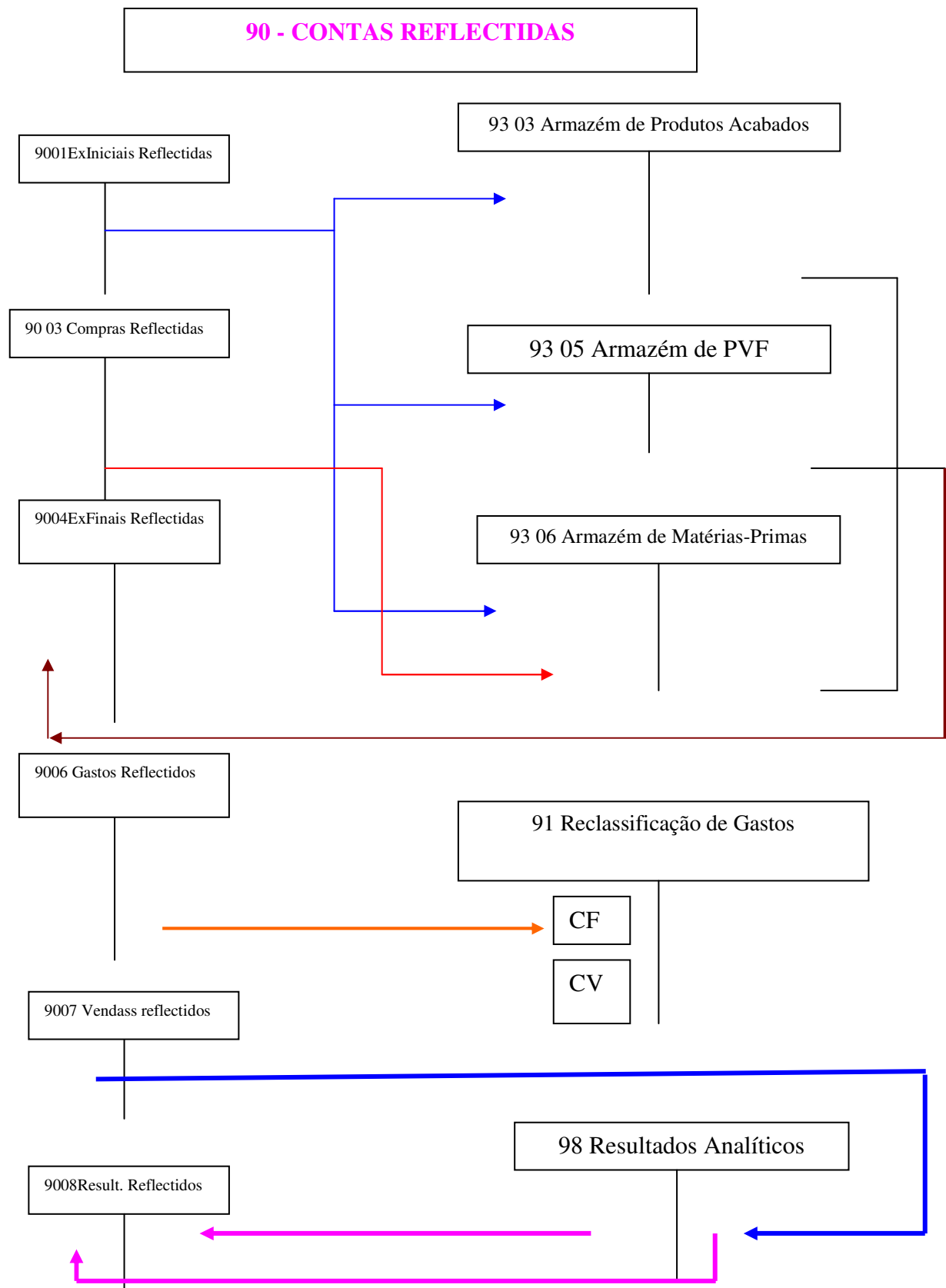
- 98 01 Resultados do Produto A ou Resultados da Encomenda A
- 98 02 Resultados do Produto B ou Resultados da Encomenda B
- 98... Resultado Corrente
- 98.... Resultado Líquido

Esta conta é debitada:

- ↳ Pelo CIPV em contrapartida do crédito da conta 93 – Inventários;
- ↳ Pela transferência dos desvios desfavoráveis em contrapartida do crédito das respectivas contas de Desvios (96);
- ↳ Pela transferência dos custos não industriais em contrapartida do crédito das contas 94 – Centros de Gastos
- ↳ Pela transferência das Diferenças de Incorporação em contrapartida do crédito da respectiva conta;
- ↳ Pela transferência do resultado (positivo) para a conta 90 08 - Resultados Reflectidos.

