

CAPÍTULO VI : CENTROS DE CUSTOS

REPARTIÇÕES INTERMÉDIAS

O problema da imputação dos gastos semi-directos e indirectos aos produtos pode ser resolvido, fundamentalmente, por três (3) métodos relacionados com a evolução histórica das preocupações dominantes no campo da Contabilidade Analítica de Gestão: o Método do Coeficiente Global, o Método dos Coeficientes Diferenciados e o Método das Secções Homogéneas.

1. Método do Coeficiente Global

Neste método, parte-se do princípio de que existe, para cada produto, uma proporcionalidade directa entre os gastos gerais e o consumo de matérias ou de mão-de-obra, hipótese que geralmente se afasta da realidade e é praticamente impossível de reconhecer, em face de meios de exploração tão diversos e heterogéneos, que nem sempre se comportam igualmente perante os produtos.

2. Método dos Coeficientes Diferenciados

Consiste em dividir o conjunto dos gastos gerais em tantos subconjuntos quantas as funções gerais da empresa, para depois imputar aos produtos os respectivos gastos (custos funcionais), utilizando, para cada subconjunto o coeficiente mais adequado à sua natureza.

3. Método das Secções Homogéneas

Do ponto de vista contabilístico, a secção homogénea é um agrupamento, real ou fictício, de gastos, estabelecido de forma que o seu total possa ser referido a uma unidade comum, que permita o seu controle e afectação ulterior (oposto ao anterior).

As secções são homogéneas quando os respectivos gastos são proporcionais aos trabalhos aí executados, e estes podem ser medidos por uma unidade comum - a "unidade de obra" - a qual pode ser o peso de matérias-primas consumidas, o tempo de trabalho, o tempo de utilização das máquinas, o peso, superfície ou volume do produto acabado, a peça fabricada, etc.

A secção homogénea satisfaz a um duplo objectivo:

- Controle da gestão - no que se refere às secções reais;
- Precisão do cálculo dos custos e do custo total - no que diz respeito a todas as secções.

Deste modo, a secção homogénea é um elemento essencial do controle de gestão, na medida em que visa:

- o calculo correcto dos diversos custos;
- a evolução temporal e espacial desses custos;
- o controle e a tomada de medidas correctivas que se considerarem necessárias.

3.1. Características das Secções Homogéneas

Secções Homogéneas são centros de custos que devem obedecer às seguintes características:

a. *Responsabilização*

Deve haver um e só um responsável pelo controlo dos custos agrupados na secção, ou, de outra forma, o centro de custos deve coincidir com um centro de responsabilidade ou ser parte deste;

b. *Homogeneidade de Funções*

Os custos agrupados na secção devem respeitar às funções ou actividades idênticas;

c. *Existência de uma unidade de medida da actividade do centro*

Sempre que possível, devera definir-se uma unidade que permita medir a actividade da secção (hora-maquina, hora-homem, Kwt,m² etc.).

3.2. Classificação das Secções Homogéneas

A definição dos centros de actividade é função da estrutura e da organização das empresas. É feita a partir do organigrama e da repartição das responsabilidades, obtendo-se, assim, secções reais, às quais a contabilidade pode acrescentar secções fictícias, por razões de facilidades de cálculo.

Para além das secções absolutamente indispensáveis à consecução dos objectivos ou finalidades da empresa (*Secções Principais*), tais como as de Aprovisionamento, Transformação e Distribuição, geralmente também se encontram outras que se destinam a auxiliar os trabalhos realizados noutras secções (*Secções Auxiliares*), especialmente nas secções principais - Secções como Ferramentas, Manutenção do Equipamento, Central de Produção de Vapor, Serralharia e Carpintaria privadas, Transportes, etc.

Naturalmente, as Secções de Manutenção e de Transportes prestam o seu concurso às secções principais de Aprovisionamento, Produção e Distribuição, mas a Secção de Manutenção também concorre para os serviços prestados pela Secção de Transportes.

Finalmente, as Secções Administrativas e Financeiras consideram-se *Secções Complementares (ou Comuns)* na medida em que os respectivos serviços beneficiam a todas as restantes secções.

