

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

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

5.2 Desenvolvimento das secções homogéneas. Centros de custo

5.3. Técnicas de repartição e imputação dos gastos.

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

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

Objectivos do método das secções

- **Apuramento mais correcto do custo dos produtos:** deve-se criar uma secção sempre que se possa agrupar nela uma quantidade substancial de gastos relativos a operações idênticas, que se podem repartir por uma mesma unidade de obra e que respeitem a um único centro de responsabilidade;
- **Interesse da divisão para efeitos do controlo de gestão:** devem acompanhar a estrutura organizacional da empresa, pois esta definirá as delegações de autoridade e de responsabilidade e, conseqüentemente, quem são os responsáveis pela gestão dos diversos departamentos da empresa.

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

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

Classificação dos centros de análise:

- Centros de custos
- Centros de proveitos
- Centros de resultados
- Centros de investimento

Critérios para a criação de centros de custos:

- Localização
- Administrativos (atendendo à existência de um responsável)
- Funcional (de acordo com agrupamentos de operações idênticas)

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

5.2 Desenvolvimento das secções homogéneas. Centros de custo

Centros de custos

➤ Trata-se, no fundo de repartições intermédias entre os custos por natureza e a sua imputação aos produtos fabricados. A necessidade destas repartições intermédias verifica-se porque:

- ✓ é indispensável determinar os custos ocasionados pelo funcionamentos dos diversos órgãos da empresa, com vista a que os responsáveis respectivos tenham a informação sobre os custos do exercício das suas funções de gestão;
- ✓ o apuramento dos custos de funcionamento por centros de custos é necessário para que se possa efectuar o apuramento do custo dos produtos de uma forma mais “fiável”.

Secção homogénea: Centro de custos especialmente organizado segundo o critério administrativo e funcional.

Requisitos para que um centro de custos (secção) seja considerada homogéneo:

- Existir um só responsável (critério administrativo);
- Identidade de operações (critério funcional);
- Admitir a existência de uma unidade de obra – quando coincide a unidade de custeio (utilizada como base para o apuramento dos custos da secção) e a unidade de imputação (base utilizada para a imputação dos custos da secção aos produtos).

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

5.2 Desenvolvimento das secções homogéneas. Centros de custo

Tipos de unidades de obra:

- Físicas: Kgs; unidades, Lts.
- Temporais: Horas/Homem; H/Máq; H/ funcionamento;
- Unidades Monetárias

Qual a melhor unidade de obra a escolher ?

Aquela que tem associada maior correlação entre os custos do centro e os seus níveis de actividade.

Metodologias para a escolha da unidade de obra:

Inspecção de valores

Análise da dispersão

Coeficiente de correlação

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

5.2 Desenvolvimento das secções homogéneas. Centros de custo

Caracterização do método das secções homogéneas

➤ A aplicação do método das secções homogéneas pressupõe a divisão das secções, no aspecto contabilístico, em:

- Secções principais: as que concorrem directamente para o aprovisionamento e produção;
- Secções auxiliares: aquelas que concorrem com os seus serviços para outras secções;
- Secções não industriais: distribuição, administrativa e financeira.

Nem sempre é possível definir secções com unidades de obra, isto é, uma unidade que seja simultaneamente unidade de custeio e unidade de imputação. Vejamos alguns exemplos:

➤ Nas secções de aprovisionamento, incluem-se as secções de armazenagem de matérias, onde os gastos são fundamentalmente fixos. O tempo é mais importante do que a actividade das secções, e neste caso admitem-se como unidade de custeio – o dia. No entanto, como sabemos, os custos de armazenagem podem ser imputados às matérias ou aos produtos, sendo as bases de imputação mais comuns a quantidade ou o valor das matérias entrados ou saídos do armazém. Nesta situação não podemos definir uma unidade de obra, pois temos a unidade de custeio diferente da unidade de imputação.

