



Controlo de Custos

Estágio na Indústria Transformadora de Papel, S.A.

Relatório de estágio apresentado à Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Viana do Castelo para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças

Pamela Costa da Cruz Gonçalves

Orientada por: Prof. Doutora Marta Alexandra Silva Guerreiro

Coorientador: Dr.^a Vera Araújo

Viana do Castelo, outubro de 2015



Controlo de Custos

Estágio na Indústria Transformadora de Papel, S.A.

Proponente: Pamela Costa da Cruz Gonçalves

Orientador: Prof. Doutora Marta Alexandra Silva Guerreiro

Coorientador: Dra. Vera Araújo

Viana do Castelo, outubro de 2015

Resumo

Com o crescimento da Indústria e aumento da globalização, o mundo empresarial revela-se cada vez mais competitivo. As empresas procuram ferramentas de gestão e de controlo para melhorar o funcionamento das suas atividades, e a qualidade dos seus produtos/ serviços.

A contabilidade analítica é uma ferramenta fulcral no desenvolvimento das diferentes técnicas de controlo de uma organização, sendo o controlo de custos o objetivo principal desta temática.

Neste contexto, e devido à importância atribuída, é ao tema controlo de custos que o relatório de estágio fará abordagem, para além da descrição das atividades desenvolvidas.

O controlo de custos é um assunto que tem vindo a crescer de importância ao longo das últimas décadas, havendo a necessidade da sua implementação no meio empresarial para existência de uma melhoria nos resultados e redução dos custos.

A palavra-chave da eficiência e eficácia de uma empresa está ligada diretamente a forma de aquisição do seu lucro, sendo essencial a análise de custos de produção ou do serviço prestado na sua obtenção.

Então, as organizações que se focam no controlo dos seus custos beneficiam de maiores possibilidades de crescimento e obtenção de sucesso, para além da vantagem de possuir informações proveitosas na tomada de decisões.

Palavras-chave: Controlo de custos, Contabilidade Analítica, Eficiência.

Abstract

With the growth of industry and increasing globalization, the business world appears to be competitive. Companies are looking for management tools and control to improve the functioning of their activities and the quality of their products / services.

Cost accounting is a key tool in the development of different control an organization techniques, and cost control the main objective of this theme.

In this context, and because of the importance attached to the issue is cost control that the probation report will approach, beyond the description of activities.

Cost control is a subject that has been growing in importance over the last decades, with the need for its implementation in the business environment for the existence of improved outcomes and reduced costs.

The keyword efficiency and effectiveness of a company is directly linked to the form of purchase of your income, it is essential to analysis of production costs or of service in obtaining. So, organizations that have focus on controlling costs benefit from higher growth opportunities and achieving success, apart from the advantage of having useful information in making decisions.

Keywords: cost control, cost accounting, Efficiency.

Resumen

Con el crecimiento de la industria y la creciente globalización, el mundo de los negocios parece ser cada vez más competitivo. Las empresas buscan cada vez más herramientas de gestión y control para mejorar el funcionamiento de sus actividades, y la calidad de sus productos / servicios.

La contabilidad de costos es una herramienta clave en el desarrollo de diferentes técnicas de control de una organización, así como el control de costes el principal objetivo de este tema.

En este contexto, y debido a la importancia que se concede al tema es el control de costes que el informe de libertad condicional se acercará, más allá de la descripción de las actividades.

El control de costos es un tema que ha ido creciendo en importancia en las últimas décadas, con la necesidad de su aplicación en el entorno de negocios para la existencia de la mejora de los resultados y costes reducidos.

La eficiencia y la eficacia de una empresa de palabras clave está directamente relacionada con la forma de compra de sus ingresos, es fundamental para el análisis de los costos de producción o de servicio en la obtención. Por lo tanto, las organizaciones que se centran en el control de costos se benefician de mayores oportunidades de crecimiento y lograr el éxito, además de la ventaja de contar con información útil en la toma de decisiones.

Palabras clave: control de costos, contabilidad de costes, eficiencia.

Agradecimentos

O tempo decorrido no período de realização do estágio curricular mostrou-se, sem dúvida, a experiência mais enriquecedora alguma vez adquirida no âmbito da formação académica, não esquecendo claro todo o histórico letivo precedentemente desenvolvido.

A realização deste relatório não seria possível sem que houvesse o auxílio e perseverança de algumas pessoas, e, portanto, é a estas que desejo expressar um agradecimento especial.

Primeiramente, não poderia deixar de exprimir a minha especial gratidão à Professora Doutora Marta Guerreiro, orientadora deste relatório, pelo seu auxílio, compressão, persistência e disponibilidade no decorrer da realização deste trabalho.

Gostaria, também, de fazer um agradecimento a todos os colaboradores do departamento de contabilidade, em especial à Dra. Vera Araújo, pela forma amável que me acolheram. O meu muito obrigada à Dra. Isilda e ao Dr. José Ribeiro pelo constante apoio e por me fazerem sentir como parte da equipa.

Deixo o meu sincero agradecimento à Paula Neto pela amizade e partilha de conhecimento, sendo que esteve sempre presente nas horas difíceis.

Desejava também referir o grande apreço pelos meus colegas de mestrado, por todos os bons momentos passados e etapas partilhadas no decurso do período letivo.

Não poderia deixar de agradecer a todos os professores do Mestrado em Contabilidade e Finanças, não só por me transferirem parte dos seus conhecimentos, mas também pela forma enriquecedora como o fizeram.

Por último, mas não menos importante, gostaria de agradecer à minha família pela compreensão e por nunca me deixarem sozinha nesta caminhada.

A todos vós o meu muito obrigada, pertencerão sempre a uma parte especial das minhas memórias.

Índice

Índice de Figuras	10
Índice de Siglas	12
Introdução.....	16
Capítulo 1 - O Controle de Custos	18
1. Controle de Custos	20
Introdução ao capítulo	20
1.1 A contabilidade analítica e a sua complementaridade com a contabilidade financeira.....	20
1.2 Controle dos Custos – Conceitos Fundamentais.....	22
1.3 A importância do controle de custos.....	23
1.4 Os métodos de apuramento do custo da produção.....	25
1.5 Tipos sistemas de custeio para controle de custos.....	26
1.5.1 Sistemas de custeio tradicional.....	26
1.5.2 Sistemas de custeio contemporâneos.....	28
1.6 Outros fatores relevantes no cálculo dos custos	30
1.6.1 O Fator Tempo	31
1.6.2 O Fator Qualidade.....	32
1.7 O controle de custos na produção defeituosa.....	32
1.8 Importância da inovação para auxílio ao controle de custos	34
1.9 Alterações externas e a tomada de decisão.....	35
1.10 O papel do <i>controller</i> na tomada de decisão.....	37
Considerações finais ao capítulo.....	40
Capítulo 2 - Apresentação da Empresa e das Tarefas Desenvolvidas no Estágio	42
2 Apresentação da Empresa e das Tarefas Desenvolvidas no Estágio	44
Introdução ao capítulo	44
2.1 Apresentação da empresa	44
2.2 Adaptação à organização.....	45

2.3	Elaboração do controlo documental	47
2.4	Controlo físico dos inventários.....	48
2.5	Procedimentos inerentes às compras de manutenção	50
2.6	Controlo interno de desperdício	51
2.7	Registo de encomendas e controlo de stock de previsões de produção	52
2.8	Emissão das fichas referentes à produção	53
2.9	Registo das faturas rececionadas	53
2.10	Faturação a clientes e expedição	54
	Considerações finais ao capítulo	55
	Conclusão.....	58
	Bibliografia	62

Índice de Figuras

Figura 1 – Temas Chave na Tomada de Decisão.....	24
Figura 2 – A Imputação dos Custos.....	27
Figura 3 – Modelo de Custeio Baseado em Atividades.....	29
Figura 4 – Padrão geral do Ciclo de Vida do Produto	29
Figura 5 – Processo de controlo de custos.....	33
Figura 6 – Sistema de Gestão de Custos Integrado.....	35
Figura 7 – Modelo das Cinco Forças de Michael Porter.....	36
Figura 8 – Pirâmide da estrutura organizacional.....	38
Figura 9 – Organograma parcial da organização: Empresa Industrial.....	39

Índice de Siglas

ABC – Custeio Baseado em Atividades
AGV – *Automatic Guided Vehicles*
CMR – Guia de transporte
EFACEC – Sistemas Automáticos de Armazenagem
GEC – Gestão Estratégica de Custos
GGF – Gastos Gerais de Fabrico
I&D – Investigação e Desenvolvimento
JIT – *Just in Time*
MOD – Mão-de-obra Direta
MOI – Mão-de-obra Indireta
MP – Matérias-primas
NCRF – Norma Contabilística de Relato Financeiro
PMP – Prazo Médio de Pagamento
SNC – Sistema de Normalização Contabilística

Introdução

Introdução

Em concordância com o regulamento de Estágios Curriculares do Mestrado em Contabilidade e Finanças, o presente relatório tem como objetivo enquadrar o estágio realizado entre dois períodos faseados, 17 novembro de 2014 a 2 de janeiro de 2015 e de 2 a 27 de março de 2015. O estágio curricular, ao qual o presente relatório se refere, foi desenvolvido na empresa Indústria Transformadora de Papel S.A., sendo que o seu principal objetivo a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças.

Optar pela realização do estágio curricular, em alternativa às opções de realização de tese ou projeto, deveu-se ao facto de considerar ser uma oportunidade para complementar a minha formação, com a aplicação prática de conhecimentos e pelas competências desenvolvidas teoricamente.

O estágio curricular referido decorreu no departamento de contabilidade da Indústria Transformadora de Papel S.A com a orientação da Dra. Vera Araújo e teve como principal objetivo a aplicação dos conhecimentos adquiridos nas áreas de contabilidade e finanças.

Uma vez que a temática principal deste relatório é o controlo de custos, torna-se necessário apresentar o tema, bem como expor a elaboração das principais tarefas na aplicação do mesmo.

A incerteza do futuro, associada aos avanços contantes da tecnologia e a sua influência sobre o meio onde as empresas operam, leva a que o controlo de gestão se torne uma ferramenta essencial no comportamento organizacional. Sendo que, é através desta prática que se torna possível a aquisição de informações decisórias nos procedimentos a tomar, por parte dos gestores, no que concerne à estratégia a implementar para atingir o êxito esperado (Miranda, 2013).

Devido à industrialização crescente nas últimas décadas, as empresas vêm-se forçadas a aumentar a precisão dos seus sistemas de controlo.

Neste sentido e, tendo em conta que a maior parte das tarefas desempenhadas no decorrer do estágio foram relacionadas com a temática controlo de custos, torna-se fundamental iniciar o presente relatório com este assunto.

O primeiro capítulo centra-se na importância da implementação da contabilidade analítica nas organizações, destacando-se o controlo de custos.

O capítulo seguinte apresenta a empresa onde decorreu o estágio, onde serão descritos os seus fatores de sucesso. De seguida são relatadas as tarefas realizadas no decorrer do estágio, referindo-se detalhadamente cada etapa.

Por questões de sigilo acordadas com a empresa, a mesma terá a designação de Indústria Transformadora de Papel S.A neste relatório.

Por fim, apresentam-se as principais conclusões, onde serão salientadas as dificuldades ocorridas durante o período de estágio e qual foi a relevância da sua realização.

