

INSTITUTO POLITÉCNICO DE VISEU

ESCOLA SUPERIOR DE TECNOLOGIA

Departamento de Gestão



**Conceitos teóricos de
de Contabilidade de Gestão**

Formadores:

Carlos Rua

Fernando Amaro

CONTABILIDADE DE GESTÃO

As empresas modernas, inseridas num meio económico, social e político em constante mutação necessitam de receber informações que concorram para um bom desempenho da sua actividade e para a eficácia da sua gestão. Entre as técnicas de que as empresas podem dispor encontram-se os Estudos de Mercados, a Macroeconomia, a Contabilidade e outras disciplinas. A Contabilidade é sem dúvida, uma técnica de informação e controlo importante para qualquer empresa. Está generalizada por todas as unidades económicas, devido, não só às exigências da gestão, mas também à obrigatoriedade legal.

A Contabilidade das empresas abrange dois domínios fundamentais: o ambiente externo e a actividade interna. No primeiro caso referimo-nos à Contabilidade Geral e no segundo à Contabilidade de Custos, Analítica ou de Gestão.

O processo de planeamento, tomada de decisão e controlo pressupõem um bom sistema de informação. A Contabilidade, como técnica de informação, tem aqui um papel fundamental como fornecedora de dados sobre a realidade económica passada, presente e futura. No entanto, como a Contabilidade Geral nem sempre fornece as informações adequadas e com a periodicidade desejável, a empresa recorre a outro ramo da contabilidade: a Contabilidade de Custos, Analítica e de Gestão.

A Contabilidade de Gestão constitui um sub-sistema de informação que tem em vista a medida e análise dos custos, proveitos e resultados relacionados com os objectivos prosseguidos pelas empresas. Para o efeito, serve-se de um conjunto de conceitos, métodos, procedimentos e processos de escrituração.

A necessidade da contabilidade de gestão faz-se sentir quer nas empresas quer noutras organizações, como sejam as instituições públicas, fundações e associações de profissionais. E quanto às empresas, embora tenha sido nas industriais que a contabilidade de gestão mais se desenvolveu, a informação que possibilita é igualmente necessária à gestão de todas as empresas sejam comerciais, de prestação de serviços extractivas, financeiras ou de qualquer outro ramo de actividade.

Do ponto de vista da evolução ao longo da história da Contabilidade deve-se referir que as necessidades de informação se concentraram inicialmente nas duas naturezas mais importantes – as matérias-primas ou directas e a mão-de-obra directa. Os restantes custos de fabrico não tinham expressão importante e, como tal, não justificavam a sua individualização. A Contabilidade concentrava-se no cálculo dos custos e daí a sua designação de Contabilidade de Custos. Mais tarde, começou a ser importante tratamento os custos para certas análises por parte dos gestores operacionais, como sejam a separação entre custos variáveis e fixos. Daí a designação de Contabilidade de Analítica (oriunda da literatura francesa). Os desenvolvimentos mais recentes deram a primazia a tratamentos dos dados com vista a permitirem simulações para a gestão, para além de se associarem a matérias muito próximos de outros modelos de gestão. A Contabilidade está deste modo ligada à Gestão e daí a designação de Contabilidade de Gestão.

1 – A Contabilidade de Gestão como instrumento de gestão

1.1 – Noção e objectivos da Contabilidade de Gestão

A Contabilidade de Gestão consiste na aplicação da técnica contabilística aos fenómenos internos da empresa, que ocorrem na área da produção, comercial, administrativa, financeira, etc, com dois objectivos principais:

1. Avaliação dos bens produzidos e vendidos;
2. Controlo das condições internas de exploração.

Com o primeiro objectivo, a empresa procura calcular o custo dos produtos fabricados bem como o custo dos produtos vendidos à saída do armazém, o que lhe permite apurar resultados por produtos.

Com o segundo objectivo, a Contabilidade de Gestão procura identificar todos os sectores internos que originam custos, de forma a poderem ser acompanhados, analisados e controlados. Conhecimento de todos os custos da empresa nos diferentes sectores (área fabril, comercial, administrativa e financeira), com vista ao seu controlo e racionalização.

1.2 – Diferenças entre a Contabilidade Geral e a Contabilidade de Gestão

- A Contabilidade Geral é **obrigatória** enquanto que a de Gestão é **facultativa**.
- A Contabilidade Geral está **virada para o exterior** (relação da empresa com: clientes, fornecedores, sócios, bancos, etc). A Contabilidade de Gestão está **virada para o interior** da empresa. Procura captar o que se passa nas diversas áreas (área de produção, administrativa, financeira, comercial, etc).
- Contabilidade Geral apura **resultados gerais** (globais), a Contabilidade Analítica apura **resultados por produtos, regiões, mercados, actividades**, etc.
- A Contabilidade Geral contabiliza os **custos segundo a sua natureza** específica (classe 6 - FSE, custos com pessoal, amortizações, custos financeiros, etc.). A Contabilidade de Gestão, contabiliza os **custos de acordo com a função** ou área interna (custos de produção, distribuição, administrativos, financeiros, etc.).
- A Contabilidade Geral elabora uma demonstração de resultados chamada **Demonstrações de Resultados por Natureza** ou Demonstração de Resultados Líquidos. A Contabilidade de Gestão elabora uma **Demonstração de Resultados por Funções**.
- A Contabilidade Geral apura **resultados anuais**, a Contabilidade de Gestão apura **resultados em períodos curtos**, geralmente mensais. Uma empresa comercial poderá apurar resultados mensais se utilizar o SIP (sistema de inventário permanente) e contabilizar todos os custos com amortizações, provisões, juros, etc. Nota: a Contabilidade Geral nas empresas industriais, para apurar resultados, precisa da informação gerada pela Contabilidade de Gestão (valor das existências de produtos).
- A Contabilidade Geral **utiliza o SIP ou o SII** para as existências compradas ao exterior (mercadorias e matérias-primas). Para as existências da produção (contas 33, 34 e 35), a CG utiliza o SII. A Contabilidade de Gestão **terá sempre que utilizar o SIP** para poder obter mensalmente o custo das matérias consumidas e o custo dos produtos vendidos, necessário para apurar os resultados do mês.

