

FREDERICO HERRMANN JR.

CATEDRÁTICO DA FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
E ADMINISTRATIVAS DO RIO DE JANEIRO
EX-PROFESSOR DA FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS DE S. PAULO

ORGANIZAÇÃO
ADMINISTRATIVA e CONTÁBIL
DAS
EMPRESAS INDUSTRIAIS

Segundo Volume



REVISÃO ORTOGRÁFICA DA
REVISORA GRAMATICAL
Prof. ERNANI CALBUCCI

DIRETOR

Rua 7 de Abril, 348 - 4.º andar — SÃO PAULO

EDITORA ATLAS S/A.
RUA 7 DE ABRIL, 34 - 4.º andar — SÃO PAULO
R. Araújo Pôrto Alegre, 56 - 4.º andar — RIO DE JANEIRO

LIVRARIA "LEIA"
R. Asdrubal Nascimento, 404

VII — CONTRÔLE E REGISTRO DA PRODUÇÃO

24) — *Indústria de produção contínua*

O sistema de contrôle nas indústrias de produção contínua baseia-se na determinação dos custos globais dos departamentos de produção, e no conhecimento do volume de produção de artigos homogêneos, para estabelecer o custo médio de cada unidade fabricada. Ao contrário do que às vezes se presume, êste sistema não torna desnecessária a classificação dos elementos de custo em diretos e indiretos. Embora o que se procura saber seja o custo final de cada unidade, englobando gastos diretos e indiretos, para o conhecimento mais exato das causas das variações de custos em períodos sucessivos, tendo em vista graus diferentes de ocupação, é indispensável fazer a classificação dos elementos de custo nos dois grupos mencionados.

Quando se tratar de indústrias com diversos processos de fabricação sucessivos, os custos apurados em cada processo antecedente se transferem para o processo subsequente, pela parte que toca aos produtos efetivamente transferidos. Isto pôsto, os registros de produção devem ser organizados de modo que se conheçam permanentemente :

- 1.º) — a quantidade de produtos recebidos dos departamentos precedentes ;
- 2.º) — a quantidade de produtos entregues aos departamentos subsequentes ;
- 3.º) — a quantidade de produtos inacabados ainda existentes em processos de fabricação.

Podendo dar-se uma defasagem entre as quantidades produzidas por um departamento antecedente e as que o departamento subsequente pode receber para imediata

transformação, há conveniência em intercalar, entre dois ou mais processos sucessivos de fabricação, uma seção de triagem, que recebe e contabiliza os produtos dos departamentos e os transfere, de acôrdo com as necessidades, para os departamentos subseqüentes.

O valor da produção de cada departamento, em cada período de custo, será representado pela seguinte expressão :

Valor de produtos inacabados existentes no começo do período	+	Valor de produtos recebidos de processos precedentes	+	Gastos de fabricação durante o período de custo	-	Valor de produtos inacabados existentes no fim do período
--	---	--	---	---	---	---

Nos casos de fabricação contínua, os produtos inacabados fazem parte de uma corrente de produção em que não se podem distinguir precisamente os custos que efetivamente se incorporaram aos produtos acabados transferidos, dos que se referem aos que ainda se encontram em transformação. Surge, então, a necessidade de estimar o valor dos produtos inacabados ainda remanescentes nos departamentos, no fim de cada período de custo.

Para êsse fim, aventam-se duas soluções :

- 1.º) — adota-se como valor dos produtos inacabados remanescentes o custo verificado no processo anterior, acrescido de uma quota relativa a gastos de fabricação no próprio departamento, calculada de acôrdo com o grau de acabamento dos produtos em fabricação.
- 2.º) — adota-se como valor dos produtos inacabados simplesmente o custo que tiveram no processo anterior, desde que o grau de ocupação, representado pelo volume de produção, se mantenha uniforme nos diversos períodos de custo e o volume dos produtos inacabados seja pequeno em relação aos terminados e transferidos.

No primeiro caso, se a alimentação do departamento é contínua e obedece a um ritmo uniforme, pode-se admitir

a existência em fabricação de produtos, cujo grau de acabamento varia de 0 a 99%, sendo, portanto, o grau de acabamento médio de 50%. Não obedecendo o grau de acabamento a uma lei uniforme, como na hipótese aventada, haverá necessidade de avaliar, por meio de observações diretas, os diversos graus de acabamento em que se encontram os produtos em fabricação, ficando dependente de cada caso particular a maior ou menor precisão a ser conseguida. A estatística de produção é instrumento útil para apurações dêste gênero.

Exemplo :

Suponhamos que o Departamento "B" recebe do Departamento "A" 5.000 unidades à razão de Cr.\$ 2,— por unidade ; que os Gastos de Fabricação no Departamento "B" sejam : Material Cr.\$ 2.500,—, Salários Cr.\$ 1.500,—, Diversos Cr.\$ 500.— ; que foram completadas no Departamento "B" e transferidas para o Departamento "C" 4.000 unidades, restando, portanto, 1.000 unidades em processo de fabricação em vários estados de fabricação.

O custo dos produtos prontos e inacabados será, de acôrdo com o critério exposto, demonstrado como segue :

1.	Recebido do Departamento "A"		
	5.000 unidades a Cr.\$ 2,—	Cr.\$ 10.000,—	
2.	Gastos de Fabricação no Departamento "B"	Cr.\$ 4.500,—	
	Total	Cr.\$ 14.500,—	
3.	Unidades produzidas :		
	a) concluídas durante o período no Departamento "B"	4.000	
	b) em fabricação, 1.000 unidades consideradas como 1/2 acabadas	500	
	Produção em unidades eqüivalentes a acabadas	4.500	

4. Custo unitário de fabricação no Departamento "B"			
Cr.\$ 4.500			
<hr/>	=	Cr.\$	1,00
4.500 unidades			
5. Valor de Produtos acabados :			
a) custo no Departamento "A"			
4.000 a Cr.\$ 2,—		Cr.\$	8.000,—
b) Gastos de Fabricação no Departamento "B"			
4.000 a Cr.\$ 1,—		Cr.\$	4.000,—
		Cr.\$	12.000,—
6. Valor dos Produtos inacabados :			
a) custo no Departamento "A"			
1.000 a Cr.\$ 2,—		Cr.\$	2.000,—
b) Gastos de Fabricação no Departamento "B"			
500 a Cr.\$ 1,—		Cr.\$	500,—
		Cr.\$	2.500,—
7. Custo total		Cr.\$	<u>14.500,—</u>

O período seguinte começa com um saldo de produtos inacabados, correspondentes a 1.000 unidades de produtos procedentes do Departamento "A", acrescidos de uma parcela de Gastos de Fabricação do Departamento "B", perfazendo Cr.\$ 2.500,—. Admitindo que, durante o novo período, sejam recebidos do Departamento "A" mais 4.000 unidades, que custaram Cr.\$ 10.000,—, que os gastos de fabricação em "B" importaram em Cr.\$ 5.000,— e que as transferências feitas para o Departamento "C" tenham sido de 4.000 unidades, havendo, portanto, em "B", no fim do novo período, um saldo de 1.000 unidades inacabadas equiivalente a 500 acabadas, os cálculos relativos ao custo de fabricação no novo período serão os seguintes :

1. Produtos inacabados do mês anterior	Cr.\$	2.500,—	
2. Recebido do Departamento "A" 4.000 unidades a Cr.\$ 2,50 ..	Cr.\$	10.000,—	
3. Gastos de Fabricação no Departamento "B"	Cr.\$	5.000,—	
	Cr.\$	<u>17.500,—</u>	
4. Unidades produzidas :			
a) concluído durante o período correspondente à produção	3.000	unidades	
b) conclusão de 1.000 unidades do período anterior, consideradas como 1/2 acabadas	500	unidades	
c) unidades inacabadas neste período em número de 1.000, consideradas como 1/2 acabadas.....	500	unidades	
Produção em unidades equiivalentes a acabadas.	4.000	unidades	
5. Custo de fabricação durante o novo período :			
Cr.\$ 5.000,—			
<hr/>			
4.000 unidades	=	Cr.\$	1,25
6. Produtos acabados no período novo :			
a) Produtos inacabados provenientes do período anterior .	Cr.\$	2.500,—	
b) acabar 1.000 unidade do período anterior			
500 a Cr.\$ 1,25 ...	Cr.\$	625,—	3.125,—
c) Produtos novos compreendendo : 3.000 unidades recebidas do Departamento "A" a Cr.\$2,5	Cr.\$	7.500,—	
3.000 unidades à razão de Cr.\$1,25 de			
Gastos de Fabricação	Cr.\$	3.750,—	11.250,—

7. Produtos inacabados que passam para o período seguinte :		
a) custo no Departamento "A" :		
1.000 a Cr.\$ 2,5 ...	Cr.\$ 2.500,-	
b) Gastos de Fabricação correspondente à metade do acabamentoo:		
500 a Cr.\$ 1,25	Cr.\$ 625,-	3.125,-
		<hr/>
8. Custo Total	Cr.\$ 17.500,-	

Como se vê, aplica-se o critério de considerar terminados e transferidos os resíduos provenientes de períodos mais remotos, de modo que o valor dos produtos em fabricação remanescentes no fim de cada período figuram sempre pelo custo mais recente.

De acôrdo com as demonstrações retro, o custo das unidades concluídas no primeiro período foi :

a) custo das unidades recebidas do Departamento "A" :		
4.000 a Cr.\$ 2,-	Cr.\$ 8.000,-	
b) Gastos de Fabricação em "B" :		
4.000 a Cr.\$ 1,-	Cr.\$ 4.000,-	
		<hr/>
	Cr.\$ 3,-	Cr.\$ 12.000,-

No segundo período o custo das unidades concluídas aparece em dois grupos :

1. relativo às unidades recebidas do Departamento "A", no período anterior ;
2. relativo às unidades recebidas do Departamento "A", no novo período.

Temos, então :

1. unidades que se encontravam em fabricação no comêço do período :
 - a) valor de 1.000 unidades inacabadas a ... Cr.\$ 2,50 Cr.\$ 2.500,-

b) Gastos de fabricação para terminar 1.000 unidades a	Cr.\$ 0,625	Cr.\$ 625,-
		<hr/>
Total 1.000 unidad. a	<u>Cr.\$ 3,125</u>	<u>Cr.\$ 3.125,-</u>
2. produtos novos :		
a) valor de 3.000 unidades recebidas de "A"	Cr.\$ 2,50	Cr.\$ 7.500,-
b) Gastos de Fabricação em "B", 3.000 unid. a	Cr.\$ 1,25	Cr.\$ 3.750,-
		<hr/>
Total 3.000 unidades a	<u>Cr.\$ 3,75</u>	<u>Cr.\$ 11.250,-</u>
		<hr/>
Total geral 4.000 unid. a	<u>Cr.\$ 3,59375</u>	<u>Cr.\$ 14.375,-</u>

As defasagens que se podem operar na distribuição dos fatores de custo de períodos diferentes conduzem a variações de custos que tornariam o contrôle excessivamente complexo, no caso de se adotar o critério da transferência direta dos produtos de um processo para outro. Por isso, recomenda-se a intercalação entre os processos sucessivos de depósitos de produtos semilaborados, destinados a ulterior transformação. Nesses depósitos faz-se a revisão dos produtos e a sua distribuição, de acôrdo com as necessidades da fabricação. A fixação de preços médios dos produtos semilaborados evita que se produzam as complicações nos cálculos de custos, resultantes das defasagens a que nos referimos.

Outra simplificação que pode ser introduzida nos cálculos de custo dos produtos acabados em cada processo, consiste na aplicação da segunda solução aventada, considerando-se as unidades inacabadas, tanto no comêço como no fim de cada período, pelo custo verificado no processo anterior, desprezando-se, portanto, o trabalho novo incorporado, cujo valor se distribui inteiramente pelos produtos terminados. Estes não sofrerão, durante a evolução normal da fabricação, agravações em virtude da

adoção do critério, porque, admitindo-se um nível mais ou menos estável do valor dos produtos em fabricação em cada processo, o que se deixa de considerar no valor do estoque inicial é compensado por uma cifra mais ou menos equivalente, abandonada no cômputo do estoque final. Desta maneira, os gastos de fabricação realizados durante o período correspondem, pelo menos aproximadamente, aos custos que devem ser incorporados aos produtos acabados durante o período.

O erro que se pratica, adotando a simplificação a que nos referimos, ainda é menor e perde toda significação prática, quando o valor médio dos estoques de produtos em fabricação é pequeno em relação ao valor dos produtos efetivamente acabados em cada período de custo.

Outra vantagem que resulta da adoção do critério de que ora tratamos é a de atribuir, aos produtos em fabricação, um valor mais próximo do seu preço de realização, em caso de liquidação imediata, o que se coaduna melhor com o critério de prudência, que deve prevalecer nas avaliações patrimoniais.

Aplicando-se a segunda solução ao exemplo, a demonstração do custo de produção passaria a ser a seguinte:

1.º) Produtos inacabados do mês anterior, 1.000 unidades a Cr.\$ 2,-	Cr.\$ 2.000,-
2.º) Recebido do Departamento "A", 4.000 unidades a Cr.\$ 2,5	Cr.\$ 10.000,-
3.º) Gastos de Fabricação	Cr.\$ 5.000,-
Total	<u>Cr.\$ 17.000,-</u>
4.º) Unidades produzidas:	
a) Unidades recebidas durante o período de "A"	3.000
b) Unidades do período anterior, concluídas em o novo período	1.000
	<u>4.000</u>

5.º) Custo de Fabricação durante o novo período:

$$\frac{\text{Cr. \$ 5.000}}{4.000 \text{ unidades}} = \text{Cr. \$ 1,25}$$

6.º) Produtos acabados no período novo:

a) Produtos inacabados do período anterior, 1.000 unidades a	Cr.\$ 2,-	2.000,-
b) Produtos recebidos de "A" durante o novo período, 3.000 unidades	Cr.\$ 2,5	7.500,-
c) Gastos de Fabricação, 4.000 unidades a	Cr.\$ 1,25	5.000,-
4.000 unidades ao custo médio de	Cr.\$ 3,625	14.500,-
7.º) Produtos inacabados que passam para o período seguinte, 1.000 unidades a	Cr.\$ 2,50	2.500,-
8.º) Custo total		<u><u>17.000,-</u></u>

Comparando o custo unitário de produtos acabados, que pela segunda solução importou em Cr.\$ 3,62⁵, com o que obtivemos na primeira solução, no valor de Cr. 3,59³⁷⁵, observa-se uma diferença a mais que resulta do fato de se ter abandonado, quanto às unidades provenientes do período anterior, a vantagem do menor custo de fabricação de que em parte se haviam beneficiado as mil unidades, para aplicar uniformemente a quota de Cr.\$ 1,25 verificada no período novo.

Expostos os critérios de cálculos de custo relativos a cada processo de fabricação, apresentamos, em seguida, um exemplo de aplicação a uma fábrica, cujo trabalho compreende 3 fases de transformação:

Os Gastos de Fabricação do período foram os seguintes:

Materiais	Cr. \$ 10.000,-
Salários	Cr. \$ 15.000,-
Gastos Gerais	Cr. \$ 4.700,-
	<hr/>
	<u>Cr. \$ 29.700,-</u>

A distribuição desses gastos pelos diversos processos de fabricação, o consumo de Matérias-Primas, o movimento de produtos semilaborados e a produção realizada durante o período foram as constantes do mapa de controle de Produção seguinte :

MAPA DE CONTRÔLE DA PRODUÇÃO RELATIVO AO MÊS DE.....

	PROCESSO A			PROCESSO B			PROCESSO C			IMPORTES TOTAIS
	Unidades	IMPORTE	Por Unidades	Unidades	IMPORTE	Por Unidades	Unidades	IMPORTE	Por Unidades	
I Gastos de Fabricação :										
Materiais	5.000	4.000,00	0,80	6.000	3.000,00	0,50	5.000	3.000,00	0,60	10.000,00
Salários	5.000	3.000,00	0,60	6.000	6.000,00	1,00	5.000	6.000,00	1,20	15.000,00
Diversos	5.000	2.000,00	0,40	6.000	1.200,00	0,20	5.000	1.500,00	0,30	4.700,00
Custo de Fabricação em cada processo ...	5.000	9.000,00	1,80	6.000	10.200,00	1,70	5.000	10.500,00	2,10	29.700,00
II Estoque inicial de Matérias-Primas e Produtos em Transformação	1.000	1.000,00	1,00	2.000	5.600,00	2,80	1.000	4.500,00	4,50	11.100,00
Matérias-Primas e Produtos Semilaborados recebidos neste período	5.000	5.500,00	1,10	5.000	14.400,00	2,88	6.000	27.320,00	4,553	47.220,00
Menos: Estoque final de Produtos em Transformação (1)	1.000	1.100,00	1,10	1.000	2.880,00	2,88	2.000	9.106,00	4,553	13.086,00
Matéria-Prima incorporada aos Produtos acabados	5.000	5.400,00	1,08	6.000	17.120,00	2,853	5.000	22.714,00	4,543	45.234,00
III Custo total de unidades acabadas	1.000	1.000,00	1,00	2.000	5.600,00	2,80	1.000	4.500,00	4,50	11.100,00
Unidades provenientes do período anterior	1.000	1.800,00	1,80	2.000	3.400,00	1,70	1.000	2.100,00	2,10	7.300,00
Gastos de Fabric. durante o novo período	1.000	2.800,00	2,80	2.000	9.000,00	4,50	1.000	6.600,00	6,60	18.400,00
Unidades provenientes deste período	4.000	4.400,00	1,10	4.000	11.520,00	2,88	4.000	18.214,00	4,553	34.134,00
Gastos de Fabricação deste período	4.000	7.200,00	1,80	4.000	6.800,00	1,70	4.000	8.400,00	2,10	22.400,00
Produção Total (I + II = III)	4.000	11.600,00	2,90	4.000	18.320,00	4,58	4.000	26.614,00	6,653	56.534,00
Produção Total (I + II = III)	5.000	14.400,00	2,88	6.000	27.320,00	4,553	5.000	33.214,00	6,643	74.934,00

(1) Adotamos o critério de avaliar os estoques pelo preço das Matérias-Primas e dos Produtos semilaborados recebidos do processo anterior. Quando a natureza dos produtos exigir maior aproximação, devem ser considerados os gastos de fabricação incorporados aos Produtos em Fabricação, de acordo com os exemplos que fornecemos.

Os produtos semilaborados, obtidos nos diversos processos, transitam por um "Depósito de Produtos Semilaborados", que efetua a distribuição de acôrdo com as necessidades dos processos subseqüentes.

As partidas de Diário, correspondentes aos elementos constantes do "Mapa de Contrôles de Produção", serão as seguintes :

— 1 —

FABRICAÇÃO**a ALMOXARIFADO**

Materiais aplicados nos seguintes processos de fabricação :

Processo A	4.000,-	
" B	3.000,-	
" C	3.000,-	10.000,-
		<hr/>

— 2 —

FABRICAÇÃO**a FÔLHAS A PAGAR**

Distribuição da fôlha de pagamento do mês, pelos seguintes processos :

Processo A	3.000,-	
" B	6.000,-	
" C	6.000,-	15.000,-
		<hr/>

— 3 —

FABRICAÇÃO**a GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO**

Distribuição dos Gastos Gerais do mês pelos seguintes processos:

Processo A	2.000,-	
" B	1.200,-	
" C	1.500,-	4.700,-
		<hr/>

— 4 —

FABRICAÇÃO**a MATÉRIAS-PRIMAS**

Processo A	
Valor das Matérias-Primas transferidas durante o mês para fabricação	5.500,-

— 5 —

FABRICAÇÃO**a DEPÓSITO DE PRODUTOS SEMILABORADOS**

Valor dos produtos semilaborados transferidos durante o mês para os seguintes processos:	
Processo B	14.400,-
" C	27.320,-
	<hr/>
	41.720,-

— 6 —

DEPÓSITO DE PRODUTOS SEMILABORADOS**a FABRICAÇÃO**

Valor de produtos semilaborados concluídos durante o mês e transferidos para o Depósito supra, pelos seguintes processos:

a Processo A	14.400,-	
a " B	27.320,-	41.720,-
	<hr/>	

— 7 —

DEPÓSITO DE PRODUTOS**a FABRICAÇÃO****a Processo C**

Valor dos produtos concluídos durante o mês e transferidos para o Depósito supra	33.214,-
--	----------

Considerando os saldos iniciais da conta de Fabricação e das subcontas de Processos, apuramos os seguintes saldos finais :

FABRICAÇÃO

DÊBITO	IMPORTE	CRÉDITO	IMPORTE
Saldo inicial	11.100,-	de Depósito de Produtos Semilaborados	41.720,-
a Almoarifado	10.000,-	de Depósito de Produtos	33.214,-
a Fôlhas a Pagar	15.000,-		
a Gastos Gerais de Fabricação ..	4.700,-		
a Matérias-Primas	5.500,-		
a Depósito de Produtos Semilaborados	41.720,-	Saldo	13.086,-
	<u>88.020,-</u>		<u>88.020,-</u>

Os lançamentos feitos na conta de Fabricação desdobram-se nas seguintes subcontas :

Processo A

DÊBITO	IMPORTE	CRÉDITO	IMPORTE
Saldo inicial	1.000,-	de Depósito de Produtos Semilaborados	14.400,-
a Almoarifado	4.000,-		
a Fôlhas a Pagar	3.000,-		
a Gastos Gerais a Fabricação ..	2.000,-		
a Matérias-Primas	5.500,-	Saldo	1.100,-
	<u>15.500,-</u>		<u>15.500,-</u>

Processo B

DÊBITO	IMPORTE	CRÉDITO	IMPORTE
Saldo inicial	5.600,-	de Depósito de Produtos Semilaborados	27.320,-
a Almoarifado	3.000,-		
a Fôlhas a Pagar	6.000,-		
a Gastos Gerais de Fabricação ..	1.200,-		
a Depósito de Produtos Semilaborados	14.400,-	Saldo	2.880,-
	<u>30.200,-</u>		<u>30.200,-</u>

Processo C

DÊBITO	IMPORTE	CRÉDITO	IMPORTE
Saldo inicial	4.500,-	de Produtos	33.214,-
a Almoarifado	3.000,-		
a Fôlhas a Pagar	6.000,-		
a Gastos Gerais de Fabricação ..	1.500,-		
a Depósito de Produtos Semilaborados	27.320,-	Saldo	9.106,-
	<u>42.320,-</u>		<u>42.320,-</u>

Os estoques finais de produtos em fabricação que se encontram em cada processo coincidem com os saldos das respectivas contas, a saber :

Processo A — 1.000 unidades a Cr.\$ 1,10 Cr.\$ 1.100,-
 Processo B — 1.000 unidades a Cr.\$ 2,⁸⁸ Cr.\$ 2.880,-
 Processo C — 2.000 unidades a Cr.\$ 4,55³ Cr.\$ 9.106,-

perfazendo o total da conta de Fabricação Cr.\$ 13.086,-

Nos exemplos que apresentamos, consideramos sempre produtos homogêneos, cujo custo unitário se determina facilmente dividindo o total dos Gastos de Fabricação pelo número de unidades acabadas.

Nos casos de produtos pertencentes a uma mesma classe, mas de qualidades diferentes, e sendo o processo de fabricação contínuo em relação a todos, estabelece-se o custo unitário de cada qualidade, usando coeficientes de equivalência ou de dificuldades de que já nos ocupamos no capítulo anterior. Desde, porém, que as dificuldades se multipliquem em virtude da variedade de produtos, deve-se procurar a solução, desdobrando as contas por variedades de produtos, se possível, e estabelecer para o respectivo controle custos-padrões, assunto que abordaremos mais adiante.

25) — *Contrôle do custo de produção nas indústrias que adotam Ordens específicas de fabricação.*

Aplica-se este processo às indústrias em que os produtos constituem unidades específicas, ou que se compõem de diversas partes também objeto de processos independentes de fabricação. Cada unidade ou cada grupo de unidades, quer se trate de partes definidas, que deverão compor, pela reunião das peças num processo subsequente, o produto final, ou ainda dos próprios produtos finais, deve ser objeto de "Ordens de Serviço" específicas, cujo custo de fabricação deve ser determinado mediante a apropriação dos Materiais, Salários e Gastos Gerais de Fabricação.

PERTENCEU A
 Dauro R. Redaelli
 Doação da família

Nos parágrafos em que tratamos pormenorizadamente do contrôlo dos três elementos básicos do custo industrial, tivemos ensejo de descrever os processos que podem ser aplicados a fim de distribuir pelas "ordens de serviço" os elementos do custo industrial.

Resta-nos, portanto, examinar a maneira de condensar na escrituração os elementos que se relacionam com os custos distribuídos, de modo a estabelecer o contrôlo geral da produção, compreendendo a determinação do valor dos Produtos em Fabricação e os resultados econômicos da exploração industrial.

Na escrituração geral deverão ser abertas contas de contrôlo para os elementos de custo, para os Produtos em Processo, para os Produtos acabados e para os resultados das Vendas.

As contas relativas aos elementos dos custos dividem-se, como sabemos, em duas classes gerais :

- a) — Custos Primários ou diretos
- b) — Custos Complementares ou indiretos.

Os primeiros se constituem de parcelas que podem ser avaliadas diretamente em relação a cada produto específico, e são proporcionais ao volume da produção.

Os do segundo grupo devem ser distribuídos entre os produtos, de acôrdo com critérios especiais que tivemos ocasião de estudar no parágrafo anterior. Constituem a parte variável do custo de cada unidade, que pode ser crescente ou decrescente, conforme o grau de ocupação, progressivos ou degressivos, segundo o incremento do rendimento econômico, seja, inversamente, degressivo ou progressivo, fenômenos êstes que também tivemos ocasião de examinar anteriormente.

De acôrdo com a classificação supra, devem ser criados dois grupos de Contas :

- a) — Custos Diretos de Fabricação que se desdobram em :
 - a¹) Materiais diretos
 - a₂) Salários diretos
 - a₃) Diversas despesas diretas

- b) — Custos Indiretos de Fabricação que se desdobram em :

- b₁) Materiais indiretos
- b₂) Salários indiretos
- b₃) Energia elétrica
- b₄) Despesas de conservação
- b₅) Outras despesas indiretas

Os desdobramentos podem, naturalmente, ser mais analíticos, de acôrdo com o interêsse que se tenha nos pormenores.

Os custos diretos devem ser distribuídos pelas ordens de serviço. À medida que isso se faz, as importâncias apropriadas são transferidas para a conta de Produtos em Fabricação, que podemos denominar :

"ORDENS DE FABRICAÇÃO EM ANDAMENTO"

e que pode revestir-se de forma analítica, de acôrdo com o seguinte modelo :

Ordens de Fabricação em Andamento					Conta N.º		
Data	Ref.	Material	Salários	Gastos Gerais	TOTAIS		Saldo
					Débito	Crédito	

A fim de demonstrar nos balancetes o total acumulado em vários períodos nas contas de Custos Diretos, podem ser usadas as seguintes contas subtrativas, que são creditadas pelas importâncias levadas a débito de "ORDENS DE FABRICAÇÃO EM ANDAMENTO" :

- a₄) Materiais Aplicados
- a₅) Salários Aplicados
- a₆) Diversas Despesas Aplicadas

A conta "ORDENS DE FABRICAÇÃO EM ANDAMENTO", por seu turno, desdobra-se em contas abertas para cada "Ordem de Serviço".

A "Ordem de Serviço" pode referir-se à fabricação de partes em que se decompõem o produto final, as quais são transferidas para "Depósito de Peças", de onde são retiradas posteriormente para serem incorporadas a produtos finais, que por sua vez são objeto de "Ordens de Serviço" específicas.

Assim, numa fábrica de móveis padronizados, podem ser abertas "Ordens de Serviço" para cadeiras, mesas, aparadores, armários etc., ou para peças em que se decompõem cada uma dessas partes, peças e partes que são reunidas em conjuntos, que se distinguem uns dos outros pelo acabamento, pelas decorações e outras particularidades. Tais conjuntos também devem ser objeto de "Ordens de Serviço" e de contas para apuração do custo final.

As Ordens de Serviço aplicam-se tanto à fabricação de peças avulsas como de séries de produtos.

As contas relativas a cada "Ordem de Serviço" devem conter colunas para registrar as importâncias relativas a cada elemento de custo, bem como espaços para inscrever os dados que servem de base para o rateio dos custos indiretos.

Exemplo de uma conta de "Ordem de Serviço", desdobrada em colunas, é o seguinte:

ORDEM DE SERVIÇO N.º								
OBJETO:								
NÚMERO DE UNIDADES 1.000				CUSTO UNITÁRIO { Anterior 3,80 Atual 3,774				
DATA DA EMISSÃO: 8/1/43				DATA DA CONCLUSÃO: 31/3/43				
Data	Ref.	Materiais	Salários	GASTOS GERAIS				Total
				Horas Acumuladas	Horas Apropriadas	Base	Valor	
10/1	3450	2.000,-						2.000,-
15/1			280,-	28				280,-
20/1	2520	1.000,-						1.000,-
31/1			320,-	30				320,-
31/1	e.g.				58	3,-	174,-	174,-
		3.000,-	600,-	58	58	3,-	174,-	3.774,-

O número de lançamentos a serem feitos nas contas das "Ordens de Serviço", sendo elevado e havendo conveniência de dividir o trabalho de modo que cada grupo de empregados se ocupe exclusivamente com um dos elementos de custo, podem ser adotadas fichas de cores diferentes para cada elemento de custo, cujos totais são resumidos numa das fichas que compõem o jôgo, para o efeito do cômputo do custo global.

Os custos indiretos de fabricação devem ser rateados mensalmente pelas "Ordens de Fabricação em Andamento", de acôrdo com um fator de influência previamente escolhido. No exemplo numérico que apresentamos, adotou-se como base para distribuir os Gastos Gerais o coeficiente "hora-trabalho". A base de Cr.\$ 3,- por hora, resultou da divisão do total dos Gastos Gerais de Fabricação, constante do grupo de contas de custos indiretos, pelo número total de horas aplicadas pelos operários que receberam salários diretos.

Feita a apuração dos Gastos Gerais de Fabricação aplicados nas "Ordens de Fabricação em Andamento", debita-se esta conta, creditando uma conta dedutiva que se acrescenta ao grupo de contas de Custos Indiretos de Fabricação e que designamos por

b⁶) — GASTOS GERAIS APLICADOS

Temos finalmente de considerar os produtos acabados.

As "Ordens de Fabricação" concluídas em cada mês devem ser objeto de um mapa de "Produtos Acabados", que pode obedecer ao seguinte modelo:

MAPA DE PRODUTOS ACABADOS											
DURANTE O MÊS DE :											
Data	Ordem de Fabr. N.º	Artigo	Quantidade	MATERIAL		SALÁRIO		GASTOS GERAIS		Por Unidade	Total
				Por Unidade	Total	Por Unidade	Total	Por Unidade	Total		

Mediante êste Mapa, registra-se a transferência do valor dos produtos acabados da conta de "Ordens de Fabricação em Andamento", para a conta de "Produtos".

Na conta de "Ordens de Fabricação em Andamento, permanecerá um saldo que corresponde ao valor dos produtos em fabricação.

Para comprovar o saldo deve ser levantado o balançete de "Ordens de Fabricação em Andamento", que pode ter o seguinte aspecto :

MAPA DE ORDENS DE FABRICAÇÃO						
EM ANDAMENTO						
CORRESPONDENTE AO MÊS DE :						
Ordem de Fabricação N.º	Artigo	Quantidade	Material	Salários	Gastos Gerais	Totais

Os totais das colunas do mapa deverão coincidir com os saldos das colunas correspondentes da conta de contrôlo, relativa às "Ordens de Fabricação em Andamento".

Em resumo, são as seguintes as contas fundamentais do sistema de contrôlo da produção nas indústrias que usam ordens específicas de fabricação :

- 10 — Custos Diretos de Fabricação
 - 11 — Materiais Diretos
 - 12 — Salários Diretos
 - 13 — Diversas Despesas Diretas
 - 14 — Materiais Aplicados (Crédito)
 - 15 — Salários Aplicados (Crédito)
 - 16 — Diversas Despesas Aplicadas (Crédito)
- 20 — Custos Indiretos de Fabricação
 - 21 — Materiais Indiretos
 - 22 — Salários Indiretos
 - 23 — Energia Elétrica
 - 24 — Despesas de Conservação
 - 25 — Outras Despesas Indiretas etc.
 - 29 — Gastos Gerais Aplicados (Crédito)
- 30 — Ordens de Fabricação em Andamento
- 40 — Produtos

Aplicação prática

A conta "Ordens de Fabricação em Andamento" apresenta, no comêço do período de custo, a seguinte situação :

Data	Ref.	Material	Salários	Gastos Gerais	TOTAIS		Saldo
					Débito	Crédito	
1/1/43	—	50.000,-	30.000,-	18.000,-	98.000,-		98.000,-

O Mapa de Ordens de Fabricação, correspondente ao saldo acima, é o seguinte :

Ordem de Fabricação N.º	Quantidade	Material	Salários	Gastos Gerais	Totais
1	1.000	30.000,-	15.000,-	10.000,-	55.000,-
2	500	10.000,-	5.000,-	2.000,-	17.000,-
3	500	5.000,-	5.000,-	3.000,-	13.000,-
4	1.000	5.000,-	5.000,-	3.000,-	13.000,-
		50.000,-	30.000,-	18.000,-	98.000,-

O Balancete do Razão, na parte relativa às contas do exercício industrial, apresenta no fim do período de custo, antes da distribuição dos custos incorporados às ordens de fabricação em andamento, a seguinte situação :

	Débito	Crédito
11 — Materiais Diretos	90.000,-	
12 — Salários Diretos	65.000,-	
13 — Materiais Aplicados		50.000,-
14 — Salários Aplicados		30.000,-
21 — Materiais Indiretos	17.000,-	
22 — Salários Indiretos	8.000,-	
23 — Fôrça e Luz	4.000,-	
24 — Despesas de Conservação	3.000,-	
25 — Outras Despesas	2.000,-	
29 — Gastos Gerais Aplicados		18.000,-
30 — Ordens de Fabricação em Andamento	98.000,-	
	<u>287.000,-</u>	<u>98.000,-</u>

Os custos incorporados à fabricação, durante o período considerado, foram, portanto, os seguintes :

Materiais diretos	40.000,-
Salários diretos	35.000,-
Gastos Gerais	16.000,-
Total	<u>91.000,-</u>

De acôrdo com análises feitas, êstes custos distribuíram-se pelas Ordens específicas de fabricação, como segue :

Materiais diretos

Ordem N.º 1	20.000,-
” ” 2	10.000,-
” ” 3	5.000,-
” ” 4	5.000,-
	<u>40.000,-</u>

Salários diretos

Ordem N.º 1	15.000,-	175 horas
” ” 2	15.000,-	175 ”
” ” 3	3.000,-	25 ”
” ” 4	2.000,-	25 ”
	<u>35.000,-</u>	<u>400 horas</u>

Gastos Gerais a razão de 40,- por hora

Ordem N.º 1	7.000,-	175 horas
” ” 2	7.000,-	175 ”
” ” 3	1.000,-	25 ”
” ” 4	1.000,-	25 ”
	<u>16.000,-</u>	<u>400 horas</u>

As "Ordens Específicas de Fabricação" N.º 1 e 2 foram concluídas e devem ser transferidas para a conta de "Produtos".

De acôrdo com os dados supra, as partidas de apuração do período de custo devem ser as seguintes :

1.º) — ORDENS DE FABRICAÇÃO EM ANDAMENTO
a MATERIAIS APLICADOS

Pelos materiais incorporados às seguintes Ordens de Fabricação :

N.º 1.....	20.000,-	
„ 2.....	10.000,-	
„ 3.....	5.000,-	
„ 4.....	5.000,-	40.000,-

2.º) — ORDENS DE FABRICAÇÃO EM ANDAMENTO
a SALÁRIOS APLICADOS

Pelos salários pagos durante o período e distribuídos pelas seguintes Ordens de Fabricação :

N.º 1.....	15.000,-	
„ 2.....	15.000,-	
„ 3.....	3.000,-	
„ 4.....	2.000,-	35.000,-

3.º) — ORDENS DE FABRICAÇÃO EM ANDAMENTO
a GASTOS GERAIS APLICADOS

Rateio dos Gastos Gerais de Fabricação pelas seguintes Ordens de cação :

N.º 1.....	7.000,-	
„ 2.....	7.000,-	
„ 3.....	1.000,-	
„ 4.....	1.000,-	16.000,-

Com as distribuições acima, as "Ordens Específicas de Fabricação" passam a acusar os seguintes valores :

ELEMENTOS DE CUSTO	N.º 1		N.º 2		N.º 3		N.º 4		TOTAIS	
	Inicial	No mês	Inicial	No mês	Inicial	No mês	Inicial	No mês	Inicial	No mês
Materiais	30.000,00	20.000,00	10.000,00	10.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	50.000,00	40.000,00
Salários	15.000,00	15.000,00	5.000,00	15.000,00	5.000,00	3.000,00	5.000,00	5.000,00	30.000,00	55.000,00
Gastos Gerais.	10.000,00	7.000,00	2.000,00	7.000,00	3.000,00	1.000,00	3.000,00	1.000,00	18.000,00	16.000,00
	55.000,00	42.000,00	17.000,00	32.000,00	13.000,00	9.000,00	13.000,00	8.000,00	98.000,00	91.000,00

De acôrdo com o enunciado, as "Ordens Específicas de Fabricação" N.º 1 e 2 foram concluídas, devendo os seus totais ser transferidos para "Produtos". Temos, então a seguinte partida de Diário:

4.º — PRODUTOS

a ORDENS DE FABRICAÇÃO EM ANDAMENTO

Transferência para a primeira conta dos seguintes serviços concluídos:

	MATERIAIS	SALÁRIO	Gastos Gerais	TOTAIS	
Ordem 1 —	50.000,-	30.000,-	17.000,-	97.000,-	
Ordem 2 —	20.000,-	20.000,-	9.000,-	49.000,-	
	<u>70.000,-</u>	<u>50.000,-</u>	<u>26.000,-</u>	<u>—</u>	146.000,-

Com os lançamentos feitos, a conta "Ordem de Fabricação em Andamento" apresenta a seguinte situação:

Data	Ref.	Material	Salários	Gastos Gerais	TOTAIS		Saldo
					Débito	Crédito	
1/1/43	—	50.000,-	30.000,-	18.000,-	98.000,-		98.000,-
31/1/43	—	40.000,-	35.000,-	16.000,-	91.000,-		189.000,-
31/1/43	—	70.000,-	50.000,-	26.000,-		146.000,-	43.000,-
		<u>20.000,-</u>	<u>15.000,-</u>	<u>8.000,-</u>			<u>43.000,-</u>

O Mapa de Ordem de Fabricação em Andamento será o seguinte:

Ordem de Fabricação N.º	Quantidade	Material	Salários	Gastos Gerais	Totais
3	500	10.000,-	8.000,-	4.000,-	22.000,-
4	1.000	10.000,-	7.000,-	4.000,-	21.000,-
		<u>20.000,-</u>	<u>15.000,-</u>	<u>8.000,-</u>	<u>43.000,-</u>

As contas do exercício industrial, afetadas pelas partidas do Diário, apresentam, no fim do período, os seguintes saldos:

	Débito	Crédito
11 — Materiais Diretos	90.000,-	
12 — Salários Diretos	65.000,-	
13 — Materiais Aplicados		90.000,-
14 — Salários Aplicados		65.000,-
21 — Materiais Indiretos	17.000,-	
22 — Salários Indiretos	8.000,-	
23 — Fôrça - Luz	4.000,-	
24 — Despesas de Conservação	3.000,-	
25 — Outras Despesas	2.000,-	
29 — Gastos Gerais Aplicados		34.000,-
30 — Ordens de Fabricação em Andamento	43.000,-	
40 — Produtos	146.000,-	
	<u>378.000,-</u>	<u>189.000,-</u>

26) — *Contrôle do custo de Produção pelo método da estimativa.*

O método de "Ordens Específicas de Fabricação" com apuração de custos *a posteriori*, mediante apropriação dos gastos diretos e indiretos, é, em certos casos, extremamente trabalhoso e exige aparelhamentos técnicos especiais, que somente se justificam quando a sua aplicação proporciona vantagens superiores ao seu custo. Por outro lado, deve-se considerar que, nas indústrias que produzem regularmente certos artigos, o que interessa realmente é o custo normal das unidades concluídas, ou seja uma expressão o mais possível aproximada da realidade, e que possa servir de base para a fixação prévia de preços. Graças à organização científica da administração industrial, que

subordina todos os trabalhos de produção a planos de ação previamente traçados, e mediante o conhecimento exato dos elementos e processos técnicos necessários à fabricação de cada produto, pode-se determinar de antemão, por meio de estimativas, o custo normal dos objetos a fabricar.

Assim sendo, desde que se conheçam os elementos do custo direto, representados pelos materiais e salários, calculados êstes na base do tempo mínimo necessário ou de preços previamente fixados em relação a certas tarefas, e estando terminadas as bases para a incorporação de custos indiretos, correspondentes a condições normais de ocupação, podem ser organizadas estimativas de custos unitários, que servem de base para o controle da produção.

Prescinde-se, neste caso, de manter serviços de apropriação de custos diretos e indiretos, em contas abertas para cada produto, como vimos no caso da contabilização pelo processo de "Ordens Específicas de Fabricação".

O controle se estabelece comparando-se, no fim de cada período, a produção contabilizada na base dos custos estimativos, em que se compreendem os produtos acabados e os que ainda estão em andamento, com os custos reais. As diferenças constituem "Variações de Custos", que podem exprimir desperdícios de material e de tempo ou indicar erros de estimativas.

Base do método é, portanto, a ficha de especificação do custo estimativo dos produtos, que deve ser organizada em conformidade com o plano de custos do exercício industrial a fim de serem possíveis as comparações.

A especificação pode ser feita simplesmente por elementos ou classificadas também por processos de fabricação.

Apresentamos os seguintes exemplos que ilustram as duas modalidades :

1.º) — Custo estimado unitário especificado por elemento :

CUSTO ESTIMADO					
ARTIGO :		UNIDADE :		Custo por unidade Cr. \$ 133,-	
Quantidade	Unidade	ESPECIFICAÇÃO	Custo por unidade	Parcial	Total
		<i>Material Direto</i>			
5	Kg	material A	2,-	10,-	
2	"	material B	3,-	6,-	16,-
		<i>Salários Diretos</i>			
3	Horas	operação A	3,-	9,-	
5	"	operação B	4,-	20,-	
6	"	operação C	3,-	18,-	47,-
		<i>Gastos Gerais</i>			
14	Horas	calculadas a ..	5,-		70,-
					133,-

2.º) — Custo estimado classificado por departamentos e elementos :

CUSTO ESTIMADO							
Artigos :							Custo por unidade
N.º 1 Unidade :							Cr. \$
Quantidade	Unid.	ESPECIFICAÇÃO	Custo por unid.	Mate-rial	Salá-rios	Gastos Gerais	Total
5	Kg	<i>Materiais Diretos</i>	2,-				
2	„	material A ...	3,-	10,-			
		material B ...		6,-			
				16,-			16,-
3	Horas	<i>Departamento A</i>	3,-		9,-		
3	„	operação A ..	4,-			12,-	
		gastos gerais .					
					9,-	12,-	21,-
5	„	<i>Departamento B</i>	4,-		20,-		
5	„	operação B ..	5,6			28,-	
		gastos gerais .			20,-	28,-	48,-
6	„	<i>Departamento C</i>	3,-		18,-		
6	„	operação C ..	5,-			30,-	
		gastos gerais .			18,-	30,-	48,-
		Total Geral ..		16,-	47,-	70,-	133,-

Para contabilizar a produção mensal e estabelecer o controle dos custos, devem ser organizados mapas de produtos concluídos e de produtos em fabricação. Tais mapas serão organizados de acordo com as fichas de especificação.

Admitindo-se o caso mais complexo de classificação por departamentos e elementos, o mapa de produtos terminados pode obedecer ao seguinte modelo :

MAPA DE PRODUTOS TERMINADOS

Artigo N.º	Quantidades terminadas	MATERIAL		DEPARTAMENTO A				DEPARTAMENTO B				DEPARTAMENTO C				TOTAL	
		Custo uni-tário	Valor	SALÁRIOS	GASTOS GERAIS	Custo uni-tário	Valor	SALÁRIOS	GASTOS GERAIS	Custo uni-tário	Valor	SALÁRIOS	GASTOS GERAIS	Custo uni-tário	Valor	Custo uni-tário	Valor
1	1.000	16,00	16.000,00	9,00	9.000,00	12,00	12.000,00	20,00	20.000,00	28,00	28.000,00	18,00	18.000,00	30,00	30.000,00	133,00	133.000,00

O mapa de produtos em fabricação pode ser traçado nos mesmos moldes, sendo que, para aplicação dos custos unitários constantes das fichas de especificação, devem as quantidades em processo ser mantidas em unidades equivalentes a produtos terminados. Portanto, 1.000 unidades meio acabadas equívalem a 500 unidades terminadas ou 1.000 unidades com apenas $\frac{1}{4}$ de acabamento correspondem a 250 unidades terminadas, e assim por diante.

Evidentemente, a avaliação do grau de acabamento dos produtos em fabricação requer muita atenção e é até certo ponto aleatória. Deixando-se, porém, o acêrto definitivo das variações de custo para o encerramento do exercício, as oscilações mensais tendem a corrigir-se com a efetiva terminação dos produtos, restando apenas os erros de avaliação dos produtos em fabricação, encontrados na data do balanço do exercício.

As regras para a escrituração das operações do exercício industrial, tendo em vista o método de que nos ocupamos neste parágrafo, são as seguintes :

- 1.º — Os custos de fabricação são escriturados nas respectivas contas pelo valor real :
- 2.º — Os produtos terminados são levados a débito da conta de "Produtos" e a crédito de contas de custos estimados que se contrapõem a cada uma das contas de custos reais ;
- 3.º — Os produtos em fabricação, no fim de cada período de apuração, são levados a débito da conta de "Produtos em Fabricação" e a crédito das contas de custos estimados que se contrapõem a cada uma das contas de custos reais.
- 4.º — As diferenças que se verificarem entre o montante das contas de custos reais e o das contas de custos estimados são levadas a débito ou crédito de contas de Variações de Custos, abertas para cada um dos elementos de custo comparados.

- 5.º) — Feito o acêrto das variações de que trata o item anterior, anula-se no comêço do período seguinte a partida mencionada no item 3.º, estornando-a.

Aplicação prática

a) — Os lançamentos relativos aos custos reais foram os seguintes :

1.º) — MATERIAIS DIRETOS

a DEPÓSITO DE MATERIAIS

Material transferido para fabricação, de acôrdo com requisições	100.000,-
---	-----------

2.º) — DIVERSOS

a FÓLHAS A PAGAR

Distribuição da Fôlha de Pagamento, como segue :

Depart. A C/Salários.....	10.000,-	
Depart. B C/Salários.....	25.000,-	
Depart. C C/Salários.....	22.000,-	
Salários Indiretos	15.000,-	72.000,-

3.º) — DIVERSOS

a CONTAS A PAGAR

Contas de Gastos Gerais distribuídos como segue :

Fôrça - Luz	4.000,-	
Despesas de Conservação..	3.000,-	
Materiais Indiretos	10.000,-	
Outras despesas	2.000,-	19.000,-

4.º) — DIVERSOS

a GASTOS GERAIS RATEADOS

Rateio dos Gastos Gerais como segue :

Depart. A - C/Gastos Gerais	6.000,-	
Depart. B - C/Gastos Gerais	15.000,-	
Depart. C - C/Gastos Gerais	13.000,-	34.000,-

b) — De acôrdo com o Mapa de Produtos terminados, o custo estimado global se distribuiu como segue :

Materiais	65.000,-	
Depart. A - C/Salários	6.000,-	
Depart. A - C/Gastos Gerais	4.000,-	
Depart. B - C/Salários	15.000,-	
B - C/Gastos Gerais	9.000,-	
Depart. C - C/Salários	13.000,-	
Depart. C - C/Gastos Gerais	7.000,-	119.000,-

A partida correspondente é a que segue :

5.º) — PRODUTOS

a DIVERSOS

Valores da produção de acôrdo com o mapa de custos estimados :

a Materiais Aplicados	65.000,-	
a Depart. A - C/Salários Aplicados	6.000,-	
a Depart. A - C/Gastos Aplicados	4.000,-	
a Depart. B - C/Salários Aplicados	15.000,-	
a Depart. B - C/Gastos Aplicados	9.000,-	
a Depart. C - C/Salários Aplicados	13.000,-	
a Depart. C - C/Gastos Aplicados	7.000,-	119.000,-

c) — O mapa de Produtos em fabricação, organizado na base de custos estimados, acusa os seguintes valores globais :

Materiais	35.000,-
Depart. A - C/Salários	3.500,-
Depart. A - C/Gastos Gerais	2.100,-
Depart. B - C/Salários	11.000,-
Depart. B - C/Gastos Gerais	5.800,-
Depart. C - C/Salários	9.200,-
Depart. C - C/Gastos Gerais	5.900,-
	<u>72.500,-</u>

A partida a fazer é a seguinte :

6.º) — PRODUTOS EM FABRICAÇÃO

a DIVERSOS

a Materiais Aplicados	35.000,-	
a Depart. A - C/Salários Aplicados	3.500,-	
a Depart. - C/Gastos Aplicados	2.100,-	
a Depart. B - C/Salários Aplicados	11.000,-	
a Depart. B - C/Gastos Aplicados	5.800,-	
a Depart. C - C/Salários Aplicados	9.200,-	
a Depart. C - C/Gastos Aplicados	5.900,-	72.500,-

d) — Comparando os custos reais com os custos estimados, encontramos as seguintes variações :

CONTAS	Custo estimado de produtos terminados	Custo estimado de produtos em fabric.	Total	Custos reais	VARIACÕES	
					±	Valor
Materiais	65.000,-	35.000,-	100.000,-	100.000,-	—	—
Dep. A - C/Salários	6.000,-	3.500,-	9.500,-	10.000,-	—	500,-
Dep. A - C/Gastos	4.000,-	2.100,-	6.100,-	6.000,-	+	100,-
Dep. B - C/Salários	15.000,-	11.000,-	26.000,-	25.000,-	+	1.000,-
Dep. B - C/Gastos	9.000,-	5.800,-	14.800,-	15.000,-	—	200,-
Dep. C - C/Salários	13.000,-	9.200,-	22.200,-	22.000,-	+	200,-
Dep. C - C/Gastos	7.000,-	5.900,-	12.900,-	13.000,-	—	100,-
	119.000,-	72.500,-	191.500,-	191.000,-	+	500,-

De acôrdo com êste resumo, levam-se as diferenças negativas a débito das contas de Variações de Custo, abertas a cada elemento, e as positivas a crédito, tendo por contra-partidas as contas de custos aplicados.

