

CONTABILIDADE ANALÍTICA

**Cálculo e análise de custos
para a gestão**

Maria-Hélder Martins Coelho

VidaEconómica

Para o meu filho Gustavo
À memória dos meus pais

NOTA PRÉVIA

Este livro procura sintetizar 30 anos de estudo, reflexão e ensino contínuos da Contabilidade de Gestão. A experiência de Docente no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP) proporcionou-me a sorte de descobrir esta área do saber e o prazer de transmitir conhecimento aos meus alunos. Julgo chegado o momento de transmitir o que aprendi a um público mais alargado.

O tempo em que o saber materializava mais-valia, e até poder, calhou-me a felicidade e um grande prazer de conviver, e principalmente ter aprendido muito, com os insígnies Professores Manuel Duarte Baganha e Fernando Nogueira da Costa. Ambos contribuíram para o enriquecimento do saber, nesta área do conhecimento, do qual beneficiei. Tenho muitas recordações e saudades.

Antes de tudo quero alertar para o facto de que este livro seguirá uma linha voltada para a designada contabilidade analítica tradicional. Embora haja uma abundante produção literária cujos temas dominantes são ABC e o Balanced Secorcard, na realidade das PME portuguesas continuam a elaborar-se orçamentos *ad doc* onde os custos são calculados de modo intuitivo, com base na sensibilidade do responsável da empresa. Não obstante, este desfasamento entre a academia e a prática das PME pode ser solucionado por recurso a uma maior divulgação, discussão e análise das potencialidades da contabilidade analítica dentro do paradigma da utilidade. Neste sentido, a criação de um sistema de informação para a gestão continua a ser um objectivo básico, ainda não conseguido.

Este facto reside, por um lado, nas características do tecido empresarial existente que basicamente é constituído por PME, onde o contabilista é responsável por todas as funções na empresa e ainda pelas relações com a autoridade fiscal que absorve muito do seu tempo, por outro, a chamada contabilidade de gestão moderna continua a ser alvo de melhorias porquanto, na prática encontrou uma adesão pouco significativa. Estudos mostram que apenas as grandes empresas beneficiaram dos novos métodos e ferramentas, mas não na sua globalidade.

Também pretendo salientar alguma antipatia pelos neologismos, concretamente os anglicanismos na medida em que a sua aceitação reflecte a subserviência

crónica dos portugueses ao que é estrangeiro. Além disso, a língua portuguesa (que foi hipotecada sem qualquer compreensão do cidadão comum) é de origem latina e não anglo-saxónica pelo que, como os instruídos sabem, a etimologia das palavras é diferente e portanto, a introdução de legislação no ordenamento jurídico português requer bastante cuidado. Não se compreende este comportamento quando se fala do topo da hierarquia ao nível do saber. O que se constata é que o rigor com a língua deixou, de há um tempo a esta parte, de ser uma preocupação, tornando-se de somenos importância.

Os grandes estudiosos da língua portuguesa representavam uma mais-valia de importância incalculável. Os seus magníficos textos, quer de escritores, quer de legisladores, ainda encantam quem os lê, ao contrário da legislação actual, publicada em Diário da República, onde se encontram palavras por traduzir e erros de sintaxe.

Este distanciamento em relação às opções linguísticas do quadro normativo actual, na área da Contabilidade, levou a autora a usar duma certa liberdade na nomenclatura utilizada no livro.

A estrutura do livro comporta doze capítulos. O primeiro capítulo, sendo uma Introdução, trata sucintamente várias matérias relacionadas com o título do livro. Em primeiro lugar, estuda a evolução da hoje denominada Contabilidade de Gestão desde a Revolução Industrial até à actualidade. Em segundo lugar, destaca a importância da informação prestada por esta área do saber e identifica os destinatários dessa informação, não deixando de apresentar a evolução da própria definição de Contabilidade de Gestão. Seguidamente dá particular atenção aos problemas do contexto a que a informação contabilística deve dar resposta e salienta a necessidade e o valor da informação relevante para a tomada de decisão. Finalmente destaca os objectivos desta disciplina desde o cálculo de custos até à tomada de decisão e ao controlo.

Os capítulos dois, três, quatro e cinco são dedicados ao estudo dos custos. O segundo capítulo estuda os custos, evidencia a necessidade das empresas calcularem os seus custos e salienta as várias configurações de custos e os diferentes níveis de custeio. No terceiro capítulo os custos são classificados para diferentes objectivos destacando-se a identificação do custo com os objectos de custo. O quarto capítulo estuda as componentes que integram o custo de produção (custo industrial). O quinto capítulo centra-se no método das secções homogéneas com o objectivo de possibilitar o cálculo do custo de fabricação (completo ou total) dos produtos.

O sexto capítulo apresenta as três técnicas de custeio (custeio por absorção ou completo, custeio variável e custeio racional [adoptado no Sistema de Normalização Contabilística (SNC) - Norma Contabilística e de Relato Financeiro

18 (NCRF18)]. Ao longo do capítulo clarificam-se os princípios subjacentes a cada técnica, as diferenças entre o uso das várias técnicas, a análise do impacto, da opção tomada, na valorização dos stocks (inventários) e dos resultados, por fim, confrontam-se os argumentos a favor e contra a utilização duma técnica em detrimento de outra.