3.3. Vantagens e Desvantagens do Método das Secções Homogéneas

Vantagens

Este método apresenta características de maior rigor científico em relação aos anteriores, sendo aquele em que o tratamento dos gastos indirectos é feito por processos racionais.

Permite:

1. A segmentação da empresa em centros menos complexos e mais homogéneos;
2. A medida da actividade de cada secção por intermédio de chaves adaptadas à respectiva secção;
3. Uma melhor repartição dos gastos gerais pelas secções através dessas mesmas chaves;
4. A imputação, por unidades de obra, dos elementos indirectos e semi-directos aos produtos
5. O apuramento mais correcto do custo dos produtos;

6. Uma análise pormenorizada do custo das secções (custos com maior rigor e aproximados da realidade);
7. Uma boa tomada de decisões e ainda um eficiente controle da gestão

Desvantagens

1. Dificuldade em decompor a empresa em secções perfeitamente homogéneas
2. Arbitrariedade das repartições e da sub-repartição entre secções;
3. Dificuldade em transferir os custos entre secções principais em casos de prestações recíprocas.

3.4. Princípio de funcionamento do Método das Secções Homogéneas

O Método das Secções Homogéneas implica uma divisão da empresa ou da unidade analisada por certo número de secções, tradicionalmente tidas por homogéneas.

Ele consiste, seguidamente, depois da repartição do conjunto dos encargos incorporados (matérias consumidas, pessoal, serviços, amortizações, etc.) por encargos directos e indirectos (em relação aos produtos), em:

- Afectar aos custos os encargos directos (conhecidos sem cálculo intermédio graças às facturas relativas a um determinado produto, às notas de saída de armazém, às notas de trabalho, às comissões sobre as vendas estabelecidas produto a produto);
- Repartir a totalidade dos encargos indirectos (em relação ao produtos) pelas diferentes secções ou centros de custo;
- Considerar as cedências entre centros de custos;
- Imputar estes encargos indirectos assim repartidos pelas secções, frequentemente chamados "*gastos da secção*", aos custos dos diferentes produtos, na proporção do contributo de cada secção para a respectiva realização, "*em função das obras absorvidas*" ou em percentagens

Em síntese, no Método das Secções Homogéneas, a inclusão dos vários custos (directos, semi-directos e indirectos) nos produtos realiza-se do seguinte modo:

1. Afectação dos custos directos e semi-directos às secções;
2. Repartição dos elementos indirectos pelas secções;
3. Sub-repartição dos custos das secções auxiliares pelas beneficiárias (reembolsos), com base no número de unidades de obra (ou de imputação);
4. Transferência entre secções principais (prestações simples e prestações recíprocas), com base no número de unidades de obra;
5. Afectação dos elementos directos aos produtos;
6. Imputação dos elementos indirectos e semi-directos aos produtos com base no número de unidades de obra.

O conjunto dos custos directos, dos reembolsos, das prestações simples e recíprocas, constitui o total do custo de cada secção. Dividindo esse montante pelas unidades de obra verificadas no período, determina-se o custo unitário.

3.5. Repartições Primária e Secundária dos gastos

Repartição Primária

Neste método, teremos de começar por elaborar um quadro de repartição (primaria) dos custos indirectos pelas secções homogéneas (compreendendo a afectação dos custos semi-directos), utilizando os critérios mais adequados, de modo a que todos os custos por natureza (em linhas) se encontrem repartidos pelas secções (em colunas).

A Sub-repartição ou Repartição Secundária

Os gastos das secções auxiliares devem ser transferidos para as secções (auxiliares e principais) que se aproveitam dos respectivos serviços, verificando-se, aqui, uma Sub-repartição de acordo com as unidades de obra fornecidas a cada uma.

Assim, os gastos próprios de cada secção auxiliar e principal são acrescidos da fracção dos gastos das secções auxiliares que lhes respeita, obtendo-se, então, o custo das unidades de obra produzidas por cada secção.

3.6. Secções Auxiliares com Prestações Recíprocas

Os custos de certo mês de uma secção auxiliar são a soma dos custos directos com os reembolsos, isto é, dos custos relativos aos serviços que foram prestados por outras secções auxiliares. Por vezes acontece que há secções que têm prestações recíprocas e, quando essas prestações são valorizadas aos custos reais do mês, há que recorrer a um sistema de equações para determinar o seu custo total.