Esta conta é creditada:

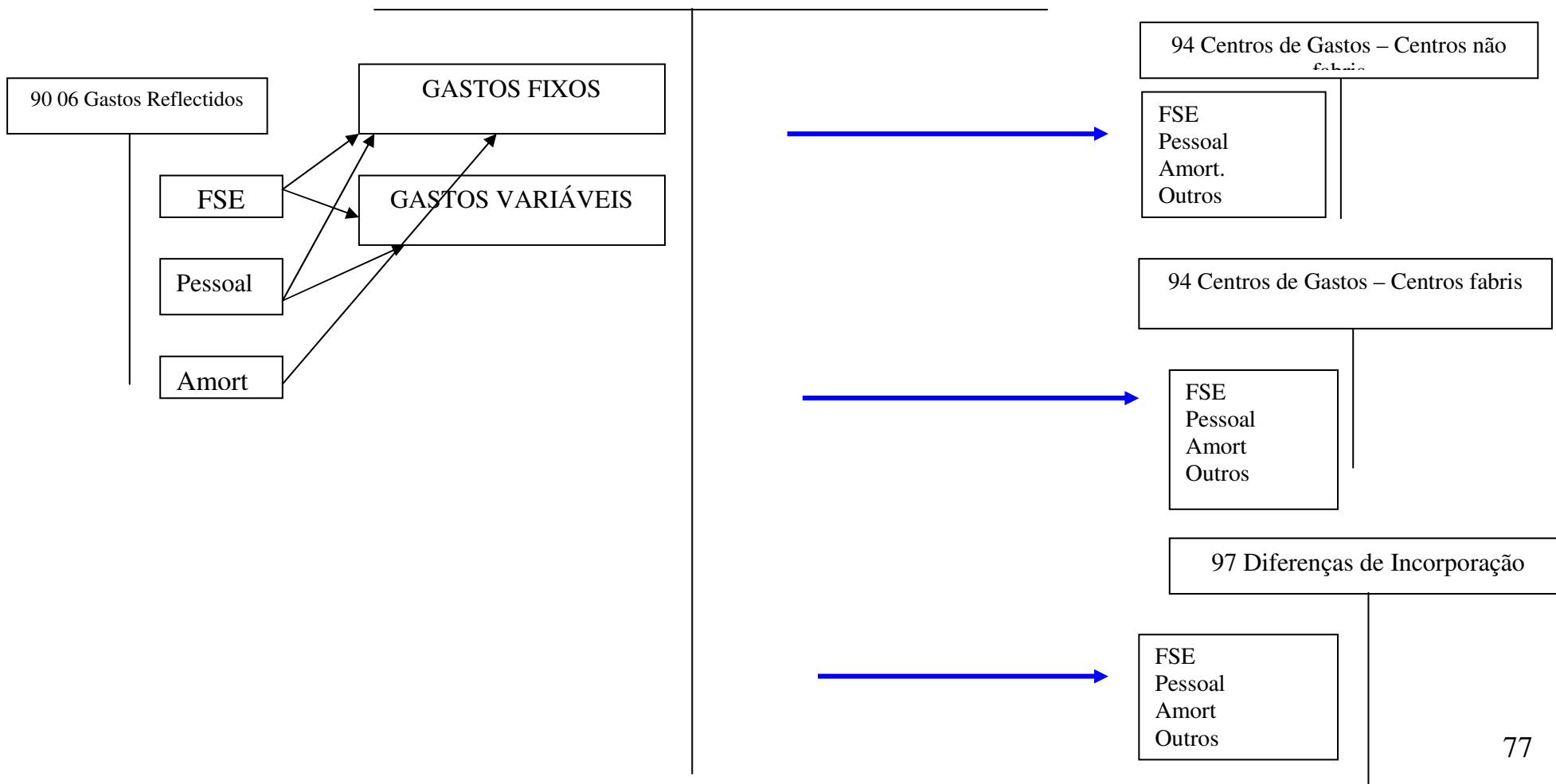
- ↳ Pelos proveitos do período em contrapartida da conta 90 07 - Vendas Reflectidos;
- ↳ Pela transferência dos desvios favoráveis em contrapartida do débito das respectivas contas de Desvios (96);
- ↳ Pela transferência das Diferenças de Incorporação em contrapartida do débito da respectiva conta;
- ↳ Pela transferência do resultado (negativo) para a conta 90 08 - Resultados Reflectidos.



