

## UFCD - 6218 GASTOS DE PRODUÇÃO

### 1. Análise e apuramento do custo de produção

#### 2.1. Matéria

O fator matérias, pela sua importância na estrutura do custo de produção (custo industrial), merece prioridade quando se procede ao estudo das várias componentes deste custo.

As matérias são elementos materiais que as empresas consomem a fim de produzirem os custos e serviços que constituem os objetos da sua atividade. Em sentido lato, o conceito de matérias abrange as matérias propriamente ditas onde se incluem as embalagens e as mercadorias.

Do ponto de vista tecnológico, as matérias classificam-se em matérias-primas e matérias subsidiárias. Por sua vez as matérias-primas são ainda classificadas em principais e secundárias, enquanto as matérias subsidiárias se dividem em combustíveis, lubrificantes, acessórios e outros materiais de consumo.

As matérias-primas são indispensáveis à produção e, por definição, são incorporadas nos produtos, fazendo parte integrante deles.

As matérias subsidiárias não são incorporadas nos produtos, contudo, sendo necessárias à sua fabricação, estão presentes no processo de transformação.

Assim, são consideradas matérias subsidiárias determinados materiais que se aplicam em máquinas industriais e cuja necessidade de substituição é bastante frequente. Por exemplo, as agulhas para as máquinas de costura na indústria de confeção.

A distinção entre matérias-primas e matérias subsidiárias deve *atender à forma* como ambas são utilizadas no processo de fabrico e *não à natureza* das próprias matérias.

Do ponto de vista da utilização, há matérias que podem ser consumidas como primas ou como subsidiárias. Por exemplo, a madeira na indústria do mobiliário é utilizada como matéria-prima, porque é incorporada no produto. No entanto, será uma matéria subsidiária quando for utilizada como combustível (desperdícios ou quebras da indústria do mobiliário).

Por vezes, erradamente, denominam-se acessórios determinados materiais, como, por exemplo botões, fechos de correr, linhas e entretelas utilizados na indústria de confeção; e fechaduras, dobradiças e puxadores, utilizados na indústria do mobiliário.

Estes materiais são incorporados no processo e fazem parte integrante dos produtos e, atendendo ao seu conceito, são indiscutivelmente matérias-primas.

Normalmente, devido ao custo destes materiais, a sua atribuição direta aos objetos de custo, quer do ponto de vista da conveniência económica (os elevados custos administrativos que provoca), quer da informação que proporciona, não se justifica.

Por isso, mesmo tratando-se de matérias-primas, a sua atribuição aos objetos de custo será indireta.

Sob o ponto de vista contabilístico, isto é, quanto ao modo de atribuição dos respetivos objetos de custo, mas matérias classificam-se como diretas ou indiretas consoante podem ou não identificar-se com os respetivos objetos de custo.

No âmbito do estudo do fator matérias é oportuno abordar o tema do planeamento dos consumos na produção, dado que, no atual contexto empresarial as organizações produzem uma gama diversificada de produtos e estes, por sua vez, utilizam várias componentes e partes de componentes que implicam especial atenção.

Por isso, as dificuldades do planeamento da produção, do consumo de fatores e a sua gestão na indústria transformadora são complexos e obrigam a uma gestão cuidada do ciclo produtivo.

O sistema de programação industrial abrange diversos objetivos, destacando-se: a entrega dos produtos na data prevista; a garantia do fornecimento de matérias às secções fabris; a repartição das necessidades de trabalho, maximizando a utilização dos equipamentos e dos recursos humanos; a previsão e a prevenção das ruturas na produção; a qualidade em sentido lato; e o impacto ambiental.

Portanto, é essencial estabelecer um processo de planeamento para a aquisição de matérias e para o controlo de produção de modo a garantir que os objetivos delineados são realizados e as responsabilidades assumidas.

No processo de planeamento e de controlo das matérias, os dirigentes das empresas devem ter consciência de que, numa indústria transformadora, a programação da produção requer a intervenção de alguns fatores que coincidem com a atividade de vários departamentos.

