

De acordo com a estrutura conceptual do IASB, os *rendimentos* significam os aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico, na forma de influxos ou aumentos de activos ou diminuições de passivos, que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio.

Os *gastos*, por seu turno, são as diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico, na forma de exfluxos ou deprecimento de activos ou na incorrência de passivos, que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio.

Estes conceitos integram o SNC.

2. HIERARQUIA DOS CUSTOS: CUSTO INDUSTRIAL, COMPLEXIVO E ECONÓMICO-TÉCNICO

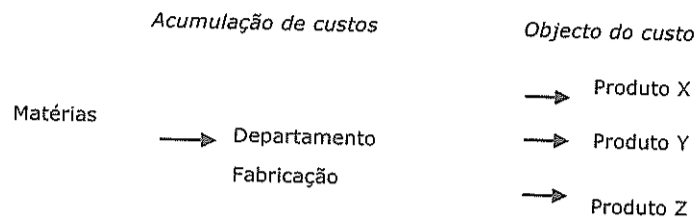
2.1. Objecto dos custos

Já referimos que custo é qualquer recurso sacrificado ou decidido para atingir um objecto específico. Para orientar as decisões, os gestores necessitam de dados pertinentes referentes a determinada finalidade. Quer o custo de qualquer actividade ou quer o custo de um produto para o qual se deseja uma medida separada de custos pode constituir o objecto dos custos.

Este pode ser uma actividade ou as operações em que os recursos são consumidos ou recolhidos. E o caso da reparação de automóveis, das respostas a inquéritos sobre vendas, das reconciliações bancárias, etc.

Pode ser um produto ou serviço (fabrico de um computador, arrendar um escritório). Pode ser um doente operado num bloco operatório de uma Clínica. Pode ser um departamento da empresa, pode ser um curso leccionado por uma Escola. Pode ser um departamento da empresa, pode ser um programa de computador feito por uma empresa de *software* e pode ser um programa de actividades.

Em esquema tem-se:



Os custos históricos são custos do passado. Logo são irrelevantes para uma decisão, embora possam ser a melhor base para previsão de custos futuros.

2.2. Componentes do custo industrial

O custo de um produto é um somatório de gastos ou seja uma acumulação de gastos. Tais gastos incluem os gastos de todas as fases porque as matérias e/ou produtos passam na fábrica até atingirem a forma de produto acabado.

Que tipos de gastos podemos considerar?

Antes de mais, importa apurar o custo à saída da fábrica — o denominado custo industrial —. Este não é mais do que o somatório de três grandezas ou factores:

- Matérias-primas;
- Mão-de-obra directa;
- Gastos gerais de fabrico.

Importa sublinhar que em face da alteração introduzida pelo organismo normalizador quanto aos conceitos de custos e de proveitos, consideramos que os conceitos inerentes à Contabilidade Analítica se mantêm, embora utilizando as informações proporcionadas pela contabilidade financeira, eventual e previamente reclassificados segundo os objectivos considerados. Estão neste caso, por exemplo, os conceitos de custo dos produtos acabados ou dos serviços prestados que incluem os gastos com a sua produção - matérias ou materiais incorporados, acrescidos dos gastos com a sua transformação.

Matérias-primas são todas as matérias ou materiais consumidos na fabricação que, após as operações de transformação características do regime de fabrico da empresa, dão origem a produtos terminados ⁽¹⁾.

Existe um outro tipo de matérias — as *matérias subsidiárias*. Estas fazem igualmente parte dos consumos da fabricação (gastos gerais de fabrico), mas enquanto as primeiras aparecem integradas nos produtos fabricados, as matérias subsidiárias auxiliam a transformação destes.

Por exemplo, numa empresa de panificação, a farinha, o fermento e os melhorantes constituem matérias-primas, ao mesmo tempo que o óleo consumido no aquecimento dos fornos é uma matéria subsidiária.

