



CONTABILIDADE DE GESTÃO

CONTABILIDADE ANALÍTICA

**OPEN
MINDS.
GRAB
THE FUTURE.**

1

Contabilidade de Gestão/Analítica

CAP I - A CONTABILIDADE DE GESTÃO/ANALÍTICA COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO



2

CAP I - A CONTABILIDADE DE GESTÃO/ANALÍTICA COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO

1. A Contabilidade Financeira/Geral e a informação interna.
2. Objectivos, características e funções da Contabilidade de Gestão/Analítica.
3. Custos.
4. Classificação de custos.



1. A Contabilidade Financeira/Geral e a informação interna

Contabilidade Financeira/Geral

- Tem por preocupação o reporte de informação a terceiros
- Faz o registo dos factos patrimoniais verificados entre a empresa e terceiros, donde são relevadas alterações do património e determinado o resultado líquido
- O registo de transacções é feito com base em normas ou princípios contabilísticos geralmente aceites
- O formato das demonstrações financeiras está mais ou menos standardizado



1. A Contabilidade Financeira/Geral e a informação interna

- Que terceiros?
- É esta informação suficiente para o gestor?
- Que outra informação é necessária?
- Como obtê-la?



1. A Contabilidade Financeira/Geral e a informação interna

Contabilidade Analítica (sentido estrito)

- Tem por preocupação a imputação ou alocação de custos

Contabilidade de Gestão ou Contabilidade Analítica em sentido lato

- Tem por preocupação a mensuração e reporte de informação financeira e não financeira necessária para a tomada de decisão dos gestores



2. Objectivos, características e funções da Contabilidade de Gestão/Analítica.

Objectivos

1. Fornecer dados para o planeamento (ex. orçamentos)
2. Mensurar, imputar e alocar custos (ex. mapas de custos produção)
3. Controlo custos e apuramento de desvios (ex. mapas de desvios)
4. Mensuração da performance e Avaliação de desempenho (ex. Balanced ScoreCard)
5. Fornecer dados necessários para o reporte de informação a terceiros (ex. Demonstração de Resultados por Funções)



2. Objectivos, características e funções da Contabilidade de Gestão/Analítica.

Características

- ✦ Destinatários: utentes internos da organização
- ✦ Resultados associados a objectivos da empresa
- ✦ Prepara a informação para apoio dos gestores
- ✦ Apoia os gestores no planeamento e controlo das operações
- ✦ Mede as variações económicas em cada segmento da empresa
- ✦ Não tem formato normalizado
- ✦ Deve estar atualizada e fornecer informação em tempo útil



2. Objectivos, características e funções da Contabilidade de Gestão/Analítica.

Funções

⊕ *Scorekeeping* => reporte do desempenho de produtos, unidades e gestores

⊕ *Attention Directing* => foca os gestores nos objectivos da empresa ao identificar problemas e oportunidades

⊕ *Problem Solving* => ao fornecer dados específicos sobre cada problema, ajuda os gestores a escolherem a melhor solução



3. Custos.

Custo (=Gasto na terminologia do SNC)

- Recurso consumido com o objetivo de obter um rendimento.
- Ex. Custo das Vendas surge na Demonstração de Resultados no momento da Venda
- Mensurado em unidades monetárias
- Existem diversas tipologias de custos (ver slides do ponto 4)



3. Custos.

Objeto de custo (ou objeto de custeio)