O sétimo capítulo salienta os pressupostos subjacentes à construção de modelos CVR, destaca a sua utilização prática em situações de monoprodução e de produção múltipla, e ainda demonstra a potencialidade da análise da sensibilidade para a tomada de decisão. Finalmente são examinadas a margem de segurança e o efeito alavanca.

O oitavo capítulo, sob o título “A medida da produção”, aborda os processos produtivos, analisa os modos de incorporação e de aplicação dos factores e a localização das produções no respectivo processo e define os vários conceitos de produção (efectiva, terminada, etc.).

O nono capítulo trata da acumulação dos custos do produto e estuda os métodos, no sentido de modo como o custo é calculado, directo (custos por ordens de produção) e indirecto (custos por processos).

No décimo capítulo trata-se de processos produtivos com inerência de produção defeituosa e calcula-se os custos da produção útil e defeituosa.

No décimo primeiro capítulo analisa-se um processo produtivo conjunto e os procedimentos mais apropriados a estes processos particulares.

O décimo segundo capítulo aborda a temática dos custos teóricos dando particular atenção ao estudo do caso particular do custo padrão.

AGRADECIMENTOS

Várias pessoas contribuíram para esta obra, quer pela sua disponibilidade e colaboração, quer pela reflexão sobre o tema do livro. Porém, mais importante foi o apoio e os conselhos prestados que despertaram em mim uma vontade e um empenho em concretizar esta tarefa.

Aos professores Manuel Baganha e Fernando Nogueira da Costa, meus Mestres, presto a minha homenagem pelo saber e conhecimento que me transmitiram e que foram fundamentais para que adquirisse os recursos e as ferramentas, que me permitiram enfrentar dificuldades e também resolvê-las, ao longo do exercício da profissão. A ambos a minha gratidão!

Agradeço e destaco o contributo do Dr. Manuel Laurindo Oliveira (Professor Adjunto do ISCAP) e da Doutora Amélia Ferreira da Silva (Professora Adjunta

do ISCAP) na revisão detalhada da primeira versão do livro. Em particular, saliento as ideias e comentários de ambos que, directa ou indirectamente, permitiram a concretização deste trabalho.

Aos colegas que me motivaram para a republicação deste trabalho, particularmente o Dr. Félix Meireis (docente do ISCAP e do ISAG), o Mestre Fernando Cardoso (docente da Universidade Lusíada) e também o Dr. Manuel Laurindo Oliveira, ao que acrescento a vossa grande amizade e disponibilidade sempre demonstrada. Aos amigos de longa data a minha gratidão!

A todos os colegas que foram contemporâneos da minha passagem pelo ISCAP, quer como aluna, quer como professora e que sempre exteriorizaram a sua amizade e partilharam o seu saber, ao longo de vários anos na casa onde alguns de nós frequentaram e concluíram o Curso de Contabilista no final da década de 1960. Sem o vosso apoio e disponibilidade e o conhecimento que partilhamos, a minha permanência no ISCAP e a função como Professora Coordenadora teria sido muito mais árdua.

Os comentários serão bem-vindos.

Maria Hélder Martins Coelho

PREFÁCIO DA 1ª EDIÇÃO

O momento de crise da economia mundial, com maior incidência para a União Europeia, veio criar a necessidade de novos comportamentos e novas realidades a que temos que encontrar as correspondentes respostas.

A predominância do pensamento da livre concorrência, valor introduzido na cultura europeia com a revolução francesa (*laissez passê, laissez faire*), exige que as empresas num universo concorrencial, conheçam e permanentemente equacionem as suas formas de produção, não só em termos de qualidade, mas também e principalmente em termos de custo dos produtos.

Embora o produto final seja uma complexa soma de muitos fatores endógenos e exógenos à empresa, a implementação de mecanismos que possibilitem o conhecimento ou a indução de métodos, processos ou formas para obtenção do produto final a melhor preço e melhor qualidade, são hoje imprescindíveis em qualquer empresa que tenha preocupações de sustentabilidade.

A entrada de Portugal para a Comunidade Europeia, abriu novos horizontes ao tecido empresarial português, mas aportou-lhe também um conjunto de novos desafios num ambiente de livre concorrência.

Embora a estrutura do tecido empresarial português, onde predomina a pequena e média empresa, não seja de moldes a facilitar a implementação de um sistema rigoroso de custos de produção, na verdade, sobreviver num universo concorrencial onde predomina a qualidade e o preço de venda, é um grande desafio que se coloca às empresas Portuguesas.

Sempre existiu, penso que mais por efeito da dificuldade de nos familiarizarmos com a estrutura da contabilidade de custos de produção, hoje mais vulgarmente designada por Contabilidade de Gestão, do que propriamente da complexidade do seu funcionamento, um certo misticismo sobre o tema, o que tem dificultado a sua maior divulgação.