A *mão-de-obra directa* é constituída pelas remunerações e encargos do pessoal fabril que trabalha directamente na produção. Iremos ver, mais adiante, que este nome andou bastante ligado ao pagamento ao dia, à semana ou à quinzena, situação que hoje ainda se verifica nalgumas empresas (construção civil, unidades agrícolas, ...).

A denominada *mão-de-obra indirecta* (remunerações do pessoal fabril que apoia a estrutura industrial) faz parte dos *gastos gerais de fabrico*. Estes abrangem todos os gastos da fábrica que não são matérias-primas nem mão-de-obra directa. Como exemplos de gastos gerais de fabrico, temos:

- Direcção Fabril;

⁽¹⁾ Os materiais de embalagem poderão também ser individualizados no custo de produção.

FUNDAMENTOS DA CONTABILIDADE ANALÍTICA E DE GESTÃO

- Gabinetes Técnicos;
- Electricidade;
- Água;
- Seguro de incêndio;
- Mão-de-obra indirecta;
- Matérias subsidiárias e materiais diversos;
- Amortizações;
- etc.

Há uma outra natureza de custo que pode ser ou não considerada custo industrial — as *embalagens* —. Na verdade, há produtos que não podem sair da fábrica sem estarem devidamente acondicionados em embalagens apropriadas, pelo que o custo industrial deve igualmente incluir esta natureza de custo. Numa empresa de torrefacção e comercialização de cafés, o custo de café empacotado inclui:

- Custo da matéria-prima (café verde ou cru);
- Custo das embalagens (sacos celofane, sacos de alumínio, caixas de cartão, etc.);
- Custo com as operações de torra e empacotamento.

No entanto, há determinados produtos que poderão necessitar de uma determinada embalagem, consoante o esquema de transporte utilizado. Aqui o custo da embalagem tem a natureza comercial, e, consequentemente, não deve ser imputado ao custo industrial.

Resta referir que, em certos casos, há interesse em agregar a mão-de-obra directa ⁽¹⁾ e os gastos gerais de fabrico nos custos de transformação, tendo em vista facilitar o controlo e imputação destes.

2.3. Custo industrial, complexo e económico-técnico

À soma das matérias-primas e da mão-de-obra directa também se chama custo primo ou directo.

O custo complexo obtém-se através da adição ao custo industrial dos gastos não fabris ou «gastos gerais» da empresa (custos de venda, de administração e financeiros). A este custo também se dá o nome de preço de venda mínimo, ou seja, o preço abaixo do qual a empresa tem prejuízo.

Um outro tipo de custo é o custo económico-técnico ou preço de venda normal. Este obtém-se mediante a soma ao custo complexo dos chamados gastos figurativos que envolvem a quota-parte da remuneração do capital investido na empresa pelos sócios e do prémio de risco decorrente da actividade em que a empresa actua.

Anote-se que, nos casos em que há vários produtos, não é fácil a determinação do custo comercial dos produtos, dadas as dificuldades de repartição dos

⁽¹⁾ A mão-de-obra tem vindo a perder drasticamente importância no custo de produção em consequência da automação das empresas.

gastos não industriais, a exemplo dos gastos gerais de fabrico, como veremos adiante. Daí o pouco interesse para a gestão do custo complexo e do custo económico-técnico.

A diferença entre o preço de venda praticado e o custo económico-técnico é o lucro puro. O lucro líquido é a diferença entre o preço de venda e o custo complexo e o lucro bruto é a diferença entre o preço de venda e o custo industrial.

Em esquema temos:

				Lucro puro		
			Custos Figurativos		Lucro líquido	Lucro bruto
		Custos não industriais				
	G. G. Fabrico		Custo complexo	Custo económico-técnico	Preço de venda	
M. O. Directa		Custo industrial				
M. primas	Custo primo ou directo					

Refira-se que, em vez dos conceitos de lucro indicados, há quem utilize as *margens*. Contudo, não tem sido fácil a sua uniformização, aparecendo com a terminologia— «margem 1 », «margem 2», etc. — em certos Planos de Contas (ex.: P. C. Francês Revisto).

O SNC optou por apresentar os resultados com referência às funções principais da empresa no mapa da Demonstração de Resultados por Funções, individualizando o *resultado bruto*, o *resultado operacional*, ...