- A Contabilidade Geral **utiliza a digrafia** (regras para creditar e debitar). A Contabilidade de Gestão **pode ou não utilizar a digrafia**. Se utilizar, é elaborado um plano de contas na classe 9 do POC.
- A Contabilidade Geral **contabiliza custos efectivos, reais ou históricos**. A Contabilidade de Gestão também utiliza esses custos efectivos, mas também **pode utilizar custos teóricos ou pré-determinados**, como por exemplo: custos orçamentados, custos-padrão.

2 – Conceitos fundamentais

2.1 – Âmbito Económico, Financeiro e monetário

Devido à importância atribuída à delimitação dos âmbitos económico, financeiro e monetário (tesouraria), interessa clarificar os conceitos de custo, despesa e pagamento, bem como, de proveito, receita e de recebimento.

Custo – conceito de carácter económico que corresponde à utilização dos recursos numa organização, isto é, valor dos recursos utilizados ou sacrificados para a obtenção de um determinado objectivo (benefício ou proveito). O custo ocorre quando se consome ou usa alguma coisa, qualquer bem ou serviço. Trata-se de uma componente negativa dos resultados.

Despesa – conceito de carácter financeiro que corresponde à assumpção da obrigação de pagar os custos.

Pagamento – conceito de carácter monetário (tesouraria), que corresponde ao fluxo de saída de meios líquidos, isto é, prestação pecuniária ou equivalente que liberta a empresa do vínculo obrigatório decorrente da aquisição de recursos.

Proveito – conceito de carácter económico que corresponde à cedência de bens ou serviços a terceiros. Nas empresas industriais, quando se produz ou gera alguma coisa (riqueza – é o valor da produção). Trata-se de uma componente positiva dos resultados.

Receita – conceito de carácter financeiro que corresponde ao direito de receber das vendas de bens e serviços.

Recebimento – conceito de carácter monetário (tesouraria) que corresponde ao fluxo de entrada de meios líquidos nas organizações, constituindo a contraprestação dos bens ou serviços cedidos a terceiros. É quando o dinheiro entra em caixa.

2.2 – Classificação dos custos

Os custos são classificados segundo vários critérios, de modo que cada um deles satisfaça uma determinada necessidade de gestão.

Quanto à sua origem e destino:

- ♦ **Custos por natureza** – identificar o tipo de custos pela sua natureza. Custos c/ pessoal, FSE, Impostos, Custos financeiros. Utilizados na Contabilidade Geral.
- ♦ **Custos por funções** – identificar com que função estão relacionados. Podemos ter: custos de aprovisionamento, que respeitam ao funcionamento dos armazéns de matérias e produtos acabados; custos de produção ou industriais, que se identificam com a valorização dos recursos utilizados na fabricação dos produtos ou prestação de serviços; custos comerciais, que estão relacionados com a entrega do produto ao cliente (com a venda/distribuição); custos administrativos, que representam os encargos relacionados com a administração, controle ou gestão da actividade da empresa, custos financeiros, que não correspondem ao funcionamento e qualquer estrutura da empresa, identificando-se com o custo associado à utilização de capitais alheios.

Quanto ao grau de conexão dos custos à actividade:

- ♦ **Custos directos** – correspondem às naturezas de custos que são exclusiva e especificamente de determinado objecto de custeio e que, portanto, não ocorreriam se o objecto de custeio não existisse. São aqueles cuja incorporação é física e facilmente observável. Exemplo: consumo das matérias-primas.
- ♦ **Custos indirectos** – identificam-se com os custos que respeitam simultaneamente a vários objectos de custeio. A sua repartição pelos diferentes objectos de custeio pressupõe que se definam critérios de imputação que, pela subjectividade que têm implícita, são sempre questionáveis. Exemplos: a renda das instalações, a amortização dos equipamentos fabris.

Quanto ao momento do cálculo do custo:

- ♦ **Custos reais** – são os que realmente se verificaram. São custos históricos, determinados à posteriori.
- ♦ **Custos teóricos ou básicos** – são definidos à priori para valorização interna de matérias, produtos e serviços prestados. Revelam-se um precioso auxiliar do controlo de gestão. Podemos ter: custos padrões (resultam de se considerarem as normas técnicas atribuídas aos vários factores industriais), custos orçamentados (obtidos através da elaboração dos orçamentos).

