

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-

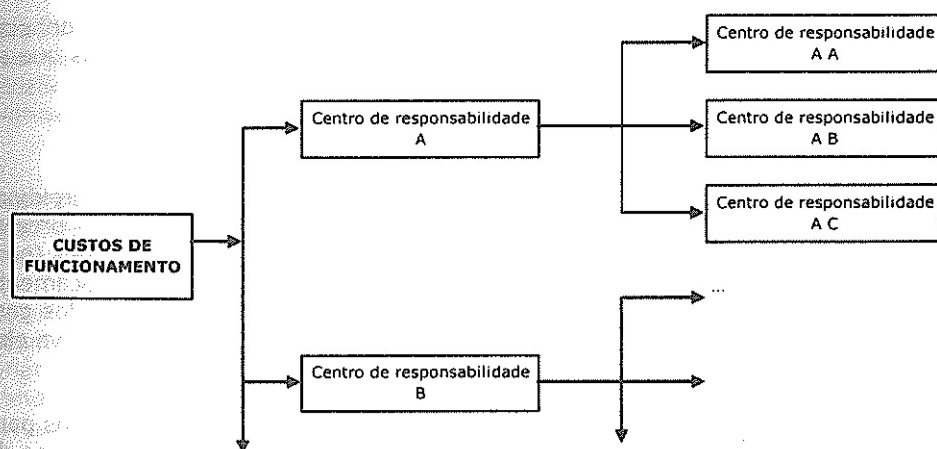
presa, inclui também as funções que cabem a cada um e quem são os responsáveis.

Um *centro de responsabilidade* é uma unidade orgânica descentralizada dotada de objectivos específicos e de um conjunto de meios materiais e humanos que permitem ao responsável do centro realizar o seu programa de actividade com a maior autonomia possível.

A decomposição da empresa em centros de responsabilidade conduz a pôr em prática um organograma de gestão que sistematiza as repartições de responsabilidade ao longo da cadeia hierárquica.

A Contabilidade de Gestão deve apurar os custos de cada um dos segmentos organizacionais ou centros de responsabilidade, analisá-los e transmiti-los aos respectivos responsáveis, tendo em vista o seu controlo e adequação aos objectivos da empresa.

Em esquema será:



4.3. Custos directos e indirectos

Uma das classificações de custos é que os distingue em *directos e indirectos*. Os primeiros são aqueles que concorrem directamente para o fabrico de um produto, enquanto que os segundos apenas concorrem de forma indirecta.

As matérias-primas e a mão-de-obra directa ⁽¹⁾ são exemplos de custos directos. Os gastos gerais de fabrico incluem, por um lado, gastos directos (matérias subsidiárias aplicadas num produto, amortização de uma máquina utilizada especificamente no fabrico de um produto) e, por outro, gastos indirectos (ordenados e encargos do pessoal de chefia, amortização do edifício, seguro de incêndio, etc.).

⁽¹⁾ Nomeadamente para as empresas de custos por tarefas ou específicos.

Evidentemente que um gasto pode ser directo para um determinado sector e ser indirecto para um outro. Veja-se, por exemplo, o gasto do Director da Fábrica que é um gasto directo desta, mas é um gasto indirecto dos produtos ou ordens de produção executadas.

Nos gastos referentes à área não industrial, podemos ter igualmente gastos directos e indirectos (veja-se o pagamento da campanha normal de publicidade na Televisão que é um custo directo do Departamento Comercial e um gasto indirecto dos produtos vendidos).

Qual é a vantagem desta separação?

Antes de mais, se há gastos indirectos ou comuns a uma determinada quantidade de produtos, há que definir critérios para a sua repartição, tarefa esta que envolve bastantes dificuldades.

Por outro lado, a repartição desses gastos implica a adopção de determinados processos contabilísticos, nem sempre fáceis de implementar na empresa.

Evidentemente que, do ponto de vista da gestão, é importante conhecer os gastos directos e os indirectos, tendo em vista a tomada de medidas que se impõem.