A ponderação dos objetivos da programação industrial e a sua conjugação com a necessidade de afetar recursos financeiros escassos obriga as empresas a utilizar métodos de gestão eficientes durante o ciclo da vida dos seus produtos.

Entre os métodos encontra-se o modelo japonês (JIT) de gestão da produção. Como o investimento em stocks, representa um ativo importante, para parte das organizações industriais e comerciais, é essencial que sejam geridos eficientemente de modo que o investimento neste ativo não seja desproporcionado.

A empresa pode determinar o nível ótimo do investimento em stocks, mas vai deparar-se com duas exigências contraditórias.

Em primeiro lugar, deve assegurar-se que a sua quantidade em armazém é suficiente para responder às necessidades de produção e de vendas. Em segundo, deve evitar deter stocks em excesso, que são desnecessários e que aumentam o risco de obsolescência. Portanto, o nível de stock ótimo deve oscilar entre estes dois extremos.

Tradicionalmente o controlo dos stocks tinha como objetivos,

- 1) Estabilizar e manter o nível ótimo de investimento, em cada um dos artigos, de modo que estivesse assegurado que os stocks em armazém eram suficientes para que não houvesse ruturas, especialmente na fase de produção;
- 2) Evitar o excesso de stocks, para que a empresa não tivesse o seu capital imobilizado neste tipo de ativos, libertando-o para investimentos mais rendíveis.

Nesta perspetiva, para controlar o nível de stocks utilizava-se uma técnica de gestão, denominada "Método ABC" (baseada na lei Pareto), que consiste em fazer um levantamento sobre o número de artigos (matérias-primas ou produtos fabricados), que devem permanecer em armazém, o custo unitário e a quantidade utilizada, num determinado período.

O “método ABC” ou gestão por exceção, tradicionalmente referido na literatura, utilizado para o controlo de stocks, estabelece uma relação entre o investimento necessário e o consumo de fator para o produto. Então, permite obter uma hierarquia que relaciona o investimento em determinada matéria, a importância desta para o processo produtivo e o seu consumo.

Atualmente as organizações estão cada vez mais convencidas da necessidade em reduzir os seus stocks para níveis tais que se aproximem do zero. Na tentativa de que as entregas sejam mais frequentes e em menores quantidades, as empresas estão a criar, com os fornecedores, relações cada vez mais próximas.

As empresas, considerando os objetivos a atingir (JIT - *Just-in-Time*), estão a introduzir técnicas que permitem a entrega de bens no exato momento em que são necessários. No caso das matérias, este procedimento permite que as entregas sejam efetuadas diretamente na fábrica.

Por isso, este procedimento assegurará um nível de stocks muito baixo ou mesmo nulo, não havendo necessidade de armazenamento pelo que são necessários os recursos financeiros associados.

A implementação da filosofia JIT impõe a existência de relações de cooperação entre a empresa e o fornecedor. Assim, espera-se que os fornecedores garantam a qualidade dos materiais, isto é, fazendo a sua entrega no tempo certo e procedendo ao controlo de qualidade logo na origem.

As empresas que aplicaram a filosofia JIT na fase de compra afirmam ter conseguido reduções substanciais nos seus investimentos em matérias-primas e produtos em curso de fabrico.

Outras vantagens anunciadas referem-se às reduções do tempo de negociação com os fornecedores, aos maiores descontos de quantidade, à poupança dos custos na emissão de ordens de compra, de armazenamento, de investimento e de registo das saídas de armazém.

Quando as empresas dotam a filosofia JIT para a gestão de compras e aprovisionamento, as compras são frequentes, logo o valor das saídas é próximo do preço de reposição das matérias, e consequentemente as fórmulas de custeio das matérias (fórmula FIFO e fórmula do custo médio ponderado) tendem a ser pouco significativas.

## **2.2.Mão-de-obra direta**

O segundo elemento ou componente da estrutura do custo de produção que importa abordar é o fator trabalho direto. Para um bom desempenho da atividade industrial é necessário o recurso às pessoas para que realizem as diversas tarefas da organização.

