

Texto de Apoio Nº1

INTRODUÇÃO À CONTABILIDADE DE GESTÃO**Introdução**

Na sociedade moderna, o mundo empresarial está enfrentado mudanças dramáticas caracterizadas, fundamentalmente pela (a) crescente abertura e globalização dos mercados; (b) evolução e massificação das tecnologias de informação e comunicação; (c) automação e sofisticação dos processos de produção; (d) internacionalização das empresas (e) concorrência forte e global; e (f) diversidade de produtos, processos e tecnologias de produção; (g) maior exigência dos consumidores, entre outras.

Perante esta dinâmica, a empresa vê-se obrigada a adaptar-se, constantemente, a um meio cada vez mais instável. Do ponto de vista de gestão, isto se traduz numa diversidade de decisões cada vez mais complexas e exigentes de informações adequadas para o seu suporte.

Vejamos, a título meramente ilustrativo, os problemas possíveis:

- a) Tendo em vista os objectivos da empresa (lucratividade, por exemplo):
 - § Quais os produtos que propiciam o melhor resultado?
 - § Qual o sistema de vendas que mais interessa?
 - § Que tipo de clientela convém mais?
- b) Perante o resultado global:
 - § Quais são os produtos que mais contribuíram?
 - § Em que pontos as nossas previsões, se não verificaram? Porquê?
 - § Qual é o desvio em relação às previsões iniciais? Porquê?
- c) Natureza das decisões a tomar:
 - § Quanto a preços:
 - i. Teremos de rever a nossa política? Em que pontos: conjunto dos produtos ou simplesmente em um ou em alguns deles?
 - ii. Não seria preferível diversificarmos ainda mais as facilidades que concedemos? Em que base: quantidades? categorias de clientes?
 - iii. Seria preferível diferenciarmos os nossos preços, de conformidade com as estações do ano, de forma a atenuarmos os vazios sazonais?
 - § Quanto ao programa de produção:
 - i. Deveremos renunciar a este ou àquele produto?
 - ii. Não seria preferível comprar do que continuar a fabricar?
 - iii. Qual o efeito de uma suspensão de tal fabrico?
 - § Quanto ao processo de produção:

- i. Em que parte do processo nos encontramos mal situados?
- ii. Como melhorar tal situação?

Se bem que muito reduzida, esta enumeração sublinha a diversidade e a frequência dos problemas, com os quais se deve lidar.

Problemas desta natureza, carecem de informações adequadas. Porém, a informação não substitui a decisão. A informação é o suporte da decisão. Por isso, a sua escolha e obtenção devem ser orientadas por um rigoroso raciocínio, e adaptada à natureza e necessidades concretas, diversificadas e evolutivas.

Uma boa tomada de decisões pressupõe um bom sistema de informação. A contabilidade, como técnica de informação ao serviço da empresa tem um papel importante como fornecedora de dados sobre a realidade económica, passada, presente e futura. Constitui, acima de tudo, uma ferramenta indispensável para que as empresas disponham de informação coerente e sistemática, não só para apoio às decisões de gestão, mas também para permitir que os investidores, o fisco, os colaboradores, os clientes, os fornecedores, os credores, os organismos de compilação de estatísticas e o público em geral acompanhem o curso das suas actividades.

A Contabilidade Geral, a Contabilidade de Custos e a Contabilidade de Gestão

Em sentido amplo, a Contabilidade trata da colecta, apresentação e interpretação dos factos económicos. Usam-se os termos Contabilidade Gerencial/de Gestão para descrever essa actividade dentro da organização e Contabilidade Financeira quando a organização presta informações a terceiros. A Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira, quando da necessidade de avaliar *stocks* na indústria.

A Contabilidade Geral/Financeira tem por objectivo controlar o património das empresas e apurar resultado global (variação do património). Também presta informações a usuários externos que tenham interesse em acompanhar a evolução da empresa, tais como as entidades financeiras que concedem empréstimos, os sócios/accionistas, os fornecedores, a administração fiscal, etc.

A Contabilidade de Gestão é o ramo da Contabilidade voltada para a melhor utilização dos recursos económicos da empresa, tendo, por objectivo, fornecer instrumentos que auxiliem os gestores de empresas no processo de tomada de decisões.

Conceito da Contabilidade de Gestão

Segundo Santino Furlan

“É uma técnica administrativa respeitante à predeterminação, verificação, relevação, imputação, controle, análise e demonstração de custos e resultados de gestão.”

Segundo Gonçalves da Silva

“É a tradução em unidades monetárias de todo o processo tecnológico da empresa, visando o apuramento e controle de custos de cada produto e a determinação e a determinação de resultados parciais.”

Segundo Backer e Jacobsen

“É a parte da contabilidade que trata da definição agrupamento, controle e atribuição de custos e que:

- § Fornece dados para medir resultados e avaliar existências;
- § Fornece informações para o controle das operações;
- § É a base para o planeamento e a tomada de decisões.”