Capítulo 1 - O Controle de Custos

1. Controlo de Custos

Introdução ao capítulo

Este capítulo tem como objetivo abordar importância da implementação do controlo de custos nas organizações.

Tendo em conta que a contabilidade financeira é fundamental para facultar informações à gestão, o presente capítulo inicia-se com uma breve referência à contabilidade financeira e ao seu relacionamento com a contabilidade analítica.

A análise dos custos revela-se de grande importância no que diz respeito à fixação dos preços do mercado. Quando uma organização detém conhecimento dos seus custos e quais os procedimentos ideais para o seu processo produtivo, esta consegue definir as suas margens de forma rentável, mantendo-se competitiva no mercado onde opera.

Neste capítulo serão abordados os principais aspetos teóricos da análise de controlo de custos numa organização, sendo evidenciadas as principais vantagens e possíveis limitações.

1.1 A contabilidade analítica e a sua complementaridade com a contabilidade financeira

Atualmente, as organizações são dependentes da sua informação contabilística, dado que a informação que é descrita por esta é essencial para os seus *stakeholders*. Isto é, a informação que é fornecida aos sócios, fornecedores, instituições financeiras, entre outros, também é de extrema relevância para os utilizadores internos e para a continuidade da empresa. Assim sendo, torna-se fulcral que a mesma seja fiável e assegure a compreensibilidade dos dados relatados.

Ao recorrer à contabilidade, as organizações conseguem obter informação detalhada e precisa das suas operações correntes e encargos a estas referentes. É com o auxílio da contabilidade financeira que a empresa define limites para os seus gastos e objetivos para os seus rendimentos.

“A escassez de recursos exige o seu controlo e a sua boa utilização, independentemente dos seus fins (lucrativos ou não), pelo que a contabilidade constitui um instrumento indispensável numa sociedade moderna que se pretende de rigor, de conhecimento e de saber (Rodrigues, 2011, p.2).”

Todavia, tendo em conta que a informação retratada através das demonstrações financeiras é de índole global, a contabilidade financeira, por si só, mostra-se incapaz de alcançar a profundidade informativa necessária para à análise detalhada das atividades (Rodrigues, 2011). O uso dos dados relatados pela contabilidade financeira, como fonte informativa no controlo das fontes geradoras de custos, é insuficiente se o objetivo principal for a obtenção de informação de cada secção, fase produtiva e respetivo consumo.

Visto isto, torna-se importante a obtenção de dados mais detalhados do processo, bem como proporcionar auxílio à tomada de decisão da gestão.

Para tal, torna-se necessário abordar outro género de contabilidade, com o seu estudo voltado para as informações internas, à qual chamamos contabilidade analítica ou contabilidade de gestão (Caiado, 2003).

De acordo com Caiado (2003), enquanto a contabilidade geral é voltada para a atribuição da informação quantitativa e qualitativa a investidores e entidades com interesse na mesma, a contabilidade de gestão é direccionada para a aquisição de dados internos, decorrentes do processo produtivo, necessários para a melhoria das decisões da gestão.

A crescente evolução concorrencial levou a que o fator preço fosse determinante para a continuidade do sucesso organizacional. O que levou a que ocorresse a implementação da contabilidade analítica na generalidade das organizações, com maior relevância nas de natureza industrial.

Com base na optimização dos processos internos tornou-se possível reduzir os custos decorrentes da atividade desenvolvida (industrial, comercial ou de serviços), e se conseguisse alcançar a maximização dos resultados, fomentando a competitividade e a redução dos preços.

A determinação correta do preço de venda encontram-se dependente de uma exata quantificação dos recursos despendidos. E é com o auxílio da contabilidade analítica, e as suas técnicas de repartição e imputação de gastos, que se consegue obter o montante referente a cada centro de produção, tipo de tarefa, unidade produzida, etc.. Ou seja, com base na distribuição, contabilização e controlo adequado dos custos é possível realizar uma análise fiável do custo despendido no processo, de forma a determinar o custo correcto de cada etapa produtiva e respetivo produto final.

Assim, torna-se possível a atribuição de valores mais fidedignos à rubrica inventários, quer em vias de fabrico (PVF) quer em produção acabada (PA).

De acordo com Caiado (2003), as informações que são obtidas com o uso da contabilidade analítica são determinantes no sucesso das ações empresariais, principalmente para a indústria. Sendo que, existem três salvaguardas para a gestão no uso constante desta ciência.

Primeiramente, o autor defende que, a descrição dos valores estimados dos consumos em unidades monetárias é mais propícia ao controlo dos gastos. Isto porque, quando os valores são expostos em divisas são projetados, quase que instantaneamente, os efeitos que estes têm no custo produtivo, fomentado a intervenção atempada e o aperfeiçoamento contínuo dos processos.

Outro das vantagens é a possibilidade de estimativa global dos gastos, mesmo que existam diferentes quantidades em produção em diferentes fases de fabrico. Querer-se-á com isto dizer que, se a gestão, durante o processo produtivo, apenas tem conhecimento das quantidades produzidas nas diferentes fases, não consegue estimar o valor do que detém em armazém em unidade monetárias. Isto porque, não é possível adicionar produções diferentes (Caiado, 2003).

Por último, segundo o autor, o uso da contabilidade analítica, e o facto de esta narrar os valores expressos em unidades monetárias no decorrer da produção, auxilia o correto reconhecimento dos incentivos ao pessoal.

A contabilidade analítica revela-se assim uma ferramenta essencial de operabilidade para o setor produtivo, não só por os benefícios que traz ao controlo por parte da gestão (valorização de existências e estimativas de gastos), mas também pelo contributo que dá à gestão de recursos humanos no reconhecimento da produtividade.

1.2 Controlo dos Custos – Conceitos Fundamentais

É a partir da contabilidade analítica que surgem os dados financeiros e não financeiros necessários para que a gestão consiga obter as informações necessárias para a tomada de decisão.

A imputação dos custos a determinados centros, atividades ou produtos é o objetivo principal deste subsistema contabilístico. E é através deste que se torna possível a atribuição de valores a cada componente do processo de fabrico e a imputação destes a cada nível de atividade, por quantidade ou percentagem de utilização.

No entanto, para que tal suceda, é necessário compreender o seu funcionamento e quais os componentes inseridos na cadeia de valor, ou seja, qual a origem dos custos.

A proveniência dos custos é gerada pelo consumo de cada secção produtiva da organização. Sendo que, cada secção consome uma parcela respetiva dos gastos globais para que seja possível obter o produto final.

As secções podem ser repartidas mediante a finalidade de integração, sendo estas diferenciadas por produtivas, auxiliares e indiretas (vendas e comuns). As primeiras são designadas como as originárias do produto a ser comercializado. As segundas são representativas de apoio às secções principais. Ou seja, são auxiliaadoras das atividades desenvolvidas pelas secções principais, podendo estas estar relacionadas com atividades de controlo de qualidade, manutenção de equipamentos, entre outras. Por último, as designadas como indiretas incluem todas as atividades que não contribuem diretamente para o sucesso das principais, mas sem as quais o sistema não funcionaria. Tal como, áreas administrativas e de serviços. (Neto 1987, citado por (Pimentel *et al.*, 2013).

A divisão dos custos é dependente da finalidade da sua aplicação, vistos que poderão ser contributivos diretos ou indiretos da produção. Assim sendo, podemos subdividir os custos em diretos e indiretos. A estes últimos, é realizada uma repartição por imputações, sendo que a sua origem poderá advir de matérias subsidiárias, mão-de-obra indireta (MOI), energia, depreciações, etc. Quanto aos designados por diretos, estes consistem nos gastos com matérias-primas (MP) e mão-de-obra direta (MOD), pois são as origens diretas de custos produtivos (Caiado, 2003).

Todavia, os custos não são apenas distinguidos pela sua aplicação, podendo estes oscilar com os níveis produtivos. Assim sendo, a natureza destes é, primeiramente, definida da seguinte forma (Caiado, 2003):

- Fixos – são representativos de encargos inalteráveis com a produção, desde que não seja excedida a capacidade produtiva;
- Variáveis – são os custos que oscilam com a quantidade produzida;

- Semi-variáveis – são compostos por aspetos de rigidez e de variação em simultâneo.

No auxílio à tomada de decisões existem tipos de custos que, dependendo do seu impacto na produção, podem ser determinantes para dar seguimento a um projeto ou um objetivo. Este tipo de importância é distinguido por as designações de custos relevantes, e custos irrelevantes.

Quando mencionamos os custos relevantes estamos a referir os custos que podem ser significativos no processo de decisão da gestão. Basicamente, os custos relevantes são os custos que, tendo em conta os dados presentes, determinam a viabilidade ou inviabilidade do projeto em desenvolvimento, uma vez que se trata de custos que oscilam com a quantidade produzida e vendida (Caiado, 2003).

Os custos irrelevantes são os custos que, apesar do seu impacto nos custos globais, não são afetados com a realização do projeto. No entanto, este tipo de custos encontra-se associado à capacidade produtiva da organização, devendo esta ser alvo de análise quando se pretende uma variação elevada no volume produtiva.

Uma vez que a tipologia dos custos é um fator determinante para a tomada de decisão da gestão, deve-lhe ser atribuída a devida importância no desenrolar das operações correntes, devendo a empresa, para tal, ter implementado um sistema analítico.

1.3A importância do controlo de custos

Quando falamos em gestão de custos estamos a referir ao conjunto de informações, que são postas à disposição da gestão, que contribuem para a correta tomada de decisão, com base na determinação monetária dos fatores associados as atividades organizacionais (Hansen e Mowen, 2003).

Quando os dirigentes de uma organização atribuem a devida importância ao fator custo, ampliam a possibilidade de sucesso do negócio. Isto porque, segundo Castanheira *et al.* (2013), sendo bem delineada, a análise de controlo de custos permite:

- Fazer previsões e comparações com base em dados anteriores ao exercício económico;
- Conhecer os valores reais do custo de produção e com este poder fundamentar as decisões da gestão;
- Saber qual o valor real da rentabilidade das vendas.

O facto de, por vezes, os próprios custos serem obtidos de forma distorcida, devido a cálculos errados das componentes produtivas e devido à tipologia dos sistemas de imputação, faz com que se torne necessário que a gestão de custos seja realizada com mais rigor e ponderação (Quesado e Rodrigues, 2007).

Assim, poder-se-á dizer que a Gestão Estratégica de Custos (GEC), para ser realizada de forma a apoiar totalmente a tomada de decisão da gestão, necessita que exista implementado um sistema detalhado das componentes produtivas.