Os custos e a produção:

- ♦ **Custos fixos** – em que, numa perspectiva de curto prazo, o montante se mantém constante independentemente da actividade desenvolvida. Exemplos: seguros, rendas, amortizações.
- ♦ **Custos variáveis** – cujo valor global vai depender do nível de actividade. Exemplos: matérias-primas, matérias subsidiárias, as comissões pagas aos vendedores.
- ♦ **Custos semi-variáveis** – são constituídos por uma parte fixa e outra variável. Exemplos: electricidade, água, remunerações dos vendedores em que apresentam uma parte fixa (ordenado) e uma parte variável (comissões).

2.3 – Componentes do custo industrial e Estádios de Custos

Numa empresa industrial, para a fabricação dos produtos são necessárias três grandes componentes: Consumo de Matérias-Primas, Mão-de-Obra Directa e Custos Gerais de Fabrico.

Matérias-primas

Podemos definir como sendo todos os bens que a empresa adquire e que servem de base à obtenção do produto acabado (madeira para produção de móveis, farinha para a produção de pão). O seu consumo representa um custo directo do produto e o seu valor dependerá da quantidade que for consumida e da respectiva valorização. Esta será função do custo a que se encontrarem registadas em armazém e do critério valorimétrico utilizado – FIFO, LIFO, CMP – ou outro que a empresa adopte.

Exemplo – Determinada empresa registou num determinado período o seguinte movimento relativo às matérias-primas:

- Ei = 100 tons a 1 €/ton.
- Compras = 400 tons a 2 €/ton.
- Ef = 50 tons
- Consumo de MP = ???

$$\mathbf{Ei + Compras = Consumo + Ef} \Leftrightarrow 100 \text{ tons} + 400 \text{ tons} = \text{Consumo} + 50 \text{ tons} \Leftrightarrow \mathbf{Consumo = 450 \text{ tons}}$$

Valorização do consumo e das existências pelo FIFO:

$$\begin{aligned} \text{Valor do consumo} &= 450 \text{ tons} & \left\{ \begin{array}{l} 100 \text{ tons} \times 1 \text{ €} = 100 \text{ €} \\ 350 \text{ tons} \times 2 \text{ €} = \underline{700 \text{ €}} \\ \mathbf{800 \text{ €}} \end{array} \right. \\ &\quad (FIFO) \\ \text{Ef} &= 50 \text{ tons} \times 2 \text{ €} = \mathbf{100 \text{ €}} \end{aligned}$$

Valorização do consumo e das existências pelo LIFO:

Valor do consumo = 450 tons $\left\{ \begin{array}{l} 400 \text{ tons} \times 2 \text{ €} = 800 \text{ €} \\ 50 \text{ tons} \times 1 \text{ €} = \underline{50 \text{ €}} \\ \mathbf{850 \text{ €}} \end{array} \right.$
(LIFO)

Ef = 50 tons x 1 € = **50 €**

Valorização do consumo e das existências pelo CMP:

$$\text{CMP} = [(Q_1 \times P_1) + (Q_2 \times P_2)] / (Q_1 + Q_2)$$

$$\text{CMP} = [(100 \text{ tons} \times 1 \text{ €}) + (400 \text{ tons} \times 2 \text{ €})] / (100 \text{ tons} + 400 \text{ tons}) = 1,8 \text{ €/ton.}$$

Valor do consumo = 450 tons x 1,8 € = **810 €**
(CMP)

$$\mathbf{Ef = 50\ tons \times 1,8\ € = 90\ €}$$

O custo unitário das entradas em armazém (compras) deverá incluir o custo de aquisição acrescido de todos os custos suportados até à chegada da matéria à empresa (despesas de transporte, seguros). Os custos associados à armazenagem são considerados, de acordo com o SNC, custos do período.

Compras líquidas = valor aquisição + despesas de compra – descontos comerciais obtidos

Embalagens

Um outro aspecto que se poderá colocar nos componentes do custo de produção tem a ver com as embalagens. Estas constituem uma natureza de custos que tem um tratamento específico. De facto, existem indústrias em que os produtos têm que sair da fábrica acondicionados em certos tipos de embalagens. Neste caso, a embalagem faz parte integrante do custo industrial do produto (caso dos perfumes, café). Por outro lado, há produtos que para serem transportados para o armazém dos clientes necessitam de uma embalagem adequada, pelo que esta assumirá a natureza comercial.

Mão-de-Obra Directa

Corresponde aos custos associados às remunerações do pessoal que trabalha directamente na fabricação dos produtos. Isto significa que o valor da mão-de-obra abrange não só o montante das remunerações processadas aos trabalhadores, mas também o valor dos encargos suportados pela entidade patronal, como sejam, segurança social, seguro de acidentes de trabalho, subsídio de férias e natal, subsídio de refeição e outro encargos.

Historicamente, este conceito (MOD) está associado à figura salário – termo correspondente ao “ganho à peça”, isto é, os trabalhadores receberem consoante aquilo que produzem. Já a figura ordenado – remuneração fixa no final do mês independentemente da produção, encontra-se associada ao conceito de Mão-de-Obra Indirecta (MOI), onde se incluem as remunerações e encargos do pessoal que apoia a laboração, como sejam os encarregados, os chefes de secção, os directores fabris. Este último conceito é considerado como Custos Geras de Fabrico.