Segundo Carlos F. dos Santos

“É a ciência que tem por missão contabilizar todos os custos com a actividade de produção ou fabricação, bem como os custos administrativos e financeiros e os custos de distribuição ou comerciais, dando apoio à gestão pela análise da evolução produtiva visto obter-se o cálculo dos custos nas suas diversas fases quer unitários quer totais até à venda dos produtos, com o respectivo apuramento de resultados”.

Segundo Charles Brunet

“É a parte da contabilidade que consiste em determinar por ramos de actividade, produtos, serviços, clientes ou por outros elementos normais e extraordinários:

- § Por um lado, o montante das vendas;
- § Por outro, os conjuntos de custos correspondentes;

E depois os proveitos e custos de cada uma daquelas categorias, com o fim de obter o lucro ou prejuízo de cada uma delas”.

Segundo Rapin e Poly

“A contabilidade analítica é uma técnica de análise dos custos e dos proveitos de uma empresa que tem por objectivos:

- § A valorização dos bens produzidos e vendidos
- § O controlo das condições internas de exploração”.

Evolução da Contabilidade de Gestão

A Contabilidade de gestão, cuja função inicial era fornecer elementos para a avaliação dos *stocks* e apuramento de resultados, passou, nas últimas décadas, a prestar informações importantes para a Gestão: a utilização dos dados de custos para apoio ao controlo e à tomada de decisões.

No que tange ao controlo, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos ou previsões e, a seguir, acompanhar o desempenho real em relação aos valores previstos.

Com relação à utilização dos dados da Contabilidade de Custos para tomada de decisões, estes podem ser muito úteis para o gestor avaliar as consequências de curto e longo prazo sobre medidas de corte de produtos, fixação de preços de venda, opções de compra ou fabricação, etc.

Em resumo, a Contabilidade de Custos passou, nas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de *stocks* e lucros globais para importante instrumento de controlo e decisão de

gestão. Com o advento da nova forma de usar Contabilidade de Custos, ocorreu seu maior aproveitamento em outros campos que não o industrial, como instituições financeiras, empresas comerciais, firmas de prestação de serviços, onde, para efeito de Balanço, era quase irrelevante (pela ausência de *stocks*). Passou-se, então, a explorar o seu potencial para o controlo e até para a tomada de decisões.

Assim, na evolução da Contabilidade de Custos distinguem-se quatro fases, estritamente ligadas ao papel que as suas informações desempenham no processo de gestão empresarial.

1ª fase: Contabilidade Industrial

Nesta fase a contabilidade de custos era desenvolvida e implementada em empresas industriais, mais para o cálculo do custo dos diversos produtos fabricados, razão pela qual se designava por Contabilidade Industrial.

2ª fase: Contabilidade Analítica

Após a sua adopção massiva em todos os tipos de empresas, como técnica virada, não só ao cálculo de custos de produção, mas também à análise das condições internas de exploração, evolui para Contabilidade Analítica.

3ª fase: Contabilidade de Custos

Nesta fase, a Contabilidade de Custos surge como uma técnica mais virada para o cálculo, redução e controlo de custos, numa fase em que o desempenho das organizações é conseguido não mais pelo aumento das vendas, mas sim pela sua habilidade de reduzir custos e tornar-se mais eficiente.

4ª fase: Contabilidade de Gestão

Aqui, a Contabilidade de Custos surge como uma técnica que apoia o gestor na tomadas das decisões que aquele enfrenta no dia-a-dia do processo de gestão. Passa a produzir e fornecer informações justamente à medida das necessidades dos gestores.

Necessidade e Natureza da Contabilidade de Gestão

Os responsáveis pela gestão das empresas têm necessidade de obter informações abundantes, oportunas, claras e objectivas para poderem realizar tarefas como o planeamento, a tomada de decisões e o controlo. Assim, têm de se apoiar nas técnicas de informação, entre as quais, contabilidade.

De facto, os gestores têm necessidade de conhecer os custos, os proveitos e os resultados não só dos produtos que fabricam e vendem, como também os que se verificam nos vários departamentos e funções da empresa, de modo a que o processo de tomada de decisões na empresa seja eficiente e contribua para o alcance dos objectivos que prossegue.

Será que a contabilidade geral, como técnica de informação ao serviço da empresa, pode fornecer os dados indispensáveis à sua gestão?

Esta e outras questões colocam-se quando se estuda o objectivo da contabilidade geral.

Os objectivos fundamentais desta disciplina dizem respeito, sobretudo, à determinação da situação patrimonial da empresa (composição e valor do património) e ao apuramento dos resultados globais (através da comparação dos custos e proveitos por natureza).

Trata-se de uma contabilidade que diz respeito às relações da empresa com o exterior, apresentando, entre outras, as seguintes características:

- § É essencialmente patrimonialista;
- § É histórica, isto é, apresenta resultados a posteriori (passados e inalteráveis);
- § Atende, sobretudo, às solicitações de ordem financeira, jurídica e fiscal;
- § Não acompanha o movimento interno respeitante às funções de produção, aprovisionamento, distribuição, etc.

Insuficiência da Contabilidade Geral

As informações obtidas, embora sejam úteis, são insuficientes para gerir racionalmente as empresas, sobretudo pela sua fraca operacionalidade no controle, gestão corrente e planificação das actividades, assim como no processo de tomada de decisões.