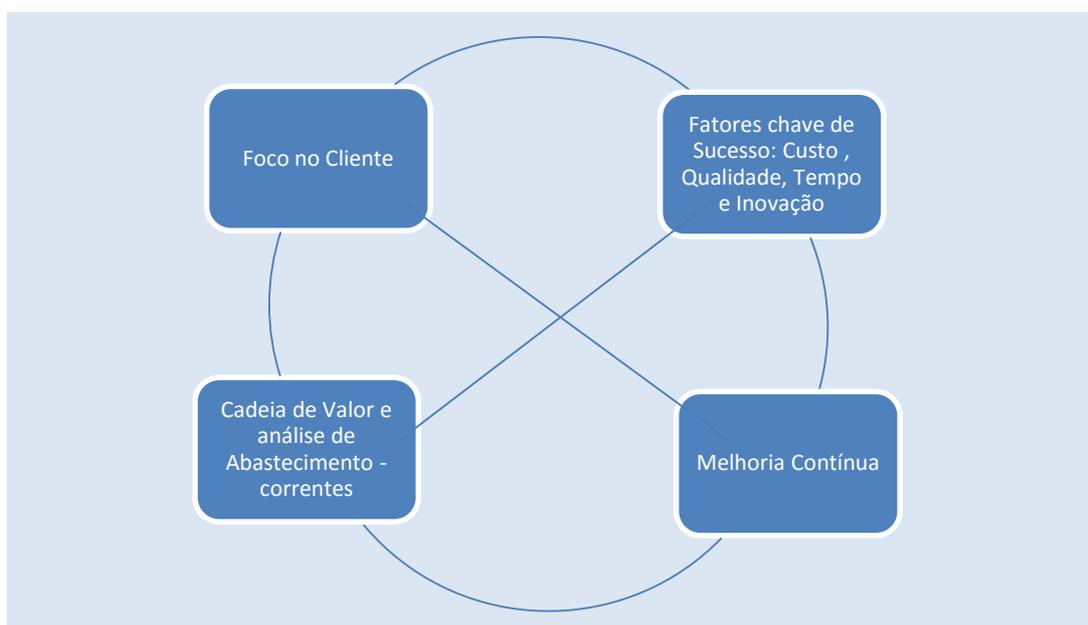
Não basta, apenas, ter conhecimento dos custos totais de produção e a que atividades estes estão afetos. É indispensável que se tenha entendimento das componentes que realmente acrescentam valor ao produto ou serviço. Sem este conhecimento, o processo de controlo mostra-se ineficaz na distribuição rigorosa e adequada dos custos.

Assim sendo, a gestão deverá ter uma estratégia que foque no cliente. Isto é, atribuir primazia às escolhas inerentes do mercado onde opera, nomeadamente à qualidade, preço e inovação.

Eventualmente, se o objetivo da empresa apenas se cingir ao controlo de custos sem que exista uma GEC, tal levará, não só, à perda de qualidade no curto prazo, bem como à rápida existência de produtos obsoletos.

Todavia, uma GEC não se poderá esquecer de relevar o planeamento adequado da produção de encomendas, até porque a rapidez da entrega ou o incumprimento da mesma pode levar a perda do cliente e, conseqüentemente, à diminuição da quota de mercado. Tal, pode ser resumido na figura a seguir apresentada:

Figura 1 -Temas Chave na Tomada de Decisão



Fonte: Horngren *et al.*, (2000: p.8)

Ao ser realizada uma análise de fatores externos percebe-se que o preço de venda dos produtos encontra-se dependente das imposições do mercado.

Assim, a utilização dos custos na fixação dos preços é muito limitada, dependendo da elasticidade da procura e da natureza e grau de concorrência sendo, na maior parte das vezes, os preços a limitar os custos (Caiado 2011, referido por Costa, 2013).

Assim sendo, a importância do controlo de custos numa organização tem efeitos na melhoria contínua dos processos internos e na promoção da estabilidade dos preços. Sendo que, o grau de cobertura dos custos por parte das vendas deverá ser total, pois caso contrário, tal significa que a gestão não está a atuar da forma mais acertada para obtenção do êxito organizacional.

1.4 Os métodos de apuramento do custo da produção

De acordo com Hansen e Mowen (2003), qualquer empresa industrial necessita de adotar um sistema de cálculo dos seus custos, cabendo à gestão revelar a natureza dos custos nos relatórios financeiros.

No entanto, devido às exigências legais e aspetos convencionais, as empresas têm de obedecer a determinados critérios de custeio.

O principal objetivo dos métodos de apuramento de custos é o de indicar a forma como os mesmos são repartidos pelos produtos ou serviços.

De acordo com Hansen e Mowen (2003), o sistema de custeio é condicionado pelas especificidades do regime de fabrico adotado por cada organização. Assim sendo, torna-se pertinente referenciar e diferenciar os métodos de atribuição de custos, podendo estes ser descritos de duas maneiras:

- Método direto ou custos por ordens de produção;
- Método indireto ou custos por processo de produção.

O método direto consiste em imputar a cada produto ou serviço os custos resultantes da sua produção. Ou seja, a cada ordem produtiva é realizada uma alocação de custos decorrentes da sua conceção.

Para tal, é utilizada uma ficha própria de registo dos custos por ordem, podendo este ser referente a uma ordem produtiva, constituição de *stock* ou encomenda (Hansen e Mowen, 2003). *“Neste método temos que criar tantas contas divisionárias de fabricação, quantos os diferentes produtos. Sempre que a fabricação do produto prossegue, vão-se registando nas folhas de custos as matérias e a mão-de-obra que lhe respeitem. Ao custo direto, adiciona-se de seguida uma nota suplementar de encargos gerais de fabrico (Reis, 2011, p. 24).”*

Quando se recorre ao uso deste método, a organização em causa adquire um maior controlo orçamental e previsional dos seus custos (Hansen e Mowen, 2003).

Já o método indireto é referente à atribuição uniforme dos custos representativos da produção, nomeadamente, materiais diretos, MOD e gastos gerais de fabrico (GGF).

Segundo Hansen e Mowen (2003), este método é aplicado a organizações cuja produção é realizada em quantidades ininterruptas ou por sequências produtivas semelhantes.

Assim sendo, torna-se pertinente especificar cada um destes fatores.

São considerados materiais diretos: *“os materiais rastreáveis para o produto ou serviço em produção. O custo desses materiais pode ser diretamente debitado aos produtos porque a absorção física pode ser usada para média a quantidade consumida para cada produto (Hansen e Mowen, 2003, p. 66).”*

A MOD é a parcela de trabalho, representada por custos, que é necessária para a concretização das quantidades a produzir. Ou seja, os ordenados dos colaboradores diretamente relacionados no processo produtivo são os imputados às unidades fabricadas (Hansen e Mowen, 2003).

De acordo com Hansen e Mowen (2003), os GGF são todos os outros dispêndios necessários para que o produto seja formado. Este tipo de gastos contem custos de amortizações e depreciações, intervenções técnicas nos equipamentos, consumos de eletricidade e água, rendas, etc.

O principal objetivo do uso deste método é o conhecimento do montante dos encargos despendidos em cada fase produtiva (Hansen e Mowen, 2003).

Com o auxílio dos métodos referenciados, e de acordo com o tipo de produção associado, as empresas conseguem aferir mais corretamente os seus custos.

1.5 Tipos sistemas de custeio para controlo de custos

O facto de existirem em custos indiretos, e por estes serem de difícil imputação ao processo de fabrico, faz com que seja necessário recorrer ao uso de lógicas e repartições para obtenção do custo de cada produto (Coelho, 2011).

De acordo com Rocha (2006), o sistema de custeio adotado por cada organização encontra-se dependente de fatores internos. Tais como, método produtivo, sistema de entrada e saída utilizado e setor de atividade na qual são exercidas funções.

Foi no sentido de conseguir realizar uma distribuição mais exata dos custos indiretos que surgiram os métodos de custeio que passaremos a desenvolver.

1.5.1 Sistemas de custeio tradicional

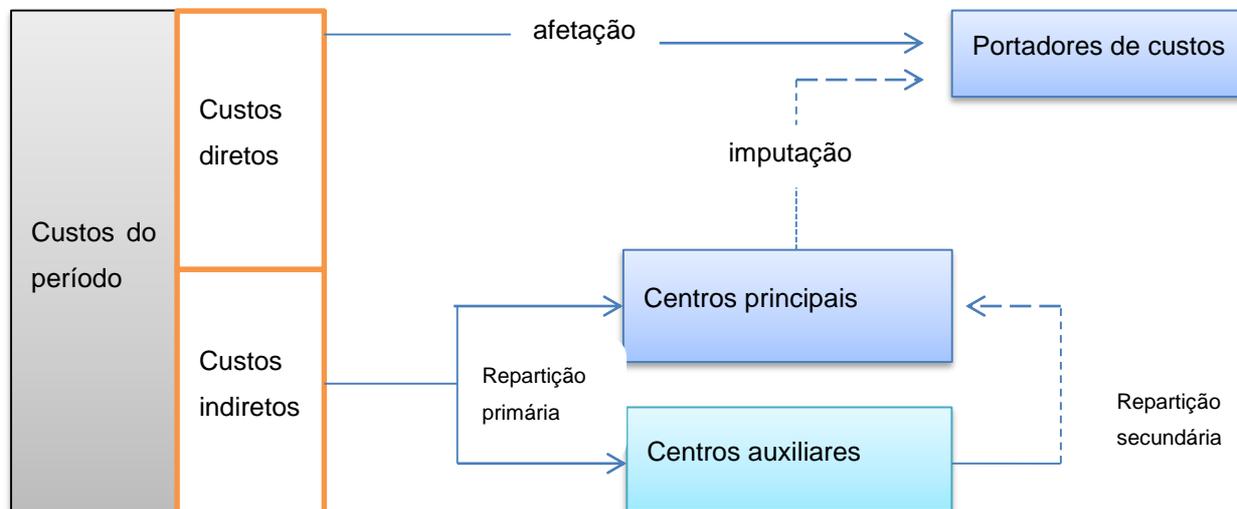
Este tipo de sistema basea-se na teoria de que os custos são medidas dependentes do volume de produção, e apenas têm este como fator determinante (Rocha, 2006).

Uma vez que este tipo de sistema trata todos os custos por igual, na sua repartição, pelo volume de produção, são obtidas porporções irreais dos custos referentes a cada centro de custo. Isto porque, a amplificação dos custos poderá ser advinda de centros secundários do processo produtivo (Coelho, 2011).

De acordo com Cabral (1989), ao fazer referência aos centros de custo referimo-nos ao resultado do somatório de recursos utilizados para desempenhar as funções em cada secção. Ou seja, é todo o conjunto de equipamentos, máquinas, materiais e mão-de-obra que são necessários para a que cada secção funcione de forma a atingir os objetivos.

Este tipo de sistema pode ser descrito de acordo com a tabela 2 a seguir ilustrada.

Figura 2 - A Imputação dos Custos



Fonte: Silva (1991:361, citado por Afonso 2002:p.76)

Como sistemas pertencentes ao sistema de custeio tradicional temos:

- O custeio total ou por absorção – Neste tipo de sistema são contabilizados todos os custos independentemente da sua volatilidade perante o volume de produção. Assim sendo, são tidos em conta, para o cálculo do custo do produto, os custos resultantes de todas as etapas produtivas (VanDerbeck e Nagy, 2001).
- O custeio variável – neste sistema são relevados para o custo do produto a soma dos custos variáveis diretos (que se referem diretamente e na mesma quantidade ao volume de produtos produzidos e vendidos) e variáveis indiretos (apesar de serem alteráveis com o volume produtivo, não são referentes a nenhum produto em particular).
- O custeio racional – é retirado ao custo do produto a parcela referente aos custos de inatividade.

Contudo, atualmente, este tipo de método mostra-se incoerente, visto que não revela valores fiavelmente aceitáveis para a realização de um controlo de custos adequado. Para além de que, este método mostra-se insuficiente na adaptação à evolução tecnológica (Coelho, 2011).