Temos então :

7.º) — DIVERSOS

a DIVERSOS

Para registrar as variações de custo negativas, de acôrdo com o quadro, a saber :

Varição de Custo Salário Dep. A..	500,-	
Varição de Custo-Gastos Gerais Departamento B.....	200,-	
Varição de Custo-Gastos Gerais Departamento C	100,-	
	<u>800,-</u>	
a Departamento A - Salários Aplicados	500,-	
a Departamento B - Gastos Aplicados	200,-	
a Departamento C - Gastos Aplicados	100,-	800,-

8.º) — DIVERSOS

a DIVERSOS

Para registrar as variações de custo positivas, conforme quadro :

Departamento A - Gastos Aplicados..	100,-	
Departamento B - Salários Aplicados	1.000,-	
Departamento C - Salários Aplicados	200,-	
	<u>1.500,-</u>	
a Variações de Custo-Gastos Dept. A	100,-	
a Variações de Custo-Salários Dept. B	1.000,-	
a Variações de Custo-Salários Dept. C	200,-	1.300,-

Depois destes lançamentos, a situação das contas do exercício industrial acusa os seguintes saldos :

	DÉBITO	CRÉDITO
1. — Materiais Diretos	100.000,-	
2. — Departamento A — C/Salários	10.000,-	
3. — Departamento A — C/Gastos Gerais	6.000,-	
4. — Departamento B — C/Salários	25.000,-	
5. — Departamento B — C/Gastos Gerais	15.000,-	
6. — Departamento C — C/Salários	22.000,-	
7. — Departamento C — C/Gastos Gerais	13.000,-	
8. — Salários Indiretos	15.000,-	
9. — Força e Luz	4.000,-	
10. — Despesas de Conservação	3.000,-	
11. — Materiais Indiretos	10.000,-	
12. — Outras Despesas	2.000,-	
13. — Gastos Gerais Rateados		34.000,-
14. — Materiais Aplicados		100.000,-
15. — Departamento A — Salários Aplicados		10.000,-
16. — Departamento A — Gastos Aplicados		6.000,-
17. — Departamento B — Salários Aplicados		25.000,-
18. — Departamento B — Gastos Aplicados		15.000,-
19. — Departamento C — Salários Aplicados		22.000,-
20. — Departamento C — Gastos Aplicados		13.000,-
21. — Variações de Custo-Salários Dep. A	500,-	
22. — Variações de Custo-Gastos Dep. A		100,-
23. — Variações de Custo-Salários Dep. B		1.000,-
24. — Variações de Custo-Gastos Dep. B	200,-	
25. — Variações de Custo-Salários Dep. C		200,-
26. — Variações de Custo-Gastos Dep. C	100,-	
27. — Produtos	119.000,-	
28. — Produtos em Fabricação	72.500,-	
	417.300,-	226.300,-
Contrapartidas não especificadas		191.000,-
	417.300,-	417.300,-

As contas enumeradas de 1 a 20 compensam-se. Ficam abertas somente as contas referentes aos produtos e a Variações de Custo.

Com o critério adotado para a classificação dos custos reais de fabricação e sua absorção pelo valor estimado da produção, retificada pelas parcelas de variações de custo, objetiva-se manter em evidência os valores empregados, a fim de poder estabelecer comparações entre as cifras de períodos sucessivos. Em vez de abrir contás para os elementos aplicados, constantes dos mapas de produção e de produtos em fabricação e de fazer a retificação das variações de custo, através dessas contas de

elementos aplicados, os créditos e retificações poderiam também ser feitos nas contas de custos reais, o que simplificaria o balancete, mas lhe tiraria, em compensação, o caráter informativo que possui sob a forma enunciada.

Também as contas de Variações de Custos poderiam ser reunidas numa conta única em que ficariam compensadas as diferenças positivas e negativas, em detrimento da clareza.

As vantagens que decorrem da forma analítica sugerida, podem, entretanto, ser obtidas, classificando-se as contas em dois graus. O primeiro, de natureza geral, em que se faria a compensação de saldos, e o segundo grau para analisar os valores de acordo com a orientação sugerida.

e) — De acordo com as regras estabelecidas, resta anular no comêço do período seguinte a partida relativa aos Produtos em Fabricação. O lançamento será o seguinte:

9.º) — DIVERSOS

a PRODUTOS EM FABRICAÇÃO

Valor dos produtos em fabricação no fim do período anterior que se retira das seguintes contas de custos aplicados:

Materiais Aplicados	35.000,-	
Departamento A - Salários Aplicados	3.500,-	
Departamento A - Gastos Aplicados	2.100,-	
Departamento B - Salários Aplicados	11.000,-	
Departamento B - Gastos Aplicados	5.800,-	
Departamento C - Salários Aplicados	9.200,-	
Departamento C - Gastos Aplicados	5.900,-	72.500,-

Quanto ao destino a ser dado no fim do exercício às contas de Variações de Custo, admitem-se duas soluções: ou são transferidas para "Lucros e Perdas", ou aplicadas no reajustamento das contas de custo de produção, com repercussão no valor dos estoques de produtos terminados e em fabricação e no dos lucros brutos.

27) — *Contrôle da Produção pelo método de custos padrões.*

Um aperfeiçoamento do processo de controle do custo pela estimativa é representado pelo método dos custos-padrões. O primeiro baseia-se em dados da experiência anterior, para estabelecer cifras de controle que, comparadas com os custos reais, apurados posteriormente, fornecem a medida dos desvios e do grau de aproximação dos cálculos de previsão.

Como dissemos no parágrafo anterior, o processo pressupõe o conhecimento das condições gerais de produção e o estabelecimento dum programa de ação.

O método de custos-padrões não se contenta apenas com cifras estimativas de controle. Vai além e exige especificações detalhadas dos produtos:

- a) — da quantidade e qualidade dos materiais a serem empregados;
- b) — do tempo da mão-de-obra direta aplicada em sua fabricação;
- c) — das máquinas apropriadas a serem empregadas e das operações que devem ser executadas.

Isto pôsto, o estabelecimento de custos-padrões pressupõe a padronização dos próprios produtos, de modo que com a aplicação do método de que nos ocupamos se possa determinar a extensão das variações de custo e as causas reais das diferenças entre o custo-padrão e o efetivo.

a) — *Especificações técnicas.*

Para que o método produza resultados satisfatórios, é necessário que a direção técnica, encarregada de padronizar os produtos, se entenda perfeitamente com a contabilidade de custos, onde se formulam os custos-padrões de acordo com as especificações técnicas e os dados de contabilidade disponíveis.

As especificações técnicas representam as melhores condições em que, num dado momento, se pode fabricar

determinado produto. Prescrevendo pormenorizadamente o material e a técnica a serem empregados na execução de um serviço ou produto, procura-se conseguir o resultado com o máximo aproveitamento dos fatores da produção. Padronizar não significa, entretanto, cristalizar a produção. Os padrões são suscetíveis de modificações ditadas pela experiência e pelo progresso da técnica. Sempre, porém, que sofram modificações, devem ser comunicadas à contadoria de custos para a competente alteração dos custos-padrões.

b) — *Classificação de acôrdo com a natureza das indústrias.*

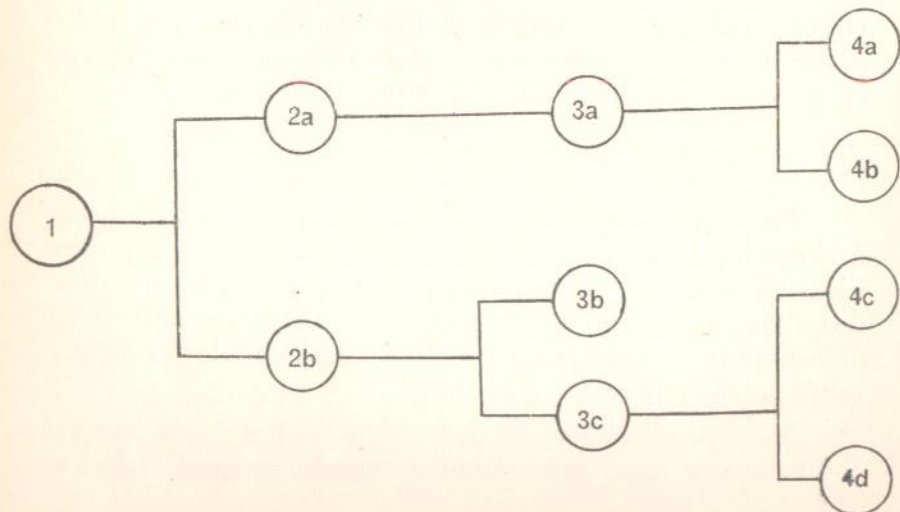
No estudo dos custos-padrões, temos de considerar :

- a) — indústrias de construção ou montagem ;
- b) — indústrias de produção contínua.

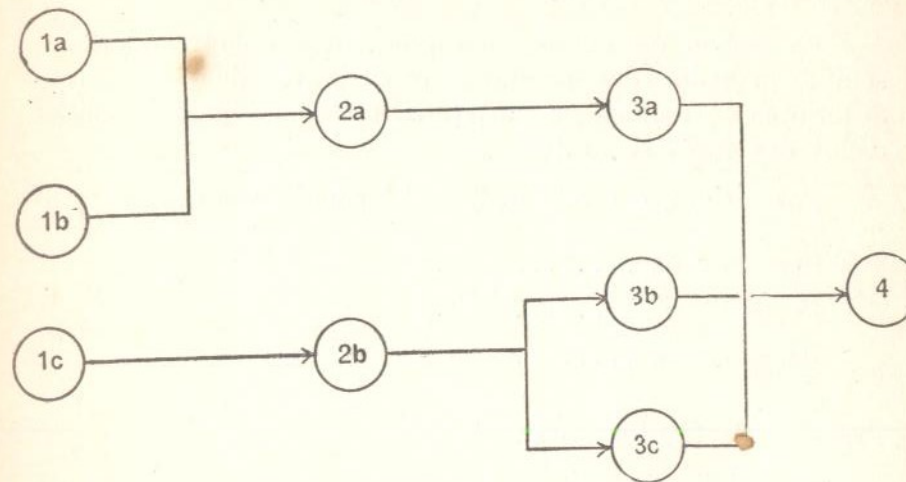
A análise do custo é feita de acôrdo com as fases que atravessa o produto.

Assim, tratando-se de indústria de montagem, podemos distinguir sucessivos centros de produção, dispostos em ordem divergente ou convergente.

No primeiro caso, à medida que avançam os produtos, registram-se combinações e diferenciações na forma seguinte :



No segundo caso os produtos fazem o percurso de acôrdo com o esquema que segue :



No caso da produção em série convergente, ilustrada pelo esquema supra, teriam de ser organizadas fichas de custo de cada produto obtido nos diferentes centros de produção.

1 a — 1 b — 1 c
 2 a — 2 b
 3 a — 3 b — 3 c
 4

Os produtos dos custos (1a) e (1b) seriam conjugados no centro (2a). Teriam, então, como custo em (2a).

Peças de 1 a	Cr \$	
Peças de 1 b.....	Cr \$	Cr \$
		<hr/>

Processo de fabricação em (2a):

Materiais	Cr \$	
Salários	Cr \$	
Gastos Gerais	Cr \$	Cr \$
		<hr/>

Custo global em (2a)	Cr \$
----------------------------	-------

a ser acrescido dos custos do processo de transformação (3a).

Os produtos do centro (1c) sofrem uma transformação em (2b), a fim de serem empregados nos processos a cargo dos centros (3b) e (3c).

As fichas de custo correspondentes compreenderão sempre o valor dos produtos procedentes de processos anteriores acrescidos de materiais, salários e gastos aplicados nas fases seguintes.

Por último, o produto (4) será formado como segue :

Peças de 3a	Cr.\$		
Peças de 3b	Cr.\$		
Peças de 3c	Cr.\$	Cr.\$	

Processo de fabricação em 4:

Materiais	Cr.\$		
Salários	Cr.\$		
Gastos Gerais	Cr.\$	Cr.\$	Cr.\$

As peças produzidas em qualquer dos centros de produção serão levadas para uma conta de "Peças", pelos custos-padrões estabelecidos e de acôrdo com os respectivos mapas de produção. O crédito às mesmas contas de "Peças" será feito na mesma base, à medida que se incorporam aos processos sucessivos de construção e montagem, formando novas unidades.

As fichas de custo dos produtos de cada centro de produção formam um catálogo que faculta calcular, com presteza e de antemão, o custo de qualquer combinação de peças que se queira fazer para obter um produto final padronizado.

Incumbe à contabilidade, mediante a instituição de contas, estabelecer o contrôle entre os custos globais efetivos e a soma dos custos-padrões cobertos pela produção, ajustar as diferenças e estudar as causas das variações.

No caso de produção contínua devemos distinguir :

- a) produção contínua de produtos homogêneos ;
- b) produção contínua de produtos diferenciados.

Na primeira hipótese, o custo-padrão é representado pela soma dos quocientes que resultam da divisão do valor-padrão, atribuído a cada um dos elementos básicos do custo dos produtos pela quantidade que deve ser produzida dentro de um período de custo.

Exemplos de indústrias a que se aplica esta hipótese são as do ferro gusa, do carvão, de eletricidade e outras de um só produto.

Na produção de ferro gusa, os elementos do custo são os seguintes :

- a) — Minério de ferro
- b) — Manganês
- c) — Resíduos de Conversores
- d) — Coque industrial
- e) — Pedra Calcárea
- f) — Salários
- g) — Compressores de ar
- h) — Eletricidade
- i) — Conservação e Reparação
- j) — Despesas de Laboratório
- k) — Gastos Gerais.

Para se determinar o custo-padrão, é necessário conhecer a produção possível e determinar, de acôrdo com essa produção, o valor dos elementos proporcionais ao volume de produção. São desta natureza o minério, a sucata, os resíduos de conversores, o coque industrial e a pedra calcárea. Estabelecida a receita correspondente ao produto desejado, aplicam-se-lhe preços unitários, padrões, de acôrdo com a situação do mercado, obtendo-se assim, o valor global das matérias-primas necessárias para o volume de produção esperado. A importância dos salários é calculada de acôrdo com o quadro de pessoal diretamente

ocupado nos trabalhos de alto forno. As demais despesas também devem ser objeto de estudo analítico para se saber exatamente o que se considera estritamente necessário para o funcionamento das instalações. Feitas dêste modo as previsões, o custo-padrão de cada tonelada de ferro gusa é representado pela expressão :

$$\frac{a + b + c + d + e + f + g + h + i + j + k}{x \text{ toneladas}}$$

Esta expressão indica o custo global de cada tonelada e fornece elementos para comparar todos os elementos do custo efetivo com os componentes do custo-padrão, pondo em evidência as variações que devem ser objeto de exame crítico.

No quadro seguinte comparamos os elementos do custo-padrão com a produção e custo efetivos : (i)

ELEMENTOS	Custo-Padrão para 30.000 toneladas			Custo-padrão por tonelada	Custo efetivo por 27.000 toneladas			Custo efetivo por tonelada
	Quantidade	Preço unitário	Valor		Quantidade	Preço unitário	Valor	
a — Minério de ferro . . .	80.000	100,00	8.000.000,00	266,66	72.000	100,00	7.200.000,00	266,66
b — Manganês	2.000	90,00	180.000,00	6,00	1.800	90,00	162.000,00	6,00
c — Resíduos de conversores	1.000	60,00	60.000,00	2,00	900	60,00	54.000,00	2,00
d — Coque industrial	48.000	70,00	3.360.000,00	112,00	43.200	70,00	3.024.000,00	112,00
e — Pedra calcária	6.000	10,00	60.000,00	2,00	5.400	10,00	54.000,00	2,00
f — Salário			142.000,00	4,73			142.000,00	4,73
g — Compressores de ar			50.000,00	1,66			48.000,00	1,77
h — Eletricidade			80.000,00	2,53			81.000,00	3,00
i — Conserv. e Reparação			18.000,00	0,60			18.000,00	0,66
j — Laboratório			25.000,00	0,83			25.000,00	0,92
k — Gastos Gerais			70.000,00	2,33			70.000,00	2,59
			12.045.000,00	401,14			10.878.000,00	402,86

(1) — Os algarismos constantes do quadro são meramente figurativos.

Entre o custo-padrão da tonelada e o efetivo houve, portanto, uma diferença de :

Cr.\$ 402,86
Cr.\$ 401,14
<hr style="width: 100%;"/>
<u>Cr.\$ 1,72</u>

que, sobre a produção de 27.000 toneladas verificada no mês, corresponde a uma perda de

$$27.000 \times 1,72 = \text{Cr.} \$ 46.440,-$$

a ser levada à conta de "Variações de Custo do Alto Forno".

Examinando o quadro, verifica-se que a variação é exclusivamente devida à produção de uma quantidade inferior à esperada ou considerada normal, pois os preços unitários dos materiais permaneceram os mesmos e os gastos fixos em sua generalidade não sofreram alterações sensíveis.

No caso em aprêço, podem ainda ser acrescentadas ao quadro informações de caráter estatístico, que também facilitam investigações sobre as causas de queda ou aumento de rendimento.

Tais são :

Produção mensal 27.000 toneladas
Produção diária 900 ,,

Rendimento do minério :

$$\frac{27.000 \times 100}{72.000} = 37,5\%$$

Rendimento do coque :

$$\frac{27.000 \times 100}{43.200} = 64,8\%$$

Como se vê, o processo de custos-padrões baseia-se no princípio da comparação do "que devia ser" com o "que foi", a fim de pôr em evidência as exceções verificadas, a serem objeto de atenção especial do administrador e dos técnicos responsáveis.

A outra hipótese se refere às indústrias de produção contínua com produtos diferenciados. Estão nestas condições os moinhos que, num mesmo processo, selecionam diversas qualidades de produtos, como farinhas de primeira, segunda etc.

As fiações de algodão, tecelagens, laminações de aço e trefilações também podem ser incluídas nesta classe.

Neste caso, procura-se fixar, preliminarmente, o custo-padrão dos elementos primários do produto, geralmente os que acompanham a matéria-prima ou que se adicionam especificadamente a cada produto ; em seguida procede-se como no caso das indústrias simples de fabricação contínua de produtos homogêneos, programando todos os gastos que se relacionam com o processo que fornece produtos diferenciados, a fim de determinar o custo de um fator básico em que, possivelmente, se apóiam todos os produtos e de cuja intensidade aplicada a cada objeto possa resultar a diferenciação final.

Numa fábrica de fios de algodão existe o processo geral de fiação. O algodão em plumas é sucessivamente submetido aos processos de abertura, batedores, cardagem, passadeiras, reunideiras, laminadores, penteadeiras, massa-roqueiras e finalmente *rings*.

O processo em síntese consiste na eliminação de resíduos e fibras inaproveitáveis, na paralelização, estiragem e torsão das fibras úteis, trabalho que é tanto mais demorado quanto mais fino o fio que se quer fabricar. Assim sendo, o custo do fio compõe-se de uma parte diretamente avaliável, representada pelo pêso do algodão contido no produto final, e de outra relativa ao processo de transformação, que varia em função do tempo necessário para se obter a bitola desejada.

O denominador comum é, portanto, a unidade "máquina-tempo", cujo custo-padrão deve ser determinado para servir como base de cálculo do custo-padrão dos fios simples de qualquer número. Como toda a produção tem de passar necessariamente pelos bancos de *rings*, para adquirir valor comercial, todos os gastos da Fiação podem

ser carregados sobre esses bancos. Dêste modo, obtém-se uma base firme não só para calcular o custo-padrão dos diversos números de fios, como também para verificar prontamente o grau de ocupação fabril.

Numa fábrica com 34 bancos de *rings*, trabalhando durante 25 dias úteis a 8 horas, o número de máquinas-horas mensais é de :

$$34 \text{ bancos} \times 25 \text{ dias} \times 8 \text{ horas} = 6.700 \text{ bancos-horas}$$

Se os gastos de fiação, excluído o valor das matérias-primas, necessários para manter as máquinas, em movimento importarem em Cr.\$ 134.000,-, o custo-padrão de um banco-hora será de

$$\frac{\text{Cr. \$ } 134.000,-}{6.700 \text{ horas}} = \text{Cr. \$ } 20,-$$

Os técnicos dispõem de tabelas de produção teórica dos fusos, que permitem estabelecer as relações de tempo e quantidade para fabricação de cada número de fio, tabelas que podem também ser construídas empiricamente, mediante estatísticas de produção, realizadas durante períodos longos de observação. (1) Tais tabelas podem mostrar a quantidade de fio de certo número que se produz em 100 horas, ou o número de horas necessárias para produzir 1.000 quilogramas de fio de um dado número.

Suponhamos que a tabela acuse para o fio n.º 16 (16.000 metros por quilograma do algodão no sistema decimal) uma produção de 1.000 quilogramas em 100 horas. O custo de fabricação de cada quilograma na base-padrão de Cr.\$ 20,- por banco-hora será de

$$\frac{\text{Cr. \$ } 20 \times 100 \text{ horas}}{1.000 \text{ quilogramas}} = \text{Cr. \$ } 2,-$$

O custo do fio será, então, composto dos seguintes elementos :

(1) — Vide nossa "Organização Econômica e Financeira das Empresas Industriais", págs. 303 e seguintes.

- a) — valor do algodão
- b) — valor não recuperado do desperdício durante o processo de fabricação.
- c) — custo de fabricação.

Admitindo que o preço do algodão em rama adotado como base-padrão seja de Cr.\$ 6,- por quilograma e que se trata de fios penteados que sofrem uma perda de 25% durante o processo de fiação, obtemos para o fio n.º 16 singelo o seguinte custo-padrão, que servirá de base para o controle contábil da produção :

N.º de fio	Qualidade	MATÉRIA-PRIMA			Custo de fabricação	Total
		Pêso atual	Perda	Soma		
16	Penteado	Cr.\$ 6,-	Cr.\$ 2,-	Cr.\$ 8,-	Cr.\$ 2,-	Cr.\$ 10,-

De acôrdo com o mesmo critério, calculam-se os custos-padrões de tôdas as demais bitolas de fios.

Depois do processo geral de fiação, o fio ainda pode ser submetido a outras transformações e ser manipulado de diversas maneiras. Entre outras operações, citaremos as de retorcer, colocar em meadas, colocar em bobinas, mercerizar, tingir etc.

Em cada caso, devem ser apurados os custos complementares dessas operações para servirem de padrão, uma vez que sejam a expressão do custo nas melhores condições de trabalho atual, abrindo-se na escrituração contas para confrontar os gastos efetivos com os que forem cobertos na base dos custos-padrões.

Nas laminações de aço, em que os lingotes, depois de convenientemente dimensionados na "Blooming Machine" e reaquecidos, são reduzidos a barras de ferro redondo ou chato, de diversas bitolas, ou adquirem diver-

sas formas, o fator tempo também é preponderante, pois o tipo é regulado pelas passagens que o ferro quente deve fazer pelos trens laminadores.

Quanto às fábricas de tecidos, já tivemos oportunidade de nos referir à unidade técnica representada pelas batidas dos teares a que correspondem passagens de trama no tecido, elemento de que depende o maior ou melhor tempo necessário para a fabricação de um metro de certo pano, de modo que, conhecida a capacidade dos teares, se pode adotar como base para o cálculo do custo-padrão da tecelagem o coeficiente relativo à despesa por tear-dia, acrescido das bases-padrões adotadas para o cômputo do valor dos fios empregados e para o acabamento dos tecidos.

c) — *Crítérios para elaboração de fichas de custos-padrões.*

No capítulo em que versamos sôbre a distribuição dos Gastos de Fabricação, tivemos ocasião de esclarecer que a determinação dos coeficientes compreende 3 fases, a saber :

- 1.º) — Distribuição dos Gastos de Fabricação pelos diversos períodos de custo, de acôrdo com a sua incidência.
- 2.º) — Loteamento dos Gastos de Fabricação pelos centros de produção principal.
- 3.º) — Estabelecimento dos critérios de distribuição dos Gastos de Fabricação concentrados nas unidades principais de produção pelos diversos produtos.

A mesma ordem deve ser seguida na fixação dos custos-padrões.

Depois de identificar as despesas relativas a cada período de custo, examinam-se detidamente os elementos que compõem os custos dos serviços auxiliares, tais como os de produção e distribuição de energia, vapor, ar, água etc. Em cada caso, compete aos técnicos estabelecer as bases de salários, consumo de materiais e de gastos diversos que consideram indispensáveis para o funcionamento racional das unidades sujeitas ao seu contrôle. Para êsse fim, a

contabilidade de custos pode fornecer questionários baseados nos planos de contas de classificação das despesas, incumbindo aos técnicos elaborar as relações discriminadas dos elementos que se encontram diretamente sob o seu contrôle, e dizer o quantum da produção que será obtida em cada caso. De posse desses elementos, a contabilidade de custo fará a coleta de informações sôbre preços de materiais, que deverão servir de base para o cálculo dos custos-padrões, durante determinado tempo, e acrescentará os coeficientes de carga observados em exercícios anteriores através da escrituração da empresa, relativos a despesas de administração, carga e descarga de materiais, provisões para férias, contribuições para institutos de previdência e outras despesas que não estão diretamente sob o contrôle dos técnicos.

Obtém-se, desta forma, um total de despesas consideradas necessárias para produzir certo serviço auxiliar, nas melhores condições permitidas pelas instalações e meios disponíveis.

As despesas assim computadas e fixadas, para o efeito de contrôle contábil, devem ser agora distribuídas pelas diversas dependências que se utilizam do serviço auxiliar. Em certos casos, a distribuição é fixa, porque se baseia em fatores de influência também fixos. Dá-se o caso quando, na ausência de medidores, a distribuição se faz na base de instalações fixas (diâmetro de tubos condutores de vapor ou de canos da rêde de água). Quando a distribuição depende de fatores de influência variáveis, tais como quilowatt-horas de eletricidade consumidos e medidos nas seções, operários-horas em atividade, metros cúbicos de água ou libras de pressão utilizada, procede-se à distribuição de acôrdo com a demanda de cada unidade, tomando-se por base o preço unitário fixado para uma demanda global prevista de acôrdo com as necessidades do funcionamento normal da empresa. Desta forma, as unidades consumidoras recebem os serviços prestados pelas unidades auxiliares a um preço fixo que lhes proporciona bases fixas para o cálculo dos seus próprios custos-padrões.

Apresentamos, a seguir, o modelo de um impresso que serve para o cálculo dos custos-padrões de uma unidade auxiliar e distribuição do valor pelas seções que se utilizam dos seus serviços :

SERVIÇO AUXILIAR :					
FATORES DE INFLUÊNCIA PARA A DISTRIBUIÇÃO					
<i>Valor das instalações industriais :</i>					
<i>Área total coberta pelas seções :</i>					
<i>Kilowatts-hora totais distribuídos :</i>					
<i>Operários-hora em atividade :</i>					
<i>Total de metros cúbicos de água distribuída :</i>					
.....					
UNIDADES DE SERVIÇO DISTRIBUÍDAS ÀS SEÇÕES					
SEÇÃO	UNIDADES	SEÇÃO	UNIDADES	SEÇÃO	UNIDADES
DESPESAS NORMAIS A SEREM RATEADAS					
CONTA N.º	DENOMINAÇÃO DA DESPESA	QUANT.	CUSTO-PADRÃO POR UNIDADE	CUSTO-PADRÃO TOTAL	
CUSTO-PADRÃO GLOBAL DO SERVIÇO					
Despesa distribuída pelas seções de acôrdo com as bases acima					
SEÇÃO	IMPORTÂNCIA	SEÇÃO	IMPORTÂNCIA	SEÇÃO	IMPORTÂNCIA
TOTAL					

O passo seguinte consiste em apurar os padrões de trabalho e de custo dos centros principais de produção. O critério a seguir é semelhante ao exposto com relação aos serviços auxiliares.

Aos técnicos de fabricação incumbe fornecer esclarecimentos sôbre :

- a) — capacidade técnica, prática e padrão das instalações sob sua direção, expressas em operários-horas, máquinas-horas ou movimentos típicos.
- b) — áreas ocupadas pelas seções de fabricação.
- c) — produção-padrão.
- d) — consumo de materiais para a produção-padrão.
- e) — salários mensais para a produção-padrão.
- f) — consumo de energia, vapor, água, ar etc., para a produção-padrão.
- g) — outras despesas sujeitas ao seu imediato controle, necessárias para o funcionamento regular da unidade de serviço.

Servindo-se destas informações, cabe à contadoria de custos elaborar a ficha de custo-padrão correspondente à unidade de que se tratar.

Esta tarefa compreende :

- a) — cálculo do valor dos materiais a serem consumidos na base de preços-padrões obtidos no departamento de compras.
- b) — cálculo dos salários e das despesas e provisões que o acompanham, relativas a contribuições a institutos de previdência, acidentes no trabalho, férias etc.
- c) — cálculo do consumo de energia, água, vapor, ar etc., na base de taxas-padrões estabelecidas pelos serviços auxiliares.
- d) — provisões para depreciação e renovação de instalações.
- e) — quotas de conservação de instalações.
- f) — quotas de gastos gerais de fabricação.
- g) — cálculo do custo-padrão de cada unidade, de acôrdo com a produção-padrão.

A ficha de custo-padrão poderá obedecer ao seguinte modelo :

FICHA DE CUSTO-PADRÃO				
SEÇÃO :		N.º		
Capacidade em Horas Diárias Diretas		Produção-Padrão em %		
Padrão de Horas Diárias Diretas		Valor das Instalações		
Padrão de Horas Diárias Indiretas		Área em M2		
Capacidade em Horas-Máquinas		Energia em HP-Horas		
Padrão de Horas-Máquinas				
PRODUÇÃO-PADRÃO				
Operação N.º	NOME	Unidades	Horas Diretas	Máquinas-Horas
GASTOS-PADRÃO				
Conta N.º	DENOMINAÇÃO	Quantidade Padrão	Custo unitário-Padrão	Custo total-Padrão
Custo-Padrão Seccional com		% de Utilização		
Custo-Padrão por Hora de Trabalho Direto				
Custo-Padrão por Máquina-Hora				
CUSTO-PADRÃO POR UNIDADE DE PRODUTO				
Operação N.º		Operação N.º.....		
Operação N.º		Operação N.º.....		

Em certas indústrias, principalmente nas mecânicas, a análise do custo-padrão incide sobre cada operação, considerando-se como unidade de produção cada uma das máquinas especiais utilizadas nos processos de fabricação.

O seguinte modelo ilustra o caso e dispensa maiores explicações :

SEÇÃO : <i>Tornearia</i>	
Máquina : tórno automático N.º 10	
Fornecedor : F. & Cia.	
Data da Aquisição : 1/1/1943	
Valor da Fatura : Cr. \$ 50.000,-	
Custo da Instalação : .. Cr. \$ 10.000,-	
<u>Valor Total : Cr. \$ 60.000,-</u>	
Duração Provável : 10 anos	
Horas Prováveis de Funcionamento : 24.000.	
Valor Residual na Retirada : Cr. \$ 6.000,-	
Amortização Horária : Cr. \$ 2,25	
Funcionamento Anual : 2.400 horas	
CÁLCULO DA TAXA HORÁRIA	
UNITÁRIO	VALOR ANUAL
Amortização	5.400,-
Energia	1.200,-
Lubrificação	500,-
Conservação e Reparação	500,-
Substituição de peças	100,-
Ferramentas	200,-
Valor do espaço ocupado	200,-
Impostos	100,-
Gastos Gerais	400,-
	<u>8.400,-</u>
Taxa horária $\frac{\text{Cr. \$ 8.400,-}}{2.400} = \text{Cr. \$ 3,50}$	

Aplicando-se o mesmo critério a todas as máquinas, o custo-padrão de produtos padronizados, fabricados em séries, será sempre formado pela soma do valor-padrão dos materiais diretos + valor dos salários-diretos + valor das máquinas-horas utilizadas + coeficiente-padrão de gastos gerais.

O último trabalho preparatório para instalar o método de contrôle da produção, pelos custos-padrões, consiste na elaboração das fichas individuais de custo para cada produto. Sua elaboração depende do perfeito conhecimento dos materiais empregados em cada caso e dos processos de trabalho a serem aplicados. Pressupõe-se a existência de estudos completos sôbre as máquinas a serem utilizadas, tempo de duração de cada operação, horas de trabalho efetivo de operários de categorias de vencimentos determinados ou remuneração por peça.

Distinguem-se dois casos gerais, de acôrdo com as preliminares que assentamos no início dêste parágrafo :

- a) — indústrias de fabricação por peças ;
- b) — indústrias de produção contínua.

As indústrias do primeiro tipo aplica-se o seguinte modelo :

ESPECIFICAÇÃO		QUANTIDADE	CUSTO POR UNIDADE	VALOR	REVISÕES		
					VALOR	VALOR	VALOR

FICHA DE CUSTO-PADRÃO

Artigo :
 Composto em :
 Revisão em :
 Revisão em :

Custo-Padrão em lotes de : unidades

Como exemplo de ficha de custo individual, aplicada a indústrias de produção contínua, particularmente das que fabricam artigos diferenciados, reproduzimos o modelo relativo a tecidos de algodão, constante da nossa "Organização Econômica e Financeira das Empresas Industriais", pág. 320 :

ALGODÃO A Cr.\$		POR ARRÓBA DE PANÓ					CÁLCULOS		AMOSTRA DO PANÓ	
DADOS TÉCNICOS		QUANTIDADE DE FIO	TOTAL GRAMAS	C/ FIO CRU POR KG	C/ TINT. MER-CERIZAÇÃO DROGAS TINTAS, FG	C/ TOTAL DE FIOS POR FG	IMPORTANCIAS			
Pente	em púa									
Número de fios		N.º Estópa %								
Roda		N.º " "								
Passagens por polegada		N.º " "								
N.º de liços		N.º " "								
Pancadas por minuto		N.º " "								
Largura no pente		N.º " "								
Largura cru		N.º " "								
Goma	%	N.º " "								
Trama	gramas	Estópa %								
Peso por metro	gramas	Engomagem do fio (ingredientes)								
Urdimento	gramas	Caricéis								
Produção teórica (por hora)	metros	Urdição								
Produção efetiva por hora	metros	Engomagem								
com	%	Remetecção								
		Espulas								
		Tear e revisão								
Produção efetiva por dia de	horas	á razão de Cr. \$								
	metros	por tear-dia de 8½ horas								
Ourela		Custo do tecido cru								
Acabamento		ALVEJAMENTO								
		Drogas								
		Custeió								
		MERCERIZAÇÃO								
		Drogas								
		Custeió								
		TINTURARIA								
		Drogas e Anilinas								
		Custeió								
		ACABAMENTO								
		Drogas e materiais								
		Custeió								
Observações		Custo do tecido acabado								
		Acondicionamento								
		Custo Acondicionado								

Os dados essenciais do custo, que figuram em fichas elaboradas nestas condições, podem ser reunidos em tabelas que facilitem o manuseio dos algarismos, para o efeito de organização dos mapas de produção, que devem servir de base à escrituração pelo processo de custos-padrões.

O custo-padrão, segundo definição de W. B. LAWRENCE, é uma cifra que representa uma quantia que pode ser aceita como típica do custo de um artigo ou de outro fator de custo, e que pode ser usada com segurança substancial para fins de administração e de controle de custos.

Isto pôsto, deve presidir o máximo cuidado na elaboração dos custos-padrões, sem o que as comparações que forem feitas com os custos efetivos podem conduzir a conclusões errôneas, contrárias aos fins colimados pelo sistema.

Como já dissemos em nossa "Organização Econômica e Financeira de Empresas Industriais", os custos-padrões podem exprimir um dos seguintes valores :

- 1.º) — Valores obtidos nas melhores condições de produção.
- 2.º) — Valores pouco aquém da expressão ideal anterior.
- 3.º) — Valores obtidos em condições normais de funcionamento da empresa.
- 4.º) — Valores resultantes de estudos e análises dos produtos e do trabalho.

Indubitavelmente o último critério é o que melhor atende às necessidades da administração e do controle, porque, só mediante o conhecimento prévio e exato do que pode e deve ser realizado, se pode tirar ilações sobre o que efetivamente foi obtido.

As bases empregadas para o cálculo dos custos-padrões podem sofrer variações decorrentes de movimentos conjunturais ou de outros fatores. No caso de serem as mudanças muito acentuadas, recomenda-se a revisão geral

das tabelas ou sua correção, mediante aplicação de coeficientes de retificação. Normalmente, porém, as tabelas devem ser mantidas durante o exercício, a fim de facilitar as comparações das contas de mês em mês.

d) — *Escrituração com aplicação de custos-padrões.*

As contas devem ser escrituradas de modo a pôr em evidência as diferenças, ou variações, entre os valores dos custos-padrões dos elementos em que se decompõem os produtos e os respectivos custos reais.

As variações que os elementos do custo real apresentam em relação aos custos-padrões podem ser classificadas em 3 grupos :

- a) — variações de quantidades
- b) — variações de preços
- c) — variações de quantidades e preços

Dá-se o primeiro caso quando o número de unidades de materiais, de mão-de-obra ou de serviços, é superior ou inferior às quantidades previstas.

Exemplo :

Quantidades empregadas	100 peças a Cr. \$ 0,50 =	Cr. \$ 50,-
Quantidade-padrão	90 peças a Cr. \$ 0,50 =	Cr. \$ 45,-
Variação	<u>10</u> peças a Cr. \$ 0,50 =	<u>Cr. \$ 5,-</u>

A variação produzida por diferença de preço se dá nos casos de aumento ou diminuição de preços unitários dos materiais, salários e serviços comparados aos dos padrões estabelecidos.

Exemplo :

Preço efetivo	100 peças a Cr. \$ 0,50 =	Cr. \$ 50,-
Preço-padrão	100 peças a Cr. \$ 0,45 =	Cr. \$ 45,-
Variação	<u>100</u> peças a Cr. \$ 0,05 =	<u>Cr. \$ 5,-</u>

No terceiro caso há simultaneamente variação de quantidades e de preços, como no seguinte exemplo :

Quantidade e preço real	100 peças a Cr.\$ 0,50 =	Cr.\$ 50,-
Quantidade e preço- padrão	90 peças a Cr.\$ 0,45 =	Cr.\$ 40,5
	<u>10 peças</u>	<u>Cr.\$ 9,5</u>

A variação de Cr.\$ 9,50 decompõe-se nas seguintes parcelas :

a) — <i>Variação de quantidades</i>	10 peças a Cr.\$ 0,45 =	Cr.\$ 4,50
b) — <i>Variação de preços</i>	100 peças a Cr.\$ 0,05 =	Cr.\$ 5,-
	<u>Total</u>	<u>Cr.\$ 9,50</u>

Pode também acontecer que ambos os elementos do custo real sejam inferiores ao custo-padrão ou que um seja mais elevado e outro menor.

Teremos, então, as seguintes combinações :

Quantidade e preço reais	100 peças a Cr.\$ 0,5 =	Cr.\$ 50,-
Quantidade e preço- padrões	110 peças a Cr.\$ 0,6 =	Cr.\$ 66,-
	<u>Variação abaixo do padrão</u> 10 peças	<u>Cr.\$ 16,-</u>

que se decompõem como segue :

a) — <i>Variação de quantidade</i>	10 peças a Cr.\$ 0,6 =	Cr.\$ 6,-
b) — <i>Variação de preços</i>	100 peças a Cr.\$ 0,1 =	Cr.\$ 10,-
	<u>Total</u>	<u>Cr.\$ 16,-</u>

ou

Quantidade e preço reais	100 peças a Cr.\$ 0,5 =	Cr.\$ 50,-
Quantidade e preço- padrões	110 peças a Cr.\$ 0,45 =	Cr.\$ 49,5
	<u>Variações abaixo e acima de padrões</u> ..-10	<u>+ Cr.\$ 0,5</u>

que se decompõem como segue :

a) — <i>Variação de preço (+)</i>	100 peças a Cr.\$ 0,05 =	Cr.\$ 5,-
b) — <i>Variação de quantidade (-)</i>	10 peças empregadas a menos a Cr.\$ 0,45 =	Cr.\$ 4,5
	<u>líquido</u>	<u>Cr.\$ 0,5</u>

As variações podem referir-se tanto aos materiais, como à mão-de-obra e a certos elementos de custo industrial. Cada um desses elementos deve ser analisado sob os dois aspectos exemplificados, ou seja, quanto ao número de unidades empregadas e quanto ao preço de cada unidade.

Tratando-se de mão-de-obra, compara-se o número de horas ou de dias efetivamente empregados com os que figuram nas especificações, fazendo-se o mesmo com relação aos salários básicos.

Iguais processos se aplica aos custos das operações em que os gastos gerais de fabricação se reduziram a quotas de aplicação horária, ou outra base. A diferença de quantidade é, neste caso, representada pelas horas de trabalho efetivo, comparadas com as previstas na ordem de serviço correspondente ao produto-padrão, e a de preço pelos desvios verificados na soma dos gastos gerais efetivos sobre os que serviram de base para o cálculo dos coeficientes de aplicação-padrão.

Localizada a natureza das variações, devem ser investigadas as causas, a fim de que sejam estabelecidas as responsabilidades.

As variações podem ser atribuídas :

- 1.º) — a desperdícios ;
- 2.º) — a mudanças de especificações ;
- 3.º) — a mudanças de preços.

No primeiro caso, deve ser apurado se houve negligência ou se motivos de força maior determinaram a variação. O desperdício pode ser proveniente de descuidos dos operadores, de defeitos do material, de paradas forçadas de que resultam salários e gastos de inatividade e de outras causas fortuitas. Os centros de produção devem, por isso, manter diários de ocorrências, para justificar as variações de custo que a contabilidade acusar por ocasião do encerramento das contas relativas ao período de custo.

No caso de mudança de especificações que alterem as bases do controle, cumpre averiguar se os resultados foram satisfatórios e se corresponderam às exigências da produção. Sendo as mudanças de caráter permanente, há que reajustar as tabelas de custos-padrões, a fim de que sirvam aos propósitos do sistema.

As variações de preços podem ser causadas pelas condições do mercado ou atribuídas a compras mal efetuadas. Em casos fortuitos ou sendo os desvios de preços muito pequenos, aconselha-se manter as bases de custo-padrão antes estabelecidas, a fim de facilitar a comparação de resultados relativos a diversos períodos de custo. Se, porém, houver mudança definitiva do nível de preços, convirá o reajustamento das tabelas de custos-padrões.

Em face do exposto, deverão, pois, ser abertas 3 espécies de contas :

- 1.º) — destinadas a registrar as operações pelos seus custos reais ;
- 2.º) — destinadas ao controle de produção na base de custos-padrões ;
- 3.º) — destinadas ao registro vardas iações.

Para a escrituração das operações pelo sistema de custos-padrões, há duas variantes fundamentais.

Na primeira, as contas referentes ao processo de fabricação são debitadas pelos custos reais e creditadas pelos custos-padrões, apurando-se as variações de custos dentro das contas de cada processo, que são debitadas ou creditadas pelas diferenças, conforme representem excessos ou deficiências dos custos-padrões em relação aos reais.

*Exemplo :*a) — *Custeio geral*

	PADRÃO	REAL
Peças empregadas	5.000	5.100
Preço unitário das peças.....	Cr.\$ 0,20	Cr.\$ 0,25
Valor das peças correspondentes à quantidade-padrão	Cr.\$ 1.000,-	Cr.\$ 1.250,-
Valor das peças desperdiçadas (100)		Cr.\$ 25,-
Mão-de-obra direta	Cr.\$ 500,-	Cr.\$ 550,-
Mão-de-obra indireta	Cr.\$ 100,-	Cr.\$ 100,-
Gastos Gerais de Fabricação	Cr.\$ 1.000,-	Cr.\$ 1.650,-
Custo de Produção.....	Cr.\$ 2.600,-	Cr.\$ 3.575,-
Produtos acabados	3.000 unidades	
Produtos em fabricação 2.000 unidades meio acabadas, equivalentes a.....	1.000 unidades	

b) — *Valor da Produção acabada*

3.000 unidades acabadas assim computadas :

3.000 peças ao preço-padrão de Cr.\$ 0,20	Cr.\$ 600,-	
3.000 peças ao preço real de Cr.\$ 0,25 .		Cr.\$ 750,-
Mão-de-obra-padrão correspondente a 3.000 peças sôbre a produção equivalente a 4.000 peças :		
Cr.\$ 500 x 3.000		
4.000	=	
Cr.\$ 375,-		
<i>Idem, idem</i> na base da mão-de-obra direta real :		
Cr.\$ 550 x 3.000		
4.000	=	
Cr.\$ 412,50		
Mão-de-obra indireta, correspondente a 3.000 peças nas mesmas condição do item anterior :		
Cr.\$ 100 x 3.000		
4.000	=	
Cr.\$ 75,-	Cr.\$ 75,-	
Gastos Gerais de Fabricação na base-padrão para 3.000 unidades prontas sôbre 4.000 :		
Cr.\$ 1.000,- x 3.000		
4.000	=	
Cr.\$ 750,-		
<i>Idem, idem</i> na base de custos reais :		
Cr.\$ 1.650,- x 3.000		
4.000	=	
Cr.\$ 1.237,50		
Totais	Cr.\$ 1.800,-	Cr.\$ 2.475,-

c) — *Valor dos Produtos em Fabricação :*
2.000 unidades 1/2 acabadas equivalentes a 1.000 acabadas :

2.000 peças	Cr.\$ 400,-	Cr.\$ 500,-
Mão-de-obra direta.....	Cr.\$ 125,-	Cr.\$ 137,5
Mão-de-obra indireta	Cr.\$ 25,-	Cr.\$ 25,-
Gastos Gerais de Fabricação	Cr.\$ 250,-	Cr.\$ 412,5
	Cr.\$ 800,-	Cr.\$ 1.075,-

RESUMO

Produtos acabados	Cr.\$ 1.800,-	Cr.\$ 2.475,-
Produtos em Fabricação	Cr.\$ 800,-	Cr.\$ 1.075,-
Desperdício de peças (100)		Cr.\$ 25,-
	Cr.\$ 2.600,-	Cr.\$ 3.575,-

d) — A produção de 3.000 unidades foi vendida por Cr.\$ 4.500,-.

Os lançamentos correspondentes são os que seguem :

1.º) — Transferência de 5.100 peças do Almojarifado para o Processo de Fabricação :

FABRICAÇÃO "A"**Conta Materiais Diretos**
a ALMOJARIFADO

Transferência de 5.100 peças ao preço real de Cr.\$ 0,25 cada uma Cr.\$ 1.275,0

2.º) — Distribuição da Fôlha de Salários : (1)

FABRICAÇÃO "A"**a FÔLHAS A PAGAR**

Distribuição da Fôlha de salários como segue :

Conta Mão-de-Obra Direta 550,-
Conta Mão-de-Obra Indireta 100,- Cr.\$ 650,-

3.º) — Quota de Gastos Gerais de Fabricação :

(1) Para simplificar a exposição, não consideramos as contribuições legais e provisões para férias e seguros.

FABRICAÇÃO "A"

Conta Gastos Gerais

a **RATEIO DE GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO**

Quota que coube à fabricação "A"
no rateio dos Gastos Gerais de
fabricação Cr.\$ 1.650,00

4.º) — Registro dos produtos acabados :

PRODUTOSa **FABRICAÇÃO "A"**

Valor dos produtos na base de
custos-padrões de acôrdo com o
mapa de produção :

a **Conta Materiais Diretos**

3.000 peças a Cr.\$ 0,20, Cr.\$ 600,-

a **Conta Mão-de-Obra Direta**

3.000 unidades a Cr.\$

0,125 Cr.\$ 375,-

a **Conta Mão-de-Obra Indireta**

3.000 unid. a Cr.\$ 0,025 Cr.\$ 75,-

a **Conta Gastos Gerais**

3.000 unid. a Cr.\$ 0,25 Cr.\$ 750,- Cr.\$ 1.800,-

5.º) — Registro dos Produtos em Fabricação :

PRODUTOS EM FABRICAÇÃOa **FABRICAÇÃO "A"**

Valor de 2.000 unidades
em estado $\frac{1}{2}$ acabado,
na base de custos-pa-
drões

a **Conta Materiais Diretos**

2.000 peças a Cr.\$ 0,20 Cr.\$ 400,-

a **Conta Mão-de-Obra Direta**

2.000 peças $\frac{1}{2}$ acabadas
equivalentes a 1.000
peças acabadas a Cr.

0,125 Cr.\$ 125,-

a **Conta Mão-de-Obra Indireta***Idem, idem* a Cr.\$ 0,025 Cr.\$ 25,-a **Conta Gastos Gerais***Idem, idem* a Cr. 0,25 Cr.\$ 250,- Cr.\$ 800,-

A Conta "FABRICAÇÃO "A" acusa agora a seguinte
situação :

	Materiais Diretos		Mão-de-Obra Direta		Mão-de-Obra Indireta		Gastos Gerais	
	Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito
1	1.275,00		550,00		100,00		1.650,00	
2								
3		600,00		375,00		75,00		750,00
4		400,00		125,00		25,00		250,00
5								
Variações	1.275,00	1.000,00	550,00	500,00	100,00	100,00	1.650,00	1.000,00
		275,00		50,00				650,00
Total ...	1.275,00	1.275,00	550,00	550,00	100,00	100,00	1.650,00	1.650,00

Devem ser abertas contas de Variações para cada espécie de elementos de custo. Na parte relativa aos **Materiais Diretos** sabemos que a variação de Cr. 1.275,00 se desdobra como segue :

Variação de Preço

5.000 unidades ao preço real de Cr.\$ 0,25 1.250,-

5.000 unidades ao preço-padrão de Cr.\$ 0,20 1.000,-

diferença 250,-

Variação de Quantidade

100 peças fornecidas a mais, em virtude de
quebras durante a fabricação, a Cr.\$ 0,25 25,-

6.º) — Registro das Variações de Custos :

VARIAÇÃO DE CUSTOSa **FABRICAÇÃO "A"**

Pelas seguintes Variações verifi-
cadas durante o período, con-
forme mapa :

Conta **Variação de Materiais**a **Conta Materiais Diretos** 250,-Conta **Variação de Quantidade de Materiais**a **Conta Materiais Diretos** 25,-Conta **Variação de Mão-de-Obra Direta**a **Conta Mão-de-Obra Direta** 50,-Conta **Variação de Gastos Gerais**a **Conta Gastos Gerais** 650,- 975,00

7.º) — Registro da venda de 3.000 unidades acabadas por Cr. \$ 4.500,-

CLIENTES

a VENDAS

Venda de 3.000 unidades de produtos
"A" a diversos, conforme faturas 4.500,-

A demonstração dos resultados pode ser feita de duas maneiras :

- a) — Considerando as variações de Custo como deduções dos lucros.
- b) — Reajustando o custo dos produtos, levando em conta as variações.

No primeiro caso, teremos a seguinte demonstração :

Vendas 4.500,-

a deduzir :

Custo-Padrão dos Produtos

Material Direto	1.000,-	
Mão-de-Obra Direta	500,-	
Mão-de-Obra Indireta ...	100,-	
Gastos de Fabricação ...	1.000,-	
	<hr/>	
	2.600,-	

menos :

Produtos em Fabricação .	800,-	1.800,-
	<hr/>	

Lucro bruto	2.700,-
-------------------	---------

menos :

Variação de Custo	975,-
	<hr/>

Lucro líquido	<u>1.725,-</u>
---------------------	----------------

No segundo caso, a demonstração terá o aspecto que segue :

Vendas 4.500,-

a deduzir :

Custo dos Produtos

Material direto (padrão) .	1.000,-	
Variação de preço de materiais	250,-	
Variação de quantidade de materiais	25,-	1.275,00
	<hr/>	

Mão-de-Obra direta (pad.)	500,-	
Variação da Mão-de-Obra direta	50,-	550,-
	<hr/>	

Mão-de-Obra indireta ...		100,-
--------------------------	--	-------

Gastos Gerais (padrão) ..	1.000,-	
Variação de Gastos Gerais	650,-	1.650,-
	<hr/>	

3.575,-

menos :

Produtos em Fabricação .	800,-	2.775,-
	<hr/>	

LUCRO LÍQUIDO	<u>1.725,-</u>
---------------------	----------------

Nota-se que os "Produtos em Fabricação" foram mantidos pelo valor-padrão de Cr.\$ 800,00 ao qual se opõe um custo real de Cr.\$ 1.075,00. Se as variações são devidas ao baixo rendimento industrial e a desperdícios, considerando-se válidas as bases-padrões, é correto absorver a totalidade das variações no resultado do período como se fêz. No caso, porém, de as bases de custo-padrão estarem aquém dos custos que podem ser conseguidos nas melhores condições de produção, haverá necessidade de computar os produtos em fabricação pelo seu valor real, que passará a ser considerado como padrão para os períodos subsequentes. Em tais condições, a demonstração dos resultados referente ao período transcorrido, terá o seguinte aspecto :

Vendas 4.500,-

a deduzir :

Custo dos Produtos

Material direto inclusive variação	1.275,-	
Mão-de-Obra direta inclusive variação	550,-	
Mão-de-Obra indireta	100,-	
Gastos Gerais inclusive variações	1.650,-	
	<hr/>	3.575,-

menos :

Produtos em Fabricação na base do custo real	1.075,-	2.500,-
Lucro Líquido		<hr/> <hr/> 2.000,-

Vejamos agora a segunda variante fundamental :

Nesta, abrem-se contas para os elementos do custo industrial, tais como Materiais Diretos, Salários e Gastos Gerais, que são debitadas pelos custos reais. À vista de mapas de produtos acabados e em fabricação, essas contas são creditadas por quantias correspondentes a custos-padrões pelo débito da conta de Fabricação. Os saldos representam o montante das variações de custos, que devem ser transferidos para as respectivas contas. A conta de "Produção" é debitada e creditada por custos-padrões, o mesmo acontecendo com a de Produtos, cujo saldo representa o valor de Produtos em estoque. Aplicando o processo ao exemplo de que nos servimos para ilustrar a variante anterior, temos a seguinte série de partidas de escrituração :

1.º) — Transferência de Material para o processo de fabricação :

CONSUMO DE MATERIAIS
a **ALMOXARIFADO**

Transferência de 5.100 peças ao preço real por unidade de Cr.\$ 0,25 Cr.\$ 1.275,-

2.º) — Registro de fôlha de salários :

SALÁRIOS
a **FÔLHAS A PAGAR**

Fôlha de pagamento referente ao período Cr.\$ 650,-

3.º) — Quota de Gastos Gerais

GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO
a **RATEIO DE GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO**

Quota que coube ao processo de fabricação "A" no rateio dos Gastos Gerais Cr.\$ 1.650,-

Os mapas de Produtos acabados e de Produtos em fabricação, elaborados na base de custos-padrões, apresentam as seguintes situações :

Mapa de Produtos Acabados

PRODUTOS	Materiais	Mão-de-obra	Gastos Gerais	Total
3.000 unidades "A" calculadas de acôrdo com as tabelas de custos-padrões	600,-	450,-	750,-	1.800,-

Mapa de Produtos em Fabricação

PRODUTOS	Materiais	Mão-de-obra	Gastos Gerais	Total
2.000 unidades 1/2 acabadas equivalentes a 1.000 unidades acabadas, de acôrdo com as tabelas de custos-padrões	400,-	150,-	250,-	800,-

- 4.º) — Registro dos Produtos acabados durante o período :

PRODUTOS**a PRODUÇÃO "A"**

Valor da produção de acôrdo com o mapa referente ao período encerrado 1:800,-

- 5.º) — Transferência para o débito da conta "Produção" dos elementos de custo cobertos pelas tabelas de custos-padrões aplicados sobre produtos acabados e em fabricação :

PRODUÇÃO "A"**a DIVERSOS**

Valores incorporados à produção do período encerrado na base de custos-padrões, a saber:

a CONSUMO DE MATERIAIS

incorporados a produtos acabados 600,-
idem, a produtos em fabricação 400,- 1.000,-

a SALÁRIOS

incorporados a produtos acabados 450,-
idem, a produtos em fabricação 150,- 600,-

a GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO

incorporados a produtos acabados 750,-
idem, a produtos em fabricação 250,- 1.000,- 2.600,-

O saldo devedor da conta "PRODUÇÃO "A"", na importância de Cr.\$ 800, corresponde ao valor-padrão dos produtos em fabricação, que, em ocasiões de balanço, deve ser transferido para a conta de "Produtos em Fabricação".

6.º) — PRODUTOS EM FABRICAÇÃO**a PRODUÇÃO "A"**

Transferência do valor de produtos em fabricação, de acôrdo com o inventário desta data 800,-

As contas dos elementos de custo apresentam agora os seguintes saldos :

CONTAS	Débito	Crédito	Saldo devedor
Consumo de Materiais	1.275,-	1.000,-	275,-
Salários	650,-	600,-	50,-
Gastos Gerais de Fabricação.....	1.650,-	1.000,-	650,-
	<u>3.575,-</u>	<u>2.600,-</u>	<u>975,-</u>

que devem ser encerrados mediante transferência para as respectivas contas de Variações. Sabemos pela análise feita que no saldo de "Consumo de Materiais" está incluída a importância de Cr.\$ 25, correspondente a desperdícios de quantidades. O lançamento a fazer é o seguinte :

7.º) — VARIAÇÕES DE CUSTO**a DIVERSOS**

Pelas seguintes variações apuradas no período encerrado :

Conta Variação de Preço de Materiais

a CONSUMO DE MATERIAIS

5.000 peças a Cr.\$ 0,05 250,-

CONTA VARIAÇÃO DE QUANTIDADES DE MATERIAIS**a CONSUMO DE MATERIAIS**

100 peças a Cr.\$ 0,25 25,-

CONTA DE VARIAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA**a SALÁRIOS**

diferença verificada 50,-

CONTA VARIAÇÃO DE GASTOS GERAIS**a GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO**

diferença verificada 650,- 975,-

Temos finalmente a venda de 3.000 unidades pelo preço de Cr.\$ 4.500,-. Isso dá lugar a duas partidas: uma para registrar a venda, e outra para escriturar a saída dos produtos pelo custo-padrão.

8.º) **CLIENTES**a **VENDAS**

faturamento de 3.000 unidades de produto "A", à razão de Cr.\$ 1,50 por unidade 4.500,-

9.º) — **CUSTO DE VENDAS**a **PRODUTOS**

custo-padrão de 3.000 unidades do produto "A", vendidas 1.800,-

A demonstração dos resultados, com transferência das Variações para a conta de Lucros e Perdas, será a seguinte:

<i>Vendas</i>	Cr.\$ 4.500,-
a deduzir:	
<i>Custo de Produção na base-padrão:</i>	
a) Materiais	1.000,-
b) Salários	600,-
c) Gastos Gerais	1.000,-
	<hr/>
menos:	2.600,-
d) Produtos em Fabricação	800,-
	<hr/>
Custo-padrão de produtos vendidos	Cr.\$ 1.800,-
	<hr/>
Lucro bruto	Cr.\$ 2.700,-
menos:	
Variação de Custo	Cr.\$ 975,-
	<hr/>
Lucro líquido (exclusive despesas mercantis)	<u>Cr.\$ 1.725,-</u>

O controle de produção pelo método de custos-padrões pode também ser aplicado para apurar as Variações de Custo relativas a processos globais de produção, como por exemplo nas Fiações e Tecelagens:

Exemplo prático:

Suponhamos um estabelecimento de indústria têxtil com as seguintes seções:

- a) Fiação
- b) Tinturaria de Fio
- c) Tecelagem
- d) Acabamento

Para cada seção, abrem-se três contas gerais:

- a) Contas de Matérias-Primas
- b) Contas de Custeio
- c) Contas de Produção

O sistema de contas para o controle das matérias-primas e dos produtos nas diferentes fases, foi organizado de maneira que, para cada espécie de matérias ou produtos, existem depósitos especiais em que há registros de entradas e saídas.

O seguinte quadro ilustra o movimento de matérias-primas e produtos:

SEÇÕES	Estoque no começo do mês	Entradas durante o mês	SAÍDAS			Estoque no fim do mês
			Matérias-primas incorporadas na base de custos-padrões	Despesas de custeio cobertas na base de custos-padrões	Valor de matérias-primas e produtos saídos	
Depósito de Algodão.....	20.000,00	150.000,00	160.000,00	170.000,00	140.000,00	30.000,00
Fiação.....	120.000,00	140.000,00	160.000,00	170.000,00	330.000,00	100.000,00
Depósito de Fios Crus.....	90.000,00	330.000,00	50.000,00	20.000,00	280.000,00	140.000,00
Tinturaria do Fio.....	10.000,00	50.000,00	50.000,00	20.000,00	70.000,00	10.000,00
Depósito de Fios Tintos.....	130.000,00	70.000,00	320.000,00	180.000,00	70.000,00	130.000,00
Tecelagem.....	250.000,00	300.000,00	320.000,00	180.000,00	500.000,00	230.000,00
Depósito de Pano Cru.....	100.000,00	500.000,00	490.000,00	60.000,00	500.000,00	100.000,00
Acabamento.....	50.000,00	500.000,00	490.000,00	60.000,00	550.000,00	60.000,00
Depósito de Produtos.....	400.000,00	550.000,00	1.020.000,00	430.000,00	600.000,00	350.000,00
	1.170.000,00	2.590.000,00	1.020.000,00	430.000,00	3.040.000,00	1.150.000,00
	A	B	C	D	E	F

Estoque Final = A + B + D - E = 1.170.000,00 + 2.590.000,00 + 430.000,00 - 3.040.000,00 = 1.150.000,00

Cada departamento de fabricação possui, além de uma conta de Matérias-Primas para registrar o movimento de entradas e saídas de matérias, na base de preços-padrões, outra de custeio, debitada pelas quotas-padrões de salários, acessórios, lubrificantes, iluminação, energia, vapor, gás água e gastos gerais de fabricação, relativas à produção-padrão e creditada pela produção real na base de custos-padrões.

No quadro que segue damos o resumo da distribuição dos gastos, de acordo com o plano de produção previamente estabelecido :

Quadro de Distribuição N.º 1

Custos Industriais Subcontas	SAÍDAS				Totais
	Fiação	Tinturaria do Fio	Tecelagem	Acabamento	
Salários.....	110.000,-	10.000,-	110.000,-	20.000,-	250.000,-
Acessórios.....	20.000,-	2.000,-	20.000,-	5.000,-	47.000,-
Lubrificantes ..	5.000,-	1.000,-	10.000,-	5.000,-	21.000,-
Energia-Luz	20.000,-	1.000,-	20.000,-	10.000,-	51.000,-
Vapor	—	3.000,-	5.000,-	10.000,-	18.000,-
Gás	1.000,-	—	—	—	1.000,-
Água	1.000,-	2.000,-	2.000,-	4.000,-	9.000,-
Gastos Gerais ..	30.000,-	2.000,-	30.000,-	15.000,-	77.000,-
	187.000,-	21.000,-	197.000,-	69.000,-	474.000,-

Suponhamos ainda que os custos efetivos, relativos ao período de custos, escriturados a crédito de "Contas a Pagar" tenham sido :

Salários	245.000,-
Acessórios	46.000,-
Lubrificantes.....	21.000,-
Energia e Luz	49.000,-
Vapor	17.000,-
Gás	1.000,-
Água	8.000,-
Gastos Gerais	74.000,-

461.000,-

As partidas do Diário a serem formuladas são as seguintes :

- 1.º — Aquisição de algodão :
- DEPÓSITO DE ALGODÃO**
a **FORNECEDORES**
- Pelo algodão comprado durante o mês, conforme livro de compras 150.000,-
- 2.º — Transferência de algodão para a Fiação :
- FIAÇÃO CONTA DE MATÉRIAS-PRIMAS**
a **DEPÓSITO DE ALGODÃO**
- Algodão passado para fabricação 140.000,-
- 3.º — Transferência da produção da Fiação para o Depósito de Fios Crus :
- DEPÓSITO DE FIOS CRUS**
a **FIAÇÃO CONTA DE PRODUÇÃO**
- Valor da produção do mês 330.000,-
- 4.º — Transferência de Fios Crus para a Tinturaria do Fio e para a Tecelagem :
- DIVERSOS**
a **DEPÓSITO DE FIOS CRUS**
- Transferência de fios conforme resumo do mês :
- Tintura do Fio Conta de Matérias-Primas 50.000,-
- Tecelagem Conta de Matérias-Primas 230.000,- 280.000,-

- 5.º — Transferência da Produção da Tinturaria do Fio :
- DEPÓSITO DE FIOS TINTOS**
a **TINTURARIA DO FIO CONTA DE PRODUÇÃO**
- Valor da produção do mês 70.000,-
- 6.º — Transferência de fios tintos para a Tecelagem :
- TECELAGEM CONTA DE MATÉRIAS-PRIMAS**
a **DEPÓSITO DE FIOS TINTOS**
- Transferência conforme resumo do mês 70.000,-
- 7.º — Transferência da produção da tecelagem para o Depósito de Panos Crus :
- DEPÓSITO DE PANOS CRUS**
a **TECELAGEM CONTA DE PRODUÇÃO**
- Valor da produção do mês 500.000,-
- 8.º — Transferência de Panos Crus para o Acabamento :
- ACABAMENTO CONTA DE MATÉRIAS-PRIMAS**
a **DEPÓSITO DE PANO CRU**
- Transferência conforme resumo do mês 500.000,-
- 9.º — Transferência da produção do Acabamento para o Depósito de Produtos :
- PRODUTOS**
a **ACABAMENTO CONTA DE PRODUÇÃO**
- Valor da produção do mês 550.000,-

10.º) — CUSTOS INDUSTRIAIS

a CONTAS A PAGAR

Pelás seguintes parcelas correspondentes a custos industriais do corrente mês:

Salários	245.000,-	
Acessórios	46.000,-	
Lubrificantes	21.000,-	
Energia e Luz	49.000,-	
Vapor	17.000,-	
Gás	1.000,-	
Água	8.000,-	
Gastos Gerais	74.000,-	461.000,-
		<hr/>

11.º) — Transferência para as contas de custeio das seções de fabricação, das despesas efetivas do mês:

DIVERSOS

a CUSTOS INDUSTRIAIS

Valor das despesas reais de custeio, conforme quadro de distribuição n.º 1:

Fiação Conta de Custeio	187.000,-	
Tinturaria do fio Conta de Custeio	21.000,-	
Tecelagem Conta de Custeio	197.000,-	
Acabamento Conta de Custeio ..	69.000,-	
		<hr/>
		474.000,-

a Salários	250.000,-	
a Acessórios	47.000,-	
a Lubrificantes	21.000,-	
a Energia e Luz	51.000,-	
a Vapor	18.000,-	
a Gás;	1.000,-	
a Água	9.000,-	
a Gastos Gerais	77.000,-	474.000,-

12.º) — Transferência para o débito da Conta de Produção dos valores de Matérias-Primas e das despesas de custeio, na base dos custos-padrões pelo crédito das respectivas contas de Matérias-Primas e de custeio das seções de fabricação:

DIVERSOS

a DIVERSOS

Fiação Conta de Produção	330.000,-	
Tinturaria do Fio Conta de Prod.	70.000,-	
Tecelagem Conta de Produção ..	500.000,-	
Acabamento Conta de Produção	550.000,-	
		<hr/>
		1.450.000,-

a Fiação Conta de Matérias-Primas	160.000,-	
a Fiação Conta de Custeio	170.000,-	
a Tinturaria de Fio Conta de Ma- térias-Primas	50.000,-	
a Tint. de Fio Conta de Custeio	20.000,-	
a Tecelagem Conta de Matéria- Prima	320.000,-	
a Tecelagem Conta de Custeio ..	180.000,-	
a Acabamento Conta de Matéria- Prima	490.000,-	
a Acabamento Conta de Custeio.	60.000,-	1.450.000,-

Agora as contas de Matérias-Primas, de cada seção, apresentam um saldo exatamente igual ao valor dos estoques finais do período de custeio, achando-se as contas de produção encerradas.

As contas de custeio apresentam saldos que correspondem a Variações de Custo, provenientes de diferenças de quantidades em relação às quantidades-padrões previstas de acôrdo com o seguinte quadro:

LANÇAMENTO N.º	FIAÇÃO C/ DE CUSTEIO		TINTURARIA DO FIO C/ DE CUSTEIO		TECELAGEM C/ DE CUSTEIO		ACABAMENTO C/ DE CUSTEIO	
	DÉBITO	CRÉDITO	DÉBITO	CRÉDITO	DÉBITO	CRÉDITO	DÉBITO	CRÉDITO
11	187.000,00		21.000,00		197.000,00		69.000,00	
12		170.000,00		20.000,00		180.000,00		60.000,00
Varição		17.000,00		1.000,00		17.000,00		9.000,00
	187.000,00	187.000,00	21.000,00	21.000,00	197.000,00	197.000,00	69.000,00	99.000,00

Estas variações são transferidas para as respectivas contas, mediante a seguinte partida :

13.º) — DIVERSOS

a DIVERSOS

Variações de custo apuradas durante o período encerrado em..... como segue :

Fiação Conta Variação de Custo..	17.000,-
Tinturaria Conta Variação de Custo	1.000,-
Tecelagem Conta Variação de Custo	17.000,-
Acabamento Conta Variação de	
Custo	9.000,-
	<u>44.000,-</u>

a Fiação Conta de Custeio.....	17.000,-
a Tintur. de Fio Conta de Custeio	1.000,-
a Tecelagem Conta de Custeio..	17.000,-
a Acabamento Conta de Custeio..	9.000,-
	<u>44.000,-</u>

Também na conta de Custos Industriais, debitada pelos custos reais e creditada pelas quotas de custos previstos para uma produção-padrão nos departamentos de fabricação, existe um saldo que corresponde à variação de valor verificada durante o período entre as despesas previstas e as efetivamente realizadas pelos departamentos de produção. O saldo de Cr. \$ 13.000,- deve ser transferido para a conta de Variações de Custos Industriais, como segue :

14.º) — CUSTOS INDUSTRIAIS

a VARIAÇÕES DE CUSTOS INDUSTRIAIS

Importância aplicada a menos do que a previsão feita para uma produção-padrão.....	13.000,-
--	----------

Restam os lançamentos relativos às vendas realizadas durante o mês. Admitindo que tenham importado em 900.000,- e que o custo correspondente haja sido de Cr. \$ 600.000,-, temos as seguintes partidas :

15.º) — **CLIENTES**
a **VENDAS**

Faturamento do mês 900.000,-

16.º) — **CUSTO DE VENDAS**
a **PRODUTOS**

Custo dos tecidos faturados durante
o mês, na base de custos-padrões.... 600.000,-

Transcrevendo as partidas para o Razão, apuramos
os seguintes estados :

DEPÓSITO DE ALGODÃO

Estoque inicial	20.000,-	N.º 2	140.000,-
N.º 1	150.000,-		

FIAÇÃO CONTA DE MATÉRIAS-PRIMAS

Estoque inicial	120.000,-	N.º 12	160.000,-
N.º 2	140.000,-		

DEPÓSITO DE FIOS CRUS

Estoque inicial	90.000,-	N.º 4	280.000,-
N.º 3	330.000,-		

TINTURARIA DE FIO CONTA DE MATÉRIAS-PRIMAS

Estoque inicial	10.000,-	N.º 12	50.000,-
N.º 4	50.000,-		

DEPÓSITO DE FIOS TINTOS

Estoque inicial	130.000,-	N.º 6	70.000,-
N.º 5	70.000,-		

TECELAGEM CONTA DE MATÉRIAS-PRIMAS

Estoque inicial	250.000,-	N.º 12	320.000,-
N.º 4	230.000,-		
N.º 6	70.000,-		

DEPÓSITO DE PANO CRU

Estoque inicial	100.000,-	N.º 8	500.000,-
N.º 7	500.000,-		

ACABAMENTO CONTA DE MATÉRIAS-PRIMAS

Estoque inicial	50.000,-	N.º 12	490.000,-
N.º 8	500.000,-		

PRODUTOS

Estoque inicial	400.000,-	N.º 14	600.000,-
N.º 9	550.000,-		

FORNECEDORES

		N.º 1	150.000,-
--	--	-------------	-----------

FIAÇÃO CONTA DE PRODUÇÃO

N.º 12	330.000,-	N.º 3	330.000,-
--------------	-----------	-------------	-----------

TINTURARIA DE FIO — CONTA DE PRODUÇÃO

N.º 12	70.000,-	N.º 5	70.000,-
--------------	----------	-------------	----------

TECELAGEM — CONTA DE PRODUÇÃO

N.º 12	500.000,-	N.º 7	500.000,-
--------------	-----------	-------------	-----------

ACABAMENTO — CONTA DE PRODUÇÃO

N.º 12	550.000,-	N.º 9	550.000,-
--------------	-----------	-------------	-----------

FIAÇÃO CONTA DE CUSTEIO

N.º 11	187.000,-	N.º 12	170.000,-
		N.º 13	17.000,-

TINTURARIA DE FIO CONTA DE CUSTEIO

N.º 11.....	21.000,-	N.º 12.....	20.000,-
		N.º 13.....	1.000,-

TECELAGEM — CONTA DE CUSTEIO

N.º 11.....	197.000,-	N.º 12.....	180.000,-
		N.º 13.....	17.000,-

ACABAMENTO — CONTA DE CUSTEIO

N.º 11.....	69.000,-	N.º 12.....	60.000,-
		N.º 13.....	9.000,-

CUSTOS INDUSTRIAIS

N.º 10.....	461.000,-	N.º 11.....	474.000,-
N.º 14.....	13.000,-		

CONTAS A PAGAR

		N.º 10.....	461.000,-
--	--	-------------	-----------

FIAÇÃO — CONTA DE VARIAÇÕES DE CUSTO

N.º 13.....	17.000,-		
-------------	----------	--	--

TINTURARIA DE FIO — CONTA DE VARIAÇÕES DE CUSTO

N.º 13.....	1.000,-		
-------------	---------	--	--

TECELAGEM — CONTA DE VARIAÇÕES DE CUSTO

N.º 13.....	17.000,-		
-------------	----------	--	--

ACABAMENTO — CONTA DE VARIAÇÕES DE CUSTO

N.º 13.....	9.000,-		
-------------	---------	--	--

VARIAÇÕES DE CUSTOS INDUSTRIAIS

	N.º 14.....	13.000,-
--	-------------	----------

CLIENTES

N.º 13.....	900.000,-	
-------------	-----------	--

VENDAS

	N.º 13.....	900.000,-
--	-------------	-----------

CUSTO DE VENDAS

N.º 14.....	600.000,-	
-------------	-----------	--

Com estes elementos, obtemos o seguinte balancete de verificação do Razão :

CONTAS	DÉBITO	CRÉDITO	SALDOS	
			DEVEDORES	CREDORES
(1) Capital inicial aplicado em estoque	—	1.170.000,-	—	1.170.000,-
Depósito de Algodão	170.000,-	140.000,-	30.000,-	—
Fiação Conta de Matérias-Primas	260.000,-	160.000,-	100.000,-	—
Depósito de Fios Crus	420.000,-	280.000,-	140.000,-	—
Tinturaria do Fio Conta de Matérias-Primas	60.000,-	50.000,-	10.000,-	—
Depósito de Fios Tintos	200.000,-	70.000,-	130.000,-	—
Tecelagem Conta de Matérias-Primas	550.000,-	320.000,-	230.000,-	—
Depósito de Pano Cru	600.000,-	500.000,-	100.000,-	—
Acabam. Conta de Matérias-Primas	550.000,-	490.000,-	60.000,-	—
Produtos	950.000,-	600.000,-	350.000,-	—
Fornecedores	—	150.000,-	—	150.000,-
Fiação Conta de Produção	330.000,-	330.000,-	—	—
Tinturaria do Fio Conta de Produção	70.000,-	70.000,-	—	—
Tecelagem Conta de Produção	500.000,-	500.000,-	—	—
Acabamento Conta de Produção	550.000,-	550.000,-	—	—
Fiação Conta de Custeio	187.000,-	187.000,-	—	—
Tinturaria do Fio Conta de Custeio	21.000,-	21.000,-	—	—
Tecelagem Conta de Custeio	197.000,-	197.000,-	—	—
Acabamento Conta de Custeio	69.000,-	69.000,-	—	—
Custos Industriais	474.000,-	474.000,-	—	—
Variações de Custos Industriais	—	13.000,-	—	13.000,-
Fiação Conta de Variações de Custos	17.000,-	—	17.000,-	—
Tinturaria do Fio Conta de Variações de Custos	1.000,-	—	1.000,-	—
Tecelagem Conta de Variações de Custos	17.000,-	—	17.000,-	—
Acabamento Conta de Variações de Custos	9.000,-	—	9.000,-	—
Contas a Pagar	—	461.000,-	—	461.000,-
Clientes	900.000,-	—	900.000,-	—
Vendas	—	900.000,-	—	900.000,-
Custos de Vendas	600.000,-	—	600.000,-	—
	7.702.000,-	7.702.000,-	2.694.000,-	2.694.000,-

(1) — A importância de 1.170.000,-, que figura no crédito, corresponde à contrapartida do valor dos estoques existentes no começo do período, nos diversos departamentos de fabricação, conforme consta do quadro da pág. 82.

Com os elementos constantes dos mapas de produção e do balancete retro, organiza-se a seguinte demonstração de resultados :

VENDAS	Cr. \$ 900.000,-	
menos :		
Estoque inicial de Matérias-Primas, produtos em fabricação e produtos acabados	Cr. \$ 1.170.000,-	
Matérias-Primas adquiridas durante o mês, na base-padrão	Cr. \$ 150.000,-	
Custos Industriais cobertos pela produção na base-padrão	Cr. \$ 430.000,-	
	<u>Cr. \$ 1.750.000,-</u>	
menos :		
Estoque final de Matérias-Primas, produtos em fabricação e produtos acabados	Cr. \$ 1.150.000	
Custo-Padrão dos produtos vendidos	Cr. \$ 600.000,-	
Lucro Bruto	Cr. \$ 300.000,-	
a deduzir :		
Varição de Custo proveniente da menor produção :		
Fiação — Conta de Variações de Custo	Cr. \$ 17.000,-	
Tinturaria — Conta de Variações de Custo	Cr. \$ 1.000,-	
Tecelagem — Conta de Variações de Custo	Cr. \$ 17.000,-	
Acabamento — Conta de Variações de Custo	Cr. \$ 9.000,-	
	<u>Cr. \$ 44.000,-</u>	
menos :		
Variações de Custo Industrial provenientes de menor despesa do que a prevista	Cr. \$ 13.000,-	Cr. \$ 31.000,-
Lucro comercial sujeito a deduções referentes a despesas de administração e de vendas	<u>Cr. \$ 269.000,-</u>	

O processo adotado permitiu colocar em evidência, separadamente, as variações de custos provenientes de menor produção e as decorrentes da menor despesa verificada durante o período em relação ao valor previsto para a produção-padrão.

De fato, as contas de Variações de Custo de cada departamento de fabricação resultam da comparação do valor que teria de ser gasto se a produção tivesse sido igual à quantidade-padrão prevista e o valor de gastos que as quantidades efetivamente produzidas cobriram na base dos custos-padrões. Assim sendo, as diferenças somente podem referir-se a diferenças de quantidade.

Por outro lado, a conta de "Custos Industriais" foi debitada pelas despesas efetivas do mês e creditada por quantias correspondentes às quotas-padrões, distribuídas aos departamentos de fabricação, tendo em vista a obtenção de uma produção-padrão. Dêste modo, a diferença somente pode representar uma variação de valores.

No exemplo houve produção de quantidades menores do que as previstas e, por isso, as variações são passivas e figuram no débito.

Em sentido inverso, comportaram-se as variações provenientes do menor dispêndio com fatores reais de custos, em virtude da menor ocupação observada durante o período. Evidentemente, em tais casos, as variações passivas são maiores do que as ativas que as contrabalançam em parte, em virtude da incidência sobre o custo de fabricação de certas despesas de caráter não proporcional ao volume da produção, de acordo com os estudos já feitos sobre a matéria.

VIII — EXERCÍCIO COMERCIAL

28) — *Apuração dos créditos comerciais.*

Examinadas as questões relacionadas com o contróle contábil da produção industrial, incumbe-nos tratar das que se referem às atividades comerciais. Estas giram em tórno do volume das vendas que completam o processo de circulação do capital invertido na empresa.

Sobre o mecanismo da circulação do capital, através do processo de produção, estudado nos capítulos anteriores, escrevemos, em trabalho apresentado ao 1.º Congresso Brasileiro de Economia, o seguinte: (1)

Para que haja produção econômica, isto é, criação de utilidades que atendam às necessidades constantemente crescentes do homem, devem ser empregados esforços que transformem as cousas encontradas no ambiente natural e social em estado inaproveitável ou de utilidade menos imediata, em bens econômicos de consumo ou utilização imediata. A diferença entre as utilidades final e inicial representa o valor da produção econômica ou o valor do serviço aplicado na consecução do produto. Para a obtenção do produto concorre o fator tempo, que se mede por espaços mais ou menos longos, durante cujo transcurso deve ser assegurada a subsistência do produtor, isto é, do homem. Deve-se, portanto, pressupor a existência de um fundo de subsistência de onde o homem retira os meios para se manter, enquanto não se finalizar o produto. Esse fundo de subsistência é representado, no regime de economia monetária e creditícia em que vivemos, pelo Capital.

A complexidade dos atuais processos de produção exige, para os diferentes fatores que o integram, períodos

(1) Reajustamento dos Capitais das Empresas a seus valores reais — 1943.

de vinculação que variam de acôrdo com a sua natureza e determinam o montante dos capitais a serem colocados nas empresas comerciais e industriais, com esperança de remuneração pelos serviços que prestam em concorrência com os demais fatores de produção.

“O produtor que coloca um capital confia em que, ao terminar o processo de produção, esse capital volte às suas mãos, com o acréscimo de uma renda. O capital que uma vez foi colocado, enquanto se realizava a produção, volta ao seu estado “livre” (1) Ao movimento de produção agrega-se o de circulação, que permite a constante renovação do processo pelo emprêgo repetido do fundo de capital.

O capital empregado nas empresas pode ser classificado de acôrdo com as suas fontes e de acôrdo com as suas aplicações. Colocando-nos no atual estado de organização econômica e prescindindo de quaisquer considerações de ordem doutrinária, distinguimos, sob o primeiro aspecto, as seguintes categorias de capitais:

- a) — Capital próprio da empresa.
- b) — Capitais provenientes de créditos de consumo.
- c) — Capitais provenientes de créditos de financiamento.

O capital próprio é representado pela dotação inicial em dinheiro ou em bens, que os titulares da empresa retiraram da sua economia particular e aplicaram no negócio.

O capital proveniente de créditos de consumo corresponde ao valor de aquisições feitas a prazo de materiais e mercadorias destinadas ao giro comercial e industrial, e que se pagam com o resultado da colocação dos produtos em que se incorporaram.

Os créditos de financiamento são representados por adiantamentos bancários e empréstimos monetários resgatáveis a prazo curto ou longo, destinados a ampliar os recursos financeiros de que a empresa necessita para o seu funcionamento e desenvolvimento.

(1) Richard V. Strigl — Curso Médio de Economia — Edição de Cultura Econômica — México — pág. 97.

Os capitais provenientes das fontes ora mencionadas são aplicados em diversos bens que se dividem em duas categorias fundamentais, de acôrdo com as funções que lhes são reservadas no processo de transformação econômica :

- a) — Bens de Capital Técnico
- b) — Bens de Capital Financeiro.

Nas duas categorias, os bens possuem vários graus de disponibilidade e se distinguem por diferentes velocidades de circulação.

Entre os bens do Capital Técnico distinguimos o Capital Fixo, representado pelo valor de Bens Imóveis, maquinismos, instalações e equipamentos, indisponíveis por destinação e de circulação lenta, porque o seu valor se integra nos produtos de vários anos, à medida que se dá a sua desvalorização pelo uso ou outra causa. A outra parte do capital técnico é constituída pelos elementos do custeio industrial, que se mantêm em nível mais ou menos constante, como imobilizações temporárias, resultantes da própria normalidade industrial, sob a forma de matérias-primas, acessórios e produtos em transformação, em proporções que facultam a continuidade do ritmo do trabalho.

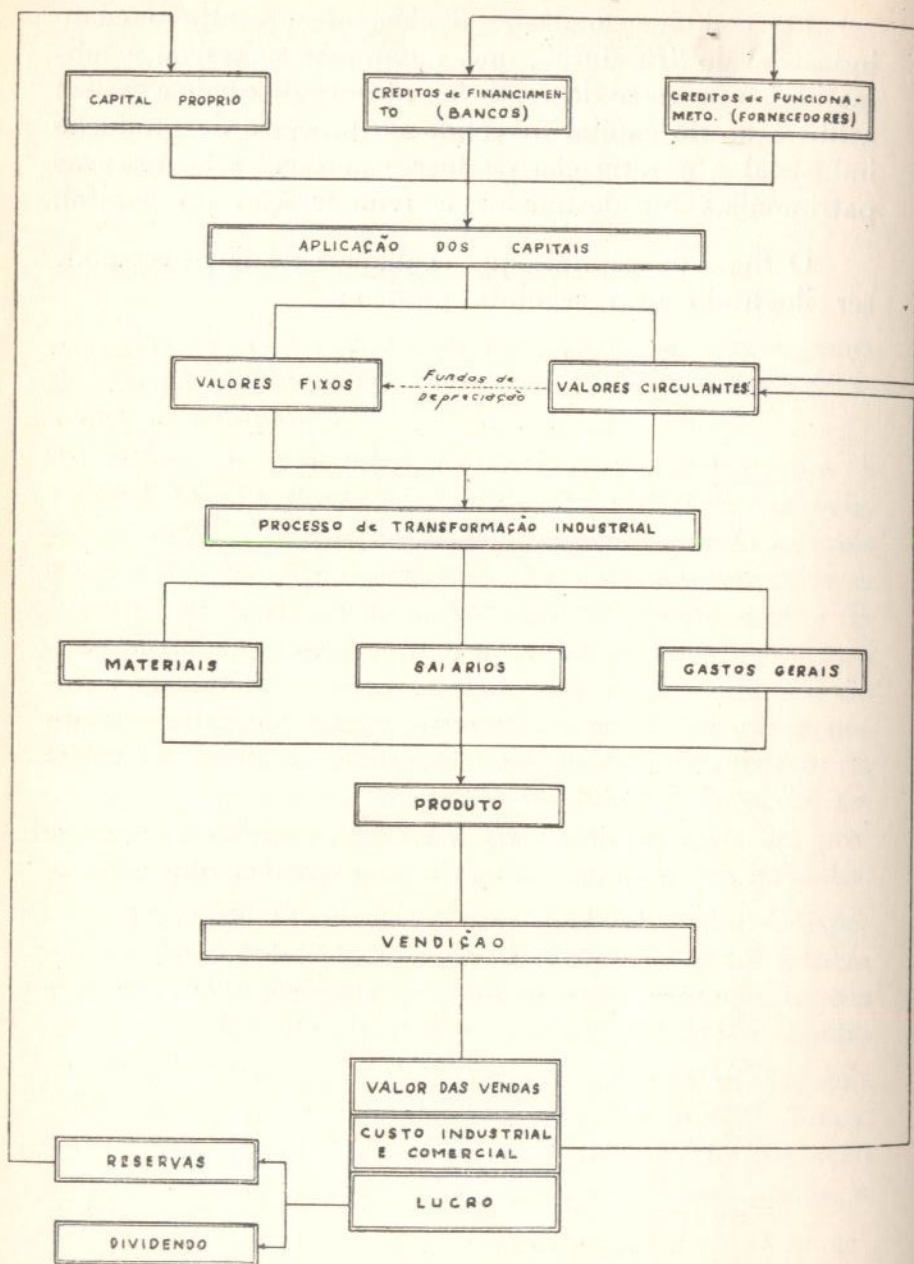
O Capital Financeiro é constituído de valores disponíveis e realizáveis, tais como dinheiro, depósitos bancários, títulos negociáveis, créditos contra terceiros, estoques de mercadorias e outros elementos de circulação rápida.

Assim identificados os elementos do capital das empresas industriais, e seguindo o fluxo a que aludimos, verificamos que êles se integram no processo de produção sob a forma de "custos", divididos em 3 classes gerais, a saber :

- a) — Matérias-Primas
- b) — Salários
- c) — Gastos Gerais de Fabricação

Da combinação dêstes 3 elementos resulta o custo industrial do "Produto", que, numa fase sucessiva, é submetido ao processo de venda, através do qual se realiza a liberação do capital invertido no processo de produção industrial e a formação de lucros acrescidos às reservas patrimoniais ou destinados à remuneração do capital.

O fluxo de capitais que acabamos de descrever pode ser ilustrado pelo seguinte gráfico :



As vendas completam, pois, o ciclo das operações descritas.

O valor total das vendas deve cobrir :

- 1.º — O custo de produção das mercadorias vendidas.
- 2.º — As despesas de promoção de vendas, compreendendo publicidade, estudo de mercados, viajantes, vendedores, agentes, exposições locais de vendas, amostras, expedição e entrega de mercadorias e outras, diretamente relacionadas com a colocação dos produtos.
- 3.º — As despesas de administração representadas por honorários de diretores, ordenados de pessoal de escritório, despesa de escritório, aluguéis de dependências ocupadas pela administração, comissões e despesas bancárias e outras de caráter geral.
- 4.º — Despesas Fiscais provenientes de impostos, taxas, multas, recursos e defesas perante repartições, serviços internos decorrentes da legislação fiscal etc.
- 5.º — Encargos criados pela legislação trabalhista, relativos a pessoal administrativo, abrangendo despesas de pessoal, material, contribuições a institutos de previdência social e outras despesas referentes ao bem-estar do pessoal.
- 6.º — Despesas de Financiamento em que se computam juros e outras despesas relacionadas com empréstimos bancários, debêntures, hipotecas etc.
- 7.º — Provisões para Riscos com devedores insolváveis, quebras de estoque, oscilações cambiais, seguros, depreciações de móveis e utensílios etc.
- 8.º — Margem razoável de lucro líquido a ser distribuído aos titulares e acionistas da empresa e para constituição de Fundos de Reserva de Capital.

Produção e vendas são duas atividades que, reciprocamente, se condicionam.

A produção deve adaptar-se às necessidades do mercado, tanto do ponto-de-vista quantitativo, como do qualitativo. Por outro lado, a venda deve ser praticada dentro dos limites da capacidade técnica do estabelecimento

industrial. Ela está sujeita a restrições, impostas pela conjuntura comercial, pelas tendências da moda e das estações e pela concorrência.

Na apuração dos resultados econômicos de certo período ou exercício comercial, devem ser postos em evidência os fatores que determinaram o grau de rendimento, usando quocientes e índices de relação entre o valor e volume da produção, de um lado, e o valor e volume das vendas, do outro. Cumpre, igualmente, verificar a incidência dos demais elementos de custo do exercício comercial sobre a formação dos réditos, por meio de quocientes e índices referidos ao custo total das vendas, ao valor destas e à importância dos lucros brutos.

Com relação aos custos do exercício comercial também se verificam os fenômenos inerentes aos custos industriais. Dividem-se em custos proporcionais, custos fixos e custos semifixos. Os primeiros tendem a acompanhar a curva das vendas, os fixos conservam-se mais ou menos permanentes, qualquer que seja o grau da atividade comercial e os semifixos dependem, em parte, do volume das transações. Compreende-se, facilmente, que a política de preços a ser adotada depende de múltiplos fatores, alguns controláveis, outros não.

São controláveis os que podem ser convenientemente dosados de acordo com as circunstâncias, mediante a adoção de medidas ao alcance direto dos agentes da produção. Incontroláveis são os encargos forçados que resultam de condições congênitas a cada empresa, tais como despesas mínimas de administração e de manutenção dos negócios e os que lhe são impostos sob a forma de tributos, fixos ou proporcionais, a que nenhuma empresa se pode furtar.

Tôdas essas circunstâncias não podem ser olvidadas na análise das contas e na verificação dos resultados, para o efeito de organização de planos de produção e de campanhas de vendas futuras, e para o confronto dos resultados com as respectivas previsões.

A influência que os diversos tipos de despesas exercem sobre os resultados líquidos, pode ser apreciada pela com-

paração dos resultados de diversos exercícios em que as transações estiveram sob a influência de condições econômicas variáveis, como se vê no seguinte exemplo:

	1.º ano	2.º ano	3.º ano	4.º ano
Vendas	400.000,-	500.000,-	600.000,-	700.000,-
Custo	320.000,-	400.000,-	480.000,-	560.000,-
	<u>80.000,-</u>	<u>100.000,-</u>	<u>120.000,-</u>	<u>140.000,-</u>
Despesas Fixas	60.000,-	60.000,-	60.000,-	60.000,-
Despesas Semi-Fixas	10.000,-	15.000,-	18.000,-	20.000,-
Despesas variáveis proporcionais	8.000,-	10.000,-	12.000,-	14.000,-
Despesas totais	<u>78.000,-</u>	<u>85.000,-</u>	<u>90.000,-</u>	<u>94.000,-</u>
Lucro líquido	<u>2.000,-</u>	<u>15.000,-</u>	<u>30.000,-</u>	<u>46.000,-</u>

Os números-índices do volume de vendas nos quatro exercícios, considerando-se o primeiro como básico, foram:

1.º ano	100
2.º ano	125
3.º ano	150
4.º ano	175

A esta evolução das vendas correspondeu um aumento mais do que proporcional dos lucros líquidos, conforme se depreende da seguinte série de índices:

1.º ano	100
2.º ano	750
3.º ano	1.500
4.º ano	2.300

Examinando-se as causas de tão flagrante diversificação das curvas de crescimento, apura-se que resultam do aproveitamento mais intenso do aparelho administrativo, cujos gastos fixos suportaram a expansão dos negócios mediante ligeira alteração das despesas semifixas, que após um reajuste operado no 2.º ano, acusam tendência a crescimento menos do que proporcional.

A análise contábil dos resultados do exercício comercial depende da organização do plano de contas.

Reservando as séries de numeração 1.000, 2.000 e 3.000, para indicar, respectivamente, as contas do Ativo, do Passivo e do exercício Industrial, as que se referem ao exercício comercial podem ser classificadas na série 4.000, de acôrdo com o seguinte quadro :

4.100 — VENDAS

Creditada pelo valor das vendas, excluídas as parcelas referentes a despesas de acondicionamento, fretes, carretos e deduzidas as devoluções e abatimentos. Encerra-se com a transferência do saldo de cada exercício para a conta de Exercício Comercial.

A conta "Vendas" pode ser objeto de desdobramento de segundo grau para classificar o valor bruto das vendas, as devoluções e os abatimentos, ou para apurar vendas feitas a prazo a dinheiro, ou vendas feitas para diversas praças e ainda para obter estatísticas de vendas por produtos. Alguns dêsses problemas são resolvidos com vantagem, por meio de apurações extracontábeis de caráter estatístico, porque assim as apurações não prejudicam o levantamento rápido dos balancetes mensais de contabilidade, destinados ao uso da administração.

4.200 — CUSTO DE VENDAS

Debitada pelo valor dos produtos vendidos, deduzidas as devoluções. O saldo devedor será transferido no fim do exercício para a conta do Exercício Comercial em que se apura o resultado mercantil. Como a conta "Vendas", também esta pode ser objeto de desdobramento de segundo grau para classificar as vendas por produtos e destino. Aconselha-se, porém, fazer tais apurações estatísticas por meios extracontábeis, mais elásticos quanto à especificação dos dados a serem agrupados.

4.300 — DESPESAS DE PROMOÇÃO DE VENDAS

Debitada por tôdas as despesas diretamente relacionadas com a venda. Em contas de segundo grau devem ser analisadas as despesas desta natureza, servindo a seguinte enumeração de exemplo :

4.301 — *Ordenados do Pessoal do Escritório de Vendas*

compreendendo gerente de vendas, faturistas, correspondentes, técnicos de propaganda e de estudo de mercados, escriturários etc.

4.302 — *Ordenados de Viajantes e Vendedores*

4.303 — *Despesas de Viajantes e Vendedores*

4.304 — *Comissões de Viajantes e Vendedores*

4.305 — *Propaganda Radiofônica*

4.306 — *Propaganda em Jornais*

4.307 — *Propaganda em Letreiros e Cartazes*

4.308 — *Amostras*

4.309 — *Material de Expediente*

4.310 — *Aluguéis*

4.311 — *Despesas de Expedição*

4.312 — *Despesas de Cobrança*

4.313 — *Contas Perdidas*

4.314 — *Diversas Despesas*

4.400 — DESPESAS DE ADMINISTRAÇÃO

Desdobrada em contas de segundo grau, de modo a obterem-se prontamente análises dos gastos relativos à administração, servindo as seguintes de exemplo :

4.401 — *Honorários de Diretores*

4.402 — *Honorários do Conselho Fiscal*

4.403 — *Ordenados do Pessoal Administrativo (1)*

4.404 — *Ordenados do Pessoal da Contadoria*

4.405 — *Material de Expediente*

(1) Pessoal não classificado em contas especiais.