Contabilidade Analítica

91 RECLASSIFICAÇÃO DE GASTOS

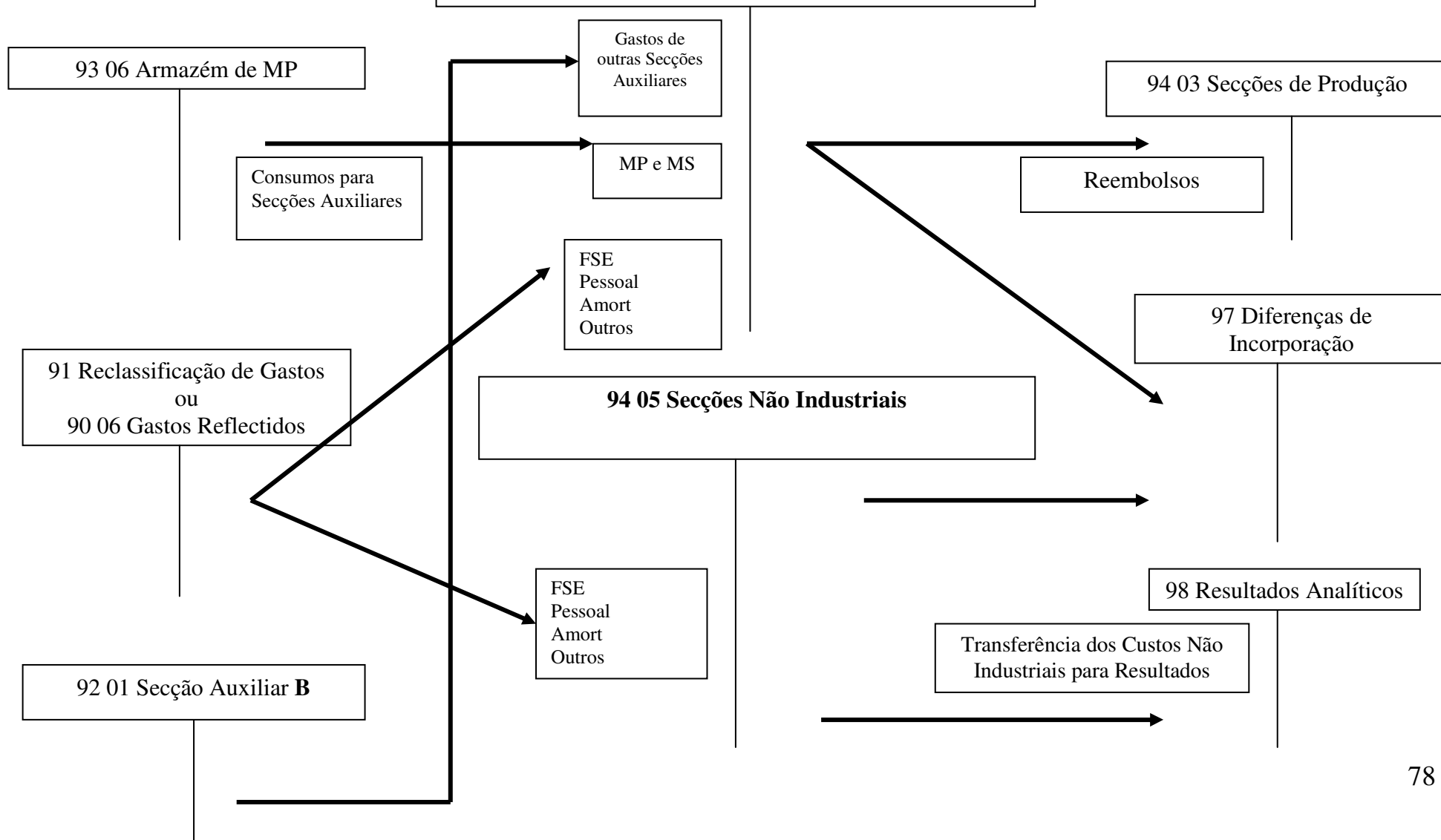
91 Reclassificação de Gastos