4.4. Gastos reais e básicos

Quando nos referimos aos gastos que, com um certo grau de aproximação, correspondam aos produtos comprados ou produzidos e aos serviços prestados, estamos a falar em gastos *reais*. Podemos afirmar que os gastos reais (gastos determinados «*a posteriori*»), devido a diversas causas, são praticamente impossíveis de calcular com rigor absoluto (veja-se o caso de determinados gastos anuais que são repartidos pelos meses de laboração, segundo estimativa elaborada no início do ano, tais como o subsídio de férias, 13.º mês, etc.).

Os *gastos básicos* (gastos «*a priori*») são gastos teóricos definidos para valorização interna dos produtos e serviços. Podemos ter os seguintes tipos de gastos básicos: *gastos padrões* ou «*standard*», *gastos orçamentados* e gastos fixados segundo um outro critério.

Os *gastos padrões* ou «*standard*» resultam de se considerarem as normas técnicas atribuídas aos vários factores da área fabril (consumo de matérias, mão-de-obra, máquinas, etc.) para a definição do gasto de um produto ou de determinado serviço. Estes gastos, dada a sua natureza, não têm em linha de conta a situação actual das instalações (grau de utilização, estado de conservação, etc.), da qualidade das matérias-primas e da mão-de-obra, ou sejam os elementos que afectam as condições normais de exploração.

Os *gastos orçamentados* são os gastos obtidos em consequência da elaboração dos orçamentos da empresa para determinado período.

Os orçamentos são a tradução em número dos objectivos e planos definidos e aprovados pela Direcção da empresa para um determinado período. Por conseguinte, os gastos orçamentados têm bastante mais aderência à realidade, uma vez que têm em linha de conta as condições normais de exploração para o período em causa.

Há ainda quem utilize como gasto básico o gasto que o produto ou serviço pode ter no mercado. Relativamente aos anteriores tem a vantagem de permitir isolar os resultados, quando a empresa utiliza vários centros de resultados, em que há cedências ou transferências de produtos e/ou serviços.

A utilização por parte da empresa de gastos básicos apresenta algumas vantagens, nomeadamente facilita as tarefas da Contabilidade, serve de auxiliar de gestão e permite avaliar a eficiência de cada departamento e isolar os resultados da gestão.

4.5. Gastos fixos e variáveis

Para as operações de planeamento e controlo é essencial compreender a relação directa entre a variação de gasto em relação à sua actividade base. Por exemplo, a classificação dos gastos em relação directa com a produção permite à gestão fixar padrões para avaliação da eficiência das operações correntes e para planeamento dos gastos dos futuros níveis de operações.

A análise gastos-volume-resultados («cost-volume-analysis») considera a interrelação entre os preços de venda, volumes de vendas e produção, gastos e resultados e permite aos gestores actuar na melhoria daquela relação.

Os gastos podem estar directamente relacionados com as variações no volume da produção ou venda (certos gastos tendem a crescer ou diminuir, consoante as mudanças havidas nos níveis de actividade). Tais gastos que acompanham directamente e no mesmo sentido as variações no volume de produção ou venda têm o nome de gastos variáveis. Estes podem ser proporcionais, progressivos ou degressivos, consoante a sua variabilidade com o volume de produção.

Como exemplos de gastos variáveis, temos:

- Matérias-primas;
- Energia eléctrica consumida pelas máquinas;
- Os transportes das vendas.

Este conceito é extensivo aos gastos não fabris. Na verdade, se a comissão dos vendedores é de 5%, significa que o total das comissões a pagar de 10 000 u. m. de facturação atinge 500 u. m. e de 80 000 u. m. atinge 4 000 u. m..

Existem, contudo, outros gastos que tendem a variar com o tempo e não com os níveis de actividade. Estes são denominados gastos fixos. Os exemplos mais característicos são as amortizações, as rendas e os seguros.

A capacidade física instalada não se pode alterar de um dia para o outro. Quer a construção de edifícios quer a compra de certas máquinas levam certo tempo a serem concretizados, pelo que os gastos apenas se mantêm constantes dentro de certos níveis de actividade.