- 4.406 — *Livros, Impressos e Material de Contabilidade*
 4.407 — *Comissões e Despesas Bancárias*
 4.408 — *Despesas de Correio, Telégrafo e Telefone*
 4.409 — *Despesas de Viagem*
 4.410 — *Despesas Judiciais*
 4.411 — *Aluguéis*
 4.412 — *Serviço de Limpeza*
 4.413 — *Despesas Gerais*

4.500 — DESPESAS FISCAIS

passível de ser desdobrada, como segue:

- 4.501 — *Tributos Federais*
 4.502 — *Tributos Estaduais*
 4.503 — *Tributos Municipais*
 4.504 — *Multas*
 4.505 — *Ordenados do Contencioso Fiscal*
 4.506 — *Despesas do Contencioso Fiscal*
 4.507 — *Custas do Contencioso Fiscal*

4.600 — DESPESAS DE PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL

discriminadas nas seguintes subcontas:

- 4.601 — *Contribuições ao I. A. P. I. (Instituto de Aposentadoria e Pensão dos Industriários)*
 4.602 — *Contribuições ao I.A.P.T.C. (Instituto de Aposentadoria e Pensões dos empregados nos transportes e cargas)*
 4.603 — *Contribuições à L.B.A. (Liga Brasileira de Assistência)*
 4.604 — *Serviços Médicos*
 4.605 — *Ordenados*
 4.606 — *Material de Expediente*
 4.607 — *Provisões para Férias*
 4.608 — *Prêmios de Seguros contra Acidentes*
 4.609 — *Provisões para Indemnizações a Empregados.*

4.700 — DESPESAS FINANCEIRAS desdobrada em:

- 4.701 — *Juros Bancários*
 4.702 — *Juros Hipotecários*
 4.703 — *Juros de Obrigações*
 4.704 — *Despesas de Empréstimos*
 4.705 — *Diferenças de Câmbio*

4.800 — PROVISÕES E RISCOS

- 4.801 — *Depreciação de Móveis e Utensílios*
 4.802 — *Provisão para Quebras de Estoque*
 4.803 — *Prêmios de Seguros contra Fogo*

As contas de resultado são completadas com um grupo destinado a classificar as rendas e despesas estranhas à exploração nos moldes seguintes:

4.900 — RENDAS E DESPESAS ESTRANHAS À EXPLORAÇÃO

- 4.901 — *Juros Ativos*
 4.902 — *Descontos Ativos*
 4.903 — *Renda de Títulos*
 4.904 — *Renda de Aluguéis*
 4.905 — *Dividendos Percebidos*
 4.906 — *Rendas Eventuais*

 4.951 — *Conservação de Prédios de Aluguel*
 4.952 — *Despesas de Administração de Bens extra-mercantis*
 4.953 — *Imposto de Renda*
 4.954 — *Donativos*
 4.955 — *Prejuízos Eventuais*
 4.956 — *Diversas Despesas*

29) — *Contrôle das Vendas*

Os serviços relativos ao controle das vendas podem ser divididos em 4 fases :

- a) — Recebimento de encomendas
- b) — Execução
- c) — Faturamento
- d) — Cobrança

As encomendas recebidas devem ser registradas e classificadas na seção de vendas por compradores, produtos e prazos de entrega.

Para esse fim podem ser utilizadas fichas múltiplas, preenchidas por meio de decalque e distribuídas em gavetas próprias.

As fichas devem conter informações que permitam indicar, a qualquer momento, a situação exata das encomendas pendentes. Todas as vias das fichas são iguais, mas cada uma ocupa lugar próprio nos fichários.

Para classificação dos compradores, são colocadas em ordem alfabética de nomes dos clientes ; para a dos produtos, em ordem alfabética ou numérica destes e para a dos prazos de entrega, em ordem cronológica de dia, mês e ano. Além das fichas destinadas a esta classificação triplíce, na seção de vendas haverá uma quarta via que deverá ser encaminhada ao serviço de faturamento, onde permanecerá arquivada em ordem alfabética de compradores, até serem liquidadas com o faturamento.

A medida que se liquidam as encomendas, devem as respectivas fichas da seção de vendas ser reunidas num fichário de encomendas liquidadas, em ordem alfabética dos compradores, para qualquer referência futura.

As fichas a que nos referimos podem obedecer ao seguinte modelo :

NOME DO COMPRADOR				PRODUTO :			ENTREGA EM :	
ENCOMENDA N.º.....								
ESPECIFICAÇÃO	Quantidade	Preço unitário	VALOR	FORNECIMENTOS				
				Data	Fatura N.º	Quantidade	Valor	Saldo a fornecer
DESPACHAR COMO Encomenda PARA								
Carga								
VOLUMES MARCADOS					PRAÇA			
CONHECIMENTO PARA					PRAÇA			
GUIAS DE SÉLO PARA					PRAÇA			
FATURA PARA					PRAÇA			

Para a execução das encomendas devem ser expedidas ordens de fabricação ou de expedição.

As ordens de Fabricação ou de expedição devem conter as seguintes informações :

- a) — Nome do comprador
- b) — praça
- c) — prazos para entrega
- d) — marcas a serem aplicadas nos volumes
- e) — instruções sobre despacho
- f) — quantidades
- g) — produtos

Não é aconselhável qualquer indicação sobre preços, pois o conhecimento desses deve ser privativo da seção de vendas e do serviço de faturamento e contabilidade.

A Ordem de Fabricação ou de Expedição pode ter o aspecto seguinte :

FÁBRICA DE TECIDOS "SÃO PAULO"		
DATA :	ORDEM DE FABRICAÇÃO N.º.....	
	ENCOMENDA	N.º.....
COMPRADOR :	PRAÇA :	
PRAZOS DE ENTREGA :		
DESPACHAR PARA	como	encomend carga
A ORDEM DE :		
MARCA DOS VOLUMES :		
OBSERVAÇÕES :		
.....		
QUANTIDADES	UNIDADES	PRODUTOS
		Para uso do Escritório da Fábrica
		Ordem de Serviço N.º..... Data :.....
Assinatura do Chefe da Seção de Vendas	Rubrica do Encarregado	

À vista da Ordem de Fabricação caberá ao escritório da fábrica :

- 1.º) — registrar a encomenda, classificando-a sob o tríplice aspecto do comprador, dos produtos e dos prazos de entrega, para o que poderá adotar o critério das fichas que já descrevemos :
- 2.º) — expedir ordens de serviço que, conforme o caso, são acompanhadas de desenhos, instruções sobre uso de materiais e máquinas, tempo de fabricação etc.

As ordens de serviço devem mencionar o número da Ordem de Fabricação a que se referem, a fim de permitir a qualquer momento a verificação do destino das ordens em andamento.

Concluída a fabricação, devem os produtos ser submetidos ao competente contróle técnico, comprovado pelo atestado de aprovação lançado pela unidade responsável na Ordem de Serviço terminada.

Acondicionados os produtos e completados os volumes para serem despachados, emitem-se "Notas de Expedição" em 4 vias, sendo :

- 1.ª) — para ser encaminhada ao escritório incumbido de extrair as guias de sêlo de consumo, que devem acompanhar os produtos ou conhecimento de embarque ;
- 2.ª) — para ser encaminhada juntamente com as guias de sêlo de consumo para a seção de faturamento ;
- 3.ª) — para ser encaminhada ao serviço de contróle de estoque de produtos ;
- 4.ª) — para uso da seção de expedição.

O modelo seguinte representa uma "Nota de Expedição" usada em fábricas de tecidos :

Mod. 14

FÁBRICA DE TECIDOS DE ALGODÃO
"SÃO PAULO"

Ordem N.º.....

São Paulo, 26 de dezembro de 1930

Para os Srs. *Barros & Cia.*

Marca..... Destino.....

CAIXAS a..... peças. —
FARDOS

Tricoline.....

Números das peças	Metros	Quilos	Números dos volumes	Metros	Quilos

As "Notas de Expedição" especificam, portanto, as mercadorias contidas nos volumes despachados ou entregues.

Os produtos industriais, salvo casos especiais de isenção, estão sujeitos a selos de consumo, pagos por meio da guia ou aplicados nas mercadorias.

O modelo da guia de selo de consumo seguinte, serve, concomitantemente, de Nota de Entrega.

(A) FÁBRICA DE TECIDOS "SÃO PAULO"
SÃO PAULO

Guia N.º 00305 dos tecidos vendidos a
(Nome).....
(Enderêço).....

Despachado como.....

Encomenda industrial N.º.....	V O L U M E S				Tipo	Espécie do tecido	Metros	Impôsto
	Marca	Quant.	Num.	Peças				

Data :..... Gerente.....

(B) FÁBRICA DE TECIDOS "SÃO PAULO"
SÃO PAULO

Guia N.º 00305 dos tecidos vendidos a
(Nome).....
(Enderêço).....

Despachado como.....

Encomenda industrial N.º.....	V O L U M E S				Tipo	Espécie do tecido	Metros	Impôsto
	Marca	Quant.	Num.	Peças				

Data :..... Gerente.....

(C) FÁBRICA DE TECIDOS "SÃO PAULO"
SÃO PAULO

Recibo da Guia N.º 00305

Remetemos ao..... (Nome)
..... (Enderêço)

Por conta de..... e ordem de.....
conforme nota de especificação de volumes N.º.....
Fatura N.º..... de..... de..... de 19.....

Encomenda industrial N.º.....	V O L U M E S				Metros	Especificação dos tecidos	Preço unit.	Total
	Marca	Quant.	Num.	Peças				

Data :.....

Receb..... as mercadorias constantes desta guia, devidamente etiquetadas.
S. Paulo, de..... de 19.....

A parte (A) é fixa no talão ; a parte (B) fica em poder do comprador no ato da entrega ou será enviada com a fatura das mercadorias ; a parte (C) é devolvida pelo comprador, devidamente assinada no caso da entrega das mercadorias em domicílio ou, no caso de despacho, destacada na seção de faturamento.

À vista da parte (A), prêsa ao talão, compete ao escritório da fábrica escriturar o "Livro do Movimento do Impôsto de Consumo", que obedece a modelos oficiais, e no qual se registram as quantidades e valores de selos adquiridos, aplicados e saldos remanescentes.

Mediante a parte (C) acompanhada de uma via da "Nota de Expedição" e, no caso de embarque das mercadorias, do conhecimento ferroviários ou documentos marítimos, a seção de faturamento providencia a extração de faturas e duplicatas, destinadas ao comprador, servindo-se da cópia da ficha de encomenda, em seu poder, para preencher os claros que se referem ao preço.

Há grande variedade de modelos de faturas e duplicatas. Certas indústrias com produtos padronizados mantêm faturas impressas com a nomenclatura das mercadorias e claros para preenchimento das quantidades e preços.

Outras adotam faturas e duplicatas formando um só impresso, em várias vias, em que uma serve de fatura, outra de duplicata e as restantes de comprovantes de lançamentos, contrôle de vencimentos de duplicatas e outros fins.

Freqüentemente fatura e duplicata constituem impressos especiais, em várias vias, a serem preenchidas separadamente.

Nos estabelecimentos com grande movimento de faturas, o serviço de faturamento pode ser executado por processos mecanográficos, existindo máquinas especiais multiplicadoras e somadoras, dotadas de dispositivos para uso de impressos contínuos em várias vias, carbonizadas no verso ou para inserção de papel carbono, que proporcionam grande economia de tempo e fazem o duplo contrôle dos cálculos.

Apresentamos, em seguida, o modelo de uma Fatura-Duplicata :

DUPLICATA	COP. N.º	Fôlha N.º	Duplicata sel. com	Importância	Vencimento
D N.º			Cr. \$		

INSCRIÇÃO N.º

SÃO PAULO,

Ilmo(s). Snr(s).

Rua

Cidade

Estado

Deve(m) à FIAÇÃO PAULISTA S/A. estabelecida à rua 7 de Abril, 34, fone 4-2974, em São Paulo, relativo às suas compras, segundo nossa fatura original de número acima, desta data, na importância total de Cr. \$

Reconheço $\frac{so}{ccmos}$ a exatidão desta duplicata na importância acima que pagarei $\frac{i}{mos}$ à FIAÇÃO PAULISTA S/A. ou à sua ordem, na praça de

no dia de de 194

.....
(comprador)

FATURA	Cop. N.º	Folha N.º	Dup. sel. com	IMPORTÂNCIA	Vencimento										
F N.º			Cr. \$	_____											
<p>INSCRIÇÃO N.º SÃO PAULO,</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block; width: 200px; height: 40px; vertical-align: top;"> Ilmo(s). Snr(s). Rua Cidade Estado </div>															
<p>Deve(m) à FIAÇÃO PAULISTA S/A., estabelecida à rua 7 de Abril, 34, fone 4-2974, em São Paulo, a presente fatura relativa às suas compras, conforme Notas de Entrega abaixo discriminadas, que somam Cr. \$</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="height: 15px;"> </td></tr> <tr><td style="height: 15px;"> </td></tr> <tr><td style="height: 15px;"> </td></tr> <tr><td style="height: 15px;"> </td></tr> <tr><td style="height: 15px;"> </td></tr> <tr><td style="height: 15px;"> </td></tr> <tr><td style="height: 15px;"> </td></tr> <tr><td style="height: 15px;"> </td></tr> <tr><td style="height: 15px;"> </td></tr> <tr><td style="height: 15px;"> </td></tr> </table>															
Pagável na praça de _____															
no dia _____ de _____ de 194_____															
Agradecendo a preferência com que nos distinguiram, contamos com o seu costumeiro acolhimento à duplicata que segue.															
FIAÇÃO PAULISTA S/A.															
<div style="border: 1px solid black; padding: 10px; margin: auto; width: 80%;"> <p>ESTA FATURA NÃO TEM VALOR DE RECIBO</p> </div>															

O número de cópias deste documento varia de acordo com a organização das empresas.

Para as necessidades mínimas de controle numa empresa de regular movimento, aconselhamos as seguintes vias :

- 1.ª Via) que serve como fatura original a ser reproduzida no copiador de faturas e enviada ao comprador ;
- 2.ª Via) que serve de duplicata selada a ser devolvida pelo comprador, munida da sua assinatura, nos termos da lei ;
- 3.ª Via) que serve como comprovante da escrituração e é arquivada em ordem cronológica ;
- 4.ª Via) que serve como elemento de controle da cobrança de duplicatas, arquivada em ordem de datas de vencimento ;
- 5.ª Via) destinada à seção de vendas para que faça as necessárias anotações nas suas fichas de encomenda, dando baixa dos fornecimentos feitos ;
- 6.ª Via) destinada aos serviços de estatística de vendas.

As faturas e duplicatas devem ser registradas nos livros legais e fiscais da empresa.

De acordo com a legislação vigente, os livros fiscais são os seguintes :

- 1.º — Copiador de Faturas
- 2.º — Registro de Duplicatas
- 3.º — Registro de Vendas a Vista
- 4.º — Registro de Selos de Contas Assinadas

No copiador devem ser reproduzidas todas as faturas emitidas, anotando-se nestas o número e a página do copiador em que figuram.

O Registro de Duplicatas obedece a modelos oficiais, que, entretanto, podem ser adaptados de modo a servirem como Diários auxiliares de Faturas e Duplicatas emitidas.

O modelo seguinte serve como Diário auxiliar, devendo ser revestido das formalidades intrínsecas e extrínsecas a que estão sujeitos os livros legais :

☐ O registro de Vendas a Vista obedece a modelo oficial e se destina a escriturar a importância das vendas a dinheiro, feitas no varejo da empresa, consideradas como tais as que se liquidam dentro de 30 dias sem emissão de duplicatas.

O Registro de Selos de Contas Assinadas consta do modelo oficial e serve para escriturar o movimento de selos adquiridos, aplicados e saldos remanescentes.

Do registro de duplicatas extraem-se as partidas do Diário, correspondentes às vendas faturadas, representadas por Duplicatas Emitidas, nos termos seguintes :

DEVEDORES POR FATURAS

a VENDAS

Valor das faturas e duplicatas emitidas durante o período de..... a , conforme livro próprio, fls..... Cr.\$

Convém que os serviços de faturamento e de controle de duplicatas funcionem em conjunto, formando uma unidade de controle.

À medida que as duplicatas assinadas são devolvidas pelos compradores, devem ser feitas as competentes anotações no Registro de Duplicatas e nas fichas de controle de vencimentos.

Na mesma ocasião, emitem-se as fichas de lançamento, formuladas como segue :

DUPLICATAS A RECEBER

a DEVEDORES POR FATURAS

Duplicatas assinadas pelos seguintes:

N.º	Nome	Vencimento	Valor
1	A	1/1/44	5.000,-
2	B	31/1/44	10.000,-
3	C	28/2/44	30.000,-
			45.000,-

PERTENCEU A
Dauro R. Redaelli
Doação da família

As Duplicatas a Receber podem ser cobradas ou negociadas de várias maneiras. Os casos comuns são os seguintes:

- a) — cobrança na própria Caixa ;
- b) — cobrança por intermédio de estabelecimentos bancários ;
- c) — desconto bancário ;
- d) — caucionamento em Bancos, em garantia de contas de abertura de crédito.

Compete ao serviço de controle de cobrança de duplicatas anotar em suas fichas individuais tôdas as ocorrências relacionadas com elas, e classificar as fichas em escaninhos próprios, de acôrdo com as contas de Razão em que estão escrituradas.

Para as duplicatas em carteira emitirá, com a necessária antecedência, avisos de vencimento destinados aos respectivos aceitantes.

Nos casos b), c) e d) fará, à vista dos competentes "bordereaux" de cobrança, de desconto ou de caução, as anotações nas fichas correspondentes a cada título.

Os avisos bancários de cobranças efetuadas ou de duplicatas devolvidas deverão sempre passar pelas mãos do serviço de controle de cobranças, para as necessárias averbações e eventual emissão das fichas de lançamento, destinadas ao serviço de escrituração geral.

Nos casos das duplicatas descontadas, aguarda-se a expiração do prazo em que os portadores podem exercer direito de regresso por falta de pagamento, antes de emitir os lançamentos de baixa da co-responsabilidade.

As fichas individuais de duplicatas liquidadas serão retiradas dos arquivos do serviço de controle de cobranças e juntadas às fichas de lançamento de Diário, à guisa de comprovante.

Desta maneira, permanecem nos fichários, em ordem de vencimentos somente as fichas relativas a títulos não liquidados.

Periòdicamente devem ser levantadas relações das Duplicatas em carteira, em cobrança, descontadas e caucionadas, a fim de confrontar os seus totais com os saldos das respectivas contas de Razão.

Deixamos de minutar as partidas referentes à negociação e cobrança de duplicatas, por se tratar de operações comuns na prática comercial.

Contas Individuais de Clientes.

Pelo processo de lançamento das faturas e das duplicatas, preconizado na pág. 119, a conta de "Devedores por Faturas" funciona como conta coletiva, que deve ser desdobrada em contas individuais. As contas que permanecerem com saldos devedores representam duplicatas que ainda não foram devolvidas, e devem corresponder às parcelas que figuram em aberto no "Registro de Duplicatas". Acontecendo o pagamento ser feito independente de assinatura da duplicata, deverá o serviço de controle de cobranças emitir a competente guia de recolhimento à Caixa e juntar a ela, à guisa de comprovante, a ficha de controle de vencimentos, depois de verificar que a cobrança foi, efetivamente, realizada.

A abertura de contas individuais de devedores, além de permitir controle mais fácil das duplicatas emitidas, proporciona informações úteis sobre o valor das transações de cada cliente.

Escrituração do Custo das Vendas

A crédito da conta "Vendas" escrituram-se importâncias que representam o preço de venda das mercadorias faturadas ou cobradas a dinheiro. A saída dos produtos deve ser lançada pelo preço de custo, de modo que o saldo da respectiva conta represente o valor das mercadorias em estoque. Dêste modo, mantêm-se, também em evidência, os lucros brutos que resultam das vendas. As relações de custo de mercadorias vendidas podem ser obtidas sob a forma de resumos mecanografados, obtidos por meio de decalque na escrituração das fichas de estoque de produtos,

servindo de comprovantes as Notas de Expedição (modelo da pág. 112), munidas dos preços de custo dos produtos expedidos.

A soma dos resumos de saídas de estoque, representa o valor de custo dos produtos vendidos, cujo lançamento se faz mediante a seguinte partida de diário:

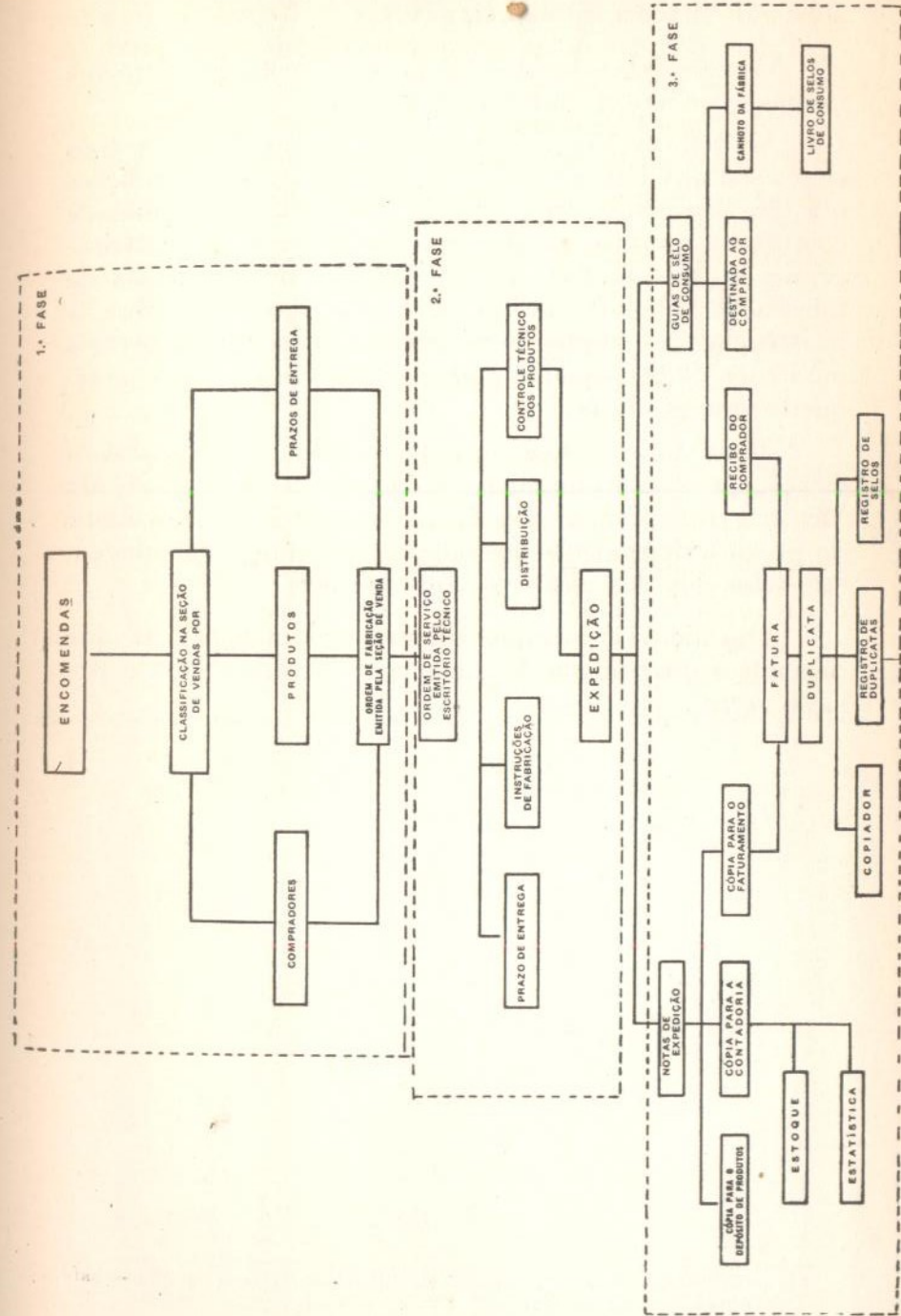
CUSTO DE VENDAS

a PRODUTOS

Valor dos produtos vendidos e faturados, conforme resumo de saídas do estoque..... Cr:\$

Para que a diferença entre o saldo credor da conta "Vendas" e o devedor da conta "Custo de Vendas" exprima lucro bruto real, é necessário que tôdas as mercadorias expedidas durante o período transcorrido, tenham sido efetivamente faturadas.

Resumimos, no seguinte gráfico, as fases do controle das operações de venda :



30) — *Estatística de Vendas*

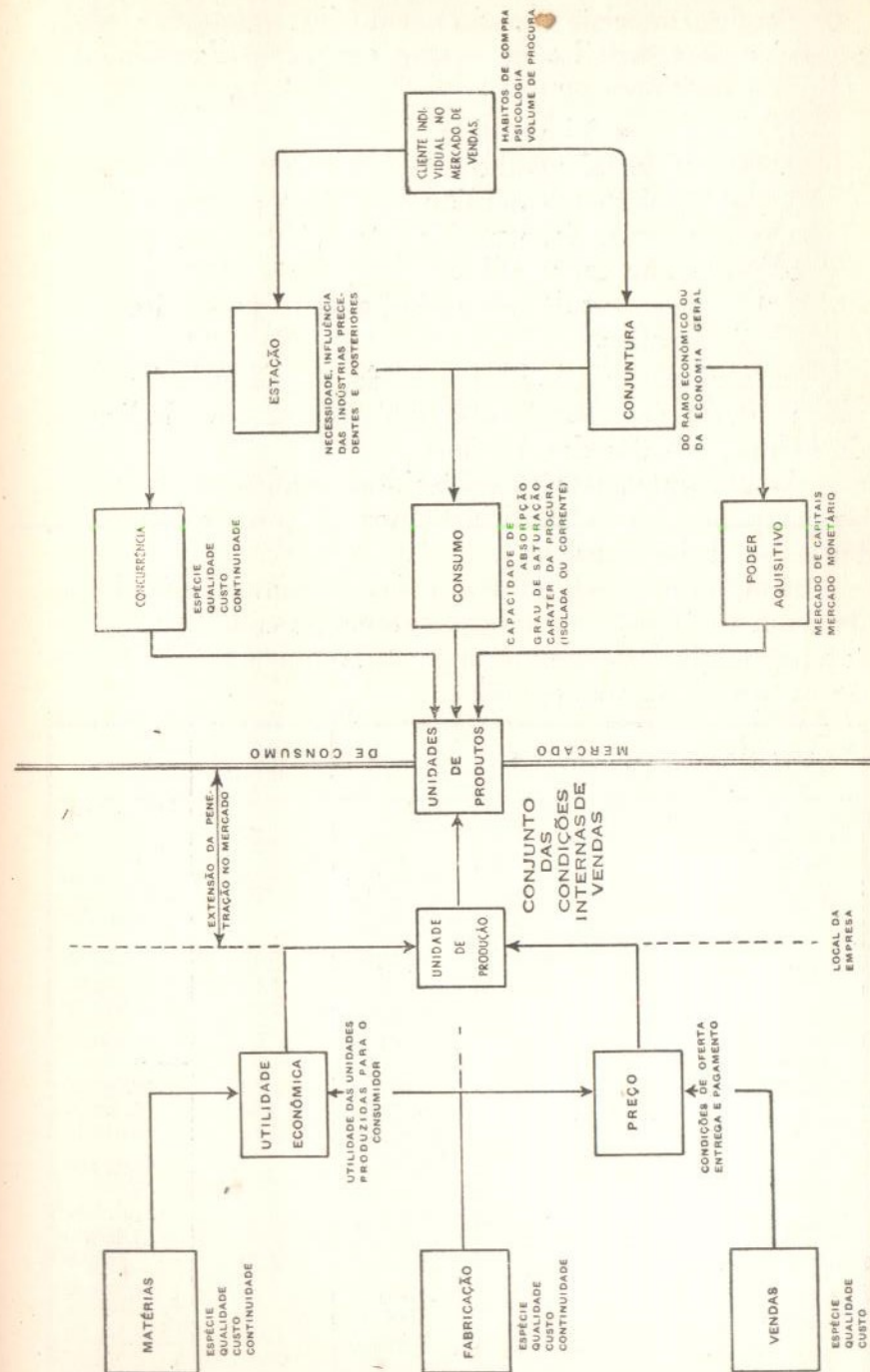
As vendas estão sujeitas à influência de inúmeros fatores econômicos, internos e externos.

Os produtos são mais ou menos procurados de acordo com a sua utilidade econômica e o seu preço, duas condições que, por seu turno, dependem da qualidade e continuidade com que a empresa se abastece das necessárias matérias-primas e da qualidade e continuidade dos processos de fabricação. Outros fatores internos repousam sobre a insistência da oferta mediante emprego de processos modernos de propaganda e as condições de entrega e pagamento dos produtos.

Como fatores externos devem ser considerados a **estação**, a **conjuntura**, o **poder aquisitivo**, decorrente do mercado de capitais e monetário, a concorrência e o volume da procura dependente dos hábitos de compra, que devem ser desenvolvidos entre os consumidores.

O gráfico (1) seguinte ilustra as condições de que depende a intensidade das vendas, de acordo com a exposição retro :

(1) — Adaptado de uma publicação do "Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit", de Berlim.



Tendo em vista as circunstâncias apontadas, deve o serviço de estatística de vendas oferecer esclarecimentos sobre os seguintes pontos :

- 1.º) — o que foi vendido
- 2.º) — onde foi vendido
- 3.º) — quanto foi vendido
- 4.º) — quando foi vendido
- 5.º) — como foi vendido
- 6.º) — que resultados econômicos produziram as vendas.

Para observar o que foi vendido, as mercadorias faturadas devem ser classificadas em grupos, com indicação de volume e valor das vendas.

Assim, numa fábrica de tecidos de algodão as mercadorias podem ser classificadas nos grupos de tricolines, fantasias, brins e zefires.

A seguinte tabela mostra o faturamento realizado em determinado mês, e os preços médios de cada grupo e do total, suscetíveis de serem comparados com os preços médios de outros meses ou períodos :

QUALIDADE DOS TECIDOS	METROS	PREÇO POR METRO	TOTAL
			Cr \$
Tricoline 1	19.450,10	2,75	53.487,80
„ 2	7.703,30	2,75	21.184,10
„ 3	22.613,30	2,55	57.663,90
	49.766,70		132.335,80
Fantasia I	7.934,20	2,10	16.661,80
„ II	23.863,00	2,00	47.726,00
„ III	4.686,90	2,10	9.842,50
	36.484,10		74.230,30
Brim A	18.997,10	2,60	49.392,50
„ B	6.085,10	2,40	14.604,20
„ C	12.476,30	2,40	29.943,10
	37.558,50		93.939,80
Zefir X	9.423,40	2,30	21.673,80
„ Y	2.380,90	2,30	5.476,10
„ Z	11.786,50	2,30	27.109,00
	23.590,80		54.258,90
	147.400,10		354.764,80

As mesmas vendas de um período podem ser classificadas de acordo com as praças de destino e com as respectivas preferências pelos produtos.

O seguinte quadro ilustra o resultado da apuração das vendas por Estados e Produtos :





ESTADOS	TRICOLINE		FANTASIA		BRIM		ZEFIR		TOTAIS	
	METRO	VALOR Cr \$	METRO	VALOR Cr \$	METRO	VALOR Cr \$	METRO	VALOR Cr \$	METRO	VALOR Cr \$
R. Grande do Sul	7.000,00	18.613,00	5.500,00	11.187,00	5.800,00	14.505,80	3.590,80	8.258,90	21.890,80	52.564,70
Sta. Catarina	7.000,00	18.613,00	5.000,00	10.170,00	5.500,00	13.755,50	5.500,00	8.050,00	21.000,00	50.588,50
Paraná	7.100,00	18.878,90	5.000,00	10.170,00	5.100,00	12.755,10	5.400,00	7.820,00	20.600,00	49.624,00
São Paulo	7.200,00	19.144,80	5.100,00	10.373,40	5.000,00	12.505,00	3.000,00	6.900,00	20.500,00	48.923,20
Minas Gerais	7.300,00	19.410,70	5.200,00	10.576,80	5.200,00	13.005,20	3.100,00	7.130,00	20.800,00	50.122,70
Bahia	7.000,00	18.613,00	5.500,00	11.187,00	5.500,00	13.755,50	3.500,00	8.050,00	21.500,00	51.605,50
Pernambuco	7.166,70	19.062,40	5.184,10	10.566,10	5.458,50	13.657,70	3.500,00	8.060,00	21.309,30	51.536,20
	49.766,70	132.535,80	36.484,10	74.230,30	57.558,50	93.939,80	23.590,80	54.258,90	147.400,10	354.764,80

Obtemos, assim, resposta simultânea às três primeiras perguntas :

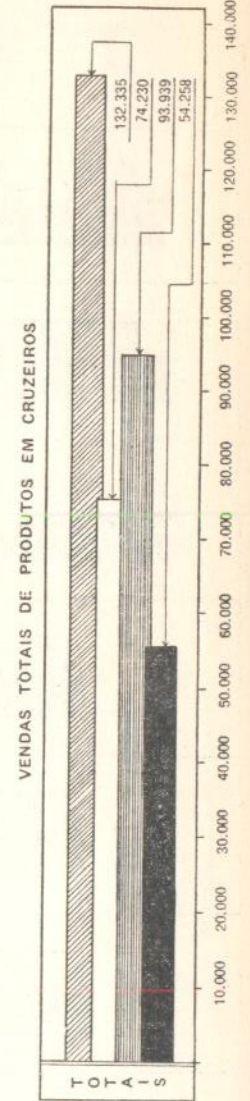
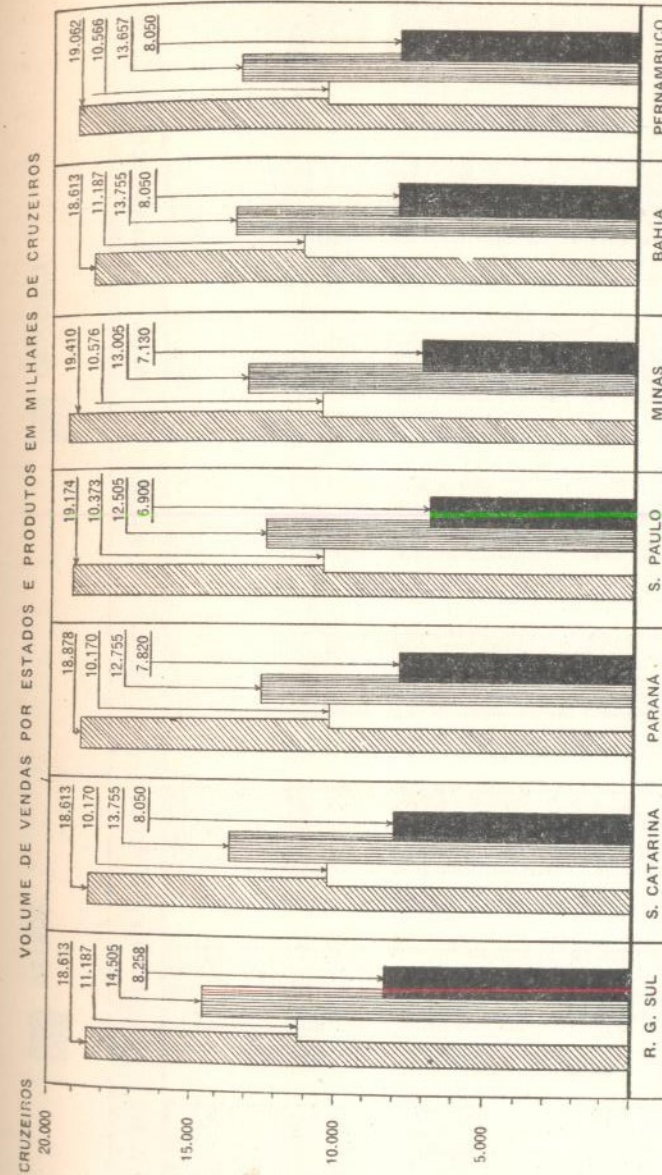
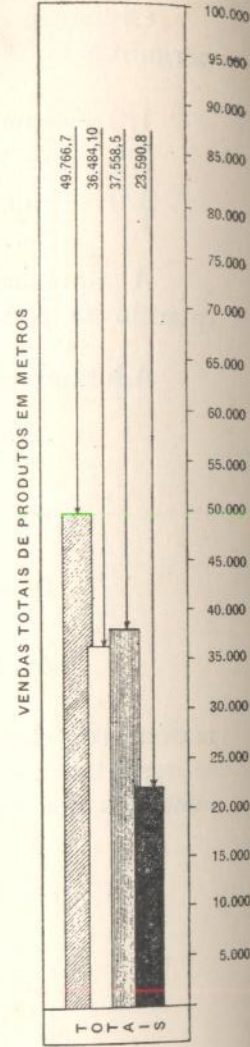
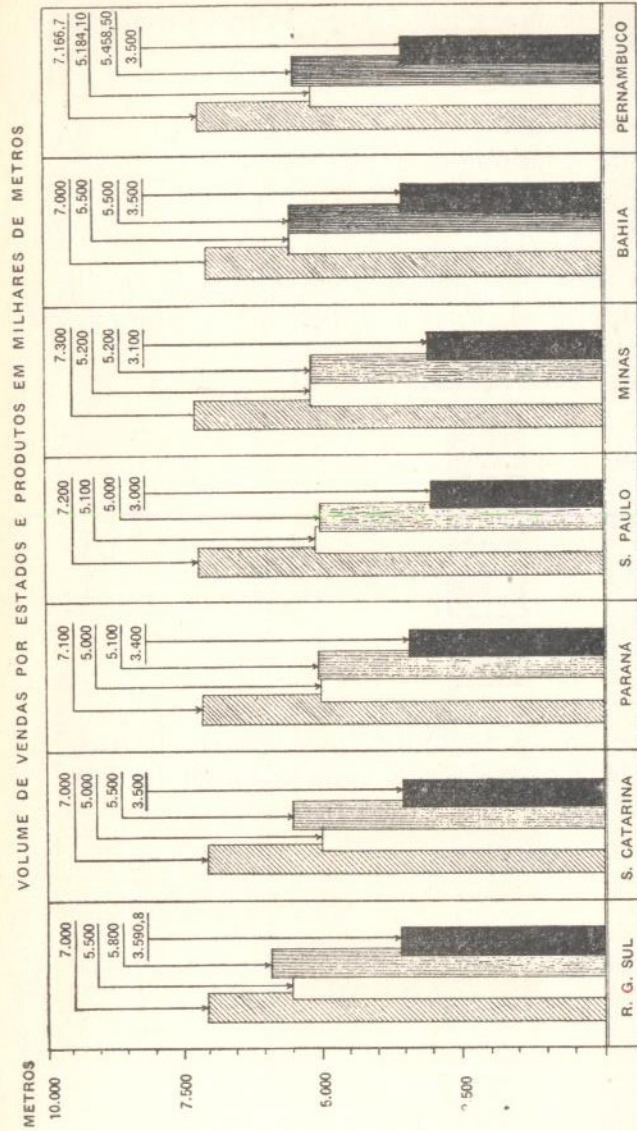
- 1.º) — que foi vendido?
- 2.º) — onde foi vendido?
- 3.º) — quanto foi vendido?

A apreciação dos resultados torna-se mais fácil, quando se reduzem os algarismos tabelados a gráficos.

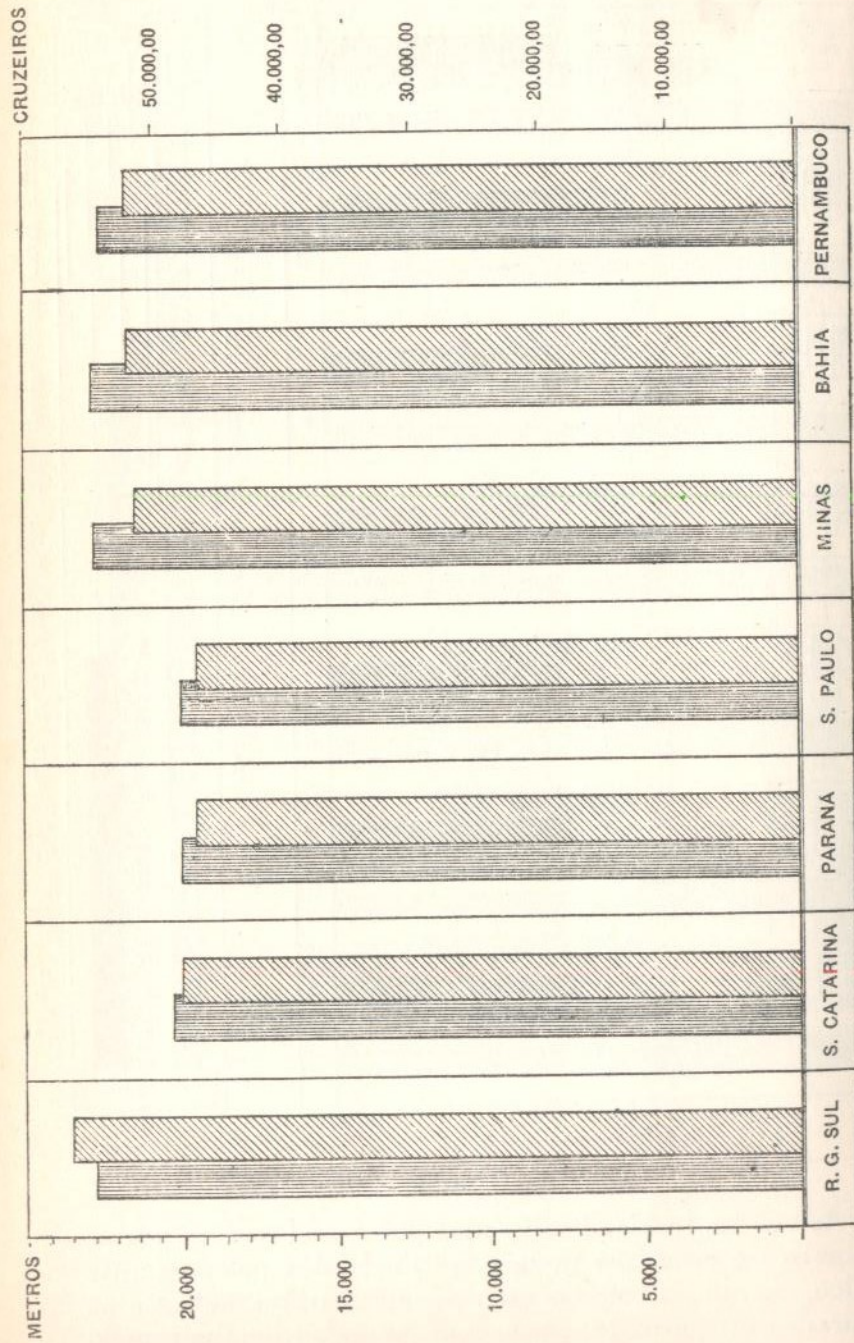
Adotando-se as convenções :

Tricoline	
Fantasia	
Brim	
Zefir	

podem sêr desenhados os seguintes gráficos de barras, representando o valor e os metros de cada grupo de tecidos vendidos nos vários Estados :



As vendas totais classificadas por Estados e expressas em metros e cruzeiros podem ser ilustradas pelo seguinte gráfico, em que as colunas escuras representam metros e as achuradas, cruzeiros de acôrdo com as escalas que figuram no lado esquerdo e no lado direito, respectivamente, do quadro :



Os quadros que seguem representam o volume de vendas de tecidos durante um semestre :

**QUADRO DEMONSTRATIVO DAS VENDAS FEITAS DURANTE O SEMESTRE
FINDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 1943**

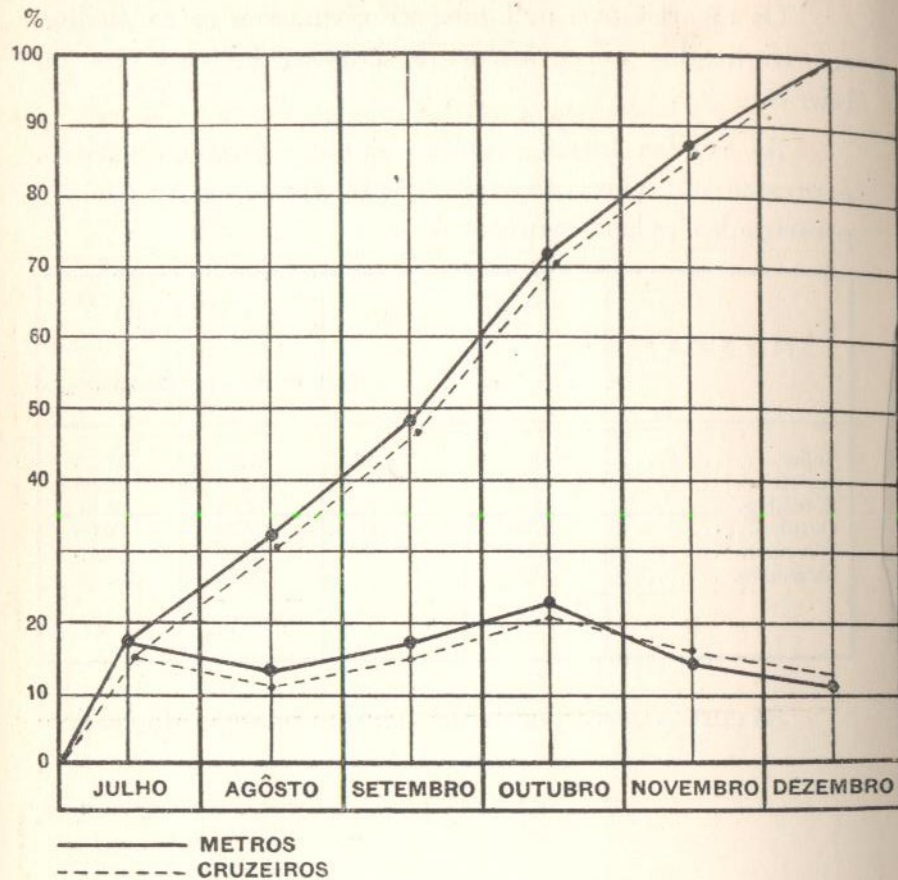
TECIDOS	JULHO	AGÓSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	TOTAL METROS	VALOR DE VENDA	PREÇO MÉDIO POR M.	%
Fantasia Espinha ..	5.453,50	10.969,40	—	—	3.537,20	—	19.780,10			
" N.º 1	12.099,10	1.308,80	—	—	—	—	13.407,90			
" N.º 2	33.036,50	39.434,20	31.797,20	4.793,00	11.179,10	—	120.240,00			
" N.º 3	13.603,00	23.961,80	19.574,10	42.243,10	—	23.252,10	122.634,10			
" N.º 4	—	—	4.686,90	12.379,20	—	—	17.066,10			
							293.128,20	569.118,80	1,941	15,95 %
Tricoline lisa 2 ...	7.294,10	—	—	—	—	—	7.294,10			
" 1 Xadrez	1.165,60	—	—	—	—	—	1.165,60			
" 1	10.648,70	18.179,70	7.220,00	4.201,70	23.765,90	21.062,00	85.077,30			
" 3 Xadrez	—	1.968,90	22.613,30	31.544,10	5.861,70	—	61.988,00			
" 3	35.099,70	23.695,20	32.340,90	28.340,90	53.639,20	92.707,70	265.824,20			
							421.349,20	1.103.615,60	2,619	23,00 %
Zefir Xadrez	9.503,30	—	9.423,40	—	4.949,10	12.595,10	36.470,90			
" 1	70.093,20	—	72.235,30	97.790,60	50.258,90	26.692,70	564.285,10			
" 22	15.754,30	47.214,40	—	13.989,20	4.739,20	—	49.545,70			
" 5	16.974,20	15.013,00	14.167,40	11.862,90	12.214,60	—	71.805,60			
" III	—	16.586,50	—	—	2.610,60	—	2.610,60			
							524.717,90	999.043,20	1,903	28,50 %
Brim A	—	—	—	18.239,40	—	—	18.239,40			
" B	—	—	—	17.508,10	4.730,80	—	22.238,90			
" C	—	—	—	3.005,70	—	—	3.005,70			
" D	—	—	—	9.062,80	—	2.193,30	11.256,10			
" E	13.681,20	—	—	—	—	—	13.681,20			
" F	15.198,70	—	—	—	29.141,10	—	44.339,80			
" G	42.177,60	20.795,90	34.657,70	48.934,40	—	22.724,70	169.290,30			
" H	4.771,10	—	—	—	—	—	4.771,10			
" I	21.750,20	—	6.085,10	40.500,80	33.019,50	12.317,80	120.613,40			
" J	—	6.940,00	—	—	—	—	6.940,00			
" L	—	10.741,40	12.476,30	—	—	—	10.741,40			
" M	—	3.118,20	—	—	—	—	3.118,20			
" N	—	4.894,40	21.987,60	5.199,80	19.675,50	6.736,30	53.599,20			
							495.784,40	1.170.257,10	2,360	27,00 %
Panamá N.º 1	—	—	—	7.105,80	11.443,80	—	18.549,60			
" S. L.	1.657,20	—	—	3.742,00	—	—	5.399,20			
							23.948,80	31.197,70	1,302	1,30 %
Opala	—	—	12.110,60	—	5.843,90	5.612,80	23.567,30	51.263,80	2,175	1,30 %
Morim Cambraia ..	—	—	—	14.400,00	—	—	14.400,00			
" Alvejado	—	—	—	9.930,30	—	—	9.930,30			
" Extra	—	—	14.845,30	—	—	—	14.845,30			
							39.175,60	40.120,10	1,024	2,20 %
Popeline	—	13.327,70	—	—	—	—	13.327,70	29.320,90	2,200	0,70 %
Tela Monopólio....	—	—	—	—	374,20	583,60	957,80	1.628,30	1,700	0,05 %
% mensais s/ o total das entregas ...	329.960,50 18,00 %	258.149,50 14,06 %	316.221,70 17,22 %	424.773,80 23,13 %	276.854,30 15,07 %	229.997,10 12,52 %	1.855.956,90	3.995.655,50	2,176	100,00 %

Os algarismos que figuram nos quadros retro, podem ser traduzidos em gráficos de curvas, histogramas ou barras.