Isto significa que, teoricamente, a MOD é um custo variável, no entanto, como actualmente já são poucas as empresas a remunerarem os trabalhadores com base em salários, esta componente do custo industrial tende a ser um custo fixo.

Para um adequado cálculo dos encargos a considerar mensalmente (ao nível de todas as remunerações da empresa, onde se inclui a MOD) e atendendo a que o seu pagamento pode ocorrer de forma irregular ao longo do ano, torna-se necessário proceder à sua especialização. Esta especialização consegue-se a partir da utilização de uma taxa teórica que vai permitir a distribuição dos encargos de forma regular ao longo do ano. É um facto que cada trabalhador é operativo durante 11 meses e auferir remunerações proporcionais a 14 meses.

Conta	1. Remunerações do tempo de trabalho = 1.000 € x 11 meses = 11.000 €		
	2. <u>Encargos s/ remunerações:</u>		
	a. Subsídio de Férias	= 1.000 €	7
	b. Subsídio de Natal	= 1.000 €	
	c. Segurança social (14.000 € x 23,75%)	= 3.325 €	
	d. Seguro Acidentes Trabalho e outros encargos	= 275 €	
	Total de encargos		= 6.600 €

Meses	Ordenado	ENCARGOS				Processado	Gasto Ordenados x 1,6
		SF / SN	Seg. Soc.	SAT (2%)	Out. Enc.		
JAN	1.000,00		237,50	140,00	11,25	1.388,75	1.600,00
FEV	1.000,00		237,50		11,25	1.248,75	1.600,00
MAR	1.000,00		237,50		11,25	1.248,75	1.600,00
ABR	1.000,00		237,50		11,25	1.248,75	1.600,00
MAI	1.000,00		237,50		11,25	1.248,75	1.600,00
JUN	1.000,00		237,50		11,25	1.248,75	1.600,00
JUL	0,00	2.000,00	475,00		11,25	2.486,25	0,00
AGO	1.000,00		237,50		11,25	1.248,75	1.600,00
SET	1.000,00		237,50		11,25	1.248,75	1.600,00
OUT	1.000,00		237,50		11,25	1.248,75	1.600,00
NOV	1.000,00		237,50		11,25	1.248,75	1.600,00
DEZ	1.000,00	1.000,00	475,00		11,25	2.486,25	1.600,00
TOTAL	11.000,00	3.000,00	3.325,00	140,00	135,00	17.600,00	17.600,00

Conforme se pode observar, a adopção de uma taxa teórica tem por objectivo repartir todos os encargos regularmente ao longo dos vários meses em que há laboração, de modo a que todos os custos com o pessoal sejam mensualizados independentemente do período em que ocorre o seu pagamento.

Custos Gerais de Fabrico

Englobam todos os restantes custos de produção que não sejam matéria-prima ou MOD. Abrange um conjunto de custos de natureza muito heterogénea, como sejam: Mão-de-obra Indirecta, amortizações dos equipamentos fabris, seguros dos equipamentos e instalações produtivas, renda das instalações industriais, matérias subsidiárias (matérias auxiliares na transformação das matérias-primas – verniz e cola na produção de mesas de madeira ou fermento na produção de pão).

Tradicionalmente, a análise e o controlo dos GGF tem tido uma importância menor entre as três grandes componentes do custo industrial. No entanto, devido ao desenvolvimento continuado da tecnologia, materializado numa automatização crescente, que normalmente vem reduzir os custos da MOD e aumentar o investimento produtivo, este tipo de custos tem vindo a assumir uma importância crescente, aumentando as preocupações quanto à sua correcta repartição aos produtos.

De um modo geral, tratam-se de custos comuns a toda a produção da fábrica, existindo dificuldades na sua repartição. Esta repartição dos GGF passou do critério de repartição de base única, assente na MOD, para critérios que se atende à natureza das suas várias

componentes – critérios de base múltipla. O coeficiente utilizado pode ser o decorrente dos elementos apurados pela Contabilidade Geral – quotas reais, ou previstos – quotas teóricas. Neste último caso, há depois que comparar os elementos reais da contabilidade com os que foram utilizados, apurando-se eventuais diferenças de imputação ou de incorporação, que serão tratadas dada a sua relevância (normalmente são consideradas custos industriais não incorporados).

Pela óptica dos produtos fabricados podemos distinguir diversos estádios de custos:

Custo Primo = Consumo MP + MOD → identifica-se com os custos directos dos produtos.

Custo Transformação = MOD + GGF → corresponde ao somatório de custos necessários à transformação da matéria-prima.