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

5.2 Desenvolvimento das secções homogéneas. Centros de custo

- As secções de produção principais, admitem geralmente uma unidade de obra aceitável, sendo mais frequentes a hora de funcionamento da secção, as horas-máquinas de laboração ou ainda as horas de mão-de-obra directa. Diz-se que é aceitável, pois todos os custos deveriam ser proporcionais à actividade da secção medida nessa unidade de obra, e se isso acontece com razoável exactidão, no que respeitas aos custos variáveis, já o mesmo não acontece com os custos fixos, cuja unidade de custeio, deve ser o tempo – o dia. No entanto, esta situação não terá grandes consequências se a unidade de obra for uma unidade temporal (Hm, Hh, Hf).
- Nas secções não industriais, e principalmente nas secções administrativas e financeiras, há maiores dificuldades em se definir unidades de obra, desistindo-se, em certos casos, de se fazer a sua afectação aos produtos, deduzindo-se o seu montante ao resultado global da empresa, em vez de ser ao resultado de cada produto.

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

5.2 Desenvolvimento das secções homogéneas. Centros de custo

- Na repartição dos custos de determinado período pelas diversas secções, há que ter em consideração:
 - Custos directos ou específicos
 - Custos comuns a diversos centros. É necessário proceder à sua repartição pelos centros, através da definição de bases de repartição, as quais têm de atender à natureza dos custos comuns.

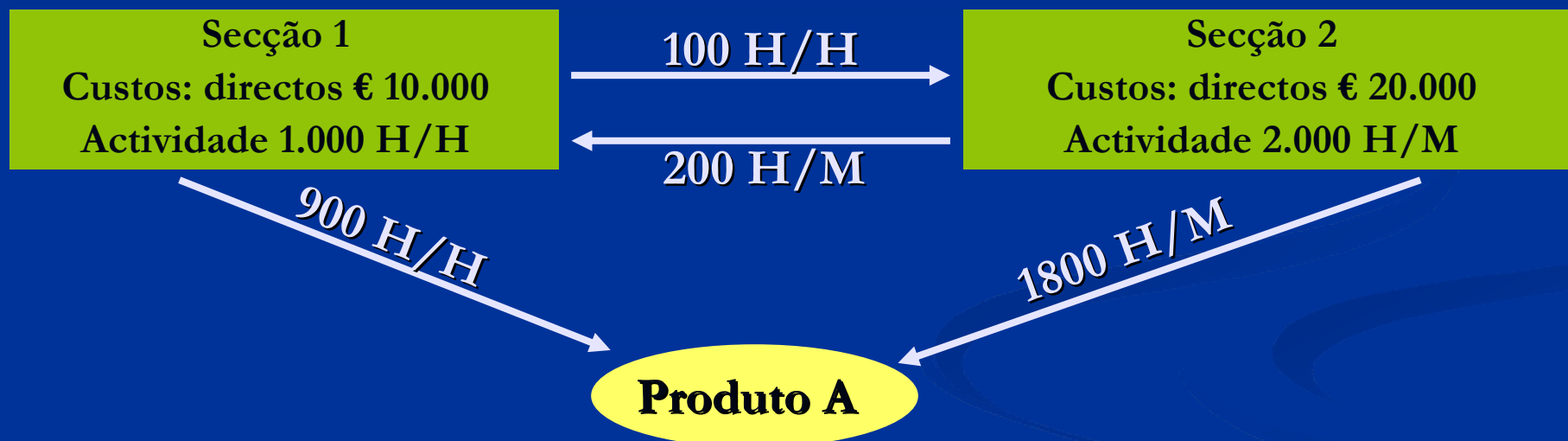
Funcionamento do método:

- **Repartição primária dos custos** - repartição dos custos específicos ou comuns pelas secções que os determinaram.
- **Repartição secundária dos custos** – repartição dos custos das secções auxiliares pelas secções principais – também designada por reembolsos. Neste caso, os custos das secções auxiliares são repartidos pelas secções utilizadoras, com base nos respectivos consumos
- **Imputação do custo das secções principais aos produtos** – de acordo com as unidades de obra que a secção deve imputar a cada produto.

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

5.2 Desenvolvimento das secções homogéneas. Centros de custo

O caso de prestações recíprocas



Fazendo $H/H = X$ e $H/M = y$

$$1000 \cdot X = 10.000 + 200 \cdot Y$$

$$X = 12,12$$

$$2000 \cdot Y = 20.000 + 100 \cdot X$$

$$Y = 10,61$$

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

5.2 Desenvolvimento das secções homogéneas. Centros de custo

Mapa do custo das secções

Discriminação	Unidade Física	Secção M				Total
		Quant.	Valor	Quant.	Valor	
1. Custos directos						
Salários						
Encargos sociais						
Electricidade						
.....						
Total (1)						
2. Reembolsos						
Secção A						
Secção B						
....						
Total (2)						
3. Custo Total						
Global						
Unitário						
Unidade de obra						
Unidade de imputação						
Unidade de custeio						