A contabilidade geral não permite:

- § ***Analisar as condições internas de exploração***, nem o seu controle com base no cálculo dos custos e proveitos das várias funções, decisões, secções e postos de trabalho da empresa;
- § ***Apurar os custos e os resultados dos produtos fabricados, nas várias fases do processo***;
- § ***O planeamento e o controle das actividades***, uma vez que os proveitos e os custos são apurados por natureza (despesas com o pessoal, fornecimentos e serviços de terceiros, etc) e com base em dados históricos a posteriori;
- § ***A resposta a questões como:***
 1. De que modo se repartem os custos pelos serviços e produtos fabricados pela empresa?
 2. Qual a rendibilidade dos departamentos e dos produtos?
 3. Qual o resultado com que cada produto contribui para os resultados do exercício?
 4. Haverá possibilidade de reduzir o custo industrial de um determinado produto?
 5. Qual a evolução dos custos e dos proveitos de uma determinada secção ou divisão?
 6. Qual a rendibilidade das vendas?
 7. Qual a estrutura dos custos dos produtos? Como evolui no tempo?
 8. É mais vantajoso continuar a fabricar todos os produtos ou apenas alguns deles?

9. Será mais vantajoso fabricar um certo tipo de bem ou será preferível adquiri-lo externamente?
10. Como poderá a empresa eliminar o prejuízo?
11. Haverá necessidade de criar secções, oficinas, etc., para produzir um certo bem ou serviço, ou será mais económico recorrer a serviços externos?

Daqui conclui-se que a **Contabilidade Geral nem sempre fornece a informações adequadas e com a periodicidade desejável**. Actualmente, as empresas de certa dimensão e complexidade necessitam de acompanhar com maior frequência a evolução da gestão e de planificar e controlar a sua actividade de modo a poder tomar, tempestivamente, as necessárias medidas correctivas.

Sendo assim, **as informações a obter devem ser mais detalhadas e relativas a períodos mais curtos, para que o gestor possa ter uma visão tão exacta** quanto possível da actividade dos diversos órgãos que compõem a estrutura da empresa e ainda do seu contributo para os resultados.

As informações fornecidas pela Contabilidade Geral, são veiculadas, fundamentalmente, pelas seguintes **peças contabilísticas**:

- § **Balanço** – que nos mostra a situação da empresa em determinado momento e o resultado global obtido em determinado período;
- § **Mapa de Demonstração de Resultados**, que nos mostra os custos e perdas por natureza, os resultados operacionais e o resultado líquido do exercício;
- § **Mapa de Origem e Aplicação de Fundos**, que nos apresenta uma síntese das variações ocorridas nas estruturas, económica (fundos fixos e circulantes) e financeira (fundos próprios e alheios) da empresa, durante o exercício.

Conclusão

A Contabilidade Geral, devido às suas características muito peculiares, carece de informação face aos problemas de análise. Esta informação será fornecida por um outro ramo da contabilidade - a Contabilidade Custos ou, mais correctamente, a contabilidade analítica (modernamente contabilidade de gestão).

Diferenças entre a Contabilidade de Gestão e a Contabilidade Financeira

Critério	Contabilidade Financeira	Contabilidade de Gestão
Utente primário da informação	<p>§ Reporte para entidades externas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Accionistas - Credores e bancos - Finanças - Fornecedores - Clientes 	<p>§ Reporte aos órgãos internos para:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Planeamento - Organização - Direcção - Controlo - Avaliação do desempenho
Horizonte	<p>§ Ênfase no sumário geral das consequências financeiras das decisões tomadas no passado</p>	<p>§ Ênfase nas decisões que afectarão o futuro</p>
Natureza da informação	<p>§ Precisa – ênfase na objectividade, exactidão e verificabilidade dos dados</p>	<p>§ Rápida – ênfase na relevância e flexibilidade dos dados</p>
Foco organizacional	<p>§ Global – apresentação dos situação financeira geral da organização</p>	<p>§ Pormenorizado – apresentação de relatórios financeiros segmentados por departamentos, produtos, clientes, trabalhadores, etc.</p>
Face à lei	<p>§ Existência obrigatória</p>	<p>§ Existência não obrigatória</p>
Conceitos	<p>§ Observação dos PCGA, normas, etc.</p>	<p>§ Não sujeito a normas impositivas externas. Adaptação aos problemas para os quais a informação se destina, sendo o único constrangimento o de que os benefícios esperados do uso da informação deve ser superior aos custos de recolha e análise de dados, e processamento de informação.</p>
Registo	<p>§ Formal (obedecendo ao princípio das partidas dobradas).</p>	<p>§ Combinação do formal e do informal, podendo possuir um registo formal, baseado no princípio das partidas dobradas, e um outro, informal, conforme as necessidades.</p>
Características da Informação	<p>§ Informação histórica, quantitativa, monetária, precisa e verificável. Ênfase no sumário das consequências financeiras das actividades passadas</p>	<p>§ Informação corrente e previsionial, quantitativa e qualitativa, monetária e não monetária, verificável e estimável, e oportuna. Ênfase nas decisões que afectam o futuro.</p>
Classificação dos encargos	<p>§ Por natureza</p>	<p>§ Por destino</p>