Não obstante, nos tempos que vivemos, as empresas não conseguirão sobreviver como unidades económicas se não tiverem em funcionamento um mecanismo que construa informação sobre o evoluir dos custos de produção, conectando-os com as restantes componentes de um processo de fabrico.

Essa informação é fundamental para que, caldeada com outra informação e com a própria visão que o decisor tenha da evolução dos elementos intervenientes no processo, possa tomar a decisão mais acertada para a empresa.

A presente obra, pela forma como nos é apresentada que, embora nas palavras do seu autor, seja o culminar de 30 anos de experiência no ensino da Contabilidade de Gestão, desmistifica de forma completamente perceptível a aplicação deste tipo de contabilidade nas empresas, bem como a importância da informação obtida para as tomadas de decisão no âmbito da gestão.

Faz-se uma viagem pormenorizada aos diversos meios de produção, analisando-se os cuidados necessários à especificidade dos processos produtivos e das técnicas que se revelam mais adequadas para a obtenção dos fins pretendidos.

Utiliza-se uma espécie de linguagem mista, possibilitando a sua compreensibilidade, para além da Academia Contabilística, também ao cidadão comum, possibilitando um alertar de consciências dos empresários para a necessidade de adaptação às realidades emergentes do tempo em que vivemos.

Os Técnicos Oficiais de Contas, atento o apoio que nesta fase de crise da economia portuguesa devem prestar aos seus clientes, têm nesta obra um excelente guia orientador para a implementação de um mecanismo de análise de custos à dimensão e necessidades da empresa, elemento fundamental para uma gestão mais sustentada.

Os estudantes têm ao seu dispor uma excelente obra de estudo e análise sobre o funcionamento da Contabilidade de Gestão, construído, não apenas no saber académico, mas também com o conhecimento prático das estruturas tradicionais de um processo de fabrico em vigor nas nossas empresas.

É que o mundo evolui e essa evolução, tendo fatores positivos, também exige de nós um esforço de adaptação à realidade do momento, sob pena de não acompanharmos essa evolução e, por isso, nos autocondenarmos à obsolescência.

É isso que a autora não quer que aconteça e no saber de experiência feito, caldeado e complementado com a assimilação da realidade do dia a dia que nos envolve e da leitura que dele apreendemos, disponibiliza-nos matéria prima de grande valia para que, antecipando eventuais percalços, possamos garantir a continuidade das nossas empresas como unidades económicas.

Bem haja por isso.

Lisboa, 31 de Agosto de 2012

António Domingues Azevedo

*Bastonário da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, Professor Especialista
Honoris Causa pelo Instituto Politécnico de Lisboa (IPL)*

CAPÍTULO I

Introdução geral

O debate sobre a crise da contabilidade de custos e/ou contabilidade analítica, teve origem com a publicação da obra “*Relevance lost: The Rise and Fall of Management Accounting*”, dos professores Johnson & Kaplan em 1987¹, e perdurou vários anos. Esta obra põe em causa a pertinência dos sistemas de contabilidade de gestão utilizados pelas empresas americanas, para apoiar na tomada de decisão e assegurar o controlo das organizações. Para os autores, a representação contabilística da empresa está, muitas vezes, distanciada da realidade económica e tecnológica das organizações que a contabilidade de gestão se propõe explicitar.

De facto, as indústrias transformadoras e as dos serviços enfrentaram inúmeras alterações no seu contexto de negócios. A desregulamentação, combinada com uma intensa concorrência globalizada alterou o “modus operandi” das empresas e centrou-as na gestão de custos e no desenvolvimento de sistemas de informação que lhes permita entender a sua base de custos e determinar as fontes de rendibilidade para os seus produtos, clientes e mercados. Actualmente, para competir no novo meio, as grandes empresas² elegeram como prioridade a satisfação do cliente e adoptaram novas abordagens da gestão, alteraram os sistemas de contabilidade de gestão e investiram em novas tecnologias.

No entanto, é legítimo questionar se a generalização da crítica à contabilidade tradicional³ faz sentido? Por outro lado, será que as novas abordagens da gestão são aplicáveis cegamente a um tecido empresarial onde predominam as Pequenas e Médias Empresas (PME)?

Estas e outras questões devem ser colocadas e merecem uma resposta bem apoiada e séria. De facto, com a incerteza do contexto negocial, colocou-se a pergunta sobre a utilidade em antecipar acontecimentos, porém, a lacuna detectada relaciona-se sobretudo com o controlo, pelo menos em Portugal são notórias as omissões devido à não eficiência na execução da actividade ou mesmo à falta de controlo. Este tema é retomado no ponto 1.5. deste capítulo.

¹ JOHNSON, H.T. e KAPLAN, R.S., *Relevance lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, Harvard Business School Press, 1987.

² Em particular as empresas cotadas e com actividades ligadas às novas tecnologias e à comunicação.

³ Assim denominada pelos autores do livro: JOHNSON, H.T. e KAPLAN, R.S., *Relevance lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, Harvard Business School Press, 1987.