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

5.2 Desenvolvimento das secções homogéneas. Centros de custo

Mapa do custo de produção

Discriminação	Unidade Física	Custo unitário	Produto A			
			Quant.	Valor	Quant.	Valor
1. Custos directos						
Salários						
Encargos sociais						
Electricidade						
.....						
Total (1)						
2. Custos de transformação						
Secção M						
Secção N						
....						
Total (2)						
3. Produtos em vias de fabrico						
Inicial (+)						
Final (-)						
Total (3)						
4. Custo de produção						
Global						
Unitário						

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

5.3. Técnicas de repartição e imputação dos gastos.

A heterogeneidade das rubricas que integram os GGF torna difícil a sua repartição pelos produtos ou serviços prestados. Isto suscita o problema dos coeficientes de imputação.

Coeficiente ou quota de imputação: relação entre os GGF de certo período e a quantidade ou valor que expressa a actividade a que respeitam aqueles gastos – **base de repartição.**

$$\text{Quota de imputação} = \frac{\text{Gastos gerais de Fabrico}}{\text{Base de repartição}}$$

Ao escolher uma base de repartição procura-se uma proporcionalidade entre os GGF e o valor ou quantidade que se toma para base.

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

5.3. Técnicas de repartição e imputação dos gastos.

Bases de imputação:

Quantidades:

n.º unidades produzidas

Quant. matérias consumidas

Horas de MOD (Hh)

Horas - máquina (Hm)

Valores:

Custos das matérias
directas

Custo da MOD

Custo primo

Preço de venda

A imputação dos GGF aos produtos pode-se fazer de duas maneiras:

- Base Única: a totalidade dos GGF é imputada aos produtos através de uma única base de imputação;
- Base Múltipla: repartem-se previamente os GGF por grupos de custos com certas afinidades, escolhendo-se para cada agrupamento a base de imputação mais conveniente.

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

5.3. Técnicas de repartição e imputação dos gastos.

Imputação de base múltipla:

Geralmente, os GGF não podem ser repartidos pelos produtos através de uma única unidade de imputação, dado que a sua evolução dificilmente obedece a uma estrita proporcionalidade.



Escolha da base que apresente maior correlação com os GGF.



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

5.3. Técnicas de repartição e imputação dos gastos.

Quotas teóricas/Quotas reais

Quotas Reais - Baseiam-se na actividade e nos gastos efectivos para calcular a quota de repartição.

Quotas Teóricas - Baseiam-se em estimativas ou previsões. Muitas das vezes não se torna prático aguardar pelos valores reais, imputando-se os GGF por um valor estimado.

Quotas teóricas podem ser de dois tipos :

- a) **Normais:** consideram-se as condições normais de exploração
- b) **Ideais:** se se consideram as condições ideais de funcionamento.

Vantagens da utilização das quotas teóricas:

- a) Não é preciso aguardar pelo final do período para determinar a quota de GGF a imputar aos produtos entretanto acabados.
- b) No caso de empresas com actividade sazonal, as quotas teóricas possibilitam que a quota de GGF seja estável ao longo do ano.
- c) Facilitam o controlo da gestão

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

5.3. Técnicas de repartição e imputação dos gastos.

Custos não industriais - bases de imputação: (exemplos)

Secção de vendas

Custos associados a vendedores

Publicidade e promoção

Serviços administrativos

Valor das vendas

Nº de encomendas

Valor das vendas

Valor das vendas

Quantidades vendidas ...

CAPÍTULO V - Exercícios propostos

Exercício retirado do Exame de Contabilidade Analítica de 14/04/2007 – Versão A de acesso à CTOC. Grupo CA

31. A empresa SOTOL, Lda. dispõe de uma fábrica organizada em várias secções que executam encomendas para clientes e secções auxiliares para apoiar as secções principais da estrutura fabril e não fabril, que a Contabilidade Analítica trata como centro de custos. Os custos agrupados na Direcção Fabril são repartidos proporcionalmente aos custos directos dos centros de custos fabris.

Em determinado período contabilístico a secção fabril Fresas teve custos directos de 6.500 € e trabalhou 225 horas das quais 15 foram aplicadas na rectificação de um equipamento da secção de Manutenção. Esta última teve de custos directos 11.000€ e trabalhou 750 horas das quais 50 foram aplicadas na reparação de uma máquina da secção Fresas.