Requisitos da Contabilidade de Gestão

A contabilidade de custos/analítica, para melhor atingir os seus objectivos, deve seguir os seguintes requisitos:

1. **Fidelidade à realidade operacional** – deve ser objectiva e reflectir com clareza a realidade empresarial observada, isto é, não nos devemos desviar da realidade e devemos evitar todas as situações que alterem ou possam vir a alterar a realidade dos factos;
2. **Obediência ao princípio de análise** – devemos procurar que a decomposição em custos e resultados esteja de acordo com o conjunto de operações a que obedece, pois deve relacioná-los de uma forma a conciliar os efeitos com as causas;
3. **Estruturação em função das necessidades** – deve-se procurar um funcionamento viável, pois a contabilidade deve estar organizada de acordo com as exigências e necessidades sentidas pela empresa;
4. **Simplicidade e oportunidade** – as informações que fornece devem ser claras, precisas, suficientes e oportunas, visando a tomada de decisões atempadas;
5. **Economicidade** – deve-se procurar implementar um sistema que gere custos pouco elevados a fim de que não ponha em causa a sua existência e manutenção, face aos benefícios que dela possam resultar, isto é, os custos devem ser cobertos pelos proveitos que originam.

Características da Contabilidade de Gestão

A contabilidade de custos apresenta as seguintes características:

- § **Está organizada em função das necessidades específicas de cada empresa e não está sujeita a qualquer constrangimento de forma.** A grande diversidade de soluções possíveis para organizar uma contabilidade de custos opõe à rigidez e uniformidade da contabilidade geral;
- § **A contabilidade de custos é destinada a servir todos os responsáveis da empresa qualquer que seja a sua posição hierárquica.** Inclusivamente as respectivas informações podem ser comunicadas a terceiros, como é o caso, por exemplo de certos contratos de exportação em que o cliente discute previamente os preços propostos de cada encomenda;
- § Utiliza as informações da contabilidade geral e nos documentos que lhe servem de base, por **reclassificações** ou por estudos técnico-contabilísticos e estatísticos;
- § **A contabilidade de custos deve estar actualizada e fornecer as informações rapidamente.** É indispensável que a informação seja orientada para o futuro e para a acção, designadamente no apoio ao planeamento operacional;
- § **Deve ser organizada para pôr em relevo as responsabilidades.** O controlo de gestão das diversas áreas de responsabilidade é feito pelo controlo periódico das realizações e das previsões a fim de determinar os desvios anormais a exigirem medidas de correcção oportunas.

A Contabilidade de Gestão e as Funções da Empresa

As várias funções do gestor, consideradas como um todo, formam o processo administrativo. **Planeamento, organização, direcção e controle**, quando considerados isoladamente, constituem as funções administrativas. Cada uma delas é parte integrante do todo e repercute-se na seguinte, determinando o seu desenvolvimento.

Planeamento

É a primeira função administrativa e serve de base às demais. Compreende:

- § A definição dos objectivos (o que se deve fazer, como e para quê?);
- § A escolha dos meios para alcançar esses objectivos;
- § O que cada órgão da empresa deve fazer, como e quando.

O planeamento é um modelo teórico para a acção futura, na medida em que visa criar condições racionais para que se organize e dirija o sistema.

Organização

Após o planeamento, segue-se geralmente a função de organização. A organização é uma actividade indispensável na empresa, na medida em que as actividades a realizar são muitas e que uma pessoa só não pode controlá-las. Daí a necessidade de uma estrutura organizacional.

Direcção

Esta função relaciona-se directamente com a maneira pela qual os objectivos são alcançados através da motivação do elemento humano e da orientação e coordenação das operações que devem ser executadas.

Controle

Esta função é o resultado lógico do processo administrativo analisado, uma vez que é necessário verificar em que medida o planeamento está a ser seguido.

O controle visa, sobretudo, comparar as actividades planeadas com as realizadas, detectando e contabilizando os desvios, e permite:

- § Conhecer as causas explicativas dos desvios;
- § Tomar as decisões correctivas;
- § Rever os métodos de previsão adoptados.

Princípios fundamentais da Contabilidade e convenções contabilísticas aplicadas à Contabilidade de Gestão

1. **Competência ou realização da receita:** a receita deve ser reconhecida apenas quando realizada; a realização ocorre quando há troca de bens ou serviços por elementos do activo, portanto, no acto da transferência de propriedade dos bens;
2. **Competência ou confrontação da despesa:** no momento do reconhecimento da receita devem ser deduzidos os valores dos esforços para obtenção dessas receitas. Esses esforços podem estar directamente relacionados à receita ou indirectamente relacionados à receita;