As vendas totais acumuladas em metros e cruzeiros, expressas em percentagens do total do semestre são representadas pelas seguintes séries :

M E S E S	M E T R O S		C R U Z E I R O S	
	% do mês	% acumulada	% do mês	% acumulada
Julho	18	18	17,23	17,23
Agosto	14,06	32,06	13,75	30,98
Setembro.....	17,22	49,28	17,09	48,07
Outubro.....	23,13	72,41	22,78	70,85
Novembro	15,07	87,48	15,40	86,25
Dezembro	12,52	100,—	13,75	100,—
	100%		100%	

As curvas correspondentes figuram no seguinte gráfico:



Os dados podem ainda ser apresentados em milhares de metros e milhares de cruzeiros.

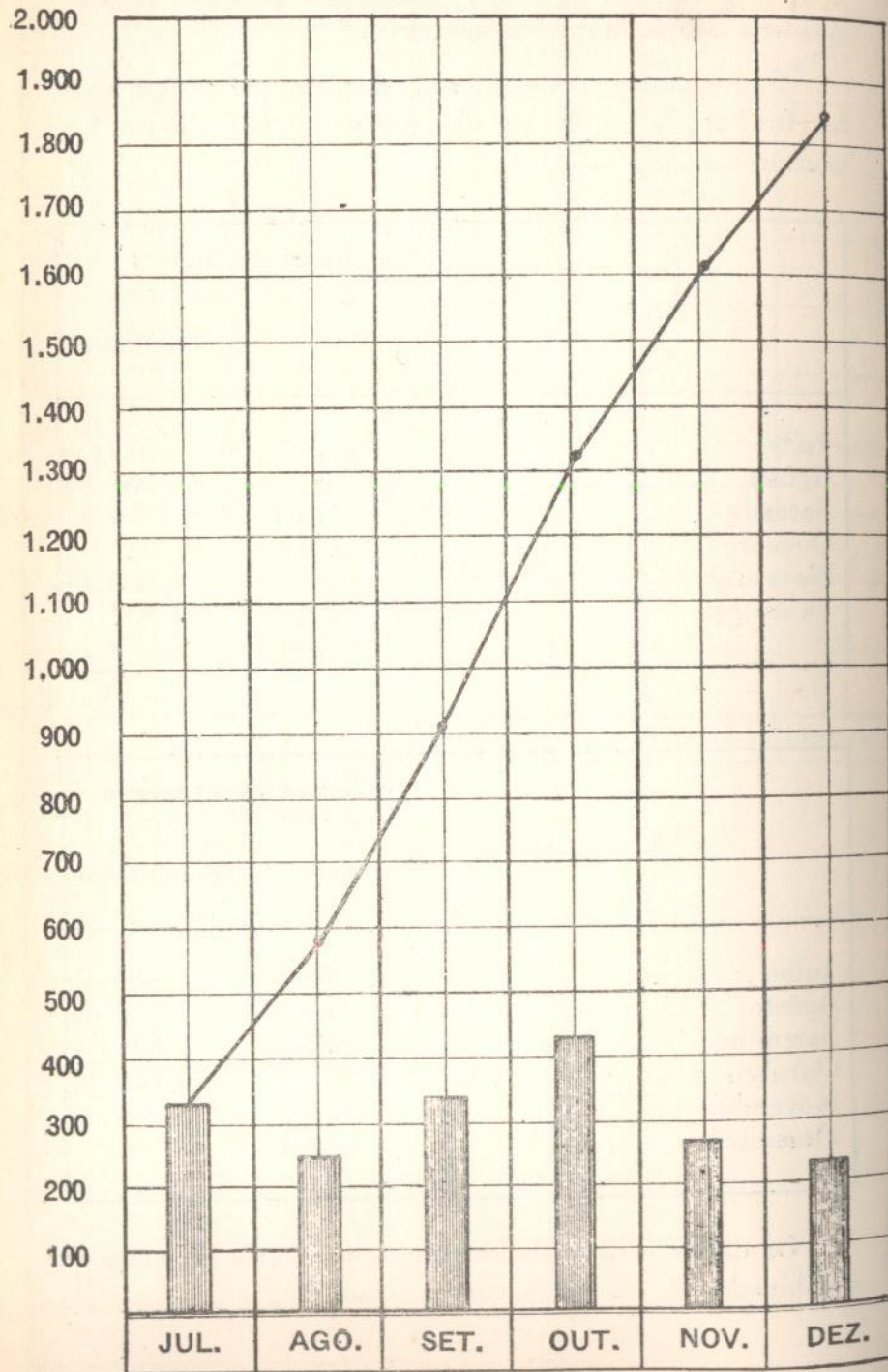
Suponhamos as seguintes tabelas, em que desprezamos as frações de milhares de metros e de milhares de cruzeiros :

Meses	milhares de metros	
	no mês	acumulados
Julho	329	329
Agosto	258	587
Setembro	316	903
Outubro	424	1.327
Novembro	276	1.603
Dezembro	229	1.832

Meses	milhares de cruzeiros	
	no mês	acumulados
Julho	688	688
Agosto	549	1.237
Setembro	682	1.919
Outubro	910	2.829
Novembro	615	3.444
Dezembro	548	3.992

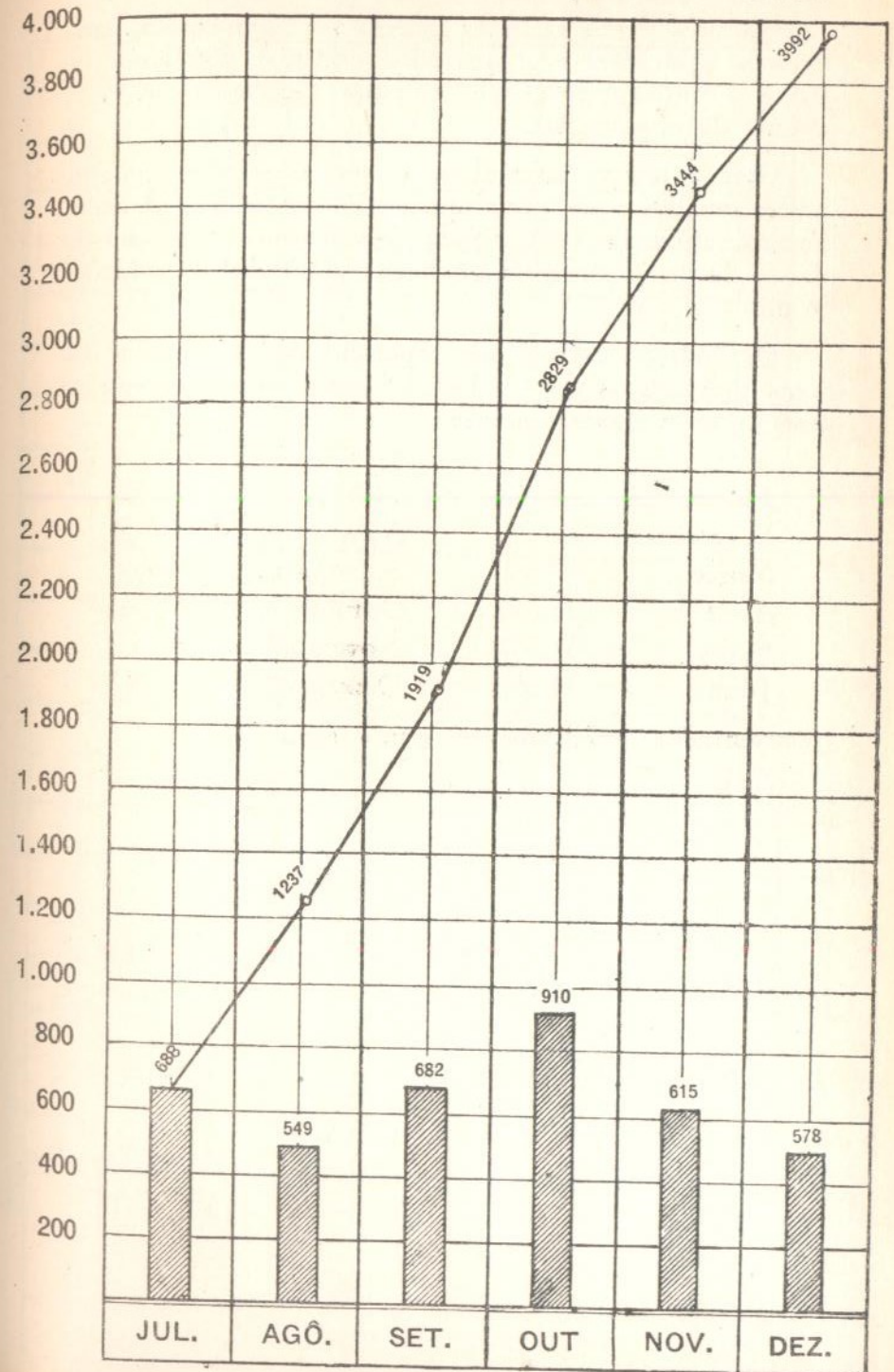
Os dados podem ser ilustrados por meio de gráficos combinados de barras e curvas, como segue :

VOLUME DE VENDAS — EM MILHARES DE METROS



Do mesmo modo, representamos as vendas em milhares de cruzeiros :

VOLUME DE VENDAS — EM MILHARES DE CRUZEIROS



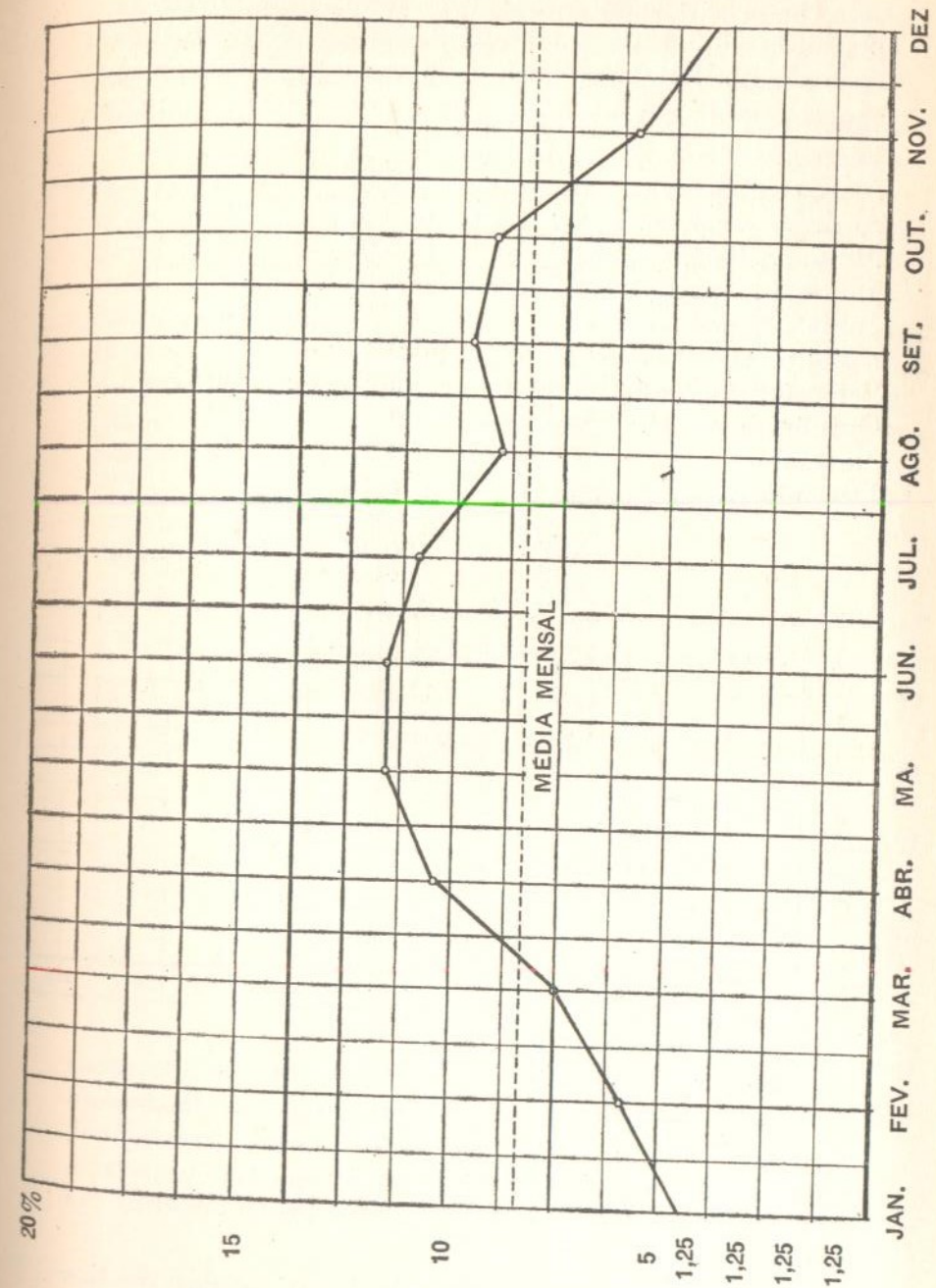
Quadros desta natureza podem ser organizados para diversos exercícios e comparados entre si por meio de curvas e barras, relativas aos dados tabulados em cada período de observação.

Com o tempo, acumulam-se elementos para calcular índices médios, que permitem organizar curvas de tendências, utilizadas com grande proveito na elaboração de planos de produção e de finanças, adaptados às estações do ano.

Os índices podem ser representados por meio de taxas percentuais do total das vendas anuais, como se observa no exemplo seguinte :

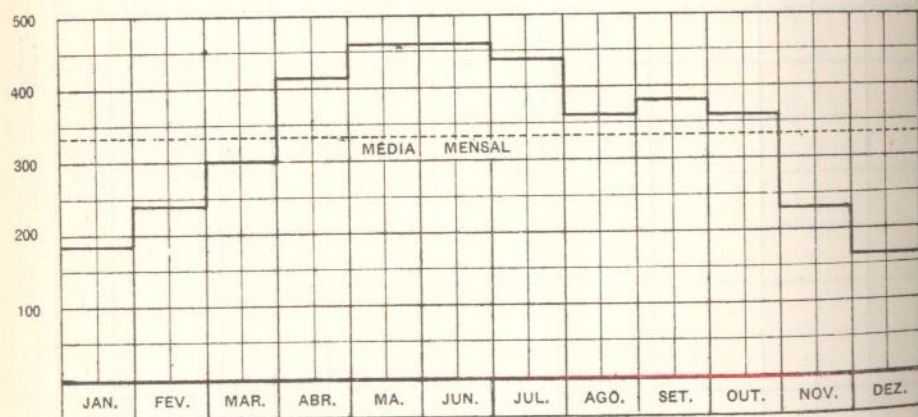
Janeiro	4,5%	Julho	11 %
Fevereiro ..	6 %	Agosto.....	9 %
Março	7,5%	Setembro ...	9,5%
Abril	10,5%	Outubro	9 %
Maió.....	11,5%	Novembro ..	6 %
Junho	11,5%	Dezembro ..	4 %

representados, gràficamente, como segue :



De acôrdo com esta curva, a distribuição de uma produção anual de 4.000 unidades de certa utilidade teria de ser feita nos têrmos da seguinte tabela :

Janeiro	4,5 %	180 unidades
Fevereiro	6 %	240 "
Março	7,5 %	300 "
Abril	10,5 %	420 "
Mai	11,5 %	460 "
Junho	11,5 %	460 "
Julho	11 %	440 "
Agosto	9 %	360 "
Setembro	9,5 %	380 "
Outubro	9 %	360 "
Novembro	6 %	240 "
Dezembro	4 %	160 "
	100 %	4.000 unidades



Ideal seria o programa de produção que se adaptasse rigorosamente ao de vendas. Entretanto, as oscilações da curva de vendas tornam isso tècnicamente irrealizável, porque a produção deve desenvolver-se em ritmo uniforme, sem freqüentes modificações e com aproveitamento da capacidade média das instalações.

Manter a produção em o nível das vendas médias mensais, também não é praticável, pois que, além de sobre-

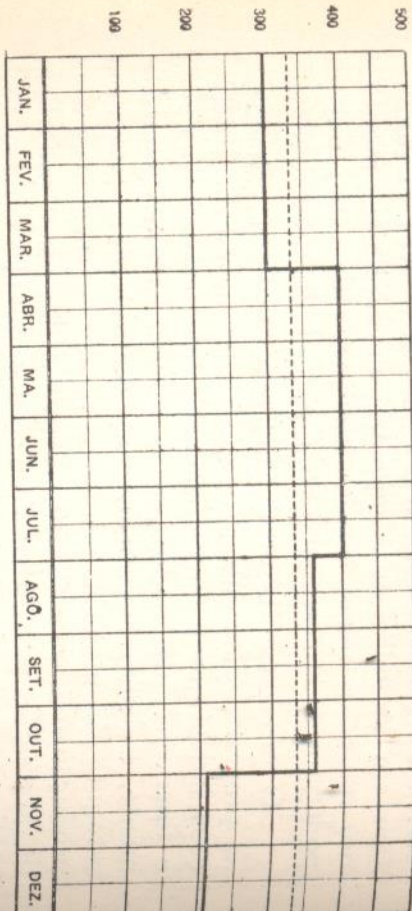
carregar alguns meses com estoques excessivos, que importam em imobilização temporária de capitais, produziria nos meses de maior venda deficiências de estoques, que poderiam redundar em perda parcial do mercado.

O programa de produção deve, portanto, ajustar-se ao programa de vendas, à capacidade normal das instalações industriais e às conveniências de ordem econômica e financeira, de modo que se consiga atender, pontualmente, à demanda com inversão limitada de capitais em estoques de matérias-primas e produtos, mediante uma produção uniforme. Dentro dessas reflexões, o programa de produção, para atender à venda anual expressa pelo gráfico anterior, poderia compreender os seguintes algarismos :

Janeiro	300 unidades
Fevereiro	300 "
Março	300 "
Abril	400 "
Mai	400 "
Junho	400 "
Julho	400 "
Agosto	360 "
Setembro	360 "
Outubro	360 "
Novembro	210 "
Dezembro	210 "

4.000 unidades

representados grãficamente como segue :



PROGRAMA DE PRODUÇÃO DE 4.000 UNIDADES

Comparando o programa de vendas com o de produção, obtemos os seguintes saldos que representam estoques excedentes ou deficientes nos respectivos meses, que, finalmente, se compensam :

MESES	PRODUÇÃO		VENDAS		ESTOQUES	
	DO MÊS	ACUMULADA	DO MÊS	ACUMULADAS	EXCEDENTES	DEFICIENTES
Janeiro	300	300	180	180	120	—
Fevereiro	300	600	240	420	180	—
Março	300	900	300	720	180	—
Abril	400	1.300	420	1.140	160	—
Mai	400	1.700	460	1.600	100	—
Junho	400	2.100	460	2.060	40	—
Julho	400	2.500	440	2.500	—	—
Agosto	360	2.860	360	2.860	—	20
Setembro	360	3.220	380	3.240	—	20
Outubro	360	3.580	360	3.600	—	20
Novembro	210	3.790	240	3.840	—	50
Dezembro	210	4.000	160	4.000	—	—

Com apoio nos programas de vendas e de produção, torna-se, então, fácil organizar as previsões do custo industrial, compreendendo o valor das matérias-primas, salários e gastos gerais de fabricação, a serem empregados nos diversos períodos.

Outro aspecto das estatísticas de vendas é o que se refere às modalidades de condições e processos de vendas.

As vendas podem ser feitas a dinheiro e a prazo ; os prazos podem variar nos limites dos prazos bancários para operações de desconto e caução e os que dão às operações a feição de vendas a prestações. A circulação do capital é mais ou menos rápida, segundo os prazos sejam maiores ou menores.

A verificação das médias dos índices de circulação em períodos sucessivos, pelo confronto do volume das vendas totais de cada período com o montante dos créditos em aberto, esclarece sobre a expansão e retraimento de créditos operados em diversas épocas e permite relações sobre a normalidade dos negócios e deduções a respeito da liquidez financeira da empresa.

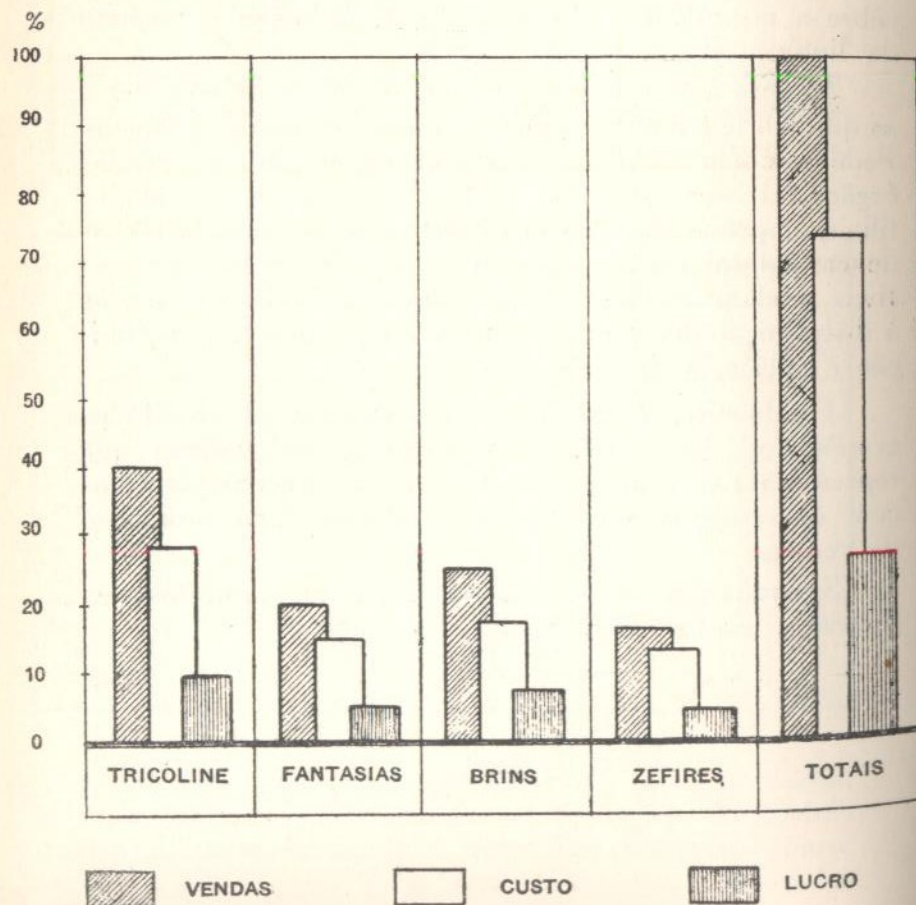
Quanto aos processos de vendas, temos de considerar as que são feitas no varejo e as que se referem ao atacado. Pode também acontecer que concorram para as vendas órgãos externos, como viajantes, representantes autônomos, filiais, empresas subsidiárias. Em tais casos, as estatísticas devem colocar em evidência o volume de vendas e respectivas modalidades de cada uma dessas agências, dedicadas à distribuição dos produtos, a fim de verificar a contribuição e eficiência de cada uma.

Finalmente, é de interesse conhecer os resultados econômicos das vendas, confrontando os valores que representam o volume classificado sob diversos aspectos com os respectivos custos de produção e de promoção de vendas.

Suponhamos as vendas dos seguintes produtos aos preços e custos mencionados na tabela :

	PREÇO DE VENDA EM CRUZEIROS	% DO TOTAL DAS VENDAS	PREÇO DE CUSTO EM CRUZEIROS	% DO TOTAL DAS VENDAS
Tricolines	1.132.335,80	39,5	820.320,00	28,7
FantasiaS	574.230,30	20,1	435.070,00	15,2
Brins	693.939,80	24,3	486.080,00	17,0
Zefires	454.258,90	16,1	356.120,00	12,5
	2.854.764,80	100%	2.097.590,00	73,4%

O gráfico de barras recomendável para ilustrar o valor relativo dos resultados econômicos, em face do total das vendas, é o seguinte :



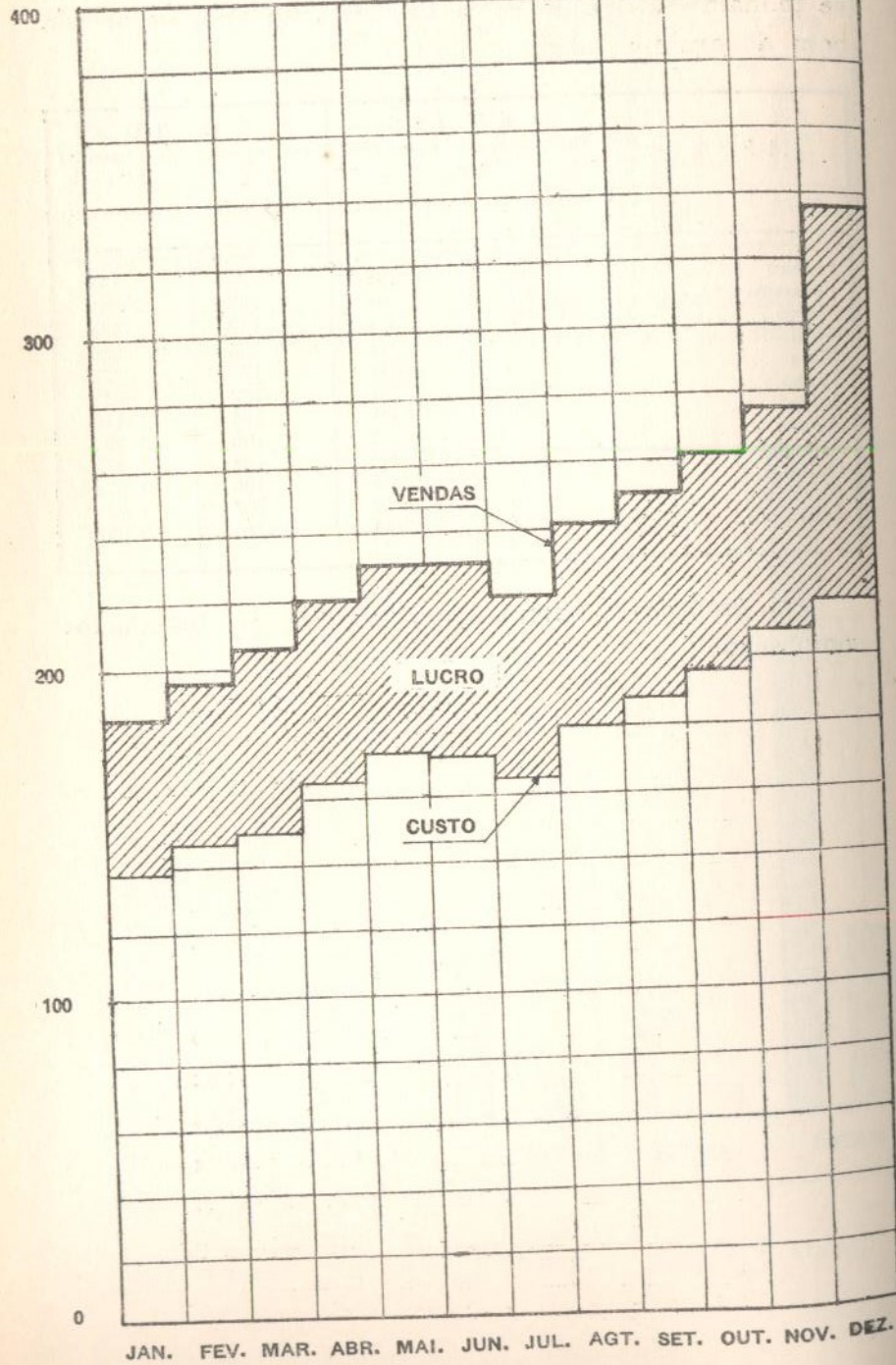
Admitamos agora que as vendas e respectivos custos se tenham distribuído pelos 12 meses do ano, de acôrdo com a seguinte tabela :

MESES	VENDAS em milhares de cruzeiros		CUSTO em milhares de cruzeiros	
	POR MÊS	ACUMULADOS	POR MÊS	ACUMULADOS
Janeiro	186	186	138	138
Fevereiro	198	384	147	285
Março	206	590	150	435
Abril	221	811	165	600
Maió	230	1.041	173	773
Junho	230	1.271	172	945
Julho	220	1.491	165	1.110
Agosto	241	1.732	180	1.290
Setembro	250	1.982	188	1.478
Outubro	261	2.243	196	1.674
Novembro	275	2.518	207	1.881
Dezembro	336	2.854	216	2.097

Os gráficos correspondentes podem ser desenhados como segue :

LUCROS BRUTOS MENSAIS EM MILHARES DE CRUZEIROS

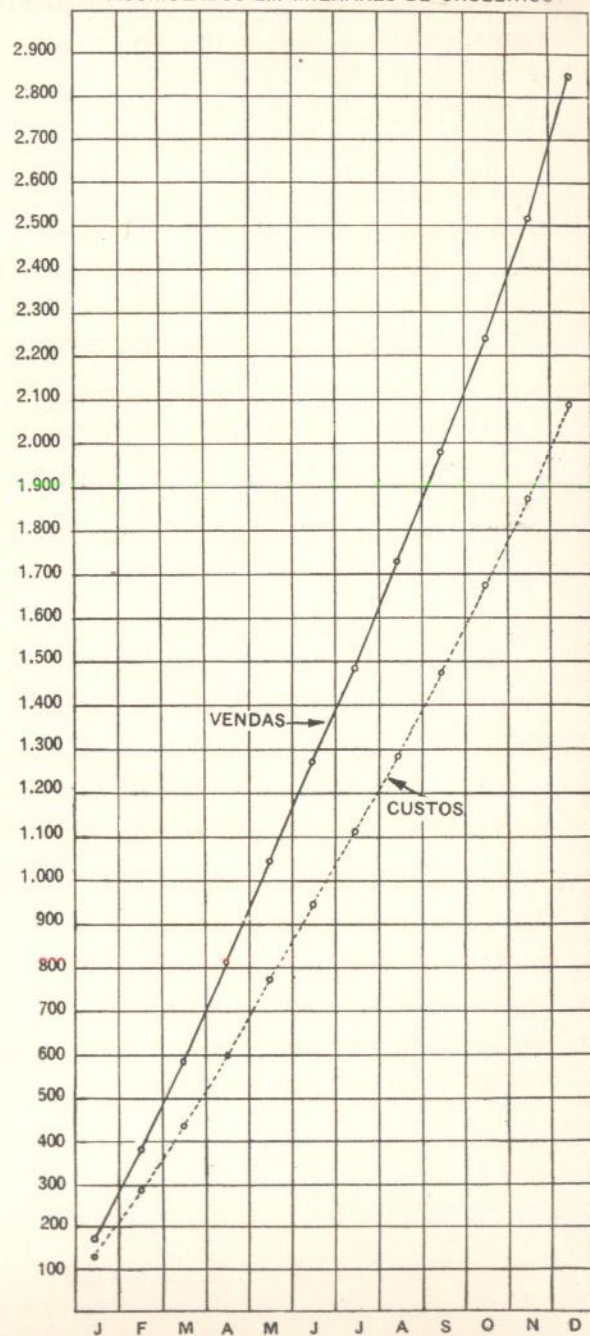
CRUZEIROS



As séries de algarismos acumulados, representando sucessivamente os resultados globais das vendas, podem ser representadas pelas seguintes curvas:

VENDAS E CUSTOS

ACUMULADOS EM MILHARES DE CRUZEIROS



De modo semelhante podem ser apurados e ilustrados os resultados classificados por vendedores, representantes, filiais, firmas subsidiárias e praças, de modo a ter-se presente a conveniência ou não de incentivar as atividades nos diferentes setores e dispor das vendas, de modo a melhor atenderem aos interesses econômicos da empresa.

Os trabalhos de coleta de dados estatísticos e sua condensação em tabelas especiais, para cada aspecto que se queira examinar, podem ser realizados normalmente, mediante a manutenção de folhas de condensação, desenhadas de acordo com os elementos a serem apurados.

Nas empresas em que o número de itens a serem condensados e classificados é muito grande, aplica-se, com vantagem, o processo de cartões perfurados, que permite classificações múltiplas dos dados constantes das fichas, pela separação mecânica dos cartões e subsequente tabulação.

O emprêgo do processo de cartões perfurados exige que os documentos originais sejam desenhados de modo a facilitar o serviço de codificação e classificação.

Apresentamos o seguinte modelo de cartão, que atende aos objetivos de uma estatística de vendas, fornecendo as informações necessárias para as seguintes classificações :

- 1.º — Vendas e lucros por praças
- 2.º — Vendas e lucros por vendedores
- 3.º — Vendas e lucros por representantes
- 4.º — Vendas e lucros por filiais
- 5.º — Vendas e lucros por firmas subsidiárias
- 6.º — Vendas e lucros por produtos

SERVIÇO DE ESTATÍSTICA

Apuração de Vendas Realizadas no Período.....Classificadas por... } VENDEDOR

DATA		PRAÇA		PREÇO		CUSTO		LUCRO		DISCRIMINAÇÃO	
DIA	MÊS	EST.	CID.	UNITÁRIO	TOTAL	UNITÁRIO	TOTAL	BRUTO	X	SOMÁRIA DA MERCADORIA	
01	01	01	01	01	01	01	01	01	01	01	01

Os cartões relativos a cada mês são mecânicamente condensados em cartões-resumos mensais, que servem para as tabulações mensais e apurações anuais.

Os 3 quadros seguintes apresentam os resultados da apuração estatística de vendas sob o tríplice aspecto das praças, dos vendedores e das mercadorias: (págs. 153, 154 e 155).

As estatísticas de vendas suplementam os dados constantes dos balancetes da contabilidade, levando a análise das operações a maior profundidade. Apresentadas sinteticamente em quadros e diagramas, facilitam à administração o controle das operações, sob os mais variados aspectos.

A estatística das vendas é apenas uma das muitas que as empresas industriais devem organizar com o fito de conhecer, de modo mais minucioso, as causas e efeitos das mutações patrimoniais observadas através dos seus balanços e contas de resultados periódicos.

Contabilidade e estatística internas formam dois elos de um mesmo sistema de controle, pois que uma deve ser o desdobramento natural da outra.

DATA			Vend dor	PRAÇA		Docu ment	Mercad ria	Qu ntidade	IMPORTÂNCIA		
dia	mês	ano		Est.	cid.				Valor de venda	Valor de custo	Lucro Bruto
									Cr \$	Cr \$	Cr \$
15	3	4	19	02	2	670	02	150	1 575 00	1 425 00	150 00
12	3	4	19	02	2	655	04	12	3 000 00	2 706 00	294 00
8	3	4	19	02	2	584	05	15	525 00	482 30	42 70
15	3	4	19	02	2	674	05	15	525 00	482 30	4 2 70
17	3	4	19	02	2	679	06	7	1 225 00	1 050 00	175 00
15	3	4	19	02	3	645	01	21	431 00	331 80	99 20
15	3	4	19	02	3	675	01	21	431 00	331 80	99 20
11	3	4	19	02	3	652	03	100	2 900 00	2 450 00	450 00
16	3	4	19	02	3	677	03	100	2 900 00	2 450 00	450 00
									15 512 00	11 709 20	1 802 80
6	3	4	25	02	1	458	03	5	132 50	125 50	7 00
12	3	4	25	02	1	870	03	25	685 00	650 00	35 00
15	3	4	25	02	1	872	03	5	132 50	125 50	7 00
18	3	4	25	02	1	878	03	25	685 00	650 00	35 00
12	3	4	25	02	1	856	06	12	2 850 00	2 475 00	375 00
17	3	4	25	02	1	877	06	12	2 850 00	2 475 00	375 00
14	3	4	25	02	2	871	02	150	1 575 00	1 425 00	150 00
16	3	4	25	02	2	874	04	12	3 000 00	2 706 00	294 00
9	3	4	25	02	2	849	06	7	1 225 00	1 050 00	175 00
15	3	4	25	02	3	854	01	525	10 242 50	6 712 50	2 630 00
									23 377 50	18 394 50	4 083 00
									36 889 50	30 103 70	5 885 80

SERVIÇO DE ESTATÍSTICA

Apuração de Vendas Realizadas no Período.....Classificadas por.. } PRAÇA

DATA			Vendedor	PRAÇA		Documento	Mercadoria	Quantidade	IMPORTÂNCIA		
dia	mês	ano		Est.	cid.				Valor de venda	Valor de custo	Lucro Bruto
									Cr \$	Cr \$	Cr \$
6	3	4	25	02	1	458	03	5	152,50	125,50	7,00
12	3	4	25	02	1	870	03	25	685,00	650,00	35,00
15	3	4	25	02	1	872	03	5	152,50	125,50	7,00
18	3	4	25	02	1	878	03	25	685,00	650,00	35,00
12	3	4	25	02	1	856	06	12	2.850,00	2.475,00	375,00
17	3	4	25	02	1	877	06	12	2.850,00	2.475,00	375,00
									7.335,00	6.501,00	834,00
13	3	4	19	02	2	670	02	150	1.575,00	1.425,00	150,00
12	3	4	19	02	2	655	04	12	3.000,00	2.706,00	294,00
8	3	4	19	02	2	584	05	15	525,00	482,50	42,70
15	3	4	19	02	2	674	05	15	525,00	482,50	42,70
17	3	4	19	02	2	679	06	7	1.225,00	1.050,00	175,00
14	3	4	25	02	2	871	02	150	1.575,00	1.425,00	150,00
16	3	4	25	02	2	874	04	12	3.000,00	2.706,00	294,00
9	3	4	25	02	2	849	06	7	1.225,00	1.050,00	175,00
									12.650,00	11.326,60	1.323,40
13	3	4	19	02	3	546	01	21	431,00	331,80	99,20
15	3	4	19	02	3	675	01	21	431,00	331,80	99,20
11	3	4	19	02	3	652	03	100	2.900,00	2.450,00	450,00
16	3	4	19	02	3	677	03	100	2.900,00	2.450,00	450,00
15	3	4	25	02	3	854	01	525	10.242,50	6.712,50	2.630,00
									16.904,50	12.276,10	3.728,40
									36.889,50	30.103,70	5.885,80

SERVIÇO DE ESTATÍSTICA

Apuração de Vendas Realizadas no Período.....Classificadas por.. } MERCADORIA

DATA			Vendedor	PRAÇA		Documento	Mercadoria	Quantidade	IMPORTÂNCIA		
dia	mês	ano		Est.	cid.				Valor de venda	Valor de custo	Lucro Bruto
									Cr \$	Cr \$	Cr \$
13	3	4	19	02	3	645	01	21	431,00	331,80	99,20
15	3	4	19	02	3	675	01	21	431,00	331,80	99,20
15	3	4	25	02	3	854	01	525	10.242,50	6.712,50	2.630,00
									11.104,50	7.376,10	2.828,40
13	3	4	19	02	2	760	02	150	1.575,00	1.425,00	150,00
14	3	4	25	02	2	871	02	150	1.575,00	1.425,00	150,00
									3.150,00	2.850,00	300,00
6	3	4	25	02	1	458	03	5	132,50	125,50	7,00
12	3	4	25	02	1	870	03	25	685,00	650,00	35,00
15	3	4	25	02	1	872	03	5	132,50	125,50	7,00
18	3	4	25	02	1	878	03	25	685,00	650,00	35,00
11	3	4	19	02	3	652	03	100	2.900,00	2.450,00	450,00
16	3	4	19	02	3	677	03	100	2.900,00	2.450,00	450,00
									7.435,00	6.451,00	984,00
12	3	4	19	02	2	655	04	12	3.000,00	2.706,00	294,00
16	3	4	25	02	2	874	04	12	3.000,00	2.706,00	294,00
									6.000,00	5.412,00	588,00
8	3	4	19	02	2	584	05	15	525,00	482,50	42,70
15	3	4	19	02	2	674	05	15	525,00	482,50	42,70
									1.050,00	964,60	85,40
12	3	4	25	02	1	856	06	12	2.850,00	2.475,00	375,00
17	3	4	25	02	1	877	06	12	2.850,00	2.475,00	375,00
17	3	4	19	02	2	679	06	7	1.225,00	1.050,00	175,00
9	3	4	25	02	2	849	06	7	1.225,00	1.050,00	175,00
									8.150,00	7.050,00	1.100,00
									36.889,50	30.103,70	5.885,80

OPERAÇÕES DE CAIXA PEQUENA DO DIA 16 DE MARÇO DE 1944

IX — ESCRITURAÇÃO GERAL

31) — *Contrôle de Caixa*

Tôdas as operações, em última análise, redundam em recebimentos e pagamentos, em dinheiro ou por meio de cheques bancários. A técnica moderna de contrôle de caixa consiste em reduzir ao mínimo os riscos que decorrem do manuseio do dinheiro, mediante a fixação de fundos rotativos de caixa para atender às necessidades mais urgentes em numerário.

O mecanismo do fundo rotativo é ilustrado pela seguinte demonstração, que apresenta o movimento de caixa de um dia :

OPERAÇÕES	COMPROVANTE N.º	DÉBITO	CRÉDITO
A DUPLICATAS A RECEBER			
Aceite N.º 1.013 de Antônio	3/104	5.000,—	
" N.º 1.095 de Paulo	3/105	10.000,—	
" N.º 1.086 de João	3/106	12.000,—	
A VENDAS			
Nota N.º 10.320	3/107	2.000,—	
" 10.321	3/108	3.000,—	
" 10.322	3/109	7.000,—	
A RENDAS EVENTUAIS			
Venda de Impressos em desuso	3/110	200,—	
DE DESPESAS ADMINISTRATIVAS			
Compra de selos de Correio	3/111		50,—
DE CONTAS CORRENTES			
João — pagamento	3/112		500,—
DE DUPLICATAS A PAGAR			
Resgate do saque de Pedro			
N.º 1.040	3/113		3.800,—
Resgate do saque de Carlos			
N.º 1.054	3/114		12.000,—
TOTAIS DO DIA		39.200,—	16.350,—
DE BANCOS			
Banco Comercial			
Nosso depósito da receita do dia			39.200,—
A BANCOS			
Banco Industrial			
Nosso cheque a favor da Caixa Pequena		16.350,—	
		55.550,—	55.550,—

Tôda a receita é recolhida diàriamente ao Banco e a despesa restituída à caixa, por meio de cheque a seu favor, que volta assim a possuir, em numerário, a quantia correspondente ao fundo rotativo.

As demonstrações do movimento de caixa pequena podem ser bipartidas, fazendo-se, separadamente, uma para os recebimentos e outra para os pagamentos, de

maneira que constituam comprovantes distintos para os lançamentos a serem feitos nos livros de escrituração.

A adoção do sistema de fundos rotativos, com reposição diária das importâncias desembolsadas, dispensa, portanto, a escrituração do livro caixa pela forma vulgarmente conhecida, pois que tôdas as operações se convertem em depósitos e retiradas bancárias, escriturados nas contas dos bancos.

O Caixa presta diàriamente conta dos recebimentos e pagamentos e conserva em seu poder, como prova de quitação, cópia da demonstração devidamente certificada pelo encarregado da tomada de contas.

32) — *Contrôle de Recebimentos*

De acôrdo com a regra de oposição de interêsses internos, nenhum recebimento deve ser feito pelo caixa sem que o contrôle de caixa emita, prèviamente, o comprovante ou recibo que deverá ser entregue ou enviado à pessoa que paga.

Os pagamentos podem ser efetuados pessoalmente ou mediante remessa de cheques ou ordens bancárias e vales postais.

O encarregado do contrôle de recebimentos emitirá, em qualquer caso, o comprovante de entrada, que poderá revestir-se de forma de recibo a ser assinado pelo caixa, quando não houver outro documento a ser entregue devidamente quitado a quem paga (duplicata, cambiais etc.).

O comprovante constará de 3 vias :

Original que, munido da assinatura do caixa, será entregue a quem paga ou será inutilizado, havendo outro documento de quitação ;

2.^a Via — para uso da seção de contrôle de recebimentos, mediante a qual acompanhará as prestações de contas do caixa ;

3.^a Via — que o caixa juntará à sua prestação de contas diária.

O seguinte modêlo ilustra o comprovante de que ora tratamos :

COMP. PAULISTA DE INDÚSTRIA PESADA	RECIBO N.º 4952
	CR \$ _____
	Recebemos de
	Enderêço
	a importância de
 referente

	valor representado em

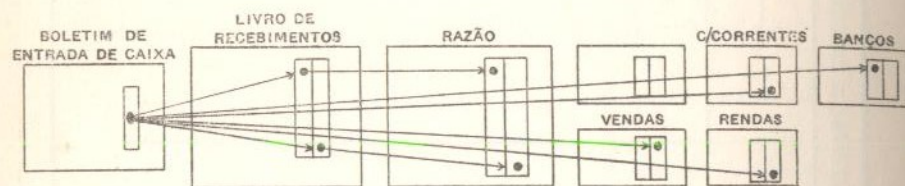
São Paulo, de de 19.....	

Sabemos que o Caixa, recebendo as importâncias constantes de comprovantes emitidos pelo encarregado do contrôle de caixa, organiza a demonstração das entradas de caixa, cujo total deve ser recolhido a uma conta bancária. Essas demonstrações, acompanhadas dos comprovantes, devem ser revistas pelo encarregado do contrôle de caixa, que lhes juntará as 2.^{as} vias dos comprovantes liquidados, conservando em seu poder somente as que se referirem a recebimentos que, por motivo justo, não foram incluídas nos recebimentos do dia da emissão.

Concluída a conferência, as operações estão prontas para serem escrituradas nos livros legais, a débito dos Bancos a que foram recolhidas as importâncias arrecadadas e a crédito das contas que deram origem aos recebimentos.

Como veremos adiante, há diversos processos para escriturar os livros legais das emprêsas comerciais. Um dêles consiste na adoção de diários múltiplos, destinados,

Serão abertas tantas colunas de contas específicas, quantas forem necessárias para as de maior movimento, reunindo-se na coluna de **DIVERSAS CONTAS** as que são menos freqüentes e não justificam coluna especial. Havendo classificações de contas em vários graus, devem constar das colunas somente as de primeiro grau, pois os desdobramentos podem ser feitos à vista dos comprovantes originais. As colunas serão periodicamente somadas e transcritas no Razão Geral. Esquemáticamente, a escrituração das operações de recebimentos pode ser ilustrada como segue:



33) — *Contrôle de Contas a Pagar*

Nos pagamentos feitos pelas emprêsas comerciais, observam-se duas fases:

- 1.^a) — liquidação
- 2.^a) — pagamento

A primeira compreende o exame da procedência e exatidão do pagamento a ser feito e redonda num crédito a ser feito a favor do interessado no recebimento.

A segunda completa a operação, extinguindo o crédito do interessado com a efetivação do pagamento em dinheiro ou cheque.

Nas emprêsas de grande movimento é aconselhável que todos os pagamentos, exceto os de caráter urgente, que podem ser feitos por intermédio de fundos rotativos de caixa pequena, sejam feitos mediante cheques nominativos, emitidos a favor dos respectivos credores.

O contrôle dos pagamentos obedece à regra de que "ninguém recebe sem que previamente se haja constituído credor por contas liquidadas".

Esta regra se aplica para efeitos exclusivamente de contrôle, mesmo a créditos líquidos e certos, provenientes de títulos e outras obrigações formalmente assumidas.

Assim sendo, na fase da liquidação, debitam-se as contas afetadas pelo pagamento a fazer e credita-se a de Contas a Pagar, desdobrada em contas individuais de credores.

Emitido e entregue ao credor o cheque correspondente, conclui-se a segunda fase, que dá lugar a um débito de Contas a Pagar, desdobrado em contas individuais, pelo crédito de Bancos.

Na primeira fase emitem-se os comprovantes de despesa em que os créditos são classificados por contas a debitar.

Estes comprovantes podem constar de três vias: Original, a que se juntam os documentos ou elementos originais que identificam o crédito.

2.^a Via — destinada à escrituração do livro de pagamentos.

3.^a Via — destinada à escrituração do livro de contas a pagar.

A figura seguinte ilustra um comprovante desta espécie:

COMPROVANTE DE DESPESA N.º

DATA: _____

INTERESSADO: _____

ENDEREÇO: _____

ASSUNTO: _____

N.º DA CONTA	ESPECIFICAÇÃO	PARCIAL	TOTAL
	HISTÓRICO		

IMPORTÂNCIA POR EXTENSO: _____

FEITO POR: _____	CONFERIDO POR: _____	APROVADO POR: _____
------------------	----------------------	---------------------

ANEXO AOS DOCUMENTOS

IMPORTÂNCIA POR EXTENSO: _____

INDIVIDUALIZAÇÃO DO CHEQUE		
DATA	NÚMERO	BANCO
CAIXA	VISTO	

IMPORTÂNCIA POR EXTENSO: _____

LANÇADO NO LIVRO CONTAS A PAGAR	LANÇADO NA CONTA INDIVIDUAL DO CREDOR	LANÇADO NO RAZÃO ANALÍTICO
---------------------------------	---------------------------------------	----------------------------

DEBITO DE CONTAS A PAGAR
CREDITO DE BANCOS
DEBITO DE DIVERSOS
CREDITO DE CONTAS A PAGAR

Admitindo-se o processo de diários auxiliares múltiplos, revestidos das formalidades legais, o livro de contas a pagar pode obedecer ao modelo analítico seguinte :

CONTAS A DEBITAR	DIVERSAS	
	N.º	NOME
CREDITO DE CONTAS A PAGAR		
ASSUNTO		
NOME DO CREDOR		
N.º DO CHEQUE		
N.º DO COMPROVANTE		
DATA		

Como no caso do Livro de Recebimentos, figuram nas colunas somente contas de primeiro grau, reservando-se para as de ocorrência mais frequente colunas especiais. Os totais das colunas serão periodicamente transcritos para o Razão Geral, enquanto os lançamentos em sub-contas analíticas e em contas individuais serão feitos à vista dos comprovantes de despesas que contêm as necessárias especificações.