Custo Industrial da Produção (no período) – CIP ou CIPM

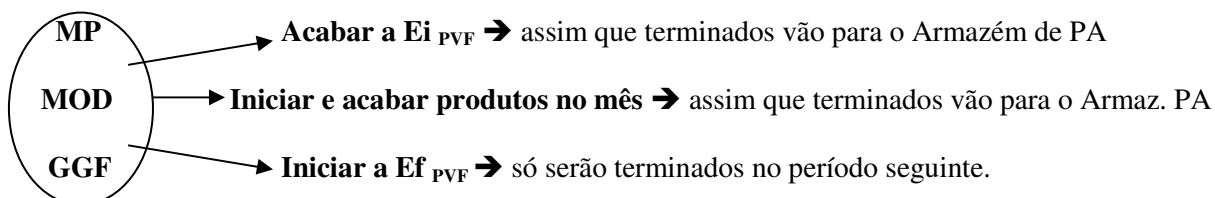
Corresponde ao somatório de todos os custos inerentes à fabricação que ocorrem num determinado período (mês, semestre, ano):

$$\text{CP ou CIP ou CIPM} = \text{Consumo MP} + \text{MOD} + \text{GGF}$$

Custo Industrial da Produção Acabada – CIPA

Corresponde ao custo a atribuir aos produtos que foram acabados num determinado período, independentemente do momento em que foram iniciados. O que significa que terá de incorporar, para além dos custos industriais que ocorreram no período (CIPM), o valor de eventual produção não acabada (PVF – Produtos em Vias de Fabrico¹) existente no início e no fim do período.

CIPM



$$\text{CIPA} = \text{CIPM} + \text{Ei}_{\text{PVF}} - \text{Ef}_{\text{PVF}}$$

$$\text{CIPA}_{\text{unitário}} = \text{CIPA} / \text{Quantidade produzida}$$

A determinação da produção em vias de fabrico é sempre bastante subjectiva pois, de uma forma geral, implica a determinação, nem sempre fácil, da quantidade de produtos que se encontram em curso de fabrico no final de um determinado período, bem como a definição (normalmente arbitrária) do grau de acabamento que apresentam.

Custo Industrial da Produção Vendida – CIPV

¹ Produtos em Vias de Fabrico são produtos que no final de um determinado período não estão terminados, isto é, encontram-se ainda numa determinada fase do processo produtivo. São diferentes dos produtos intermédios ou semi-produtos que correspondem a produtos que podem ser comercializados nesse estágio ou ser sujeitos a operações de transformação adicionais.

Corresponde ao valor dos custos industriais dos produtos vendidos num determinado período, independentemente do momento em que foram produzidos. O seu cálculo é feito a partir da quantidade vendida e do custo unitário, tendo em atenção o critério valorimétrico adoptado pela empresa. De referir que este custo vai ser repercutido na Demonstração de Resultados por Funções.

$$\text{CIPV} = Q_v \times \text{custo unitário} \text{ (mediante critério valorimétrico)}$$

ou,

$$\text{CIPV} = \text{CIPA} + \text{Ei}_{PA} - \text{Ef}_{PA}$$

Custos não Industriais

Para além dos custos da área fabril, as empresas apresentam estruturas de carácter comercial e administrativa, cujos custos importa calcular numa perspectiva de controlo, já que não vão ser objecto de imputação aos produtos.

Custos Administrativos – representam essencialmente os encargos com a administração e gestão da empresa, como sejam: remunerações e encargos da administração ou gerência e do pessoal administrativo, electricidade das instalações administrativas, consumíveis de escritório, amortizações do equipamento administrativo, contabilidade.

Custos Comerciais – representam as despesas relacionadas com a venda e a distribuição dos produtos, como sejam: custos com publicidade, remunerações pagas a vendedores, despesas relacionadas com o transporte dos produtos aos clientes.

Para além destes, os custos com a utilização de capitais alheios por parte da empresa (juros de financiamento), também merecem destaque e são considerados como Custos Financeiros.

Custo Complexivo

Corresponde ao somatório dos custos do período (afectam o resultado de um determinado período).

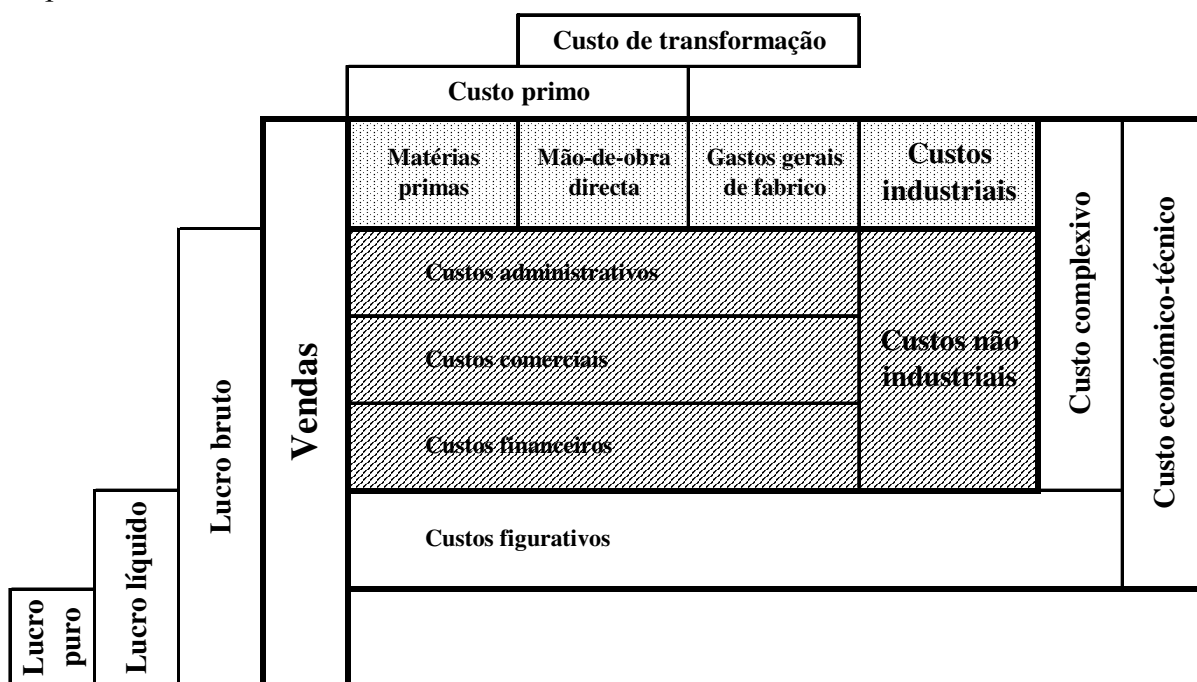
$$\text{Custo Complexivo} = \text{CIPV} + \text{Custos não Industriais}$$