Sabendo que a imputação dos custos do período da Direcção Fabril a Fresas e a Manutenção, segundo o critério definido, foi de 1.600 € e 1.900 €, respectivamente, o custo unitário de cada hora de Fresas e Manutenção do período em causa foi respectivamente de:

- a) 40 € e 18 €; c) 42 € e 20 €;
b) 42 € e 18 €; d) Nenhuma das anteriores

Vide resolução aula

CAPÍTULO V - Exercícios propostos

Exercício retirado do Exame de Contabilidade Analítica de 07/07/2007 – Versão A de acesso à CTOC. Grupo CA

8. A GAMA, SA, efectua a conservação dos equipamentos da TOCLINIC, Lda. Aquela sociedade dispõe de uma estrutura fabril com secções principais para executar diversos trabalhos para os clientes e de uma secção auxiliar – Manutenção, destinada a apoiar as secções da fábrica e da estrutura não fabril. Existe ainda a secção Serviços Gerais cujos custos são repartidos percentualmente pelas restantes secções fabris e pela secção Manutenção, correspondendo 12,5% a esta última. Em 2006, a secção de Manutenção teve custos directos de 4.650 € e trabalho 480 unidades de obra, das quais 20 foram aplicadas na secção de Serviços gerais, tendo tido esta última 29.650 € de custos directos.

O custo unitário da unidade de obra de Manutenção da GAMA, SA foi de:

- a) 18 € **c) 17,5 €;**
- b) 16 € d) Nenhuma das anteriores

Vide resolução aula

CAPÍTULO V - Exercícios propostos

Exercício retirado do Exame de Contabilidade Analítica de 08/03/2008 – Versão A de acesso à CTOC. Grupo CA

30. Quando se repartem os GGF, através de uma base ou por quota teórica:

- a) A Contabilidade Analítica tem os procedimentos administrativos de apuramento dos custos de produção bastante dificultados;
- b) No final de cada período contabilístico tem que se comparar os custos imputados na Contabilidade Analítica com os apurados pela Contabilidade Geral/Financeira;
- c) As diferenças encontradas na comparação dos custos imputados pela Contabilidade Analítica com os custos apurados pela Contabilidade Geral/Financeira não são considerados no apuramento dos resultados financeiros por serem de pequeno montante;
- d) Todas as anteriores são verdadeiras.

CAPÍTULO V - Exercícios propostos

Exercício retirado do Exame de Contabilidade Analítica de 08/03/2008 – Versão A de acesso à CTOC. Grupo CA

30. Quando se repartem os GGF, através de uma base ou por quota teórica:

- a) A Contabilidade Analítica tem os procedimentos administrativos de apuramento dos custos de produção bastante dificultados;
- b) No final de cada período contabilístico tem que se comparar os custos imputados na Contabilidade Analítica com os apurados pela Contabilidade Geral/Financeira;**
- c) As diferenças encontradas na comparação dos custos imputados pela Contabilidade Analítica com os custos apurados pela Contabilidade Geral/Financeira não são considerados no apuramento dos resultados financeiros por serem de pequeno montante;
- d) Todas as anteriores são verdadeiras.

CAPÍTULO V - Exercícios propostos

Exercício retirado do Exame de Contabilidade Analítica de 21/06/2008 – Versão A de acesso à CTOC. Grupo CA

35. Suponha que determinada empresa do ramo da metalomecânica adopta o método das secções homogéneas e a repartição primária dos custos de transformação de determinado período conduziu aos seguintes valores (em euros):

	secções auxiliares		Secções principais	
	Gastos comuns	Manutenção	Tornos	Maquinação
Repartição primária	6.750	4.350	12.000	8.000

Sabe-se que a repartição da actividade de cada secção auxiliar foi a seguinte:

	UO	N.º UO	Gastos comuns	Manutenção	Tornos	Maquinação
Gastos comuns	%	-	-	20%	50%	30%
Manutenção	Hh	1000	250	-	400	350

O custo unitário da secção principal “Maquinação” no final da repartição secundária é:

- a) 13.145 € c) 12.675 €;
b) 11.825 € **d) 12.575 €.**

Vide resolução aula

Capítulo III – Fim !!!!