1.1. A evolução histórica da contabilidade de gestão

O facto da origem da contabilidade de gestão⁴ estar intimamente relacionada com a Revolução Industrial, que se desenvolveu primeiro na Europa e depois e nos EUA nos séculos XVIII, XIX e XX, delimitou, inicialmente, a sua aplicação às empresas industriais, tendo como objectivo o cálculo do custo do produto ao longo do processo produtivo e o custo total do mesmo. Por causa desta aplicação restrita era designada contabilidade industrial.

BOUQUIN (1993) em defesa da origem da contabilidade de gestão assegura que «a contabilidade de gestão parece indissociável da Revolução Industrial na primeira metade do século XIX, por volta dos anos 1820-1830, em França», afirma também que «talvez a contabilidade industrial tenha surgido mais tarde em Inglaterra do que em França, em todo caso espalhou-se especialmente pela Europa, contrariamente ao que quer fazer acreditar o etnocentrismo de certos autores americanos». Na sua perspectiva «a prática precede a teoria, com um intervalo variável segundo os países; assim, sustenta que a França produziu numerosos tratados de contabilidade industrial antes da Grã-Bretanha» e «a obra do holandês Jacob Kneppel, *Olysgres Handboek* de 1789 foi considerada o primeiro livro de contabilidade industrial»⁵.

A este propósito JOHNSON & KAPLAN (1987) afirmam que «a maioria dos procedimentos relacionados com o apuramento dos custos da produção e com a contabilidade de gestão utilizados no século XX foram desenvolvidos entre 1880 e 1925» e argumentam ainda que «ao longo do tempo a contabilidade de gestão estagnou e perdeu a sua relevância; depois de 1925 cessou o seu desenvolvimento e a sua prática actual (1987) já estava desenvolvida desde então (1925)»⁶.

A ideia que transparece é a de que os autores americanos procuram ignorar os acontecimentos e a evolução que se verificaram na Europa antes, durante e depois da Revolução Industrial e colocam a ênfase nos desenvolvimentos, em matéria de contabilidade, que tiveram início naquele país no final do século XIX, atribuindo-se a si próprios a expansão, primeiro da contabilidade industrial (para os americanos contabilidade de custos) e depois da

⁴ Designação muito divulgada hoje em Portugal e traduzida directamente do título: “Management Accounting”, não sendo do ponto de vista da autora a melhor tradução. E se fosse analisado o porquê desta fixação? A Contabilidade *lato senso* tem origem na Europa (Itália séc. XV) e Contabilidade Industrial (interna, analítica, cálculo e análise de custos) também!

⁵ BOUQUIN, H., *Comptabilité de gestion*, Sirey, Paris, 1993, p. 7-47.

⁶ JOHNSON, H.T. e KAPLAN, R.S., *Relevance lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, Harvard Business School Press, 1987.

contabilidade de gestão. As referências aos factos ocorridos fora dos Estados Unidos são escassas ou mesmo inexistentes na literatura americana⁷.

Segundo diversos autores (ver por exemplo JOHNSON & KAPLAN, 1987) muitos dos desenvolvimentos iniciais diziam respeito ao custo dos produtos. A rendibilidade da empresa era atribuída aos produtos individualmente e esta informação era utilizada para a tomada de decisões estratégicas. Contudo, a partir do início do século XX, muita desta ênfase foi abandonada, passando o cálculo de custos a ter como objectivo a valorização dos inventários – os custos de fabricação eram atribuídos aos produtos para que a informação sobre o custo dos produtos, constante dos relatórios publicados pelas empresas, pudesse ser facultada aos utilizadores externos.

A necessidade de se elaborar mapas financeiros anuais, inventários físicos das matérias-primas, de produtos em curso de fabrico e de produtos fabricados, bem como a valorização destas produções através de estimativas que permitissem à empresa ter um maior controlo, conhecer o custo dos produtos vendidos e também calcular o valor real dos inventários finais, impulsionou o desenvolvimento da contabilidade de custos.

Os relatórios financeiros tornaram-se assim a força motivadora do desenho dos sistemas de contabilidade de custos (para os países anglo-saxónicos) ou contabilidade analítica de exploração (para os franceses). Os gestores e as empresas começaram por utilizar o custo médio para valorizar os produtos. Num contexto em que as empresas fabricavam produtos relativamente homogéneos que consumiam recursos à mesma taxa, o custo médio aproximava-se do custo da produção efectiva e, por conseguinte esta informação era considerada relevante.

Por outro lado, naquelas empresas em que a diversidade dos produtos aumentava, colocava-se a questão de as vantagens em obter melhor informação sobre custos ser ultrapassada pelos altos custos de processamento requeridos para fornecer essa informação. Nestes casos, o custo de funcionamento dum sistema de custeio mais detalhado excedia os seus benefícios.

Nas décadas de cinquenta e sessenta do século XX, verificaram-se alguns esforços, no sentido de aumentar a utilidade para a gestão do sistema de custos tradicional. No entanto, os empenhos para aperfeiçoar o sistema foram mais no sentido de tornar a informação da contabilidade financeira mais proveitosa

⁷ Para um estudo aprofundado da história do desenvolvimento da contabilidade de gestão no mundo ver: BOUQUIN, H., *Comptabilité de gestion*, Sirey, Paris, 1993, p. 7-47.