- Qualquer coisa para a qual é apurado o respetivo custo

Exemplo: Produtos, Serviços, Centros de responsabilidade

Contabilização de custos

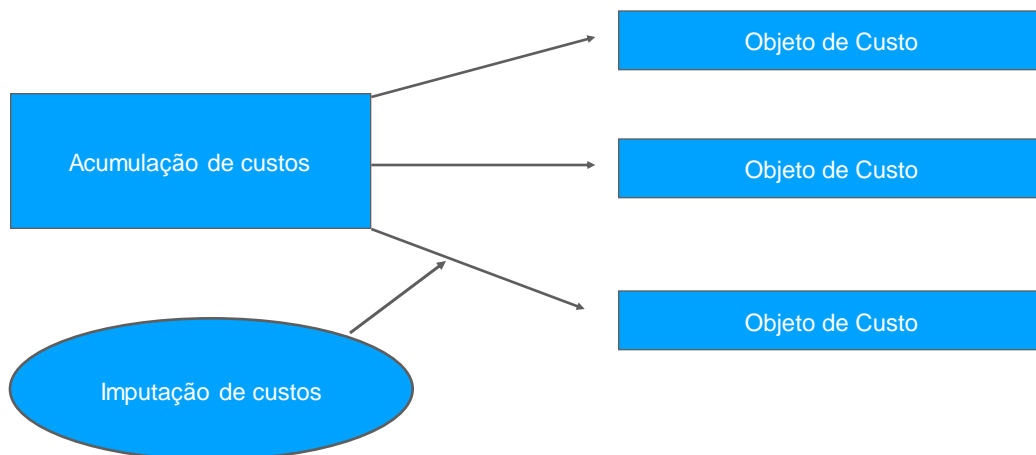
É feita em duas etapas:

1. Acumulação de custos (juntar custos num *cost pool*)
2. Imputação de custos aos vários objetos de custo (alocar custos aos objectos de modo direto ou indireto)



11

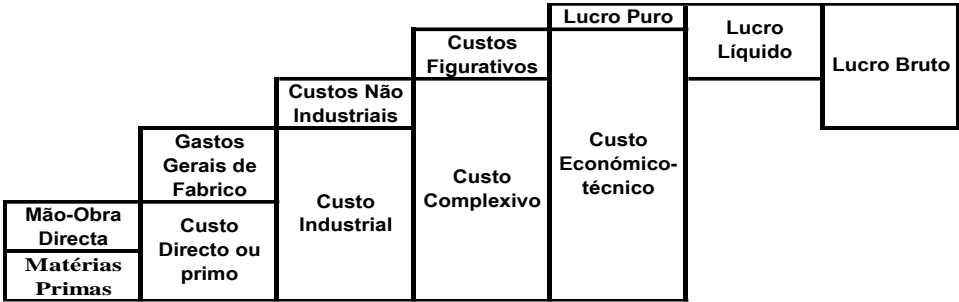
3. Custos.



12

4. Classificação de custos

1) Hierarquia de custos.



4. Classificação de custos

- ✦ **Custo Industrial:** custo à saída da fabricação - composto por:
- **Matérias-primas (MP):** matérias ou materiais consumidos na fabricação, dando origem ao produto acabado
 - **Mão-de-obra direta (MOD):** remunerações e encargos do pessoal fabril que trabalha diretamente na produção
 - **Gastos gerais fabrico (GGF):** todos os custos fabris que não MP e MOD:
 - Matérias subsidiárias e materiais diversos;
 - Mão-de-obra indirecta;
 - Electricidade;
 - Água;
 - Seguros;
 - Depreciações, etc.
 - **Embalagens:** consideradas como custo industrial se essencial à saída do produto da fábrica.

4. Classificação de custos

- ✦ **Custo Complexivo:** custo industrial acrescido dos gastos administrativos, distribuição e de financiamento (custos não industriais)
- ✦ **Custo Económico-Técnico:** ao custo complexo deve-se adicionar um montante para remunerar os capitais investidos tendo em consideração o risco de negócio e financeiro
- ✦ **Lucro:**
 - **Puro:** Vendas – custo económico-técnico
 - **Líquido:** Vendas – custo complexo
 - **Bruto:** Vendas – custo industrial

4. Classificação de custos

2) CUSTOS DOS PRODUTOS E CUSTOS DOS PERÍODOS

- ✦ **Custo dos Produtos: $MP + MOD + GGF$**

Correspondem, no geral, aos custos industriais. Os custos dos produtos podem também ser designados por custos de produção, custos inventariáveis ou custos capitalizáveis.
Custos de Transformação = $MOD + GGF$
- ✦ **Custos do Período:** suportados no período para obtenção dos rendimentos e que, em geral, não respeitam ao custo industrial. São os:
 - Gastos de distribuição
 - Gastos administrativos
 - Gastos de financiamento

No caso de sistemas de custeio que não imputem certos custos industriais a produtos, estes custos industriais são considerados custos do período. (Capítulo IV)

4. Classificação de custos

3) CUSTOS PARA CONTROLO

CUSTOS FIXOS e VARIÁVEIS

Esta classificação é a base da análise custos-volume-resultados (Cap. V)

- **Fixos**

São custos que, dentro de um certo nível de actividade (intervalo relevante), não variam com o volume de actividade (número de unidades produzidas/vendidas).

Deste modo o Custo Fixo (total) é o mesmo dentro desse intervalo, pelo que o custo fixo unitário (custo fixo imputado a cada unidade) diminui com o aumento da produção/vendas

- **Variáveis**

São custos que variam de modo proporcional com o volume de actividade (número de unidades produzidas/vendidas). Podem também estar sujeitos a intervalos relevantes de variação.

Deste modo, o Custo Variável Total aumenta proporcionalmente com o volume, e o custo variável unitário é constante.



4. Classificação de custos

3) CUSTOS PARA CONTROLO

CUSTOS FIXOS e VARIÁVEIS

- **Cost driver**

O *cost driver* dos custos variáveis é o volume de actividade

- **Intervalo Relevante**

É o intervalo no qual uma determinada relação entre um custo e o volume de actividade se mantém



4. Classificação de custos

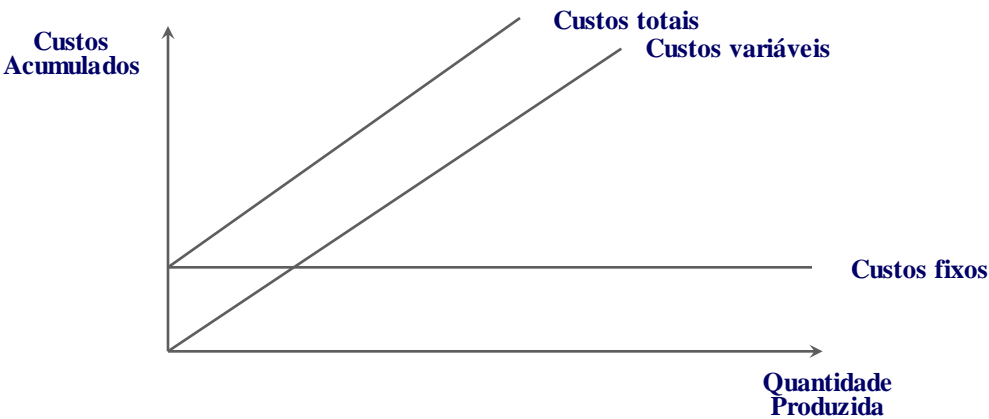
3) CUSTOS PARA CONTROLO

CUSTOS TOTAIS E CUSTOS UNITÁRIOS

- **Totais**
São os custos de produção de um determinado volume de actividade/número de unidades
- **Unitários**
São os custos de produção por unidade, correspondendo a Custos Totais/N. de unidades produzidas
Uma vez que são custos médios, podem ser interpretados erradamente pois não têm em consideração:
 - Efeito do volume nos custos fixos unitários
 - Intervalo relevante de custos fixos e variáveis

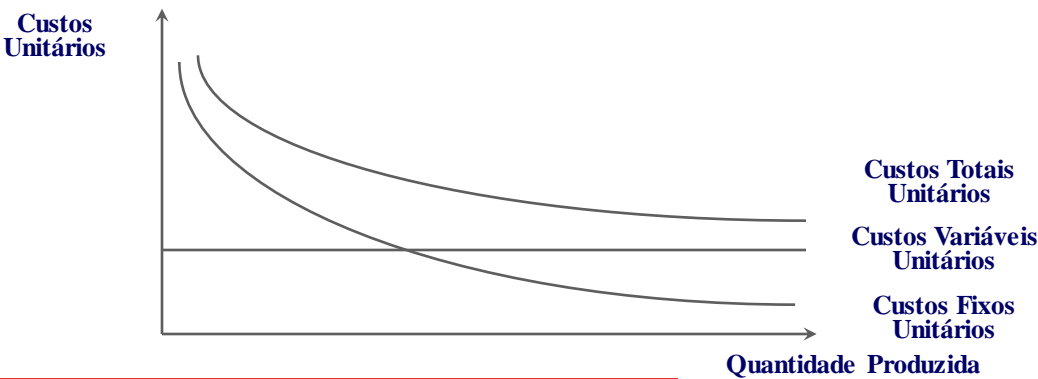
4. Classificação de custos

Representação Gráfica de Custos Variáveis e Fixos dentro do intervalo relevante



4. Classificação de custos

Representação Gráfica de Custos Variáveis e Fixos dentro do intervalo relevante



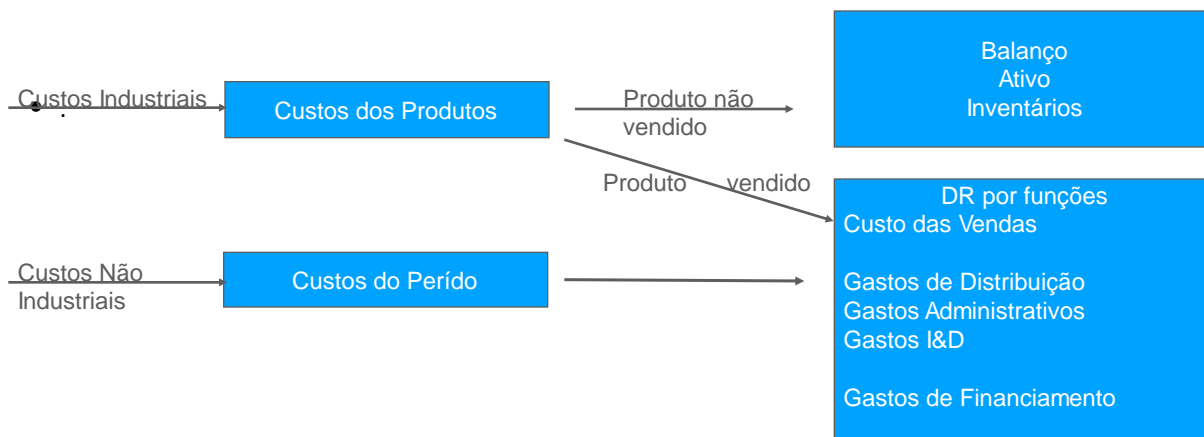
4. Classificação de custos

Representação Gráfica de Custos Variáveis e Fixos por intervalos relevantes

- Custos fixos em escada
- Custos variáveis inicialmente com economias de escala, posteriormente com deseconomias de escala devido a complexidade de gerir grandes volumes de produção (por simplificação estas economias/deseconomias de escala são muitas vezes ignoradas)



Ainda sobre os CUSTOS DOS PRODUTOS E CUSTOS DOS PERÍODOS...



• Tipos de produtos

- Produtos Acabados = PA = produção pronta a ser vendida
- Produtos em Vias de Fabrico = PVF = produção ainda não terminada (e por isso não pode ser vendida) e que consta de conta própria do Ativo. Também podem ser designados como Produtos em Curso

Custo Industrial da Produção (CIP) = MP + MOD + GGF

Custo Industrial da Produção Acabada (CIPA) = PVFi + CIP – PVFf

(Também pode surgir com a designação de Custo Industrial da Produção Terminada = CIPT)

Quando PVFi=0 e PVFf=0, então CIPA=CIP

CIPA unitário = CIPA / Quantidade de PA produzida



• **Custo Industrial da Produção Vendida (CIPV)**

É o custo das vendas que surge na DR por funções.

- Se a quantidade produzida é diferente da quantidade vendida então CIPV é, em geral, diferente de CIPA.
- CIPV e CIPA também podem ser diferentes devido à existência de inventário inicial de PA com um custo de produção diferente do CIPA do período em causa
- CIPV depende então de:
 - existência ou não de inventário inicial de PA
 - método utilizado para valorizar saída de armazém dos inventários de PA (FIFO, CMP, Custo específico)
 - quantidade vendida (que pode ser diferente da quantidade produzida)



Custo Industrial da Produção Vendida (CIPV)

Assim, em termos genéricos a fórmula do CIPV será:

$$\text{CIPV} = \sum (\text{Qt vendida}_i * \text{CIPA unitário}_i)$$



27

- **Custo das Vendas (CIPV) e CMVMC em empresas industriais**

- O Custo das Vendas (CIPV) da DR por funções é diferente do CMVMC da DR por naturezas
- O Custo das Vendas corresponde ao custo de produção dos produtos vendidos, englobando todo o tipo de custos industriais (MP, MOD e GGF) dos produtos produzidos e vendidos naquele período ou produzidos anteriormente e vendidos naquele período
- O CMVMC da DR por naturezas engloba custos industriais e custos não industriais referentes ao consumo de matérias consumidas (empresas industriais) ou de mercadorias vendidas (empresas comerciais) naquele período
- O CMVMC não inclui assim todos os custos industriais dos produtos vendidos, que estão dispersos por várias contas de gastos (por ex. FSE, gastos com o pessoal, depreciações) e inclui custos de matérias consumidas de produtos não vendidos (tal como as outras contas de gastos incluem custos industriais de produtos não vendidos)



28

- **DR por funções e DR por naturezas**

- A DR por funções contém todos os custos industriais dos produtos vendidos e os custos não industriais do período
- A DR por naturezas contém todos os gastos incorridos no período e, por isso, pode conter custos industriais de produtos não vendidos.
- Existe assim uma diferença entre os custos industriais reconhecidos na DR por funções (os referentes aos produtos vendidos) e os custos industriais reconhecidos na DR por naturezas (os incorridos no período), que é necessário acertar.
- É através da rubrica **Variação da Produção** reconhecida na DR por naturezas que esse acerto é feito. Esta rubrica vai compensar com o reconhecimento de um rendimento (gasto) os custos industriais reconhecidos a mais (a menos) face aos custos industriais dos produtos vendidos.



A variação da produção

- Reflete as diferenças entre a produção do período e as vendas do período, ou de outro modo, a diferença entre o inventário final e o inventário inicial.
- Da fórmula base dos inventários para empresa industriais (adaptada da fórmula já conhecida para empresas comerciais) , é possível extrair a fórmula da variação da produção

- Emp Comercial: $\text{Inv. Final Mercadorias} = \text{Inv. Inicial Mercadorias} + \text{Compras} - \text{CMV}$

- Emp Industrial: $\text{Inv. Final (PA, PVF)} = \text{Inv. Inicial (PA, PVF)} + \text{CIP} - \text{CIPV}$

Variação da Produção = Inventário Final (PA, PVF) – Inventário Inicial (PA, PVF)

Ou Variação da Produção = CIP – CIPV



A variação da produção

- Quando a **variação da produção é positiva** ($CIP > CIPV$), a DR por naturezas tem mais custos industriais do que os referentes aos produtos vendidos, pelo é necessário reconhecer a variação da produção como um **rendimento na DR por naturezas** para compensar esses custos em excesso
- Quando a **variação da produção é negativa** ($CIP < CIPV$), a DR por naturezas tem menos custos industriais do que os referentes aos produtos vendidos, pelo é necessário reconhecer a variação da produção como um **gasto na DR por naturezas** para reconhecer esses custos em falta

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES

RUBRICAS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Custo das vendas e dos serviços prestados		-	-
Resultado bruto		=	=
Outros rendimentos		+	+
Gastos de distribuição		-	-
Gastos administrativos		-	-
Gastos de investigação e desenvolvimento		-	-
Outros gastos		-	-
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Gastos de financiamento (líquidos)		-	-
Resultados antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
Resultado líquido do período		=	=

DR
POR
NATUREZAS

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Subsídios à exploração		+	+
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos		+ / -	+ / -
Variação nos inventários da produção		+ / -	+ / -
Trabalhos para a própria entidade		+	+
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-	-
Fornecimentos e serviços externos		-	-
Gastos com o pessoal		-	-
Imparidade de inventários (perdas/reversões)		- / +	- / +
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)		- / +	- / +
Provisões (aumentos/reduções)		- / +	- / +
Imparidade de investimentos não depreciables/amortizáveis (perdas/reversões)		- / +	- / +
Aumentos/reduções de justo valor		+ / -	+ / -
Outros rendimentos		+	+
Outros gastos		-	-
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		=	=
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		- / +	- / +
Imparidade de investimentos depreciables/amortizáveis (perdas/reversões)		- / +	- / +
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Juros e rendimentos similares obtidos		+	+
Juros e gastos similares suportados		-	-
Resultado antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
Resultado líquido do período		=	=

4. Classificação de custos

3) CUSTOS PARA CONTROLO

CUSTOS DIRETOS E INDIRETOS

• Custos Diretos

São custos que podem ser imputados a um objeto de custo de forma simples e imediata.