1.5.2 Sistemas de custeio contemporâneos

Por todos os fatores referidos anteriormente, e devido ao aumento constante da concorrência, foi necessário atribuir uma análise mais detalhada ao processo produtivo, para que existisse um controlo de custos baseado em valores mais fiáveis e que servissem de base à tomada de decisão.

Os métodos de custeio designados como contemporâneos refletem a informação necessária para que a gestão consiga corrigir as falhas existentes, bem como melhorar o processo de fabrico.

Neste sentido, e devido ao seu contributo para a temática controlo de custos, focaremos agora a nossa análise sobre os métodos de custeio baseados em atividades (ABC), no ciclo de vida do produto, no custeio alvo e no custo da qualidade.

1.5.2.1 ABC – Custeio baseado em atividades

O *activity based costing* (ABC) consiste basicamente numa ferramenta de condensação dos custos relevantes do processo produtivo.

De acordo com Quesado e Rodrigues (2007), ao implementar o ABC é possível conhecer qual a correspondência real entre os custos resultantes das tarefas realizadas e subdividir as bases de imputação dos custos, através dos indutores existentes.

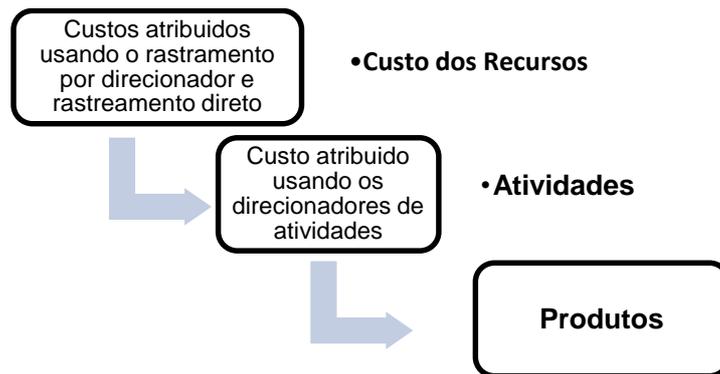
Com o uso desta informação, torna-se possível uma abordagem mais rigorosa e eficiente sobre os objetos de custo.

Uma outra vantagem do uso deste método, é a possibilidade de redução dos custos de processos desnecessários das atividades, uma vez que não resultam num acréscimo de valor, mas sim numa desvantagem competitiva (Hansen e Mowen, 2003). De acordo com Quesado e Rodrigues (2007, p. 6), “o sistema ABC é um sistema que permite aos gestores uma visão estratégica da empresa, ao identificar as suas potencialidades, os seus pontos fracos e as oportunidades de melhoria, refletindo com maior precisão e abrangência as dinâmicas organizacionais determinantes dos custos.”

Cabe à GEC identificar quais as melhorias inerentes ao uso deste método, e se realmente é uma ferramenta de auxílio relevante na tomada de decisão.

Este método pode ser resumido de acordo com a figura 2 a seguir apresentada.

Figura 3 - Modelo do Custeio Baseado em Atividades



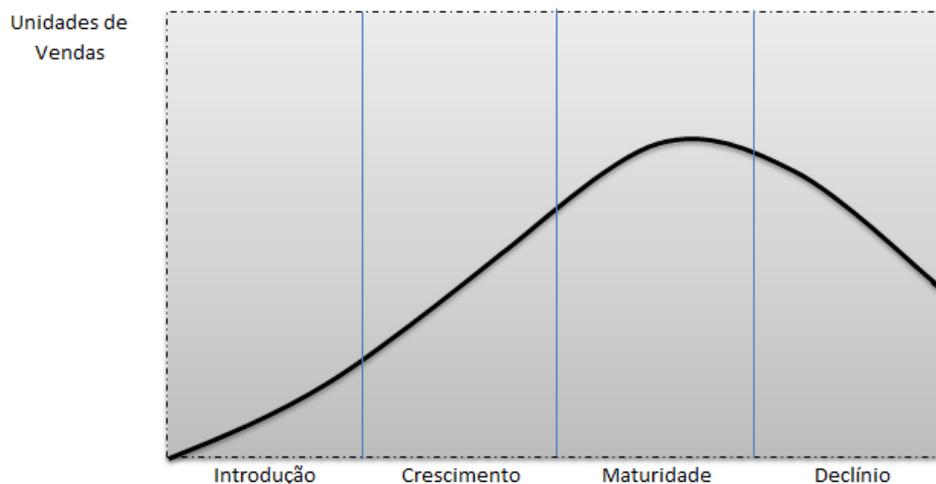
Fonte: Hansen e Mowen (2003:p.393)

Todavia, o ABC é de uso limitado, uma vez que a prática deste só se torna justificável quando implementado por organizações de grande dimensão e com uma vasta diversidade produtiva. São estas empresas que no decorrer das atividades têm associado um maior nível de GGF. Ou seja, no caso de empresas onde as diferenças produtivas são poucas ou nenhuma a implementação do ABC não é necessária, visto não haver necessidade de conhecer os valores respeitantes as atividades individuais (Hansen e Mowen, 2003).

1.5.2.2 Ciclo de Vida do Produto

Este tipo de custeio baseia-se na lógica do ciclo de vida de cada produto. Ou seja, o custo do produto é contabilizado previamente como sendo o somatório dos custos incorridos durante as quatro fases da sua vida: introdução, crescimento, maturidade e declínio (Hansen e Mowen, 2003). Tal como pode ser visto na figura que se segue.

Figura 4 – Padrão Geral do Ciclo de Vida do Produto



Fonte: Hansen e Mowen (2003:p.438)

Para cada produto, dependendo do tipo de indústria no qual está inserido, é assumido um comportamento de ciclo diferente.

Afonso (2002, p. 125) diz-nos que: “ao considerar a vida total do produto, estima-se a produção total e imputa a essa produção os custos iniciais de concepção e de projeto, assim como distribui outros custos que surgem posteriormente (por exemplo o serviço pós-venda).”

Basicamente, no ciclo de vida do produto são considerados todos os fatores do mercado para o cálculo dos custos globais, desde a sua criação a distribuição. Sendo para tal realizados estudos estatísticos, com base nas possíveis oscilações do mercado, de forma a obtenção do conhecimento de valores mais próximos da realidade.

Uma vez que este tipo de sistema se baseia em pressupostos de custos a incorrer através de estimativas de acontecimentos futuros, é de grande relevância para a gestão no que diz respeito à tomada de decisão, podendo ser realizada antecipadamente uma estratégia de controlo de custos na concepção do produto.

1.5.2.3 Custeio Alvo

Este tipo de custeio baseia-se nas informações obtidas do mercado. Para tal, é realizada uma pesquisa do mercado em causa, examinando as suas características, bem como o nível de competitividade existente.

“Um custo alvo é a diferença entre o preço de venda necessário para se capturar uma fatia predeterminada de mercado e o lucro desejado por unidade. (...) Se o custo alvo for menor do que é atualmente alcançável, então a gestão deve encontrar reduções de custo que possam mover o custo real em direção ao custo alvo (Hansen e Mowen, 2003, p. 443).”

Basicamente, o *target costing* é obtido através de uma estimativa entre gastos e rendimentos de forma a obter os valores desejados, tendo como fundamentos o preço vigente no mercado (preço-alvo), a satisfação do cliente, a análise da cadeia de valor e os objetivos preestabelecidos.

Para que a aplicação deste sistema seja eficaz no controlo de custos, é necessário que sejam identificados os processos que acrescentam valor ao produto, de forma a evitar falhas geradoras de custos desnecessários.

Tal como o ciclo de vida do produto, o custeio alvo também assume o custo do produto antes da fase de produção. Assim sendo, este sistema é uma mais-valia na otimização dos processos e no auxílio da obtenção dos lucros pretendidos (Hansen e Mowen, 2003).

1.6 Outros fatores relevantes no cálculo dos custos

Na gestão e na contabilidade, os custos de uma organização são divididos mediante a sua finalidade ou contribuição.

Como tal, os custos podem ser divididos, na sua essência, como industriais e não industriais.

O termo designado como custos industriais é referente ao que, habitualmente, se designa por custos de produção. Estes, podem ser, ainda, subdivididos na contabilidade de gestão, por diretos e indiretos. É a especificidade dos custos que determina a sua forma de atribuição ao produto, nomeadamente se estes contribuem ou não para a tangibilidade do mesmo. Assim sendo, torna-se necessário aprofundar os fatores diretos ou indiretos envolvidos no processo de produção, tendo em conta que são estes que detêm maior ponderação por parte do controlo de custos.

De acordo com Reis (2011), é facilmente perceptível que o objetivo principal da contabilidade de gestão é o de transmissão de informações aos agentes interessados dentro da organização para auxílio à eficácia da tomada de decisão. Todavia, qual é a verdadeira importância do cálculo dos custos?

“Os custos devem ser calculados para que seja possível valorizar as existências, analisar resultados, rendibilidades, avaliar o desempenho, elaborar orçamentos, controlar a gestão, no fundo recolha de dados para uma mais eficiente tomada de decisão (Reis, 2011, p. 24).”

É pertinente referir também certos fatores envolvidos no processo de determinação dos custos, tais como, o que são as atividades, os respetivos indutores e o que são os objetos de custo.

De acordo com Hansen e Mowen (2003), são considerados objetos de custo os resultados ou fatores resultantes de um determinado processo como, por exemplo, produtos, materiais, clientes, canais de distribuição, entre outros.

Como mediador entre as atividades e os objetos de custo temos os indutores. Estes, são os medidores dos gastos que cada objeto de custo reflete na atividade, tais como tempo despendido, quantidades associadas ou até mesmo espaço utilizado (Hansen e Mowen, 2003).

Por fim, as atividades são os fatores representativos dos custos associados à operação. Por este motivo, inicialmente, é necessário identificar quais são as atividades para seguidamente atribuir os custos das mesmas ao processo correspondente.

Todavia, apesar de o cálculo dos custos e a sua forma de distribuição serem de grande relevância, não poderemos ignorar o facto do tempo despendido no processo produtivo ser crucial para o alcance da eficiência.

1.6.1 O Fator Tempo

Com a crescente implementação das tecnologias na cadeia produtiva, torna-se cada vez mais acessível cronometrar o tempo consumido por cada máquina no ciclo de produção. Assim sendo, cabe a GEC inspecionar e aprimorar, com base na cadeia de valor, o tempo desnecessário despendido por cada atividade.

“O tempo é um elemento crucial em todas as fases da cadeia de valor. Empresas de classe mundial reduzem o tempo de colocar um produto no mercado ao comprimirem os ciclos de projeto, implementação e produção (Hansen e Mowen, 2003, p. 34). “

Assim, os tempos de acréscimo de cada processo, e cujos dispêndios são escusados, são eliminados do processo de produção, resultando numa melhoria dos prazos de entrega, otimização do processo produtivo e a qualidade do produto.

1.6.2 O Fator Qualidade

Nas últimas décadas, o fator qualidade tem ganho cada vez mais importância nos mercados. A importância atribuída pelos consumidores, a este fator, faz com que as organizações lhe atribuam um maior nível de atenção. Visto que a qualidade é um fator determinante da permanência da empresa no mercado operante, e tendo em conta que este tipo de melhoria continua tem custos acrescidos no processo produtivo, torna-se necessário a mensuração dos mesmos por parte da gestão (Hansen e Mowen, 2003). Assim, poderemos enumerar como ferramentas de controlo contínuo o *Kaizen costing* e *Just in time* (JIT).