BIBLIOGRAFIA

LIVROS:

- AMAT, O. e SOLDEVILLA, P., *Contabilidad y Gestión de Costes*, Ediciones Gestión 2000, SA, Barcelona, 1997.
- ARRÈGLE, J.L., CAUVIN, E., GHERTMAN, M., GRAND, B. e ROUSSEAU, P., *Les nouvelles approches de la gestion des organisations*, Economica, Paris, 2000.
- BRIMSON, J.A., *Activity Accounting: an Activity-Based Costing Approach*, John Wiley & Sons, Inc., New York, 1991.
- BOUQUIM, H., *Comptabilité de gestion*, Economica, Paris, 2000.
- BOUQUIN, H., *Comptabilité de gestion*, Sirey, Paris, 1993.
- COBB, J., INNES, J. e MITCHEL, F., *Activity-Based Costing: Problems in Practice*, The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), 1992.
- COOPER, R. and KAPLAN, R.S., *The design of cost management systems. Texts, cases and readings*, Prentice Hall International Editions, 1991.
- DE RONGÉ, Y., *Comptabilité de gestion*, De Boeck & Larcier, SA, Bruxelles, 1998.
- DRURY, Colin, *Management and Cost Accounting*, 6th Edition, Thomson, 2004, Reprinted 2005.
- FISKE, W. P. e BECKETT, J. A., *Industrial Accountant's Handbook*, EE VV, Prentice-Hall, Inc., 1956.
- GARRISON, R. H. and NOREEN, E. W., *Managerial Accounting*, 9th Edition, McGraw-Hill Companies, Inc., 2000.
- GRAY, J. and RICHETTS, D., *Cost and Managerial Accounting*, McGraw-Hill International Edition, 1982.
- HANSEN, D. R. and MOWEN, M.M., *Management Accounting*, 7th Edition, South-Western Thomson Learning, Inc., USA, 2005.
- e ———, *Management Accounting*, 5th Edition, International Thomson Publishing, USA, 2000.
- HITOMI, K., *Manufacturing Systems Engineering, - An Unified Approach to Manufacturing Technology and Production Management*, Taylor & Francis, Ltd., London, 1979.
- HORNGREN C., DATAR S. e FOSTER G., *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 12th Edition, Pearson - Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey, 2005, Copyright 2006.
- IMA - Institute of Management Accountants, *Cost Management Up-date*, 1993.
- IMAI, Masaaki, *Gemba Kaizen: A Commonsense, Low-Cost Approach to Management*, McGraw-Hill, New York, 1997.
- JOHNSON, H.T. e KAPLAN, R.S., *Relevance Lost: Rise and Fall of Management Accounting*, HBS Press, Boston, 1987.
- KAPLAN, R. S. e ANDERSON, S. R., *Time-driven Activity-based Costing (A simpler and more powerful path to higher profits)*, Harvard Business School Publishing Corporation, Boston, Massachusetts, USA, 2007.

LEBAS, M., *Comptabilité Analytique de Gestion*, Éditions Nathan, Paris, 1986.

LORINO, P., *Méthodes et pratiques de la performance*, Les Éditions d'organisation, Paris, 1997.

———, *Comptes et récits de la performance*, Les Editions d'organisation, Paris, 1995.

———, *Le contrôle de gestion stratégique*, Dunot, Paris, 1991.

LUBBEN, R. T., *Just-in-Time Manufacturing*, 2nd Edition, McGraw-Hill, Inc., 1989.

MÉVELLEC, P., *Le calcul des coûts dans les organisations*, Éditions La Découverte, 1995.

MILLER, J.G., De MEYER A. e NAKANE, J., *Benchmarking Global Manufacturing*, Business One Irwin, Toronto, 1992.

NAA - National Association of Accountants, USA, 1991.

NOGUEIRA DA COSTA, F., "Sebenta - As lições da disciplina de Contabilidade Analítica de Exploração I", Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

PINHEIRO PINTO, J. A., *Custos Padrões*, Athena Editora, Porto, 1978.

SCAPENS, R. W., *Management Accounting - A review of recent developments*, Macmillan Education Ltd.1991.

SILVA, F. V. Gonçalves da, *Contabilidade Industrial*, 7^a Edição, Livraria Sá da Costa, Lisboa, 1977.

WOMACK, J.P., JONES e D.T., ROOS, D., *The Machine that Changed the World*, Free Press, A Division of Simon & Schuster, Inc., New York, 1990.

ARTIGOS:

ANDERSON, S.W., «A framework for Assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity-Based Costing Implementation at General Motors 1986-1993», *Journal of Management Accounting Research*, vol. 7, 1995, p. 1-51.

ARMITAGE, H.M. e NICHOLSON, R.N., «La comptabilité par activités», Documents Enjeux de la *Comptabilité de Management*, n° 3, 1993, La Société des Comptables en Management du Canada.