Custo Económico-Técnico

Corresponde ao somatório do Custo Complexivo com os Custos Figurativos. Estes traduzem a remuneração dos capitais investidos na empresa pelos sócios. Se a empresa estabelecer um preço de venda superior ao custo económico-técnico consegue obter o chamado *lucro puro*.

$$\text{Custo Económico-Técnico} = \text{Custo Complexivo} + \text{Custos Figurativos}$$

Esquemáticamente:



Conhecidos os custos das diferentes funções da empresa, os diversos resultados podem ser evidenciados de acordo com a contribuição de cada função, dando origem a vários conceitos de resultados, identificados através da Demonstração de Resultados por Funções.

Demonstração de Resultados por Funções

DESCRIÇÃO	VALOR
Vendas e serviços prestados	X
Custo das vendas e dos serviços prestados	- X
Resultado bruto/Margem bruta	= ± X
Outros proveitos	+ X
Custos de distribuição	- X
Custos administrativos	- X
Custos de investigação e desenvolvimento	- X
Outros custos	- X
Resultado operacional	= ± X
Custos de financiamento (líquido)	± X
Resultado antes de impostos	= ± X
Imposto sobre o proveito do período	- X
Resultado líquido do período	= ± X

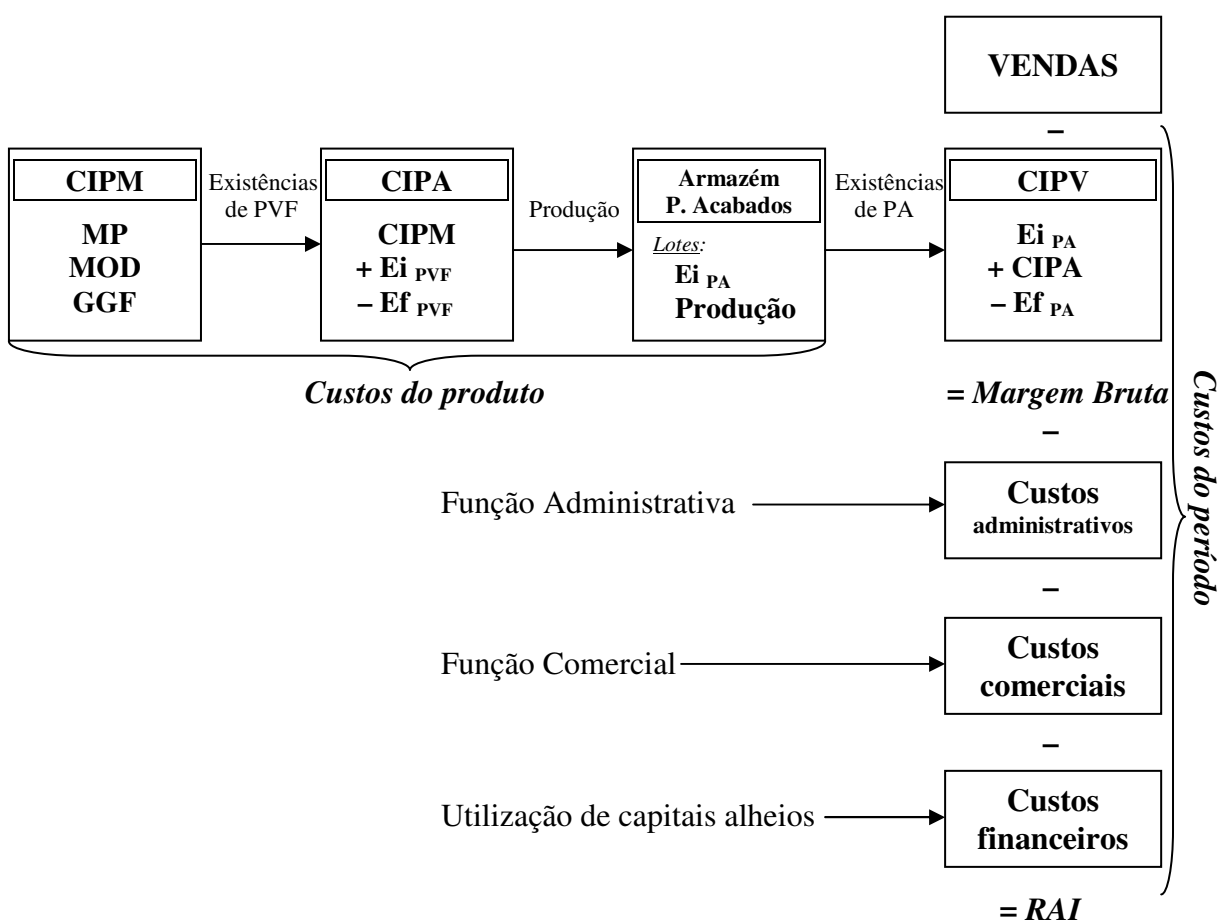
2.4 – Custos dos produtos e Custos do período