Tradicionalmente, na Contabilidade de Custos, este fator designa-se por Mão-de-obra direta (MOD). Porém, atualmente esta designação não faz muito sentido quando aplicada às indústrias tecnologicamente evoluídas, capital intensivo e não mão-de-obra intensiva, e as empresas de serviços (quer financeiros, quer outros).

Nas empresas que utilizam tecnologias avançadas (capital intensivo) o fator trabalho tem um peso, na estrutura do custo final do produto, pouco significativo.

Contudo, em determinadas empresas, particularmente no sector dos serviços onde o capital conhecimento é fundamental, aquele fator é mesmo o elemento mais importante da estrutura do custo do bem ou do serviço prestado.

As remunerações das pessoas ligadas ao sector produtivo e todos os gastos associados

às remunerações, suportados pela empresa, têm um peso significativo nos custos globais do fator trabalho e, por isso, é necessário analisar o conjunto destes custos com objetivos de gestão.

A informação obtida na contabilidade financeira refere-se apenas ao montante global dos gastos com o fator trabalho (salários e ordenados, encargos de conta da empresa, etc.) enquanto a contabilidade analítica procede à análise da sua distribuição pelos diferentes produtos ou encomendas ou, tratando-se de empresas descentralizadas, pelos diversos centros de responsabilidade ou ainda, para empresas que tenham implementado o método de custeio baseado nas atividades, pelas diversas atividades. Dum ponto de vista contabilístico ou quanto ao modo de atribuição aos objetos de custo o custo com o trabalho de produção pode classificar-se em direto ou indireto.

O trabalho de produção classifica-se como direto quando é identificável imediatamente com os objetos de custo e for conveniente do ponto de vista económico fazer essa identificação.

Portanto, trata-se de custos do trabalho que podem ser identificados com os objetos do custo. Pelo contrário, o custo do trabalho de produção classifica-se como indireto quando não é fácil nem economicamente conveniente identifica-lo com os objetos do custo.

Por exemplo, o salário de um diretor fabril, geralmente integrado nos gastos gerais de fabrico (GGF), entra na classificação de gastos indiretos porque é comum a diversos objetos e, como não é fácil nem economicamente conveniente a sua identificação com o produto, a sua atribuição será indireta ao produto.

A tarefa da atribuição do custo do trabalho indireto de produção (TIP), aos objetos de custo, está integrada no quadro geral de procedimento habitual para os gastos indiretos totais.

Nesta fase, a determinação e controlo dos tempos de trabalho, necessitam que lhe seja facultada alguma importância. Assim, a atribuição do custo do trabalho de produção (TP) implica ou pressupõe o conhecimento do custo da unidade de tempo de trabalho, dos tempos de trabalho e o destino desse mesmo trabalho.

Este conhecimento reporta-se unicamente aos custos diretos do trabalho de produção (TP), isto é, gastos suportados por um objeto de custo específico que é diretamente observável.

A determinação dos tempos de trabalho é fundamental na medida em que no cálculo do custo do trabalho direto de produção (TDP) deve considerar-se apenas o montante relativo ao tempo produtivo. Todos os outros custos não atribuíveis consideram-se custos não incorporáveis ou custos de outras atividades.

O esquema/resumo de tempos a ser analisado:

	Ausências remuneradas		
Tempo processado	Tempo de presença	Tempos mortos	
		Tempo de actividade	Tempo de actividades não atribuíveis
			Tempo produtivo

O *tempo processado* representa as horas efetivamente pagas que compreendem as ausências remuneradas, especialmente no caso de doença ou frequência de cursos de formação.

A informação sobre este tempo obtém--se nos registos das folhas de ordenados e salários, ou ainda das fichas individuais de cada trabalhador, geradas automaticamente pelos sistemas informáticos.

Analicamente é dado pela expressão seguinte:

**Tempo processado = Tempo de presença + Ausências remuneradas**

O *tempo de presença* representa as horas teoricamente disponíveis para atividades produtivas. Pode ser medidos por intermédio de fichas ou cartões de presença ou outros métodos, segundo a necessidade e disponibilidade ou sofisticação dos sistemas de informação.