De acordo com Hansen e Mowen (2003), o *Kaizen costing* representa a melhoria contínua dos custos, servindo como complemento a um modelo de custos já existente.

Este tipo de ferramenta tem como base a criação de valor e melhoria das atividades de forma a diminuir as discrepâncias entre o lucro estimado e o lucro alvo. Sendo que, os objetivos alcançáveis com a utilização deste método são o aumento dos resultados e a eficiência (Hansen e Mowen, 2003).

O objetivo do sistema JIT é o de reduzir os custos com base no controlo dos inventários. Isto é, o facto de os inventários serem geradores de custos de armazenagem faz com que se torne necessário um controlo sobre os mesmos.

Uma vez que as organizações, com auxílio dos sistemas produtivos, conseguem estimar um tempo médio de produção e entrega da mercadoria ao cliente, não necessitam de suportar encargos com a armazenagem prévia das mercadorias.

Este tipo de sistema está diretamente relacionado com a produção por processos, sendo que apenas são contabilizados e imputados os custos relacionados com a produção daquele período (Hansen e Mowen, 2003).

Assim, as ordens produtivas poderão ser realizadas no momento da receção dos pedidos dos clientes, reduzindo os custos de sobrecargas nas atividades por produção de *stock* e melhorando a qualidade produtiva.

1.7 O controlo de custos na produção defeituosa

No decorrer de um processo produtivo, existem produtos cuja qualidade deixa de cumprir os requisitos definidos pela organização. A existência deste tipo de produtos pode ser

representativa de falhas existentes no sistema produtivo, falhas humanas no decorrer do processo ou até mesmo defeitos nas matérias-primas não detetados em primeira análise.

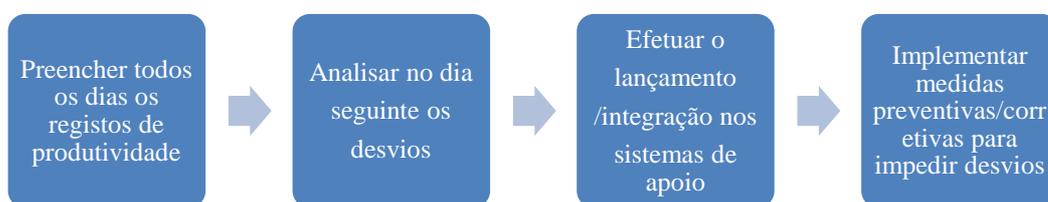
Visto isto, e devido ao incumprimento dos critérios de qualidade exigidos, este tipo de produto é remetido para a rubrica materiais defeituosos, onde passará a ser refletido o custo de produção associado.

A fiscalização interna da produção anormal é fundamental numa GEC. O controlo do custo da produção e o conhecimento do custo das suas ineficiências é fundamental para uma análise correta do processo produtivo.

A gestão, ao deter pleno conhecimento dos focos motivadores dos custos acrescidos, poderá intervir de uma forma mais rápida e eficiente, evitando assim repetições futuras.

O montante exato de custos a estimar em cada processo produtivo é uma dificuldade acrescida para gestão. Em cada ciclo produtivo, é necessária uma adaptação dos recursos, que muitas vezes podem ser despendidos em produtos inaptos de transação. Neste sentido, segundo Manuel (2011), é necessário que a organização tenha implementado um sistema de contabilidade analítica que lhe permita conhecer todos os fatores geradores de desvios e de desperdícios. E com base neste, atuar constantemente sobre as suas origens até que estas desapareçam. Este tipo de processo é visível nas seguintes fases resumidas na figura:

Figura 5 - Processo de controlo de custos



Fonte: Manuel (2011, p.10)

No entanto, não é apenas na imputação de custos com materiais e GGF que a GEC se depara com problemas. O fator humano é muitas vezes o causador de custos elevados. As tarefas desenvolvidas pelos colaboradores não são muitas vezes desempenhadas corretamente, mediante os métodos de trabalho inicialmente estabelecidos. Ou seja, a aplicação de um procedimento durante o processo da forma menos correta pode gerar imperfeições na produção, acarretando mais dispêndios em recursos.

Assim sendo, torna-se necessário o investimento em formação no manuseamento das máquinas e ferramentas. Devendo ser atribuída importância à permanência das funções desempenhadas pelos colaboradores, e para as quais receberam formação.

Outro fator a ser avaliado é a rotação de pessoal na organização. É necessário que exista um estudo regular e detalhado dos fatores influenciadores dos recursos humanos e investimento em procedimentos motivacionais.

1.8 Importância da inovação para auxílio ao controlo de custos

Quando as empresas têm implementado um sistema de controlo de custos, que lhes permita deter uma margem mais vantajosa do que a da concorrência, tal atribui alguma segurança na detenção do seu público-alvo. Porém, não poderemos descuidar que fatores como a qualidade ou diferenciação também são essenciais nas escolhas dos consumidores (Cordeiro e Vieira, 2011).

Contudo, para que uma organização consiga conciliar um preço de venda atrativo com todos os fatores e preferências do seu público, esta necessita de ter implementado um plano de investimento regular, de forma a manter a sua competitividade.

“Os investimentos de longo prazo em tecnologia avançada e na tecnologia de prevenção da poluição podem ser fontes de uma significativa vantagem competitiva (Hansen e Mowen, 2003, p. 719).”

O uso de programas de otimização do processo produtivo com base no controlo da qualidade é uma das muitas vantagens da inovação. Os sistemas de qualidade, quando implementados numa empresa, mostram-se de grande utilidade, não só na deteção de falhas existentes na qualidade em si, o que contribui para uma melhoria de controlo de custos e eficiência produtiva, como também na imagem transposta em avaliações de terceiros para efeitos legais (Hansen e Mowen, 2003).

De acordo com Hansen e Mowen (2003), uma outra vantagem, também relacionada com a qualidade, é a possibilidade de avaliar a certificação de cumprimento das normas de qualidade por parte dos fornecedores da empresa. Com o uso de programas como a ISO 9000 torna-se possível obter uma melhoria do processo de seleção de fornecedores, com base na qualidade dos seus produtos.

Sendo as empresas constituídas por capital financeiro e capital intelectual, e devido ao nível de complexidade dos dados a relatar, estas necessitam de manter os dados relacionados com estes fatores permanentemente atualizados. Para tal, é necessário o registo contínuo das operações correntes da empresa em sistemas informáticos adequados a cada processo.

Ao implementar este tipo de ferramentas eletrónicas, a organização aumenta o seu nível de fiabilidade dos dados relatados, proporciona uma interação constante entre os seus departamentos e possibilita a intervenção atempada da gestão no decurso das atividades, proporcionando a realização de estimativas futuras com base nos dados atuais.

Com a consolidação das empresas existentes no mercado e com o aumento da entrada de produtos e serviços mais atrativos e qualitativos, torna-se necessário que as empresas permaneçam “abertas” às novas tecnologias e atentas ao macro e micro ambientes ao seu redor (Coelho, 2005).

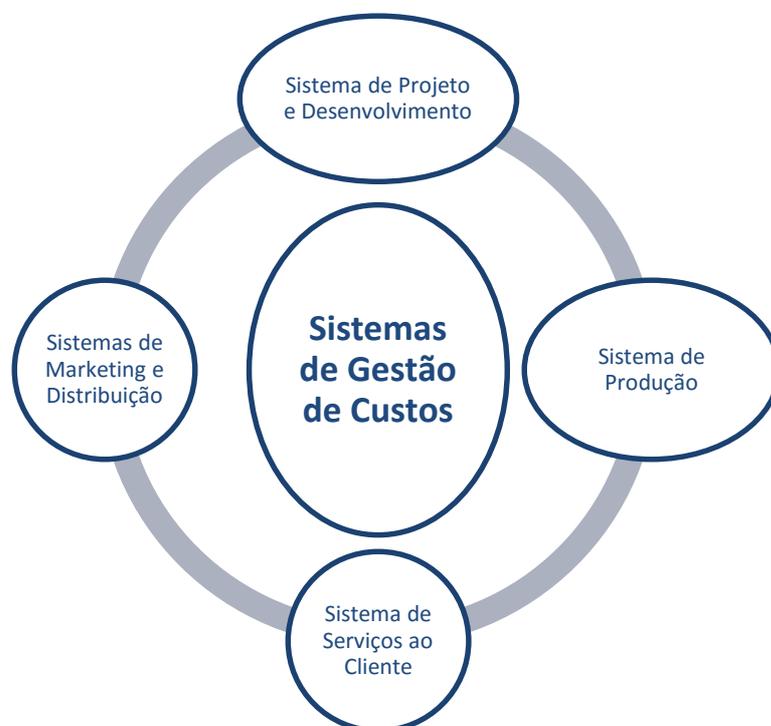
Neste sentido, convém salientar a importância do investimento frequente em materiais e equipamentos que facilmente se tornam obsoletos. Quando uma empresa depende da tecnologia e eletrónica para a execução do seu produto, esses fatores tornam-se determinantes para a continuidade da organização. A capacidade produtiva de cada máquina por hora ou o custo que

cada centro produtor detém são condições determinantes no estímulo à redução dos custos e no incentivo à redução dos preços.

O prazo de entrega das encomendas é um fator decisivo para a continuidade do fornecimento do produto ao cliente. Assim sendo, outra das vantagens da melhoria dos sistemas informáticos é a possibilidade da diminuição dos prazos de entrega das mercadorias, pois quando uma organização tem implementada “tecnologia de ponta”, tal aumenta a sua capacidade de resposta produtiva face às encomendas.

Com a agilidade do processo produtivo, através da facilidade da análise dos dados e troca de informações entre pessoas e sistemas, torna-se possível melhorar o nível de desempenho organizacional através da otimização dos processos. Na figura que se segue, está representado o cruzamento de informações entre os diversos sistemas organizacionais.

Figura 6 - Sistema de Gestão de Custos Integrado



Fonte: Hansen e Mowen (2003: p.58)

Assim, as empresas que prevalecem no mercado são as detentoras de uma gestão com sentido inovador, aliada a uma estratégia bem delineada orientada para o mercado (Cordeiro e Vieira, 2011).

1.9 Alterações externas e a tomada de decisão

Presentemente, o ciclo de vida dos produtos é cada vez mais de índole curta. Este facto é devido à constante inovação, a nível global, em muitos setores de atividade (Hansen e Mowen, 2003).

A GEC de qualquer organização deverá deter uma rápida coordenação na sua tomada de decisão, bem como permanecer, ininterruptamente, informada sobre as alterações globais, do mercado onde opera (Hansen e Mowen, 2003).

