



Gestão

2012/2013



100 ANOS A PENSAR NO FUTURO



## Contabilidade Analítica

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



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

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

3



### 1. A Contabilidade Geral e a informação interna

#### Contabilidade 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

4



## 1. A Contabilidade Geral e a informação interna

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

5



## 1. A Contabilidade Geral e a informação interna

### Contabilidade Analítica (sentido estrito)

- Tem por preocupação a imputação ou alocação de custos

### Contabilidade Analítica (sentido lato, também chamada de Contabilidade de Gestão)

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

6



## 2. Objectivos, características e funções da Contabilidade 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. BSC)
5. Fornecer dados necessários para o reporte de informação a terceiros (ex. Demonstração de Resultados por Funções)

7



## DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS POR FUNÇÕES

RUBRICAS	NOTAS	UNIDADE MONETÁRIA (1)	
		PERÍODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Custo das vendas e dos serviços prestados		-	-
<b>Resultado bruto</b>		=	=
Outros rendimentos		+	+
Gastos de distribuição		-	-
Gastos administrativos		-	-
Gastos de investigação e desenvolvimento		-	-
Outros gastos		-	-
<b>Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)</b>		=	=
Gastos de financiamento (liquidos)		-	-
<b>Resultados antes de impostos</b>		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
<b>Resultado líquido do período</b>		=	=
Resultado das actividades descontinuadas (líquido de impostos) incluído no resultado líquido do período			
<b>Resultado líquido do período atribuível a: (2)</b>			
Detentores do capital da empresa-mãe			
Interesses minoritários		=	=

(1) - O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros  
 (2) Esta informação apenas será fornecida no caso de contas consolidadas.

Fonte: Portaria 986/2009 de 7 Set

8



### Do planeamento ao controlo...

	Orçamento	Real	Desvio	Tipo
Vendas	1.000.000	1.200.000	200.000	Favorável
Custo das vendas	500.000	750.000	250.000	Desfavorável
Resultado Bruto	500.000	450.000	50.000	Desfavorável
Gastos distribuição	50.000	60.000	10.000	Desfavorável
Gastos administrativos	75.000	70.000	5.000	Favorável
Resultado Operacional	375.000	320.000	55.000	Desfavorável

Fonte: Portaria 986/2009 de 7 Set

9



## 2. Objectivos, características e funções da Contabilidade 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 actualizada e fornecer informação em tempo útil

10



## 2. Objectivos, características e funções da Contabilidade 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

11



## 3. Custos.

### Custo (=Gasto na terminologia do SNC)

- Recurso consumido com o objectivo 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)

12



### 3. Custos.

#### Objecto de custo

- Qualquer coisa para a qual é apurado o respectivo custo

Exemplo: Produtos, Serviços, Centros de responsabilidade

#### Contabilização de custos

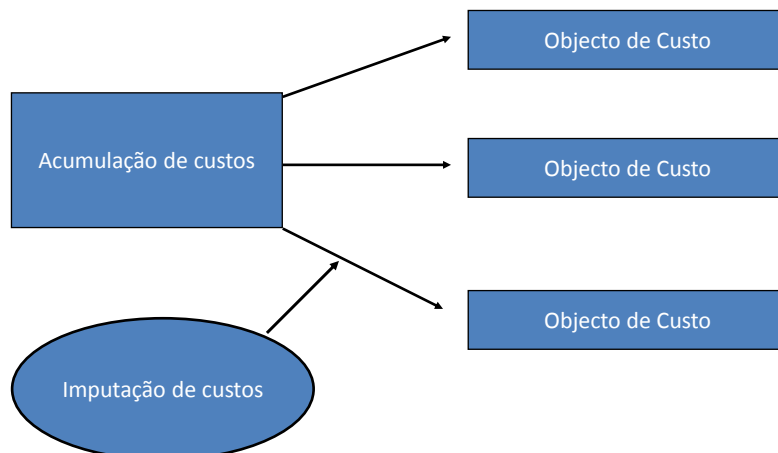
É feita em duas etapas:

- Acumulação de custos (juntar custos num *cost pool*)
- Imputação de custos aos vários objectos de custo (alocar custos aos objectos de modo directo ou indirecto)