Analicamente representa--se pela expressão:

**Tempo de presença = Tempo de atividade + Tempos mortos**

Os tempos mortos são devidos a faltas de trabalho temporárias, avarias nas máquinas e outros factos que podem ocorrer durante o processo de produção. O seu custo deve ser atribuído às situações que os originaram.

Os tempos mortos podem também ser causados por mau planeamento da produção e por falta de materiais. Neste caso, outros ou todos os trabalhos serão atingidos, por isso, defende-se que o custo dos tempos mortos deve ser atribuído a todos os trabalhos.

Do ponto de vista da gestão e do controlo convém analisar os tempos mortos que se apuram durante o período, porque é conveniente minimizá-los e atenuar o seu impacto nos custos. Assim, a análise dos tempos mortos incide sobre a necessidade ou não da sua ocorrência.

Os tempos mortos dizem-se *inevitáveis* se apresentam um carácter de permanência e, portanto, não há possibilidade de serem prevenidos. Dizem-se *evitáveis* quando são inesperados e do ponto de vista económico constituem desperdícios.

Devem-se especialmente a avarias mecânicas ou de “alimentação”, isto é, interrupções do fluxo de circulação de peças ou matérias no caso de uma avaria dum posto de trabalho ou função a montante.

O *tempo de atividade* é o tempo realmente disponível para atividades de produção. Obtém--se a partir do tempo de presença abatido dos tempos mortos motivados, especialmente, por deslocações dentro da empresa, pausas legais autorizadas ou não, tempos de delegação; etc.

Analiticamente também pode ser obtido pela expressão:

**Tempo de atividade = Tempo produtivo + Tempo de atividades não atribuíveis**

Exceto na prevalência da metodologia direta, raramente o tempo de atividade é de medição direta e, como está relacionado com outros tempos, convém ter presente na sua definição todos os tempos dos quais depende.

O *tempo produtivo* é o tempo realmente consagrado a atividades de produção propriamente ditas. Se ao tempo de atividade for deduzido o tempo dedicado a atividades não atribuíveis, tais como reparações, limpezas ou conservações, acha--se o tempo dedicado a atividades produtivas.

Depois de determinados e controlados os tempos de trabalho procede--se à análise do custo do trabalho direto de produção (TDP). Este custo abrange, para além do montante das remunerações ilíquidas dos trabalhadores, o valor dos gastos sociais suportados pela empresa, quer sejam de natureza obrigatória, quer de natureza facultativa.

Os subsídios recebidos pelos trabalhadores, férias e 13<sup>o</sup> mês, são considerados custos diretos, e por isso, devem ser atribuídos aos portadores de custo em duodécimos mensais, através da taxa horária, para que os custos do TDP não fiquem sobreavaliados nos meses em que os referidos subsídios são pagos.

Portanto, o custo total do TDP é dado pelo somatório de todos os gastos, relativos ao fator trabalho, que a empresa suporta com a produção.

Para as empresas, a melhor forma de atribuir os salários e outros gastos suportados com os seus trabalhadores é calcular a taxa horária ou custo horário. Esta taxa obtém-se dividindo o custo total do trabalho pelo número de horas produtivas ou tempo produtivo. Este procedimento é comum para um regime de produção contínua e custos determinados por processos, mas existem outros sistemas remuneratórios como, por exemplo, o trabalho à peça e à tarefa que adiante se referem.

O trabalho extraordinário também faz parte dos custos de produção, no entanto, não deve ser objeto de atribuição direta porque, se esse custo for atribuído diretamente aos produtos, sendo estes os objetos de custo, os seus custos serão mais elevados do que os dos produtos fabricados no horário normal de funcionamento da fábrica.

Os gastos com o trabalho extraordinário ou com o subsídio noturno, para as unidades industriais que funcionam durante vinte e quatro horas por dia, são normalmente originados pela necessidade de aumentar o nível de produção e não por trabalhos específicos.