3. **Do custo como base de valor:** os activos devem ser registados pelo seu valor de entrada;
4. **Da consistência:** uma vez escolhido um processo para o registo de custos, este não deve ser mudado com frequência para que os resultados apurados não fiquem prejudicados;
5. **Prudência (conservadorismo):** entre duas alternativas para o registo de um activo, deve-se escolher entre o custo e o valor de mercado, dos dois o menor. O mesmo raciocínio deve nortear o contabilista no registo dos gastos que provocam dúvida de classificação entre custo de produção ou despesa do período, devendo prevalecer a escolha que representa redução imediata do resultado, portanto, despesa do período. O uso do princípio da prudência não deve ser indiscriminado e sim obedecer ao bom senso, para não serem subavaliados os activos da empresa;
6. **Materialidade (relevância):** esse princípio desobriga de um tratamento mais rigoroso àqueles itens cujo valor monetário é pequeno relativamente aos gastos totais. Alguns pequenos materiais de consumo industrial, por exemplo, precisariam ser contabilizados como custo na medida em que fossem utilizados no processo produtivo; mas por possuírem valores irrisórios, normalmente são incorporados e totalmente registados como custo no período de sua aquisição, simplificando o procedimento por se evitar seu controle e baixa por diversos períodos.

Limitações da Contabilidade

É preciso, todavia, dizer algo a respeito das limitações do método contabilístico. Algumas destas limitações são intrínsecas ao método contabilístico enquanto que outras características dos métodos puramente quantitativos.

As limitações da contabilidade são as seguintes:

- § A contabilidade não é e nem deve ser entendida como um fim em si mesma. Isto quer dizer que as informações por si fornecidas só terão utilidade desde que satisfaçam as necessidades da administração ou de outros interessados, e não apenas as do contabilista.
- § A contabilidade só é capaz de captar e registar, normalmente, eventos mensuráveis em moeda. Contudo, em quase todas as decisões, muitos outros elementos não-quantitativos devem ser levados em conta para uma decisão adequada.
- § Existe ainda muita confusão entre contabilistas, no diz respeito a princípios, a procedimentos de avaliação, bem como a terminologia, o que prejudica a qualidade das demonstrações financeiras.

O resultado destas limitações é que os relatórios contabilísticos não espelham *exactamente* a realidade económica e financeira da entidade. Muitas vezes a contabilidade fornece um retrato algo desfocado ou desfasado de uma paisagem empresarial. Mas, os contabilistas não se devem humilhar por isto, pois o mesmo acontece com outros métodos quantitativos. O importante é conhecer bem o grau de limitações inerente ao método para não iludirmos em demasia, e, tão pouco iludir os outros com a aparente exactidão de nossos números, que, no fundo, são aproximações de uma realidade bem mais complexa.

PRINCIPAIS CONCEITOS DA CONTABILIDADE DE GESTÃO

Proveito

É a componente positiva do resultado do exercício. É todo o custo inventariável e armazenado. Nem sempre um proveito corresponde à receita.

Receita

È o direito de receber, nasce a partir do momento em que fornecemos ao exterior os bens ou serviços.

Pagamento

Saída de meios monetários para terceiros que pode ou não coincidir com a contratação da dívida.

Recebimento

Verifica-se quando da entrada de meios monetários e vem regularizar ou não uma dívida. Pode coincidir ou não com a receita.

Despesa

Pressupõe a obtenção do direito de uso de factores, com ou sem pagamento imediato. Constitui uma obrigação de pagar a terceiros quer um serviço prestado, quer um bem adquirido.

Custo

É o esforço, sacrifício ou dispêndio de energias, recursos e valores para alcançar um determinado objectivo, ou, seja, tudo o que custou um objecto ou um serviço num determinado período. É a quantidade de bens ou serviços consumidos na produção. Ocorre com a utilização dos factores adquiridos . Só existe custo quando há consumo. As matérias armazenadas não são custo.

II. Acepções da palavra custo

Em termos económicos, dentro das diversas acepções da palavra, interessam-nos duas:

- Ø **Custo tecnológico ou material** – conjunto de recursos físicos consumidos ou utilizados, ou seja, o conjunto formado pelas quantidades de bens e serviços consumidos ou utilizados;

$$\text{Custo tecnológico} = \sum_{i=1}^n Q_i = Q_1 + Q_2 + \dots + Q_n$$

- Ø **Custo monetário** – valor monetário dos recursos físicos consumidos, obtido pela expressão monetária dos recursos físicos em unidades monetárias, que é o valor que resulta do somatório dos produtos das quantidades pelos respectivos preços.

$$\text{Custo Monetário} = Q_1 \times P_1 + Q_2 \times P_2 + \dots + Q_n \times P_n = \sum_{i=1}^n Q_i \times P_i$$

Nota: Ao converter o custo tecnológico em moeda, obtém-se o custo monetário.

Exemplo: Custo de Produção do Produto *Alfa*:

Designação	Quantidade (Custo Tecnológico)	Preço (MT)	Valor (MT) (Custo monetário)
Matéria A	500 Kg	100,00	50.000,00
Matéria B	200 Kg	50,00	10.000,00
Mão-de-obra	100 horas	200,00	20.000,00
Energia	50 kWh	50,00	2.500,00
			82.500,00

Nota:

1 - A contabilidade de custos privilegia o apuramento do custo monetário. Sempre que falamos de custo nos referimos ao custo monetário.

2 - O custo monetário tem dois componentes: As *quantidades*, cuja magnitude depende da racionalidade com que se usam os recursos, e o *preço*, determinado pelas condições de procura e oferta de factores no mercado.

