

3 – Imputação dos Gastos Indirectos

Como foi definido anteriormente, um dos objectivos fundamentais da contabilidade de gestão é medir e atribuir custos/gastos 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/gastos 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/gastos com os objectos de custeio, podemos identificar os custos/gastos directos, que correspondem às naturezas de custos/gastos 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/gastos indirectos que respeitam simultaneamente a vários objectos de custeio, como é o caso, dos gastos gerais de fabrico.

Atendendo à heterogeneidade e ao carácter indirecto das rubricas que integram os gastos 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/gastos 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/gastos 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/gastos 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/gastos.

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 gasto da mão-de-obra indirecta repartido em função do gasto da mão-de-obra directa, as matérias subsidiárias e outras repartidas em função do custo/gasto 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/Gastos industriais não incorporados (CINI)*.

Exemplo – Determinada empresa apresentou os seguintes custos/gastos 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:	???	???	
Depreciações	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 €.

Depreciações:

Valor das Depreciações (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 Depreciações / unid. produzida

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

Imputação:

Depreciações_{Prod. X} = 200 unid. x 8,9 € = 1.780 €

Depreciações_{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/gastos reais foram de 5.100 € e os custos/gastos 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* (CIÑI).

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/gastos 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/gastos 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* (CIÑI).

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/gastos directos	12.500,00	18.500,00
<i>GGF:</i>		
Depreciações	1.780,00	2.225,00
MOI	2.250,00	2.750,00
Diversos	1.200,00	1.950,00
Custos/gastos indirectos	5.230,00	6.925,00
Total de custos/gastos	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>Gastos não Industriais:</i>			
Administrativos			0,00
Distribuição/Comerciais			0,00
Financiamento			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/gastos de produção de cada produto, será considerada como custo/gasto 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/gastos diversos. Assim sendo, foi imputado aos produtos o valor de 3.150 €, quando na realidade os custos/gastos diversos foram de 3.100 €uros. A diferença (50 €), que foi considerada a mais no custo/gasto dos produtos, é corrigida na Demonstração de Resultados surgindo como componente positiva do resultado.