13



### 3. Custos.

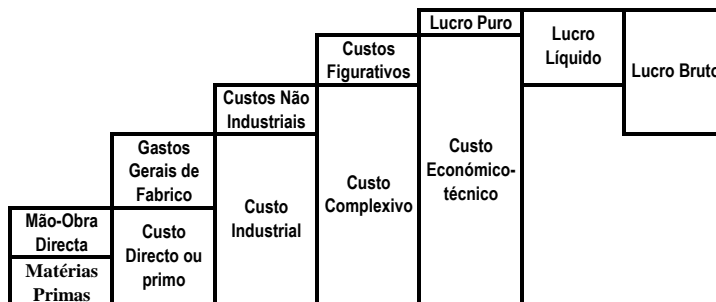


14



### 3. Classificação de custos

#### 1) Hierarquia de custos.



15



### 3. 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 directa (MOD):** remunerações e encargos do pessoal fabril que trabalha directamente na produção
- **Gastos gerais fabrico (GGF):** todos os custos fabricis que não MP e MOD:
  - ▶ Matérias subsidiárias e materiais diversos;
  - ▶ Mão-de-obra indirecta;
  - ▶ Electricidade;
  - ▶ Água;
  - ▶ Seguros;
  - ▶ Amortizações, etc.
- **Embalagens:** consideradas como custo industrial se essencial à saída do produto da fábrica.

16





### 3. Classificação de custos

- ⊕ **Custo Complexivo:** custo industrial acrescido dos custos administrativos, comerciais e financeiros (custos não industriais)
- ⊕ **Custo Económico-Técnico:** ao custo complexivo deve-se adicionar um montante para remunerar os capitais investidos tendo em consideração o risco de negócio e financeiro
- ⊕ **Lucro:**
  - **Puro:** preço de venda – custo económico-técnico
  - **Líquido:** preço de venda – custo complexivo
  - **Bruto:** preço de venda – custo industrial

17



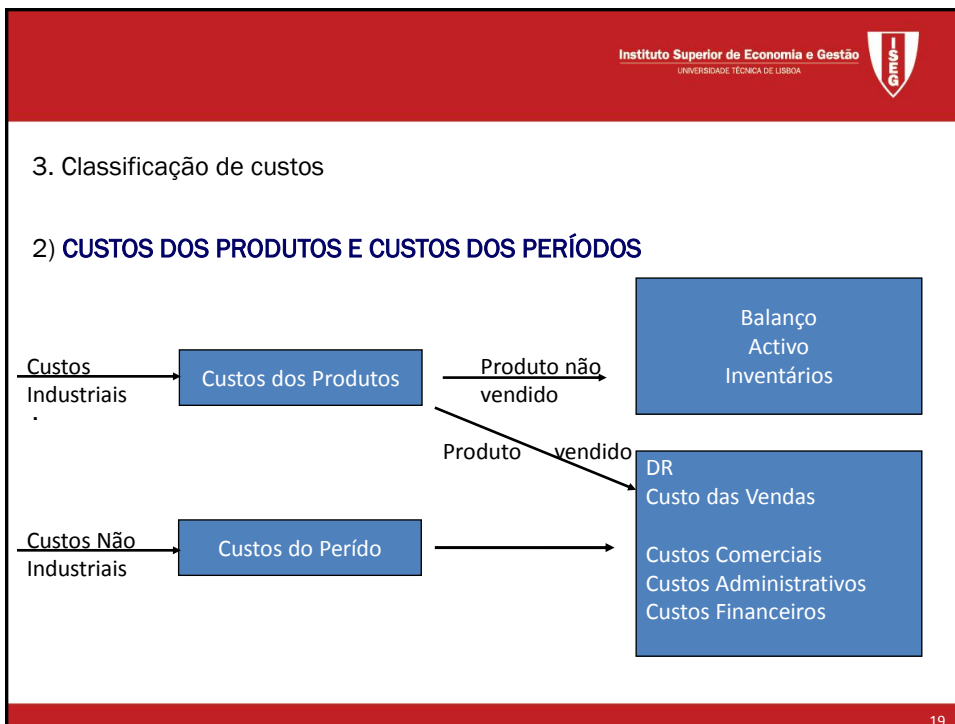
### 3. Classificação de custos

#### 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:
  - Custos comerciais
  - Custos administrativos
  - Custos financeiros

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

18



Instituto Superior de Economia e Gestão  
UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA

### 3. Classificação de custos

#### Custo dos produtos

- Custo Industrial da Produção Acabada/Terminada (CIPA ou CIPT)
  - $CIPA = MP + MOD + GGF$
  - $CIPA \text{ unitário} = CIPA / Q_t \text{ produzida}$
- 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.
  - Atendendo ao critério utilizado (FIFO, LIFO, CMP, Custo específico):
  - $CIPV = Q_t \text{ vendida} * CIPA \text{ unitário}$

20



### 3. Classificação de custos

#### Tipos de produtos

- Acabados (produção pronta a ser vendida)
- Em curso/Vias de Fabrico (produção ainda não terminada e que consta de conta própria do Activo)

Existindo PVF então a fórmula do CIPA modifica-se para:

$$\text{CIPA} = \text{PVF inicial} + \text{Custos de produção do período} - \text{PVF final}$$

$$\text{Custos de produção do período} = \text{MP} + \text{MOD} + \text{GGF}$$

21



### 3. Classificação de custos

#### A variação da produção

$$\text{Existência Final} = \text{Existência Inicial} + \text{Produção} - \text{Custo das Vendas}$$

$$\text{Variação da Produção} = \text{Existência Final} - \text{Existência Inicial}$$

$$\text{Variação da Produção} = \text{Produção} - \text{Custo das Vendas}$$

22



### 3. Classificação de custos

#### 3) CUSTOS PARA CONTROLO

##### CUSTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

- **Custos Directos**

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

Ex: Custo das matérias primas nos produtos

- **Custos Indirectos**

São custos relacionados com o objecto de custo mas que não podem ser imputados de forma simples e imediata. Estes custos exigem a alocação aos objectos 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

23



### 3. Classificação de custos

#### 3) CUSTOS PARA CONTROLO

##### CUSTOS REAIS E BÁSICOS

- **Reais**

São os custos efectivamente 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 da empresa através do orçamento
- ⊕ Padrão – têm em consideração a situação óptima de produção. Não consideram a situação actual da empresa.

24



### 3. 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.

25



### 3. 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

26



### 3. 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:

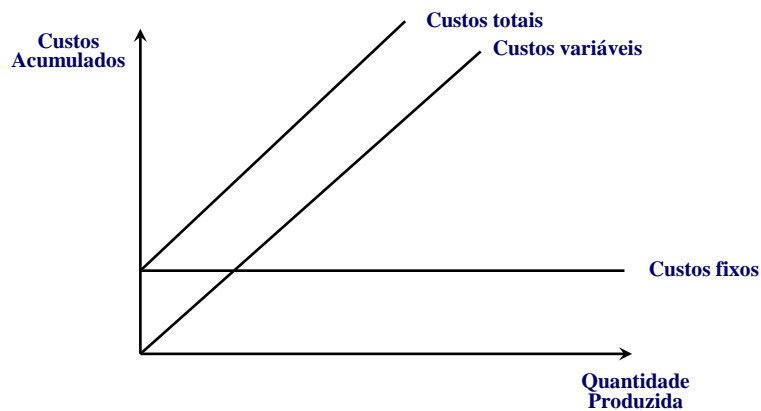
- Efeito do volume nos custos fixos unitários
- Intervalo relevante de custos fixos e variáveis

27



### 3. Classificação de custos

#### Representação Gráfica de Custos Variáveis e Fixos



28

Instituto Superior de Economia e Gestão  
UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA

### 3. Classificação de custos

#### Representação Gráfica de Custos Variáveis e Fixos

Custos Unitários

Quantidade Produzida

Custos Totais Unitários

Custos Variáveis Unitários

Custos Fixos Unitários

29

Instituto Superior de Economia e Gestão  
UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA

### 3. Classificação de custos

#### Representação Gráfica de Custos Variáveis e Fixos por intervalos relevantes

CV

CV<sub>U</sub>


Qt

CF

Qt

30

Instituto Superior de Economia e Gestão  
UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA



3. 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 acção 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 acção escolhido. Os custos fixos na tomada de decisão sobre uma nova encomenda não são relevantes pois já foram incorridos.

31

Instituto Superior de Economia e Gestão  
UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA



3. 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. as amortizações de equipamentos.
- **Custos de Oportunidade**  
Correspondem aos rendimentos que se perdem por não se adoptar 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 nesse valor que se deixam de ganhar.

32





### 3. 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 rúbricas.

33



### 3. 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.

34