Existem vários fatores a ter em conta na obtenção da informação, antes da tomada de decisão, os quais serão a seguir enumerados (Caiado, 2003, p. 475):

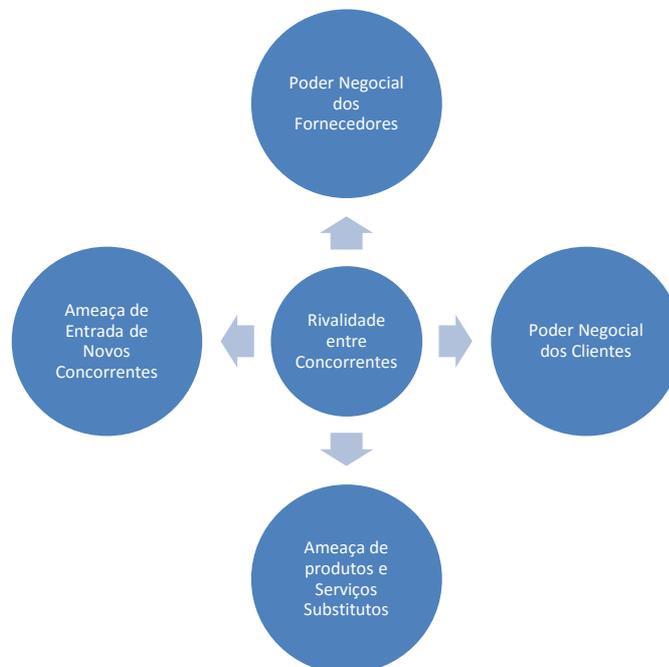
- *“Localização e formulação do problema;*
- *Análise do problema;*
- *Pesquisa e elaboração de soluções possíveis;*
- *Análise das soluções;*
- *Tomada de decisão.”*

A detenção de uma quota de mercado por cada organização é resultante de uma GEC bem delineada.

Se analisarmos o modelo das cinco forças de Michael Porter, conseguimos perceber a necessidade da existência de uma estratégia implementada para auxílio à tomada de decisão da gestão.

O modelo de Porter reflete os diversos fatores envolventes no mercado onde a empresa opera. Sendo que, uma possível alteração das características desses fatores, requer uma mudança estratégica.

Figura 7 - Modelo das Cinco Forças de Michael Porter



Fonte: Rodrigues (2010: p.18)

A rivalidade entre os concorrentes é determinante para a permanência no mercado.

O preço mais baixo praticado no mercado, é uma disputa constante entre as organizações. Situações como descontos e promoções faz com que os clientes passem, facilmente, a optar pelo produto da concorrência. Tal faz com que os clientes detidos pela empresa transitem para o leque de clientes da empresa rival e, conseqüentemente, seja diminuída a quota da empresa.

O poder negocial dos clientes é o item crucial na tomada de decisão por parte da gestão da empresa, pois é este que requer uma análise cuidada e detalhada dos fatores influentes do mercado. Preços mais atrativos, qualidade superior ou até mesmo no caso das empresas industriais, prazos de entrega mais curtos, são os principais fatores influenciadores das condições de negociação.

Por este motivo, a GEC deve focalizar-se constantemente no seu mercado.

O poder negocial dos fornecedores pode ser um fator perigoso na esfera empresarial. Isto porque, quando os fornecedores são detentores da vantagem negocial, os clientes ficam mais susceptíveis às pressões e decisões dos fornecedores. Ou seja, nestas circunstâncias, fatores como o prazo médio de pagamento (PMP), preços de aquisição e tempos de entrega são definidos pelos fornecedores e não pelo mercado. Para além de que, caso o fornecedor em causa entre em falência ou em incumprimento, a empresa dependente dos seus produtos fica em má situação.

Os possíveis pretendentes a inserir-se no mesmo mercado são designados por ameaça de entrada de novos concorrentes.

Contudo, um projeto até se tornar real é necessário obedecer a certos critérios, que podem ser decisivos na inserção da empresa no mercado. Fatores como políticas, patentes ou investimentos iniciais avultados são obstáculos para os novos concorrentes, o que se torna vantajoso, de certa forma, para as organizações inseridas no centro do diamante de Porter.

A ameaça de produtos substitutos poderá ser um fator problemático, principalmente quando se trata de tempos de crise. O facto de existirem produtos que garantem ao consumidor um desempenho semelhante, ou até mesmo igual, nas suas funções, mas que dispõem de preços mais baixos, poderá ser significativo para a perda de quota de mercado.

Assim, cabe a GEC analisar todos estes fatores de forma a obter a informação necessária à gestão adequada dos sistemas de controlo implementados.

1.10 O papel do *controller* na tomada de decisão

Os gestores das organizações são considerados por Jordan *et. al* (2008) como os principais responsáveis pelo controlo de gestão. Todavia, existe um tipo de interveniente sem o qual a gestão de topo não conseguiria obter as informações necessárias para a tomada de decisão. Este tipo de interveniente é denominado de *controller*, e poderá ser referido como a origem da informação necessária à tomada de decisão da gestão.

A figura 5 faz referência aos patamares de ligação entre os órgãos superiores e os níveis operacionais, com os quais o *controller* interage.

Figura 8 - Pirâmide da estrutura organizacional



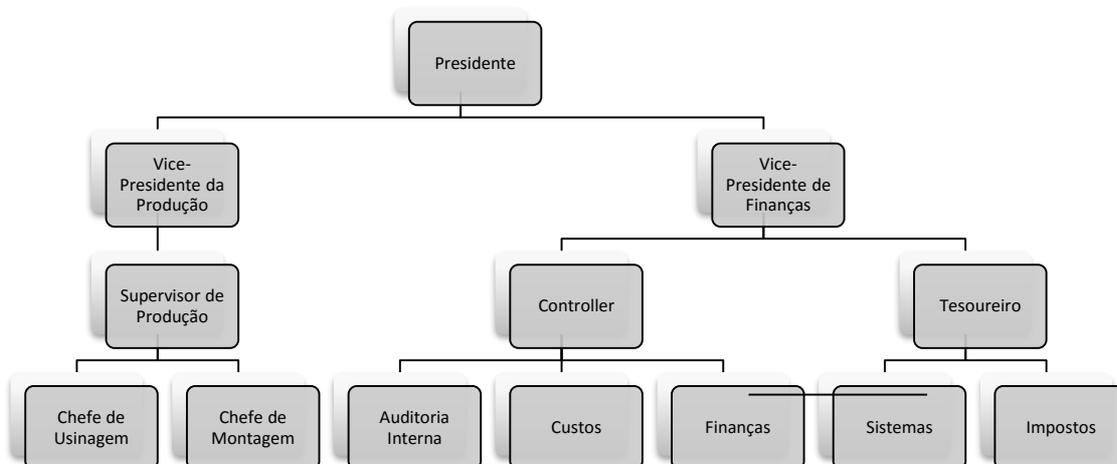
Fonte: Jordan *et al.* (2008: p.32)

A origem da categoria de *controller* é proveniente do desenvolvimento das organizações após a revolução industrial. Visto que a administração não obtinha todos os dados necessários devido a alteração das dimensões organizacionais e ao aumento da complexidade de tarefas, mostrou-se indispensável a criação de um cargo que servisse de elo de ligação entre a gestão e os diversos sectores operacionais (Martins 2005, referido por Bruni e Torres, 2010).

O papel do *controller* consiste na agregação de todo o tipo de informações indispensáveis para o alcance dos objetivos organizacionais. Isto é, cabe ao controller “*recolher, processar e relatar informações que ajudarão os gerentes nas suas atividades de planeamento, controlo e tomada de decisão* (Hansen e Mowen 2003, p. 39.)”

A responsabilidade do *controller* encontra-se diretamente relacionada com a atividade da contabilidade, tal como pode ser visto na figura que se segue.

Figura 9 - Organograma Parcial da Organização, Empresa Industrial



Fonte: Hansen e Mowen (2003: p.39)

Poderemos dizer que a atividade de *controller* conjuga diversas áreas de atividade, relacionadas com os setores operacionais, administrativos e financeiros de uma organização.

As funções de *controller*, de acordo com Martins (2005, citado por Bruni e Torres, 2010), abrangem os seguintes tópicos:

- Realização de estudos macroeconomicos constantes, de maneira a conseguir informar e aconselhar a administração de forma atempada;
- Analisar as informações internas e externas, com base em dados passados e previsionais, com o objetivo de auxiliar a gestão;
- Supervisionar todas as etapas dos processos operacionais, incentivando o alcance dos objetivos pré-estabelecidos.

Citando Pillot (1992, p. 226), caberá também ao *controller* proceder a realização das seguintes tarefas:

“Fazer correções motivadas por fatores externos, (...): conjuntura, preço matérias-primas, cotações da moeda, taxas de juro, acordos comerciais confidenciais, etc.

Fazer uma apreciação objetiva sobre o interesse das operações perspectivadas: quota de mercado, referências técnicas, investigação e desenvolvimento, imagem de marca, motivação do pessoal, riscos financeiros, etc.

Proceder a um «controlo preventivo» dos resultados esperados e das hipóteses de êxito, com a ajuda das suas próprias simulações de gestão.

Procurar sinergias entre as ações individuais propostas, detetar os desperdícios de esforços e reagrupar os meios sub-utilizados.

(...)

Aconselhar os quadros operacionais, ajudando-os na elaboração dos respetivos orçamentos.”

Todavia, e apesar da importância que é atribuída ao controller como auxiliar do controlo de gestão, não nos podemos esquecer que cabe à gestão a análise dos processos, alternativas e com base nesse dados passar à tomada de decisão.

“O controller fornece dados para que os gestores possam preparar as suas previsões, mas não decide os objetivos; apresenta análises económicas dos projetos de aquisição de equipamentos, mas não escolhe um projeto; entrega os resultados intermédios e os valores dos desvios, mas não decide as ações corretivas. Trata-se de um co-piloto e não de um piloto. (Jordan *et al.* 2008, p. 30)”

Querer-se-á com isto dizer que cabe ao gestor utilizar os seus conhecimentos e a informação que detém para implementar as ações necessárias à melhor tomada de decisão.

Considerações finais ao capítulo

O aumento crescente da concorrência, associado à globalização, fez com que o universo empresarial passasse a acautelar, de uma forma mais criteriosa, os custos despendidos no processo de obtenção do seu produto final. Os custos resultantes do processo produtivo passaram a ser o foco da atenção da gestão, pois a aquisição de conhecimento detalhado dos mesmos capacita as organizações de tomada de decisão com um fundamento superior. Este facto, permite às empresas à obtenção de um sucesso superior nos seus negócios e a diminuição de possíveis perdas resultantes de falhas produtivas.

O facto de o preço de venda ser muitas vezes determinado pelo mercado, e não o contrário, leva a que as empresas sejam alvo de uma contenção incessante dos custos inerentes à sua atividade. Todavia, as organizações necessitam de ter no seu poder conhecimentos suficientes do seu macro e micro ambientes de forma a deter alguma margem de manobra entre o custo final e o respetivo preço de venda, pois nenhuma empresa sobrevive com um ponto crítico negativo.

Para que a tomada de decisão tenha a eficácia pretendida pela GEC, é indispensável que exista um sistema implementado de forma eficaz no apuramento e divisão dos custos industriais e não industriais.

Os sistemas de custeio enumerados neste capítulo permitem obter informações essenciais para que possam ser tomadas decisões relativas ao controlo de custos. Com o auxílio destes métodos, uma organização consegue deter conhecimento dos custos do seu produto em todas as etapas do processo produtivo, para além de que adquire informações preciosas que lhe permitirão alcançar melhor os objetivos pretendidos.

