

Conceitos teóricos de de Contabilidade de Gestão

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 Financeira 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 Financeira 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 gastos 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 Financeira e a Contabilidade de Gestão

- A Contabilidade Financeira é **obrigatória** enquanto que a de Gestão é **facultativa**.
- A Contabilidade Financeira 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 Financeira apura **resultados gerais** (globais), a Contabilidade Analítica apura **resultados por produtos, regiões, mercados, actividades**, etc.
- A Contabilidade Financeira 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 Financeira 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 Financeira 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 Financeira nas empresas industriais, para apurar resultados, precisa da informação gerada pela Contabilidade de Gestão (valor das existências de produtos).
- A Contabilidade Financeira **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 Financeira **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 Financeira **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/Gasto – 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/Rendimento – 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/gastos

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

Quanto à sua origem e destino:

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

Quanto ao grau de conexão dos custos/gastos à actividade:

- ♦ **Custos/gastos directos** – correspondem às naturezas de custos/gastos 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/gastos indirectos** – identificam-se com os custos/gastos 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/gasto:

- ♦ **Custos/gastos reais** – são os que realmente se verificaram. São custos/gastos históricos, determinados à posteriori.
- ♦ **Custos/gastos 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/gastos padrões (resultam de se considerarem as normas técnicas atribuídas aos vários factores industriais), custos/gastos orçamentados (obtidos através da elaboração dos orçamentos).

Os custos/gastos e a produção:

- ♦ **Custos/gastos fixos** – em que, numa perspectiva de curto prazo, o montante se mantém constante independentemente da actividade desenvolvida. Exemplos: seguros, rendas, amortizações.
- ♦ **Custos/gastos variáveis** – cujo valor global vai depender do nível de actividade. Exemplos: matérias-primas, matérias subsidiárias, as comissões pagas aos vendedores.
- ♦ **Custos/gastos 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/Gasto Industrial e Estádios de Custos/Gastos

Numa empresa industrial, para a fabricação dos produtos são necessárias três grandes componentes: Consumo de Matérias-Primas, Mão-de-Obra Directa e Gastos 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/gasto directo do produto e o seu valor dependerá da quantidade que for consumida e da respectiva valorização. Esta será função do custo/gasto a que se encontrarem registadas em armazém e da fórmula de custeio utilizada – FIFO, LIFO, CMP – ou outro que a empresa adopte.

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

- Inv.i = 100 tons a 1 €/ton.
- Compras = 400 tons a 2 €/ton.
- Inv.f = 50 tons
- Consumo de MP = ???

$$\text{Inv.i} + \text{Compras} = \text{Consumo} + \text{Inv.f} \Leftrightarrow 100 \text{ tons} + 400 \text{ tons} = \text{Consumo} + 50 \text{ tons} \Leftrightarrow \text{Consumo} = 450 \text{ tons}$$

Valorização do consumo e dos inventários pelo FIFO:

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

Valorização do consumo e dos inventários pelo LIFO:

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

Valorização do consumo e dos inventários pelo CMP:

$$\begin{array}{l} \text{CMP} = [(Q_1 \times P_1) + (Q_2 \times P_2)] / (Q_1 + Q_2) \\ \text{CMP} = [(100 \text{ tons} \times 1 \text{ €}) + (400 \text{ tons} \times 2 \text{ €})] / (100 \text{ tons} + 400 \text{ tons}) = \mathbf{1,8 \text{ €/ton.}} \end{array}$$

$$\text{Valor do consumo} = 450 \text{ tons} \times 1,8 \text{ €} = \mathbf{810 \text{ €}}$$

(CMP)

$$\text{Inv.f} = 50 \text{ tons} \times 1,8 \text{ €} = \mathbf{90 \text{ €}}$$

O custo/gasto unitário das entradas em armazém (compras) deverá incluir o custo/gasto de aquisição acrescido de todos os custos/gastos suportados até à chegada da matéria à empresa (despesas de transporte, seguros) e dos custos/gastos associados à armazenagem (normalmente repartidos em função do valor das compras), deduzido de eventuais descontos ou abatimentos comerciais (os que derivam ou estão associados à natureza e qualidade das existências transaccionadas, tais como os descontos de quantidade, bónus, o *rappel* e o desconto de revenda) obtidos dos fornecedores.

Compras líquidas = valor aquisição + despesas de compra + custos/gastos de armazenagem – descontos comerciais obtidos

Embalagens

Um outro aspecto que se poderá colocar nos componentes do custo/gasto de produção tem a ver com as embalagens. Estas constituem uma natureza de custos/gastos 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/gasto 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 gastos 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 outros 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 Gastos Geras de Fabrico.

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

1. Remunerações do tempo de trabalho = 1.000 € x 11 meses = **11.000 €**

2. Encargos s/ remunerações:

a. Subsídio de Férias = 1.000 €

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 €

3. **Quota teórica** = 6.600 € / 11.000 € = 0,6 = **60%**

4. **Custo da MOD mensal** = N.º horas x custo horário x **1,60**

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 gastos com o pessoal sejam mensualizados independentemente do período em que ocorre o seu pagamento.

Gastos Gerais de Fabrico

Englobam todos os restantes custos/gastos de produção que não sejam matéria-prima ou MOD. Abrange um conjunto de custos/gastos 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/gasto industrial. No entanto, devido ao desenvolvimento continuado da tecnologia, materializado numa automatização crescente, que normalmente vem reduzir os gastos da MOD e aumentar o investimento produtivo, este tipo de custos/gastos 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/gastos 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/gastos industriais não incorporados).