Contabilidade Analítica

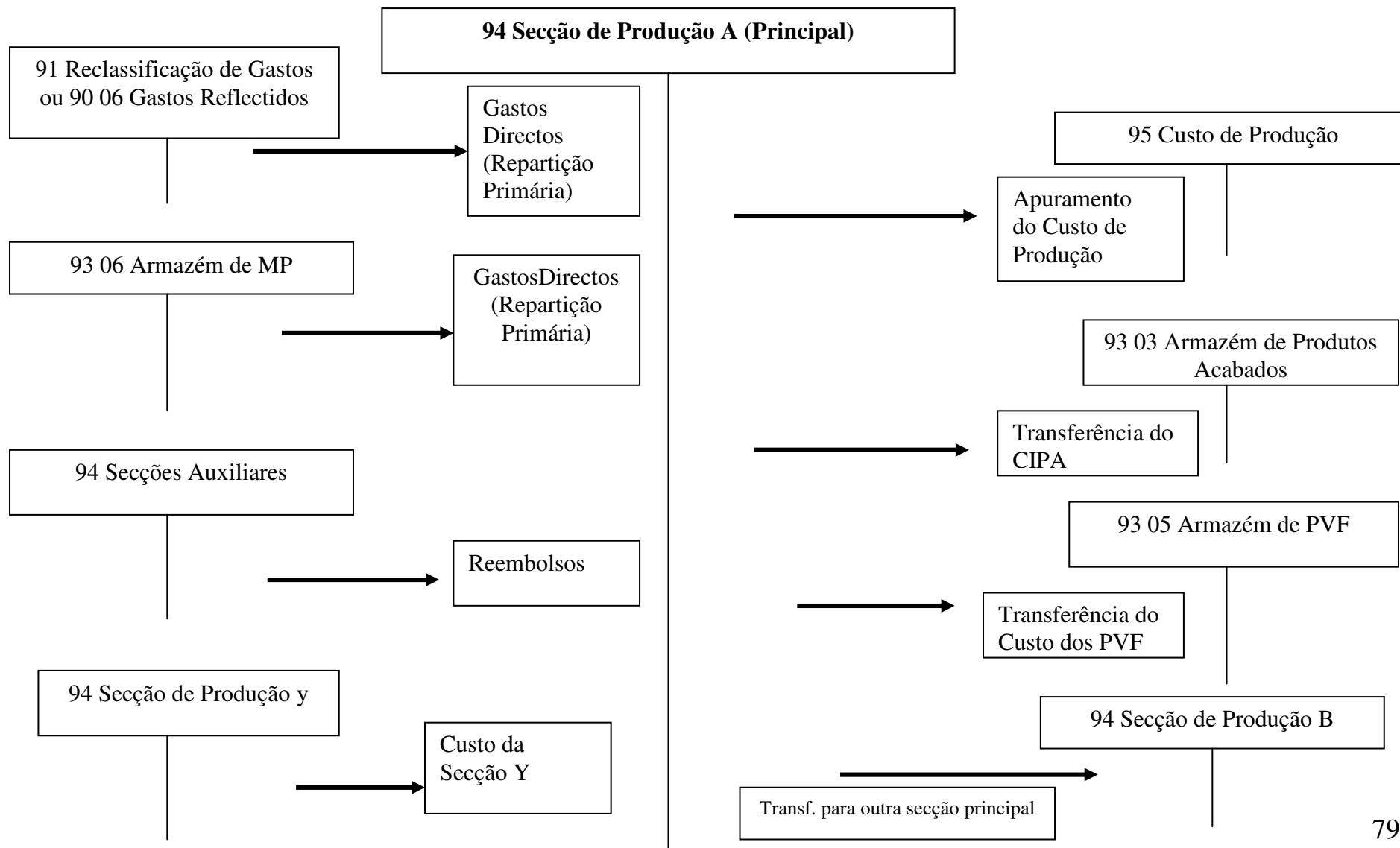
94 – CENTROS DE GASTOS FABRIS E NÃO FABRIS

94 01 Secção Auxiliar A



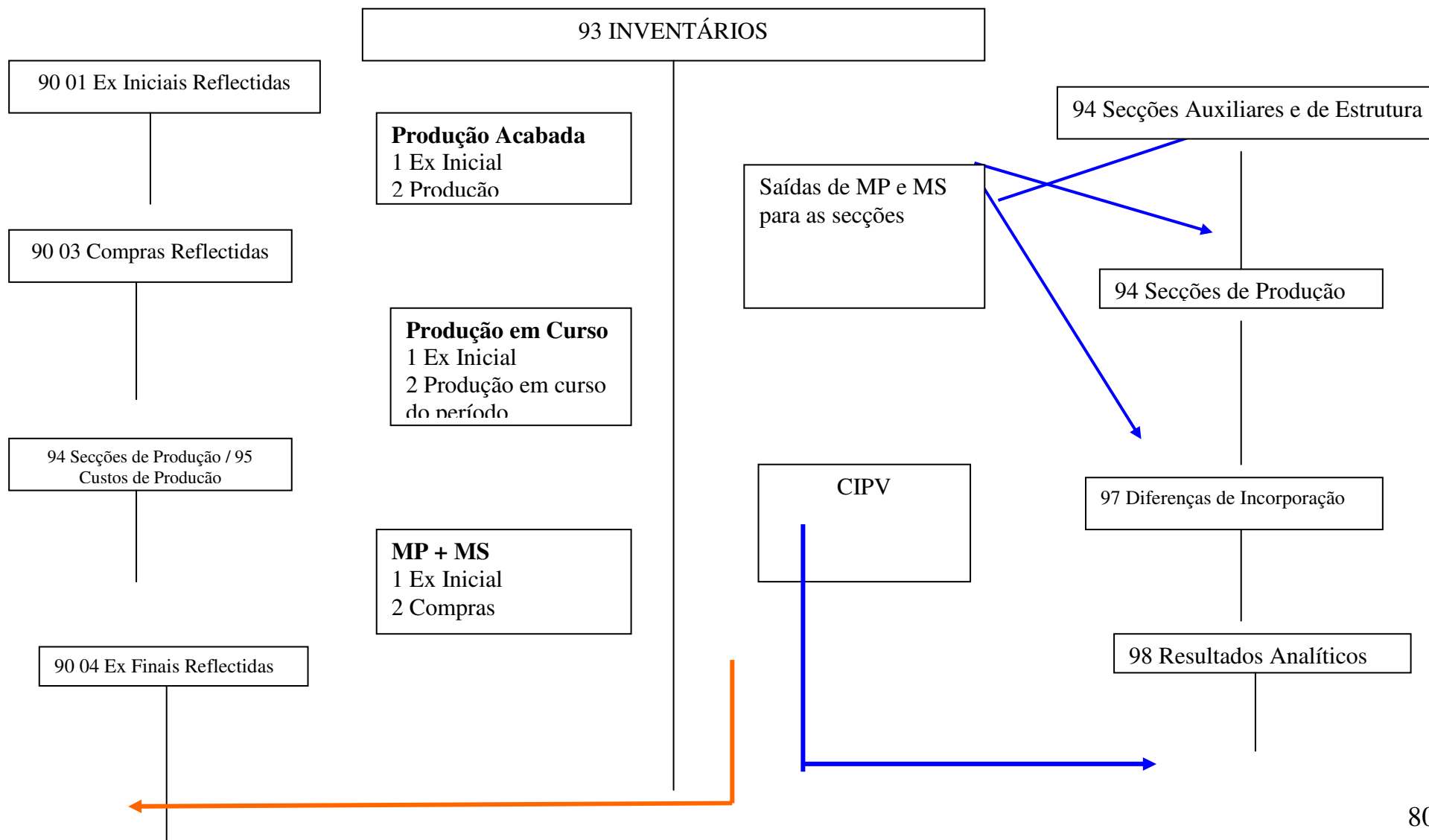
Contabilidade Analítica

94 – CENTROS DE GASTOS FABRIS (cont.)