Assim, os produtos fabricados durante as horas extraordinárias ou no turno noturno, não devem ter custos diferentes dos produtos fabricados no horário de funcionamento diurno.

No entanto, se uma destas situações decorre de uma encomenda urgente de um cliente, então, os gastos extraordinários com o TDP devem ser atribuídos diretamente a essa encomenda ou a essa ordem de produção.

Para efeito de controlo é mais adequado que os custos relativos ao trabalho extraordinário e do turno noturno sejam analisados por centros de responsabilidade (centros de custos).

Nas indústrias transformadoras existem esquemas de trabalho à peça que oferecem ao trabalhador a possibilidade de receber um determinado montante, resultante de um acordo, por peça produzida que cumpra os objetivos de qualidade fixados.

Além disso, estes trabalhadores recebem um valor mínimo por semana, com base nas horas trabalhadas, independentemente do nível de produção atingido no período em causa.

Sendo conhecidos os tempos produtivos, assim como o seu destino, é necessário determinar o custo da hora produtiva para que se fique em condições de imputar a cada produto ou encomenda o seu custo de TDP.

No entanto, o custo horário é difícil de determinar por duas razões fundamentais. Em primeiro lugar, nas empresas existem diferentes taxas de remuneração correspondentes às diversas categorias ou qualificações do pessoal. Em segundo lugar, no custo do TDP existem elementos para além de remuneração propriamente dita.

A partir do custo total do TDP calcula-se categoria por categoria ou qualificação por qualificação o custo horário que é o custo por hora de produção. Com base no custo horário é possível atribuir aos produtos ou encomendas o tempo produtivo que “consumiram” ou utilizaram.

Conhecido o custo total do TDP, por categoria ou qualificação, calcula-se o custo da hora produtiva dividindo esse custo total pelo número de horas produtivas ou tempo produtivo.

$$\text{Custo horário} = \frac{\text{Custo total da TDP}}{\text{Nº de horas produtivas}}$$

Esta fórmula é utilizada porque tem a vantagem de afetar o custo do TDP à produção (produtos ou encomendas).

No entanto, é preferível calcular o custo horário dividindo o custo total do TDP pelo número de horas de presença ou mesmo pelo número de horas processadas porque, aplicando a relação anterior, corre-se o risco de sobreavaliar o custo da produção em termos de TDP.

Analicamente as expressões referidas são as seguintes:

$$\text{Custo horário} = \frac{\text{Custo total da TDP}}{\text{Nº de horas de presença}}; \text{Custo horário} = \frac{\text{Custo total da TDP}}{\text{Nº horas processadas}}$$

Porém, estas duas fórmulas têm o inconveniente de subavaliar o custo do TDP dos produtos ou das encomendas e, portanto, uma parte do custo total não será atribuído.

Numa ótica previsional ou de controlo de gestão, os inconvenientes das duas relações anteriores não existem desde que, depois do cálculo do custo da hora de presença, lhe seja aplicada a relação indicada a seguir e que se denomina taxa de rendimento:

$$\text{Taxa de rendimento} = \frac{\text{Tempo produtivo}}{\text{Tempo de presença}}$$

Na prática é muitas vezes utilizada a taxa de rendimento pré-estabelecida.

Este método é preferível sempre que a contabilidade de gestão é aplicada numa ótica de controlo de gestão, que é naturalmente previsional num duplo sentido.

Por um lado, implica a referência a uma norma, a taxa preestabelecida, com a qual se comparam as realizações, por outro, quando as diferenças entre as realizações e as previsões são significativas, impõe que se analise e que sejam retiradas as consequências e, se for o caso, que a taxa de rendimento seja revista ou corrigida.

A determinação do coeficiente de utilização do trabalho e o cálculo da produtividade são importantes do ponto de vista da informação que proporcionam.