3. CUSTOS DOS PRODUTOS E GASTOS DOS PERÍODOS

Nas empresas industriais o ciclo de fabrico dos produtos inicia-se com a aquisição das matérias-primas e termina, no que respeita à produção, com o acabamento do produto. O custo deste deve abranger, consequentemente, os gastos referentes às fases do ciclo de fabrico.

Em qualquer empresa e num determinado momento (o final de cada mês, por exemplo), pode acontecer que para além dos produtos acabados, existam matérias (ou produtos) que não sofreram todas as operações de transformação necessárias. Tais produtos são denominados *produtos em curso de fabrico* ⁽¹⁾.

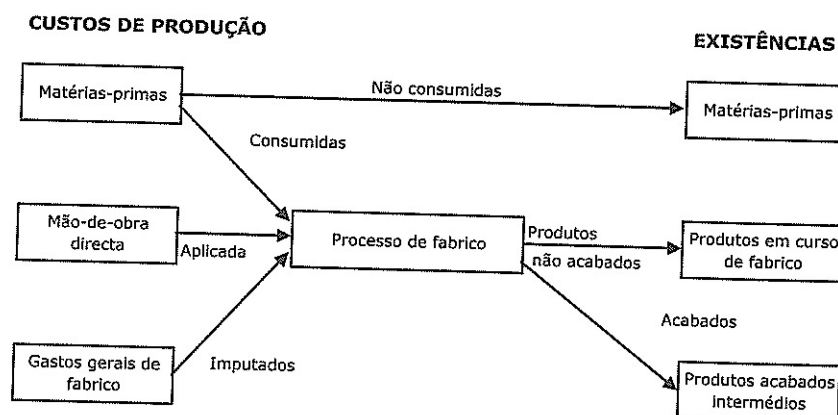
(1) Certos autores ainda utilizam a designação tradicional de "produtos em vias de fabrico" (PVF).

O apuramento dos gastos dos produtos pode, assim, ser efectuado com uma parte deles ainda no interior das máquinas (ou até fora delas), originando problemas de valorimetria. O custo dos *produtos acabados* pode incluir gastos que não respeitam ao período em que os mesmos deram entrada em armazém, consoante existam ou não produtos em curso de fabrico no início do período. Até ao momento em que os produtos são vendidos, mantêm-se em existências, pelo que aparecem no balanço como rubrica do activo.

O custo de um produto envolve as três grandes rubricas referidas — matérias-primas, mão-de-obra directa e gastos gerais de fabrico —, o qual é contabilizado como activo até o produto ser vendido, na rubrica de *Produtos acabados e intermédios*. Assim, aquelas naturezas de gastos suportados num período e registadas na demonstração de resultados são contrabalançadas nesta última através da rubrica *Variação de Produção*.

Os gastos de um período são os que são suportados no período para obtenção dos proveitos e que não respeitam ao processo de fabrico. Os gastos comerciais, administrativos e financeiros são, por definição, gastos do período.

Em esquema, temos:



Por exemplo, determinada empresa dedica-se à serração de madeira de pinho. A madeira em redondo (toros) é sujeita a diversas operações de corte e acabamento, obtendo-se a madeira serrada (soalho, ripas, etc.).

Relativamente ao mês de Março do ano n dispõem-se dos seguintes elementos:

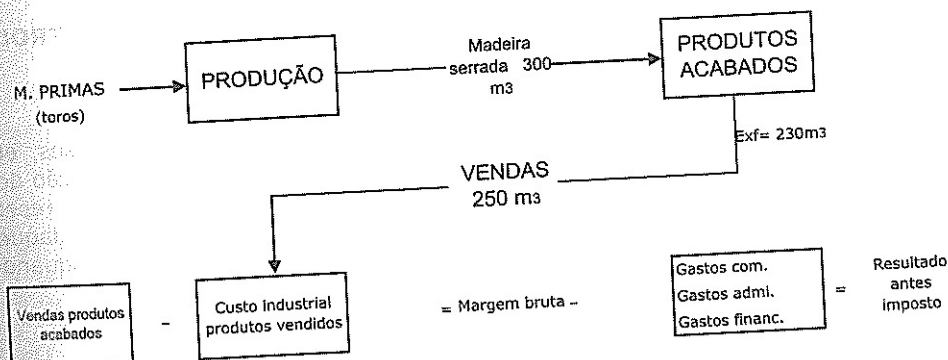
OS CONCEITOS DE RENDIMENTOS E GASTOS

— Gastos (em euros)