III. Destino dos Custos

Os custos têm dois destinos, nomeadamente:

- ◆ *Destino Funcional* – a que função é que o custo respeita;
- ◆ *Destino Final* – a que produto ou serviço é que o custo respeita.

IV. Classificação dos Custos

1. Quanto à espécie

- Ø **Custo tecnológico** – quantidades de bens e serviços aplicados na produção e expressos em quantidades físicas ou trabalho (quantificação técnica de um custo);
- Ø **Custo monetário** – expressão monetária do custo tecnológico;

2. Quanto à base de cálculo

- a. **Custos reais ou históricos** – são os custos que realmente se verificaram. São determinados com base nos valores aplicados e registados na contabilidade (*a posteriori*);
- b. **Custos teóricos ou básicos** – são custos predeterminados, isto é, calculados *a priori* com base em quantidades e preços preestabelecidos; são custos teóricos, definidos “*a priori*” para valorização interna de matérias-primas, produtos acabados e prestação de serviços. Os custos básicos são um instrumento precioso para o controlo de gestão. Permitem a comparação do custos reais com os custos padrões, a determinação dos desvios e análise das suas causas, para a tomada de medidas correctivas.

3. Quanto ao âmbito

- Ø **Custo de produtos** – aqueles que se referem a um produto ou determinado grupo de produtos;
- Ø **Custos operacionais** – referem-se a uma operação determinada (fabricação, montagem);
- Ø **Custos funcionais** – relativos às funções empresariais: custos de aprovisionamento, custos de transformação, custos de distribuição e custos de administração e financiamento.

4. Quanto aos períodos contabilísticos a que respeitam

- Ø **Custos do período** – todos os custos incorridos no período em análise.
- Ø **Custos transferidos de outros períodos** – aqueles que não foram aprovisionados nas contas de Acréscimos de Custos e são lançados em Contas de Custos e Perdas Extraordinárias imputáveis a exercícios anteriores.

5. Quanto à conexão, forma de imputação, ou em relação aos produtos

- Ø **Custos directos** – são todos os que são especificamente originados por este ou aquele serviço (custos directos das funções e departamentos) ou por este ou aquele produto (custos directos dos produtos);
- Ø **Custos indirectos** – são todos aqueles originados não por este ou aquele serviço ou produto, mas sim por vários serviços ou produtos (gastos gerais da empresa), desconhecendo-se, no momento da sua efectivação, o seu destino funcional e/ou final.

6. Quanto à fase de estágio de transformação ou laboração

- Ø **Custo industrial ou de produção** – custo dos produtos à saída da fábrica;
- Ø **Custo comercial ou complexo** – custo dos produtos vendidos no momento da entrega aos clientes;
- Ø **Custo económico-técnico** – aquele que compreende todos os custos da empresa.

7. Quanto às funções ou serviços em que foram incorridos(Custos funcionais)

- Ø Custos de compra ou de aprovisionamento
- Ø Custos de produção ou de fabrico
- Ø Custos de investigação e de qualidade
- Ø Custo de vendas ou de comercialização
- Ø Custos financeiros
- Ø Custos administrativos

Os Custos de compra, de produção, de investigação e qualidade são custos industriais e os restantes (de vendas, financeiros e administrativos) são chamados custos não industriais.

8. Quanto ao processo de decisão e optimização dos resultados

- Ø Custos médios
- Ø Custos marginais
- Ø Custos diferenciais
- Ø Custos irrelevantes
- Ø Custos de oportunidade

9. Quanto ao grau de ligação com a actividade

- Ø **Variáveis** – são os resultados da relação existente entre os custos e o nível de actividade da empresa. Estes custos dependem do nível de actividade da empresa (produção ou venda);
- Ø **Fixos ou de estrutura** – são os ligados à estrutura da empresa ou da secção praticamente independentes da sua actividade.

Custos Variáveis

- São custos que variam necessariamente quando o volume aumenta ou diminui;
- São custos que resultam da utilização da capacidade existente;

Podem ser:

- ◇ **Proporcionais** - quando variam proporcionalmente com o volume;
- ◇ **Progressivos** - quando crescem a uma taxa maior que a taxa de crescimento do volume, e;
- ◇ **Digressivos** - quando crescem a uma taxa menor que a taxa de crescimento do volume.

Para facilitar análise dos custos variáveis, geralmente *se assume* que eles são variáveis proporcionais.

Nota:

- 1 - Os custos variáveis totais é que aumentam ou diminuem conforme o volume (de produção ou de venda) aumenta ou diminui, respectivamente.
- 2 - Os custos variáveis unitários (proporcionais) mantêm-se invariáveis mesmo que varie o volume (de produção ou de venda);

Custos Semi-variáveis ou mistos

Custos que tem uma parte variável e uma parte fixa. Exemplo: a remuneração mensal de um vendedor e os custos de conservação de equipamento. O comportamento dos custos semi-variáveis pode ser expresso pela equação:

$Y = a + bx$
Y - custo total misto
a - Parte fixa do custo misto (intercepto vertical)
b - Custos variáveis unitários
X - Nível de actividade ou volume

Nota: a equação da recta dos custos mistos pode ser estimada com recurso ao método dos mínimos quadrados.