Na prática, nem sempre se toma fácil a individualização das componentes variável e fixa das naturezas de gastos. Opta-se, muitas vezes, pela componente mais significativa.

Mais adiante iremos desenvolver alguns aspectos que se relacionam com o interesse dos gastos variáveis na tomada de decisões empresariais.

4.6. Outras classificações de gastos

Classificação por actividade

As empresas desenvolvem *actividades* relativamente às quais se torna necessário determinar gastos para efeitos de planeamento, controlo e tomada de decisões.

Segundo o Plano de Contas Francês (1982), o gasto por actividade de exploração pode abranger:

- conjunto de actividade;
- família de vendas: mercadoria, produto fabricado, serviço prestado;
- fase de fabricação: estudo, aprovisionamento, fabricação, distribuição.

Ao tratarmos os sistemas de custeio veremos as dificuldades que se levantam na classificação e tratamento dos gastos por actividades, tendo em vista o melhor apuramento dos gastos e produção por produto ou serviço, conforme o sistema de custeio ABC.

Gastos relevantes e gastos irrelevantes

Acontece, muitas vezes, que a escolha de uma ou outra solução alternativa não implica nenhuma modificação de certos elementos do custeio. Os gastos são, assim, *irrelevantes* para a tomada da decisão.

Quando se tomam certas decisões apenas interessam, regra geral, os gastos variáveis — daí a designação de gastos relevantes. Por exemplo, quando uma empresa tem capacidade de produção *excedentária*, ao estudar uma proposta adicional entra, normalmente, com os gastos variáveis (materiais, energia, ...). Os gastos da estrutura do Serviço de Contabilidade são, em princípio, irrelevantes para o estudo da proposta em causa.

Gastos de oportunidade

Gasto de oportunidade é medida do valor dos proveitos que se poderiam obter se se escolhesse uma aplicação alternativa. A aplicação alternativa

possibilitaria, por conseguinte, rendimentos que se torna necessário comparar com os que obtém naquela que está a ser considerada.

Por exemplo, se uma empresa tiver fundos em excesso no valor de 500 000 euros que pode aplicar em Obrigações do Tesouro a uma taxa de rendimento líquido de 5 % e se decide comprar equipamento moderno que faz baixar os seus gastos em 40 000 euros por ano, o valor de 25 000 euros é o custo de oportunidade a considerar no estudo deste investimento.

Gastos controláveis e não controláveis

Ao efectuar-se o tratamento dos gastos na óptica de fazer a imputação das responsabilidades, sabe-se que existem certas naturezas de gastos sobre as quais o gestor não tem grande possibilidade de intervenção. O controlo de tais naturezas de gastos pode ser da responsabilidade de um outro nível de decisão.

Na verdade, o responsável pela secção de Mecânica não pode ser responsabilizado pelas amortizações e reintegrações do edifício onde está situada a Oficina, mas tem responsabilidades nas horas extraordinárias efectuadas pelos operários que trabalham na secção.

Gastos marginais e diferenciais

Antes de apresentar a definição de gasto diferencial, vamos definir gasto marginal, conceitos que são confundidos na prática.

Gasto marginal é o gasto constituído pela diferença entre o conjunto de gastos necessários a uma produção dada e o conjunto dos não necessários a esta mesma produção majorada ou minorada de uma unidade.

Gasto diferencial é a diferença de gastos referentes a duas alternativas (a manutenção da situação — referência — e a alteração da situação objecto de análise).

5. A EMPRESA COMO SISTEMA

Os livros de contabilidade têm vindo a debruçar-se preferencialmente sobre os problemas da realidade empresarial, dadas as necessidades prioritárias, por parte dos gestores, em matéria de informação contabilística. Contudo, muitas organizações não lucrativas e até serviços estatais, têm vindo a preocupar-se com os procedimentos de relevação contabilística, em consequência do alargamento dos princípios de gestão.

Existe uma enorme variedade de organizações, as quais exercem um impacto sobre a vida dos indivíduos: a maneira como vivem, se alimentam, se vestem, etc. Por outro lado, as organizações são influenciadas pelas maneiras de pensar e de sentir dos seus participantes.