ASK U. e AX, C., «Trends in the Development of Product Costing Practices and Techniques - A Survey of the Swedish Manufacturing Industry», *The 15th Annual Congress of the European Accounting Association*, Madrid, April, 1992, p. 22-24.

BAGANHA, M. D., «Conceitos Contabilísticos de Produção», *Revista de Contabilidade e Comércio*, n° 214, VOL. LIV, ABR.1997, p. 255-294.

BAGANHA, M. D., «Custos: Conceitos fundamentais», *Revista de Contabilidade e Comércio*, VOL. LII, n° 205, ABR.1995, p. 33-44.

BAGANHA, M. D., «Processo Produtivo», *Revista de Contabilidade e Comércio*, VOL. LI, n° 203, SET.1994, p. 341-348.

BAGANHA, M. D., «O custo contabilístico nas unidades económicas de produção industrial», *Revista de Contabilidade e Comércio*, VOL. LI, n° 202, JUL.1994, p. 171-182.

BAGANHA, M. D., «Representação contabilística do processo produtivo»

- Revista de Contabilidade e Comércio*, VOL. L, nº 200, FEV.1994, p.521-532.
- BAGANHA, M. D., «O método indirecto de cálculo de custos», *Revista de Contabilidade e Comércio*, nºs 159 (Anexo), Porto, 1973, p.1-16.
- BAGANHA, M. D., «Produção útil e produção defeituosa», *Revista de Contabilidade e Comércio*, nº 153, Porto, 1972, p.5-24.
- BESCOS, P.L. e CAUVIN, E., «L'ABC/ABM : où en est-on actuellement?», *Échanges*, nº 168, 2000, p. 22-27.
- BJORNENAK, T. «Diffusion and Accounting: The Case of ABC in Norway», *Management Accounting Research*, vol. 8, nº 1, 1997, p. 3-17.
- CHENHALL, R.H. e MORRIS, D., «The Impact of Structure, Environment and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems», *Accounting Review*, vol. 51, January, 1986, p. 16-35.
- COELHO, Maria-Hélder M., «O método de cálculo de custos baseado nas actividades», *Revista de Contabilidade e Comércio*, nº 214, VOL. LIV, ABR.1997, p.211-238.
- COOPER, R., KAPLAN, R.S., MAISEL, L.S., MORRISSEY, E. and OEHM, R.M., «From ABC to ABM: Does activity-based management automatically follow from an activity-based costing project?» *Management Accounting (US)*, Vol. 74, 1992, p. 54-57.
- COOPER, R., «Cost Classification in Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost Systems», *Journal of Cost Management for Manufacturing Industry*, Fall, Vol. 4, nº3, 1990, p. 4-14.
- COOPER, R. e KAPLAN, R.S., «Measure Costs Right: Make the Right Decisions», *Harvard Business Review*, vol. 76, September- October, 1988, p. 96-103.
- COOPER, R., KAPLAN, R.S., «How Cost Accounting Systematically Distorts Product Costs», in W.J. Bruns, R.S. Kaplan (Eds), *Accounting and Management, Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press, 1987, p. 169-203.
- DATAR, S. e GUPTA, M., «Aggregation, Specification and Measurement Errors in Product Costing», *The Accounting Review*, vol. 69, nº 4, October 1994 , p. 567-591.
- GIL, J. V. T., «A equação da produção efectiva de um produto num segmento do processo produtivo», *Revista de Contabilidade e Comércio*, VOL. LIV, nº 214, ABR.1997, p. 309-340.
- GORDON, L.A. e NARAYANAN, V.K., «Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organizational Structure: An Empirical Investigation», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, 1984, p. 33-47.
- GOSSELIN, M., «The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-based Costing», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, nº 2, 1997, p. 105-122.
- GOSSELIN, M. e OUELLET, G., «Les sondages sur l'utilisation de la comptabilité par activités: qu'avons-nous vraiment appris?», *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 5, nº 1, 1999, p. 45-58.