No que concerne ao coeficiente de utilização do trabalho direto de produção (TDP) pode representar-se por duas relações. A primeira relaciona o número de horas utilizadas com o número de horas disponíveis:

$$\text{Coeficiente de utilização do TDP} = \frac{\text{N}^\circ \text{ de horas utilizadas}}{\text{N}^\circ \text{ de horas disponíveis ou tempo de actividade}}$$

A segunda relaciona o número de horas pagas com o número de horas disponíveis:

$$\text{Coeficiente de utilização do TDP} = \frac{\text{N}^\circ \text{ de horas pagas}}{\text{N}^\circ \text{ de horas disponíveis ou tempo de actividade}}$$

A produtividade do factor trabalho deve ser continuamente controlada e normalmente é representada pela relação entre a produção efectiva (medida em unidades físicas) e o número de horas utilizadas para obter essa produção.

$$\text{Produtividade do factor TDP} = \frac{\text{Produção do período}}{\text{N}^\circ \text{ de horas utilizadas}}$$

A gestão do trabalho de produção implica, por um lado, que a sua contabilização seja correcta para se obter informação relevante para a tomada de decisão.

Por outro, obriga à análise dos diferentes centros de responsabilidade ou de actividade sendo necessário um acompanhamento e um controlo quase permanente das relações entre diferentes grandezas, em particular a taxa de emprego ou taxa de actividade que relaciona o tempo produtivo com o tempo de actividade e que deve ser analisada e controlada de modo que tenda para a unidade.

Quando a gestão é eficaz este objetivo é atingido e significa que o tempo de actividades não imputáveis tende para zero:

$$\text{Taxa de emprego} = \frac{\text{Tempo produtivo}}{\text{Tempo de actividade}}$$

Finalmente, a tarefa da contabilização ou registo do trabalho directo de produção (TDP), ou das remunerações, necessita de informação relacionada com os tempos de trabalho, detalhes acerca do absentismo, impostos pagos, etc. A informação, sobre absentismo é obtida através dos métodos de controlo existentes nas empresas.

Actualmente, devido ao uso generalizado do computador, as funções de cálculo, processamento e contabilização das remunerações estão muito simplificadas. O mesmo acontecendo relativamente aos documentos que são gerados automaticamente.

As indústrias que calculam o custo do TDP com base no tempo produtivo de cada empregado obtêm esse tempo através dos documentos atrás referidos desde que valorizem a obtenção de informação relevante.

Quando os custos são determinados por ordens de produção, registam-se as horas de início e fim de cada tarefa. As horas utilizadas no desempenho dessa tarefa são multiplicadas pelo custo de cada hora de trabalho, sendo obtido deste modo o custo do TDP aplicado.

Se o trabalhador permanecer desocupado durante algum tempo, devido a avarias nas máquinas, esse tempo de espera é considerado tempo de inatividade (tempos mortos). Semanalmente é determinado o tempo de trabalho e os tempos mortos correspondentes, em todos os departamentos, e procede-se ao registo das horas de TDP.

O objetivo do cálculo das horas de atividade é registar o tempo total aplicado (relativo a todos os trabalhadores) nas diversas atividades e depois proceder à sua valorização, através do custo unitário do TDP, para que seja possível o seu registo na contabilidade. Depois de calculado, o custo do trabalho direto de produção deve ser contabilizado analiticamente, o que significa atribuir esse custo aos respetivos objetivos de custo de acordo com as especificações técnicas de cada unidade do produto, ou seja, considerando as unidades físicas, do fator trabalho, necessárias para fabricar uma unidade de produto.

No que respeita a certas categorias de trabalho que não se relacionam com as atividades de produção, por exemplo os supervisores, não é possível calcular o tempo utilizado em cada atividade.

### **2.3. Gastos gerais de fabrico**

Os Gastos Gerais de Fabrico (GGF) são o terceiro e último elemento da estrutura do custo de produção que convém mencionar.

Trata-se de todos os gastos suportados na produção, para além dos gastos com as matérias-primas e com o trabalho direto de produção (TDP). Sinteticamente, consideram-se GGF os custos do sector fabril não incluídos no custo primário.