Podemos definir custos do produto como sendo aqueles que lhe são atribuídos para efeitos de valorização das suas existências. Desse valor, apenas o custo referente às unidades vendidas é que afectam o resultado.

Normalmente, só os custos industriais são inventariáveis, pelo que os custos das restantes funções afectam sempre o resultado do período em que ocorrem.

Assim, os custos do período são aqueles que afectam o resultado de um determinado intervalo de tempo, incorporando o custo industrial dos produtos vendidos e os custos das restantes funções que ocorram nesse período.

Esquematicamente:



3 – Imputação dos Custos Indirectos

Como foi definido anteriormente, um dos objectivos fundamentais da contabilidade de gestão é medir e atribuir custos por determinados objectos de custeio, como sejam, os produtos, os serviços ou as funções. Esta identificação e atribuição deve ser feita atempadamente e com a maior razoabilidade possível, já que atribuições de custos distorcidas podem levar a más avaliações e consequentemente a decisões erradas. Dada a complexidade das empresas e as exigências da gestão, nem sempre é fácil e imediata a identificação dos custos com os objectos de custeio.

Atendendo ao relacionamento dos vários custos com os objectos de custeio, podemos identificar os custos directos, que correspondem às naturezas de custos que são exclusiva e especificamente de determinado objecto de custeio e por isso a sua incorporação é física e facilmente observável, como por exemplo o consumo das matérias-primas ou a mão-de-obra directa. Por outro lado, existem os custos indirectos que respeitam simultaneamente a vários objectos de custeio, como é o caso, dos custos gerais de fabrico.

Atendendo à heterogeneidade e ao carácter indirecto das rubricas que integram os custos gerais de fabrico e ao facto de serem comuns aos diversos produtos ou serviços, torna-se difícil a sua repartição directa.

Para ultrapassar esta dificuldade recorre-se à definição de **coeficientes de repartição ou coeficientes de imputação**, que consistem em repartir os custos indirectos pelos produtos proporcionalmente a determinadas grandezas, designadas de bases de repartição ou imputação. Podem ser utilizadas várias bases de imputação, como sejam, as horas ou o valor da MOD, a quantidade de matéria-prima consumida, o número de unidades fabricadas, as horas de trabalho das máquinas, os custos directos, o custo primo.

$$\text{Coeficiente de imputação} = \text{GGF} / \text{Base de imputação}$$

Numa primeira fase, utilizaram-se **critérios de base única**, significando que o total de custos indirectos era distribuído pelos diversos produtos proporcionalmente a uma única variável (base). Estes critérios apresentam limitações porque partem do princípio de que existe uma relação de proporcionalidade entre os GGF e a base escolhida, o que é questionável dada a heterogeneidade de custos.

Para ultrapassar as limitações dos critérios de base única, passaram-se a utilizar os **critérios de base múltipla**. Estes consistem em segmentar os GGF em subgrupos de características comuns, escolhendo depois para cada conjunto a base de imputação que melhor verifique a relação de proporcionalidade. Por exemplo, o custo da mão-de-obra indirecta repartido em função do custo da mão-de-obra directa, as matérias subsidiárias e outras repartidas em função do custo da matéria-prima incorporada.

Por outro lado, se o coeficiente utilizado tiver por base os valores reais obtidos e apurados pela contabilidade estamos perante as designadas **quotas reais**. No entanto, muitas vezes não se torna prático aguardar pelos valores reais e além disso, as variações nos volumes de produção podem ocasionar ao longo dos meses coeficientes muito diferentes, pelo que é necessário calcular os coeficientes com base em estimativas ou previsões. Quando isso acontece estamos perante **quotas teóricas**. Neste caso, quando forem conhecidos os valores reais, há que regularizar a diferença para os valores considerados, mediante a contabilização de uma diferença de incorporação ou de imputação, que vai ser considerada na demonstração de resultados por funções na rubrica *Custos industriais não incorporados*.

Exemplo – Determinada empresa apresentou os seguintes custos de produção:

Descrição	Produto X	Produto Y	Base de imputação
Quant. produzida/vendida	200 unid.	250 unid.	
Preço de venda	100 € /unid.	120 €/unid.	
Matéria-prima (100 €/ton.)	80 tons	130 tons	
Mão-de-Obra Directa	4.500 €	5.500 €	
GGF:	???	???	
Amortizações	4.005 €		Quota real – Unid. produzidas
Mão-de-Obra Indirecta	5.100 €		Quota teórica – Valor da MOD
Diversos	3.100 €		Quota teórica – tons de MP consumida

Com base nas previsões efectuadas, dispunha-se da seguinte informação: Mão-de-Obra Directa de 5.000 € e 5.400 € para X e Y, respectivamente; consumo de MP de 80 tons para X e 120 tons para Y; Mão-de-Obra Indirecta – 5.200 € e Diversos – 3.000 €.