Custos Fixos

São aqueles que não variam quando se altera o volume ou são pouco sensíveis à sua variação.

São os que proporcionam a *capacidade* para produzir ou vender, razão porque também se chamam *custos de capacidade*.

Tipos de capacidade:

- *Capacidade física*, que é dada pelos edifícios, equipamentos;
- *Capacidade organizacional*, dada pelos quadros da empresa, e;
- *Capacidade financeira*, dada pelas possibilidades financeiras da empresa.

Nota:

1 - Os custos fixos totais mantêm-se invariáveis mesmo que varie o volume (de produção ou de venda);

2 - Os Custos fixos unitários aumentam ou diminuem conforme volume (de produção ou de venda) diminui ou aumenta, respectivamente.

V. Custos Funcionais

Custos de Aprovisionamento

Designa-se por **custo de aprovisionamento** o custo das matérias no momento da sua incorporação na produção, isto é, quando saem do respectivo armazém para entrar no processo produtivo.

Então, os custos de aprovisionamento compreendem os seguintes elementos:

1. **Preço de compra** facturado pelos fornecedores;
2. **Despesas adicionais de compra** (directas e indirectas), tais como: comissões, fretes, seguros, direitos aduaneiros, etc.
3. **Despesas de armazenagem**, tais como: rendas, seguros, iluminação, despesas com o pessoal e amortizações do armazém de matérias.

$Ca = \text{Custo de factura líquido} + \text{Despesas de compra} + \text{Despesas de armazenagem}$

$\text{CEC (custo das existências consumidas)} = \text{EI} + \text{Compras} - \text{EF}$

EI (existências iniciais)

EF (existências finais)

Custos de Transformação

O custo de transformação compreende:

1. A mão-de-obra directa utilizada na produção;
2. Os gastos gerais de fabrico, tais como todos os fornecimentos, seguros, força motriz, mão-de-obra indirecta, amortizações, etc., exigidos pela produção.

$$CT=MOD + GGF$$

Custos de Distribuição ou de Venda

Os **Custos de Distribuição ou de Venda** compreendem todas as despesas efectuadas com a venda e distribuição dos produtos, tais como: publicidade, ordenados, comissões, deslocações e estadias do pessoal de vendas, frete para o armazém dos clientes, seguros destes transportes, etc. Em geral, todos os negócios têm custos de distribuição ou de venda, quer se tratem de empresas de produção, quer se tratem de prestação de serviços. Todos estes elementos, directos ou indirectos, são “custos de períodos” e, portanto, não inventariáveis.

Custos Administrativos

Os **Custos de Administrativos** compreendem todas as despesas exigidas pela direcção da empresa, tais como: ordenados dos membros dos órgãos sociais, respectivas deslocações e estadas, despesas de representação, material de escritório, ordenados do pessoal de escritório, etc.

Custos financeiros

Os **Custos Financeiros** são os que representam o custo dos capitais alheios aplicados na empresa.

VI. Custo Industrial, Custo Complexivo, e Custo Económico Técnico

Custo de Produção ou Industrial

Designa-se por **Custo Industrial** o custo dos produtos à saída da fábrica, isto é, no momento em que entram no armazém de produtos fabricados.

O custo industrial ou de produção integra:

- O custo da **matéria directa consumida** – matérias que são parte integrante do produto final e que são facilmente imputáveis aos produtos;
- Custo da **Mão-de-Obra Directa (MOD)** – que respeita aos custos com trabalhadores que se ocupam directamente do fabrico do produto;
- **Gastos Gerais de Fabrico (GGF)** – constituídos por todos os restantes custos industriais imputáveis ao produto.

A soma dos custos das matérias directas consumidas e da mão-de-obra directa designa-se **Custo Primo**

$$CP=MP + MOD$$

Por outro lado, a soma dos custos da mão-de-obra directa e dos gastos gerais de fabrico chama-se **Custo de Transformação (CT)**.

$$CT=MOD + GGF$$

Esquemáticamente:

Custo de Transformação	Matérias Directas	Custo Primo ou Directo	Custo de Produção ou Industrial
	Mão-de-obra Directa		
	Gastos gerais de Fabrico		

□ **Matérias Directas**

As **matérias directas** são os bens que se laboram para obter o produto final, e que geralmente são incorporados no produto final (Madeira e móvel, farinha e pão, papel e livro, etc.).

□ **Mão-de-obra Directa**

Designa-se por **mão-de-obra directa** o custo com o pessoal que trabalha directamente na fabricação do produto, excluindo-se os encargos com o pessoal da área industrial, que tem funções de supervisão (encarregados, chefes de secção, directores) ou de apoio (direcção fabril, planeamento e controlo de produção, etc.) que são considerados **Gastos Gerais de Fabrico (GGF)**.

□ **Gastos Gerais de Fabrico**

Fazem parte dos **gastos gerais de fabrico** os restantes custos da função industrial. Entre as diversas naturezas de custos salientaremos:

- Remunerações e demais encargos com mão-de-obra directa indirecta;
- Matérias indirectas;
- Serviços de conservação e reparação;
- Seguros dos edifícios e equipamentos;
- Ferramentas e utensílios de desgaste rápido;
- Amortizações dos edifícios e equipamentos.