À medida que se processa a entrega dos cheques aos credores, deve a Caixa encaminhar as segundas vias, com o nome do Banco e com a data e número do cheque, para o encarregado de escriturar o livro de pagamentos, que também pode funcionar como livro legal, desde que esteja revestido das formalidades extrínsecas e intrínsecas estatuidas pelas leis comerciais.

O livro de pagamentos pode ser traçado conforme o seguinte modelo :

DATA	N.º DO COMPROVANTE	N.º DO CHEQUE	NOME DO BENEFICIÁRIO	ASSUNTO	DÉBITO DE CONTAS A PAGAR	BANCO A	BANCO B	BANCO C	BANCO D	BANCO E

Os pequenos pagamentos feitos por intermédio do fundo rotativo da Caixa pequena serão reunidos num comprovante de despesas diário, a favor do "Caixa", que, como outro interessado qualquer, possuirá uma conta individual de Contas a Pagar, que receberá a crédito os pagamentos de que prestou contas na forma conhecida e a débito o valor dos cheques emitidos a seu favor, destinados a repor o fundo rotativo.

Pelo mecanismo descrito, nenhum pagamento poderá ser realizado sem que se tenha verificado a prévia liquidação do processo, mediante crédito feito a Contas a Pagar. No livro de contas individuais de Contas a Pagar não poderão figurar em aberto senão saldos credores, relativos a comprovantes que aguardam pagamento.

34) — *Contrôle de operações bancárias*

Quando as operações bancárias, estranhas ao movimento de depósitos e retiradas, cuja escrituração é sistematizada nos livros de recebimentos e pagamentos, são de vulto, recomenda-se a instituição de um livro legal próprio para o registro e controle das contas com elas relacionadas.

Estão neste caso :

- 1.º — As operações de desconto de duplicatas e cambiais.
- 2.º — Os avisos de cobrança de duplicatas e cambiais caucionadas.
- 3.º — Os avisos de cobrança de duplicatas e cambiais.
- 4.º — Os avisos de juros, comissões e despesas, relacionadas com contas e operações bancárias.
- 5.º — Os avisos de transferências de fundos de e para praças diferentes, nacionais e estrangeiras.
- 6.º — Os contratos de abertura de créditos.

Pela correspondência e pelos avisos fornecidos pelos Bancos, fazem-se os lançamentos no livro de operações

bancárias, cujos totais são periódicamente transcritos no livro Razão. Os lançamentos nas contas individuais dos Bancos e em subcontas analíticas, quando existir tal desdobramento, podem ser feitos à vista dos documentos originais numerados consecutivamente na ordem em que foram registrados no livro de operações bancárias.

O livro de operações bancárias pode ser traçado de acôrdo com o seguinte modelo, variando o número de colunas para a contrapartida de acôrdo com as conveniências ditadas pela frequência do uso das respectivas contas :

A classificação dos vencimentos pode ser feita em livro, reservando-se para cada mês uma página, ou em fichas horizontais ou verticais. Cada ficha compreenderá os vencimentos de um determinado dia ou mês, inscrevendo-se nelas tôdas as informações consideradas necessárias para facilitar o pagamento no dia do vencimento.

Damos a seguir o modelo de uma ficha de vencimento :

VENCIMENTOS DO DIA:

N.º DO TÍTULO	ESPÉCIE DO TÍTULO	NOME DO SACADOR	ENDERÊÇO OU TELEFONE	IMPORTÂNCIA	C. D. N.º

Na última coluna coloca-se o número do comprovante de despesa, pelo qual o título foi pago.

36) — *Registro de diversas operações.*

Sempre que as operações não se prestarem a uma sistematização que permita a manutenção de Diários auxiliares especiais, a escrituração competente se fará no Diário Geral à vista de comprovantes minutados para cada caso.

Os comprovantes devem ser numerados e arquivados consecutivamente, podendo a numeração ser reiniciada em

cada mês, mediante a colocação de um prefixo para designar o mês a que pertence.

Apresentamos, como exemplo, o seguinte comprovante :

COMPROVANTE DE DIÁRIO N.º.....					
DATA : 18 DE SETEMBRO DE 1945					
CONTAS DO RAZÃO	HISTÓRICO	SUBCONTAS		CONTAS	
		DÉBITO	CRÉDITO	DÉBITO	CRÉDITO
0	54 PRODUÇÃO : 54.13 54.14 54.15	23.212,80 18.199,50 15.562,30		56.974,60	
	55 GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO : 55.01.05 55.02.04 55.03.05	1.858,60 2.391,40 4.262,10		8.512,10	
	56 OFICINAS : 48 a Reserva para amortização de prédios, máquinas e instalações			1.221,60	
	62 a Juros incorporados a produção				11.172,30
	TOTAL			66.708,30	66.708,30
0	Histórico : — Para lançar a quota mensal de juros e amortização sobre o capital fixo empregado na fábrica, de acordo com o plano elaborado para este ano, cuja cópia vai anexa ao presente comprovante.				
PREPARADO	APROVADO	LANÇADO NO DIÁRIO N.º...	LANÇADO NO RAZÃO	LANÇADO NAS CONTAS SUBSIDIÁRIAS	
JOAQUIM (contador)	Fls. MÁRIO	JOSE'	CARLOS

Cada comprovante de Diário deve referir-se somente a uma operação ou a um grupo de operações semelhantes, escrituradas analiticamente num Diário auxiliar.

Sendo diversas as partidas necessárias para registrar as mutações provocadas pela operação, pode-se condensá-las num comprovante único, desde que não sofra a clareza e se junte a êle a demonstração das contas condensadas.

O histórico, a documentação e as demonstrações do comprovante de Diário devem oferecer esclarecimentos completos sobre a natureza das partidas nêle compreendidas.

Nas colunas das Subcontas devem ser lançadas as parcelas que perfazem as somas a serem debitadas ou creditadas às contas de 1.º grau, mediante inscrição nas colunas de totais.

Os comprovantes de Diário somente devem ser transcritos no Diário Geral, depois de aprovados por pessoa autorizada.

O Diário Geral deve obedecer a traçado semelhante ao dos comprovantes de Diário, de modo que sua escrituração se reduz a uma simples cópia do conteúdo daquelas.

O modelo a ser adotado será, neste caso, o seguinte :

N.º DO COMPROVANTE	N.º DAS CONTAS	HISTÓRICO	SUBCONTAS		CONTAS	
			DÉBITO	CRÉDITO	DÉBITO	CRÉDITO

Mensalmente deverão ser encerrados os Diários auxiliares e organizados comprovantes contendo as partidas sumárias das operações dêles constantes, a fim de serem transcritas no Diário Geral, que, assim, reúne tôdas as operações verificadas durante a gestão.

O jôgo de livros de escrituração se completa com o Razão Geral, Razões subsidiários e livros de Contas a Receber e Contas a Pagar.

O Razão Geral e os de Contas a Receber e Contas a Pagar podem constituir-se de fôlhas sôltas em arquivos verticais ou colecionadas em capas durante o período de

utilização, para serem encadernadas anualmente, em forma de livro.

O modelo usual é o seguinte :

CONTA.....N.º.....						
DATA	HISTÓRICO	DOC.	DÉBITO	CRÉDITO	$\frac{D}{C}$	SALDO

Os Razões subsidiários destinam-se ao registro das operações nas contas de segundo e terceiro grau. Sua disposição nos arquivos ou nas capas deve obedecer ao critério de manter separados os diversos grupos e contas, por meio de projeções de índices visíveis. As contas de segundo grau ou são essencialmente devedoras ou exclusivamente credoras. Exemplos :

As contas relativas a Gastos de Fabricação são sempre de natureza devedora. Um crédito que porventura apareça deve ser considerado como uma subtração, que se indica com vantagem, empregando-se tinta vermelha, símbolo de importâncias negativas.

As contas relativas a Vendas são sempre credoras. Os débitos que nelas figuram provêm geralmente de estornos. O débito significa subtração e, por isso, pode ser indicado com o uso de tinta vermelha, como no caso anterior.

Nos Razões Subsidiários é, pois, dispensável o emprego de colunas separadas para o débito e para o crédito, conforme se vê no seguinte modelo :

Conta.....		N.º.....		
DATA	HISTÓRICO	IMPORTÂNCIAS	$\frac{D}{C}$	SALDOS

Em certos casos a classificação de 3.º grau se faz por meio de um número reduzido de subcontas. Aconselha-se, então, combinar as contas de modo que se encontrem tôdas informações na mesma página do livro, conforme se observa no seguinte modelo :

CONTA :		CALDEIRA				N.º 55.01		
DATA	HISTÓRICO	SUBCONTAS				TOTAL	$\frac{D}{C}$	SALDOS
		Salários	Com- bustíveis	AMORT. E JUROS DE MÁQ. ETC.	ÁGUA			

37) — *Processos mecanográficos de escrituração.*

O uso do Diário Copiador, revestido das formalidades legais, permitiu estender a aplicação dos processos de escrituração mecanográfica a todos os livros comerciais.

Antes disso, as máquinas de contabilidade eram somente empregadas nos registros que permitiam a utilização de fôlhas soltas, como nos casos de contas do Razão, de Contas Correntes, de Estoques e semelhantes e em serviços auxiliares de emissão e contrôle de notas, faturas, contas e recibos.

Como já dissemos em outros capítulos, classificamos os processos mecanográficos em dois grupos :

- a) — processos de inscrição direta.
- b) — processos de inscrição indireta.

O primeiro é representado pelos diversos tipos de máquinas combinadas de escrever e calcular, e o segundo pelas que trabalham em cartões perfurados.

Ambos os processos têm aplicações especificadas em que oferecem vantagens.

Para as operações de escrituração geral, que envolvem lançamentos em contas individuais, as máquinas de inscrição direta são preferíveis, pois que, mediante uma única operação mecânica original, aplicando as facilidades do decalque ou de dispositivos de repetição (1), se consegue lançar as importâncias em vários elementos de escrituração, um dos quais constitui o resumo diário, suscetível de ser reproduzido no Diário Copiador por meio de prensa de copiar.

Para as operações de extração de contas, faturas e recibos em grande escala, serviços de fôlhas de pagamento, apropriação de mão-de-obra, classificação de materiais, emprega-se, como já tivemos ocasião de demonstrar, com grande vantagem e proveito, as máquinas que trabalham com cartões perfurados, principalmente nos casos em que o cartão é aproveitado para classificações múltiplas e para levantamentos periódicos de posições individualizadas por cartões permanentes, a exemplo do que mostramos nos capítulos sobre o contrôlo de ações e dos elementos do capital fixo. O emprêgo de máquinas que operam com cartões perfurados para escriturar fôlhas de diário a serem reproduzidas no Diário Copiador, como solução específica, não pode ser recomendado a não ser que se trate de aproveitar folgas de equipamentos ou quando se queira dar àqueles serviços caráter de duplo contrôlo, obtendo ao mesmo tempo levantamentos paralelos de interesse estatístico.

Em tais casos, os processos não são redundantes, mas se completam, transformando-se numa útil combinação que depende das vantagens que oferece em relação com os gastos que exige.

A minuta ou ficha de lançamento constitui a base da escrituração feita por qualquer processo mecanográfico.

(1) Máquinas registradoras de contabilidade, conhecidas sob a denominação de "posting machine," ou máquina de lançar, que aplicamos com êxito na Caixa Econômica Federal e nos serviços de contrôlo de impostos lançados na Prefeitura Municipal de São Paulo.

Os impressos empregados para tal fim podem revestir-se de várias formas, sendo essencial que se mantenha nítida separação entre as partidas de débito e as do crédito, a fim de facilitar o trabalho do operador mecanográfico. Os lançamentos mais comuns podem constar de minutas já impressas, de modo que o serviço de preenchê-las consiste apenas em completar os claros que se referem a comprovantes originais e a importâncias.

Sempre que possível as partidas devem obedecer à primeira fórmula, com uma conta devedora e outra credora. As demais fórmulas, que se apresentam, respectivamente, com uma conta devedora e várias credoras, várias devedoras e uma credora e várias devedoras e credoras, devem ser empregadas com parcimônia e reduzidas aos casos de distribuições que, na escrituração industrial, se verificam nas análises da mão-de-obra, de materiais, de gastos gerais de fabricação, de produção e semelhantes. Tratando-se, em tais casos, de operações que se repetem periodicamente, as minutas poderão obedecer a tipos-padrões.

As partidas mais frequentes e gerais são as simples, empregando-se, para minotá-las, impressos em duas vias, de côres diferentes para distinguir visualmente o débito do crédito, de acôrdo com o seguinte modelo:

COMPANHIA PAULISTA DE INDÚSTRIA PESADA

São Paulo

Número...../.....

DESPESAS DE ADMINISTRAÇÃO a CAIXA		D		N.º DA CONTA DEVEDORA 4 4 0 0	N.º DA CONTA CREDORA 1 4 0 1
Conforme Boletim de Caixa N.º 2					
Despesas de Escritório	4.403	500,00			
Aluguéis	4.404	10.000,00			
Despesas Gerais	4.407	3.000,00			
Ordenados	4.408	12.000,00			25.500,00
					25.500,00
PREP. POR	CONF. POR	VISTO			

Aplicação dos processos mecanográficos de inscrição direta.

Não nos deteremos no estudo dos diversos tipos de máquinas que podem ser empregadas nos serviços de escrituração, por tratar-se de assunto estranho à nossa matéria.

Para serem adotadas, é bastante que as máquinas preencham os seguintes requisitos essenciais :

- 1.º) — possuam teclado alfabético ;
- 2.º) — disponham de somadores impressores para os débitos e créditos, com dispositivo de descarga impressa dos totais saldadores ;
- 3.º) — tenham aparelhos impressores automáticos ;
- 4.º) — permitam a escrituração por decalque

Os elementos de trabalho são :

- a) — as fichas de lançamento ou minutas ;
- b) — as fichas de contas ;
- c) — as fichas de descarga de totais ;
- d) — os resumos diários.

As fichas de lançamento ou minutas devem ser separadas em dois grupos correspondentes às contas devedoras e credoras e dentro desses grupos, classificadas por contas. Essa separação e classificação deve ser feita diariamente.

A separação em contas devedoras e credoras têm por fim automatizar o trabalho do operador, que durante a execução não precisa raciocinar a respeito da natureza de cada lançamento que faz.

A classificação das fichas por grupos de contas a serem debitadas, ou creditadas, visa a reduzir os movimentos de troca e inserção de fichas de contas na máquina. Todos os lançamentos que afetam determinada conta são feitos seguidamente, havendo uma só descarga do total nas respectivas fichas de descarga, que constituem o Razão sumário.

Os outros três elementos de trabalho são dispostos na máquina, de modo que os lançamentos sejam feitos diretamente sobre as contas e fichas de descarga e reproduzidos por meio de decalque sobre resumos diários, através de uma fôlha cega que serve de anteparo para a inserção do papel carbono copiativo.

Os resumos diários, em tinta copiativa, são reproduzidos, por meio do trabalho de prensa, no Diário copiador revestido das formalidades legais.

O resumo diário poderá obedecer ao seguinte modelo :

COMPANHIA PAULISTA DE INDÚSTRIA PESADA						
RESUMO DIÁRIO						
NOME DA CONTA	DATA	DOCUMENTO NÚMERO	HISTÓRICO	CONTRA PARTIDA	DÉBITO	CRÉDITO
Feito por :		Conferido por :		Visto :		

Observa-se neste modelo que a escrituração obedece ao princípio da dissociação dos lançamentos das partidas, separando os débitos dos créditos, cuja unidade, característica do método das partidas dobradas, se reconstitui no conjunto de lançamentos de uma determinada data.

O processo descrito adapta-se facilmente a qualquer divisão do trabalho que se queira efetuar, usando-se diários múltiplos para os lançamentos típicos, referentes a operações repetidas com grande frequência.

Assim, pode ser adotado um sistema de diversos copiadores para as operações de :

Contas Correntes
Bancos
Fornecedores
Contas a Pagar,

cujos lançamentos são sumariamente centralizados no Diário Geral.

Os débitos e créditos lançados nos diários especiais, referem-se exclusivamente às contas escrituradas por intermédio deles. Essas contas são as individuais dos correntistas, Bancos, fornecedores e credores por contas a pagar. Os totais diários, apurados mecânicamente e lançados para encerramento dos resumos, são descarregados e balanceados nas contas coletivas do Razão.

Os lançamentos nas demais contas afetadas pelas operações de débitos e créditos a terceiros são feitos diretamente através da escrituração do Diário Geral, à vista das cópias das fichas de lançamentos ou minutas a que já nos referimos.

Os totais diários, devedores e credores, apurados nos resumos relativos às contas coletivas, são transcritos no Diário Geral, integrando-se deste modo as operações de cada dia numa partida única diária, em que a soma dos débitos é igual à soma dos créditos.

O sistema de diários múltiplos copiadores mecanografados, que tivemos ocasião de empregar, pela primeira vez, na organização da contabilidade da Companhia Siderúrgica Nacional, onde o número de lançamentos mensais se eleva a muitos milhares, oferece as seguintes vantagens :

- 1.º — clareza, uniformidade e individuação dos lançamentos em todos os livros ;
- 2.º — simultaneidade dos lançamentos nos Diários e nas contas do Razão e individuais de terceiros ;
- 3.º — exatidão aritmética dos saldos apurados diariamente em tôdas as contas ;
- 4.º — balanceamento diário de tôdas as contas movimentadas e centralização num Diário Geral ;
- 5.º — divisão do trabalho.

Ilustramos o sistema no seguinte gráfico :

ALÍQUA
30avista c/m

HISTÓRICO
que A. 350

DE BANCOS

HISTÓRICO

de Janeiro, 1 de
1915 a 31 de
1916, com aviso
de 15 dias de re

CONTA ANALITICA		CONTA SINTETICA		BANCOS	
1403	Banco do Comercio c/3º ch. capital				
DATA	DOC.	HISTORICO	CONTAS PARTES	DEBITO	CREDITO
1.6.42		s/aviso de cobrança d/data	1352	800.0	
800.0					

DIÁRIO DE COBRANÇAS DE CH. DE CAPITAL					
NOME DA CONTA	DATA	DOC.	HISTORICO	CONTAS PARTES	DEBITO
Banco S. Paul c/3º ch capital	1.6.42		Rio de Janeiro, 1 de Junho 1942		
Banco do Brasil c/3º ch capital	1.6.42		s/aviso de cobrança d/data	1352	100.000.0
Banco do Comercio c/3º ch capital	1.6.42		s/aviso de cobrança d/data	1352	16.000.0
			s/aviso de cobrança d/data		800.0
Bancos c/3º ch capital	1.6.42		Movimento do dia		116.800.0
FEITO POR		CONFERIDO		VISTO	

NOME DA CONTA	DATA
Bancos c/3º ch capital	
Banco Com Ind. M. Geres. B. Mar	
Banco do Brasil c/mov.	
Banco Bôavista c/mov.	
1403- Bancos	
FEITO POR	

CONTA ANALITICA		CONTA SINTETICA		FORNECEDORES	
2407	Ca. Cimento Portland				
DATA	DOC.	HISTORICO	CONTAS PARTES	DEBITO	CREDITO
1-6-42	6.53	s/nota 80111-MNR 8515	1301	31.521.0	
31.521.0					

DIÁRIO DE FORNECEDORES					
NOME DA CONTA	DATA	DOC.	HISTORICO	CONTAS PARTES	DEBITO
Ca. Cimento Portland	1-6-42	6-53	Rio de Janeiro, 1 de Junho 1942		
Heitor Ribeiro & Cia	1-6-42	6-54	s/nota 80111-MNR 8515	1301	31.521.0
International Harvester	1-6-42	6-10	s/nota 52113-MNR-2054	1302	750.0
Fred Figner & Cia	1-6-42	6-11	C.D. 1492	2401	5.711.8
			C.D. 1493	2401	8.920.0
2407- Fornecedores	1-6-42	2407	Movimento do dia		44.631.8
FEITO POR		CONFERIDO		VISTO	

NOME DA CONTA	DATA
1301- Almacar. Ind. V. Retorta	1-6-42
1302- Almacar. Ind. P. Janeiro	1-6-42
1401- Caixa	1-6-42
1352- Avulsos c/3º ch capital	1-6-42
1403- Bancos	1-6-42
1305- Adiantamentos	1-6-42
2407- Fornecedores	1-6-42
2401- Contas a pagar	1-6-42
FEITO POR	

QUADRO DE ARTICULAÇÃO DOS DIÁRIOS

Organizado por F. Herrmann Jr.

CONTA ANALÍTICA		BANCOS CONTA SINTÉTICA			
DATA	DOC.	HISTÓRICO	DEBITO	CREDITO	SALDO NOVO
16-42	6-28	Cheque A 350.160	2401	6.724,4	93.275,6

DIÁRIO DE BANCOS					
NOME DA CONTA	DATA	DOC.	HISTÓRICO	DEBITO	CREDITO
Bancos	16-42	6-6	Rio de Janeiro, 1 de Junho 1942 Acomod. c/3º ch capital Recib. conf. avisos bancários constantes do resumo	1352	116.800,0
	16-42	6-3	Caixa n/ depósito	1401	300.000,0
	16-42	6-1	Caixa n/ cheque 652.419	1401	300.000,0
	16-42	6-28	Cheque A 350.160	2401	6.724,4
	16-42	6-29	Cheque A 350.161	2401	1.731,5
	16-42	1403	Movimento do dia	446.800,0	308.455,9

CONTA ANALÍTICA		ADIANTAMENTOS CONTA SINTÉTICA			
DATA	DOC.	HISTÓRICO	DEBITO	CREDITO	SALDO NOVO
16-42	6-30	n/ adiantamento	1401	10.000,0	10.000,0

DIÁRIO DE DEVEDORES E CREDORES DIVERSOS					
NOME DA CONTA	DATA	DOC.	HISTÓRICO	DEBITO	CREDITO
Bancos	16-42	6-30	Rio de Janeiro 1 de Junho 1942 n/ adiantamento	1401	10.000,0
1305 - Adiantamentos	16-42		Movimento do dia		10.000,0

CONTA		RAZÃO			
DATA	DOC.	HISTÓRICO	DEBITO	CREDITO	SALDO NOVO
16-42	6-6	Recebimentos pelas Bancos	1403	116.800,0	116.800,0

DIÁRIO GERAL					
NOME DA CONTA	DATA	DOC.	HISTÓRICO	DEBITO	CREDITO
Bancos	16-42	6-53	Rio de Janeiro, 1 de Junho 1942 MNR 8513	2407	31.521,0
	16-42	6-54	MNR 2053	2407	750,0
Adiantamentos	16-42	6-30	Adiantamento a Bianor Bezerra n/ depósito	1305	10.000,0
	16-42	6-3	n/ cheque	1403	300.000,0
Bancos	16-42	6-1	Caixa n/ cheque	1403	300.000,0
	16-42	6-6	Recebimentos pelas Bancos	1403	116.800,0
Adiantamentos	16-42	6-80	Incorp. mov. diário Bancos	Div	416.800,0
	16-42	6-81	Incorp. mov. diário cred. dev. div.	Div	10.000,0
Fornecedores	16-42	6-82	Incorp. mov. diário fornecedores	Div	14.631,8
	16-42	6-83	Incorp. mov. diário de cia pagar	Div	14.631,8
				782.158,7	782.158,7

CONTA ANALÍTICA		CONTAS A PAGAR CONTA SINTÉTICA			
DATA	DOC.	HISTÓRICO	DEBITO	CREDITO	SALDO NOVO
16-42	6-10	s/ fat. 39.427-CD-1492	2407	5.711,8	5.711,8

DIÁRIO DE CONTAS A PAGAR					
NOME DA CONTA	DATA	DOC.	HISTÓRICO	DEBITO	CREDITO
International Harvester	16-42	6-10	Rio de Janeiro, 1 de Junho 1942 s/ fat. 39.427-CD-1492	2407	5.711,8
Fred Pigner & Cia	16-42	6-11	s/ fat. E.6.901.CD.1493	2407	8.920,0
Jose Lupion & Cia	16-42	6-28	cheque A 350.160	1403	6.724,4
International Harvester	16-42	6-29	cheque A 350-161	1403	1.731,5
2401 - Contas a pagar	16-42	2401	Movimento do dia	8.455,9	14.631,8

Aplicação dos processos mecanográficos de inscrição indireta.

Admitimos este processo como complementar, visto que a aplicação dos cartões perfurados até hoje ainda não resolveu, de modo satisfatório e econômico, a escrituração das contas em fichas individuais.

Desde que se disponha de equipamento completo de máquinas, à base de cartões perfurados, empregados em serviços que exijam a aplicação do processo e havendo folga, pode-se aproveitá-lo racionalmente nas empresas com grande movimento contábil, ou para confeccionar partidas diárias a serem reproduzidas por meio do trabalho de prensa no Diário Copiador legal, e fazer outros levantamentos estatísticos com os elementos de análise obtidos pela perfuração.

Também como meio de estabelecer o duplo controle nas administrações muito complexas, em que a revisão direta de todos os lançamentos feitos por processos manuais ou mecanográficos é praticamente impossível, recomenda-se o emprego das máquinas de cartões perfurados, em virtude da rapidez com que podem ser obtidos os dados destinados ao cotejo, combinada com a possibilidade de conseguir análises mais detalhadas.

Os elementos de trabalho são constituídos pelas seguintes peças :

- a) — fichas de lançamento ou minuta ;
- b) — cartões-mestres alfabéticos e codificados com o nome e número das contas ;
- c) — cartões numéricos correspondentes às fichas de lançamento ;
- d) — mapas de apuração diária e periódica.

O Instituto de Aposentadoria e Pensão dos Industriários faz nos seus serviços de escrituração larga aplicação do processo de cartões perfurados. No seu livro "Organização Contábil do I. A. P. I." José Augusto Seabra refere-se ao "Diário Sistemático", adotado por aquela autarquia, em que as operações são descritas e grupadas por contas e subcontas, com débitos e créditos balanceados diariamente.

Os modelos de cartões usado pelo I. A. P. I., e que podem ser adaptados às necessidades de qualquer empresa, são os seguintes :

CONTA OU SUB CONTA		CARTÃO ALFABÉTICO DE CONTABILIDADE
NOME	CÓDIGO	
000	00000000000000000000000000000000	00000000000000000000000000000000
111	11111111111111111111111111111111	11111111111111111111111111111111
222	22222222222222222222222222222222	22222222222222222222222222222222
333	33333333333333333333333333333333	33333333333333333333333333333333
444	44444444444444444444444444444444	44444444444444444444444444444444
555	55555555555555555555555555555555	55555555555555555555555555555555
666	66666666666666666666666666666666	66666666666666666666666666666666
777	77777777777777777777777777777777	77777777777777777777777777777777
888	88888888888888888888888888888888	88888888888888888888888888888888
999	99999999999999999999999999999999	99999999999999999999999999999999

I.M. 1166
M. 21 - 189 - C. 18

CARTÃO NUMÉRICO DE CONTABILIDADE											
DATA	CONTA	CONTA	CONTA	FICHA	COMPROVANTE	IMPORTANCIA					
							DEBITO	CREDITO	DEBITO	CREDITO	DEBITO
000	000000000000000000000000000000	000000000000000000000000000000	000000000000000000000000000000	000000000000000000000000000000	000000000000000000000000000000	000000000000000000000000000000					
111	11111111111111111111111111111111	11111111111111111111111111111111	11111111111111111111111111111111	11111111111111111111111111111111	11111111111111111111111111111111	11111111111111111111111111111111					
222	22222222222222222222222222222222	22222222222222222222222222222222	22222222222222222222222222222222	22222222222222222222222222222222	22222222222222222222222222222222	22222222222222222222222222222222					
333	33333333333333333333333333333333	33333333333333333333333333333333	33333333333333333333333333333333	33333333333333333333333333333333	33333333333333333333333333333333	33333333333333333333333333333333					
444	44444444444444444444444444444444	44444444444444444444444444444444	44444444444444444444444444444444	44444444444444444444444444444444	44444444444444444444444444444444	44444444444444444444444444444444					
555	55555555555555555555555555555555	55555555555555555555555555555555	55555555555555555555555555555555	55555555555555555555555555555555	55555555555555555555555555555555	55555555555555555555555555555555					
666	66666666666666666666666666666666	66666666666666666666666666666666	66666666666666666666666666666666	66666666666666666666666666666666	66666666666666666666666666666666	66666666666666666666666666666666					
777	77777777777777777777777777777777	77777777777777777777777777777777	77777777777777777777777777777777	77777777777777777777777777777777	77777777777777777777777777777777	77777777777777777777777777777777					
888	88888888888888888888888888888888	88888888888888888888888888888888	88888888888888888888888888888888	88888888888888888888888888888888	88888888888888888888888888888888	88888888888888888888888888888888					
999	99999999999999999999999999999999	99999999999999999999999999999999	99999999999999999999999999999999	99999999999999999999999999999999	99999999999999999999999999999999	99999999999999999999999999999999					

I.M. 1167
M. 21 - 189 - C. 18

Os cartões-mestres, contendo nome por extenso e códigos das contas e subcontas, são conjugados com os cartões numéricos para a impressão dos mapas diários.

Os cartões numéricos são perfurados à vista das fichas de lançamento ou minutas. Com o auxílio da máquina "Reprodutora Comparadora", estes cartões são reproduzidos com a inversão dos dados constantes dos campos destinados aos números das contas e contracontas, de modo que nos cartões reproduzidos as contas dos cartões

originais passam a ser contracontas, e as contracontas ocupam o lugar das contas. Dêste modo, as contas constantes da massa de cartões originais representam debitos, enquanto as dos cartões reproduzidos correspondem a créditos. A distinção entre os cartões devedores e credores é obtidas, automaticamente, na máquina "Reprodutora Comparadora", pela perfuração do X na coluna 80.

Feita separadamente a classificação dos cartões com X e sem X, agrupados por contas e subcontas e conjugadas elas com os cartões-mestres correspondentes, procede-se à impressão das folhas do diário sistemático, cujo modelo é o seguinte :

CONTA		CONTRA-PARTIDA	N.º DO COMPROVANTE	IMPORTANCIA DO LANÇAMENTO	BALANÇO DO MOVIMENTO DO DIA
NOME	CÓDIGO				

Com os mesmos cartões, apenas dispondo de outro modo as ligações da máquina tabuladora, pode-se adotar um tipo de diário que muito se assemelha ao resumo de diário usado no processo mecanográfico de inscrição direta, a saber :

CONTAS	CÓDIGO	CONTRA-PARTIDA	Ficha de lançamento	DÉBITO	CRÉDITO

Os cartões numéricos devedores e credores podem ser diàriamente condensados em cartões-resumos de saldos devedores ou credores, que, conjugados com cartões-resumos dos saldos de tôdas as contas na véspera ou na data do último balancete e com os cartões-mestres, fornecem, por meio de tabulação na máquina própria, balancetes diários das contas e subcontas do Razão, de acôrdo com o seguinte modêlo :

B A L A N C E T E			
CONTAS	CÓDIGO	SALDOS	
		DEVEDORES	CREDORES

38) — *Planos de Contas*

Para sistematizar a escrituração das operações industriais, comerciais e financeiras, devem ser estabelecidos planos de contas adaptadas às necessidades das emprêsas.

Em nossa "Organização Econômica e Financeira das Emprêsas Industriais", tratamos dêste assunto, apresentando diversos critérios fundamentais.

A fim de que neste trabalho não falte uma indicação sôbre a estruturação dos planos de contas, apresentamos o esquema geral, baseado na divisão tripartida de contas patrimoniais, contas de rédito industrial e contas de rédito comercial, recomendando ao leitor o exame do nosso livro citado, em que o assunto é tratado com mais pormenores.

O esquema geral é o seguintes :

CONTAS PATRI-MONIAIS	ATIVO 1.000	{	Valores Imobilizados Valores Realizáveis a Prazo Longo Valores Realizáveis a Prazo Curto Valores Disponíveis Resultados Pendentes Contas de Compensação		
	PASSIVO 2.000	{	Capital, Reservas e Lucros Provisões Responsabilidades a Prazo Longo Responsabilidades a Prazo Curto Resultados Pendentes Contas de Compensação		
CONTAS DE CRÉDITO INDUSTRIAL OU FABRICAÇÃO	CRÉDITOS OU PRODUÇÃO 3.000 (1)	SEÇÃO A	{	Matérias-Primas Salários Diretos Despesas Diretas Despesas Indiretas	
		SEÇÃO B	{	Matérias-Primas Salários Diretos Despesas Diretas Despesas Indiretas	
	DÉBITO OU CUSTOS 4.000	SEÇÃO A	{	Estoque Inicial Matérias-Primas Salários Diretos Despesas Diretas Despesas Indiretas Estoque Final (Crédito)	
		SEÇÃO B	{	como seção A	
SERVIÇOS AUXILIARES C	CUSTEIO	{	Produção rateada ou distribuída	{	Materiais Salários Despesas Diretas
			CUSTOS INDIRETOS OU CONTAS DE RATEIO	FIXOS	{
VARIÁVEIS	{	Débito por elementos			

NOTA (1) — Os créditos referem-se aos produtos entregues pelas seções de fabricação, analisados pelos elementos de custo desde que se tenha estabelecido um sistema de custos predeterminados em que cada um daqueles elementos é conhecido.

CONTAS DE RÉDITO COMERCIAL OU LUCROS E PERDAS	SEÇÃO A	{	Vendas (Crédito) Custo de Vendas (Débito) Renda Bruta		
			Despesas de Promoção de Vendas Despesas Administrativas Rateadas Despesas Fiscais Rateadas Despesas de Assistência Social rateadas Rédito líquido mercantil		
	SEÇÃO B	{	igual a A		
	DESPESAS ADMINISTRATIVAS SUJEITAS A RATEIO	{	Crédito	{	Débito por elementos { Seção A Seção B
				DESPESAS FISCAIS SUJETAS A RATEIO	{
DESPESAS DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SUJEITAS A RATEIO	{	Crédito	{	Débito por Elementos { Seção A Seção B	
			RENDAS E DESPESAS EXTRA-MERCANTIS		
RÉDITO LÍQUIDO FINAL					

39) — Balancetes e Relatórios das operações.

Para que os serviços de escrituração de uma empresa de grande movimento proporcionem controle administrativo eficiente, é necessário que sejam apresentadas, com a maior frequência possível, demonstrações relativas ao desenvolvimento patrimonial e econômico determinado pelos negócios e que essas informações sejam também dadas com oportunidade.

Algumas posições devem constar de boletins diários e outras reunidas em relatórios analíticos mensais.

No primeiro caso, encontram-se os boletins de caixa e de saldos bancários, que devem ser apresentados diariamente à administração, mostrando o saldo das disponibilidades financeiras.

O modelo seguinte representa um boletim desta espécie:

BOLETIM DE DISPONIBILIDADE

DATA: _____

MOVIMENTO	Importâncias			
	ENTRADAS	SAÍDAS		
Saldo em Dinheiro				
Saldo nos Bancos				
Recebimentos				
Vendas à Vista				
Cobranças				
Diversos				
Pagamentos				
Compras à Vista				
Resgate de Aceites				
Amortização de Dividas				
Diversos				
Saldo Novo em Dinheiro				
" nos Bancos				
Contas Bancárias				
NOME DOS BANCOS	SALDO ANTERIOR	DEPÓSITOS	RETIRADAS	SALDO NOVO

Também as demais contas devem ser objeto de controle diário, a fim de que não haja atrasos na elaboração dos relatórios mensais, que devem seguir-se imediatamente ao encerramento do período.

Com a divisão da escrituração em Diários subsidiários e sua distribuição por diversos encarregados, podem-se obter facilmente balancetes diários de toda a escrituração.

Cada funcionário encarregado da escrituração de Diários auxiliares deverá levantar, antes de encerrar o expediente do dia, o balancete de saldos das contas que movimentar, a fim de serem condensados num balancete geral. De acôrdo com a orientação traçada nos parágrafos anteriores, seriam levantados os seguintes balancetes parciais :

- a) — de Recebimentos
- b) — de Contas a Pagar
- c) — de Pagamentos
- d) — de Operações Bancárias
- e) — de Duplicatas a Receber
- f) — de Títulos a Pagar
- g) — de Diversas Operações.

O seguinte exemplo refere-se a um resumo diário de balancetes, organizado de acôrdo com os preceitos expostos :

RESUMO DE BALANCETES D

CONTAS	SALDOS ANTERIORES		RECEBIMENTOS		CONTAS A PAGAR		PAGAMENTOS	
	D	C	D	C	D	C	D	C
Equipamentos e instalações industriais	850 000,00							
Móveis e utensílios	50 000,00							
Veículos	100 000,00							
Almoxarifado	450 000,00							
Produtos	400 000,00							
Devedores Diversos	50 000,00			25 000,00	10 000,00			
Duplicatas a receber	250 000,00							
Devedores por consignações	150 000,00							
Caixa (1)	20 000,00							
Bancos	330 000,00		85 000,00					485 000,00
Capital		2 000 000,00						
Fundo de reserva		150 000,00						
Provisões para depreciações		20 000,00						
Fornecedores		50 000,00			20 000,00			
Contas a pagar		30 000,00				485 000,00	485 000,00	
Títulos a pagar		200 000,00			10 000,00			
Produção		8 000 000,00						
Custos primários	7 340 000,00				250 000,00			
Custos indiretos fixos	370 000,00				30 000,00			
Custos indiretos variáveis	690 000,00				100 000,00			
Vendas		9 000 000,00		60 000,00				
Custo de vendas	7 600 000,00							
Despesas com a produção de vendas	300 000,00				30 000,00			
Despesas de Administração	250 000,00				25 000,00			
Despesas Fiscais	200 000,00				10 000,00			
Despesas de previdência social	50 000,00							
	19 450 000,00	19 450 000,00	85 000,00	85 000,00	485 000,00	485 000,00	485 000,00	485 000,00

(1) — O saldo permanece intato por se tratar de fundo rotativo.

ANCÁRIAS	DUPLICATAS A RECEBER		TÍTULOS A PAGAR		DIVERSAS OPERAÇÕES		SALDOS NOVOS	
	C	D	C	D	C	D	C	
730 000,00	940 000,00							
55 000,00			270 000,00		300 000,00	400 000,00	850 000,00	
				270 000,00	780 000,00	820 000,00	50 000,00	
							100 000,00	
							350 000,00	
							360 000,00	
							35 000,00	
							460 000,00	
							150 000,00	
							20 000,00	
							605 000,00	
								2 000 000,00
								150 000,00
								20 000,00
								60 000,00
								30 000,00
								460 000,00
								8 780 000,00
					320 000,00	300 000,00	7 910 000,00	
					80 000,00	780 000,00	400 000,00	
							870 000,00	
					820 000,00			10 000 000,00
							8 420 000,00	
							350 000,00	
							310 000,00	
							210 000,00	
							50 000,00	
785 000,00	940 000,00	940 000,00	270 000,00	270 000,00	2 300 000,00	2 300 000,00	21 500 000,00	21 500 000,00

Relatórios mensais.

Mensalmente devem ser apresentados relatórios de contas com esclarecimentos sobre a situação patrimonial e resultados econômicos da gestão.

As peças de contabilidade componentes desses relatórios podem ser enumeradas como segue:

- a) — balancete comparativo das contas de Razão ;
- b) — demonstrações comparativas das contas de fabricação ou produção ;
- c) — demonstrações comparativas das contas de resultado ;
- d) — análises das principais contas patrimoniais.

Balancete comparativo das contas do Razão.

Este serve de base aos demais desdobramentos. As contas devem ser dispostas no balancete, em grupos correspondentes aos três sistemas fundamentais seguintes

- a) — Contas Patrimoniais
- b) — Contas de crédito industrial
- c) — Contas de crédito

Ilustramos no quadro seguinte o balancete preconizado:

CONTAS	NESTE MÊS		NO MÊS ANTERIOR		VARIÁÇÕES DURANTE ESTE MÊS	
	D	C	D	C	D	C
Equipamentos e instalações industriais	850 000,00		850 000,00			
Móveis e utensílios	50 000,00		50 000,00			
Veículos	100 000,00		100 000,00			100 000,00
Almoxarifado	350 000,00		450 000,00			40 000,00
Produtos	350 000,00		400 000,00			15 000,00
Devedores Diversos	55 000,00		50 000,00			
Duplicatas a receber	450 000,00		250 000,00		210 000,00	
Devedores por consignações	150 000,00		150 000,00			
Caixa	20 000,00		20 000,00		275 000,00	
Bancos	605 000,00		530 000,00			
	2 980 000,00		2 650 000,00		485 000,00	155 000,00
Capital		2 000 000,00		2 000 000,00		
Fundo de reserva		150 000,00		150 000,00		
Provisões para depreciações		20 000,00		20 000,00		
Fornecedores		60 000,00		50 000,00		10 000,00
Contas a pagar		30 000,00		30 000,00		
Títulos a pagar		460 000,00		200 000,00		260 000,00
		2 720 000,00		2 450 000,00		270 000,00
Produção	7 910 000,00		7 340 000,00		570 000,00	
Custos Primários	400 000,00		370 000,00		30 000,00	
Custos indiretos fixos	870 000,00		690 000,00		180 000,00	
	9 180 000,00		8 400 000,00		780 000,00	780 000,00
Vendas		8 780 000,00		8 000 000,00		
Custo de Vendas		10 000 000,00		9 000 000,00	820 000,00	1 000 000,00
	8 420 000,00		7 600 000,00			
Despesas com promoção de vendas		10 000 000,00		9 000 000,00	820 000,00	x 1 000 000,00
Despesas de administração	350 000,00		500 000,00		50 000,00	
Despesas fiscais	310 000,00		250 000,00		60 000,00	
Despesas de previdência social	210 000,00		200 000,00		10 000,00	
	50 000,00		50 000,00			
	920 000,00		800 000,00		120 000,00	
	21 500 000,00		19 450 000,00		2 205 000,00	2 205 000,00

A forma adotada para a apresentação dos balancetes mensais das contas do Razão coloca em evidência as variações patrimoniais e econômicas, verificadas durante o período decorrido entre duas datas sucessivas.

As variações positivas são representadas pelo aumento do Ativo e pela diminuição do Passivo, e as negativas pela diminuição do Ativo e aumento do Passivo. Representando essas variações pelos símbolos :

$$\begin{aligned} A_a &= \text{aumento do ativo} \\ D_a &= \text{diminuição do ativo} \\ A_p &= \text{aumento do passivo} \\ D_p &= \text{diminuição do passivo} \end{aligned}$$

A variação líquida V positiva ou negativa é representada pela seguinte expressão :

$$(A_a + D_p) - (D_a + A_p) = \pm V \quad (1)$$

De acôrdo com o balancete apresentado, temos os seguintes valores :

$$\begin{aligned} A_a &= 485.000,- & A_p &= 270.000,- \\ D_a &= 155.000,- & D_p &= \quad \quad \quad \end{aligned}$$

Substituindo os símbolos da fórmula pelos respectivos valores, encontramos :

$$485.000,- (155.000,- + 270.000,-) = V = 60.000,-$$

No exemplo, as variações positivas foram maiores do que as negativas, produzindo-se um aumento patrimonial líquido de Cr.\$ 60.000,-

Prosseguindo na análise dos algarismos constantes do balancete e aplicando a fórmula.

$$P - C = \pm R \quad (2)$$

em que P simboliza "produção", C indica custos e R significa réditos, verificamos que no sistema dos réditos industriais o valor da produção incorporada ao Ativo importou em Cr.\$780.000,-, tendo sido aplicada no mesmo período, em vários elementos de custo, a mesma importância, de modo que a situação aritmética das contas de fabricação

permaneceu inalterada, não tendo, por isso, havido variação evidente.

As contas de Fabricação permaneceram com um saldo de Cr. \$ 400.000,— que representa o valor de produtos em fabricação, sujeito a comprovação por meio de inventário físico.

Aplicando a fórmula (2) aos valores das contas que constituem o sistema de réditos comerciais, encontramos o saldo de Cr. \$ 60.000,— como segue :

	CUSTOS	PRODUÇÃO
Vendas		1 000 000,—
Custo de Vendas	820 000,—	
Despesas de Promoção de Vendas	50 000,—	
Despesas de Administração	60 000,—	
Impostos e Seguros	10 000,—	
	940 000,—	1 000 000,—
SALDO	60 000,—	
	1 000 000,—	1 000 000,—

que explica as causas do aumento patrimonial líquido apurado anteriormente.

Podemos resumir o exposto no seguinte quadro, que põe em evidência e explica as variações patrimoniais :

UTILIZAÇÃO DAS VARIAÇÕES		ORIGEM DAS VARIAÇÕES	
Aumento de Duplicatas a Receber	210 000,—	Diminuição de estoque no Almoarifado	100 000,—
Aumento de Saldos disponíveis em Bancos ..	275 000,—	Diminuição do estoque de produtos	40 000,—
		Diminuição do débito de Devedores Diversos	15 000,—
		Aumento do Crédito de fornecedores	10 000,—
		Aumento de encargos p/ Títulos a Pagar ..	260 000,—
	485 000,—		425 000,—
		Réditos Comerciais ..	60 000,—
			485 000,—

Demonstração comparativa das contas de Fabricação.

As contas de fabricação desdobram-se em vários subtítulos, referentes aos fatores elementares da produção e dos custos industriais. O conhecimento das parcelas em que se decompõem os algarismos globais constantes do balancete do Razão é de grande importância para o administrador industrial, que pode observar através das oscilações dos algarismos comparados, referentes a vários períodos, o grau de normalidade das atividades operativas.

No seguinte exemplo ilustramos uma dessas demonstrações, enriquecida com índices porcentuais que facilitam a interpretação :

DEMONSTRAÇÃO COMPARATIVA DAS CONTAS DE FABRICAÇÃO

CONTAS	ATÉ ESTE MÊS		ATÉ O MÊS ANTERIOR		NESTE MÊS		NO MÊS ANTERIOR		AUMENTOS E DIMINUIÇÕES SÔBRE O MÊS ANTERIOR	
		%		%		%		%	MAIS	MENOS
PRODUÇÃO										
Seção A	1 463 300,00	16,67	1 340 300,00	16,75	123 000,00	15,77	122 000,00	15,59	1 000,00	
Seção B	2 926 700,00	35,33	2 670 000,00	33,38	256 700,00	32,91	260 000,00	33,23		3 300,00
Seção C	4 390 000,00	50,00	3 989 700,00	49,87	400 300,00	51,32	400 400,00	51,18		100,00
	8 780 000,00	100,00	8 000 000,00	100,00	780 000,00	100,00	782 400,00	100,00	1 000,00	3 400,00
ESTOQUE EM FABRICAÇÃO	400 000,00		400 000,00		—		(—) 9 600,00		9 600,00	—
SOMA	9 180 000,00		8 400 000,00		780 000,00		772 800,00		7 200,00	
CUSTOS PRIMÁRIOS										
Matéria-Prima — Seção A	450 000,00	4,90	400 000,00	4,76	50 000,00	6,41	51 000,00	6,60		1 000,00
Matéria-Prima — Seção B	900 000,00	9,80	800 000,00	9,52	100 000,00	12,82	101 000,00	13,07		1 000,00
Matéria-Prima — Seção C	1 350 000,00	14,71	1 200 000,00	14,29	150 000,00	19,23	148 000,00	19,16	2 000,00	
Salários — Seção A	868 300,00	9,46	823 300,00	9,80	45 000,00	5,77	42 000,00	5,43	3 000,00	
Salários — Seção B	1 736 800,00	18,92	1 646 700,00	19,60	90 100,00	11,55	95 000,00	12,03		2 900,00
Salários — Seção C	2 604 900,00	28,37	2 470 000,00	29,41	134 900,00	17,30	130 000,00	16,82	4 900,00	
	7 910 000,00	86,16	7 340 000,00	87,38	570 000,00	73,08	565 000,00	73,11	9 900,00	4 900,00
CUSTOS INDIRETOS FIXOS										
Amortizações — Seção A	100 000,00	1,09	90 000,00	1,07	10 000,00	1,28	10 000,00	1,29	—	—
Amortizações — Seção B	150 000,00	1,635	135 000,00	1,61	15 000,00	1,92	15 000,00	1,94	—	—
Amortizações — Seção C	150 000,00	1,635	145 000,00	1,73	5 000,00	0,64	5 000,00	0,65	—	—
	400 000,00	4,36	370 000,00	4,41	30 000,00	3,84	30 000,00	3,88	—	—
CUSTOS INDIRETOS VARIÁVEIS										
Luz e Fôrça — Seção A	40 000,00	0,44	32 000,00	0,38	8 000,00	1,02	7 900,00	1,02	100,00	
Luz e Fôrça — Seção B	40 000,00	0,44	33 000,00	0,39	7 000,00	0,89	7 200,00	0,93		200,00
Luz e Fôrça — Seção C	40 000,00	0,44	31 000,00	0,37	9 000,00	1,16	9 200,00	1,19		200,00
Conserva e Reparações — Seção A	25 000,00	0,27	20 000,00	0,24	5 000,00	0,64	5 000,00	0,65		
Conserva e Reparações — Seção B	30 000,00	0,33	25 000,00	0,30	5 000,00	0,64	4 500,00	0,58	500,00	
Conserva e Reparações — Seção C	25 000,00	0,27	19 000,00	0,23	6 000,00	0,76	5 000,00	0,65	1 000,00	
Acessórios e Lubrificantes — Seção A	80 000,00	0,87	64 000,00	0,76	16 000,00	2,05	18 000,00	2,33		2 000,00
Acessórios e Lubrificantes — Seção B	95 000,00	1,03	76 000,00	0,90	19 000,00	2,43	16 000,00	2,07	5 000,00	
Acessórios e Lubrificantes — Seção C	105 000,00	1,14	84 000,00	1,00	21 000,00	2,70	23 000,00	2,98		2 000,00
Rateio de Gastos Gerais — Seção A	53 300,00	0,59	42 600,00	0,51	10 700,00	1,37	10 000,00	1,29	700,00	
Rateio de Gastos Gerais — Seção B	106 800,00	1,16	85 800,00	1,02	21 000,00	2,70	20 000,00	2,59	1 000,00	
Rateio de Gastos Gerais — Seção C	149 900,00	1,63	112 600,00	1,34	37 300,00	4,79	38 000,00	4,92		700,00
Embalagem e Expedição	80 000,00	0,87	65 000,00	0,77	15 000,00	1,93	14 000,00	1,81	1 000,00	
	870 000,00	9,48	690 000,00	8,21	180 000,00	23,08	177 800,00	23,01	7 300,00	5 100,00
SOMA	9 180 000,00	100,00	8 400 000,00	100,00	780 000,00	100,00	772 800,00	100,00	17 200,00	10 000,00

Demonstração comparativa das Contas de Resultados.