- GOVINDARAJAN, V., «Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation: An Empirical Evaluation of Environmental Uncertainty as an Intervening Variable», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, 1984, p. 125-135.
- GOVINDARAJAN, V. e GUPTA, A.K., «Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, 1985, p. 51-66.
- INNES, J., MITCHELL, F., «Activity Based Costing in the UK's Largest Companies», *Management Accounting Research*, Vol.6, nº2, 1995, p. 137-153.
- INNES, J., MITCHELL, F., «ABC: A Survey of CIMA Members», *Management Accounting (UK)*, October 1991, p. 28-30.
- KAPLAN R.S. e ANDERSON S.R., «Time-Driven Activity Based Costing », *Harvard Business Review*, Vol. 82, nº 11, November 2004, p. 131-138.
- KRUMWIEDE, K.R., «The Implementation Stages of Activity-Based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors», *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, 1998, p. 239-250.
- LEBAS M. e MÉVELLEC, P., «Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion», *Comptabilité, Contrôle Audit*, nº spécial, MAI.1999, p. 77-92.
- LORINO, P., «Le déploiement de la valeur par les processus», *Revue française de gestion*, JUN/JUL/AGO., 1995, p. 55-71.
- LUKKA, K. e GRANLUND, M., «Cost Accounting in Finland: Current Practice and Trends of Development», *European Accounting Review*, Vol.5, 1996, p. 1-28.
- MALMI, T., «Towards Explaining Activity-Based Costing Failure: Accounting and Control in a Decentralized Organization», *Management Accounting Research*, nº 8, 1997, p. 459-480.
- NESS, J.A. et CUCUZZA, T.G., «Tapping the Full Potential of ABC», *Harvard Business Review*, July, Vol. 73, nº 4, 1995, p. 130-138.
- OTLEY, D., «The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis», *Accounting, Organizations and Society*, nº 6, 1980, p. 231-46.
- SIMONS, R., «The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives», *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, 1990, p. 127-143.
- SIMONS, R., «Analysis of the Organizational Characteristics Related to Tight Budget», *Contemporary Accounting Review*, Vol. 5, Fall 1988, p. 267-283.
- SIMONS, R., «Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, 1987, p. 357-374.
- TARONDEAU, J.C. e WRIGHT, R., «La transversalité dans les organisations ou le contrôle par les processus», *Revue française de gestion*, JUN/JUL/AGO.1995, p. 112-121.

ÍNDICE

Nota prévia.....	7
Agradecimentos	9
Prefácio da 1ª edição.....	11

CAPÍTULO I

Introdução geral

1.1. A evolução histórica da contabilidade de gestão	14
1.2. Os destinatários da informação contabilística	18
1.3. A incerteza dos contextos e a necessidade de informação.....	21
1.4. Os objectivos da contabilidade “lato senso”: análise comparativa	23
1.5. Contabilidade de gestão: a tomada de decisão e o controlo	26

CAPÍTULO II

Os custos e a necessidade do seu cálculo

2.1. Os conceitos de custo e de objectos ou portadores de custo	31
2.2. As diversas configurações de custos ou níveis de custeio	34
2.3. Análise de resultados face a diferentes hipóteses do preço de venda efectivo	38

CAPÍTULO III

A classificação de custos para diferentes objectivos

3.1. A atribuição dos gastos aos objectos de custo	41
3.2. Custos totais e custos unitários.....	45
3.3. Custos reais e custos predeterminados	45
3.4. O cálculo dos custos para efeito de valorização dos activos	46
3.5. O cálculo dos custos e a tomada de decisões	48
3.6. A variação do custo face ao volume de actividade	50
3.7. O cálculo dos custos para efeito de controlo	53

CAPÍTULO IV

As componentes do custo de produção

4.1. As matérias	56
4.1.1. <i>Conceitos e classificações</i>	56
4.1.2. <i>O planeamento dos consumos na produção</i>	57

4.1.3. <i>A importância da aplicação do modelo japonês (JIT) à gestão da produção</i>	58
4.2. O trabalho directo de produção	59
4.2.1. <i>Conceitos e classificações</i>	59
4.2.2. <i>Determinação e controlo dos tempos de trabalho</i>	60
4.2.3. <i>O custo do trabalho directo de produção</i>	62
4.2.4. <i>Contabilização do trabalho directo de produção</i>	66
4.3. Os Gastos Gerais de Fabrico	67
4.3.1. <i>A identificação no tempo e a atribuição aos objectos de custo dos GGF</i>	67
4.3.2. <i>Critérios de identificação e atribuição, no tempo, dos GGF</i>	69
4.3.3. <i>Critérios de atribuição dos GGF aos objectos de custo</i>	71
 CAPITULO V	
A dificuldade do cálculo do custo de produção completo	
5.1. Definição de centros de análise e de secções	74
5.2. A repartição dos gastos gerais de fabrico por centros de custos.	75
5.3. Os centros de custos e as secções homogéneas	77
5.4. O modelo de custeio baseado nas actividades	78
5.5. Exercícios, sobre o tema abordado neste capítulo, a resolver	84
5.6. Resolução parcial dos exercícios sugeridos para o Capítulo V ..	95
 CAPÍTULO VI	
As técnicas de custeio e o seu efeito nos resultados	
6.1. O cálculo do custo de produção e a técnica adoptada	101
6.2. O debate custeio variável vs. custeio por absorção	103
6.3. A técnica de custeio racional e os custos de subactividade	108
6.4. A escolha da técnica de custeio e o seu efeito no resultado.....	112
6.5. Exercícios, sobre o tema abordado neste capítulo, a resolver	114
6.6. Resolução parcial dos exercícios sugeridos para o Capítulo VI.	121
 CAPÍTULO VII	
Dinâmica da relação custo-volume-resultado	
7.1. Os pressupostos fundamentais da análise custo-volume-resultado	133
7.2. A análise CVR: o caso de produção uniforme ou monoprodução	134
7.3. As análises de sensibilidade e a tomada de decisão.....	138

7.4. A margem de segurança e o efeito de alavanca	142
7.5. A extensão da análise do CVR: caso de produção múltipla	145
7.6. Exercícios, sobre o tema abordado neste capítulo, a resolver	148
7.7. Resolução parcial dos exercícios sugeridos para o Capítulo VII	154