Ex: Custo das matérias primas imputados a produtos

• Custos Indiretos

São custos relacionados com o objeto de custo mas que não podem ser imputados de forma simples e imediata. Estes custos exigem a alocação aos objetos de custo através de um método pré-definido pelo gestor (o *cost driver*).

Ex. Gastos Gerais de Fabrico imputados a produtos através das horas de MOD

34

17

4. Classificação de custos

3) CUSTOS PARA CONTROLO

CUSTOS REAIS E BÁSICOS

- **Reais**

São os custos efetivamente incorridos. Deste modo só podem ser determinados *a posteriori*, isto é, após a produção.

- **Básicos**

São custos previsionais e como tal são definidos *a priori*, isto é, antes do processo de produção. Os custos básicos são fundamentais para o planeamento e controlo da produção. É da comparação entre os custos básicos e os custos reais que são apurados desvios.

Os custos básicos podem ser:

- ✦ Orçamentados – têm em consideração a situação económica da empresa e o seu contexto
- ✦ Padrão – têm em consideração ótimos de produção (critérios técnicos). Não consideram a situação económica atual da empresa.



4. Classificação de custos

3) CUSTOS PARA CONTROLO

CUSTOS RELEVANTES E CUSTOS IRRELEVANTES

- **Relevantes**

São aqueles que são importantes para a tomada de decisão. A sua ocorrência depende ou não do curso de ação escolhido. Tipicamente são os custos variáveis na decisão de aceitar ou não uma nova encomenda (custos fixos não são considerados desde que a nova encomenda se enquadre no intervalo relevante).

- **Irrelevantes**

São custos que não são relevantes na tomada de decisão uma vez que a sua ocorrência não depende do curso de ação escolhido. Os custos fixos na tomada de decisão sobre uma nova encomenda não são relevantes pois já foram incorridos.



4. Classificação de custos

3) CUSTOS PARA CONTROLO

CUSTOS AFUNDADOS E CUSTOS DE OPORTUNIDADE

- **Custos Afundados (Sunk Costs)**

São os custos que resultam de decisões anteriores e que não podem ser alterados em função do curso de acção escolhido. Por ex. depreciações de equipamentos.

- **Custos de Oportunidade**

Correspondem aos rendimentos que se perdem por não se adotar um determinado curso de acção face a outro. Por exemplo, ao investir 1.000.000 eur em novo equipamento para aumentar a produção o custo de oportunidade deste investimento é o valor dos juros de uma aplicação financeira nesse valor que se deixam de ganhar.



4. Classificação de custos

3) CUSTOS PARA CONTROLO

CUSTOS CONTROLÁVEIS E CUSTOS NÃO CONTROLÁVEIS

Para efeitos de avaliação da performance dos centros de responsabilidade e do desempenho dos seus gestores é importante esta distinção entre custos controláveis e não controláveis.

- **Controláveis**

São os custos que estão dentro do raio de acção do gestor e como tal os desvios nestes custos podem ser-lhe imputados.

- **Não Controláveis**

São os custos que não estão sob o controlo do gestor e como tal este não é responsável pelos desvios que ocorrem nesta rubricas.



4. Classificação de custos

3) CUSTOS PARA CONTROLO

CUSTOS MARGINAIS E DIFERENCIAIS

- **Marginais**

São os custos adicionais de produzir mais uma unidade. Em regra inclui apenas o custo variável pois assume-se que uma unidade extra fica dentro do intervalo relevante dos custos fixos.

- **Diferenciais ou Incrementais**

São os custos adicionais de produzir mais x unidades de output face à situação de base. Incluem em geral os custos variáveis. Podem incluir o acréscimo de custos fixos apenas no caso do intervalo relevante ser alterado .

Custos diferenciais diferem de custos marginais pois em regra referem-se a x unidades e não apenas a uma como os custos marginais.



Q & A