Seguindo-se o mesmo critério, faz-se a demonstração dos resultados, que, com relação aos dados do balancete do Razão, podem ser analisados como segue :

DEMONSTRAÇÃO COMPARATIVA DAS CONTAS DE RESULTADO

C O N T A S	ATÉ ÊSTE MÊS	%	ATÉ O MÊS ANTERIOR	%	NESTE MÊS	%	NO MÊS ANTERIOR
VENDAS							
Produtos I	5 900 000,00	59,0	5 200 000,00	57,8	700 000,00	70,0	690 000,00
Produtos II	4 200 000,00	42,0	3 900 000,00	43,3	300 000,00	30,0	310 000,00
Produtos Defeituosos	100 000,00	1,0	80 000,00	0,9	20 000,00	2,0	25 000,00
Resíduos	20 000,00	0,2	15 000,00	0,2	5 000,00	0,5	10 000,00
Devoluções	220 000,00	2,2	195 000,00	2,2	25 000,00	2,5	20 000,00
	10 000 000,00	100,0	9 000 000,00	100,0	1 000 000,00	100,0	1 015 000,00
CUSTO DE VENDAS							
Produtos I	4 900 000,00	49,0	4 400 000,00	48,9	500 000,00	50,0	490 000,00
Produtos II	3 600 000,00	36,0	3 280 000,00	36,4	320 000,00	32,0	360 000,00
Produtos Defeituosos	70 000,00	0,7	60 000,00	0,7	10 000,00	1,0	15 000,00
Resíduos	15 000,00	0,2	10 000,00	0,1	5 000,00	0,5	5 000,00
Devoluções	165 000,00	1,7	150 000,00	1,7	15 000,00	1,5	10 000,00
	8 420 000,00	84,2	7 600 000,00	84,4	820 000,00	82,0	860 000,00
LUCRO BRUTO	1 580 000,00	15,8	1 400 000,00	15,6	180 000,00	18,0	155 000,00
DESPESAS DE PROMOÇÃO DE VENDAS							
Ordenados	120 000,00	1,2	105 000,00	1,2	15 000,00	1,5	15 000,00
Despesas de Viajantes	70 000,00	0,7	60 000,00	0,7	10 000,00	1,0	10 000,00
Comissões	20 000,00	0,2	15 000,00	0,1	5 000,00	0,5	5 500,00
Propaganda	70 000,00	0,7	60 000,00	0,7	10 000,00	1,0	10 500,00
Material de Expediente	50 000,00	0,5	45 000,00	0,5	5 000,00	0,5	4 000,00
Diversos	20 000,00	0,2	15 000,00	0,1	5 000,00	0,5	6 000,00
	350 000,00	3,5	300 000,00	3,3	50 000,00	5,0	51 000,00
DESPESAS DE ADMINISTRAÇÃO							
Honorários dos Diretores	120 000,00	1,2	100 000,00	1,1	20 000,00	2,0	20 000,00
Ordenados	60 000,00	0,6	55 000,00	0,6	5 000,00	0,5	5 500,00
Livros e Impressos	15 000,00	0,2	10 000,00	0,1	5 000,00	0,5	5 500,00
Despesas Bancárias	15 000,00	0,1	10 000,00	0,1	5 000,00	0,5	2 000,00
Correio, Telégrafo e Telefone	10 000,00	0,1	5 000,00	0,1	5 000,00	0,5	4 000,00
Aluguéis	60 000,00	0,6	50 000,00	0,6	10 000,00	1,0	10 000,00
Despesas Gerais	30 000,00	0,3	20 000,00	0,2	10 000,00	1,0	12 000,00
	310 000,00	3,1	250 000,00	2,8	60 000,00	6,0	57 000,00
DESPESAS FISCAIS							
Impostos	180 000,00	1,8	175 000,00	1,9	5 000,00	0,5	4 000,00
Multas	10 000,00	0,1	10 000,00	0,1	—	—	1 000,00
Contencioso Fiscal	20 000,00	0,2	15 000,00	0,2	5 000,00	0,5	6 000,00
	210 000,00	2,1	200 000,00	2,2	10 000,00	1,0	11 000,00
DESPESAS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL							
Contribuições a Institutos de Aposentadoria	15 000,00	0,15	15 000,00	0,2	—	—	5 000,00
Contribuições à L. B. A.	15 000,00	0,15	15 000,00	0,2	—	—	10 000,00
Provisão para Férias	10 000,00	0,1	10 000,00	0,1	—	—	2 000,00
Seguros contra Acidentes	8 000,00	0,1	8 000,00	0,1	—	—	3 000,00
Indenizações a Empregados	2 000,00	—	2 000,00	—	—	—	1 000,00
	50 000,00	0,5	50 000,00	0,6	—	—	21 000,00
TOTAL DAS DESPESAS	920 000,00	9,2	800 000,00	8,9	120 000,00	12,0	140 000,00
LUCRO COMERCIAL	660 000,00	6,6	600 000,00	6,7	60 000,00	6,0	15 000,00

DEMONSTRAÇÃO COMPARATIVA DAS CONTAS DE RESULTADO

	ATÉ ÊSTE MÊS	%	ATÉ O MÊS ANTERIOR	%	NESTE MÊS	%	NO MÊS ANTERIOR	%	AUMENTOS E DIMINUIÇÕES SOBRE O MÊS ANTERIOR	
									MAIS	MENOS
	5 900 000,00	59,0	5 200 000,00	57,8	700 000,00	70,0	690 000,00	68,0	10 000,00	—
	4 200 000,00	42,0	3 900 000,00	43,3	300 000,00	30,0	310 000,00	30,5	—	10 000,00
	100 000,00	1,0	80 000,00	0,9	20 000,00	2,0	25 000,00	2,5	—	5 000,00
	20 000,00	0,2	15 000,00	0,2	5 000,00	0,5	10 000,00	1,0	—	5 000,00
(dedução)	220 000,00	2,2	195 000,00	2,2	25 000,00	2,5	20 000,00	2,0	5 000,00	—
	10 000 000,00	100,0	9 000 000,00	100,0	1 000 000,00	100,0	1 015 000,00	100,0	—	15 000,00
	4 900 000,00	49,0	4 400 000,00	48,9	500 000,00	50,0	490 000,00	48,3	10 000,00	—
	3 600 000,00	36,0	3 280 000,00	36,4	320 000,00	32,0	360 000,00	35,4	—	40 000,00
	70 000,00	0,7	60 000,00	0,7	10 000,00	1,0	15 000,00	1,5	—	5 000,00
	15 000,00	0,2	10 000,00	0,1	5 000,00	0,5	5 000,00	0,5	—	—
(dedução)	165 000,00	1,7	150 000,00	1,7	15 000,00	1,5	10 000,00	1,0	5 000,00	—
	8 420 000,00	84,2	7 600 000,00	84,4	820 000,00	82,0	860 000,00	84,7	—	40 000,00
	1 580 000,00	15,8	1 400 000,00	15,6	180 000,00	18,0	155 000,00	15,3	25 000,00	—
	120 000,00	1,2	105 000,00	1,2	15 000,00	1,5	15 000,00	1,5	—	—
	70 000,00	0,7	60 000,00	0,7	10 000,00	1,0	10 000,00	1,0	—	—
	20 000,00	0,2	15 000,00	0,1	5 000,00	0,5	5 500,00	0,5	—	500,00
	70 000,00	0,7	60 000,00	0,7	10 000,00	1,0	10 500,00	1,0	—	500,00
	50 000,00	0,5	45 000,00	0,5	5 000,00	0,5	4 000,00	0,4	1 000,00	—
	20 000,00	0,2	15 000,00	0,1	5 000,00	0,5	6 000,00	0,6	—	1 000,00
	350 000,00	3,5	300 000,00	3,3	50 000,00	5,0	51 000,00	5,0	—	1 000,00
	120 000,00	1,2	100 000,00	1,1	20 000,00	2,0	20 000,00	2,0	—	—
	60 000,00	0,6	55 000,00	0,6	5 000,00	0,5	5 500,00	0,5	—	500,00
	15 000,00	0,2	10 000,00	0,1	5 000,00	0,5	3 500,00	0,3	1 500,00	—
	15 000,00	0,1	10 000,00	0,1	5 000,00	0,5	2 000,00	0,2	3 000,00	—
	10 000,00	0,1	5 000,00	0,1	5 000,00	0,5	4 000,00	0,4	1 000,00	—
	60 000,00	0,6	50 000,00	0,6	10 000,00	1,0	10 000,00	1,0	—	—
	30 000,00	0,3	20 000,00	0,2	10 000,00	1,0	12 000,00	1,2	—	2 000,00
	310 000,00	3,1	250 000,00	2,8	60 000,00	6,0	57 000,00	5,6	3 000,00	—
	180 000,00	1,8	175 000,00	1,9	5 000,00	0,5	4 000,00	0,4	1 000,00	—
	10 000,00	0,1	10 000,00	0,1	—	—	1 000,00	0,1	—	1 000,00
	20 000,00	0,2	15 000,00	0,2	5 000,00	0,5	6 000,00	0,6	—	1 000,00
	210 000,00	2,1	200 000,00	2,2	10 000,00	1,0	11 000,00	1,1	—	1 000,00
	15 000,00	0,15	15 000,00	0,2	—	—	5 000,00	0,5	—	5 000,00
	15 000,00	0,15	15 000,00	0,2	—	—	10 000,00	1,0	—	10 000,00
	10 000,00	0,1	10 000,00	0,1	—	—	2 000,00	0,2	—	2 000,00
	8 000,00	0,1	8 000,00	0,1	—	—	3 000,00	0,3	—	3 000,00
	2 000,00	—	2 000,00	—	—	—	1 000,00	0,1	—	1 000,00
	50 000,00	0,5	50 000,00	0,6	—	—	21 000,00	2,1	—	21 000,00
	920 000,00	9,2	800 000,00	8,9	120 000,00	12,0	140 000,00	13,8	—	20 000,00
	660 000,00	6,6	600 000,00	6,7	60 000,00	6,0	15 000,00	1,5	45 000,00	—

As contas de fabricação e de resultados comerciais podem ainda ser analisadas sob outros aspectos que interessam à administração.

Quanto às primeiras, pode haver interêsse em conhecer a distribuição dos elementos do custo industrial pelas seções e pelos diversos produtos, comparando a incidência deles sobre cada unidade produzida em períodos sucessivos.

Análises dessa natureza podem mesmo descer à minúcia de especificar as quantidades e qualidades do material e mão-de-obra, empregados na fabricação de diversos produtos.

Informações desta natureza são, entretanto, da alçada dos serviços de contabilidade de custos, que, para fornecê-las, devem articular-se intimamente com a contabilidade geral, formando com esta um só corpo organizado.

As contas relativas aos resultados comerciais podem ser igualmente ilustradas por meio de tabelas analíticas e gráficos, que constituem o complemento estatístico dos relatórios de contas, pois facilitam o contróle administrativo, principalmente quando se trata de emprêsas divididas em vários estabelecimentos, geogrâficamente separados.

Outras demonstrações.

Os relatórios mensais são completados com balancetes de contas de terceiros, devedores e credores, relações de títulos a receber e a pagar, classificados por vencimentos, demonstrações e análises de contas patrimoniais de interêsse mais acentuado ou que, por seu caráter extraordinário, exijam esclarecimentos especiais e balancete de conciliação de contas, principalmente bancárias, tendo em vista o caráter de valores disponíveis ou exigíveis à vista, que êstes quase sempre tomam e a defasagem que se verifica entre a escrituração própria e a dos Bancos, que fornecem extratos de contas mensais.

X — BALANÇO GERAL

40) — Finalidades legais e administrativas do Balanço

A situação econômica e financeira de uma empresa, numa determinada data e os resultados da sua gestão dentro de determinado período de administração, denominado exercício, são ilustrados pelo balanço geral e pela demonstração das contas de mercadorias, fabricação ou produção e de Lucros e Perdas.

De acordo com as leis comerciais e fiscais, os comerciantes são obrigados a levantar, pelo menos uma vez por ano, o balanço geral, para a verificação dos lucros ou prejuízos.

Independente dos objetivos legais, a organização do balanço, no fim de cada exercício, se reveste de grande importância do ponto-de-vista controlístico. Sua confecção vale por um exame retrospectivo dos resultados da administração, com o fim de apurar o que foi realizado em relação às previsões.

A pausa momentânea que se dá na vida administrativa das empresas, por ocasião do balanço, permite passar em revista as forças produtivas disponíveis e assentar medidas para o futuro, levando em conta a experiência passada.

Nas sociedades anônimas, o balanço geral reveste-se de importância especial, pois, gozando os acionistas de um benefício especial, que consiste na responsabilidade limitada quanto às obrigações assumidas perante terceiros, tornaram-se necessárias medidas legais para acautelar interesses particulares e gerais do País.

As medidas adotadas nesse sentido pelo Decreto-lei n.º 2.627, de 26/9/1940, que dispõe sobre as Sociedades por ações, consistem :

- a) — na obrigatoriedade do balanço no fim de cada ano ou exercício social (art. 129, do Decreto-lei n.º 2.627) ;
- b) — na fixação de regras para a estimação dos valores ativos inventariados ;
- c) — no estabelecimento de reservas obrigatórias tiradas de lucros regularmente apurados ;
- d) — na responsabilidade solidária dos diretores e fiscais pela distribuição indevida de lucros ;
- e) — na estipulação de regras sobre a forma do balanço e da demonstração da conta de lucros e perdas ;
- f) — na publicidade que deve ser dada ao balanço e à demonstração de Lucros e Perdas ;
- g) — na exigência do parecer do Conselho Fiscal sobre as contas, cujas obrigações são definidas na lei.

Outra finalidade do balanço geral nas sociedades anônimas é a de servir de instrumento de prestação de contas dos administradores aos acionistas.

Os acionistas não têm ingerência direta na administração da sociedade, não lhes assistindo mesmo o direito de examinar livremente, sem mandato especial, os livros da sociedade, o que se explica pelo perigo de as ações poderem estar em mãos de pessoas com interesses opostos aos da sociedade.

Assim, a única oportunidade oferecida aos acionistas, para que tomem conhecimento geral do estado dos negócios, se verifica na ocasião da apresentação, discussão e aprovação ou não das contas e do relatório dos administradores.

Para que os acionistas possam inteirar-se da situação da empresa e votar conscientemente a matéria, a lei obriga a diretoria a comunicar um mês antes da data marcada para a realização da assembléia, por anúncios publicados na imprensa oficial ou em órgão de grande circulação, acharem-se à disposição.

- a) — o relatório da diretoria ;
- b) — cópia do balanço e cópia da conta de Lucros e Perdas ;

- c) — parecer do Conselho Fiscal ;
- d) — a lista dos acionistas que ainda não integraram as ações e o número dêstes.

O balanço geral serve também de base para a distribuição dos dividendos aos acionistas. Não há distribuição de dividendos, sem que haja lucro líquido, para cuja verificação é necessário balanço regularmente aprovado, pois, de acôrdo com o art. 131, § 2.º do Decreto-lei n.º 2.627, “presume-se a má fé, quando os dividendos foram distribuídos sem o levantamento do balanço ou em desacôrdo com os resultados dêste”.

Finalmente o balanço geral é indispensável para servir de base para o pagamento do Impôsto de Renda.

- 41) — *Responsabilidades dos Órgãos encarregados da formação dos balanços nas sociedades anônimas.*

Na formação do balanço intervêm :

- a) — os diretores da sociedade, secundados pelos seus auxiliares técnicos e administrativos ;
- b) — o Conselho Fiscal ;
- c) — a Assembléia geral dos acionistas.

Cada um dêstes órgãos possui responsabilidades definidas em lei, quanto à autenticidade do balanço geral.

“Os diretores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados pelo não cumprimento das obrigações ou deveres impostos pela lei, a fim de assegurar o funcionamento normal da sociedade, ainda que, pelos estatutos, tais deveres ou obrigações não caibam a todos os diretores” (art. 122 do Decreto-lei n.º 2.627, de 26/9/1940).

Cumpra aos diretores empregar, no exercício de suas funções, tanto no interêsse da empresa, como no do bem público, a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios (art. 116, § 7.º do Decreto-lei n.º 2.627).

Entre os deveres estipulados pela lei, e que se enquadram nas obrigações morais dos diretores, encontram-se os que se relacionam com a confecção do balanço geral e que pressupõem a manutenção de serviços de controle administrativo e contábil, compatíveis com a natureza e importância do negócio.

Em que medida pode ser imputada aos diretores a responsabilidade pela exatidão do balanço ?

O balanço geral, sendo o resultado final e resumido de todos os lançamentos feitos nos livros da sociedade, livros êsses escriturados por contabilistas e auxiliares, pode conter inexatidões decorrentes de erros e fraudes cometidas pelos prepostos e que tenham escapado à observação dos diretores.

Podem os diretores ser responsabilizados por tais erros e fraudes ?

— Alfredo de Gregório, em seu Livro “I bilanci delle società anonime”, responde à pergunta formulada, opinando como segue :

A resposta deve ser procurada nos princípios gerais sobre a responsabilidade e no exame do conteúdo do mandato. Êste compreende de regra obrigações explícita e implicitamente pessoais inerentes aos administradores, isto é, que se queiram dar exclusivamente àquelas determinadas pessoas, em vista das funções especiais que exercem, a que se acrescentam algumas atribuições mais simples, a respeito das quais os encargos dos administradores são de mera direção e vigilância. A Assembléia, conferindo o mandato, sabe perfeitamente que essas atribuições quase sempre não são exercidas (e quase sempre não poderão ser exercidas por conveniência da própria azienda) pelos administradores, de modo que dêstes se espera o que razoável e judicialmente pode ser esperado : isto é, que os administradores escolham quando, necessário, por conta da sociedade, os empregados e superintendam e dirijam os respectivos trabalhos com acurada diligência. Não se trata, pois, como no primeiro caso, de atribuições pessoais dos administradores, transmitidas por êstes sob risco

próprio a terceiros, mas de atribuições dos empregados da sociedade, subordinados, por força de mandato, à direção e vigilância dos administradores. E se esse é o conteúdo do mandato, compreende-se não lhes ser extensível a responsabilidade pelos atos dos empregados, além dos limites da chamada "culpa in eligendo et in custodiendo".

A lei brasileira ligou à responsabilidade dos diretores, que deve ser interpretada em termos razoáveis e judiciosos, a do contador ou guarda-livros da companhia, determinando que o balanço e a conta de lucros e perdas sejam assinadas pelos diretores e pelo técnico responsável pela contabilidade.

Dêste modo, aos administradores cabe a responsabilidade que resulta da escolha e do apoio que emprestarem aos órgãos encarregados da contabilidade da companhia, e aos contadores as de caráter funcional decorrentes do título profissional, definidas nas leis civis, comerciais e fiscais do País.

Quanto à responsabilidade do Conselho Fiscal, cumpre examinar as atribuições que lhe são conferidas pela lei.

Entre outras cousas, incumbe aos fiscais, de acôrdo com o Decreto-lei n.º 2.627 :

- a) — examinar em qualquer tempo, pelo menos de três em três meses, os livros e papéis da sociedade, o estado da caixa e da carteira, devendo os diretores ou liquidantes fornecer-lhes as informações solicitadas ;
- b) — apresentar à Assembléa Geral ordinária parecer sôbre os negócios e as operações sociais do exercício em que servirem, tomando por base o inventário, o balanço e as contas dos diretores ;
- c) — denunciar os erros, fraudes ou crimes que descobrirem, sugerindo as medidas que reputarem úteis à sociedade.

Trata-se, como se vê, de funções de contrôle, que devem contribuir eficazmente para que o balanço geral e as demonstrações anexas exprimam a realidade.

Os membros do Conselho Fiscal, entretanto, não-são empregados da Sociedade Anônima, nem têm a obrigação de acompanhar, passo a passo e permanentemente, tôdas as operações da sociedade.

A lei exige-lhes que, pelo menos de três em três meses, examinem os livros. É óbvio que não lhes compete rever tôda a escrituração. Não poderiam executar um trabalho de verificação de serviços feito por muitos funcionários em lugares diferentes.

A tarefa do Conselho Fiscal é, pois, limitada, podendo passar-lhe despercebidos muitos erros ou irregularidades praticadas pelos empregados.

Deve, contudo, o Conselho Fiscal examinar perfunto-riamente as contas, a caixa e o arquivo, dando mostras de sua diligência no exercício do mandato. Cumpre-lhe, também, apreciar os balancetes e acompanhar, através dêles, a marcha dos negócios, apreciando o estado patrimonial e cotejando as cifras relativas aos resultados econômicos. Pela comparação de balancetes sucessivos e calculando índices de liquidez, de rendabilidade e outros que denunciam a marcha normal ou não das operações, pode o Conselho Fiscal exercer ação controlística eficaz.

Quando houver desvios na marcha dos quocientes de análise, que forem tomados como base para as verificações, compete ao Conselho Fiscal indagar as causas, a fim de poder sugerir medidas que reputar úteis à Sociedade.

A responsabilidade do Conselho Fiscal é hoje maior, de vez que a lei não lhe nega meios para proceder a exames mais cuidadoso da matéria sob sua alçada. De fato, o art. 127, § único, faculta aos fiscais escolher, para assistí-los no exame dos livros, do inventário, do balanço e das contas, perito-contador legalmente habilitado, com honorários fixados pela assembléa geral.

Assim, se o Conselho Fiscal não se julgar em condições por falta de tempo ou de conhecimentos especializados, para examinar as operações da sociedade, cumpre-lhe recorrer a auxílio técnico externo, mandando fazer, por conta da sociedade, as revisões que julgar necessárias para a sua proteção e defesa dos interesses da sociedade.

A Assembléa Geral intervém na formação do balanço e das demonstrações que o acompanham, apenas para deliberar sôbre a sua aprovação ou não, em face do parecer do Conselho Fiscal e para resolver sôbre a distribuição dos lucros, geralmente à vista de proposta encaminhada pela Diretoria. A distribuição dos lucros, depois de levadas em consideração as reservas legais, compreende a constituição de fundos especiais e a fixação dos dividendos. Estes não podem ser estabelecidos em desacôrdo com os resultados do Balanço.

Os acionistas não podem, individualmente, acompanhar a escrituração dos livros da sociedade e louvam-se, por isso, nas informações prestadas pela diretoria e no parecer do Conselho Fiscal para aprovar ou não as contas.

Em todo caso não lhes é lícito tomar deliberações contrárias à situação demonstrada pelas peças de contabilidade, submetidas à sua discussão e votação.

42) — *Regras legais e técnicas para a formação do balanço e seus anexos.*

As regras podem ser grupadas como segue :

- 1.º — quanto à estimação dos valores patrimoniais ;
- 2.º — quanto à apuração e distribuição dos resultados ;
- 3.º — quanto à forma do balanço e das demonstrações exigidas pelas leis comerciais e fiscais.

Sôbre a estimação dos valores patrimoniais, prescreve a lei das sociedades anônimas as seguintes regras :

- a) — os bens destinados à exploração do objeto social avaliar-se-ão pelo custo de aquisição. Na avaliação dos que se desgastam ou depreciam com o uso ou pela ação do tempo ou de outros fatores, atender-se-à à desvalorização respectiva, devendo ser criados fundos de amortização para assegurar-lhes a substituição ou a conservação do valor ;

- b) — os valores mobiliários, matérias-primas, bens destinados à alienação ou que constituem produtos ou artigos de indústria ou comércio da sociedade, podem ser estimados pelo custo de aquisição ou de fabricação, ou pelo preço corrente no mercado ou Bôlsa. Prevalecerá o critério da estimação pelo preço corrente, sempre que este fôr inferior ao preço de custo. Quando o preço corrente ou venal estiver acima do valor de custo de aquisição ou de fabricação, se avaliados os bens pelo preço corrente, a diferença entre este e o preço de custo de aquisição, ou de fabricação, não será levada em conta para a distribuição de dividendos, nem para as porcentagens referentes aos fundos de reserva ;
- c) — não se computarão no ativo os créditos prescritos ou de difícil liquidação, salvo se houver, quanto aos últimos, reserva equivalente ;
- d) — entre os valores do ativo poderão figurar as despesas de instalação da sociedade, desde que não excedam de 10% do capital social e sejam amortizados anualmente ;
- e) — nas despesas de instalação deverão ser incluídos os juros pagos aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais. Os estatutos fixarão a taxa de juros, que não poderá exceder de 6% ao ano, e o prazo para a amortização. Trata-se de juros relativos ao período anterior à constituição legal da sociedade, quando houver antecipação de entradas de capitais.

As regras enumeradas e obrigatórias para as sociedades anônimas correspondem aos critérios prudenciais geralmente aconselhados para a avaliação dos elementos patrimoniais.

Com referência à apuração e distribuição dos resultados, devem ser levadas em conta as regras estabelecidas

pela lei do imposto de renda, aplicáveis a todos os tipos de entidades comerciais e as prescritas pela lei das sociedades anônimas.

De acôrdo com o decreto-lei do imposto de renda, art. 37, o lucro sujeito ao imposto é representado pela diferença entre o lucro bruto e as seguintes deduções:

- a) — despesas relacionadas com a atividade explorada, realizadas no decurso do ano social e necessárias à percepção do lucro bruto e à manutenção da fonte produtora;
- b) — os juros de dívidas contraídas para o desenvolvimento das firmas ou sociedades;
- c) — as quotas razoáveis destinadas à formação de provisões para atender a perdas no ano social seguinte, na liquidação da dívidas ativas, tendo-se em vista sua natureza e volume, bem como o gênero de negócios;
- d) — as quotas para constituição de fundos de depreciação, devido ao desgaste dos materiais, calculadas em relação ao custo das propriedades móveis e à duração delas.
- e) — as quotas para constituição de fundos destinados a substituir instalações que possam cair em desuso, ou que se tornem obsoletas, desde que sejam razoáveis e não ultrapassem as comumente aceitas em tais casos;
- f) — as quotas para constituição de fundos de exaustão ou esgotamento de capitais invertidos na exploração de minas, jazidas e florestas, observada a restrição da alínea e).

As quotas de depreciação e de exaustão podem ser contabilizadas como fatores do custo industrial ou como dedução dos lucros comerciais apurados. Sobre esta questão nos reportamos ao capítulo em que estudamos o problema das depreciações como elemento dos gastos gerais de fabricação.

A lei do imposto de renda não considera como dedução do lucro bruto, para efeito de cálculo do lucro real, as seguintes parcelas, que costumam ser contabilizadas como despesas comerciais (art. 43):

- a) — as retiradas não debitadas em despesas gerais ou contas subsidiárias, e as que mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços;
- b) — as quantias que excederem os limites admitidos para despesas não tributáveis, correspondentes à remuneração de conselheiros fiscais, diretores, negociantes em firma individual, sócios de sociedades comerciais, sócios de indústria, de acôrdo com os parágrafos 2.º, 3.º e 4.º do art. 5.º;
- c) — ordenados e porcentagens pagos a membros das diretorias das sociedades anônimas que não residam no País.

É necessário tomar em consideração estas regras para a constituição das Provisões para Imposto de Renda, antes de apurar o lucro líquido suscetível de distribuição aos diversos Fundos legais e estatutários e para dividendos.

Sobre a distribuição dos lucros líquidos, a lei das sociedades anônimas contém as seguintes disposições:

- a) — Cinco por cento para a constituição de um fundo de reserva, destinado a assegurar a integridade do capital, dedução que deixará de ser obrigatória logo que o fundo de reserva atinja 20% do capital social;
- b) — fundos de reserva estatutários a serem feitos na ordem estabelecida pelos estatutos, para a dedução das porcentagens dos lucros líquidos;
- c) — fundos de provisão que a assembleia julgar necessários para amparar situações indecisas, decorrentes de flutuações cambiais e incertezas do mercado;
- d) — dividendos, havendo margem distribuível.

As porcentagens sôbre lucros que forem atribuídas a diretores como remuneração devem ser consideradas como despesas da sociedade, e consideradas como dedução dos lucros brutos para efeito de impôsto de renda, dentro dos limites admitidos pela lei (art. 5, § 2.º do Decreto n.º 4.178, de 13/3/1942).

Finalmente, com referência à forma de apresentação do Balanço, reportamo-nos ao parágrafo em que apresentamos a estrutura geral do quadro de contas. As contas patrimoniais foram aí grupadas, de acôrdo com o que estabelece o art. 135, da lei das sociedades anônimas.

Quanto à demonstração da conta de lucros e perdas, o esquema legal é o seguinte :

DÉBITO	CRÉDITO
Saldo devedor do exercício anterior Cr\$	Saldo não distribuído dos lucros anteriores Cr\$
Despesas Gerais Cr\$	Produtos das operações sociais, concluídas no exercício e discriminadas pelas diversas fontes ou grupos de atividades afins Cr\$
Impostos Cr\$	Rendas de capitais não empregados nas operações sociais Cr\$
Juros de créditos de terceiros Cr\$	Lucros diversos Cr\$
Amortização do Ativo Cr\$	Saldo a ser transportado para o exercício seguinte Cr\$
Perdas diversas Cr\$	
Constituição de reservas e fundos especiais Cr\$	
Dividendos que devem ser distribuídos Cr\$	
Percentagens pagas ou que devem ser pagas aos diretores Cr\$	
Saldo disponível para o exercício seguinte Cr\$	
T	T

Sob o ponto-de-vista técnico, não consideramos a fórmula adotada pela lei como satisfatória. Entretanto, dado o seu caráter obrigatório, as demonstrações destinadas à publicação devem obedecer ao esquema supra. Para efeitos internos e de organização de quadros de contas, devem ser adotadas medidas que satisfaçam melhor aos objetivos da análise econômica.

A lei do impôsto de renda exige, além do balanço e da demonstração da conta de lucros e perdas, mais os seguintes documentos :

- a) — demonstração da conta de despesas gerais por natureza de gastos ;
- b) — demonstração da conta de mercadorias, fabricação ou produção, conforme se trate de comércio, indústria ou agricultura ;
- c) — relação discriminativa dos créditos considerados incobráveis e debitados à conta de provisão ou lucros e perdas, com indicação do nome e enderêço do devedor, do valor e data do vencimento da dívida e da causa que impossibilitou a cobrança.

43) — Encerramento das Contas do Exercício.

Será de ponto de partida para o encerramento das contas do exercício o balancete de verificação do Razão, levantado imediatamente após a ultimação das operações normais do exercício.

As contas estão sujeitas a acertos, principalmente as relativas a estoques, cujo ajuste deve ser feito à vista de inventários físicos, levantados na data do balanço. Os inventários não se limitam, entretanto, às contas de estoques. Todos os demais elementos que formam o patrimônio tangível e intangível da empresa, compreendendo valores materiais, débitos e créditos de terceiros, devem ser minuciosamente relacionados, avaliados e balanceados, a fim de servirem de elementos de elucidação do balanço.

As diferenças que se notarem entre os valores assim relacionados, avaliados e balanceados, e os saldos constantes do balancete de verificação do Razão, deverão ser ajustadas, a fim de que o balanço extraído dos livros corresponda exatamente ao valor do inventário geral.

Faz parte dos ajustes a serem feitos para encerramento de contas de exercício a constituição de provisões para retificação de Ativo, tais como depreciações, amortizações, reservas para riscos e as que se destinem a retificar contas

de rendas e despesas, de modo que se atribuam ao exercício somente as quantias que tenham efetivamente contribuído para a obtenção dos resultados do período encerrado.

Se durante o exercício houve cuidado em estabelecer provisões para os fatores indiretos do custo industrial, de modo a nêles incluir quotas relativas a depreciações, quebras de estoque, seguros, impostos etc., conforme sugerimos nos diversos capítulos em que tratamos dos fatores do custo industrial, e havendo rigoroso contrôle de custos da produção, os ajustes no fim do exercício são diminutos, como veremos no exemplo que vamos apresentar.

O quadro que segue mostra-nos os efeitos produzidos pelos lançamentos de encerramento do exercício nas diversas contas e os resultados industriais, econômicos e patrimoniais, finalmente apurados :

CONTAS	BALANCETE DE VERIFICAÇÃO		AJUSTE DE CONTAS		BALANCE
	D	C	D	C	D
TERRENOS	150 000,00				150 000,00
EDIFÍCIOS	350 000,00				350 000,00
MAQUINISMOS E INSTALAÇÕES	955 000,00				955 000,00
MÓVEIS E UTENSÍLIOS	110 000,00				110 000,00
GASTOS DE INSTALAÇÃO	135 000,00			(3) 27 000,00	108 000,00
ACIONISTAS — C/ CAPITAL A REALIZAR	600 000,00				600 000,00
CAUÇÕES	100 000,00				100 000,00
ALMOXARIFADO	560 000,00				560 000,00
MATERIAIS EM FABRICAÇÃO	—		(1) 640 000,00		640 000,00
PRODUTOS	680 000,00				680 000,00
TÍTULOS A RECEBER	230 000,00				230 000,00
DEVEDORES DIVERSOS	130 000,00				130 000,00
CAIXA	50 000,00				50 000,00
BANCOS	412 000,00				412 000,00
DESPESAS DIFERIDAS	75 000,00				75 000,00
CONTAS SUSPENSAS	35 000,00				35 000,00
AÇÕES EM CAUÇÃO	100 000,00				100 000,00
TÍTULOS ENDOSSADOS	400 000,00				400 000,00
CAPITAL		3 000 000,00			
FUNDO DE RESERVA		200 000,00			
LUCROS E PERDAS			(6) 100 000,00	(6) 100 000,00	
PROVISÕES PARA DEPRECIACIONES		106 500,00	(6) 100 000,00	(7) 875 840,00	
PROVISÕES PARA FÉRIAS		94 000,00		(4) 11 000,00	
PROVISÕES PARA SEGUROS		49 500,00			
TÍTULOS A PAGAR		430 000,00			
FÔLHAS A PAGAR		180 000,00			
CREDORES DIVERSOS		72 000,00		(5) 76 160,00	
DIVIDENDOS A PAGAR		30 000,00			
RECEITA ANTECIPADA		12 000,00			
CONTAS SUSPENSAS		48 000,00			
CAUÇÃO DA DIRETORIA		100 000,00			
ENDOSSOS		400 000,00			
FABRICAÇÃO A — C/ DESPESAS					
Estoque Inicial	335 000,00				335 000,00
Matérias-Primas	2 893 000,00				2 893 000,00
Salários Diretos	1 759 000,00				1 759 000,00
Despesas Diretas	60 000,00				60 000,00
Despesas Indiretas	588 000,00				588 000,00
FABRICAÇÃO B — C/ DESPESAS					
Estoque Inicial	427 000,00				427 000,00
Matérias-Primas	3 652 000,00				3 652 000,00
Salários Diretos	1 420 000,00				1 420 000,00
Despesas Diretas	774 000,00				774 000,00
Despesas Indiretas	732 000,00				732 000,00
FABRICAÇÃO A — C/ PRODUÇÃO					
Matérias-Primas		3 108 000,00			
Salários Diretos		1 675 000,00			
Despesas Diretas		54 000,00			
Despesas Indiretas		563 000,00			
Estoque Final			(1) 235 000,00		
FABRICAÇÃO B — C/ PRODUÇÃO					
Matérias-Primas		3 884 000,00			
Salários Diretos		1 308 000,00			
Despesas Diretas		746 000,00			
Despesas Indiretas		662 000,00			
Estoque Final			(1) 405 000,00		
GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO					
Materiais Indiretos	504 900,00				504 900,00
Salários indiretos	430 000,00				430 000,00
Eletricidade	52 680,00				52 680,00
Água	3 220,00				3 220,00
Vapor	34 200,00				34 200,00
Reparações	131 000,00				131 000,00
Despesas do Escritório	224 000,00				224 000,00
Quota de Rateio A		588 000,00			
Quota de Rateio B		732 000,00			
Variações de Custo			(2) 60 000,00		
VENDAS		15 100 000,00			
CUSTO DE VENDAS	11 465 000,00		(2) 60 000,00		11 465 000,00
VARIAÇÕES DE CUSTO					60 000,00
DESPESAS DE PROMOÇÃO DE VENDAS					
Ordenados do Pessoal-Escritório de Vendas	180 000,00				180 000,00
Ordenados de Viajantes e Vendedores	260 000,00				260 000,00
Despesas de Viajantes e Vendedores	105 000,00				105 000,00
Comissões de Viajantes e Vendedores	542 000,00				542 000,00
Propaganda Radiofônica	36 000,00				36 000,00
Propaganda em Jornais	121 800,00				121 800,00
Material de Expediente	72 000,00				72 000,00
Aluguéis	19 600,00				19 600,00
Contas Perdidas	5 400,00				5 400,00
Diversas Despesas	18 200,00				18 200,00
DESPESAS DE ADMINISTRAÇÃO					
Honorários de Diretores	180 000,00				180 000,00
Honorários do Conselho Fiscal	18 000,00				18 000,00
Ordenados do Pessoal Administrativo	174 000,00				174 000,00
Material de Expediente	36 000,00				36 000,00
Comissões e Despesas Bancárias	123 000,00				123 000,00
Correios, Telégrafos e Telefones	58 000,00				58 000,00
Despesas Gerais	31 000,00				31 000,00
DESPESAS FISCAIS					
Tributos Federais	158 000,00				158 000,00

DESCRIÇÃO DE CONTAS		BALANCETE AJUSTADO		RESULTADO DO EXERCÍCIO INDUSTRIAL		RESULTADO DO EXERCÍCIO COMERCIAL		BALANÇO	
D	C	D	C	D	C	D	C	ATIVO	PASSIVO
		150 000,00						150 000,00	
		350 000,00						350 000,00	
		955 000,00						955 000,00	
		110 000,00						110 000,00	
	(3) 27 000,00	108 000,00						108 000,00	
		600 000,00						600 000,00	
		100 000,00						100 000,00	
		560 000,00						560 000,00	
		640 000,00						640 000,00	
		680 000,00						680 000,00	
		230 000,00						230 000,00	
		130 000,00						130 000,00	
		50 000,00						50 000,00	
		412 000,00						412 000,00	
		75 000,00						75 000,00	
		35 000,00						35 000,00	
		100 000,00						100 000,00	
		400 000,00						400 000,00	
			3 000 000,00						3 000 000,00
	(6) 100 000,00		300 000,00						300 000,00
	(7) 875 840,00		775 840,00						775 840,00
	(4) 11 000,00		117 500,00						117 500,00
			94 000,00						94 000,00
			49 500,00						49 500,00
			430 000,00						430 000,00
			180 000,00						180 000,00
	(5) 76 160,00		148 160,00						148 160,00
			30 000,00						30 000,00
			12 000,00						12 000,00
			48 000,00						48 000,00
			100 000,00						100 000,00
			400 000,00						400 000,00
		335 000,00		335 000,00					
		2 893 000,00		2 893 000,00					
		1 759 000,00		1 759 000,00					
		60 000,00		60 000,00					
		588 000,00		588 000,00					
		427 000,00		427 000,00					
		3 652 000,00		3 652 000,00					
		1 420 000,00		1 420 000,00					
		774 000,00		774 000,00					
		732 000,00		732 000,00					
			3 108 000,00		3 108 000,00				
			1 675 000,00		1 675 000,00				
			54 000,00		54 000,00				
			563 000,00		563 000,00				
	(1) 235 000,00		235 000,00		235 000,00				
			3 884 000,00		3 884 000,00				
			1 308 000,00		1 308 000,00				
			746 000,00		746 000,00				
			662 000,00		662 000,00				
	(1) 405 000,00		405 000,00		405 000,00				
		504 900,00		504 900,00					
		430 000,00		430 000,00					
		52 680,00		52 680,00					
		3 220,00		3 220,00					
		34 200,00		34 200,00					
		131 000,00		131 000,00					
		224 000,00		224 000,00					
			588 000,00		588 000,00				
			732 000,00		732 000,00				
			60 000,00		60 000,00				
	(2) 60 000,00		15 100 000,00				15 100 000,00		
		11 465 000,00				11 465 000,00			
		60 000,00				60 000,00			
		180 000,00				180 000,00			
		260 000,00				260 000,00			
		105 000,00				105 000,00			
		542 000,00				542 000,00			
		36 000,00				36 000,00			
		121 800,00				121 800,00			
		72 000,00				72 000,00			
		19 600,00				19 600,00			
		5 400,00				5 400,00			
		18 200,00				18 200,00			
		180 000,00				180 000,00			
		18 000,00				18 000,00			
		174 000,00				174 000,00			
		36 000,00				36 000,00			
		123 000,00				123 000,00			
						58 000,00			

As primeiras duas colunas referem-se ao balancete de verificação do Razão, ponto de partida dos lançamentos de encerramento.

Nas duas colunas seguintes figuram as variações provenientes dos lançamentos de ajuste de contas. Os ajustes estão numerados na ordem dos seguintes fatos :

1.º — *Ajuste das contas de Fabricação à vista do inventário.*

Presume-se a existência de um sistema rigoroso de controle de contas, de modo que o inventário dos produtos em fabricação nas seções A e B deve corresponder à soma das Ordens de Serviço em andamento e, portanto, ser igual ao saldo das contas de fabricação das duas seções.

O inventário acusou, portanto, a existência dos seguintes estoques de **Materiais em Fabricação** :

a) — Seção A	Cr. \$ 235.000,00
b) — Seção B	Cr. \$ 405.000,00
Total	<u>Cr. \$ 640.000,00</u>

A partida de diário correspondente será a seguinte :

MATERIAIS EM FABRICAÇÃO

a DIVERSOS

Valores inventariados nas seguintes seções :

a FABRICAÇÃO A — CONTA DE PRODUÇÃO

Estoque final 235.000,00

a FABRICAÇÃO B — CONTA DE PRODUÇÃO

Estoque final 405.000,00 640.000,00

2.º — *Apuração da Variação de Custo ;*

De acôrdo com o sistema de custos-padrões, foram adotadas, durante o exercício, quotas-padrões para ratear os Gastos Gerais de Fabricação entre as seções A e B.

Verificou-se, entretanto, que as quotas não cobriram inteiramente os gastos gerais de fabricação, havendo um saldo de Cr. \$ 60.000,00, que corresponde a uma "Variação de Custo".

No custo das mercadorias produzidas durante o exercício, houve uma diferença para menos de Cr. \$ 60.000,00, que deveria ser ajustada na conta de produtos, reavaliando-se, eventualmente, os que ainda se encontrassem em estoque e acertando a conta de custo de produtos vendidos. Tratando-se, entretanto, de importância relativamente pequena e, podendo também a diferença ser oriunda de oscilações provocadas pela conjuntura comercial, pode-se considerá-la como ônus do exercício comercial, evitando ajustes complexos e repercussões sobre preços adotados como base para a avaliação dos produtos em estoque.

Levamos, por isso, a importância a débito da conta "Variações de Custo" e a crédito da subconta de "Variações de Custo" do grupo de contas de Gastos Gerais de Fabricação.

A partida correspondente é a seguinte :

VARIAÇÕES DE CUSTO

a GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO

Variações de custo

Diferença apurada durante o exercício entre os custos efetivos e os rateados	60.000,00
--	-----------

3.º) — Amortização de Gastos de Instalação

A porcentagem de amortização foi de 20% sobre o saldo de Cr. \$ 135.000,00 e deu lugar à seguinte partida :

AMORTIZAÇÃO DE GASTOS DE INSTALAÇÃO

a GASTOS DE INSTALAÇÃO

20% aplicado sobre o saldo de Cr. \$ 135.000,00.....	27.000,00
--	-----------

4.º) — Depreciação de Móveis e Utensílios

De acordo com o balancete, presumem-se incluídas nas contas de custos industriais as quotas de depreciação de Edifícios, maquinismos e instalações industriais, não havendo necessidade de fazer lançamentos de ajuste na data do balanço.

Quanto aos Móveis e Utensílios não considerados no cômputo dos custos industriais, houve uma depreciação de 10% sobre Cr. \$ 110.000,00, representada pela partida que segue :

DEPRECIACÃO DE MÓVEIS E UTENSÍLIOS

a PROVISÕES PARA DEPRECIACÃO

10% sobre o saldo de Cr. \$ 110.000,00	11.000,00
--	-----------

5.º) — Provisão para Impôsto de Renda

Esta deve ser calculada à razão de 8% sobre os lucros líquidos. Para apurar a cifra correspondente a êsses lucros, devem as partidas anteriores ser lançadas no mapa de encerramento das contas do exercício, de modo que se obtenha nas colunas de "Balancete Ajustado" o saldo novo das contas de fabricação do exercício Industrial e das de rendas e despesas do exercício comercial. As contas do exercício industrial, como é fácil compreender, ficaram encerradas com a transferência dos estoques de Materiais em Fabricação e da variação de custos, no valor de Cr. \$ 60.000,00.

As contas do exercício comercial acusam lucro tributável, no valor de Cr. \$ 952.000,00, representado pela diferença entre o valor das contas de receita e despesa, constantes do quadro, excluídas as parcelas correspondentes ao Impôsto de Renda e as de Resultados finais apurados posteriormente.