Para a obtenção de uma ideia mais exacta dos custos associados ao processo, é necessário que seja feita uma análise detalhada da realidade da imputação dos custos industriais. No caso de existir produção não conforme, a importância despendida na fabricação desta deverá contabilizada

e analisada de forma ponderada. Sendo que, desta, poderá depender a estabilidade do custo produtivo.

Com a crescente implementação das tecnologias na cadeia produtiva, torna-se cada vez mais acessível cronometrar o tempo consumido por cada máquina no ciclo de produção. Assim sendo, cabe à GEC inspecionar e aprimorar, com base na cadeia de valor, o tempo desnecessário despendido por cada atividade.

A diminuição dos tempos de espera por parte dos clientes, devido à crescente inovação, faz com que exista, cada vez mais, uma necessidade de reduzir o tempo despendido por cada atividade no processo de fabrico. Assim sendo, cabe à gestão saber corresponder às mudanças existentes, tomando as decisões mais acertadas em investimento com objetivo de melhoria contínua.

Para que uma empresa permaneça a operar no mercado, e não seja ultrapassada nas organizações com atividades equivalentes, esta necessita de ter constantemente em análise as necessidades do seu público-alvo e as mudanças em curso na indústria.

O controller tem uma função essencial, para que a gestão consiga obter a maioria dos conhecimentos do processo produtivo, cabendo ao mesmo desenvolver relatórios e análises operacionais e financeiras para que sejam utilizadas na tomada de decisão da gestão.

Capítulo 2 - Apresentação da Empresa e das Tarefas Desenvolvidas no Estágio

2 Apresentação da Empresa e das Tarefas Desenvolvidas no Estágio

Introdução ao capítulo

O presente capítulo inicia-se com uma breve apresentação da empresa onde decorreu o estágio, este tem como principal objetivo descrever as atividades desenvolvidas durante o período de estágio realizado na Indústria Transformadora de Papel S.A.

De seguida será realizada uma exposição dos fatores decorrentes da atividade normal da organização, onde será incluída a descrição dos programas de gestão e produção que auxiliam diariamente a Indústria Transformadora de Papel S.A. no controlo de processos.

2.1 Apresentação da empresa

A Indústria Transformadora de Papel S.A. é uma empresa cuja atividade destina-se à transformação de papel. Fundada em 1996, a empresa tem como localização a Zona Industrial do Neiva (Suavecel, n.e.).

Ao longo dos anos foi crescendo no mercado nacional, conseguindo conquistar os mercados internacionais.

A Indústria Transformadora de Papel S.A é uma das filiais de um grupo de empresas, lideradas pela empresa mãe, S.A.

Como filiais do grupo a Indústria Transformadora de Papel S.A tem a Fraldas, S.A. e a Bobines, S.A., esta última ainda se encontra em fase de desenvolvimento no mercado, tendo sido criada com o objetivo de fornecer a maioria do seu produto acabado à Indústria Transformadora de Papel S.A.

O desempenho excepcional nos mercados onde ópera, a qualidade dos seus produtos, a eficiência do sistema de fabrico e um investimento constante em tecnologia mais avançada, fazem da Indústria Transformadora de Papel S.A uma organização de sucesso internacional (Suavecel, n.e.).

A vasta gama de produtos produzida para os diversos tipos de clientes, de acordo com a cultura existente em cada localidade, revela um estudo macroeconómico constante dos mercados onde está inserida.

O facto de a Indústria Transformadora de Papel S.A ser considerada uma empresa de prestígio faz desta uma empresa de confiança para os seus *stakeholders*.

A empresa tem cerca de 50 trabalhadores e um volume de negócios de 2014 superior a 30 milhões de euros, fazendo da Indústria Transformadora de Papel S.A uma empresa de prestígio (Lusa, 2014)

A inovação tecnológica aliada ao desempenho e *know-how* dos seus colaboradores são os fatores de sucesso que têm levado esta empresa à aquisição dos resultados pretendidos.

Todos estes fatores fazem prever estabilidade e sucesso no futuro desta organização.

2.2 Adaptação à organização

Durante o estágio curricular na Indústria Transformadora de Papel S.A, foram desenvolvidas diversas atividades relacionadas com a contabilidade, mas também com as típicas rotinas do escritório.

Permaneci constantemente sob a monitorização de funcionários responsáveis pelo departamento. Estes forneceram-me instruções de execução das tarefas e auxiliaram-me durante a realização das atividades que a seguir são descritas.

O primeiro dia de estágio iniciou-se com a habitual integração na empresa.

A organização encontra-se subdividida por departamentos devido à complexidade do sistema produtivo e à necessidade de otimização do espaço.

Os departamentos existentes na empresa são: a contabilidade; o financeiro; as vendas; a logística; o marketing; os recursos humanos e a qualidade.

A fábrica é separada por linhas de produção, e em cada linha é produzido um tipo de produto diferente. A empresa dedica-se à produção de papel higiénico, rolos de cozinha e guardanapos, havendo três turnos para fazer face ao nível de encomendas.

Sucedeu-se a apresentação e explicação dos programas utilizados no decorrer das diversas operações internas da organização, constatando-se que os mais utilizados são o PHC e o IBERIA.

O uso do *software* PHC é de extrema importância para a organização, visto que proporciona a cada departamento a integração contabilística com a entrada de cada documento. Isto é, à medida que cada operação é realizada, o programa faz a correta distribuição pelas diferentes contas do código do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), através do separador Gestão. Tal, permite que a contabilidade da empresa permaneça atualizada com as operações correntes de cada setor.

Todavia, existe inserção de movimentos nos respetivos diários cujo lançamento é da responsabilidade exclusiva do departamento de contabilidade, tais como: bancos e alterações de natureza irregular.

O programa IBERIA é adaptado às funcionalidades de cada organização. Neste caso, o *software* em questão foi concebido, exclusivamente, para uso desta empresa. Este, permite a transposição dos dados fabris para o PHC, de forma a facilitar a harmonização da informação.

No decorrer das explicações, fui percebendo as tarefas que, nesta fase, me iriam ser atribuídas.

A primeira tarefa que me foi incumbida, foi a de avaliação dos desvios existentes nas diferentes ordens produzidas, mais propriamente, nos meses de setembro e outubro. Este tipo de trabalho proporcionou-me uma aproximação aos dois *softwares* bases da Empresa.

O objetivo era transpor os dados existentes no PHC, em cada período, para a ferramenta do *office* "Excel" para que posteriormente fossem comparadas informações com o *software* de

produção. O propósito era descobrir as origens dos desvios existentes em cada material utilizado em cada produto, por comparação às suas ordens (números atribuídos a cada produção), através da comparação das referências das matérias-primas.

Neste sentido, foi necessário conhecer os códigos atribuídos a cada tipo de material utilizado no sistema de produção. Assim sendo, os códigos utilizados na empresa são:

- 01- Papel (Bobines);
- 02- Plásticos (filmes lisos e impressos);
- 03- Canudos de papel (Mandrill);
- 04- Diversos (aromas dos produtos, caixas, tampos, etc.);
- 05- Produto acabado
 - i. Papel Higiénico;
 - ii. Rolo de Cozinha;
 - iii. Guardanapos.
- 06- Produto acabado da gama industrial;
- 07- Desperdícios de produção;
- 08- Consumíveis (discos, óleos, tintas, etiquetas, etc.)

Também me foram referidos os nomes dos clientes, pois cada produto era destacado, por produção, para cada cliente, sendo de destacar que a empresa tem como clientes os mais importantes hipermercados nacionais e alguns estrangeiros.

Através da interação com o programa, e de acordo com o que me foi referido, foi possível constatar que o sistema de inventário utilizado na empresa é o permanente. Todavia, é realizada anualmente uma contagem física, para que se consiga eliminar qualquer tipo de falha existente no sistema e ter os dados o mais aproximado possível da realidade.

O sistema de custeio das saídas utilizado é o custo médio ponderado, até porque o nível de rotação de *stock* é muito elevado. Sendo que, a oscilação do custo do produto final não é aconselhável para a empresa, visto que o volume de quantidade encomendada é alto.

À medida que ia avançando na análise dos desvios existentes, pude perceber que existem produtos cujos desvios são altos.

O limiar do desvio considerado elevado encontrava-se na casa dos 3 pontos percentuais.

Muitos dos desvios existentes deviam-se à utilização de um material alternativo, ou seja, quando não havia o tipo de produto necessário para a produção era utilizado outro de características semelhantes. Este procedimento era constante, tendo em conta que a interrupção da produção de um certo produto poderia resultar em incumprimento dos prazos estabelecidos com os clientes. E tal, resultaria em penalizações para a empresa, uma vez que são parâmetros estabelecidos contratualmente.

Outra causa dos desvios é a existência constante de misturas, em produção, de produtos já em fase final com produtos em fabrico. Isto é, quando existia em armazém produtos de lotes equivalentes aos que estavam a ser produzidos, mas cuja paleta (quantidade mínima de comercialização) não se encontrava completa, eram introduzidos novamente no processo produtivo.

Assim, eram evitados desperdícios de materiais na produção, e eram satisfeitas encomendas atempadamente.

Todavia, existia certos tipos de plásticos que não eram afetados por estas entradas. Visto que o uso destes era único no final da produção, como o empacotamento e embalagem da palete.

Os desvios cujos fatores não eram facilmente explicáveis, teriam de ser comparados entre meses em análise. Pois, poderia se estar a estipular quantidades incorretas (consumo teórico) para cada tipo de produto ou, até mesmo, estar a desconsiderar desperdícios existentes.

Ao consultar a colaboradora responsável pelos consumos, foi-me explicado que o sistema de armazenagem automático só tinha entrado em funcionamento no mês de setembro. Ou seja, existiam diversos materiais cujos *stocks* ainda estavam a ser corrigidos com o auxílio de *Automatic Guided Vehicles* (AGV) e de sistemas automáticos de armazenagem.

Um dos grandes problemas que origina os desvios, é o facto de a empresa não ter implementada a contabilidade analítica. Quando um tipo de material era introduzido para produção de uma ordem, o procedimento correto seria a pesagem/medição do produto na abertura e no fecho da mesma. Só assim seria possível obter o conhecimento do dispêndio na produção dessa ordem.

No entanto, este é um processo que não é de fácil implementação, visto que os consumos são realizados pelos operadores de produção, e devido à rapidez do processo de fabrico, é quase impossível controlar a inserção dos valores nas fichas técnicas.

Na prática o que é feito é a imputação do material à ordem quando este é introduzido ou retirado do processo produtivo. O departamento de consumos é que calcula posteriormente as médias de cada consumo, para uma aproximação à realidade mais acertada.

Em sequência da análise de desvios realizada, foi-me incumbida esta tarefa baseada nos mesmos dados. Todavia, desta vez, a finalidade era contribuir para a correção das fichas técnicas dos produtos. Isto é, seleccionar os materiais que estavam identificados como alternativos, mas que eram constantemente utilizados, e aconselhar a transposição para principais.

O que também poderia acontecer era utilizarem materiais alternativos na produção. Contudo, estes encontravam-se muitas vezes descritos em medidas diferentes dos materiais principais, o que provocava disparidades nos consumos das unidades produzidas.

Outra tarefa consistiu em seleccionar os produtos que não se encontravam em consumo, mas cujas denominações ainda permaneciam nas fichas técnicas.