O cálculo do custo de produção, devido às suas funções de controlo, tomada de decisões e valorimetria, implica o conhecimento dos consumos de bens e serviços envolvidos no processo produtivo e a sua correspondente expressão em termos monetários, com referência aos diferentes objetos de custo.

Considerando o exposto no parágrafo anterior e dada a heterogeneidade das rubricas que integram os GGF, não é fácil, e tornar-se-ia muito dispendiosa, a sua identificação com os objetos de custo. Então, o procedimento mais correto, do ponto de vista da decisão, é a sua reclassificação e posterior atribuição para que o custo de produção seja determinado.

Quando as empresas utilizam a técnica do custeio por absorção ou custeio completo, a atribuição dos GGF aos objetos de custo, constitui um sério problema. Porém, este não se coloca, quando as empresas dão preferência à informação para a tomada de decisão e por isso utilizam sistemas de custos parciais, como por exemplo, o custeio variável.

Mas, se o objetivo das empresas for o cálculo do custo de produção completo devem encontrar soluções para integrar no custo de produção os GGF. Todavia, deve estar presente uma análise custo/benefício da informação, para avaliar as vantagens ou os inconvenientes que a adoção daquelas soluções podem vir a proporcionar.

A identificação dos GGF e a sua atribuição aos bens e serviços enfrenta dois problemas distintos. O primeiro diz respeito à dificuldade de repartir no tempo determinadas categorias de GGF. O segundo relaciona-se com a atribuição dos GGF aos objetos de custo.

a) O **primeiro problema** (a identificação dos GGF e a sua atribuição aos bens e serviços) surge sempre que for necessário distribuir, por períodos, gastos de montante incerto e ocorrência aleatória. A dificuldade está na definição do período ao qual devem ser reportados esses gastos.

No entanto, a maioria dos GGF não suscitam dúvidas quanto ao período a que respeitam. Apresentam--se a seguir os GGF que atestam esta afirmação:

- As amortizações e as rendas podem ser atribuídas facilmente ao período a que dizem respeito. Mesmo que sejam calculadas pelo método das quotas constantes será atribuído a cada mês o respetivo duodécimo. Relativamente às rendas, geralmente são mensais mas, no caso de serem anuais, o procedimento é semelhante pelo que serão atribuídas por duodécimos.
- Os gastos gerais de fabrico, cujo período não coincide com o ano civil, como por exemplo os seguros, podem ser atribuídos a cada mês por duodécimos, desde que seja conhecida com precisão a data em que se iniciam e terminam os contratos. Trata--se de custos antecipados ou suspensos que são pagos anualmente em data fixa e que devem ser afetados todos os meses ao custo da produção.

Porém, os gastos de montantes incertos e que ocorrem com regularidade, por exemplo gastos com reparação de máquinas e edifícios, não permitem definir corretamente a sua projeção nos diferentes períodos.

Estes gastos constituem custos fixos na medida em que, embora de montante variável, são independentes da variação do volume de produção e, de facto, não pertencem apenas ao período em que são realizados, por isso devem repercutir--se nos custos de produção de vários períodos. A dificuldade está em definir quais e quantos são esses períodos.

A resolução destes problemas obriga à definição de critérios que possibilitem a identificação e atribuição destes gastos ao longo do ano ou, alternativamente, decidir não os afetar ao custo de produção. Assim, os gastos assumem um carácter de custo *postecipado* e não gasto geral de fabrico.

Contudo, se a identificação e a atribuição dos GGF por períodos não são bem definidas a solução pode ser encontrada adotando os seguintes critérios:

#### **Imputação dos GGF a custos efetivos**

Com base neste critério todos os GGF, mesmo os gastos de montantes incertos e ocorrência aleatória, são reportados ao período em que ocorrem.

Logo, o problema dos gastos de montantes incertos e ocorrência aleatória não é resolvido satisfatoriamente já que estes gastos são imputados totalmente ao custo da produção do mês em que ocorrem.

Este procedimento implica que o custo de produção fique sobreavaliado provocando o enviesamento da informação sobre custos, no período em análise.