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

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

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

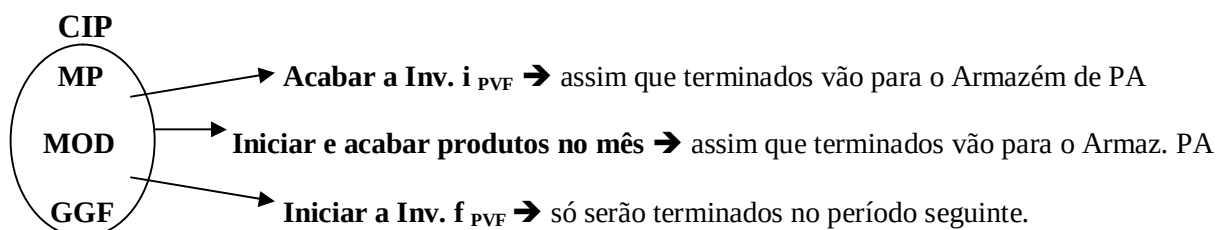
Custo Industrial da Produção (no período) – CIP ou CIPM

Corresponde ao somatório de todos os custos/gastos 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/gasto 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/gastos industriais que ocorreram no período (CIP), o valor de eventual produção não acabada (PVF – Produtos em Vias de Fabrico¹) existente no início e no fim do período.



$$\text{CIPA} = \text{CIP} + \text{Inv. i}_{\text{PVF}} - \text{Inv. f}_{\text{PVF}}$$

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

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.

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

Corresponde ao valor dos custos/gastos 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 de valorização das saídas adoptado pela empresa. De referir que este custo/gasto vai ser repercutido na Demonstração de Resultados por Funções.

$$\text{CIPV} = Q_v \times \text{custo unitário} \text{ (mediante a fórmula de custeio)}$$

ou,

$$\text{CIPV} = \text{CIPA} + \text{Inv. i}_{PA} - \text{Inv. f}_{PA}$$

Custos/gastos não Industriais

Para além dos custos/gastos 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.

Gastos 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.

Gastos Comerciais/Distribuição – representam as despesas relacionadas com a venda e a distribuição dos produtos, como sejam: gastos 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 Gastos de Financiamento.

Custo/gasto Complexivo

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

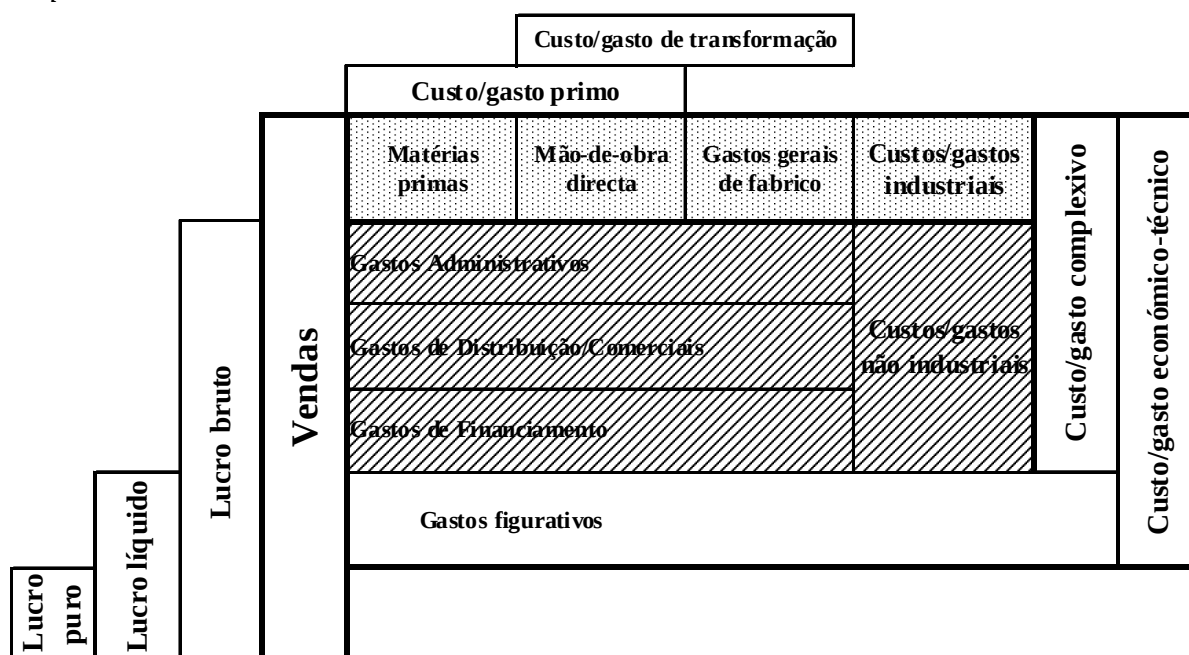
$$\text{Custo/gasto Complexivo} = \text{CIPV} + \text{Gastos não Industriais}$$

Custo/gasto Económico-Técnico

Corresponde ao somatório do Custo/Gasto Complexivo com os Gastos 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*.

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

Esquemáticamente:



Conhecidos os custos/gastos 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 rendimentos	+ X
Gastos de distribuição	– X
Gastos administrativos	– X
Gastos de investigação e desenvolvimento	– X
Outros gastos	– X
Resultado operacional	= ± X
Gastos de financiamento (líquido)	± X
Resultado antes de impostos	= ± X
Imposto sobre o rendimento do período	– X
Resultado líquido do período	= ± X

2.4 – Custos/gastos dos produtos e Custos/gastos do período

Podemos definir custos/gastos do produto como sendo aqueles que lhe são atribuídos para efeitos de valorização dos seus inventários. Desse valor, apenas o custo/gasto referente às unidades vendidas é que afectam o resultado.

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

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

Esquematicamente:

