

5.<sup>a</sup> PARTE

# **INVENTÁRIO PERMANENTE E SUAS IMPLICAÇÕES**

*Por:* – DR. JORGE MANUEL TEIXEIRA DA SILVA  
DR. ANTÓNIO RODRIGUES NETO

*Dezembro/1999 - Revisto em Fevereiro de 2008*



# INVENTÁRIO PERMANENTE E SUAS IMPLICAÇÕES

## 0 – INTRODUÇÃO

O “Fisco não dorme”! Mas também não “deixa os contribuintes dormir”.

Uma das suas recentes “invenções” foi a obrigatoriedade da adoção do sistema de inventário permanente e da elaboração da demonstração dos resultados por funções, bem como a definição dos elementos básicos que a listagem do inventário físico das existências deverá conter.

Não temos dúvida alguma de que as vantagens atribuídas ao inventário permanente, neste momento, se resumem à possibilidade de aumentar a receita fiscal.

Cada vez mais somos obrigados a cumprir determinações legais que, ao contrário do que é referido nos preâmbulos dos Decretos, tem apenas uma única finalidade: aumentar as receitas fiscais (veja-se o caso do novo Código do Imposto do Selo).

Estamos perante um Estado que não conhece a palavra poupança (a não ser para tributar a dos outros) e que não controla os seus gastos. Então, tem de arranjar “mil e uma” formas de sobrecarregar quem já paga impostos de mais.

Estamos certos de que com medidas de controlo mais simples, fazendo pagar impostos a quem não os paga (e tal é mais simples do que se pensa, não havendo, no entanto, vontade de o fazer) se evitariam trabalhos e custos para as empresas.

Estamos também convencidos de que cada vez há mais cidadãos, que nunca trabalharam de verdade, com poder de mandar nos outros, pois só assim se explica que não tenham a mínima noção da realidade das nossas empresas e do custo que as suas “invenções” acarretam.

Nunca se falou tanto no Inventário Permanente. Mas quantas empresas (das que são obrigadas a implementá-lo) o vão fazer a partir de 1 de Janeiro de 2002.

Pela nossa experiência e por conversas que mantemos com colegas de profissão, mesmo muito poucas.

Então e que sucede a quem não cumprir a lei? Será penalizado?

Concerteza! Mas esta penalidade terá sabor a injustiça, porque o tempo concedido para a preparação das empresas foi manifestamente insuficiente. Só quem não tem a noção do que significa a medida agora tornada obrigatória, não consegue perceber que 10 meses é tempo insuficiente.

Mas, uma questão de fundo se levanta. O que é o Inventário Permanente? Sinceramente no ordenamento jurídico português, não conseguimos saber o que é.

Diz o POC nos comentários à classe 3 – Existências:

“Esta classe serve para registar, consoante a organização existente na empresa:

- a) As compras e os inventários inicial e final;
- b) O Inventário Permanente”.

Está bem! Nos livros que consultamos não descortinámos uma definição de Inventário Permanente, retirando a ilação de que

será uma forma de contabilizar os movimentos das existências em quantidade e valor.

Mas, se o POC nos diz que o registo do Inventário Permanente é feito na classe 3 – Existências, no caso das empresas industriais como fazer?

À primeira vista, parece que o POC nos aponta para a organização de uma contabilidade com vista à elaboração da demonstração dos resultados por funções, em sistema monista.

Porém o decreto-lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, que nos deixa a impressão de que foi “mexido” por quem não terá a noção do que é o Inventário Permanente, preocupa-se seriamente com a demonstração dos resultados por funções e diz que “perante a diversidade das situações empresariais e o progresso dos meios de tratamento de informação, entende-se não ser justificável a normalização de uma listagem de contas e a sua articulação com as respectivas contas, tendo em vista a obtenção desta demonstração”<sup>1</sup>.

Tudo bem! Então e o Inventário Permanente? Como organizar a contabilidade das empresas industriais para o implementar? Esta resposta, infelizmente, o D.L. n.º 44/99, nem o Dec. Lei 79/2003, não dão, nem até agora alguém responsável disse alguma coisa a este respeito.

No caso de empresas comerciais, o Inventário Permanente, poderá funcionar sem necessidade de implementação de contabilidade analítica. No entanto, e no sentido de facilitar a discriminação dos custos por funções poderá ser organizada contabilidade analítica com autonomia em relação à contabilidade geral.

No caso de empresas industriais, o problema é mais complexo. A organização dum sistema de informação, baseado numa contabilidade analítica (não necessariamente digráfica) contribuiria para resolver o problema. Mas quanta burocracia desnecessária vai criar esse sistema? E como valorizar a produção?

Numa empresa nossa cliente, andamos há três anos a organizar um sistema de informação com recurso à digrafia, e ainda não conseguimos apurá-lo. E não se pense que a culpa é dos profissionais de contabilidade. Não! É que esse sistema necessita de circuitos documentais rígidos e sem falhas e de todo um conjunto de dados que não se obtém no escritório. Estão envolvidas dezenas de pessoas e aqui começa a dificuldade. É por isso que dizemos que há muita gente que antes de legislar devia trabalhar na prática sobre as matérias em questão.

É costume ver-se escrito que:

- 1) Em sistema de Inventário Intermitente, só é possível apurar resultados periódicos se forem determinadas as existências iniciais e finais e as compras. Os valores das existências são apurados “fora da contabilidade”.
- 2) Em sistema de Inventário Permanente, é possível obter resultados periódicos, porque a contabilidade nos permite obter a informação necessária, nomeadamente os valores das existências em determinada data.<sup>2</sup>

Mas será isto que verdadeiramente se pretende?

1 O legislador não pode saber de tudo.

2 Isto não invalida que se deixe de proceder ao cotejo entre os elementos contabilísticos e a realidade.

# 1 – CRITÉRIOS VALORIMÉTRICOS APLICÁVEIS ÀS EXISTÊNCIAS

## 1.1 – Plano Oficial de Contabilidade

### I – Enquadramento

De acordo com a norma internacional de contabilidade (do IASC) n.º 2, a classe das existências engloba a classe dos artigos tangíveis que:

- sejam detidos para venda no decurso regular das operações empresariais.
- Estejam no processo de produção para venda.
- Se destinarem a ser consumidos na produção de bens e serviços para venda.

No POC a seriação das contas de razão desta classe é:

- 31 – Compras
- 32 – Mercadorias
- 33 – Produtos Acabados e Intermédios
- 34 – Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
- 35 – Produtos e trabalhos em curso
- 36 – Matérias primas
- 37 – Adiantamentos por conta de compras
- 38 – Regularização de existências
- 39 – Provisões para depreciação de existências

Esta classe serve para registar, consoante a organização existente na empresa:

- As compras e os inventários inicial e final (inventário intermitente);
- O inventário permanente.

A nota explicativa a conta 31 – Compras, refere-se na sua parte final que, “esta conta saldará, em todas as circunstâncias, por débito das contas de existências”.

Vejamos, através de pequenos exemplos, como funcionam os sistemas de Inventário Permanente e Intermitente, numa empresa comercial:

A empresa X, Lda., que se dedica ao comércio grossista efectuou durante o ano de 1999, as seguintes transacções:

1) Compra a dinheiro de mercadorias	10.000 u.m.
2) Vendas a dinheiro	13.000 u.m.
3) Custos diversos pagos a dinheiro (operacionais)	2.000 u.m.
4) A existência inicial do exercício era de	1.000 u.m.
5) A existência final do exercício era de	1.500 u.m.
O custo das mercadorias vendidas foi de	9.500 u.m.

Pretende-se que se apure o Resultado Operacional.

### ⇒ Em Sistema de Inventário Intermitente

#### 1 Pelas Compras

- 312 Compras de mercadorias
- a 111 Caixa 10.000 u.m.

#### 2 Pelas vendas:

- 111 Caixa
- a 711 Vendas de mercadorias 13.000 u.m.

#### 3 Custos diversos a dinheiro:

- 6x Custos diversos
- a 111 Caixa 2.000 u.m.

#### 4 Apuramento do custo das mercadorias vendidas:

$$CMV = E_i + C - E_f$$

A conta de Mercadorias tinha a débito o saldo correspondente à existência inicial no montante de 1.000 u.m..

Assim os lançamentos a fazer seriam:

- Transferência do saldo da conta 311 por débito da conta de existências conforme parte final da nota explicativa.
  - 32 Mercadorias
  - a 312 Compra de mercadoria 10.000 u.m.
- Regularização do saldo da conta de existências por forma a que corresponda às existências finais apuradas por inventariação directa: o débito da conta 61 expressa o custo das matérias vendidas (e/ou consumidas) relativo ao período em questão:
  - 612 CMV
  - a 32 Mercadorias 9.500 u.m.

#### 5 Transferência das vendas para resultados operacionais:

- 711 Vendas de mercadorias
- a 81 Resultados Operacionais 13.000 u.m.

#### 6 Transferência do CMV para resultados operacionais:

- 81 Resultados Operacionais
- a 612 CMV 9.500 u.m.

#### 7 Transferência de “Outros Custos” (operacionais) para Resultados Operacionais:

- 81 Resultados Operacionais
- a 6x Custos diversos (operacionais) 2.000 u.m.

Em alternativa ao lançamento n.º 4, podemos encontrar quem efectue os seguintes lançamentos:

- Transferência do saldo de compras para a conta de Mercadorias:
  - 32 Mercadoria
  - a 312 Compras de mercadorias 10.000 u.m.
- Transferência para a conta 61 das existências iniciais e das compras para efeitos de apuramento do CMV:
  - 612 CMV
  - a 32 Mercadorias 11.000 u.m.
- Registo da existência final de cada período contabilístico conforme inventariação física e sua valorização:
  - 32 Mercadorias
  - a 612 CMV 1.500 u.m.

Vejamos então:

#### 1.ª Hipótese de Contabilização:

		32 Mercadorias	
		DÉBITO:	CRÉDITO:
E. inicial	1.000	de CMV	9.500
a Compras	10.000		

		61 CMV	
		DÉBITO:	CRÉDITO:
a Mercadorias	9.500	de Resultados Operacionais	9.500

#### 2.ª Hipótese de Contabilização:

		32 Mercadorias	
		DÉBITO:	CRÉDITO:
E. inicial	1.000	de CMV	
a Compras	10.000	(E. inicial + Compras)	11.000
E. final	1.500		

		61 CMV	
		DÉBITO:	CRÉDITO:
a Mercadorias (E <sub>i</sub> + C)	11.000	de Mercadorias (E <sub>f</sub> )	1.500
		a Resultados Operacionais	9.500

## ⇒ *Em sistema de Inventário Permanente*

Vamos assumir que a empresa optou por registar o inventário permanente na contabilidade geral.

Assim:

### 1 Pelas Compras

312 Compras de mercadorias  
a 111 Caixa 10.000 u.m.

### 2 Pela transferência da conta 31 para a conta de Inventário Permanente 32 – Mercadorias:

32.1 Mercadorias  
a 31.9 Compras de mercadorias – transferência 10.000 u.m.

### 3 Pelas Vendas:

11.1 Caixa  
a 71.1 Vendas de mercadorias 13.000 u.m.  
e simultaneamente, ou no fim do período de registo (exemplo mês), a empresa regista a saída das mercadorias de armazém, ao custo.

### 4 Registo da saída por venda ao custo das mercadorias vendidas:

61.2 CMV - Mercadorias  
a 32.1 Mercadorias 9.500 u.m.

### 5 Registo dos custos operacionais

6x Custos operacionais  
a 11.1 Caixa 2.000 u.m.

No final do exercício os lançamentos dos resultados seriam

### 6 Transferência do saldo da conta “Vendas”

71.1 Venda de mercadorias  
a 81 Resultados operacionais

### 7 Transferência dos saldos das contas de custos:

81 Resultados operacionais  
a Diversos  
a 61.2 CMV - Mercadorias 9.500 u.m.  
a 6x Custos operacionais 2.000 u.m.

No sistema de Inventário Permanente, a conta 32 – Mercadorias apresenta permanentemente o saldo das mercadorias em existência, já que é debitado pelas entradas e creditada pela saída de mercadorias.

Não há assim (neste caso) necessidade de efectuar, no final do exercício, qualquer lançamento relacionado com as existências, com excepção de, eventualmente, regularizar diferenças entre as quantidades constantes dos registos e as quantidades que na realidade existem.

## II) *Valorimetria*

Os princípios contabilísticos ligados à valorimetria das existências são:

- Princípio da Prudência (daí a criação do ajustamento de existências)
- Princípio da Uniformidade ou Consistência
- Princípio do Custo Histórico

A valorimetria é matéria tratada na capítulo V do POC.

No que respeita à valorimetria das existências é de salientar:

### A – Custo Histórico

As existências serão valorizadas a custo histórico, sendo este o custo de aquisição = preço de compra + gastos acessórios de compra (estes, mesmo que contabilizados na conta 62 – FSE,

devem onerar os stocks para efeitos de inventário), ou custos de produção = Mão-de-Obra + Matéria-prima + Gastos gerais de fabrico.

*NOTA: O custo de produção não engloba os custos de administração, os custos de distribuição e os custos financeiros.*

### B – Reafirmação do Princípio da Prudência

Se o custo histórico é maior que o preço de mercado, então funciona o princípio da prudência (isto é, as existências são avaliadas ao mais baixo do custo de aquisição ou preço de mercado, sendo a diferença entre eles expressa pelo ajustamento de existências).

Preço de mercado é o:

**Custo de reposição** – se ligado a matérias-primas, subsidiárias e de consumo

**Valor realizável líquido** – se ligado a bens destinados a venda

O valor realizável líquido corresponde ao preço esperado de venda deduzido dos necessários custos previsíveis de acabamento e de venda.

### C – Situações de Excepção no Caso de Custos ou Encargos Excessivos para determinar o Custo Histórico, ou Ligadas à Necessidade de Critérios Expedidos

– Ligadas à necessidade de critérios expedidos:

- Explorações agrícolas, silvícolas e pecuárias
- Indústrias extractivas
- Indústrias piscatórias

– Nestes casos o P.O.C. permite a valorização ao valor realizável líquido deduzido da margem normal de lucro.

– Estabelecimentos de venda a retalho de grande variedade de mercadorias:

É permitida a valorização ao preço ilíquido de venda deduzido da margem de lucro exacta ou aproximada.

– Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos:

Serão avaliados, na falta de critério mais adequado, pelo valor realizável líquido.

### D – Existências de Reduzido Valor

As matérias-primas, subsidiárias e de consumo podem ser consideradas no activo, por uma quantidade e um valor fixos, desde que simultaneamente satisfaçam as seguintes condições:

- a) sejam frequentemente renovadas;
- b) representem um valor global de reduzida importância para a empresa;
- c) Não haja variação sensível na sua quantidade, no seu valor e na sua composição.

### E – Métodos de Custeio de Saídas

Com o método de custeio de saídas o POC adopta os seguintes:

- Custo específico
- Custo médio ponderado
- FIFO
- LIFO
- Custo Padrão

As existências poderão ser avaliadas ao custo padrão se este for apurado de acordo com os princípios técnicos e contabilísticos

adequados; de contrário, haverá ajustamentos que considere os desvios verificados, o que equivale a custos reais, já que os desvios são imputados à produção vendida e ao stock final.

Permite assim o POC, que nas empresas industriais as existências sejam valorizadas a custos reais e/ou custos pré-determinados.

Os custos pré-determinados são custos que, terminada a produção, se vão comparar com os custos históricos (reais) para apurar desvios entre as previsões efectuadas e a realidade verificada.

Na bibliografia especializada é normal, no que toca aos custos pré-determinados, distinguir entre custos estimados e custos padrões.

Enquanto que os custos estimados não passam de previsões de custo mais ou menos fundamentadas e fálveis, (por exemplo, o custo real do ano anterior, uma estimativa do custo dos diversos componentes do produto, etc.), os custos padrões resultam de estudos técnicos fundamentados e/ou das sucessivas rectificações de custos estimados.

Assim, as diferenças de valor entre o custo histórico e o custo padrão são, do ponto de vista teórico, muito pequenas.

Daí o POC permitir a avaliação ao custo padrão, se este fôr apurado de acordo com os princípios técnicos e contabilísticos adequados. No caso da avaliação a meros custos estimados, deverão ser feitos ajustamentos que considerem os desvios verificados, devendo tais desvios ser imputados à produção vendida e aos stocks.

### F – Actividades Plurienais

Nas actividades de carácter plurienal (construção de edifícios, pontes, estradas, barragens, etc.), os produtos e trabalhos em curso podem ser avaliados pelos seguintes métodos:

- 1 - Método da manutenção / acumulação de custos, ou
- 2 - Método da percentagem de acabamento.

O desenvolvimento da problemática contabilística dos contratos de construção consta da Directriz Contabilística n.º 3 aprovada pelo conselho geral da Comissão de Normalização Contabilística em 19 de Dezembro de 1991.

Esta norma aplica-se aos contratos de construção que satisfaçam as seguintes características:

- a) Respeitem a construção de uma obra ou de um conjunto de obras que constituam um projecto único, tais como a construção de pontes, barragens, navios, edifícios e peças complexas de equipamento;
- b) As datas de início e de conclusão da respectiva obra situarem-se em períodos contabilísticos diferentes.

A directriz respeita ainda aos contratos de prestação de serviços que estiverem directamente relacionados com um contrato de construção, nos termos definidos.”

A determinação dos resultados nos contratos de construção poderá ser efectuada pelo método da percentagem de acabamento ou pelo método do contrato completado (método do encerramento, método de acumulação de custos).

No método da percentagem de acabamento os resultados são apurados à medida que a obra se vai executando e em função

do seu grau de acabamento, balanceando-se os proveitos respectivos com os custos incorridos inerentes.

No método do contrato completado o resultado da obra só é aplicado quando esta estiver concluída ou substancialmente concluída.

A directriz refere que o grau de acabamento é obtido a partir da relação entre os custos incorridos até à data do apuramento de resultados e a soma desses custos com os custos estimados para completar a obra.

Ainda de acordo com a Directriz é importante referir:

- “O método de percentagem de acabamento não deve ser aplicado se não houver possibilidade de estabelecer estimativas fiáveis.
- Se a obra estiver substancialmente concluída, os custos que faltarem para a sua conclusão devem ser estimados e considerados como acréscimo de custos.
- Devem constituir-se provisões para as perdas previsíveis decorrentes da realização do contrato, no termo de cada período contabilístico, independentemente do método adoptado.
- Deverão ainda estabelecer-se provisões para contingências que surjam durante o período de garantia da obra.”

“Deve ser divulgado na nota 48 do anexo o seguinte:

- a) Os custos e os proveitos dos contratos de construção em curso que já tiverem contribuído para a determinação de resultados;
- b) As quantias recebidas e a receber relativamente aos contratos de construção em curso.”

Vejamus um exemplo de aplicação do método da percentagem de acabamento<sup>3</sup>:

Início da Obra	Janeiro de 1997
Duração Prevista	3 anos
Preço estabelecido	100.000 contos
Custo total estimado	80.000 contos

	Custos Incorporados	Facturação	Custos Estimados p/ Completar a Obra
Até 31.12.97	40.000	55.000	45.000
Até 31.12.98	60.000	60.000	25.000
Até 31.12.99	86.000	100.000	—

Vejamus:

#### Ano de 1997

$$\% \text{ Facturação} = \frac{55.000}{100.000} = 55\%$$

$$\text{Grau de Acabamento} = \frac{40.000}{40.000 + 45.000} = 47\%$$

Neste exercício, os Proveitos são os correspondentes ao grau de acabamento.

O resultado seria:

Proveitos	100.000 x 47%	47.000
Custos incorridos		40.000
<b>Resultado</b>		<b>7.000</b>

Transitariam como Proveitos diferidos 13.000 contos

<sup>3</sup> Adaptado da pág. 151 e 152 do CIRC, edição de 1990 da DGCI.

## Ano de 1998

$$\% \text{ Facturação} = \frac{60.000}{100.000} = 60\%$$

$$\text{Grau de Acabamento} = \frac{60.000}{60.000 + 25.000} = 70,5\%$$

De acordo com a Directriz atribui-se a cada período contabilístico um resultado correspondente ao grau de acabamento, balanceando-se os proveitos respectivos com os custos incorridos.

Assim:

Proveitos: 100.000 x 70,5%	= 70.500
Proveitos já considerados	= 47.000
<b>Proveitos do Exercício</b>	= 23.500

Provenientes de 13.000 de “Proveitos Diferidos” e 10.500 contos resultantes de acréscimos de proveitos, assim obtidos:  
Grau de Acabamento x Facturação Global – Facturação Emitida  
 $0,705 \times 100.000 - 60.000 = 10.500$

Assim o Resultado seria:

Proveitos	= 23.500
Custos incorridos	= 20.000
<b>Resultado</b>	= 3.500

## Ano de 1999

Facturação Total	100.000
Proveitos considerados em anos anteriores	<u>70.500</u>
Proveitos do exercício	29.500
Custos Incorridos	<u>26.000</u>
<b>Resultado</b>	3.500

Como veremos adiante para efeitos fiscais o cálculo dos resultados é efectuado de forma diferente.

### 1.2. – Código do IRC

#### 1.2.1 – Aspectos Gerais

Os critérios valorimétricos previstos no artigo 26.º do Código do IRC são sensivelmente idênticos aos preconizados pelo POC.

Assim, “os valores das existências a considerar nos proveitos e custos a ter em conta na determinação do resultado do exercício são os que resultam da aplicação dos critérios que utilizam:

- Custos efectivos da aquisição ou produção;
- Custos padrões apurados de acordo com os princípios e técnicas contabilísticas adequadas;
- Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro;
- Valorimetrias especiais para as existências tidas como básicas ou normais”.

Vimos que o custo de aquisição engloba não só o preço de compra mas também os gastos adicionais de compra. O custo de produção engloba o custo das matérias primas e outras matérias consumidas, da mão-de-obra directa, dos custos fi-

xos e variáveis. Os custos fixos poderão ser imputados ao custo de produção tendo em conta a capacidade normal dos meios de produção (sistema de imputação racional).

Não é permitido quer pelo POC quer pelo CIRC a utilização do sistema de “Custeio Variável”

No que se refere à utilização dos custos padrões o Fisco permite-os, desde que apurados de acordo com os princípios técnicos e contabilísticos adequados. Contudo, sempre que a utilização de custos padrões conduza a desvios significativos, poderá a DGI efectuar as correcções adequadas tendo em conta o montante das vendas e das existências finais e grau de rotação das existências.

É aceitável do ponto de vista fiscal a utilização da valorimetria a custos estimados?

Em nossa opinião, sim. A utilização de custos pré-determinados tem em vista, nomeadamente, facilitar o trabalho contabilístico relacionado com o inventário permanente. Contudo porque se trata de custos estabelecidos sem o grau de rigor dos custos padrões, os desvios verificados em relação aos custos reais devem, no final do período contabilístico, ser repartidos pela produção vendida e pelo stock final. Assim sendo, poderemos afirmar que estamos a trabalhar com existências finais valorizadas a custos reais<sup>4</sup>.

A utilização de valorimetria a preços de venda deduzidos da margem normal de lucro, só será aceite nos sectores de actividade em que o cálculo do custo de aquisição ou de produção se torne “excessivamente oneroso” ou “não possa ser apurado com razoável rigor”. Contudo, nos casos em que a margem normal de lucro não seja facilmente determinável, a dedução ao preço de venda não pode ser superior a 20%.

Nas empresas industriais, não sujeitas a inventário permanente, em relação ao exercício de 2.003 e seguintes, e porque se torna excessivamente oneroso o cálculo de custos de produção, propomos, como critérios valorimétricos:

- para matérias primas e mercadorias, o custo de aquisição;
- para produtos acabados, o preço de venda deduzido de 20%
- para produtos e trabalhos em curso, a percentagem de acabamento de produto multiplicado por 80% do preço de venda.

A partir de 1 de Janeiro de 2002 para as empresas (com algumas excepções), que até ao fim de 2000, ultrapassaram dois dos três limites previstos no artigo 262 do Código das Sociedades Comerciais<sup>5</sup>, é obrigatória a adopção do sistema de inventário permanente.

#### 1.2.2 – Obras de Carácter Plurienal

Reza o artigo 19.º do CIRC que, para as obras cujo ciclo de produção ou período de construção seja superior a um ano, a determinação dos resultados poderá ser efectuada segundo o critério da percentagem de acabamento ou segundo o critério do encerramento da obra.

4 Haverá na verdade Custo Real? Pensamos que não. Os custos reais são custos “perto do real”

5 A partir de 01/01/2002 relativamente às sociedades constituídas antes de 1/1/99; Para as sociedade constituídas a partir de 1.1.99;

A partir da data em que se torne eficaz a denominação do capital p/ euros.

Volume de vendas = 3 000 000 de Euros => 601 446 contos

Total de activo = 1 500 000 de Euros => 300 723 contos

50 trabalhadores

Actualmente

600.000 contos

350.000 contos

50 Trabalhadores

Entre as obras referidas inclui-se, nomeadamente, a construção de edifícios, construção e empreitadas de obras públicas.

De acordo com o critério de encerramento da obra (também designado de “acumulação de custos”) o resultado só é apurado quando a obra se considerar concluída, o que acontece quando:

- estabelecido o preço no contrato ou sendo conhecido o preço de venda o grau de acabamento seja igual ou superior a 95%;
- no caso de obras públicas em regime de empreitada, tenho lugar a recepção provisória nos termos da legislação em vigor.

Sempre que sejam apurados resultados em relação a uma obra em que ainda não tenham sido suportados todos os custos necessários para o seu acabamento, poderá ser considerada como receita diferida uma parte dos proveitos correspondentes aos custos a suportar.

No critério do grau de acabamento, o resultado da obra é determinado à medida que ela é executada, distribuindo-se assim a carga fiscal ao longo do tempo da sua duração.

De acordo com o n.º 2 do artigo 19.º do CIRC, o método da percentagem de acabamento é obrigatório nos seguintes casos:

- “Nas obras públicas ou privadas efectuadas em regime de empreitada, quando se verificarem facturações parciais do preço estabelecido, ainda que não tenham carácter sucessivo, e as obras realizadas tenham atingido o grau de acabamento correspondente aos montantes facturados.
- Nas obras efectuadas por conta própria vendidas fraccionadamente, à medida que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exactamente os custos totais.”

A Circular n.º 5/90 da D.G.I. veio esclarecer, do ponto de vista fiscal, esta matéria:

⇒ No respeitante às empreitadas:

- Para fazer face aos custos com garantias, poderá considerar-se como proveitos diferidos uma quantia correspondente a 5% dos valores considerados como proveitos relativamente àquelas obras.

Os proveitos referidos afectarão os resultados dos exercícios em que forem suportados os custos com garantias, sendo o remanescente considerado como proveito do exercício em que se verificar a recepção qualitativa da obra.

- Nas empreitadas por percentagem, todos os valores facturados são considerados como proveitos do exercício, podendo diferir-se os 5% referidos.
- Nas restantes empreitadas a determinação dos resultados é feita com base nos valores facturados e no grau de acabamento da obra. O grau de acabamento é dada pela relação entre o total dos custos já incorporados na obra e a soma desses custos com os estimados para completar a sua execução.

Assim, no final do período de tributação, três situações se podem verificar:

- O grau de acabamento é superior à percentagem de facturação:

Neste caso o proveito do exercício corresponde à totalidade da facturação do exercício (podendo ser considerado 5% como proveitos diferidos), abatidos os proveitos já con-

siderados em anos anteriores, sendo considerado como custos os correspondentes a um grau de acabamento igual à percentagem de facturação, devendo deduzir-se os custos já considerados em anos anteriores. Os restantes custos transitam em “obras em curso”.

- O grau de acabamento é inferior à percentagem de facturação:

Neste caso o proveito do exercício é o valor da facturação correspondente ao grau de acabamento da obra (podendo ser considerado 5% como proveitos diferidos), deduzida da facturação já considerada em exercícios anteriores, e são considerados como custos a totalidade dos já incorridos que não tenham sido considerados em exercícios anteriores.

- O grau de acabamento é igual à percentagem de facturação:

Neste caso são proveitos do exercício a totalidade dos valores facturados que não tenham sido incluídos nos exercícios anteriores (podendo ser considerado 5% como proveitos diferidos) e como custos do exercício a totalidade dos que não tenham sido considerados em exercícios anteriores.

Considera-se percentagem de facturação a relação entre os montantes facturados até final do período de tributação, com exclusão das revisões de preços, e o preço estabelecido para o total da obra, eventualmente corrigido por preços de trabalhos adicionais.

⇒ No respeitante às obras por conta própria e vendidas por fracções:

- Os resultados da fracção são dados pela diferença entre o valor da venda e os custos imputáveis à fracção vendida.
- A repartição dos custos indirectos da obra pelas fracções deve ser feita tendo em conta a respectiva percentagem ou área ou de acordo com outro critério adequado e que seja devidamente justificado.

Vejamus um exemplo de aplicação do disposto na circular 5/90.<sup>6</sup>

Início da Obra	Janeiro de 1997
Duração Prevista	3 anos
Preço estabelecido	100.000 contos
Custo total estimado	80.000 contos

	Custos Incorporados	Facturação	Custos Estimados p/ Completar a Obra
Até 31.12.97	40.000	55.000	45.000
Até 31.12.98	60.000	60.000	25.000
Até 31.12.99	86.000	100.000	—

Vejamus:

**Ano de 1997**

$$\% \text{ Facturação} = \frac{55.000}{100.000} = 55\%$$

$$\text{Grau de Acabamento} = \frac{40.000}{40.000 + 45.000} = 47\%$$

Neste caso os proveitos são os correspondentes ao grau de acabamento, deduzidos do valor estimado de 5% para ocorrer a custos com garantias.

6 Adaptado da pág. 151 e 152 do CIRC, edição de 1990 da DGCI.

### Proveitos

$$47\% \times 100.000 = 47.000$$
$$5\% \times 47.000 = \underline{2.350} \quad 44.650$$

### Resultado da Obra no ano de 1998

$$44.650 - 40.000 = 4.650$$

Transitam como proveitos diferidos:

$$(55.000 - 47.000) + 2.350 = 10.350 \text{ contos}$$

### Ano de 1998

$$\% \text{ Facturação } \frac{60.000}{100.000} = 60\%$$

$$\text{Grau de Acabamento } \frac{60.000}{60.000 + 25.000} = 70,5\%$$

Neste caso os proveitos a considerar serão os relacionados com a percentagem de facturação, que não tenham sido deduzidos em anos anteriores, podendo ser considerados 5% de s/ total com proveito diferido.

### Custos

85.000 x 60%	= 51.000	Custos Incorridos	60.000
Custos já considerados	= <u>40.000</u>	Custos totais no fim do exercício	<u>51.000</u>
Custos do exercício	= 11.000	A transitar c/ obras em curso	9.000

### Proveitos

Valor facturado	60.000
Proveitos considerados em anos anteriores	<u>44.650</u>
	15.350
A deduzir:	
Proveito diferido 5% x 60.000	<u>3.000</u>
Proveito do exercício	12.350
Custos	<u>11.000</u>
Resultado	1.350

Ou de modo correcto:

Proveitos	12.350
Var. Produção	<u>9.000</u>
	21.350
Custos incorridos	<u>20.000</u>
Resultado	1.350

### Ano de 1999

Facturação	= 40.000
Custos incorridos	= 26.000
Proveito diferido 100.000 x 5%	= 5.000

### Proveitos

### Custos

Total de facturação 100.000 Incorridos no exercício 26.000

Proveitos já considerados:

Ano de 1998	44.650	
Ano de 1999	<u>12.350</u>	<u>57.000</u>
		43.000

A deduzir:

Proveitos diferidos	<u>5.000</u>
Proveitos do Exercício	38.000

Resultado

Proveitos	38.000
Varição Produção	<u>(9.000)</u>
	29.000
Custos Incorridos	<u>26.000</u>
Resultado	3.000

Transitam para anos seguintes como Proveitos Diferidos 5.000 contos, que serão considerados nos exercícios em que forem suportados os custos com garantias, sendo o remanescente considerado como proveito do exercício em que se verificar a recepção definitiva da obra.

## **2 – BREVE ANÁLISE DO DEC. LEI N.º 44/99 DE 12 DE FEVEREIRO E DO DEC. LEI N.º 79/2003 DE 23 de Abril.**

O decreto-lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, veio tornar obrigatória a adopção do sistema de Inventário Permanente e a elaboração da Demonstração dos resultados por funções para as entidades às quais é aplicável o Plano Oficial de Contabilidade<sup>7</sup>, com excepção de:

- Entidades que não atinjam dois de três parâmetros previstos no art. 262.º do Código das Sociedades (dispensa automática);
- Entidades, que o requeram ao Ministério das Finanças, relativamente às seguintes actividades:
  - Agricultura, produção animal e caça;
  - Silvicultura e exploração florestal;
  - Indústria piscatória e aquíicultura;
  - Sectores, ramos ou pontos de venda a retalho sem relevância na actividade normal da empresa.

A obrigatoriedade referida torna-se efectiva a partir do segundo ano seguinte (inclusive) àquele em que forem atingidos dois dos três limites previstos no art. 262.º do Código das Sociedades Comerciais.

A Comissão de Normalização Contabilística, através do seu ofício n.º 023/2000 de 1 de Março, veio esclarecer que “os critérios de dispensa e de obrigatoriedade, quer da adopção do sistema de inventário permanente, quer da elaboração da demonstração de resultados por funções, devem ter em atenção as situações verificadas nos dois exercícios anteriores ao ano 2000.

Assim:

- a) Se a entidade não ultrapassou os limites referidos no n.º 2 do art. 1.º do Dec. Lei n.º 44/99 de 12/2, em 1998, nem em 1999, deve considerar-se dispensada, quer da adopção do sistema de inventário permanente quer da elaboração da demonstração de resultados por funções, até ao termo do exercício seguinte aquele em que tais limites foram ultrapassados. Ou seja, uma entidade que esteja nestas circunstâncias está dispensada, pelo menos até ao ano 2001, inclusivé;
- b) Se a entidade não ultrapassou os referidos limites em 1998, mas os ultrapassou em 1999, fica dispensada no ano 2000 e passará a estar obrigada a partir de 1 de Janeiro de 2001;
- c) Se os limites em causa foram ultrapassados em 1998 e 1999, a entidade está obrigada a partir de 1 de Janeiro de 2000;
- d) Se a entidade ultrapassou os limites em 1998, mas o mesmo não aconteceu em 1999, fica dispensada nos mesmos moldes da alínea a)”.

Por outro lado, para a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, a obrigatoriedade implementação do sistema de inventário permanente, apenas se verifica, se fôr caso disso, a partir de 1 de Janeiro de 2002.

<sup>7</sup> Trata-se de um processo gradual para a introdução deste tipo de inventário.

Por outro lado, o Dec. Lei n.º 79/2003 de 23 de Abril<sup>8</sup>, que alterou o Dec. Lei n.º 44/99, veio tornar obrigatória:

- a adoção do sistema de inventário permanente na contabilização das existências,
- a elaboração da demonstração de resultados por funções,
- a elaboração da demonstração de fluxos de caixa,
- a realização de contagens físicas com vista ao inventário das existências.

Se bem que o balanço, a demonstração de resultados por naturezas e o anexo ao balanço e à demonstração de resultados são de elaboração obrigatória para as entidades às quais é obrigatória a aplicação do POC, a demonstração de fluxos de caixa e a demonstração de resultados por funções não é de obrigação automática.

Em relação às três demonstrações financeiras sempre obrigatórias, é importante ainda referir a existência de peças mais desenvolvidas e peças sintéticas ou menos desenvolvidas.

Assim, uma entidade só fica obrigada, num determinado exercício, à elaboração de balanço analítico, demonstração de resultados analítica e anexo ao balanço e à demonstração de resultados mais desenvolvido, se nos dois anos anteriores ultrapassou dois dos três parâmetros referidos no art. 262.º do código das sociedades comerciais.<sup>9</sup>

Deixa de ser obrigada à elaboração dessas peças desenvolvidas a partir do exercício seguinte àquele em que, após dois exercícios consecutivos não ultrapassou dois dos três limites referidos.

Quanto à elaboração da demonstração de resultados por funções e da demonstração de fluxos de caixa, existe obrigação para as entidades a quem seja aplicável o POC, a partir do segundo ano seguinte àquele em que se ultrapassar dois dos três limites referidos no art. 262.º do código das sociedades comerciais. A título de exemplo, se no ano de 2003 forem ultrapassados dois dos três limites referidos, a obrigação existe a partir do exercício de 2005, inclusive.

A obrigação, quer para a elaboração da demonstração de resultados por funções, quer da demonstração de fluxos de caixa, pode existir já em 2003, se em 2000 ou 2001, os referidos limites forem ultrapassados.

As regras de obrigação da adoção do sistema de inventário permanente são idênticas às referidas. Isto é, a sua obrigação existe, se num ano forem ultrapassados dois de três limites do art. 262.º do código das sociedades comerciais, somente a partir do segundo ano seguinte. A título de exemplo, se em 2000 ou 2001, os referidos limites foram ultrapassados, já em 2003 era obrigatória a contabilização das existências pelo sistema de inventário permanente.

Quanto às situações em que deixam de ser obrigatórias as exigências do Dec. Lei n.º 79/2003, importa referir o seguinte:

- uma vez obrigatória a adoção do sistema de inventário permanente, a obrigação cessa sempre que durante três anos

consecutivos deixem de observar-se dois dos três parâmetros referidos. A obrigação cessa a partir do ano seguinte ao termo daquele período;

- A obrigação de inventariação física das existências, é uma obrigação permanente;
- Em relação à demonstração de resultados por funções e à demonstração de fluxos de caixa, parece-me que uma vez caídos na obrigação, não mais se poderá sair dela. Isto é o que se depreende do citado normativo, que apenas estabelece regras para o abandono da obrigatoriedade da adoção do sistema de inventário permanente.

A Demonstração dos resultados por funções passa a fazer parte do POC, e os conceitos subjacentes à sua elaboração são os constantes da Directriz Contabilística n.º 20.

Deve ser elaborada, em todas as situações, uma lista de inventário com referência ao final do ano, devendo tal lista conter os seguintes elementos:

- Código do artigo, se existir;
- Descrição do artigo;
- Unidade de contagem;
- Quantidade à data da contagem;
- Quantidade entrada<sup>10</sup>;
- Quantidade saída<sup>11</sup>;
- Quantidade à data de referência;
- Quantidade constante do registo contabilístico<sup>12</sup>;
- Custo unitário;
- Custo total.

A Demonstração dos resultados por funções passa a fazer parte do POC, e os conceitos subjacentes à sua elaboração são os constantes da Directriz Contabilística n.º 20.

Nota-se aqui alguma não concordância de conceitos utilizados na Demonstração dos resultados por funções e na Demonstração dos resultados por naturezas.

Assim, para efeitos da elaboração da Demonstração dos resultados por funções, os resultados extraordinários, correspondem aos ganhos e perdas que sejam simultaneamente, materialmente relevantes e não usuais por natureza e de ocorrência não frequente.

Ora, desta definição se infere que não há, na maior parte das situações, correspondência entre os resultados extraordinários na Demonstração dos resultados por funções e na Demonstração dos resultados por naturezas.

O mesmo acontece em relação a alguns custos financeiros que passam a ser classificados para efeitos de Demonstração dos resultados por funções como custos operacionais.

Esta disparidade nos conceitos, em nada contribui para a comparabilidade, e compreensão da informação financeira ao contrário do que é apregoado.

Outras alterações ao POC, traduzem-se na introdução duma nova Demonstração consolidada de resultados por funções e

<sup>8</sup> Este normativo que alterou o Dec. Lei n.º 44/99 de 12/2 e o Plano Oficial de Contabilidade, eliminou do POC a obrigatoriedade da elaboração da demonstração de origem e aplicação de fundos.

<sup>9</sup> Estes parâmetros são: Total do balanço: 1.500.000 euros; Total de vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000 euros; número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

<sup>10</sup> No caso de a data das contagens não coincidir com a data de referência.

<sup>11</sup> Igual à anterior.

<sup>12</sup> Só aplicável no caso de inventário permanente.

pela introdução de uma nova nota n.º 42 do anexo, sempre que a entidade seja obrigada à elaboração da Demonstração dos resultados por funções.

A Demonstração dos resultados por funções, obrigatória para as entidades a quem é aplicável o POC, nas condições acima referidas, passa a ter a seguinte estrutura:

### Demonstração dos Resultados por Funções

	Exercícios	
	N	N - 1
Vendas e prestações de serviços .....	X	X
Custos das vendas e das prestações de serviços .....	-X	-X
<b>Resultados Brutos</b> .....	+/-X	+/-X
Outros proveitos e ganhos operacionais .....	X	X
Custos de distribuição .....	-X	-X
Custos administrativos .....	-X	-X
Outros custos e perdas operacionais .....	-X	-X
<b>Resultados Operacionais</b> .....	+/-X	+/-X
Custo líquido de financiamento .....	-X	-X
Ganhos (perdas) em filiais e associadas .....	+/-X	+/-X
Ganhos (perdas) em outros investimentos .....	+/-X	+/-X
<b>Resultados Correntes</b> .....	+/-X	+/-X
Impostos sobre os resultados correntes.....	-X	-X
<b>Resultados Correntes após Impostos</b> .....	+/-X	+/-X
Resultados extraordinários.....	+/-X	+/-X
Impostos sobre os resultados extraordinários .....	-X	-X
<b>Resultados Líquidos</b> .....	+/-X	+/-X
<b>Resultados por acção</b> .....	+/-X	+/-X

Para terminar, não resistimos a tecer alguns comentários sobre o Ofício n.º 068200 de 30/11/99, Proc. n.º 1140/99, emitido pela Direcção de Serviços do IRC e dirigido à Confederação da Indústria Portuguesa, e que transcrevemos:

“Assunto: *Obrigatoriedade de Adopção do Sistema de Inventário Permanente e da Elaboração da Demonstração dos Resultados por Funções.*”

*Relativamente ao assunto em epígrafe, informo V. Exas. que, por despacho de 99.10.25, de S. Exa. o Ministro das Finanças, o pedido de prorrogação da data de entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro não mereceu deferimento, uma vez que:*

1. *A obrigatoriedade de inventário permanente das existências, medida essencial para a melhoria dos instrumentos contabilísticos e para a luta contra a evasão e fraude fiscais é uma medida que tem vindo a ser publicitada há muito, em particular aquando da aprovação da Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 14 de Julho e da aprovação do orçamento do Estado para 1998.*

*O Diploma é de 12 de Fevereiro de 1999, tendo sido divulgado através de diversas acções de formação.*

2. *Além disso, as empresas obrigadas ao cumprimento de tal norma são, na sua maioria, entidades cujas contas estão sujeitas a revisão legal, dispondo já de uma estrutura contabilística adequada.*

*Informa-se ainda que os limites previstos no n.º 2 do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais apenas foram tomados como referência para evitar impor, numa primeira fase, todas as obrigações previstas no art. 1.º do referido Decreto-Lei a um conjunto de empresas que, pelas suas dimensões ou características, sentirá maiores dificuldades em se adaptar às novas exigências contabilísticas, não sendo intenção do legislador existir coincidência entre aquele preceito e o n.º 2 do artigo 1.º do citado Decreto-Lei.”*

Não há dúvida que o Fisco reconhece que a obrigatoriedade do inventário permanente das existências é uma medida essencial para a luta contra a evasão e fraude fiscais.

Quanto às acções de formação que divulgam o D.L. n.º 44/99, sinceramente gostaríamos de saber quantas é que o Fisco promoveu. Se as promoveu, a que conclusões sobre o modo de dar cumprimento a esse decreto se chegaram e qual a sua divulgação. Normalmente andamos atentos a estas coisas e nada vimos ou lemos.

É importante a transcrição de entendimento emanado da Comissão de Normalização Contabilística que procurou esclarecer dúvidas existentes sobre a obrigatoriedade da adopção do sistema de inventário permanente e elaboração da demonstração de resultados por funções e da demonstração de fluxos de caixa:

### COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA COMISSÃO EXECUTIVA

RESPOSTAS A CONSULTAS- 21.05.2003

Assunto:

### CONDIÇÕES GENÉRICAS DE APLICABILIDADE DO DL 44/99, COM AS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELO DL 79/2003

#### ENTENDIMENTO

Nos dois quadros que se seguem é expresso, de forma esquemática, o entendimento da Comissão Executiva da CNC quanto às condições de aplicação dos diplomas em epígrafe.

**Naturalmente que a leitura desses quadros não dispensa a consulta dos diplomas em apreço, nem tampouco tal entendimento pode ser considerado um acto administrativo, tendo apenas carácter informativo sobre como a Comissão Executiva da CNC interpreta esses textos legais.**

**D.L. N.º 44/99 COM AS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELO D.L. N.º 79/03**

ARTIGO 1.º * Condições de obrigatoriedade de adopção do SIP (Sistema de Inventário Permanente) * Condições de obrigatoriedade de elaboração da DRF (Demonstração Resultados por Funções) e DFC (Demonstração Fluxos de Caixa)		Obrigações referidas no n.º 1 do artigo 1.º		
		a) Adoptar SIP	b) Obrigaçã elaborar DRF	c) Obrigaçã elaborar DFC
	<b>ENTIDADES ÀS QUAIS É APLICÁVEL O POC:</b>			
N.º 2	Se não ultrapassarem no período de um exercício dois dos três limites indicados no n.º 2 do artigo 262.º do CSC.	Não se aplica	Não se aplica	Não se aplica
N.º 2	Se não ultrapassarem no período de um exercício (N) dois dos três limites indicados no n.º 2 do artigo do CSC.	Aplica-se no Exercício (N+2)	Aplica-se no Exercício (N+2)	Aplica-se no Exercício (N+2)
N.º 3	Se deixarem de ultrapassar durante 3 exercícios consecutivos (N; N+1; N+2) dois dos três limites no n.º 2 do artigo 262.º do CSC.	Cessa a obrig. no exercício (N+3)	S	S
	<b>ACTIVIDADES:</b>			
N.º 4	a) Agricultura, produção animal, apicultura e caça.	Dispensada	S	S
N.º 4	b) Silvicultura e exploração florestal.	Dispensada	S	S
N.º 4	c) Indústria piscatória e aquicultura.	Dispensada	S	S
	<b>PONTOS DE VENDA A RETALHO (de entidades) QUE NO SEU CONJUNTO:</b>			
N.º 4	d) Não apresentem no período de um exercício volume de negócios superior a 300,000 € nem 10% do volume de negócios global da entidade.	Dispensada	S	S
N.º 6	Caso num exercício (N) sejam ultrapassados os limites referidos acima.	Cessa a dispensa no final do exercício (N+1) Aplica-se no exercício (N+2)	S	S
N.º 7	Se posteriormente e durante 3 exercícios consecutivos (N; N+1; N+2) o volume de negócios dos pontos de venda a retalho que, no seu conjunto, não exceda 300,000 € nem 10% do volume de negócios global da entidade.	Dispensada a partir do exercício seguinte (N+3)	S	S
	<b>ENTIDADES CUJA ACTIVIDADE PREDOMINANTE CONSISTA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS:</b>			
N.º 5	Consideram-se como tais, para efeitos deste diploma, as que apresentem no período de um exercício um CMVMC que não exceda 300,000 € nem exceda 20% dos respectivos custos operacionais.	Dispensada	S	S
N.º 6	Caso num exercício (N) sejam ultrapassados os limites referidos acima.	Cessa a dispensa no final do exercício (N+1) Aplica-se no exercício (N+2)	S	S
N.º 7	Se posteriormente e durante 3 exercícios consecutivos (N; N+1; N+2) o CMVMC não exceder 300,000 € nem 20% dos custos operacionais.	Dispensada a partir do exercício seguinte (N+3)	S	S

## CONDIÇÕES GENÉRICAS DE APLICAÇÃO

Ultrapassagem de dois dos limites indicados N.º 2 do Art. 262.º do CSC			OBRIGAÇÕES DE ADOPTAR OU ELABORAR								
			SIP	DRF	DFC	SIP	DRF	DFC	SIP	DRF	DFC
2000	2001	2002	2002			2003			2004		
N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N
N	N	S	N	N	N	N	N	N	S	S	S
N	S	S	N	N	N	S	S	S	S	S	S
N	S	N	N	N	N	S	S	S	S	S	S
S	S	S	S	S	N	S	S	S	S	S	S
S	S	N	S	S	N	S	S	S	S	S	S
S	N	S	S	S	N	S	S	S	S	S	S
S	N	N	S	S	N	S	S	S	a)	S	S

**Nota:** O quadro não inclui as dispensas de aplicação referidas nos números 4, 5, 6 e 7 do artigo 1.º.

a) Depende do que acontecer em 2003 quanto à ultrapassagem dos limites (N, se os limites não forem ultrapassados e S se o forem).

### 3 – CONSEQUÊNCIAS DA NÃO OBSERVÂNCIA DO DECRETO-LEI N.º 44/99, ALTERADO PELO DEC. LEI N.º 79/03.

Pensamos que não vale a pena falar dos elementos que devem constar da lista de inventário. Uma lista de inventário tem de ter aqueles elementos básicos, se não, não é inventário nenhum.

Se não fôr elaborada a Demonstração dos resultados por funções, já que não é peça obrigatória de apresentação ao Fisco e de depósito de contas, o que poderá acontecer é o ROC referir o facto da sua não elaboração, na Certificação Legal das Contas.

Em relação à adopção do sistema de Inventário Permanente, é importante analisar até que ponto a sua não adopção é motivo para a aplicação de métodos indirectos de tributação por parte do fisco.

Reza o art. 17 do CIRC que, para a determinação do lucro tributável a contabilidade deverá “estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste código”.

Pensamos que não observando a obrigatoriedade da adopção de Inventário Permanente, e porque o POC contempla tal adopção que se torna obrigatória para os sujeitos passivos, quer de IRS, quer de IRC, nos termos do DL n.º 44/99, não estará a contabilidade a observar a normalização contabilística em todos os seus aspectos.

Em IRS, IRC e conseqüentemente em IVA e outros impostos, os motivos para a aplicação de métodos indirectos de tributação são os referidos nos art.(s) 87 a 90 da Lei Geral Tributária.<sup>13</sup>

Assim, a determinação do lucro tributável por métodos indirectos só pode efectuar-se em caso de:

- Regime Simplificado de Tributação;
- Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e

exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;

- A matéria tributável do sujeito passivo se afaste, sem razão justificativa, mais de 30% para menos, ou durante 3 anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação de indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica previstos na lei (art. 87 da Lei Geral Tributária).
- Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciada pelo sujeito passivo nos termos do art. 89-A de LGT;
- Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termos do terceiro ano, ou em três anos dentro dum período de cinco.
- Existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação. (Aditada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro - OE)

A impossibilidade da quantificação directa e exacta da matéria tributável, pode resultar das seguintes anomalias e incorrecções quando inviabilizem o apuramento da Matéria Tributável:

- Inexistência ou insuficiência de elementos da contabilidade<sup>14</sup> ou falta de actualização da contabilidade após o decurso do prazo dado para tal;
- Recusa de exibição da escrita e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
- Existência de contabilidades “paralelas” com o propósito de simulação e erros e inexactidões na contabilidade das operações não supridas no prazo legal (art. 88 da LGT).
- Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de

13 Alterações aos arts. 38.º do CIRS e 52.º do CIRC pelo DL n.º 472/99 de 8 de Novembro.

14 Poderá ser este o motivo para o Fisco aplicar métodos indirectos de tributação.

factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior que a declarada.

Quando a entidade através da sua declaração de rendimentos declarar indicadores de actividade inferiores aos indicadores de base técnico-científica definidos anualmente pelo Ministro das Finanças, deve, desde que decorridos mais de três anos sobre o início da sua actividade, apresentar razões justificativas para tal situação (art. 89 LGT).

Em caso de impossibilidade da quantificação e comprovação directa e exacta da matéria colectável, deve o Fisco atender aos seguintes elementos:

- margens médias de lucro s/ volume de negócios ou compras e fornecimentos e serviços externos;
- taxas médias de rentabilidade do capital investido;
- coeficientes técnicos de consumos ou utilização de matérias primas ou outros custos directos;
- elementos de prova externa à empresa de que a administração fiscal disponha;
- custos presumidos em função das condições em que é exercida a actividade;
- a localização e dimensão da actividade exercida;
- a matéria colectável dos anos mais próximos (n.º 1, do art. 90);
- O valor de mercado dos bens ou serviços tributados;
- Uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte.

Infere-se ainda do n.º 2 do art. 90, que quando a razão que impõe o recurso à avaliação indirecta é o afastamento injustificado dos indicadores declarados pelo sujeito passivo, em relação aos indicadores objectivos de actividade definidos pelo Ministro das Finanças, a determinação da matéria tributável efectuar-se-á de acordo com esses indicadores de actividade, não se atendendo aos factores referidos no n.º 1 do art. 90.

Do exposto, é nossa opinião:

Se a entidade não adoptar o sistema de Inventário Permanente, e os seus indicadores de actividade forem aproximados a:

- margens de lucro de anos anteriores;
- coeficientes técnicos de consumos de anos anteriores e coeficientes técnicos do sector de actividade;
- indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica;
- taxas médias de capitais investidos para o ramo de actividade;

não existe qualquer motivo para a Administração Fiscal realizar avaliação indirecta da matéria tributável.

Note-se que as diferenças que poderiam verificar-se pela não adopção do sistema de Inventário Permanente, seriam diferenças na valorimetria das existências. Mas, se a entidade provar que a valorimetria está devidamente suportada, isto é, as diferenças a verificarem-se não seriam materialmente relevantes, então, não vemos motivo algum para, só por isso, a Administração Fiscal utilizar métodos indirectos de tributação.

No entanto, temos conhecimento de que a Administração Fiscal está a utilizar o facto de as empresas não utilizarem o sistema de inventário permanente, como motivo para a utilização de métodos indirectos.

No caso de existência de outros motivos justificativos para a tributação por métodos indirectos, a inexistência de sistema de Inventário Permanente, vem concertemente reforçar a posição da Administração Fiscal.

No entanto, incorrerá a empresa na penalidade prevista no art. 121.º do Regime Geral das Infracções Tributárias.

### **Mas será esta a posição da Administração Fiscal, caso a entidade não adopte o sistema de inventário permanente?**

Pode ser que não. Aliás pensamos que o D.L. n.º 44/99 a não ser cumprido abrirá as portas à aplicação de métodos indirectos de tributação com os seguintes fundamentos:

1. Não observância da normalização contabilística na sua plenitude;
2. Impossibilidade de quantificação directa e exacta da matéria tributável, já que o sistema contabilístico a que a empresa está obrigada não fornece todos os elementos que o Fisco venha a considerar necessários, nomeadamente, quantidades, entradas, saídas, existências e respectiva valorização.

E mesmo que a Administração Fiscal após a aplicação dos métodos indirectos chegue ao mesmo resultado tributável que o sujeito passivo declarou, as consequências poderão ser as seguintes:

- Em relação ao exercício em que a empresa declara prejuízo fiscal, a utilização de métodos indirectos de tributação implica a inexistência de prejuízos fiscais reportáveis para o futuro;
- Nos exercícios em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável por métodos indiciários, os prejuízos fiscais não são dedutíveis, ainda que se encontrem dentro do período legal para a sua compensação, não ficando, porém, prejudicada a dedução de prejuízos que não tenham sido anteriormente dedutíveis, desde que dentro do período referido;<sup>15</sup>
- A perda de benefícios fiscais, nomeadamente créditos fiscais ao investimento e reserva fiscal de investimento.

E que consequências para o Técnico Oficial de Contas (TOC) se o seu cliente não cumprir com a obrigação de inventário permanente e vierem a ser aplicados definitivamente<sup>16</sup> métodos indirectos de tributação?

Em nossa opinião dependerá da responsabilidade do TOC pelo não cumprimento da obrigação.

Caso o TOC alerte o cliente, ou entidade patronal, e este não estiver disposto a cumprir a lei, deve o TOC munir-se de declaração da entidade, ilibando-o de responsabilidade por tal. Pode conseguir tal, desde que na declaração de responsabilidade insira um parágrafo deste tipo:

“– O órgão de gestão da empresa está consciente da obrigatoriedade de implementação do sistema de inventário permanente por força do Dec. Lei n.º 44/99 de 12/2. Contudo reconhece não existirem condições técnicas para tal.”

Caso o TOC não alerte o cliente e viole conscientemente a lei, pensamos que poderá incorrer em responsabilidade civil profissional por danos causados ao seu cliente ou entidade patronal, situação esta que não é coberta pelo seguro de responsabilidade civil profissional.

Chamamos a atenção do Técnico Oficial de Contas para esta situação que a não ser acautelada lhe poderá trazer significativos problemas futuros.

15 Seis anos para os prejuízos fiscais apurados a partir de 1996 (inclusive) e 5 anos para os prejuízos anteriores.

16 Após a utilização pelo contribuinte de todos os meios de defesa ao seu alcance para contestar a utilização de métodos indirectos de tributação.

## 4. BREVES NOÇÕES DE CONTABILIDADE ANALÍTICA

### 4.1 - CUSTOS, GASTOS, DESPESAS, PAGAMENTOS E PROVEITOS, RECEITAS, RECEBIMENTOS

Convirá fazer uma rápida digressão por estes conceitos.

A empresa para a prossecução do seu objecto necessita adquirir bens e serviços (inputs) transformá-los para posteriormente os vender (outputs). Este é o chamado circuito real.

A este circuito contrapõe-se o circuito financeiro, de sentido inverso, em que a empresa recebe dos seus clientes bens monetários com os quais paga aos seus fornecedores.

Utilizando estes dois circuitos vamos dar a noção do que entendemos por Custos, Gastos, Despesas, Pagamentos, por um lado e Proveitos, Receitas e Recebimentos por outro.

Assim, a empresa ao adquirir, junto dos diversos fornecedores nos quais devemos considerar incluído o pessoal, bens e serviços poderá fazê-lo a crédito ou pagando de imediato. Estamos então neste caso, quando a empresa compra a crédito, perante uma despesa que definiremos muito sucintamente como sendo o nascimento de uma obrigação a pagar.

Estes serviços serão utilizados pela empresa (consumidos) no decurso da sua actividade e os bens serão armazenados aguardando a sua entrada no processo produtivo da empresa. Quando este momento chegar a empresa irá ficar sem o bem inicial; diremos que o bem foi consumido contribuindo esse consumo para o custo de um produto, de um serviço ou de uma actividade.

Quando esse produto for vendido diremos que a empresa incorreu num gasto que definiremos como sendo uma diminuição ocorrida no valor do património.

A empresa consome recursos (bens e serviços) para alcançar os objectivos a que se propôs. O objectivo principal das empresas é a produção e fornecimento de bens e serviços. Ao produzir estes bens e serviços, independentemente da sua venda, diremos que a empresa está a obter proveitos definindo então estes como benefícios obtidos com a realização dos objectivos prosseguidos pela empresa.

Como dissemos as produções de bens e serviços destinam-se a fornecer os clientes da empresa. Tal como vimos no início deste ciclo, as vendas de bens e serviços podem ser feitas a crédito ou contra a respectiva contraprestação.

No primeiro caso estamos perante a receita, que tem carácter financeiro e que podemos definir como sendo o nascimento de um direito de receber.

Para terminar o ciclo faltam-nos duas fases do fluxo financeiro que são os recebimentos das vendas perante os clientes definindo-os como um fluxo monetário de entrada e os pagamentos aos fornecedores de bens e serviços definindo-os, então, como um fluxo monetário de saída.

### 4.2 - OS CUSTOS E AS FUNÇÕES DA EMPRESA

Numa óptica tradicional podemos dividir os custos funcionalmente obtendo uma classificação do tipo:

- Custos de Aprovisionamento
- Custos Industriais
- Custos de Distribuição<sup>17</sup>
- Custos Financeiros
- Custos Administrativos

Numa óptica, mais actual, de “Cadeia de Valor” (sequência das funções do negócio que contribuem para acrescentar valor aos produtos e/ou serviço duma organização) podemos considerar:

- Custos de Investigação e Desenvolvimento
- Custos de Design
- Custos de Produção
- Custos de Marketing
- Custos de Distribuição
- Custos de Apoio ao Cliente
- Custos Administrativos e Financeiros
- Outros

### 4.3 - CUSTOS DOS PRODUTOS E CUSTOS DO PERÍODO

Custos dos produtos são custos suspensos, capitalizáveis ou inventariáveis.

São elementos incluídos no custo dos produtos quando do seu cálculo, o custo das matérias primas consumidas, da mão de obra directa utilizada e dos gastos gerais de fabrico.

São custos inventariáveis pois mantêm-se em “stock” até os produtos serem vendidos, altura em que passam a fazer parte do custo dos produtos vendidos.

Gastos do período são custos extintos não imputáveis ao processo produtivo pelo que são imputados ao período em que ocorrem contrabalançando com os proveitos do mesmo período. Os custos de distribuição, administrativos e financeiros, são normalmente gastos do período.

Os componentes do custo industrial dos produtos, que acima referimos, em face da relação que mantém com o produto podem ser considerados custos directos quando são directamente imputáveis aos produtos, concorrendo directamente para o seu fabrico ou, pelo contrário, custos indirectos quando só indirectamente concorrem para a produção dos produtos.

Esta classificação dos custos tem interesse com vista à imputação da quota parte destes custos a cada produto ou série de produtos fabricados.

Resumindo podemos apresentar o seguinte quadro:

	Classificação	Balanço	Dem. Resultados
CUSTOS	CUSTOS DO PRODUTO	EXISTÊNCIAS (custo suspenso)	CUSTO (custo extinto)
TOTAIS	CUSTOS DO PERÍODO	C. DIFERIDO (custo suspenso)	C. EXERCÍCIO (custo extinto)

### 4.4 - O CUSTO E OS PRODUTOS

#### 4.4.1 - Componentes do custo industrial

A “extensão” do custo industrial depende do sistema de custeio utilizado. No entanto, qualquer que seja o sistema de custeio utilizado, o custo industrial (custo à saída da fabricação) inclui os custos com:

- Matérias Primas
- Mão de Obra Directa
- Gastos Gerais de Fabrico

As matérias primas são bens destinados a transformação com vista a obtenção dos produtos.

<sup>17</sup> De acordo com o POC, os custos de distribuição, de administração geral e os financeiros não são incorporáveis no custo de produção.

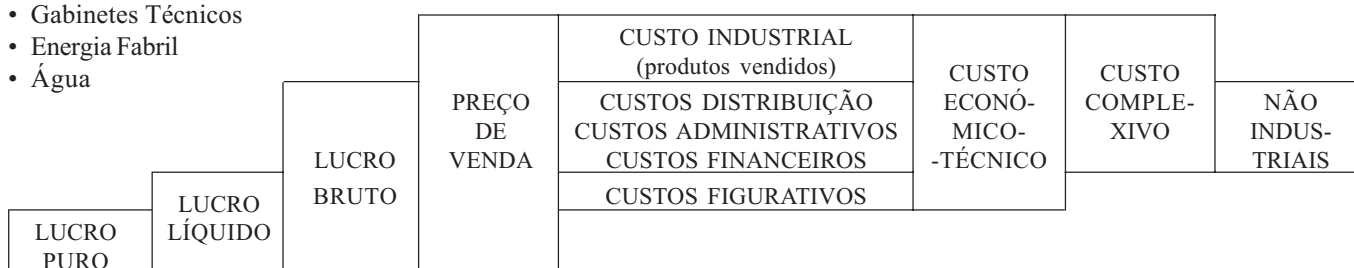
As matérias subsidiárias não são incorporáveis directamente nos produtos, pelo que são classificáveis como gastos gerais de fabrico.

No que respeita às embalagens, se o produto não poder sair de fabricação sem embalagem, então o custo em embalagem é um custo do produto; caso contrário, o custo de embalagem assume natureza comercial.

A mão de obra directa é constituída pelos salários e respectivos encargos devidos ao pessoal directamente produtivo. A mão de obra indirecta é classificável como gastos gerais de fabrico.

Os gastos gerais de fabrico englobam todos os outros custos que não são matérias primas nem mão de obra directa e que são necessários ao processo produtivo. São exemplos deste tipo de gastos:

- Amortização do Imobilizado Fabril
- Gabinetes Técnicos
- Energia Fabril
- Água



#### 4.5 - CUSTOS FIXOS E VARIÁVEIS

Os custos que uma empresa suporta podem classificar-se de acordo com a sua relação com o volume de produção.

Assim, os custos variáveis são custos que acompanham necessariamente e no mesmo sentido a variação da actividade da empresa. É o caso das matérias primas utilizadas na fabricação, da energia eléctrica consumida pelas máquinas, das comissões a vendedores, etc..

Conforme a reacção do custo variável a uma alteração do volume da produção assim poderemos ter custos variáveis proporcionais, se os custos variam proporcionalmente à produção, custos variáveis progressivos e custos variáveis regressivos quando a variação dos custos não é proporcional ao acréscimo ou decréscimo do volume de produção.

Existem custos, que, para um certo intervalo de actividade da empresa, são quase invariáveis, mantendo-se praticamente constantes ou fixos. Estes custos tendem a variar com o tempo e não com a actividade da empresa, e denominam-se custos fixos. É o caso de por exemplo a amortização do imobilizado ou a renda de edifício fabril.

Mas, se se quiser aumentar a produção para níveis superiores aos que a actual estrutura produtiva comporta, há necessidade de novos investimentos, aumentando assim os custos fixos. Daí afirmar-se que estes custos fixos só o são dentro de determinado intervalo de actividade e relativamente a um certo período de tempo. Assim, atingido aquele limite, os custos fixos variam de forma quase descontínua.

A tarefa de classificação dos custos em fixos e variáveis não é fácil. Existem determinados custos compostos por uma parte fixa e outra variável, não sendo constantes nem proporcionais ao volume de actividade. Estes custos designam-se de custos semi-fixos ou semi-variáveis. Assim, a referida classificação exige alguns pressupostos simplificadores, dado que a sepa-

- Conservação e Reparação Fabril
- Mão de Obra Indirecta
- Matérias Subsidiárias e Materiais Diversos, Etc.

Por vezes e por uma questão de simplificação de cálculo de custos de produção agrega-se a mão de obra directa e os gastos gerais de fabrico, chamando-se a este agregado Custos de Transformação.

#### 4.4.2 – A Hierarquia dos Custos

O custo dum produto é, como vimos o somatório dos custos dos elementos que o compõem.

No cálculo deste custo podemos ser mais ou menos exaustivos na inclusão dos elementos constituintes do custo dos produtos.

Assim e apenas graficamente vamos apresentar os vários estádios do custo do produto:

ração, ainda que aproximada em custos fixos e variáveis, tem bastante interesse para a tomada de decisões na empresa.

Vejam os tratamentos dos custos variáveis e fixos em relação à sua imputação ao custo dos produtos nos dois sistemas de custeio que iremos abordar.

	CUSTEIO POR ABSORÇÃO	CUSTEIO VARIÁVEL
Custos Industriais Variáveis	Custo do Produto	Custo do Produto
Custos não Industriais Variáveis	Custo do Período	Custo do Período
Custos não Industriais Fixos	Custo do Período	Custo do Período
Custos Industriais Fixos	Custo do Produto	Custo do Período

Como veremos adiante a diferença entre os dois sistemas de custeio resulta da diferença de tratamento dos custos industriais fixos.

#### 4.6 – MÉTODOS DE APURAMENTO DE CUSTOS

Tendo em conta o tipo de produto fabricado podemos distinguir dois métodos de apuramento dos custos dos produtos:

- Método Directo ou por Encomenda
- Método Indirecto ou por Processo

De salientar que estes métodos não são mutuamente exclusivos podendo coexistir numa mesma empresa.

O método directo caracteriza-se pelo facto de:

- o produto ser identificável durante toda a fase de produção; e
- são identificados e determinados todos os custos directos relativos ao produto ou lote de produtos durante todo o processo produtivo.

É o método aplicado por excelência na indústria da construção civil e obras públicas, estaleiros navais, etc..

O método indirecto caracteriza-se pelo facto de não ser possí-

vel identificar o produto durante todo o processo produtivo pois aplica-se a produções contínuas ou ininterruptas de objectos homogéneos.

#### MÉTODO DIRECTO

Somos de opinião de que poderemos utilizar o método directo para quase todas as actividades, desde que, consideremos a produção de grande número de artigos iguais (apesar de a empresa produzir um número ilimitado de bens), como uma encomenda ou lote a produzir.

No caso de, por exemplo, uma fábrica de ferragens que fabrique fechaduras de diversos tipos e espécies, se pretender fabricar 1000 fechaduras, pode considerar estas 1000 fechaduras como uma encomenda a fabricar, imputando os custos de produção ao lote de 1000 fechaduras, tal como uma empresa de fabrico de grandes equipamentos, imputa todos os custos a um grande equipamento que está a produzir.

O método directo funciona do seguinte modo:

- Os custos dos produtos são apurados por “ordens de produção”;
- A essa ordem de produção, que é numerada para efeitos de controlo, são imputados todos os custos com matéria prima, mão de obra e gastos gerais de fabrico;
- Depois de concluída a produção apuram-se os custos totais imputados e divide-se o custo total pelo número de unidades produzidas, obtendo-se o custo unitário;
- O valor obtido é transferido para a conta de “Armazém de Produtos Acabados”;
- O valor dos custos imputados às ordens de fabrico ainda não terminadas no final do período contabilístico, constitui o valor dos produtos e trabalhos em curso.

#### MÉTODO INDIRECTO OU DE CUSTOS POR PROCESSOS

O método indirecto aplica-se nomeadamente, nos seguintes casos:

- Fabricação de um produto único, a partir de uma ou várias matérias primas, percorrendo várias fases de transformação;
- Fabricação de vários produtos a partir de uma matéria prima comum, diferindo os produtos em apenas peso ou volume.

Neste método, também denominado de “método de produção mensal”, os componentes do custo de produção (matéria prima, mão de obra e gastos gerais de fabrico) são acumulados mensalmente nas fases de produção em que interesse apurar os custos dos produtos.

Apurado o custo de produção e a produção efectiva determina-se o custo médio das unidades acabadas em cada fase.

Este método apresenta algumas dificuldades quando, no final do período contabilístico, a produção dum sector não se encontra totalmente concluída. Temos então de avaliar o grau de acabamento dos produtos em vias de fabrico, estabelecendo tais produtos em vias de fabrico em “unidades equivalentes a produtos acabados”.

Tal como no método directo, o método indirecto poderá recorrer ao método das secções homogéneas para imputação dos gastos gerais de fabrico, ou dos custos de transformação (mão de obra + gastos gerais de fabrico).

## 4.7 - SISTEMAS DE CUSTEIO

### 4.7.1 – Momentos do cálculo

Dependendo do momento de cálculo dos custos estes podem classificar-se em:

- Custos Reais o que implica a valorização dos produtos tendo em conta as quantidades de factores efectivamente consumidas, valorizadas aos preços de custo efectivos. São calculados “à posteriori”.
- Custos Básicos que são custos teóricos calculados “à priori”.

De acordo com Horngren, quer o custeio por absorção quer o custeio variável podem ter as seguintes variantes de cálculo de acordo com o momento do cálculo do custo:

	CUSTOS REAIS	CUSTOS NORMAIS	CUSTOS ORÇADOS	CUSTOS PADRÕES
MP + MOD	Qr.Cr	Qr.Cr	Qr.Co	Qp.Cp
GGF ( V )	Qr.Cr	Qr.Co	Qr.Co	Qp.Cp
GGF ( F )	Qr.Cr	Qr.Co	Qr.Co	Qp.Cp

Qr: quantidade real      Cp: custo padrão  
Cr: custo real              Qp: quantidade padrão  
Co: custo orçado

O custo normalizado acaba por ser de acordo com as definições dadas um custo semi-real (ou semi-básico).

É, na tradição portuguesa, o método do custeio por absorção com a imputação dos gastos gerais de fabrico por quotas teóricas.

### 4.7.2 – Tratamento dos Custos

Um dos objectivos da contabilidade é o apuramento e explicação dos resultados da empresa.

Para este fim a contabilidade utiliza várias etapas de apuramento a que correspondem outros tantos resultados e correspondentes margens parciais antes da obtenção do resultado final.

As diferentes fases do apuramento do resultado do exercício dependem do modelo de custos que a empresa utilize no seu processo de formação dos resultados.

A análise dos custos, como elemento essencial à formação dos resultados, pode ser feita sob várias ópticas que darão origem aos respectivos modelos de contas de resultados.

Os modelos de custos mais frequentes pela sua utilidade para a gestão empresarial podem ser agrupados em dois grandes grupos com dois modelos cada um o que corresponderá a quatro modelos de custos.

Os dois grandes grupos classificam os custos pela natureza dos factores económicos (modelo de custos por natureza e o modelo de valor acrescentado) e pela função empresarial que afectam (modelo de custo por absorção e o modelo de custo variável). Esquemáticamente:

Natureza dos factores económicos	Modelo de custos por natureza
	Modelo de valor acrescentado
Função empresarial que afectam	Modelo de custo por absorção
	Modelo de custo variável

O modelo de custos por natureza é o utilizado pela totalidade das empresas portuguesas como consequência da obrigatoriedade imposta pelo POC ao impor como modelo de Demonstração dos resultados aquele que apresenta os custos e os proveitos classificados por naturezas.<sup>18</sup>

18 POC ponto 2 Considerações técnicas; 2.2 Demonstração dos resultados.

O modelo de valor acrescentado dá ênfase ao cálculo do valor acrescentado pela empresa aos produtos agrupando, para esse feito, os custos em externos (aquisições de bens e serviços necessários à produção e venda) e internos (retribuição dos factores económicos produtivos: capital e trabalho).

Os outros dois modelos são objecto de estudo neste nosso trabalho. Poderemos, no entanto, adiantar que a diferença entre estes dois modelos de custos está no volume de custos incorporados nos produtos.<sup>19</sup>

#### 4.7.2.1 – Custeio por absorção e custeio racional

Em custeio por absorção<sup>20</sup> todos os custos industriais são custo dos produtos.

Assim, as matérias primas, a mão de obra directa e os gastos gerais de fabrico, quer fixos quer variáveis, são imputáveis na totalidade ao custo dos produtos.

Importa analisar, ainda que sucintamente, um caso particular do sistema de custeio por absorção que é o custeio racional.

Este sistema de custeio visa neutralizar as consequências das variações da actividade sobre o custo de produção.

Assim, todos os custos variáveis industriais são imputados ao produto mas os custos fixos industriais são imputados apenas em relação à actividade real.

Isto implica a definição e a escolha de um nível de actividade que irá permitir calcular o coeficiente de imputação dos gastos gerais de fabrico fixos e que será determinado do seguinte modo:

$$\text{Custos fixos} \times \frac{\text{Actividade Real}}{\text{Actividade Escolhida}}$$

Os custos fixos não imputados (custos da subactividade) são considerados custos do período. Podem gerar-se, obviamente, proveitos por sobreactividade.

Assim, no que respeita aos gastos gerais de fabrico, o custo de produção unitário é sempre o mesmo independentemente do volume de actividade da empresa.

Dissemos acima que a utilização do custeio racional implicava a escolha dum nível de actividade de referência. Vamos ver que tipos de actividades a empresa pode escolher:

- **Capacidade Teórica:** corresponde à máxima capacidade de produção, sem avarias, sem interrupção para manutenção, etc..
- **Capacidade Prática:** capacidade teórica reduzida por factores tais como operações de manutenção, dias de descanso, etc..
- **Capacidade Normal:** corresponde à capacidade de produção de acordo com a procura média de um período.
- **Capacidade Orçamentada (Master Budget Utilization):** capacidade de utilização de acordo com orçamento – mestre para o período futuro.

No custeio racional, quanto mais aproximado da actividade real estiver o denominador, mais aproximados são os resultados obtidos em custeio racional e em custeio por absorção.

Portanto não é indiferente a escolha da capacidade de produção que deve constar do denominador. O resultado em custeio racional é tanto maior (no caso de produção > venda) quanto menor for a capacidade de produção escolhida, já que maior é a quota parte dos custos inventariáveis imputados.

A utilização da capacidade teórica ou da capacidade prática, na generalidade dos casos, conduzem a custos de subactividade que são custos do período, conduzindo por isso a resultados mais baixos.

O resultado em custeio racional só será igual ao obtido em custeio por absorção se a produção real for igual à produção escolhida para o cálculo do coeficiente de imputação e que constitui denominador da fracção. Isto é, se o coeficiente de imputação racional for igual a 1.

#### 4.7.2.2 – Custeio Variável<sup>21</sup>

Em custeio variável os custos são reclassificados em fixos e variáveis e só a componente variável é imputada ao custo dos produtos sendo a componente fixa custo do exercício.

Assim, no sistema de custeio variável inclui-se no custo dos produtos apenas os custos variáveis industriais (matérias primas, mão de obra directa e gastos gerais de fabrico variáveis), isto é, aqueles custos que variam de acordo com a variação de produção, expurgando todos os custos fixos.

### 4.8 – DETERMINAÇÃO DO CUSTO DOS RESÍDUOS, SUBPRODUTOS E CO-PRODUTOS

Em certas produções obtêm-se juntamente com o produto principal, resíduos e subprodutos. Os subprodutos são produtos secundários e os resíduos são considerados os bens derivados do processo produtivo que não sejam de considerar na conta 34.1.<sup>22</sup>

Noutros casos, obtêm-se, obrigatoriamente, mais de um produto principal com a mesma importância, e neste caso, são chamados de co-produtos.

Vejamos:

#### 4.8.1 – Custo dos Resíduos

Se o resíduo não tiver valor pode acarretar uma despesa com vista ao seu transporte e tratamento. O custo respectivo é incorporável no custo dos produtos.

No caso de resíduos que sejam vendidos, deveremos valorizá-los pelo seu valor realizável líquido.

Se o resíduo for novamente utilizado na produção, o seu valor (ou valor realizável líquido, se existir mercado, ou outro) é deduzido no custo do produto que o gerou e simultaneamente é incluído no custo de produção do(s) produto(s) em que é utilizado.

#### 4.8.2 - Subprodutos

O subproduto é um produto secundário, obtido a partir da fabricação de um outro, denominado produto principal.

É muito subjectiva a repartição dos custos entre o produto principal e o subproduto. Utilizam-se vários métodos, de acordo com cada situação concreta.

19 A Demonstração dos resultados por Funções (modelo de custo por absorção) é obrigatória nas condições definidas no DL n.º 44/99.

20 Também denominado por “Custeio Completo”.

21 Não permitido em Portugal.

22 Conta 34.1 – Subprodutos.

– Venda do Subproduto:

Deduzir o proveito da venda (deduzidos dos custos comerciais) ao custo do produto principal (critério do lucro nulo).

– Utilização do Subproduto na Empresa:

**NESTE CASO O SEU VALOR (RELACIONADO COM O PREÇO DE MERCADO), CONSTITUI UM COMPONENTE DO CUSTO DE PRODUÇÃO DO NOVO PRODUTO.**

– Venda do Subproduto após Transformação:

**CONHECIDO O PREÇO DE VENDA DO SUBPRODUTO APÓS TRANSFORMAÇÃO HÁ QUE DETERMINAR O CUSTO INICIAL, PARA O DEDUZIR AO CUSTO DE PRODUÇÃO DO PRODUTO PRINCIPAL. O CUSTO INICIAL DETERMINA-SE DO SEGUINTE MODO:**

- Do preço de mercado deduz-se a estimativa do lucro e gastos comerciais.
- Do montante obtido deduzem-se os custos com a transformação (matéria prima, mão de obra e gastos gerais de fabrico).

#### 4.8.3 – Co-Produtos

Os co-produtos são produtos diferentes e de valor diferente, mas com importância económica equivalente, que se obtêm simultaneamente num processo produtivo.

Os custos conjuntos são os custos inerentes até um determinado ponto do processo produtivo (ponto de separação) do qual resultam dois ou mais produtos, que até ao ponto de separação não se podem identificar como produtos distintos.

A valorização dos co-produtos determina-se através da divisão dos custos comuns e sua imputação ao custo de cada produto obtido.

Vejamos quais os métodos mais utilizados:

• **Método do Custo Unitário Médio**

*Por este método o valor dos produtos pode ser representado através duma unidade comum. Assim os custos são repartidos em função das quantidades produzidas.*

• **Método do Preço de Mercado**

*É um método que atende ao valor de mercado dos produtos. Quando os produtos têm um valor de mercado muito diferente, admite-se que os custos estão na razão directa do preço de venda.*

Assim o custo total de produção será então repartido entre os co-produtos, na proporção do valor de cada produção a preços de mercado.

*Exemplo:* Fabrico de Farinhas de 1.<sup>a</sup> e 2.<sup>a</sup>

	Produção Kg	Preço de Venda Kg	Valor da Prod. a Preços de Mercado
Farinha 1. <sup>a</sup>	40.000	100\$00	4.000.000
Farinha 2. <sup>a</sup>	40.000	80\$00	3.200.000
Sêmea	20.000	20\$00	400.000

Os custos totais de produção foram de 4.400.000\$00.

As farinhas de 1.<sup>a</sup> e 2.<sup>a</sup> são co-produtos. A sêmea pode ser considerada um subproduto.

Supondo que utilizamos o critério do lucro nulo para o subproduto e o método do preço de mercado para os co-produtos, viria:

Custo dos Co-produtos = Custo Total = 4.400.000\$00  
 Dedução (Sêmea) = 400.000\$00  
**Custo Imputável aos Co-produtos = 4.000.000\$00**

Assim:

	Valor de mercado	% Valor de mercado	Custo	Custo Unitário
Farinha de 1. <sup>a</sup>	4.000.000\$00	55,5%	2.220.000\$00	55\$50
Farinha de 2. <sup>a</sup>	3.200.000\$00	45,5%	1.820.000\$00	45\$50
TOTAL	7.200.000\$00	100%	4.000.000\$00	

#### 4.9 – REPARTIÇÃO E IMPUTAÇÃO DOS CUSTOS

Se é fácil imputar ao custo dos produtos os custos com matérias e mão de obra directa, não é fácil a imputação dos gastos gerais de fabrico. Por vezes também a mão de obra é de difícil imputação.

Assim, os gastos gerais de fabrico e, por vezes também, os custos com a mão de obra directa, são imputados aos custos dos produtos de forma indirecta, através do chamado método das secções homogéneas<sup>23</sup>. Em muitas actividades entendemos aconselhável o tratamento dos custos de transformação por este método.

A filosofia deste método é a seguinte:

1. Os custos de transformação são repartidos por secções homogéneas

A secção homogénea, do ponto de vista contabilístico constitui um grupo de custos que pode ser imputado ao custo dos produtos através duma unidade de medida da actividade da secção homogénea.

Assim, a empresa é dividida em secções, de modo a relacionar os custos dum período com as secções que os originaram, conhecendo-se assim o custo periódico dessas secções.

A secção homogénea é assim “uma divisão real da empresa compreendendo um agrupamento de meios que concorre para um objectivo comum e cuja actividade pode medir-se em unidades físicas denominadas de unidades de obra”<sup>24</sup>.

2. As secções são classificadas de modo a permitir a divisão funcional dos custos, e ao nível da produção são classificadas como principais e auxiliares.

Assim, as secções ou centros de custo serão de:

- Aprovisionamento
- Administração
- Produção
  - \* Principais
  - \* Auxiliares
- “ Distribuição

Poderá optar-se por outra classificação de acordo com a realidade de cada empresa.

3. Os custos do período são repartidos por todas as secções (repartição primária).

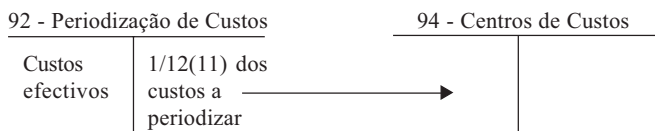
Há que ter em atenção que há gastos que na contabilidade geral só se registam no final do exercício, tais como amortiza-

23 Ou Método do Centro de Custos. Conceptualmente Secção Homogénea e Centro de Custos são diferentes, mas na prática tudo funciona do mesmo modo.

24 Rapin A. e Poly J.; Contabilidade Analítica de Exploração; Cassica Editora, Lisboa 1975.

ções, seguros, subsídios de férias e de Natal, conservação e reparação, e que ao nível da contabilidade analítica devem ser considerados mensalmente.

Assim, a estimativa desses custos deve ser debitada a contas de centros de custos auxiliares e principais, sendo creditada uma conta de “periodização de custos”. Esta última conta será debitada pelos custos efectivos e no final o saldo é levado à conta de “Diferenças de Incorporação”.



Existem custos comuns a várias secções que serão repartidos através de coeficientes chamados de “chaves de repartição”. É o caso de por exemplo a energia eléctrica gasta na iluminação da fábrica.

- Após a repartição (primária) pelas secções, há que proceder à repartição dos custos das secções auxiliares pelas secções principais, em função das prestações efectuadas.<sup>25</sup>
- Estamos assim em condições de conhecer a totalidade dos custos com as secções principais.

Os produtos ao serem transformados nas secções consomem recursos gerados por essas secções. Esses recursos são traduzidos na unidade de obra e no seu custo.

- A actividade das secções é medida através das chamadas “unidades de obra”.

Normalmente a unidade de obra nas secções de produção depende da importância dos factores de produção consumidos.

Assim:

- Numa secção com mão de obra intensiva ou em que haja uma ligação entre a mão de obra e o tempo de trabalho das máquinas é normal que a unidade de obra seja o tempo de trabalho efectivo (ex. a Hora/Homem);
  - No caso de secções com pouca mão de obra e máquinas de elevada tecnologia, poderá ser, por exemplo, a Hora/Máquina;
  - Na secção de aprovisionamentos, por exemplo, a encomenda tratada;
  - Na secção distribuição, por exemplo,  $\underline{x}$  contos de vendas.
- Conhecidas as unidades de obra “geradas” pela secção e o custo total da secção, determina-se o custo unitário da unidade de obra.
  - Como os produtos ao serem transformados nas secções consomem unidades de obra, imputa-se ao custo dos produtos o valor do custo das unidades de obra consumidas por determinado produto ou lote.

Assim a utilização do custo da unidade de obra, tem uma dupla função:

- 1.<sup>a</sup> Em períodos sucessivos comparar os custos das unidades de obra das secções, melhorando o controlo de gestão.
- 2.<sup>a</sup> Permite a imputação ao custo dos produtos, dos custos das secções em função do número de unidades de obra utilizadas para cada produto.

Ilustremos o funcionamento do método com um pequeno exemplo:

Uma empresa de fabricação de equipamentos de pintura de grande porte, tem a sua produção dividida em:

- Centro de Manutenção
- Centro de Corte e Quinagem de Chapa
- Centro de Soldadura e Acabamentos

Os custos da secção de manutenção são repartidos na proporção de 20% para a “Corte e Quinagem” e 80% para a “Soldadura”.

As unidades de obra de todas as secções são a Hora/Homem.

No mês de Janeiro de 1999, os custos e os tempos de trabalho efectivo das secções foram:

	Manutenção	Corte	Soldadura
MOD	1000	2001	4000
GGF	500	600	1000
Tempos de Trabalho	600h	1000h	2001h

A empresa no início do mês não tinha produtos e “trabalhos em curso” e colocou em produção 2 equipamentos A e B.

No final do mês o equipamento A estava concluído e consumiu 800h da secção de corte e 1500h da soldadura.

Determinemos o custo do equipamento A e do produto em curso B.

Os consumos de matéria foram: Produto A = 2001 contos; Produto B = 1000 contos.

#### Cálculo do custo da unidade de Obra

	Manutenção	Corte	Soldadura
Mão de Obra	1000	2001	4000
GGF	500	600	1000
	1500	2600	5000
Repartição Secundária	-1500	300	1200
	0	2900	6200
Unidade Obra		1 Hora/Homem	1 Hora/Homem
N.º de Unidade Obra		1000	2001
Custo da Unidade Obra		2.900\$00	3.100\$00

#### Cálculo do Custo dos Produtos

	A	B
Matérias	2001	1000
Custos de Transformação	6970	2130
TOTAL	8970	3130

#### Custo de Transformação

	Produto A	Produto B
Corte	800x2.900\$ = 2.320.000\$	200x2.900\$ = 580.000\$
Soldadura	1500x3.100\$ = 4.650.000\$	500x3.100\$ = 1.550.000\$
	6.970.000\$	2.130.000\$

Assim, o produto A é transferido para armazém por 8.970 cts e o Produto B, constitui os produtos em curso, valorizados em 3.130 cts.

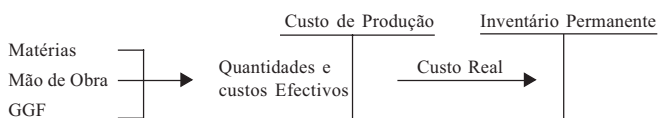
25 Não vamos aqui tratar da questão das secções com prestações recíprocas.

#### 4.10 – CUSTOS REAIS, CUSTOS BÁSICOS?

Os custos reais de produção são tal como o nome indica os que resultam do somatório dos valores das matérias primas efectivamente consumidas, da mão de obra directa suportada e dos gastos gerais de fabrico.

São custos calculados quando o produto se encontra em condições de ser armazenado.

Esquemáticamente:



O custo de produção real resulta de quantidades reais de factores multiplicados por custos reais dos factores.

Os custos básicos são custos preestabelecidos, custos teóricos, calculados previsionalmente a partir de condições de exploração consideradas como desejáveis e possíveis. Utilizam-se para avaliar de forma expedita as prestações internas, de acordo com o tipo de custo básico e de acordo com o momento em que se contabilizam os desvios.

Da utilização de custos básicos resultam diferenças em relação aos custos reais, daí resultando desvios:

- Em matérias primas
- Em mão de obra directa
- Em gastos gerais de fabrico

A utilização de custos básicos (quer custos orçados quer custos padrões) tem diversas vantagens, entre as quais:

- Simplifica o trabalho contabilístico, pois muitas vezes é preciso dar saída dos stocks (ex. de produtos acabados), sem que as entradas estejam valorizadas;
- Permitem, conseqüentemente, uma avaliação rápida da produção obtida;
- A comparação dos custos reais com os custos básicos permite melhorar a gestão da empresa. A gestão da empresa

deve após detectar os desvios, partir para a descoberta das causas que determinam custos reais superiores aos previstos;

- Contínuo aperfeiçoamento da organização.

O custo básico é estabelecido em função de uma hipótese de actividade, podendo ser calculado a partir de:

- Uma actividade normal (custo normalizado)
- Uma actividade orçamentada, etc.

Já o referimos que, dentro dos custos básicos, distinguem-se os custos orçados e os custos padrões. Os custos orçados não passam de previsões, fundamentadas como é óbvio. Os desvios apurados devem ser imputados aos custos dos produtos quer vendidos, quer em stock, no sentido de ir apurando o custo básico.

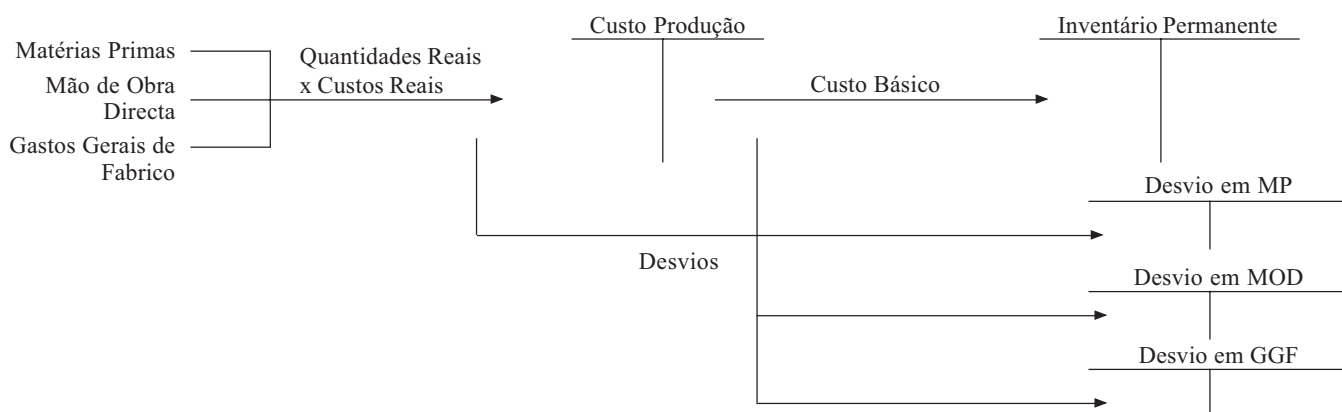
Quando os custos básicos atingem um grau de precisão significativa, pelo que os desvios verificados são insignificantes, poderemos dizer que estamos em presença dum custo padrão.

Nestes casos, os desvios verificados são pouco relevantes, pelo que se encaram como gastos ou ganhos desnecessários, afectando o resultado do exercício.

Não é nossa intenção dissecar neste pequeno texto o tratamento dos desvios, mas sim apontar uma solução prática para os problemas que no dia a dia se nos vão colocar.

Somos partidários de que, quando o custo real é fácil de apurar (como exemplo, na fabricação de grandes equipamentos não normalizados) e cada produto é diferente do produto seguinte, devemos utilizar o sistema de custo completo real, método directo.

No caso de empresas que produzam grande variedade de produtos, mas com quantidades produzidas de cada produto que podem constituir um lote de produção, entendemos que deve ser usado o método directo (ou custeio por encomenda), mas com a utilização de custos básicos para os produtos acabados e cálculo de desvios à saída das contas de “custo de produção”.



Neste esquema de contabilização, as contas de custo de produção são debitadas a custos reais e creditadas a custos básicos dos produtos acabados.

O saldo das contas de “Custos de Produção” (corrigida dos produtos em vias de fabrico se os houver) dará o total dos desvios que será lançado nas contas de desvios.

O Inventário Permanente da matéria prima é feito a custo real,

mas o Inventário Permanente dos produtos acabados é feito a custos básicos.

Este esquema tem a principal vantagem de não se ter de esperar pela determinação dos custos reais para “dar entrada” dos produtos acabados em armazém. Assim, o Inventário Permanente funciona em pleno e em tempo real.

Tal forma de contabilização, não evita que determinemos os

custos reais de cada lote fabricado, comparando-o com o custo básico de produção, determinando os desvios, e procurando as suas causas com vista à sua eliminação.

Em relação ao tratamento a dar aos desvios, propomos:

- se forem irrelevantes, deverão afectar os resultados do período;
- se forem significativos, devem ser repartidos:
  - uma parte ao custo dos produtos vendidos; e
  - a parte restante aos produtos em stock (acabados e em vias de fabrico).

Na prática a repartição referida é efectuada somente no final do exercício.

Assim, poderemos dizer que os stocks estão relevados, não a custos básicos, mas sim a custos reais.

Este custo real, já corrigido, poderá constituir o novo custo básico para o ano seguinte.

## 5 – CUSTEIO POR ABSORÇÃO VERSUS CUSTEIO VARIÁVEL

### 5.1 – DESCRIÇÃO DOS SISTEMAS

#### 5.1.1 – Custeio por Absorção

É um método de custeio no qual todos os custos de produção, fixos e variáveis, são considerados no custo dos produtos:

Este sistema de custeio enfatiza a classificação dos custos em custos industriais e custos não industriais.

Consequência disso é a Demonstração dos resultados, que a seguir se apresenta, onde é dada prioridade ao cálculo do resultado bruto.

1 Vendas	\$
2 P.V.F. i	\$
3 Custos Industriais do Período (F+V)	\$
4 P.V.F. f	\$
5 Custo Industrial da Produção Acabada (2+3-4)	\$
6 EX. i P. Ac.	\$
7 Ex. f P. Ac.	\$
8 Custo Industrial dos Produtos Vendidos (5+6-7)	\$
9 <b>Margem de Lucro Bruto (1-8)</b>	\$
10 Custos Não Industriais (F+V)	\$
11 Resultado Líquido (9-10)	\$

As alterações de resultado, período a período, neste sistema de custeio não só se relacionam com os níveis de vendas mas também com os níveis de produção alcançados em cada período, pois da conjugação destes dois valores depende a variação da produção em armazém que como vemos inclui uma parte de custos fixos do período.

Verifica-se que mantendo-se as existências iniciais e as vendas, quanto maior fôr a produção, maiores as existências finais. Assim os custos imputados aos produtos que se tornam activos (via existências finais) são maiores contribuindo por isso para maiores resultados.

É claro que a longo prazo o somatório dos lucros em custeio por absorção e em custeio variável tendem a igualar-se.

Analisemos a função Resultados (R) em custeio por absorção:

$$R = V - CIPV - CPer$$

$$V = P_v * Q_v$$

$$CT = CIV + CIF + CNI$$

$$CuP = (CIV + CIF) / Q_p = CuIV + (CIF / Q_p)$$

$$CPer = CnIV + CnIF$$

$$\text{Então } R = V - CIV - CIF - CnIV - CnIF$$

$$R = (P_v - CuIV) * Q_v - CIF * (Q_v / Q_p) - CnIV - CnIF$$

$$\text{Ou } R = (P_v - C_v) * Q_v - CFT + CIF (Q_p - Q_v) / Q_p$$

$$\text{Ou ainda } R = (P_v - C_v) * Q_v - CFT + CIF (Q_p - Q_v) / Q_p$$

Assim, verificamos que em custeio por absorção o resultado é função não só das quantidades vendidas mas também das quantidades produzidas.

Devemos notar que na dedução da fórmula do resultado, admitimos que os preços de venda se mantêm sem alteração, os custos fixos são constantes e os custos variáveis são proporcionais.

Admite-se também que a empresa fabrica um só produto, ou que é possível homogeneizar toda a produção e utilizando um preço de venda médio se mantêm o peso de cada produto no total de vendas.

Estas limitações são válidas para a análise da função resultados em custeio variável e também para a análise custo – volume – resultado.

No sistema de custeio por absorção, quando a produção é

$$Q_p = CIF / (P_v - C_uV),$$

o resultado, qualquer que seja o valor das vendas, mantêm-se inalterado e igual aos custos não industriais fixos.

$$R = - CnIF$$

Para valores abaixo do nível de produção acima referido, quanto maiores são as vendas menor é o resultado. Assim chama-se<sup>26</sup> ao nível de produção referido *limiar da produção relevante* e para o conjunto de pares de valores formados por aquele nível de produção e qualquer valor de vendas efectuado, *linha de insensibilidade do resultado* em virtude de conduzir a um resultado negativo igual aos CnIF (Custos não industriais fixos) qualquer que seja o valor das vendas consideradas.

Simbologia utilizada:

CIPV – Custo industrial dos produtos vendidos

V – Vendas

P<sub>v</sub> – Preço de venda

Q<sub>v</sub> – Quantidade vendida

CPer – Custos do período

CT – Custos totais

CIF – Custos industriais fixos

CNI – Custos não industriais

CuP – Custo unitário de produção

CFT – Custos fixos totais

CV – Custo Variável Unitário

CuIV – Custo unitário industrial variável

CuNIV – Custo unitário não industrial variável

CIV – Custo industrial variável total

<sup>26</sup> Designações utilizadas por Carvalho, J. M. Matos.

- CNIV – Custos não industriais variáveis
- CNIF – Custos não industriais fixos
- CFT – Custos fixos totais
- Cu – Custo unitário de produção
- M – Margem unitária
- Qp – Quantidade produzida

### 5.1.2 – Custeio Variável

É um método de avaliação no qual todos os custos variáveis de produção, incluindo os gastos gerais de fabrico variáveis, são incluídos no custo dos produtos.

É um modelo de custos que enfatiza a classificação dos custos em variáveis e fixos.

Como consequência a Demonstração dos resultados fornece não o resultado bruto, mas a margem de contribuição para cobertura dos custos fixos, como se exemplifica seguidamente:

1 Vendas	\$
2 P.V.F. i	\$
3 CIV Custos Industriais do Período (Variáveis)	\$
4 P.V.F. f	\$
5 Custo Industrial da Produção Acabada (2+3-4)	\$
6 EX. i P. Ac.	\$
7 EX. f P. Ac.	\$
8 CIPV (5+6-7)	\$
9 CNIV Custos Não Industriais (Variáveis)	\$
10 Total dos Custos Variáveis (8+9)	\$
11 Margem de Contribuição (1-10)	\$
12 CIF Custos Industriais do Período (Fixos)	\$
13 CNIF Custos Não Industriais (Fixos)	\$
14 CFT Total dos Custos Fixos (12+13)	\$
15 Resultado Líquido (11-14)	\$

A diferença de resultados em períodos seguidos neste sistema resulta da diferença das quantidades vendidas entre os períodos multiplicada pela contribuição unitária para a margem.<sup>27</sup>

Analisemos a função Resultados (R) em custeio variável (utilizando a simbologia referida):

$$R = V - CIPV - C_{per}$$

$$M = P_v - C_v$$

$$R = V - CIV - (CNIV + CNIF + CIF)$$

$$CP = CIV$$

$$C_u = (CIV/Q_p)$$

$$R = M - CFT$$

$$R = (P_v - C_u - C_{unIV}) * Q_v - CFT$$

$$= (P_v - C_v) * Q_v - (CIF + CNIF)$$

Assim verifica-se que o resultado em custeio variável é função dependente das quantidades vendidas.

## 6 – PLANIFICAÇÃO CONTABILÍSTICA

O POC não define uma listagem de contas a utilizar nem a sua articulação com a contabilidade geral, quer para a obtenção da Demonstração dos resultados por funções, quer para a implementação do sistema de Inventário Permanente.

Entendemos que a adopção do sistema de Inventário Permanente nas empresas industriais, implica a organização da contabilidade analítica, ou contabilidade interna.

O modo de articulação da contabilidade interna com a contabilidade externa, irá influenciar a organização contabilística da empresa.

É possível relacionar a contabilidade externa e interna de vários modos, integrando-as uma na outra ou autonomizando-as. As formas de articulação resumem-se, segundo a bibliografia existente, a poucos tipos, designados de:

- Sistemas Monistas
  - Monista (ou único) indiviso ou monista radical.
  - Monista (ou único) diviso
- Sistemas Dualistas
  - Duplo contabilístico
  - Duplo misto

Vejamos alguns aspectos dos sistemas apontados:

### Monista Radical

Trata-se dum sistema em que as contabilidades interna e externa estão integradas.

As contas de custos de produção podem funcionar na classe 3, assim como o inventário permanente, e as contas de custos imputadas à produção são creditadas pelas imputações.

### Exemplo:

Uma empresa praticou no mês de Janeiro de 2001 as seguintes operações:

- 1) Compra de matérias por 3.000 contos.
- 2) Pôs em fabricação uma encomenda que consumiu:
  - A totalidade dos Fornecimentos e Serviços Externos industriais no montante de 1.000 contos.
  - A totalidade dos custos com o pessoal fabril no montante de 2.000 contos
  - Matérias no valor de 2.000 contos.
- 3) A encomenda foi terminada e vendida em 80% por 5.000 contos.

A empresa não tem mais custos nem proveitos.

### Lançamentos a efectuar:

- 1) Pela Compra
  - 31.6 - Compras de Matérias Primas
  - a 22.1 - Fornecedores 3.000 cts
- 2) Pela entrada em armazém das matérias
  - 36.1 - Matérias Primas
  - a 31.9 - Imputação de Compras 3.000 cts
- 3) Pelo Consumo de Matéria
  - 61 - CMVMC
  - a 36.1 - Matérias Primas
  - e
  - 35.1 - Produtos em Curso – Enc. N.º 1
  - a 61 - CMVMC 2.000 cts

<sup>27</sup> Horngren, C.; Foster, c e Datar, S. (1994) Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 8.ª edição, Prentice Hall International Editions, Englewood Cliffs, Nova Jersey, EUA.

4) Pelos Custos		
62.xx - F. S. Externos		1.000 cts
64.xx - Custos com o Pessoal		2.000 cts
a 22.1 - Fornecedores C/C		3.000 cts
5) Pela imputação dos custos ao Custo de Produção		
35.1 - P.T.C. – Encomenda N.º 1		3.000 cts
a 62.9 - Imputação de F.S.E.		1.000 cts
a 64.9 - Imputação de Custos c/ Pessoal		2.000 cts
6) Pela Transferência / Acabamento da encomenda		
33.1 - Produtos Acabados – Enc. N.º 1		
a 35.1- P.T.C. – Enc. N.º 1		5.000 cts
7) Pela Venda de 80% da Encomenda		
21.1 - Clientes a Venda		
a 71 - Vendas		5.000 cts
8) Pelo Custo da Venda		
81 - Resultados Operacionais		
a 33 - Produtos Acabados		4.000 cts

Assim:

<b>31</b>	<b>33</b>	<b>35</b>
1) 3000	6) 5000	3) 2001
2) 3000	8) 4000	6) 5000
		5) 3000
<b>36</b>	<b>62</b>	<b>64</b>
2) 3000	4) 1000	4) 2001
3) 2001	5) 1000	5) 2001
<b>71</b>	<b>211</b>	<b>221</b>
7) 5000	7) 5000	1) 3000
		4) 3000
<b>81</b>		
8) 4000		

Ficam assim no mês, com saldo:

	Devedor	Credor
33 – Produtos Acabados	1.000	
36 – Matérias Primas	1.000	
71 – Vendas		5.000
81 – Resultados Operacionais	4.000	
21 – Clientes	5.000	
22 – Fornecedores		6.000
	<b>11.000</b>	<b>11.000</b>

Os resultados do período serão de 1.000 cts. E o Balanço será o seguinte:

ACTIVO		C. PRÓPRIO	
Prod. Acabados	1.000	R. Líquido	1.000
Matérias Primas	1.000	<b>PASSIVO</b>	
Clientes	5.000	Fornecedores	6.000
	<b>7.000</b>		<b>7.000</b>

Para que neste sistema não se perca informação quanto à natureza dos custos já que as contas saldaram, sendo mais difícil a elaboração da Demonstração dos resultados por Natureza, as imputações devem ser feitas através de subcontas terminadas em 9 (ex: 62.9). As contas de primeiro grau saldaram, mas as diferentes subcontas mantêm o seu saldo.

Trata-se de um sistema bastante complexo, razão pela qual não temos conhecimento que tenha uso significativo.

### Sistema Único Diviso

Assenta na autonomia, ainda que parcial, da contabilidade interna. São criadas duas contabilidades: uma “na Fábrica” e outra “na Sede”.

Assim, todos os factores que são enviados à fábrica são aí debitados, na sede e na contabilidade da fábrica é creditada a sede.

A contabilidade interna é feita ao nível da “Divisão Fábrica”.

Assim, por exemplo: compra de Matéria a Crédito 3.000 cts.

Lançamentos a efectuar:

#### Na Sede:

1) 31.6- Compras de Matérias Primas	
a 22.x - Fornecedores	3.000
2) Exploração – Fábrica	
a 31.6 - Matérias Primas	3.000

#### Na Fábrica:

1) _____	
2) Matérias Primas	
a Sede	2.000
e	
Fabricação	
a Matérias Primas	2.000

Assim a fábrica é como se fosse uma “Sucursal” que é debitada pelos envios de activos e creditada pelo envio, por exemplo, de produtos para a “Sede”.

### Sistema Duplo Contabilístico

Neste “sistema” a contabilidade externa é independente da contabilidade interna, embora haja coordenação ente as contabilidades.

A contabilidade geral regista os custos e os proveitos por naturezas, enquanto que a contabilidade analítica regista os custos e os proveitos por “destinos”.

A coordenação e controlo entre os dois sistemas de informação (o de contabilidade geral e o de contabilidade analítica) são feitos através das chamadas “contas reflectidas”.

Assim, através das contas reflectidas é possível distinguir dois sistemas de contas autónomos e paralelos.

Todas as operações relacionadas com custos e proveitos, bem como as contas de stoks iniciais, registadas na contabilidade geral, tem inscrição na contabilidade analítica através das contas reflectidas que tem saldo com sinal contrário ao da contabilidade geral.

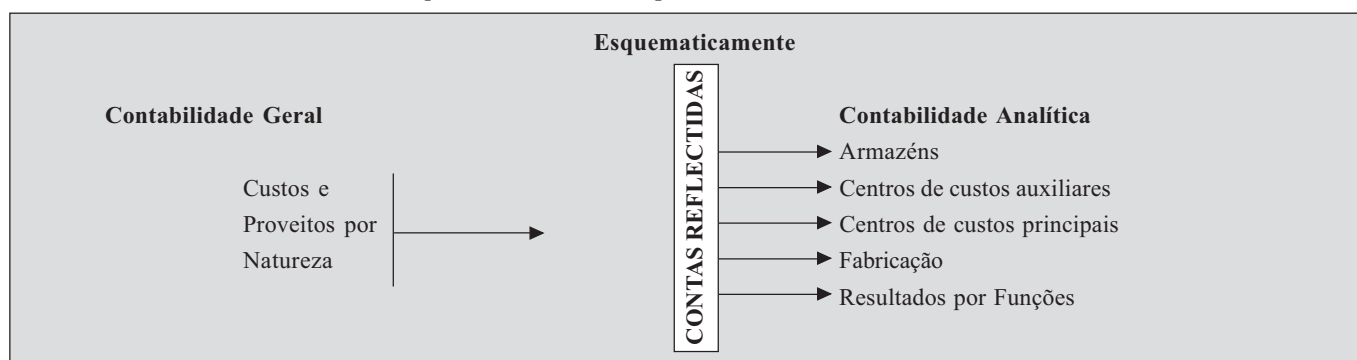
Vejamos assim um exemplo:

1) Compra de matérias primas a crédito	1000
2) Gastos com fornecimentos e serviços externos de natureza administrativa	500
3) Mão-de-obra fabril (inclui encargos)	1200
4) Custos financeiros suportados	200
5) Vendas a crédito (cujo custo foi de 1000)	1500

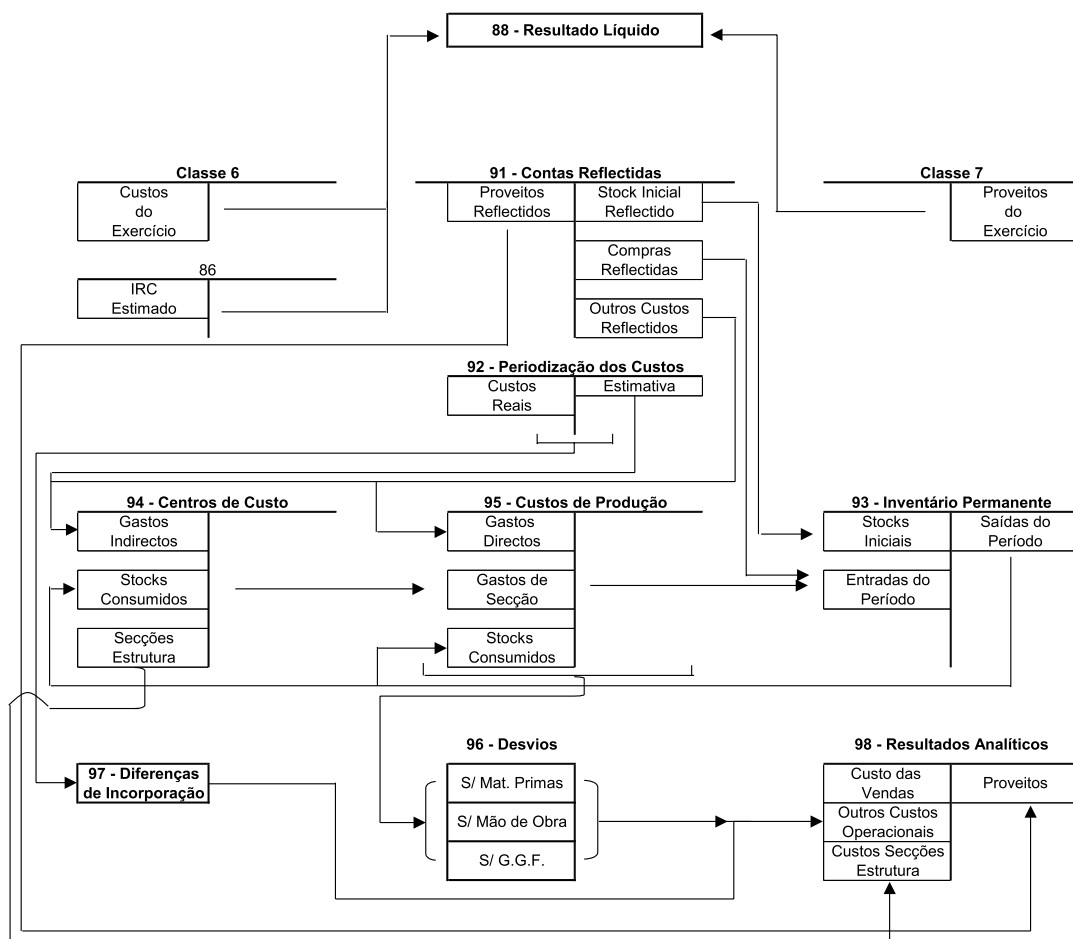
Lançamentos a efectuar (de acordo com o plano proposto adiante)

Contabilidade Geral			Contabilidade Analítica		
1)	316 - Compras		93.6	- Armazém de matérias primas	
	a 221 - Fornecedores	1000	a 91.31	- Compras reflectidas	1000
2)	62 - Fornec. e serv. externos		94.6.1	- Centro custos administrativos	
	a 221 - Fornecedores	500	a 91.62	- F. serv. externos reflectidos	500
3)	64 - Custos c/ pessoal	1200	95.1.01	- Custo de produção O. F. n.º 1	
	a 12 - Depósitos à ordem	1000	a 91.64	- Custos c/ pessoal reflectidos	1200
	a 24 - Estado O. E. Públicos	200			
4)	68 - Custos financeiros		94.6.2.2	- Centro custos financeiros	
	a 12 - Depósitos à ordem	200	a 91.68	- Custos financeiros reflectidos	200
5)	21.1 - Clientes c/c		91.71	- Vendas reflectidas	
	a 71.2 - Vendas de produtos	1500	a 98.01	- Resultados por Funções - vendas	1500
			e		
			98.02	- Custo Produtos Vendidos	
			a 93.3	- Armazém Produtos Acabados	1000

Confrontando os saldos das contas de custos e proveitos da contabilidade geral, com os saldos iguais mas de sinal contrário das contas reflectidas, temos a certeza de que todos os custos e proveitos ficam movimentados ao nível da contabilidade analítica.



**CONTABILIZAÇÃO DOS CUSTOS**



Funcionamento das contas de classe 9, com custos básicos e apuramento de desvios à saída da conta de custos de produção.

Este sistema duplo contabilístico é, em nossa opinião, o mais usado pelas empresas, dada a sua simplicidade de articulação e controlo com a contabilidade geral.

### Sistema Duplo Misto

Neste sistema a determinação dos custos industriais faz-se fora das contas, através de mapas de suporte.

Assim, este sistema assenta no controlo de stoks em quantidades, em estatísticas diversas de consumos, de produção, em mapas auxiliares de repartição e imputação de custos, de modo a que no final do período contabilístico, a contabilidade analítica se limite a registar valores globais que vão permitir o apuramento dos resultados analíticos.

Para que o sistema de contabilidade interna responda satisfatoriamente, é preciso um cuidado especial na sua organização e implementação.

Assim, os trabalhos fundamentais para uma adequada organização são:

- 1) - Conhecimento sobre:
  - Instalações,
  - Organigrama,
  - Produtos fabricados e processo de fabrico,
  - Equipamentos fabris e outros,
  - Estrutura administrativa e de distribuição,
  - etc..
- 2) - Definição dos centros de custos, e respectivas unidades de obra.
- 3) - Escolha do sistema de custeio, nomeadamente se a empresa vai adoptar o custeio completo (com ou sem imputação racional) e se os custos a utilizar são custos reais ou custos básicos.
- 4) - Definir qual o sistema de apuramento de custos de produção (se directo, se indirecto).
- 5) - Definição dos out-puts do sistema com vista a auxiliar a gestão da empresa.

### 6.2 - PLANO DE CONTAS PROPOSTOS

De seguida apresentamos duas propostas de planos de contas para utilização em sistema duplo contabilístico, sendo um deles utilizável em empresas de construção civil e outro em empresas industriais.

A seriação das contas principais é a seguinte:

Plano de contas para:

Construção civil	Outras Empresas industriais
91 - Contas Reflectidas	91 - Contas Reflectidas
92 - Periodização de custos	92 - Periodização de custos
93 - Existências (Inventário Permanente)	93 - Existências (Inventário Permanente)
94 - Centros de custo auxiliares e de estrutura	94 - Centros de custo
95 - Obras	95 - Custo de produção
96 - Desvios	96 - Desvios
97 - Diferenças de incorporação	97 - Diferenças de incorporação
98 - Resultados por Funções	98 - Resultados por Funções

Pensamos ser importante tecer alguns comentários sobre o conteúdo e movimentação destas contas. Assim,

### Conta 91 - Contas Reflectidas

Tem por objectivo fazer a ligação com as contas das classes 3, 6, 7 e 8 da contabilidade geral.

Movimentam-se pelos custos e proveitos reflectidos por contrapartida das contas 93, 94, 95, e 98.

### Conta 92 - Periodização de Custos

É creditada pela estimativa de custos que normalmente não se pagam mensalmente e por contrapartida das contas 94, 95 e 97.

Os referidos custos são os relacionados com:

- Subsídio de férias, férias e subsídio de Natal,
- Seguros de acidentes de trabalho e outros seguros,
- Amortizações.

A conta 92 é debitada pelos custos reais que foram periodizados.

O saldo no final do ano, resultante da diferença entre o montante contabilizado na conta da contabilidade geral e o montante imputado, é lançado na conta 97 - Diferenças de incorporação.

### Conta 93 - Existências

Tem por objectivo registar o inventário permanente de todas as existências da empresa.

#### Exemplo:

- |   |      |
|---|------|
| 1) - Compra de matérias primas para o armazém                         | 1000 |
| 2) - Terminus da ordem de fabrico n.º 1 - custo de produção           | 2001 |
| 3) - Em 31/12/2001 o valor dos produtos (O. F. n.º 2) em curso era de | 1500 |
| (saldo da conta 95 - Custos de produção- Fabricação)                  |      |

Lançamentos a efectuar:

Contabilidade Geral	Contabilidade Analítica
1) 31.6 - Compras Mat. primas	93.6 - Existências de matérias primas
a 221 - Fomecedores 1000	a 91.31 - Compras reflectidas 1000
2) _____	93.3 - Existências de produtos acabados
	a 95.1.01 - Fabricação O. F. n.º 1 2001
3) _____	93.5 - Existência de p. v. fabrico
	a 95.1.02 - Fabricação O. F. n.º 2 1500

### Conta 94 - Centros de Custos Auxiliares e de Estrutura

São secções auxiliares, as secções que trabalham para as secções de produção. Na construção civil, por exemplo, a carpintaria, a serralharia. Numa empresa metalúrgica, a secção de manutenção, ferramentaria, etc..

As contas das secções auxiliares devem saldar todos os meses por imputação dos seus custos aos centros de custos principais.

### Conta 95 - Obras (ou Custos de Produção)

Debitam-se pelos custos recebidos do armazém e dos centros de custo principais.

Creditam-se pela transferência dos produtos acabados para armazém (conta 93), pela movimentação no fim do ano do saldo dos produtos em vias de fabrico (conta 93) e pelas cedências a outras secções de produção.

### Conta 96 - Desvios

De acordo com a nossa proposta de movimentar as existências de produtos acabados a custos básicos, esta conta destina-se a registar os desvios entre os custos reais e os custos básicos.

Esta conta saldará do seguinte modo:

- Se os desvios não forem materialmente relevantes, pela conta 98 – Resultados por Funções.
- Caso contrário, os desvios seriam repartidos pelos custos dos produtos vendidos (conta 98) e pelos stocks finais (conta 93).

### Conta 97 - Diferenças de Incorporação

As subcontas desta conta 97 debitam-se pelos custos que directa ou indirectamente não são debitados na conta 95 – Custos de Produção.

Pode creditar-se por proveitos não creditados em resultado por funções ou no caso de os custos imputados à produção serem superiores aos custos contabilizados pela contabilidade geral.

Poderá também reflectir diferenças entre o inventário escritural e o inventário físico.

### Conta 98 - Resultados por Funções

A desenvolver de acordo com a demonstração dos resultados por funções.

## **Proposta de Plano de Contas de Contabilidade Analítica para Empresas de Construção Civil**

91	Contas Reflectidas	94	Centro de Custo Auxiliares e de Estrutura
91.31	Compras Reflectidas	94.1	Carpintaria
91.33	Stocks de PA Reflectidos	94.1.01	Matérias Primas
91.35	Stocks de PTC Reflectidos	94.1.02	Mão de Obra
91.36	Stocks de MP Reflectidos	94.1.03	Gastos Gerais de Fabrico
91.62	Forn. E Serviços Externos Reflectidos	94.1.09	Imputações
91.63	Impostos Reflectidos	94.2	Serralharia
91.64	Custos com o Pessoal Reflectidos	94.2.01	Matérias Primas
91.65	Outros Custos Operacionais Reflectidos	94.2.02	Mão-de-obra
91.66	Amortizações do Exercício Reflectidas	94.2.03	Gastos Gerais de Fabrico
91.67	Provisões do Exercício Reflectidas	94.2.09	Imputações
91.68	Custos e Perdas Financeiras Reflectidas	94.3	Secção Mecânica Própria
91.69	Custos e Perdas Extraordinárias Reflectidas	94.3.01	Peças
91.71	Vendas Reflectidas	94.3.02	Mão de Obra
91.72	Prestação de Serviços Reflectidos	94.3.03	Gastos Gerais de Fabrico
91.73	Proveitos Suplementares Reflectidos	94.3.09	Imputações
91.74	Subsídios à Exploração Reflectidos	94.4	Parque Maq. Viat.
91.76	Outros Proveitos e Ganhos Operacionais Reflectidos	94.1.1	Máquinas e viaturas afectas às obras
91.78	Proveitos e Ganhos Financeiros Reflectidos	94.4.1.01	Peças
91.79	Proveitos e Ganhos Extraordinários Reflectidos	94.4.1.02	Reparações efectuadas p/ Terceiros
92	Periodização de Custos	94.4.1.03	Combustíveis
92.1	Duodécimos	94.4.2	Restantes Viaturas
92.1.01	Subsídio de Férias / Férias / Subsídio de Natal	94.4.2.01	Outros Gastos
92.1.02	Seguros Acidentes de Trabalho	94.4.09	Imputações
92.1.03	Seguros Incêndio e Outros	94.5	Armazém
92.1.05	Amortizações do Exercício	94.5.01	Mão de Obra
93	Existências	94.5.02	Gastos Diversos
93.2	Terrenos	94.5.09	Imputações
93.3	Obras Acabadas	94.6	Custos Administrativos e Financeiros
93.5	Obras em Curso	94.6.1	Custos Administrativos
93.6	Materiais	94.6.2	Custos Financeiros
		94.6.2.1	Custo Líquido de Financiamento
		94.6.2.2	Outros Custos Financeiros
		94.6.09	Transferências
		94.7	Custo de Promoção e Vendas
		94.7.09	Transferências
		94.8	Outros Custos e Perdas Operacionais
		94.8.09	Transferências
		94.9	Trabalhos P/ O Imobilizado
		94.9.01	Serralharia
		94.9.02	Carpintaria
		94.9.03	Mecânica
		94.9.09	Transferências
		95	Custos das Obras
		95.0	Obras
		95.0.01	Obra n.º 1
		95.0.011	Terreno
		95.0.012	Materiais
		95.0.013	Mão de Obra
		95.0.014	Gastos Gerais de Construção
		96	Desvios
		96.1	Desvios em Matérias
		96.2	Desvios em Mão-de-obra
		96.3	Desvios em Gastos Gerais de Fabrico
		97	Diferenças Incorporação
		97.1	Custos Industriais não Incorporados
		97.2	Diferenças de Inventário
		97.3	Proveitos não Incorporados
		98	Resultados por Funções
		98.01	Vendas e Prestação de Serviços
		98.02	Custo das Vendas e Prestação de Serviços

98.03	Outros Proveitos e Ganhos Operacionais
98.04	Custos de Distribuição
98.05	Custos Administrativos
98.06	Outros Custos e Perdas Operacionais
98.07	Custo Líquido de Financiamento
98.08	Ganhos e Perdas em Filiais e Associadas
98.09	Ganhos e Perdas em Outros Investimentos
98.10	Imposto sobre Resultados Correntes
98.11	Resultados Extraordinários
98.12	Imposto sobre Resultados Extraordinários

### Proposta de Plano de Contas de Contabilidade Analítica para Outras Empresas Industriais

91	Contas Reflectidas
91.31	Compras Reflectidas
91.33	Stocks de PA Reflectidos
91.35	Stocks de PTC Reflectidos
91.36	Stocks de MP Reflectidos
91.62	Fornecimentos e Serviços Externos Reflectidos
91.63	Impostos Reflectidos
91.64	Custos com o Pessoal Reflectidos
91.65	Outros Custos Operacionais Reflectidos
91.66	Amortizações do Exercício Reflectidas
91.67	Provisões do Exercício Reflectidas
91.68	Custos e Perdas Financeiras Reflectidas
91.69	Custos e Perdas Extraordinárias Reflectidas
91.71	Vendas Reflectidas
91.72	Prestação de Serviços Reflectidos
91.73	Proveitos Suplementares Reflectidos
91.74	Subsídios à Exploração Reflectidos
91.76	Outros Proveitos e Ganhos Operacionais Reflectidos
91.78	Proveitos e Ganhos Financeiros Reflectidos
91.79	Proveitos e Ganhos Extraordinários Reflectidos
92	Periodização de Custos
92.1	Duodécimos
92.1.01	Subsídio de Férias / Férias / Subsídio de Natal
92.1.02	Seguros Acidentes de Trabalho
92.1.03	Seguros Incêndio e Outros
92.1.05	Amortizações do Exercício
93	Existências
93.2	Mercadorias
93.3	Produtos Acabados
93.5	Produtos e Trabalhos em Curso
93.6	Matérias Primas
94	Centro de Custo
94.1	Centro de Custo Auxiliares
94.1.01	Centro auxiliar A
94.1.02	Centro auxiliar B
94.1.09	Transferências e imputações
94.2	Centros de custo de produção
94.2.01	Centro de Custo n.º 1
94.2.02	Centro de Custo n.º 2
94.2.03	Centro de Custo n.º 3
94.2.09	Transferências e imputações
94.6	Custos Administrativos e Financeiros
94.6.1	Custos Administrativos
94.6.2	Custos Financeiros
94.6.2.1	Custo Líquido de Financiamento
94.6.2.2	Outros Custos Financeiros
94.6.09	Transferências
94.7	Custo de Distribuição

94.7.09	Transferências
94.8	Outros Custos e Perdas Operacionais
94.8.09	Transferências
95	Custos de Produção
95.1	Fabricação
95.1.001	Ordem de Produção n.º 1
95.1.002	Ordem de Produção n.º 2
96	Desvios
96.1	Desvios em Matérias
96.2	Desvios em Mão-de-obra
96.3	Desvios em Gastos Gerais de Fabrico
97	Diferenças Incorporação
97.1	Custos Industriais não Incorporados
97.2	Diferenças de Inventário
97.3	Proveitos não Incorporados
98	Resultados por Funções
98.01	Vendas e Prestação de Serviços
98.02	Custo das Vendas e Prestação de Serviços
98.03	Outros Proveitos e Ganhos Operacionais
98.04	Custos de Distribuição
98.05	Custos Administrativos
98.06	Outros Custos e Perdas Operacionais
98.07	Custo Líquido de Financiamento
98.08	Ganhos e Perdas em Filiais e Associadas
98.09	Ganhos e Perdas em Outros Investimentos
98.10	Imposto sobre Resultados Correntes
98.11	Resultados Extraordinários
98.12	Imposto sobre Resultados Extraordinários

## 7 - EXEMPLOS PRÁTICOS EM SISTEMA DE INVENTÁRIO PERMANENTE

### 7.1 - EMPRESA COMERCIAL

Uma empresa de comércio de batatas efectuou no mês de Dezembro de 1999 (mês do início de actividade) as seguintes operações:

- 1) - Compra de um camião, por 10.000 contos, com uma vida útil de 4 anos.
- 2) - Aquisição de folhetos publicitários no montante de 500 contos.
- 3) - Compra de 100 toneladas de batatas a 100\$00 / kg..
- 4) - Venda de 80 toneladas de batatas a 150\$ / kg..
- 5) - Custos com o pessoal suportados no mês:

500 contos		250 contos - Administrativos
		250 contos - Distribuição

Lançamentos a efectuar:

- 1) 42.4 - Equipamento de transporte  
a 26.1 - Fornecedores de Imobilizado 10.000.000\$  
Pela compra da camioneta
- 2) 62.2.33 - Publicidade e propaganda  
a 22.1 - Fornecedores c/c 500.000\$
- 3) 31.2 - Compras de mercadorias  
a 22.1 - Fornecedores c/c 10.000.000\$  
e  
32.1 - Mercadorias  
a 31.9 - Compras de mercadorias 10.000.000\$

- 4) 21.1 - Clientes c/c  
a 71.1 - Vendas de Mercadorias 12.000.000\$  
e  
61.2 - Custo das Mercadorias Vendidas  
a 32.1 - Mercadorias 8.000.000\$  
Pelo custo de 80 toneladas de batata
- 5) 64 x - Custos com Pessoal  
a 26.2 - Remunerações a pagar pessoal 500.000\$  
a 24.5 segurança social 100.000\$

No final do mês de Dezembro, os saldos das contas eram os seguintes:<sup>28</sup>

	Débito	Crédito	Saldo
21.1 - Clientes c/c	120.000.000\$		120.000.000\$
22.1 - Fornecedores c/c		10.500.000\$	-10.500.000\$
24.5 - Estado - segurança social		100.000\$	-100.000\$
26.1 - Fornecedores Imobilizado		10.000.000\$	-10.000.000\$
26.2 - Remunerações a pagar		500.000\$	-500.000\$
31.2 - Compras de Mercadorias	10.000.000\$	10.000.000\$	0\$
32.1 - Mercadorias	10.000.000\$	8.000.000\$	2.000.000\$
42.4 - Equipamento de Transporte	10.000.000\$		10.000.000\$
62 - Fornecimentos serv. externos	500.000\$		500.000\$
64 - Custos com Pessoal	600.000\$		600.000\$
61.2 - Custo das mercad. Vendidas	8.000.000\$		8.000.000\$
71.2 - Vendas		12.001.000\$	-12.001.000\$
TOTAL	51.100.000\$	51.100.000\$	

Lançamentos de regularização:

- 66 - Amortização do exercício  
a 48 - Amortizações acumuladas 2.500.000\$  
86.1 - Imposto sobre o rendimento  
a 24.13 - IRC estimado 160.000\$

Não há mais lançamentos de regularização.

Demonstração dos resultados p/ Natureza		Demonstração dos resultados p/ Funções	
<b><u>Proveitos</u></b>			
- Vendas	12.000.000\$	- Vendas	12.000.000\$
		- Custo das vendas	8.000.000\$
		- Resultados brutos	4.000.000\$
<b><u>Custos</u></b>			
- Custo das merc. Vendidas	8.000.000\$	- Custos de distribuição	800.000\$
- Fornec. e serv. Externos	500.000\$	- Custos administrativos	300.000\$
- Custos com pessoal	600.000\$	- Out. custos operacionais	2.500.000\$
- Amortizações do exercício	2.500.000\$		
	11.600.000\$	Resultados correntes	400.000\$
Resultado antes de impostos	400.000\$		
Imposto sobre o rendimento	160.000\$	Impostos s/ res. Correntes	160.000\$
Resultado líquido	240.000\$	Resultado líquido	240.000\$

## 7.2 - Exemplo Prático - sistema dualista

Uma fábrica de antenas parabólicas que iniciou a sua actividade em Dezembro de 1999, efectuou as seguintes operações:

- 1)- Comprou 100 toneladas de chapa de alumínio por 30.000.000\$ (300\$/Kg)  
2)- Neste mês pôs em marcha duas ordens de fabrico, referentes a 1.000 antenas da referência 1 e 2.000 antenas

<sup>28</sup> Vamos desprezar outras contas que a empresa teria.

da referência 2, tendo atribuída a ordem de fabrico n.º 1 para a referência 1 e a ordem de fabrico n.º 2 para a referência 2.

- 3)- A ordem de fabrico n.º 1 consumiu 30 toneladas de chapa de alumínio.  
- A ordem de fabrico n.º 2 consumiu 40 toneladas de chapa de alumínio.
- 4)- A EMPRESA NÃO TEM CENTROS DE CUSTO AUXILIARES DE PRODUÇÃO, RECORRENDO À SUBCONTRATAÇÃO.

Os centros de custos principais de produção são:

- Prensas,
- Montagem,
- Acabamento.

OS CUSTOS INCORRIDOS NO MÊS FORAM ASSIM AFECTADOS:

	Total	Prensas	Montagem	Acabamento	Administrativos	Financiários	Distribuição
Subcontratos	200.000	100.000	50.000	50.000			
F.S. externos	1.500.000	150.000	250.000	100.000	300.000		700.000
C. c/ pessoal	1.000.000	200.000	300.000	100.000	100.000		300.000
- encargos	200.000	40.000	60.000	20.000	20.000		60.000
Juros suporta.	200.000					200.000	
Amortizações	300.000	100.000	50.000	50.000	50.000		50.000
TOTAL	3.400.000	590.000	710.000	320.000	470.000	200.000	1.110.000

5)- As unidades de obra das secções são:

- Secção de Prensas
- Secção de Montagem
- Secção de Acabamento
- Hora Máquina,
- Hora Homem,
- Hora Homem.

6)- Os tempos de trabalho correspondem aos tempos efectivos de produção.

- 7)- A secção de prensas trabalhou no mês 400 horas,  
- A secção de montagem trabalhou no mês 600 horas,  
- A secção de acabamento trabalhou no mês 200 horas.

As ordens de fabrico consumiram as seguintes unidades de obra das secções:

	O. F. n.º 1	O. F. n.º 2
- Prensas	350	50
- Montagem	525	75
- Acabamento	175	25

8) - A O. F. n.º 1 foi concluída e vendida com uma margem sobre o custo industrial de 100%.

Partindo do princípio de que não existia qualquer lançamento de regularização, elaborem as demonstrações dos resultados por natureza e por funções, trabalhando em sistema duplo contabilístico.

Contabilidade Geral	Contabilidade Analítica
1) Pela compra de 100 toneladas de chapa: 31.6 - Compras mat. Primas a 22.1 - Fornecedores 30.000.000\$	93.6 - Exist. Mat. Primas a 91.31 - compras reflectidas 30.000.000\$
2) Pelo consumo de matérias primas Nada	95.1.001 - O. Fabrico n.º 1 9.000.000\$ 95.1.002 - O. Fabrico n.º 2 12.000.000\$ a 93.6 - Exist. Mat. Primas 21.000.000\$
3) Custos incorridos no mês 62 - Subcontratos 200.000\$ 62 - Fornec. s. externos 1.500.000\$ 64 - Custos c/ pessoal 1.000.000\$ 68 - Juros suportados 200.000\$ <u>2.900.000\$</u> a 11.1 - Caixa 1.700.000\$ a 12.1 - Dep. Ordem 200.000\$ a 26.2 - Rem. a pagar <u>1.000.000\$</u> <u>2.900.000\$</u>  Pelos encargos s/ os salários 64 - Custos c/ pessoal 200.000\$ a 24 - Estado 200.000\$ Pela imputação de 1/12 de amortizações Nada a fazer	942.01 - Secção prensas 590.000 942.02 - Secção montagem 710.000\$ 942.03 - Secção acabamento 320.000\$ 946.1 - C. custo Administra. 470.000\$ 946.2.1 - C. liq. Financia/to 200.000\$ 94.7 - Custos distribuição <u>1.110.000\$</u> <u>3.400.000\$</u> a 91.62 - F. S E reflectidos 1.700.000\$ a 91.64 - C. c/. P reflectidos 1.200.000 a 91.68 - C F reflectidos 200.000\$ a 92.105 - Períod. amortiz. <u>300.000\$</u> <u>3.400.000\$</u>
4) Pela imputação mensal dos custos dos centros de custo de produção	95.1.001 - O. Fabrico n.º 1 1.417.500\$ 95.1.002 - O. Fabrico n.º 2 <u>202.500\$</u> 1.620.000\$ a 942.01 - C. custo prensas 590.000\$ a 942.02 - C. custo montag. 710.000\$ a 942.03 - C. custo acabam. <u>320.000\$</u> 1.620.000\$
8) Pelo acabamento da O. F. n.º 1 Nada	93.3 - Ext. prod. acabados a 95.1.001 - O. F. n.º 1 10.417.500\$
9) Pela venda da O. F. n.º 1 21.1 - Clientes c/c a 71.2 - Vendas p. acabados 20.835.000\$  Pela transferência dos produtos em vias de fabrico para armazém	91.71 - Vendas reflectidas a 98.01 - Vendas 20.835.000\$ Pelo custo das vendas 98.02 - Custo das vendas a 93.3 - Ext. prod. acabados 10.417.500\$  93.5 - Prod. trabalhos curso a 95.100.2 - O. F. n.º 2 12.202.500\$
10) Pela amortização do exercício 66 - Amortização exercício a 48 - Amortiz. Acumuladas 300.000\$	92.105 - Periodiz. de custos a 91.66 - Amortiz. reflectidas 300.000\$

*Determinação dos Custos de produção*

	Prensas	Montagem	Acabamento
Custo das secções principais	590.000	710.000	320.000
Unidade de Obra	Hora/máq.	H./homem	Hora/homem
Número de unidade de obra	400	600	200
Custo unitário da un. Obra	1.475	1.183.33	1.600

*Determinação dos custos de produção no final do período*

	Ordem Fabrico n.º 1	Ordem Fabrico n.º 2
Matéria prima	9.000.000	12.000.000
Custos de Transformação	1.417.500	202.500
Número unidades terminadas	1.000	0
Custo unitário	10.417,5	

*Determinação dos custos de transformação*

CENTRO DE CUSTO	CUSTO UN. OBRA	ORD. FABRICO N.º 1		ORD. FABRICO N.º 2	
		U.º CONS.	CUSTO	U. OBRA CONS.	CUSTO
Prensas	1.475	350	516.250.	50	73.750.
Montagem	1.183.33	525	621.250.	75	88.750.
Acabamento	1.600	175	280.000.	25	40.000.
TOTAL			1.417.500.		202.500.

Passando os lançamentos efectuados ao razão:

31-	22	12
1) 30.000	1) 30.000	3) 200
	3) 1.700	
24	26	21
3) 200	3) 1.000	9) 20.835
48	62	64
10) 300	3) 200	3) 1.000
	3) 1.500	3) 200

66	68	71
10) 300	3) 200	9) 20.835
91	92	93
9) 20.835	1) 30.000	1) 30.000
	3) 1.700	2) 21.000
	3) 1.200	4) 10.417,5
	3) 200	9) 10.417,5
	10) 300	4) 12.202,5
94	95	98
3) 3.400	4) 1.600	2) 21.000
	2) 21.000	4) 10.417,5
	4) 1.620	9) 10.417,5
	9) 12.202,5	9) 20.835

## BALANCETES

### CONTABILIDADE GERAL

Contas	Saldo	
	Devedor	Credor
12		200
21	20.835	
22		31.700
24		200
26		1.000
31	30.000	
48		300
62	1.700	
64	1.200	
66	300	
68	200	
71		20.835
TOTAL	<b>54.235</b>	<b>54.235</b>

### CONTABILIDADE ANALÍTICA

Contas	Saldo	
	Devedor	Credor
91.31 - Compras reflectidas		30.000
91.62 - F.S.E. reflectidos		1.700
91.64 - Custos c/ pessoal ref.		1.200
91.66 - Amort. reflectidas		600
91.68 - Custos financ. reflect.		200
91.71 - Vendas reflectidas	20.835	
92 - Period. de custos		
93.5 - Prod. em curso	12.202,5	
93.6 - Exist-mat. primas	9.000	
94.6.1 - C.C. Administ.	470	
94.6.2.1 - C. Custos fin. liq.	200	
94.7 - C.C. Distribuição	1.110	
98.01 - Vendas		20.835
98.02 - Custo das vendas	10.417,5	
TOTAL	<b>54.235</b>	<b>54.235</b>

Antes de determinar resultados temos ainda que efectuar os seguintes lançamentos:

#### Na contabilidade Financeira:

Todos os lançamentos relacionados com a regularização e apuramento dos resultados em sistema de inventário intermitente. Vejamos apenas os relacionados com as existências:

- 1) Pela existência final de produtos e trabalhos em curso:
  - 35.1 - Produtos e Trabalhos em curso
  - a 81.1 - Resultados Operacionais 12.202,5
- 2) Apuramento do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas
  - 36.1 - Matérias Primas
  - a 31.6 - Compras Mat. Primas 30.000
  - e 61 - C.M.V.M.C.
  - a 36.1 - Matérias Primas 21.000

#### Na contabilidade analítica:

- 1) Saldar por transferência para a conta 98-Resultados por funções, os custos das secções de estrutura:
  - 98.04 - Custos de Distribuição 1.110
  - 98.05 - Custos Administrativos 470
  - 98.07 - Custos líquidos de financiamento 200 1.780
  - a 94.61 - C.C. Administrativo 470
  - a 94.6.2.1 - C. Custo líquido de financiamento 200
  - a 94.7 - C.C. Distribuição 1.110 1.780
- 2) Partimos do princípio de que a empresa está isenta de IRC nos primeiros exercícios de actividade.

**Estamos assim em condições de, com base no desenvolvimento da conta 98-Resultados por funções, elaborar a demonstração dos resultados por funções.**

### 8. DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES

Algumas empresas têm necessidade de relatar a sua actividade para um conjunto mais ou menos vasto de interessados. Nem todas sentem esta necessidade, no entanto, disposições legais obrigam-nas a esse mesmo relato. Temos assim, que a sua posição financeira é relatada através do balanço enquanto que o seu desempenho, durante um determinado período de tempo, é relatado através da sua demonstração dos resultados.

Tradicionalmente as empresas portuguesas têm elaborado e apresentado para o exterior, uma demonstração dos resultados por naturezas.

Era assim antes da publicação do Plano Oficial de Contabilidade (POC) e tem sido assim após a sua publicação inicial e ajustamentos posteriores.

A demonstração dos resultados por funções tem sido elaborada, para a generalidade das empresas que o fazem, com intuítos de gestão, não lhe tendo sido dada grande divulgação externa.

Recentemente a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) publicou a Directriz Contabilística (DC) n.º 20 que vem tornar obrigatória a elaboração de uma demonstração dos resultados por funções para as “entidades que ultrapassem dois dos três limites referidos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais”.

Posteriormente, também o decreto-lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro veio introduzir alterações ao POC e exigir, de acordo com o seu artigo 3.º, a elaboração de uma demonstração dos resultados por funções, para as mesmas entidades.

Este diploma veio alterar o modelo de demonstração dos resultados por funções constante do POC referindo que este é substituído pelo modelo constante na DC n.º 20.

É relativamente a este modelo e a esta DC que achamos dever tecer as considerações que se seguem.

Começaremos por referir que achamos “violenta” esta obrigação de elaboração de duas demonstrações dos resultados (por naturezas e por funções) quando, no nosso país, não existe a tradição de publicação da demonstração dos resultados por funções.

Vamos tentar justificar esta nossa opinião sobre a “violência” desta apresentação dupla do desempenho das empresa.

Diz a DC n.º 20, nos seus objectivos, que “a informação acerca do desempenho é útil para perspectivar a capacidade de uma

entidade para gerar fluxos de caixa a partir dos seus recursos existentes e formar juízos acerca da eficácia com que ela pode empregar recursos adicionais”.

Não nos parece que seja através da demonstração dos resultados por funções que os utentes das demonstrações financeiras possam formar opinião sobre os fluxos de caixa gerados.

De facto, não nos podemos esquecer que numa demonstração dos resultados encontramos os proveitos e os gastos imputáveis a um exercício económico. Se de facto existem gastos que têm algo a ver com fluxos de caixa, outros há que não o têm de um modo imediato.

Quando estamos a pensar no custo das vendas, nos custos administrativos ou de distribuição estamos a falar de gastos relacionados com o pessoal e fornecimentos de terceiros, pagos ou a pagar mas também estamos a falar de amortizações que, geralmente, nada têm a ver com fluxos de caixa no período.

Portanto, parece-nos um pouco exagerado concluir que este tipo de demonstração dos resultados possa contribuir para formar opinião sobre os fluxos de caixa de uma entidade.

A referência que se faz à utilização internacional deste tipo de demonstração dos resultados também merece um pequeno comentário.

Refere a DC n.º 18 que, no nosso país, “o uso dos princípios contabilísticos geralmente aceites se deve subordinar à seguinte hierarquia: I) os constantes do Plano Oficial de Contabilidade; II.) os constantes das Directrizes Contabilísticas; III) os divulgados nas normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASC”.

Ora, é precisamente o IASC que refere, no parágrafo 83 da Norma Internacional de Contabilidade (NIC) n.º 1, que “as empresas que classificam os gastos por função devem divulgar informação adicional sobre a natureza de gastos, incluindo os gastos de depreciação e de amortização e custos de pessoal”.

Por outro lado, no parágrafo 84, refere que “a escolha de análise entre o método de custo de vendas e o método da natureza do dispêndio depende tanto de factores históricos e sectoriais como de natureza da organização. Ambos os métodos proporcionam uma indicação daqueles custos que se espera que possam variar directa ou indirectamente, com o nível de vendas ou de produção da empresa. Porque cada método de apresentação tem mérito para diferentes tipos de empresa, esta Norma exige uma escolha entre classificações baseadas naquela que apresente mais apropriadamente elementos do desempenho da empresa. Porém, porque a informação da natureza de gastos é útil ao predizer os fluxos de caixa futuros, é exigida divulgação adicional quando seja usada a classificação do método do custo de vendas.”

Como acabamos de verificar o IASC não recomenda de um modo especial qualquer modelo de demonstração dos resultados deixando às empresas a opção por um modelo ou por outro, conforme entenderem melhor relatar o seu desempenho.

No entanto, caso as empresas optem pela demonstração dos resultados por funções, este organismo internacional obriga-as à publicação da natureza dos gastos. Ou seja, a classifica-

ção dos gastos por naturezas é obrigatória; a sua classificação por funções é facultativa.

Como é do conhecimento geral, uma demonstração dos resultados por funções só é minimamente credível se tiver como suporte uma contabilidade analítica.

Sendo assim, obrigar as empresas à elaboração de demonstrações dos resultados por funções sem, previamente, as levar a possuir contabilidade analítica parece-nos que vem tirar qualquer utilidade à referida demonstração dos resultados, pelo menos para os utentes externos.

Embora contra os nossos princípios, frisamos, parece-nos que seria preferível que a CNC normalizasse a contabilidade interna das empresas elaborando planos de contas analíticos sectoriais para ajudar as empresas a implementar uma contabilidade analítica e depois a elaborar, de um modo sustentado, a demonstração dos resultados por funções.

Depois destas breves considerações, passemos a uma análise do conteúdo da DC n.º 20.

De acordo com esta DC, a demonstração dos resultados por funções deverá adoptar uma estrutura que permita o apuramento dos seguintes níveis de resultados: brutos, operacionais, correntes antes e após impostos, extraordinários (antes e após impostos), líquidos e resultados por acção.

À primeira vista, parece que a decomposição dos resultados pelos diferentes níveis é semelhante à que se obtém através da demonstração dos resultados por naturezas.

No entanto, a introdução de novos conceitos, não só pela DC n.º 20, mas também os introduzidos anteriormente pela DC n.º 14 sobre a demonstração dos fluxos de caixa, leva a que previsivelmente aqueles resultados intermédios não coincidam quantitativamente nas duas demonstrações dos resultados.

Vejamos então quais esses novos conceitos começando pelos de actividades apresentados pela DC n.º 14.

“Actividades operacionais: são as que constituem o objecto das actividades da empresa e outras que não sejam de considerar como actividades de investimento ou de financiamento.

Actividades de investimento: compreendem a aquisição e alienação de imobilizações corpóreas e incorpóreas e aplicações financeiras não consideradas como equivalentes a caixa.

Actividades de financiamento: são as que resultam de alterações na extensão e composição dos empréstimos obtidos e do capital próprio da empresa”.

Entre os conceitos subjacentes à demonstração dos resultados por funções da DC n.º 20 achamos de interesse referir os seguintes:

“Resultados extraordinários: correspondem aos ganhos e perdas que sejam materialmente relevantes e cumulativamente não usuais por natureza e de ocorrência não frequente. São exemplos os ganhos ou perdas resultantes de catástrofes naturais, de convulsões políticas, de expropriações ou de proibições impostas por nova legislação.

Incluem-se ainda nesta rubrica, mesmo que não cumpram o critério acima definido, os resultados materialmente relevantes derivados da extinção de passivos.

Serão ainda de considerar as perdas resultantes da extinção de benefícios fiscais originados pelo reporte de prejuízos, quando a entidade tenha optado pelo reconhecimento e contabilização de “impostos diferidos”.

Conclui-se assim que a maioria dos resultados classificados como extraordinários, de acordo com o POC, para efeito da DC n.º 20, não o são.

Só serão considerados, para este efeito, resultados extraordinários os que forem cumulativamente materialmente relevantes, de natureza não usual e de ocorrência não frequente.

Relativamente à relevância que como sabemos é a capacidade que um facto ou elemento tem de influenciar as decisões económicas dos utentes das demonstrações financeiras convirá referir que ela tanto pode estar ligada à natureza como à sua materialidade do facto.

De notar que esta definição de resultados extraordinários é a que resulta da NIC n.º 8 – Resultados líquidos do período, erros fundamentais e alterações de políticas contabilísticas.

Queremos deixar aqui a nossa concordância com este conceito de resultados extraordinários pois não nos parece que donativos, créditos incobráveis, correcção de estimativas de imposto sobre o rendimento, multas, entre outros, tenham alguma coisa de extraordinário.

Outro conceito subjacente à demonstração dos resultados por funções da DC n.º 20 é o de resultados não usuais ou não frequentes que aquela DC define como sendo “os resultados não usuais por natureza ou de ocorrência não frequente, mas não satisfazendo simultaneamente ambas as condições, quando materialmente relevantes, são de considerar em linha separada a seguir a “Ganhos (perdas) em outros investimentos”. São exemplos destes resultados: quebras anormais em existências, perdas em dívidas a receber, ganhos em dívidas a pagar, flutuações cambiais e ganhos e perdas derivados da alienação de imobilizações”.

Aquela DC apresenta, também, os Resultados de operações em descontinuação: como sendo “os resultados (líquidos de impostos) relativos a actividades ou divisões em processo de descontinuação ou já descontinuadas, devem ser explicitados em linha separada antes de “Resultados extraordinários”. O conceito subjacente a esta rubrica respeita a situações rela-

cionadas com a retirada de segmentos empresariais, sejam eles linhas autónomas de negócio ou linhas de clientes.”

Ainda, “alterações de políticas contabilísticas: os efeitos das alterações nas políticas contabilísticas (líquidos de impostos) são também de considerar em linha separada, imediatamente antes do “Resultado líquido”.”

De salientar que, de acordo com a NIC n.º 8, o IASC recomenda que os efeitos de uma alteração de política contabilística seja reflectido nos resultados transitados e deverá ser calculado como se a empresa sempre tivesse utilizado a nova política contabilística.

Finalmente, “resultados por acção: calculam-se dividindo os resultados líquidos do período (deduzidos dos correspondentes às acções preferenciais) pelo número médio ponderado de acções ordinárias em circulação durante o período”.

Em face de alguns destes conceitos concluiremos que não é possível os níveis intermédios de resultados coincidirem quantitativamente, nas duas demonstrações dos resultados o que poderá causar alguma confusão não só nos utilizadores das demonstrações financeiras mas também naqueles que as preparam.

Em face disto achamos que seria bastante útil a introdução de novos ajustamentos no POC em vigor, aproveitando a ocasião para introduzir no mesmo conceitos dispersos por diversas directrizes contabilísticas.

## BIBLIOGRAFIA

- CAIADO, ANTÓNIO C. PIRES; Contabilidade Analítica, um Instrumento para a gestão; *Rei dos Livros, Lisboa, 1986.*
- HORNEGREN, CHARLES T.; FOSTER GEORGE; DATAR SRIKANT; Cost Accounting, A managerial Emphasis, *eighth edition; Prentice Hall, New Jersey, 1994.*
- PEREIRA, CARLOS CAIANO; FRANCO, VICTOR SEABRA; Contabilidade Analítica; *Edição Autores, 1987.*
- RAPIN A.; POLY J.; Contabilidade Analítica de Exploração; *Clássica Editora, 1975.*
- SILVA, F. V. Gonçalves; Contabilidade Industrial, 6.ª Edição; *Livraria Sá da Costa, 1975.*