Amortizações:

Valor das Amortizações (real) = 4.005 €

Base de imputação: **quota real – Unidades produzidas**

Quantidades produzidas = 200 unid. + 250 unid. = 450 unid.

Coefficiente de imputação = 4.005 € / 450 unid. = 8,9 € de Amortizações / unid. produzida

(significa que por cada unidade produzida, os produtos vão apresentar 8,9 € de amortizações)

Imputação:

Amortizações Prod. X = 200 unid. x 8,9 € = **1.780 €**

Amortizações Prod. Y = 250 unid. x 8,9 € = **2.225 €**

4.005 €

MOI:

Valor da MOI (real) = 5.100 €

Base de imputação: **quota teórica – Valor da MOD**

Valor da MOI (teórico/previsto) = 5.200 €

Valor da MOD (teórico/previsto) = 5.000 € + 5.400 € = **10.400 €**

Coefficiente de imputação = 5.200 € / 10.400 € = 0,5 € de MOI / € de MOD

(significa que de acordo com as previsões efectuadas – quota teórica – por cada Euro de MOD que os produtos apresentem, vão incorrer em 0,5 € de MOI)

Imputação:

MOI Prod. X = 4.500 € x 0,5 € = **2.250 €**

MOI Prod. Y = 5.500 € x 0,5 € = **2.750 €**

5.000 €

Nota: Como os custos reais foram de 5.100 € e os custos imputados foram de 5.000 €, estamos perante uma diferença de imputação de – 100 €, que será considerada na DR's por Funções, numa rubrica designada de *Custos Industriais Não Incorporados* (CINI).

Diversos:

Valor dos Diversos (real) = 3.100 €

Base de imputação: **quota teórica – tons de MP consumida**

Valor dos Diversos (teórico/previsto) = 3.000 €

Kg de MP consumida (teóricos/previstos) = 80 tons + 120 tons = **200 tons**

Coefficiente de imputação = 3.000 € / 200 tons = 15 € de Diversos / ton. MP consumida

(significa que de acordo com as previsões efectuadas – quota teórica – por cada kg de MP que os produtos consumam, vão incorrer em 15 € de custos Diversos).

Imputação:

Diversos Prod. X = 80 tons x 15 € = **1.200 €**

Diversos Prod. Y = 130 tons x 15 € = **1.950 €**

3.150 €

Nota: Como os custos reais foram de 3.100 € e os custos imputados foram de 3.150 €, estamos perante uma diferença de imputação de + 50 €, que será considerada na DR's por Funções, numa rubrica designada de *Custos Industriais Não Incorporados* (CINI).

Mapa dos custos de produção

DESCRIÇÃO	Produto X	Produto Y
Matérias-primas	8.000,00	13.000,00
MOD	4.500,00	5.500,00
Custos directos	12.500,00	18.500,00
<i>GGF:</i>		
Amortizações	1.780,00	2.225,00
MOI	2.250,00	2.750,00
Diversos	1.200,00	1.950,00
Custos indirectos	5.230,00	6.925,00
Total de custos	17.730,00	25.425,00
Produção	200 unid.	250 unid.
Custo unitário	88,65	101,70

Demonstração de Resultados por Funções e por Produtos.

DESCRIÇÃO	Produto X	Produto Y	TOTAL
Vendas	20.000,00	30.000,00	50.000,00
CIPV	-17.730,00	-25.425,00	-43.155,00
Margem Bruta	2.270,00	4.575,00	6.845,00
<i>Custos Industriais Ñ Incorporados:</i>			
MOI			-100,00
Diversos			50,00
<i>Custos não Industriais:</i>			
Administrativos			0,00
Comerciais			0,00
Financeiros			0,00
RAI			6.795,00

As correcções feitas na DR's por Funções, através da rubrica Custos Industriais Não Incorporados (CINI) têm as seguintes justificações:

- ♦ No apuramento do valor da Mão-de-Obra Indirecta a imputar a cada produto, a empresa considerou, de acordo com as previsões que por cada €uro de Mão-de-Obra Directa que os produtos apresentassem, incorriam em 0,5 € de Mão-de-Obra Indirecta. Em resultado disso, o valor imputado aos produtos foi de 5.000 €, quando na realidade deveriam ter sido de 5.100 €. A diferença (100 €) ao não ser considerada no apuramento dos custos de produção de cada produto, será considerada como custo na demonstração de resultados do período.
- ♦ No apuramento do valor dos custos Diversos a imputar a cada produto, a empresa considerou, de acordo com as previsões, que por cada ton. de matéria-prima que os produtos consumissem, incorriam em 15 € de custos diversos. Assim sendo, foi imputado aos produtos o valor de 3.150 €, quando na realidade os custos diversos foram de 3.100 €uros. A diferença (50 €), que foi considerada a mais no custo dos produtos, é corrigida na Demonstração de Resultados surgindo como componente positiva do resultado.