Assim sendo, a partida correspondente ao Impôsto de Renda a ser pago é a que segue :

IMPÔSTO DE RENDA**a CREDORES DIVERSOS****Delegacia do Impôsto de Renda**

Importância reservada para pagamento do impôsto de renda, calculado à taxa de 8% sobre os lucros líquidos tributáveis, no valor de Cr. \$ 952.000,00.... 76.160,00

6.º) — *Importância transferida da conta de Lucros e Perdas para Fundo de Reserva*

A partida pela qual se leva a "Fundo de Reserva" a importância de Cr. \$ 100.000,00 formula-se como segue:

LUCROS E PERDAS**a FUNDO DE RESERVA**

Importância transferida de acôrdo com disposições estatutárias 100.000,00

7.º) — *Encerramento das contas de resultado industrial e comercial.*

As contas de fabricação e de réditos comerciais apresentam agora os saldos que figuram no quadro demonstrativo, nas colunas encabeçadas pelos títulos "Resultado do Exercício Industrial" e "Resultado do Exercício Comercial". São duas contas de interferência que usamos para encerrar os referidos saldos, mediante as seguintes partidas:

EXERCÍCIO INDUSTRIAL**a DIVERSOS**

Transferência dos saldos devedores constantes das seguintes contas:

a FABRICAÇÃO -A- C/ DESPESA

Estoque - Saldo inicial ...	335.000,-	
Matérias-Primas.....	2.893.000,-	
Salários Diretos	1.759.000,-	
Despesas Diretas	60.000,-	
Despesas Indiretas	588.000,-	5.635.000,-

a FABRICAÇÃO -B- C/ DESPESAS

Estoque - saldo inicial....	427.000,-	
Matérias-Primas.....	3.652.000,-	
Salários Diretos	1.420.000,-	
Despesas Diretas	774.000,-	
Despesas Indiretas	732.000,-	7.005.000,-

a GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO

Materiais Indiretos	504.900,-	
Salários Indiretos	430.000,-	
Eletricidade.....	52.680,-	
Água.....	3.220,-	
Vapor	34.200,-	
Reparações	131.000,-	
Despesas de Escritório ..	224.000,-	1.380.000,-
		<u>14.020.000,-</u>

DIVERSOS**a EXERCÍCIO INDUSTRIAL**

Transferência dos saldos credores constantes das seguintes contas:

FABRICAÇÃO -A- C/ DE PRODUÇÃO

Matérias-Primas - aplicadas	3.108.000,-	
Salários Diretos ..	1.675.000,-	
Despesas Diretas ..	54.000,-	
Despesas Indiretas ..	563.000,-	
Estoque - Inventário final .	235.000,-	5.635.000,-

FABRICAÇÃO -B- C/ DE PRODUÇÃO

Matérias-Primas - aplicadas	3.884.000,-	
Salários Diretos ..	1.308.000,-	
Despesas Diretas ..	746.000,-	
Despesas Indiretas ..	662.000,-	
Estoque - Inventário final .	405.000,-	7.005.000,-

GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO

Quota de Rateio -A-	588.000,-	
Quota de Rateio -B-	732.000,-	
Variações de Custo	60.000,-	1.380.000,-
		<u>14.020.000,-</u>

DIVERSOS**a EXERCÍCIO COMERCIAL**

Transferência dos seguintes saldos credores

VENDAS 15.100.000,-

RENDAS ESTRANHAS À EXPLORAÇÃO

Juros Ativos	30.000,-	
Descontos Ativos	41.000,-	
Renda de Títulos	3.200,-	
Renda de Aluguéis	60.000,-	
Rendas Eventuais	5.800,-	140.000,-
		<u>15.240.000,-</u>

EXERCÍCIO COMERCIAL**a DIVERSOS**

Transferência dos seguintes saldos devedores

a CUSTO DE VENDAS**a VARIAÇÕES DE CUSTO****a DESPESAS DE PROMOÇÃO DE VENDAS**

Ordenados do Pessoal do Escritório de Vendas ...	180.000,-	
Ordenados de Viajantes e e Vendedores	260.000,-	
Despesas de Viajantes e Vendedores	105.000,-	
Comissões de Viajantes e Vendedores	542.000,-	
Propaganda Radiofônica ..	36.000,-	
Propaganda em Jornais ..	121.800,-	
Material de Expediente ..	72.000,-	
Aluguéis	19.600,-	
Contas Perdidas	5.400,-	
Diversas Despesas	18.200,-	1.360.000,-

a DESPESAS DE ADMINISTRAÇÃO

Honorários de Diretores ..	180.000,-	
Honorários do Conselho Fis- cal	18.000,-	
Ordenados do Pessoal Admi- nistrativo	174.000,-	
Material de Expediente ..	36.000,-	
Comissões e Despesas Ban- cárias	123.000,-	
Correios, Telégrafo e Tele- fone	58.000,-	
Despesas Gerais	31.000,-	620.000,-

a DESPESAS FISCAIS

Tributos Federais	158.000,-	
Tributos Estaduais	43.000,-	
Tributos Municipais	78.000,-	
Despesas de Contencioso Fiscal	36.000,-	315.000,-

**a DESPESAS DE PREVIDÊNCIA
E ASSISTÊNCIA SOCIAL**

Contribuições ao I.A.P.I.	25.600,-	
Contribuições à L.B.A. .	4.610,-	
Serviços Médicos	72.000,-	
Provisões para Férias	29.000,-	
Provisões para Indenizações	32.890,-	164.100,-

a DESPESAS FINANCEIRAS

Juros Bancários	115.000,-	
Diferenças de Câmbio	15.900,-	130.900,-

a PROVISÕES E RISCOS

Depreciação de Móveis e Utensílios	70.000,-	
Provisões para Quebras de Estoque	8.600,-	
Prêmios de Seguro contra Fogo	12.400,-	
Amortização de Gastos de Instalação	27.000,-	118.000,-

a **DESPESAS ESTRANHAS À EXPLORAÇÃO**

Conservação de Prédios de			
Aluguel	2.100,-		
Imposto de Renda	76.160,-		
Donativos	1.900,-		
Diversas Despesas	51.000,-	131.160,-	

a **LUCROS E PERDAS**

Resultados do Exercício			
Mercantil.....	867.000,-		
Resultado do Exercício			
Extramercantil	8.840,-	875.840,-	
		<u>15.240.000,-</u>	

Feitos êstes lançamentos, permanecem sòmente abertas as contas que figurarão no balanço submetido, posteriormente, à deliberação da Assembléia Geral dos Acionistas, acompanhado do parecer do Conselho Fiscal.

Os documentos da prestação de contas final de cada exercício, constarão das seguintes peças :

- Balanço Geral
- Demonstração da Conta de Lucros e Perdas
- Demonstração dos Resultados Econômicos do Exercício Mercantil.
- Demonstração da conta do Exercício Industrial ou de Fabricação.

Apresentamos, em seguida, os quadros relativos ao exemplo que ocupou a nossa atenção neste parágrafo :

	PARCIAL	TOTAIS	%
VALORES IM			
Terrenos			
Edifícios	3 000 000,00		
Maquinism.....	300 000,00		
Móveis e t.....	775 840,00	4 075 840,00	78,6
Gastos de			
VALORES RE			
Acionistas	117 500,00		
Cauções	94 000,00		
	49 500,00	261 000,00	5,0
VALORES RE			
Almoxarifa	430 000,00		
Materiais	180 000,00		
Produtos	148 160,00		
Títulos a r.....	30 000,00	788 160,00	15,2
Devedores			
VALORES DE			
Caixa	12 000,00		
Bancos.....	48 000,00	60 000,00	1,2
VALORES PE			
Despesas d.....			
Contas sus.....			
		5 185 000,00	100,0
CONTAS DE			
Ações em.....	100 000,00		
Títulos enc.....	400 000,00	500 000,00	
		5 685 000,00	

BALANÇO GERAL EM 31 DE DEZEMBRO DE 1943

A T I V O	PARCIAL	TOTAIS	%	P A S S I V O	PARCIAL	TOTAIS	%
VALORES IMOBILIZADOS				CAPITAL E RESERVAS			
Terrenos	150 000,00			Capital	3 000 000,00		
Edifícios	350 000,00			Fundo de reserva	300 000,00		
Maquinismos e instalações	955 000,00			Lucros e perdas	775 840,00	4 075 840,00	78,0
Móveis e utensílios	110 000,00						
Gastos de instalação	108 000,00	1 673 000,00	32,3	PROVISÕES			
VALORES REALIZÁVEIS A PRAZO LONGO				Provisões para depreciações	117 500,00		
Acionistas conta de capital a realizar	600 000,00			Provisões para férias	94 000,00		
Cauções	100 000,00	700 000,00	13,5	Provisões para seguros	49 500,00	261 000,00	5,0
VALORES REALIZÁVEIS A PRAZO CURTO				EXIGÍVEL A PRAZO CURTO			
Almoxarifado	560 000,00			Títulos a pagar	430 000,00		
Materiais em fabricação	640 000,00	-		Fôlhas a pagar	180 000,00		
Produtos	680 000,00			Cretores Diversos	148 160,00		
Títulos a receber	230 000,00			Dividendos a pagar	30 000,00	788 160,00	15,0
Devedores diversos	130 000,00	2 240 000,00	43,2	VALORES PENDENTES			
VALORES DISPONÍVEIS				Receita antecipada	12 000,00		
Caixa	50 000,00			Contas suspensas	48 000,00	60 000,00	1,0
Bancos	412 000,00	462 000,00	8,9				
VALORES PENDENTES							
Despesas diferidas	75 000,00						
Contas suspensas	35 000,00	110 000,00	2,1				
CONTAS DE COMPENSAÇÃO		5 185 000,00	100,0	CONTAS DE COMPENSAÇÃO			
Ações em caução	100 000,00			Caução da diretoria	100 000,00		
Títulos endossados	400 000,00	500 000,00		Endossos	400 000,00	500 000,00	
		5 685 000,00				5 685 000,00	

DEMONSTRAÇÃO DA CONTA DE LUCROS E PERDAS
ANTES DA DISTRIBUIÇÃO VOTADA PELÁ ASSEMBLÉIA GERAL

D É B I T O			C R É D I T O		
DESPESAS GERAIS			PRODUTO DE OPERAÇÕES SOCIAIS		
Despesas de promoção de vendas	1 360 000,00		Vendas		15 100 000,00
Despesas de administração	620 000,00		A DEDUZIR	11 465 000,00	
Despesas do contencioso fiscal	56 000,00		Custo de vendas	60 000,00	11 525 000,00
Despesas de previdência e assistência social	164 100,00	2 180 100,00	Variações de custo		
IMPOSTOS			RENDAS EXTRAMERCANTIS		
Federais	158 000,00		Juros ativos	30 000,00	
Estaduais	43 000,00		Descontos ativos	41 000,00	
Municipais	78 000,00	279 000,00	Renda de títulos	3 200,00	
DESPESAS FINANCEIRAS			Renda de Aluguéis	60 000,00	
Juros Bancários	115 000,00		Rendas Eventuais	5 800,00	140 000,00
Diferenças de câmbio	15 900,00	130 900,00			
DESPESAS EXTRAMERCANTIS					
Conservação de prédios de aluguel	2 100,00				
Imposto de renda	76 160,00				
Donativos	1 900,00				
Diversas despesas	51 000,00	131 160,00			
PROVISÕES E RISCOS					
Depreciação de móveis e utensílios	70 000,00				
Provisão para quebras de estoque	8 600,00				
Prêmio de seguro contra fogo	12 400,00				
Amortização de gastos de instalação	27 000,00	118 000,00			
FUNDO DE RESERVA		100 000,00			
		2 939 160,00			
SALDO A DISTRIBUIR		775 840,00			
		3 715 000,00			3 715 000,00

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS ECONÔMICOS DO EXERCÍCIO DE 1943

C O N T A S	PARCIAL	TOTAIS	%	%
VENDAS		15 100 000,00		100,0
A DEDUZIR				
Custo de vendas	11 465 000,00			
Variações de custo	60 000,00	11 525 000,00		76,3
Rédito mercantil bruto		3 575 000,00	100,0	23,7
DESPESAS DE PROMOÇÃO DE VENDAS				
Ordenados do pessoal-Escritório de vendas	180 000,00			
Ordenados de viajantes e vendedores	260 000,00			
Despesas de Viajantes e vendedores	105 000,00			
Comissões de viajantes e vendedores	542 000,00			
Propaganda radiofônica	56 000,00			
Propaganda em jornais	121 800,00			
Material de expediente	72 000,00			
Aluguéis	19 600,00			
Contas Perdidas	5 400,00			
Diversas despesas	18 200,00	1 360 000,00	38,0	9,0
DESPESAS DE ADMINISTRAÇÃO				
Honorários de Diretores	180 000,00			
Honorários do Conselho Fiscal	18 000,00			
Ordenados do pessoal administrativo	174 000,00			
Material de expediente	36 000,00			
Comissões e despesas bancárias	123 000,00			
Correios, Telégrafos e Telefones	58 000,00			
Despesas Gerais	31 000,00	620 000,00	17,5	4,1
DESPESAS FISCAIS				
Tributos federais	158 000,00			
Tributos estaduais	43 000,00			
Tributos municipais	78 000,00			
Despesas do contencioso fiscal	36 000,00	315 000,00	8,8	2,1
DESPESAS DE PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL				
Contribuições ao I. A. P. I.	25 600,00			
Contribuições à L. B. A.	4 610,00			
Serviços médicos	72 000,00			
Provisões para férias	29 000,00			
Provisões para indenizações	32 890,00	164 100,00	4,6	1,1
DESPESAS FINANCEIRAS				
Juros bancários	115 000,00			
Diferenças de c'mbio	15 900,00	130 900,00	3,7	0,9
PROVISÕES E RISCOS				
Reparações de móveis e utensílios	70 000,00			
Provisões para quebras de estoque	8 600,00			
Prêmios de seguro contra fogo	12 400,00			
Amortização de gastos de instalação	27 000,00	118 000,00	3,3	0,8
TOTAL DAS DESPESAS MERCANTIS		2 708 000,00	75,7	18,0
RÉDITO MERCANTIL LÍQUIDO		867 000,00	24,3	5,7
RENDAS EXTRAMERCANTIS*				
Juros ativos	30 000,00			
Descontos ativos	41 000,00			
Renda de títulos	5 200,00			
Renda de aluguéis	60 000,00			
Rendas eventuais	5 800,00	140 000,00	3,9	0,9
DESPESAS EXTRAMERCANTIS				
Conservação de prédios de aluguel	2 100,00			
Impôsto de renda	76 160,00			
Donativos	1 900,00			
Diversas despesas	51 000,00	131 160,00	3,7	0,8
RÉDITO EXTRAMERCANTIL		8 840,00	0,2	0,1
RÉDITO LÍQUIDO GLOBAL		875 840,00	24,5	5,8

DEMONSTRAÇÃO DAS CONTAS DE PRODUÇÃO REFERENTES AO
EXERCÍCIO INDUSTRIAL DE 1944

CONTAS	DÉBITO	CRÉDITO
FABRICAÇÃO A — CONTA DE PRODUÇÃO		
Matérias-primas incorporadas aos produtos		3 108 000,00
Salários diretos incorporados aos produtos		1 675 000,00
Despesas diretas incorporadas aos produtos		54 000,00
Despesas indiretas incorporadas aos produtos		563 000,00
Estoque final de produtos em fabricação		235 000,00
		5 635 000,00
FABRICAÇÃO B — CONTA DE PRODUÇÃO		
Matérias-primas incorporadas aos produtos		5 884 000,00
Salários diretos incorporadas aos produtos		1 308 000,00
Despesas diretas incorporadas aos produtos		746 000,00
Despesas indiretas incorporadas aos produtos		662 000,00
Estoque final de produtos em fabricação		405 000,00
		7 005 000,00
Total de produtos acabados e em fabricação		12 640 000,00
FABRICAÇÃO A — CONTA DE DESPESAS		
Estoque de produtos em fabricação no começo do exercício	335 000,00	
Matérias-primas transferidas durante o exercício	2 893 000,00	
Salários diretos pagos durante o exercício	1 759 000,00	
Despesas diretas feitas durante o exercício	60 000,00	
Despesas indiretas feitas durante o exercício	588 000,00	
	5 635 000,00	
FABRICAÇÃO B — CONTA DE DESPESAS		
Estoque de produtos em fabricação no começo do exercício	427 000,00	
Matérias-primas transferidas durante o exercício	3 652 000,00	
Salários diretos pagos durante o exercício	1 420 000,00	
Despesas diretas feitas durante o exercício	774 000,00	
Despesas indiretas feitas durante o exercício	732 000,00	
	7 005 000,00	
Total de meios de produção empregados durante o exercício	12 640 000,00	
GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO		
Materiais indiretos aplicados durante o exercício	504 900,00	
Salários indiretos pagos durante o exercício	430 000,00	
Consumo de eletricidade	52 680,00	
Consumo de água	3 220,00	
Consumo de vapor	34 200,00	
Despesas de reparações	131 000,00	
Despesas do Escritório	224 000,00	
	1 380 000,00	
GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO RATEADOS		
Quotas de rateio debitadas à fabricação — A		588 000,00
Quotas de rateio debitadas à fabricação — B		732 000,00
		1 320 000,00
Variações de custo incorporadas a menos		60 000,00
TOTAIS GERAIS	14 020 000,00	14 020 000,00

46) — *Revisão e análise das contas*

A revisão contábil é a verificação de tôdas as operações inscritas nos livros de contabilidade, a fim de assegurar a sua correção, não só no aspecto técnico e aritmético, mas também no moral, comprovando assim que em nenhum momento as pessoas que intervêm na administração da empresa abusam da confiança nelas depositadas, já que todo erro, intencional ou não, cometido na contabilidade, tem como consequência um prejuízo, ora para a empresa, ora para as pessoas nelas interessadas.

A definição retro, que transcrevemos da obra de Ricardo Piqué Battle, sobre "Revisão Técnica de Contabilidades", aplica-se às funções de revisão em sentido amplo, pois abrange todos os casos de interesses de terceiros vinculados aos negócios das empresas, como sejam os exames periciais para efeitos de concessão de créditos, os fiscais principalmente em matéria de imposto de renda e conexos, os judiciais e os que são feitos por profissionais estranhos ao corpo de funcionários das empresas, a fim de revestir os balanços destinados à publicidade do necessário cunho de autenticidade.

Podemos, entretanto, distinguir duas classes de revisões :

- a) — internas, quando mantidas em caráter permanente como função do controle subsequente, para assegurar à própria administração que todos os regulamentos contábeis estão sendo cumpridos e que tôdas as operações foram corretamente escrituradas, bem como tomadas as providências necessárias para proteger os interesses da empresa :
- b) — externas, quando a iniciativa é de terceiros interessados nos negócios da empresa, ou quando a própria empresa recorre a peritos neutros, pedindo pareceres sobre o seu estado econômico e financeiro, à vista do exame dos seus livros, a fim de utilizar-se dos certificados como meio de infundir confiança a terceiros, com quem pretenda efetuar transações.

Não cabe no âmbito especializado dêste livro exposição ampla e minuciosa da técnica da revisão contábil. Tendo, entretanto, examinado sob diversos ângulos a organização do contróle contábil nas Emprêsas Industriais, não podemos silenciar sôbre a conveniência de as grandes emprêsas industriais manterem serviço interno de revisão de contas, subordinada à própria contadoria encarregada da escrituração ou constituindo unidade autônoma, ligada diretamente à Diretoria.

O estudo que fizemos das operações industriais deu-nos uma impressão forte da complexidade do assunto. A essa complexidade devemos acrescentar o volume de assentamentos contábeis que devem ser feitos com referência a cada um dos fatores do custo industrial, a rapidez com que os fatos se desenrolam e as relações de débito e de crédito que se formam com terceiros.

Os métodos de contróle contábil preconizados, sobresaindo o princípio da oposição de interesses e os artifícios de escrituração usados para estabelecer pontos de referência controlística, por meio de contas de interferência, entretanto, não impedem que se verifiquem omissões, erros e fraudes e que saldos a liquidar permaneçam às vêzes em suspenso, aguardando providências de ordem administrativa que não devem demorar.

Distinguimos, portanto, na contabilização das operações, duas fases:

- 1.^a) — a da escrituração própria dita;
- 2.^a) — a da revisão da escrituração.

A primeira se reveste de certo mecanicismo. Não obstante os cuidados que devem presidir à confecção das minutas de escrituração, revistas e visadas pelos encarregados dos diversos setores de contróle, é preciso considerar que certos efeitos podem escapar à imediata percepção dos responsáveis dêstes serviços e somente vêm à tona por ocasião da apreciação dos balancetes mensais. Noutros casos, são operações perfeitamente comprovadas, que, entretanto, dependem de soluções posteriores, que podem tardar e que devem ser providenciadas. Assim, a fase da

escrituração é essencialmente dinâmica. Produz-se com rapidez e o seu mecanicismo até se revela através dos processos mecanográficos adotados para acelerar os trabalhos de análise e contróle. O movimento de massa não permite que o operador se detenha em casos particulares. Sobre-vém, então, a necessidade da revisão técnica e moral.

Uma revisão total exigiria a repetição de todo o trabalho já feito; seria o reconhecimento tácito pela própria administração de que os processos adotados para o contróle contábil das operações são deficientes. O remédio consistiria, então, em reorganizar os serviços de modo a obter com relação à massa das operações o contróle automático que resulta da aplicação dos processos técnicos e mecânicos conhecidos.

Aplicando êstes processos, as funções de revisão podem restringir-se aos casos de exceção, e compreender exames perfuntórios e verificações de valores, como sejam caixas, reconciliação de contas bancárias, carteira de títulos, débitos e créditos pendentes há algum tempo, almoxarifado, depósitos de produtos, impropriedades de classificação de custos industriais e despêsas etc.

Os revisores de contabilidade devem conhecer perfeitamente a organização da emprêsa e possuir conhecimentos técnicos e qualidades pessoais que os habilitem a exercer suas funções com autoridade e a encerrar objetivamente os problemas submetidos ao seu exame. Quando o volume das operações é muito grande, os revisores podem ser especializados em determinados assuntos, sem prejuízo do conhecimento geral sôbre as demais relações de contabilidade.

Os relatórios devem abster-se de considerações pessoais, limitando-se a focalizar as diferenças e recomendar as providências necessárias para corrigir erros ou medidas destinadas a melhorar a execução dos serviços.

Tratando-se de função informativa de ordem interna, as questões focalizadas no relatório devem ser reduzidas a tópicos, cabendo em certos casos simples respostas a quesitos previamente formulados, seguidos de notas elucidativas.

O conhecimento das causas que motivam omissões, erros e fraudes pode, outrossim, contribuir para o aperfeiçoamento constante do aparelho de contrôlê, e a assiduidade dos exames assegura por outro lado maior diligência por parte dos encarregados da execução dos serviços de escrituração, que podem errar, mas não devem persistir nos erros.

A revisão de que tratamos, sem ser total, deve abranger todos os setores da contabilidade, cujos livros e documentos serão compulsados para o exame completo de casos especiais e verificados rotativa e perfuntoriamente, tendo em vista submetê-los a testes de regularidade técnica e valor probatório, bem como obter elementos para apreciar até que ponto estão sendo cumpridas as disposições regulamentares sobre movimentação de valores, distribuição de gastos, formação de provisões e outras relacionadas com a natureza dos negócios da empresa.

A revisão de contas, nos termos aqui fixados, limita-se ao exame material da própria escrituração, de que emergem as demonstrações periódicas do estado patrimonial e dos resultados econômicos conseguidos pela administração.

O exame crítico do estado patrimonial e dos resultados econômicos conseguidos, no decurso de um período de administração qualquer, é objeto da análise econômica e financeira, que, conforme tivemos ocasião de dizer no parágrafo 3.º desta obra, constitui um aspecto controlístico de ordem superior, pelo qual o administrador procura ver através do pórtico do balanço a verdadeira essência dos fenômenos contábeis, revelada pelos algarismos examinados.

Em nosso trabalho "Análise Econômica e Financeira do Capital das Empresas", tivemos ocasião de escrever que o contrôlê financeiro não se resume na tarefa de verificar se as operações registradas obedeceram ou não a determinações das autoridades competentes; se os lançamentos estão devidamente comprovados por documentos hábeis; se os saldos acusados pelas contas correspondem aos valores inventariados e se êsses valores foram computados de acôrdo com sãos princípios de avaliação. Vai

além: ocupa-se do equilíbrio geral da empresa, quer do ponto-de-vista da sua liquidez financeira, quer quanto aos princípios de economia aplicados às suas operações.

A análise econômica e financeira não é como a revisão comum, simples operação de rever a escrituração, tomando por base a documentação existente, mas tem por fim interpretar com visão econômica e financeira os algarismos condensados no balanço e suas demonstrações, de modo a verificar se estão sendo alcançados os objetivos da administração, levando em conta os elementos técnicos disponíveis, as possibilidades do mercado e a própria evolução da empresa.

É evidente que para a análise se pressupõem demonstrações contábeis intrinsecamente corretas, e daí notar-se certa interdependência entre revisão e análise que, para consecução dos seus fins, se utilizam, às vêzes, dos mesmos meios.

A análise econômica e financeira se faz estabelecendo comparações entre situações sucessivas para verificar a marcha das mutações patrimoniais e dos resultados da produção econômica, ou estabelecendo quocientes e números-índices referentes a certas relações de interdependência existentes entre valores que fazem parte do Ativo do balanço da empresa e outros que figuram no Passivo, ou entre o valor dos custos e despesas comparados, respectivamente, com o valor da produção e das vendas. Êstes quocientes e números-índices, relativos a vários períodos, podem, por sua vez, ser comparados entre si, fornecendo preciosas indicações sobre a evolução dos negócios.

No parágrafo 39 estabelecemos a comparação entre dois balancetes de verificação sucessivos, pondo em evidência as variações positivas e negativas verificadas durante o período. No desenvolvimento do mesmo parágrafo demos a devida interpretação às variações apuradas. O mesmo critério pode ser empregado na comparação de balanços patrimoniais, referentes a duas datas sucessivas.

Mais expressiva torna-se a comparação de vários balanços, quando, ao lado das importâncias, se colocam as porcentagens que as parcelas representam sobre o total.

No balanço que figura depois da pág. 226 colocamos ao lado das cifras de cada grupo de valores, as porcentagens calculadas sobre a soma geral. Estas porcentagens facilitam a interpretação do balanço e simplificam o cálculo de certas relações entre valores do ativo e do passivo.

Um exemplo de comparação da situação em épocas sucessivas, feita em valores absolutos e relativos, encontra-se na "Demonstração Comparativa das Contas de Fabricação", que figura depois da pág. 201. As porcentagens exprimem, de modo claro, as diferenças de composição dos custos de fabricação em dois períodos sucessivos, resumidamente como segue :

CONTAS	PERIODO A		PERIODO B	
	IMPORTÂNCIA	%	IMPORTÂNCIA	%
Custos Primários	7 340 000,00	87,38	7 910 000,—	86,16
Custos Indiretos Fixos	370 000,—	4,41	400 000,—	4,36
Custos Indiretos Variáveis ...	690 000,—	8,21	870 000,—	9,49
	8 400 000,—	100	9 180 000,—	100

No segundo período nota-se de pronto que os Custos Indiretos Variáveis, que são controláveis, sofreram uma alta, modificando naturalmente a composição dos custos individuais.

A "Demonstração dos Resultados Econômicos do Exercício", reproduzida na pág. 227, apresenta duas séries de porcentagens, que exprimem quocientes de rendimento. Ela nos indica que o rédito líquido global, calculado sobre o rédito mercantil bruto, foi de 24,5%, e que aquele mesmo rédito calculado sobre o volume das vendas foi de 5,8%, informações estas de inegável utilidade. A mesma demonstração ainda nos fornece esclarecimentos sobre as porcentagens que tocam aos diversos grupos de despesas em função do rédito mercantil bruto e do valor global das vendas.

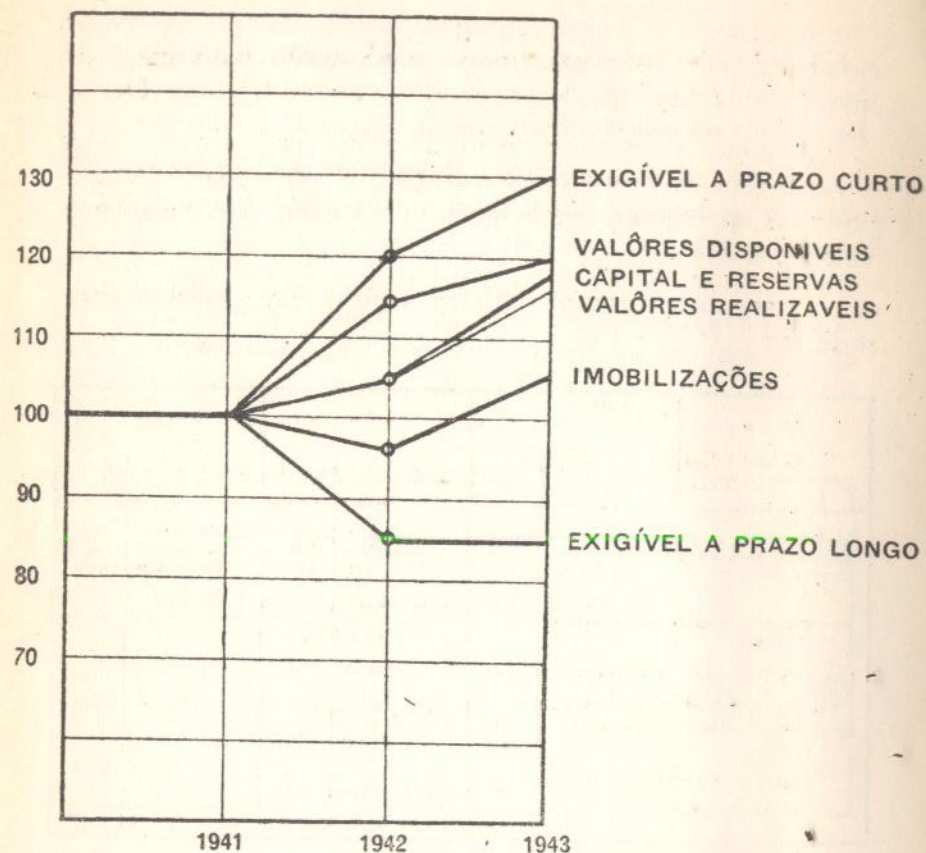
Apurando-se as porcentagens verificadas em exercícios consecutivos, obtém-se, comparando, uma visão clara da marcha dos negócios.

A comparação por meio de números-índices oferece a vantagem de mostrar as variações observadas em vários períodos sucessivos, em relação a um exercício base, equivalente a 100.

O seguinte exemplo ilustra a aplicação dos números-índices :

ATIVO	1941		1942		1943	
	Cr \$	ÍNDICE	Cr \$	ÍNDICE	Cr \$	ÍNDICE
Imobilizações	500 000,—	100	480 000,—	96	530 000,—	106
Valores Realizáveis	300 000,—	100	315 000,—	105	350 000,—	116,6
Valores Disponíveis	200 000,—	100	230 000,—	115	240 000,—	120
	1 000 000,—	100	1 025 000,—	102,5	1 120 000,—	112
PASSIVO						
Capital e Reserva	700 000,—	100	735 000,—	105	820 000,—	117
Exigível a Prazo						
Longo	200 000,—	100	170 000,—	85	170 000,—	85
Exigível a Prazo						
Curto	100 000,—	100	120 000,—	120	150 000,—	150
	1 000 000,—	100	1 025 000,—	102,5	1 120 000,—	112

A representação gráfica das variações, mediante o uso do processo dos números-índices, é mais expressiva, porque tôdas as linhas têm uma só origem, correspondente ao ano base e se movem para cima ou para baixo da base 100, de acôrdo com a tendência dos números-índices de cada período, conforme se observa no seguinte exemplo aplicado aos balanços constantes do quadro supra :



Com os dados do balanço e das demonstrações das contas de Fabricação e de Resultados Econômicos, podem ser estabelecidos diversos quocientes que permitem ilações sobre a situação patrimonial do ponto-de-vista econômico e financeiro, bem como juízos acerca da rentabilidade dos meios de ação aplicados na empresa industrial.

Os quocientes classificam-se em 3 grupos:

1.º — Os que exprimem relações existentes entre valores que compõem o patrimônio da empresa num dado instante. São denominados “estáticos”.

2.º — Os que exprimem rotação de valores patrimoniais durante determinado período. Denominam-se “dinâmicos”.

3.º — Os que exprimem rendimento auferido em relação a determinados valores básicos. Denominados “econômicos”.

Os seguintes quocientes podem ter aplicação útil na análise econômica e financeira das contas das empresas industriais:

1.º — QUOCIENTES ESTÁTICOS

$$\text{de liquidez financeira} = \frac{\text{disponibilidades} + \text{realizável a prazo curto}}{\text{responsabilidades}}$$

$$\text{de garantia do capital} = \frac{\text{Capital próprio e Reservas}}{\text{responsabilidades}}$$

$$\text{de imobilização do Capital próprio} = \frac{\text{Capital próprio e Reservas}}{\text{imobilizações}}$$

$$\text{de imobilização do Ativo} = \frac{\text{Capital imobilizado}}{\text{Soma do Ativo excluindo Compensação}}$$

$$\text{de mobilidade do Capital} = \frac{\text{Capital Próprio e Reservas}}{\text{Capital Circulante}}$$

2.º — QUOCIENTES DINÂMICOS:

$$\text{de rotação do capital próprio em relação à produção} = \frac{\text{Produção anual}}{\text{Capital Próprio}}$$

$$\text{de rotação dos estoques em fabricação} = \frac{\text{Produção anual}}{\text{média dos estoques inicial e final}}$$

$$\text{de rotação dos créditos em relação às vendas} = \frac{\text{Vendas}}{\text{Valor médio dos créditos}}$$

$$\text{de rotação do capital fixo} = \frac{\text{Produção anual}}{\text{Capital Imobilizado}}$$

3.º — QUOCIENTES ECONÔMICOS

$$\text{de rentabilidade do Capital próprio} = \frac{\text{Rédito líquido anual}}{\text{Capital próprio}}$$

$$\text{de rentabilidade do patrimônio global} = \frac{\text{Rédito líquido anual}}{\text{Soma do Ativo, excluídas as compensações}}$$

$$\text{de lucros sobre vendas} = \frac{\text{Rédito líquido anual}}{\text{Vendas}}$$

$$\text{de custos industriais sobre Vendas} = \frac{\text{Custos industriais}}{\text{Vendas}}$$

$$\text{de despesas mercantis sobre Vendas} = \frac{\text{Despesas Mercantis}}{\text{Vendas}}$$

Aplicando as fórmulas aos algarismos constantes do balanço e demonstrações apresentadas no parágrafo anterior, obtemos os seguintes quocientes :

1.º — ESTÁTICOS

$$\text{de liquidez financeira} = \frac{462\ 000,- + 2\ 240\ 000,-}{788\ 160,-} = 3,42$$

$$\text{de garantia do Capital} = \frac{4\ 075\ 840,-}{788\ 160,-} = 5,17$$

$$\text{de imobilização do Capital} = \frac{4\ 075\ 840,-}{1\ 673\ 000,-} = 2,43$$

$$\text{de imobilização do Ativo} = \frac{5\ 185\ 000,-}{1\ 673\ 000,-} = 3,09$$

$$\text{de imobilidade do Capital} = \frac{4\ 075\ 840}{2\ 240\ 000,- + 462\ 000,-} = 1,50$$

2.º — DINÂMICOS :

$$\text{de rotação do capital próprio em relação à produção} = \frac{12\ 640\ 000,- - (235\ 000,- + 405\ 000,-)}{4\ 075\ 840,-} = 2,94$$

$$\text{de rotação dos estoques} = \frac{12\ 640\ 000,- - (235\ 000,- + 405\ 000,-)}{0,5 (335\ 000 + 427\ 000 + 235\ 000 + 405\ 000)} = 17,11$$

$$\text{de rotação dos créditos em relação às vendas} = \frac{15\ 100\ 000,-}{230\ 000 + 130\ 000} = 41,94$$

$$\text{de rotação do capital fixo em relação à produção} = \frac{12\ 640\ 000 - (235\ 000 + 405\ 000)}{1\ 673\ 000,-} = 7,17$$

3.º — ECONÔMICOS :

$$\text{de rendabilidade do capital próprio} = \frac{875\ 840,-}{4\ 075\ 840,-} = 0,21$$

$$\text{de rendabilidade do patrimônio global} = \frac{875\ 840,-}{5\ 185\ 000,-} = 0,17$$

$$\text{de lucro sobre vendas} = \frac{875\ 840,00}{15\ 100\ 000,-} = 0,058$$

$$\text{de custos industriais sobre vendas} = \frac{11\ 525\ 000,-}{15\ 100\ 000,-} = 0,763$$

$$\text{de despesas mercantis sobre vendas} = \frac{2\ 708\ 000,-}{15\ 100\ 000,-} = 0,18$$

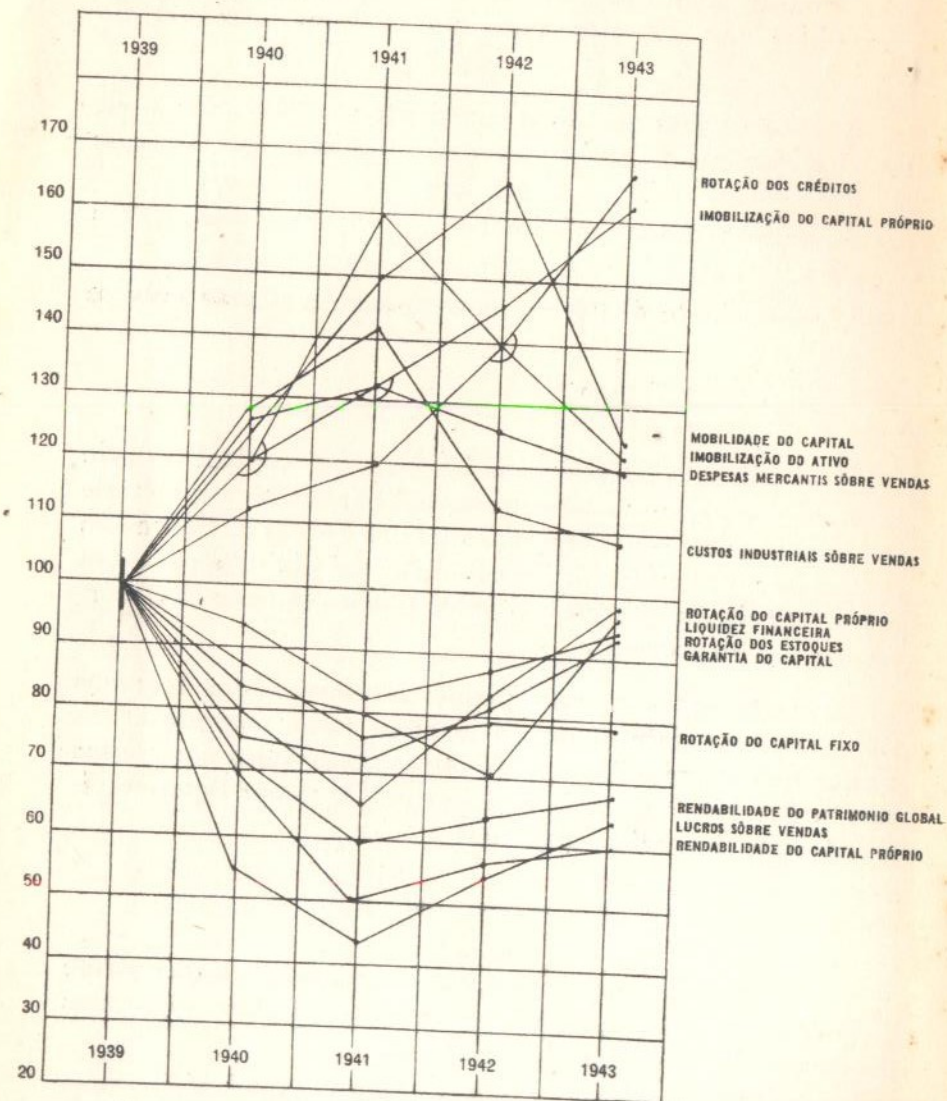
Comparando-se os quocientes do exercício com os relativos a exercícios anteriores, obtêm-se informações interessantes sobre as condições do desenvolvimento econô-

mico-patrimonial da empresa, podendo as oscilações ser expressas por meio de números-índices referidos a um ano base, considerado como típico dentro de determinado ciclo econômico.

Como exemplo apresentamos o seguinte quadro :

	QUOCIENTES	FORMULAS	1939		1940		1941		1942		1943	
			QUOCI-ENTE	ÍNDICE	QUOCI-ENTE	ÍNDICE	QUOCI-ENTE	ÍNDICE	QUOCI-ENTE	ÍNDICE	QUOCI-ENTE	ÍNDICE
ESTÁTICOS	de Liquidez Financeira	$\frac{\text{Disponibilidade} + \text{Realizável a Curto Prazo}}{\text{Responsabilidades}}$	3,5	100	3,0	85	2,8	80	2,5	71	3,42	
	de Garantia do Capital	$\frac{\text{Capital Próprio} + \text{Reservas}}{\text{Responsabilidades}}$	5,5	100	4,2	76	4,0	73	4,5	82	5,17	
	de Imobilização do Capital Próprio	$\frac{\text{Capital Próprio} + \text{Reservas}}{\text{Imobilizações}}$	1,5	100	1,8	120	2,0	133	2,2	146	2,43	
	de Imobilização do Ativo	$\frac{\text{Capital Imobilizado}}{\text{Soma do Ativo Excluídas Compensações}}$	2,5	100	3,0	120	4,0	160	3,5	140	3,09	
	de Mobilidade do Capital	$\frac{\text{Capital Próprio} + \text{Reservas}}{\text{Valores Circulantes}}$	1,2	100	1,5	125	1,8	150	2,0	166	1,50	
DINÂMICOS	de Rotação do Capital Próprio em Relação à Produção	$\frac{\text{Produção Anual}}{\text{Capital Próprio} + \text{Reservas}}$	3,0	100	2,4	80	2,0	66	2,5	83	2,94	
	de Rotação dos Estoques	$\frac{\text{Produção Anual}}{\text{Média dos Estoques Inicial e Final}}$	18,0	100	17,0	94	15,0	83	16,0	88	17,11	
	de Rotação dos Créditos em Relação às vendas	$\frac{\text{Vendas}}{\text{Valor Médio dos Créditos}}$	25,0	100	28,0	112	30,0	120	35,0	140	41,94	
	de Rotação do Capital Fixo	$\frac{\text{Produção Anual}}{\text{Capital Imobilizado}}$	9,0	100	8,0	88	7,0	77	7,2	80	7,17	
ECONÔMICOS	de Rendabilidade do Capital Próprio	$\frac{\text{Rédito Líquido Anual}}{\text{Capital Próprio} + \text{Reservas}}$	0,35	100	0,25	71	0,18	51	0,20	57	0,21	
	de Rendabilidade do Patrimônio Global	$\frac{\text{Rédito Líquido Anual}}{\text{Soma do Ativo Excluídas Compensações}}$	0,25	100	0,18	72	0,15	60	0,16	64	0,17	
	de Lucros Sobre Vendas	$\frac{\text{Rédito Líquido Anual}}{\text{Vendas}}$	0,09	100	0,05	55	0,04	44	0,05	55	0,058	
	de Custo Industrial Sobre vendas	$\frac{\text{Custos Industriais}}{\text{Vendas}}$	0,70	100	0,90	128	1,00	142	0,80	114	0,763	
	de Despesas Mercantis Sobre Vendas	$\frac{\text{Despesas Mercantis}}{\text{Vendas}}$	0,15	100	0,19	126	0,20	133	0,19	126	0,18	

Com os números-índices, organiza-se o seguinte gráfico, que indica claramente as tendências observadas no quinquênio:



Nota-se que até 1941 todos os números-índices acusam a existência de uma depressão, cujas causas podem ser identificadas com o irrompimento da guerra e que em seguida se registra novamente a tendência de volta ao nível normal de 1939.

O índice de rotação de créditos em constante crescimento significa retraimento nas vendas feitas a crédito, pois, quanto maior a rotação, tanto menores os prazos concedidos aos clientes para um volume razoável de vendas.

De fato, comparando o quociente de 1939 com o de 1943, temos no primeiro exercício o quociente 25, que corresponde a prazos médios de $\frac{365}{25} = 14,6$ dias e, em

1943, o quociente 41,94 que corresponde a prazos médios de $\frac{365}{41,94} = 8,7$ dias.

Os índices relativos a imobilização do capital próprio também cresceram constantemente. Explica-se em virtude do aumento anual das reservas que nas épocas de depressão devem ser preferidas à distribuição de dividendos e em consequência da redução do valor das imobilizações decorrentes das depreciações.

Apresentamos apenas pequena amostra dos recursos de que o analista pode utilizar-se para interpretar as variações patrimoniais e econômicas observadas nas contas das empresas. A matéria é suscetível de maior desenvolvimento em trabalhos especiais (1).

A Contabilidade proporciona os meios para o controle econômico das operações industriais através de todas as fases do processo de produção.

Ela fornece informações e dados calculatórios que constituem a medida mais apropriada da rentabilidade dos recursos financeiros e serviços empregados na produção de utilidades.

(1) — Vide nossa "Análise Econômica e Financeira do Capital das Empresas".

Sem o controle dos custos, realizado por intermédio da contabilidade, não é possível avaliar a eficácia dos princípios aplicados na organização do trabalho e das operações industriais.

"A estrutura econômica atual — afirma Max Weber — se racionalizou em alto grau, especialmente graças à generalização da Contabilidade, e em certo sentido e dentro de determinados limites, toda a história econômica é a história do racionalismo triunfante baseado no cálculo".

Neste livro abordamos questões econômicas, administrativas e contábeis, que se manifestam durante a vida das empresas industriais.

Verificamos que em nenhum momento é possível o divórcio entre a técnica da produção, propriamente dita, e o controle contábil das mutações patrimoniais, a menos que se queira votar os destinos das empresas industriais aos azares da ação desordenada dos fatores desintegrantes que atuam sempre que não existe um elemento catalizador que garanta a consecução dos objetivos decorrentes da racionalização econômica e que se consubstanciam na ação coerente dos empreendedores, determinada pelo desejo de obter lucros.

A industrialização proclamada como fator decisivo da elevação do padrão de vida e do aumento da renda nacional, não surtirá os efeitos esperados se não for edificada com observância dos princípios da organização científica, que concebeu a administração como um processo de intelectualização das explorações sob o triplice aspecto normativo, instrumental e calculatório, em que a Contabilidade, com os seus processos de análise e controle, é "magna pars".

Principalmente o controle dos custos industriais deve preocupar constantemente os industriais e técnicos para que suas atividades se tornem fecundas e redundem em reais benefícios para a sociedade.

Na exposição da matéria tivemos que apresentar muitos exemplos e modelos de impressos. É necessário ponderar que esses exemplos e modelos embora baseados

na experiência de casos concretos, possuem valor relativo, pois, cada indústria tem peculiaridades próprias que exigem soluções adequadas. Fundamentais são os princípios gerais de controle que constam do texto e que são válidos em todas as situações. Assim sendo, a arte de organizar o controle contábil das indústrias exige sempre o exame objetivo dos processos técnicos da produção e de outros fatores de influência, a fim de que as soluções atendam às necessidades de cada caso particular, sujeito às variações da técnica industrial, do meio econômico, dos elementos pessoais e dos recursos financeiros.

ÍNDICE DO SEGUNDO VOLUME

	Pág.
VII — CONTRÔLE E REGISTRO DA PRODUÇÃO	5
24 — Nas indústrias de produção contínua	5
25 — Nas indústrias que adotam ordens específicas de fabricação.....	19
26 — Controle do custo de produção pelo método de estimativa.....	31
27 — Controle do custo pelo método de custos padrões.....	43
Nas indústrias de construção ou montagem	44
Nas indústrias de produção contínua	47
Critérios para elaboração de fichas de custos padrões.....	54
Escrituração com aplicação de custos padrões.....	65
VIII — EXERCÍCIO COMERCIAL	96
28 — Apuração dos créditos comerciais	96
29 — Controle de vendas	108
30 — Estatística de vendas	124
IX — ESCRITURAÇÃO GERAL	
31 — Controle de caixa	156
32 — Controle de recebimentos	158
33 — Controle de contas a pagar	162
34 — Controle de operações bancárias	168
35 — Controle de Títulos a Receber e Títulos a Pagar	171
36 — Registro de Diversas Operações	174
37 — Processos mecanográficos de escrituração	179
Aplicação de processos mecanográficos de inscrição direta.....	183
Aplicação de processos mecanográficos de inscrição indireta.....	187
38 — Planos de Contas	191
39 — Balancetes e Relatórios de Operações	193
Situações diárias	193
Relatórios mensais	197
Demonstração comparativa das contas de fabricação.....	201
Demonstração comparativa das contas de resultado.....	203
Outras demonstrações	205
X — BALANÇO GERAL	206
40 — Finalidades legais e administrativas do balanço	206
41 — Responsabilidade dos Orgãos encarregados da formação dos balanços nas sociedades anônimas	208
42 — Regras legais e técnicas para a formação de balanços e seus anexos	212
43 — Encerramento das contas de resultado	217
Ajuste das contas de fabricação à vista do inventário	219
Apuração da Variação de Custo	219
Amortização de Gastos de Instalação	220
Depreciação de Móveis e Utensílios	221
Provisão para Imposto de Renda	221
Constituição de Fundo de Reserva	222
Encerramento das contas de resultado industrial e comercial.....	222
Balanço Geral	226
Demonstração da Conta de Lucros e Perdas	226
Demonstração de Resultados Econômicos	227
Demonstração da Conta de Produção	228
44 — Revisão e Análise das contas	229

BIBLIOGRAFIA

Algumas obras relacionadas com a matéria.

Cost Accounting	<i>Lawrence</i>
Cost Accounting	<i>Neuner</i>
Cost and Production Handbook	<i>Alford</i>
Industrial Accounting	<i>Specktrie</i>
Corporation and Manufacturing Accounting	<i>Finney</i>
Industrial Management	<i>Knowles & Thomson</i>
Contabilidad del Costo de Produccion	<i>Lopez-Hidalgo</i>
Contabilidad Industrial	<i>Bori - Gardó</i>
Budgetkontrolle in Industriellen Unternehmungen	<i>Heinz Ludwig</i>
Die Fabrikbuchhaltung	<i>Calmes</i>
Optimalkalkulation	<i>Auler</i>
Das Problem der Preisuntergrenze	<i>Carl Ernst Schulz</i>
Handbuch der Rationalisierung	<i>Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit</i>
La Ragioneria	<i>Fabio Besta</i>
Il Reddito di Impresa	<i>Gino Zappa</i>
I costi di produzioni nelle aziende industriali	<i>D'Ipollito</i>
Costo de Produccion	<i>Juan Rodriguez Lopez</i>
Méthodes Modernes de Repartition et de Contrôle des Frais Généraux dans l'Industrie	<i>Maurice Bourquim</i>
Tratado de Contabilidade Industrial	<i>Frederico Herrmann Junior</i>
Organização Econômica e Financeira das Empresas In- dustriais	<i>Frederico Herrmann Junior</i>
Analyzing Financial Statements	<i>Gilman</i>
Financial and Operating Ratios in Management	<i>Bliss</i>
Analisi di Bilancio delle Imprese	<i>Masi</i>
Análise Econômica e Financeira do Capital das Empresas	<i>Frederico Herrmann Junior</i>
Da Concorrência Monopolística	<i>Carlos Alberto Vanzolini</i>

COMPÓS E IMPRIMIU
INDÚSTRIA GRÁFICA SIQUEIRA
Salles Oliveira & Cia. Ltda.
RUA AUGUSTA, 285 - SÃO PAULO