CAPÍTULO VIII

A medida da produção

8.1. Quadro conceptual.....	161
8.1.1. <i>Conceito de produto</i>	161
8.1.2. <i>Conceito de processo produtivo</i>	162
8.1.3. <i>Conceito de sistema produtivo</i>	166
8.2. Os conceitos de medida da produção	169
8.3. Medida da produção efectiva num segmento do processo produtivo.....	174
8.4. Produção diferenciada e produção homogeneizada - os coeficientes	193
8.5. Exercícios, sobre o tema abordado neste capítulo, a resolver	197
8.6. Resolução parcial dos exercícios sugeridos para o Capítulo VIII	207

CAPÍTULO IX

Métodos de acumulação de custos e formas de organização da produção

9.1. Custos por processos ou fases: método indirecto	220
9.2. Exercícios, sobre o tema abordado neste capítulo, a resolver	223
9.3. Resolução parcial dos exercícios sugeridos para o Capítulo IX.	240
9.4. Custos por ordens de produção ou tarefas ou encomenda: método directo	257
9.5. Exercícios, sobre o tema abordado neste capítulo, a resolver	260
9.6. Resolução parcial dos exercícios sugeridos para o Capítulo IX.	267

CAPÍTULO X

Processos produtivos com inerência de defeituosos

10.1. Causas da existência e tipo de defeituosos - sua aceitabilidade	277
10.2. Conceitos e classificações de produção.....	279
10.3. Valorização da produção útil e da produção defeituosa	282
10.4. A gestão da qualidade	291
10.5. Exercícios, sobre o tema abordado neste capítulo, a resolver ..	294
10.6. Resolução parcial dos exercícios sugeridos para o Capítulo X	302

CAPÍTULO XI

O processo produtivo conjunto

11.1. Produção disjunta e produção conjunta	312
11.2. Características próprias da produção conjunta	314
11.3. Distinção entre coprodutos e subprodutos.....	316
11.4. O cômputo dos custos de um processo produtivo conjunto	322
11.5. A repartição dos custos conjuntos: principais métodos	324
11.6. Os subprodutos: procedimento mais comum.....	334
11.7. Os resíduos/desperdícios: prática a adoptar.....	339
11.8. Exercícios, sobre o tema abordado neste capítulo, a resolver ..	341
11.9. Resolução parcial dos exercícios sugeridos para o Capítulo XI	349

CAPÍTULO XII

A valorização da produção a custos pré-estabelecidos

12.1. Quadro conceptual.....	364
12.2. O custo padrão enquanto ferramenta de gestão - razões para o adoptar	366
12.3. O processo de cálculo (elaboração e revisão) e a construção de fichas do custo padrão	367
12.4. O apuramento ou cálculo dos desvios	372
12.4.1. <i>O desvio-custo (ou preço, ou despesa)</i> <i>e o desvio-quantidade</i>	372
12.4.2. <i>O desvio em matérias e o desvio em trabalho directo</i> <i>de produção</i>	374
12.5. Uma visão global da análise dos desvios	381
12.6. Potencialidades do custo padrão – valorização, tomada de decisão e controlo	384
12.7. O registo contabilístico em sistema de custos padrão	386
12.8. O controlo a posteriori e o controlo de gestão.....	387
12.9. Exercícios, sobre o tema abordado neste capítulo, a resolver ..	390
12.10. Resolução parcial dos exercícios sugeridos para o Capítulo XII	397
12.11. ANEXO.....	403
Bibliografia	407

Esta obra sistematiza conhecimentos, ensinamentos e metodologias dispersos pelas melhores obras da especialidade. O rigor e profundidade dos melhores autores das Escolas Portuguesas e das Escolas Francesas são recuperados, recriados e adaptados ao contexto actual. Considero-a uma obra indispensável aos Docentes da área, pois nela encontrarão resposta a muitas das dúvidas que sempre surgem, mesmo a quem já muito estudou esta área do saber. A qualidade do material pedagógico, nomeadamente os exercícios propostos e resolvidos, é outra das mais-valias que distinguem o livro e o tornam um excelente elemento de estudo para estudantes do ensino superior.

Amélia Cristina Ferreira da Silva

Maria-Hélder Martins Coelho Graduada e pós-Graduada em Economia pela Faculdade de Economia da Universidade do Porto. Graduada em Contabilidade pelo ex-Instituto Comercial do Porto. Professora Coordenadora (aposentada) do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Instituto Politécnico do Porto onde desenvolveu o seu trabalho docente ao longo de 30 anos e foi regente de Contabilidade Analítica e de Análise Económica e Financeira Empresarial. Professora convidada da Universidade Lusíada onde leccionou e foi regente de Contabilidade Analítica e Controlo de Gestão.

Como Economista exerceu funções de direcção em diversas empresas nas áreas administrativa e financeira.

Visite-nos em
livraria.vidaeconomica.pt

www.vidaeconomica.pt

ISBN: 978-989-768-654-2