Não existem, em princípio, dificuldades de maior no apuramento dos custos das matérias directas e da mão-de-obra directa a considerar no custo do produto. Com efeito, tratam-se de custos directos dos produtos.

Com os Gastos Gerais de Fabrico não se passa o mesmo, pois neles são fundamentalmente englobados gastos que são comuns aos diversos produtos que se fabricam.

Por esta razão, têm que ser definidos critérios de imputação (de distribuição ou de repartição) dos gastos Gerais de Fabrico verificados no período pelos produtos fabricados nesse período.

Recorre-se para o efeito às chamadas **bases ou unidades de imputação**.

As bases de imputação mais utilizadas são as seguintes:

- Custo da mão-de-obra directa;
- Número de horas de mão-de-obra directa;
- Número de unidades fabricadas;
- Custos das matérias-primas transformadas;
- Número de horas de trabalho das máquinas;
- Número de horas de trabalho do centro ou secção;
- Custo primo.

Na **imputação dos GGF** parte-se do princípio de que os mesmos variam proporcionalmente com a quantidade ou valor que se torna por base. Portanto não é de forma alguma indiferente, por esta razão, a base de imputação que se escolhe. Deves escolher a base de imputação que tenha uma maior correlação com os GGF.

Imputação de Base Única e de Base Múltipla

A imputação dos GGF aos produtos pode ser feita de duas maneiras:

- A totalidade dos GGF é imputada aos produtos através de uma única base de imputação (imputação de base única);
- Repartem-se previamente os GGF por grupos de custos com certas afinidades, escolhendo-se para cada agrupamento a base de imputação mais conveniente (imputação de base múltipla).

A imputação de base única enferma de muitas limitações, pois só por mero acaso se encontrará uma relação de proporcionalidade aceitável entre todos os GGF e a base de imputação escolhida.

Com efeito, repare-se que alguns **GGF variarão com a mão-de-obra directa**, outros com as **horas de trabalho das máquinas**, etc. Por outro lado, um produto pode recorrer a uma **secção em que o trabalho se encontra sensivelmente mecanizado**, outro a uma **secção em que o trabalho é sobretudo manual**. Podem mesmo todos os produtos recorrer às mesmas secções, mas ser diferente o contributo que cada uma dá para cada produto.

Portanto, raramente se pode recorrer ao método de base única, sendo necessário agrupar previamente os GGF por grupos com certas afinidades e depois, para cada grupo de custos, escolhe-se a base mais adequada.

Custo Comercial ou Complexivo

Designa-se por **Custo Comercial ou Complexivo** o custo dos produtos no momento da sua venda, ou seja, a soma do custo industrial com os custos relativos às restantes funções da empresa (custos não industriais).

Note-se o custo industrial é um custo inventariável, enquanto os **custos não industriais (de comercialização, administração e financiamento)** são, regra geral, considerados como **custos de período**.

Tal significa que, para a determinação dos resultados, a empresa considera a **diferença entre o preço de venda e o custo industrial dos produtos vendidos (designada por resultado bruto)**, deduzindo-lhe depois os restantes custos de período, para apurar o **resultado líquido**

Refira-se que, **o cálculo analítico do custo comercial apenas interessa para a elaboração de orçamentos relativos a encomendas** (em fase anterior à produção) e para a **fixação dos preços de venda**, trabalhando-se geralmente com valores previsionais, de acordo com as informações obtidas em anos anteriores.

Custo Económico-Técnico

O **Custo económico-técnico** resulta do somatório do custo comercial ou complexivo com os **Gastos Figurativos**. Estes gastos – **respeitam a cálculos previsionais referentes a investimentos monetários que se podiam ter efectuado em Instituições de Crédito, por exemplo em depósitos a prazo**, obtendo-se assim os respectivos proveitos em juros e ao terem feito os investimentos na empresa podem não obter esses proveitos ou estes serem menores que se tivessem efectuado outra aplicação monetária. Considera-se portanto que estes juros não obtidos constituem custos.

Os **gastos figurativos não são contabilizados, servem apenas para calcular o custo económico-técnico** e o eventual lucro que poderia surgir mesmo com a imputação destes custos.

Esquema geral da configuração de custos



VII. Margens e Resultados

Para a gestão empresarial é indispensável ter conhecimento dos custos que se vão verificando e evoluindo até se atingir a situação de produto acabado, bem como o custo comercial. Após este conhecimento e havendo informação correcta dos preços de venda praticados pelas empresas concorrentes, há que determinar o preço por que se vai vender os produtos de forma a obter resultados positivos.

Com conhecimento do custo dos produtos nas suas diversas fases de fabricação, há que determinar os resultados que se vão verificando. Assim, ao subtrairmos às vendas o custo industrial dos produtos que se venderam obtém-se uma “**margem bruta**”.

Adicionando ao custo industrial dos produtos vendidos os custos não industriais e efectuando a subtracção ao valor das vendas, obtém a “**margem líquida**”.