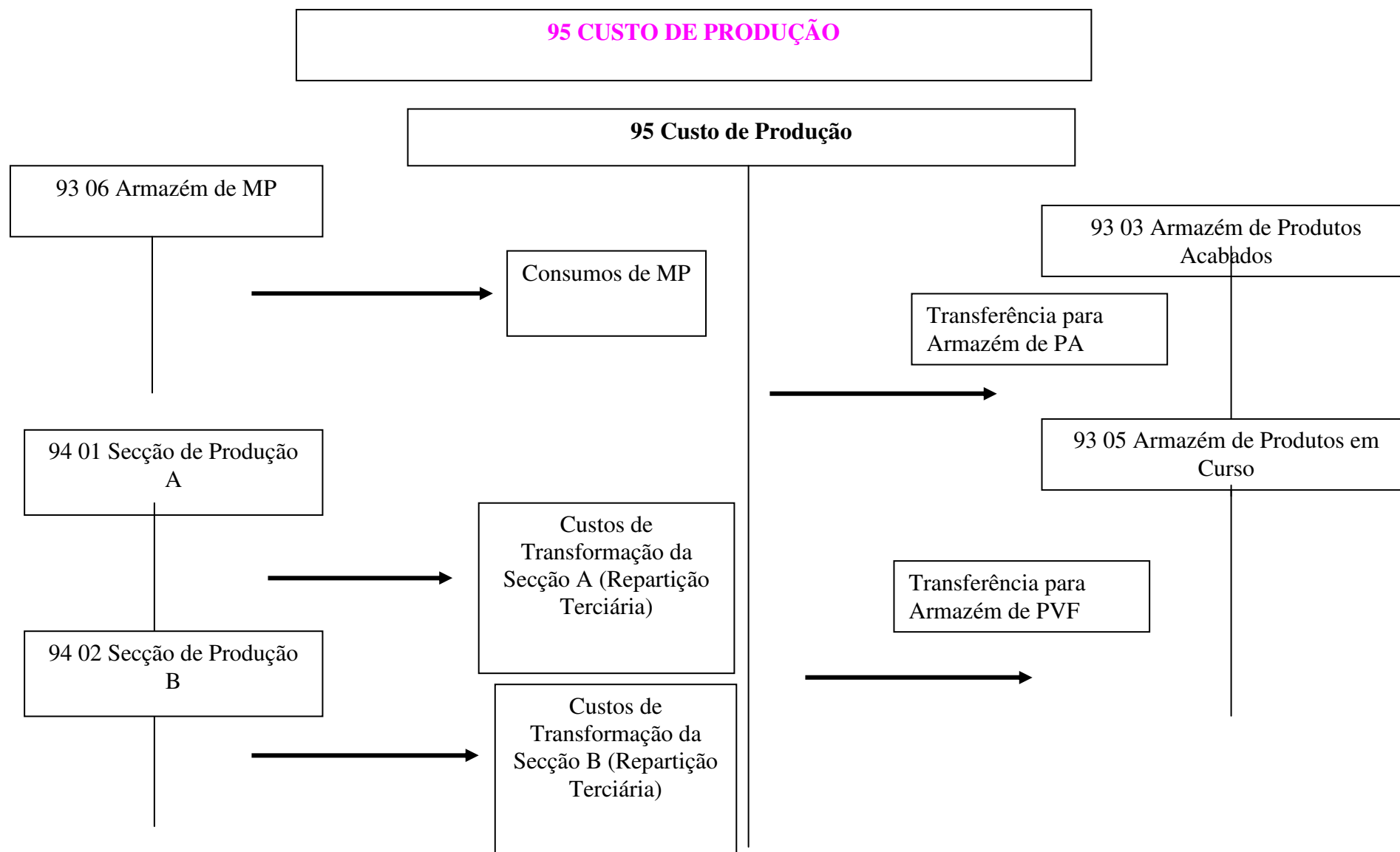


Contabilidade Analítica

93 INVENTÁRIOS

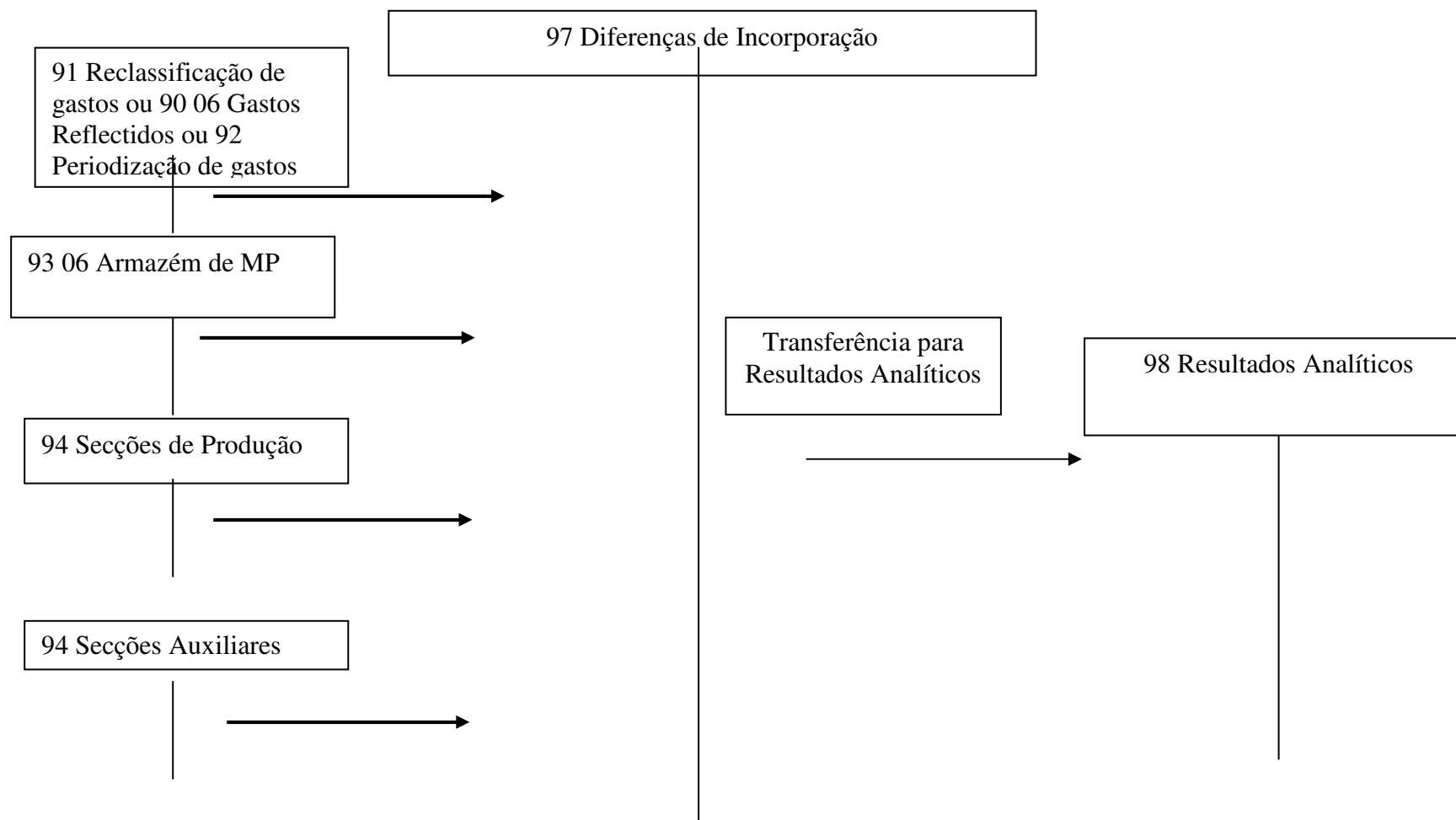


Contabilidade Analítica



Contabilidade Analítica

97 DIFERENÇAS DE INCORPORAÇÃO



Contabilidade Analítica

98 RESULTADOS ANALÍTICOS