	Fábrica	Comerciais	Administrativos e financeiros
— Consumos de mat.-primas e outras	31 450	200	100
— Fornec. e serv. externos	2 000	500	400
— Gastos com o pessoal	8 300	1 750	2 200
— Gastos de depreciação	9 000	300	600
— Outros gastos e perdas	250	450	400
— Gastos de financiamento	—	—	7 800
Total	51 000	3 200	11 500

- Produção: 300 m³ de madeira serrada.
- Vendas: 250 m³ de madeira serrada ao preço médio de 245 euros cada.
- Existências iniciais: 180 m³ de madeira serrada a 165 euros cada.

Na hipótese de a empresa seguir o método FIFO ⁽¹⁾ na valorização das saídas de existências, o resultado das vendas do mês é o seguinte:



(Valores em euros)

1. Vendas (250 m³ x 245€)	61 250
2. Custo prod. vendidos (180 x 165 + 70 x 170) ⁽²⁾	41 600
3. Margem bruta	19 650
4. Gastos não industriais	3 200
— Comerciais	3 700
— Administrativos	7 800
— Financeiros	4 950
5. Resultado antes de impostos	

A compatibilização desta Demonstração de Resultados com a do SNC faz-se, mediante a consideração da variação da produção, ou seja:

⁽¹⁾ Do inglês "first in, first out".
⁽²⁾ 51 000 / 300

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

(em euros)

RENDIMENTOS E GASTOS

Vendas e serviços prestados	+ 61 250
Variação dos inventários da produção	+ 9 400
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	- 31 750
Fornecimentos e serviços externos	- 2 900
Gastos com o pessoal	- 12 250
Outros gastos e perdas	- 1 100
Resultado antes de depreciações/gastos de financiamento e impostos	+ 22 650
Gastos de depreciação e de amortização	- 9 900
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)	+12 750
Juros e gastos similares suportados	- 7 800
Resultado líquido do exercício	4 950

4. TRATAMENTO DAS INFORMAÇÕES CONTABILÍSTICAS PARA CONTROLO**4.1. Classificação por naturezas**

As necessidades de normalização contabilística em diversos países, em matéria de apuramento de resultados, têm vindo a determinar a classificação dos componentes do resultado em classes de contas. A exemplo do POC, o SNC reservou também as classes 6 – Gastos e 7 – Rendimentos para a classificação daqueles componentes, os quais são transferidos para a classe 8 – Resultados aquando do apuramento do resultado.

As classes 6 e 7 têm o seguinte desdobramento:

Classe 6 – Gastos	Classe 7 – Rendimentos
61 – Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	71 – Vendas
62 – Fornecimentos e serviços externos	72 – Prestações de serviços
	73 – Variações nos inventários na produção
63 – Gastos com o pessoal	74 – Trabalhos para a própria entidade
64 – Gastos de depreciação e de amortização	75 – Subsídios à exploração
65 – Perdas por imparidade	76 – Reversões
66 – Perdas por reduções de justo valor	77 – Ganhos por aumentos de justo valor
67 – Provisões do período	78 – Outros rendimentos e ganhos
68 – Outros gastos e perdas	79 – Juros, dividendos e outros rendimentos
69 – Gastos e perdas de financiamento	

4.2. Classificação por centros de responsabilidade

Normalmente as empresas estão estruturadas em segmentos organizacionais, cujo conjunto tem expressão no chamado organograma. Este, para além de apresentar esquematicamente os segmentos em que se encontra dividida a em-