#### **Imputação dos GGF a custos teóricos**

Neste critério, que minimiza o inconveniente do critério anterior, contabilizam--se os gastos à medida que vão surgindo e faz--se a imputação aos portadores de custos em cada mês, não a custos efetivos, mas segundo uma quota teórica correspondente ao duodécimo do montante total dos gastos previstos para o ano, com base em gastos efetivos de anos precedentes.

O processo de obtenção da quota teórica consiste em aplicar, ao montante dos GGF do período "n-1", um fator de correção para se obter os GGF do período "n".

Este fator de correção é calculado com base na variação média registada nos GGF durante vários períodos. A estrutura analítica do fator de correção é a seguinte:

$$\text{Factor de correcção} = \frac{\frac{\text{GGF}_{n-2}}{\text{GGF}_{n-3}} + \frac{\text{GGF}_{n-1}}{\text{GGF}_{n-2}}}{2}$$

Se a tendência é para o crescimento o resultado da relação anterior é superior à unidade. Se, pelo contrário, a tendência é para o decréscimo o resultado dessa relação é inferior à unidade.

### **Imputação dos GGF a custos efetivos e teóricos**

Neste caso, utilizam--se os dois critérios anteriormente estudados. Assim, são atribuídos a custos efetivos os gastos cuja periodização não suscita dúvidas e a custos teóricos os gastos que originam problemas relativamente ao período a que devem ser reportados.

b) O **segundo problema** refere-se à atribuição dos GGF aos objetos de custo. Esta situação prende-se com o facto de que, normalmente, os GGF não se identificam com os objetos de custo.

Portanto, é necessário encontrar coeficientes ou quotas de imputação através dos quais se determina uma relação proporcional entre os GGF e o valor ou quantidade que se admite como base.

Os coeficientes de imputação dizem-se reais se são baseados na atividade real e nos gastos efetivos ou reais do período considerado, e teóricos se têm por base a atividade e os gastos estimados ou previstos para o mesmo período.

No critério dos coeficientes ou quotas reais a distribuição dos GGF é efetuada com base em determinados elementos, através de uma repartição proporcional.

Os elementos de proporcionalidade mais aplicados são, entre outros, as matérias, o trabalho direto de produção, a energia elétrica consumida, o peso dos produtos, o número de unidades produzidas, a área dos edifícios (tratando--se de imputação por secções ou centros de responsabilidade) e o preço de venda dos bens no mercado de concorrência.

Este procedimento permite definir coeficientes e, por conseguinte, determinar as chaves de repartição.

Desde que se adotem quotas reais, o valor da imputação feita aos diferentes centros de custos é igual ao total dos gastos suportados e registados durante o exercício, pelo que no final de cada mês a conta de GGF tem saldo nulo.

Se o objetivo for a tomada de decisões o critério das quotas reais não é aconselhável, uma vez que em rigor só no final do ano se poderá conhecer o valor certo a distribuir por cada mês, já que existem gastos que dizem respeito à produção mensal, mas cujo total não se conhece com exatidão antes de completado o ano.

Para colmatar os inconvenientes do critério das quotas reais utilizam-se coeficientes ou quotas técnicas, calculadas com base na experiência de anos precedentes, que são independentes dos gastos efetivamente suportados no mês ao qual diz respeito a imputação aos objetos de custo.

Como exemplo de quotas teóricas têm particular relevo as chamadas quotas normais, porque são de fácil utilização pelas empresas. As quotas normais correspondem a condições normais de preço e funcionamento e apresentam ainda outra vantagem porque permitem calcular o custo de cada tarefa ou encomenda logo após a sua conclusão.

Quando se utilizam coeficientes teóricos deve proceder-se à sua comparação com os

valores reais e se houver necessidade de regularizações, as diferenças são registadas em “resultados analíticos”.

Finalmente, as operações de transferência dos GGF são efetuadas, entre os centros de custo e os produtos ou serviços prestados, segundo chaves de repartição adequadas e na proporção das unidades dos fatores consumidas por cada centro.