2.3 Elaboração do controlo documental

No decorrer da terceira semana de estágio iniciei a verificação das faturas emitidas pelos transportadores das empresas do grupo.

Apesar de ser um trabalho acessível, acarretava muitos passos. Além de ser um processo demorado porque as empresas transportadoras eram diversas e, em média, eram realizadas cerca de trinta expedições por dia.

Seria necessário corresponder o CMR (guia de transporte) original à fatura correspondente. Isto é, cada fatura incorporava, nos seus anexos, os comprovativos de receção da mercadoria por cada cliente, as respetivas guias de remessa e de transporte.

O original da guia de transporte permanecia nas instalações da empresa, no momento da carga, e as restantes acompanhavam a mercadoria para que fossem assinadas e carimbadas pelo cliente. O que permanecia na posse do cliente era um exemplar da guia de remessa e transporte, sendo que, um exemplar de cada uma das vias retornava à empresa, posteriormente, juntamente com a fatura do transportador.

Após a receção da fatura, era necessário verificar que todos os requisitos da entrega da mercadoria tinham sido cumpridos. Para tal, os documentos necessitavam ser revistos e colocar-lhes um “visto” na informação relevante, para que fosse comprovada a respetiva ligação.

Quando as guias de remessa retornavam à empresa, era introduzida no PHC a informação correspondente a cada uma delas e respetiva guia de transporte. Esta informação era posteriormente transposta para o Excel, para que a cada guia correspondente a respetiva fatura do transportador.

Este tipo de mapa era criado por motivos de controlo interno, uma vez que o PHC não dispunha de comandos que pudessem fazer ligação entre todos os documentos da operação (numeração e denominações).

O que dificultava este controlo era o facto de muitas faturas serem referentes a diversas expedições. Tal significava que os documentos alusivos às mesmas poderiam ser muitos, por isso, este tipo de supervisão não poderia deixar de ser feita, dado que, esta forma era a única que permitia à empresa verificar e assegurar as entregas nas condições acordadas, datas e locais respetivos.

Após esta análise os documentos eram arquivados para suporte documental. O arquivo correto de documentos é fundamental para a organização do departamento de contabilidade. Todos os documentos recebidos ou gerados necessitavam de ser colocados no seu devido lugar, onde fosse de fácil localização para possíveis consultas.

2.4 Controlo físico dos inventários

Identificar qual o valor real das existências é uma necessidade comum nas organizações, quer seja, por necessidade de quantificação de valor ou localização.

Uma empresa realiza o inventário quando verifica as existências reais, identifica os seus dados e procede à análise e valorização dos mesmos.

Se uma empresa tem implementado o sistema de inventário permanente, à partida, não será necessário efetuar contagens físicas dos inventários no final do ano, pois pode fazê-lo durante o ano.

Os procedimentos de contagem física de existências em armazém são definidos pela gestão da empresa. Este tipo de procedimento, na Empresa, é realizado com o propósito de verificar a

veracidade do sistema de inventário permanente, apesar de este permitir conhecer em qualquer momento, o estado, o valor, a afetação e a localização dos inventários.

Tal como já foi referido anteriormente, a Empresa contém um sistema de armazenagem interno, cuja gestão é realizada automaticamente através de um sistema de logística com alto nível tecnológico. É através deste, juntamente com os dados obtidos pelo AGV, que as características de cada lote e suas coordenadas em armazém são facilmente identificáveis.

Quanto ao método de mensuração utilizado, este é o custo médio ponderado. Segundo a norma contabilística de relato financeiro (NCRF) 18, §27, pode-se dizer que, neste tipo de critério, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período e do custo de itens semelhantes comprados ou produzidos durante o período.

São diversos os procedimentos adotados pela empresa durante a fase de contagem de existências. Este procedimento é assistido por uma equipa de auditoria para certificação do cumprimento dos procedimentos e constatação da fiabilidade das contagens físicas.

Primeiro é assegurar a segregação de funções para a contagem de existências e para a verificação dos dados no sistema. Esta tarefa é realizada pelo departamento logístico, visto ser o mais adequado, a nível organizacional, para realizar esta tarefa

O que é executado e registado, em suporte de papel, pelas equipas de contagem é:

- Descrição de cada lote;
- Alusão às características de cada lote;
- Quantidade existente; e
- Referências para posterior identificação.

Torna-se pertinente referir que, este tipo de procedimento é efetuado sem que as equipas de contagem acedam, previamente, aos dados dos produtos existentes em armazém e a sua localização. Tal, é aconselhado a nível de controlo interno, pois desta forma o trabalho é realizado com o devido rigor e obriga a uma contagem exata das existências.

O passo que se segue é o da entrega das anotações realizadas, por parte das equipas de contagem, às equipas de introdução e confrontação de dados a nível de sistema.

Esta segunda etapa inicia-se com a introdução no sistema PHC dos lotes de cada produto, respetivas referências e quantidades obtidas nas contagens físicas. Este procedimento é realizado com o intuito de proceder à posterior exportação de dados para a ferramenta Excel. Assim, é possível obter um mapa com a informação, de forma paralela, dos dados existentes no sistema e dos dados provenientes das contagens físicas.

Os problemas que poderão surgir, nesta fase, é a inexistência dos respetivos lotes num dos sistemas. Isto é, poderá existir situações onde o artigo consta da listagem obtida pela contagem física, mas não consta no programa PHC ou vice-versa.

Este tipo de situações pode ser originado por erro da equipa de contagem, na anotação do lote, ou por erro contabilístico, no momento de emissão da guia de transporte. Para verificar a verdadeira origem do problema recorre-se, ao EFACEC. É através deste, com a introdução da referência do produto, que é possível saber se o lote em questão existe realmente no armazém interno ou não.

Caso a existência se mostre comprovada em armazém interno, é feita introdução dos lotes no PHC, de forma a mostrar uma imagem o mais verdadeira possível. Na ocorrência de verificação do contrário, é realizada uma segunda conferência física, dos lotes em questão. Caso estes efetivamente existam, é necessária a introdução dos respetivos dados no PHC, não obstante que qualquer alteração efetuada no PHC tenha que ser devidamente fundamentada pela equipa de inserção de dados.

Os procedimentos eliminatórios nesta fase são fulcrais para verificação das existências e garantir a autenticidade das contagens físicas.

No final, é retirada uma listagem do PHC que é comparada com a listagem das contagens físicas para apuro da concordâncias e discordâncias, que servirá de base de análise a nível de controlo interno.

2.5 Procedimentos inerentes às compras de manutenção

O processo das compras de manutenção inicia-se no departamento de produção, no qual através de um colaborador responsável pela função de controlo de *stock*, são expostos, numa ficha de “pré- requisição de peças”, os materiais que se encontram com necessidade de substituição.

Cada máquina detém um determinado número de série, as respetivas peças e estas estão referenciadas com os seus respetivos códigos.

Assim, quando a necessidade das peças é verificada procede-se à requisição, através das referidas denominações, ao departamento de compras.

O que sucede após a entrega da ficha de pré- requisição de peças são passos importantes, não só para o controlo interno, mas também para o controlo de custos.

Após a receção da ficha por parte do departamento de compras, procede-se à consulta, através da respetiva referência de produto, dos fornecedores que detém aquele tipo de material. Entre estes, são escolhidos aqueles que possuem os preços mais atrativos.

Caso se trate de um produto cuja referência ainda não tenha sido criada, procede-se à criação do mesmo no IBERIA.

No entanto, é dada preferência aos fornecedores fabricantes das máquinas cujas peças se encontram em falta ou danificadas. Desta forma, é possível manter a garantia da permanência originária das peças.

São obtidos três orçamentos, por parte do departamento de compras, para o material em questão.

A análise e aprovação do melhor orçamento, através da relação preço qualidade, é realizada pela chefia do departamento de compras.

A seguir há o lançamento da encomenda no PHC e envio para o respetivo fornecedor da respetiva nota.

É nesta fase que se verifica a concordância entre os prazos de entrega e os prazos de pagamento.

A receção da encomenda cabe ao departamento de logística, sendo neste feito o controlo de quantidade e qualidade.

Se o material recebido não se revelar o pretendido ou não tiver as características necessárias, a respetiva fatura é bloqueada no PHC, podendo ser inserida nas alíneas “compras não aprovadas” ou “a aguardar nota de crédito”.

Após a validação, por parte do armazém, da conformidade da encomenda rececionada com a respetiva emissão da guia de receção, é iniciado o processo documental inerente.

Cabe ao departamento de compras, após receção da fatura e lançamento desta por parte da chefia, agregar toda a documentação relativa ao material encomendado. Desde o seu pedido até à sua receção, ou seja, a junção da pré-requisição, da nota de encomenda, da guia de receção e duplicado da fatura.

Posto isto, é da responsabilidade do departamento financeiro emitir as notas de pagamento, que posteriormente são colocadas no processo, e deste modo, é concluído o processo de compra de material de manutenção.

2.6 Controlo interno de desperdício

Um dos procedimentos de controlo interno é o controlo diário do desperdício operacional. Isto é, a matéria-prima que, durante o processo de fabrico, se torna inutilizável é contabilizada nos mapas internos. Este registo permite, não só, quantificar os níveis de desperdício, bem como justificar desvios de material gasto no produtivo.

Assim sendo, uma das tarefas realizadas durante o estágio, uma vez que se interligava diretamente com o tema escolhido, foi o contacto direto com os mapas e as respetivas folhas internas de registo de desperdício.

Primeiro procedi à transposição dos valores e dados descritos nas folhas internas para os respetivos mapas de Excel.

O registo diário do desperdício estava discriminado, pormenorizadamente, por turnos de laboração, por linha de fabrico e por item de causa de desperdício. Nesses itens, poderiam ainda ser relatados, de forma escrita pelos colaboradores, a razão associada às quantidades desperdiçadas.

Foi-me atribuída a tarefa de realizar um mapa detalhado dos motivos que estariam a levar as linhas de produção a produzir mais desperdício. Nestes, deveria tratar a informação proveniente do processo produtivo e, através de um tratamento estatístico, transforma-la em dados percentuais para que fosse possível a sua interpretação por gráficos.

Feito isto, seria possível obter uma análise mais detalhada dos principais motivos que estariam a “estragar” mais matéria-prima. Sendo que, outra vantagem da otimização deste processo, uma vez que os gráficos eram descritos por linha e turno de produção, seria a possibilidade de intervenção direta na fonte problemática. Esta, poderia estar a ser originada por uma máquina, um tipo de procedimento ou até mesmo por um possível erro humano.

No final, com base na análise gráfica, foi possível verificar que o principal motivo de desperdício era originado pelas máquinas, devido ao encravamento de papel.

2.7 Registo de encomendas e controlo de stock de previsões de produção

Uma vez que a empresa detém implementado um sistema tecnologicamente avançado, as encomendas, na sua maioria, são registadas diretamente no sistema. Isto é, os clientes que pretendem fazer as encomendas introduzem os dados numa plataforma *on-line*, a qual por sua vez, procede à conversão dos dados XML para o PHC. Desta forma, ao aceder ao sistema interno, as encomendas já se encontram automaticamente agendadas.

As encomendas rececionadas via eletrónica ou chamada têm de ser introduzidas ou convertidas no sistema manualmente.

A partir do momento em que se encontram validadas no sistema, as encomendas passam para a parametrização de “não aprovadas” até que o departamento financeiro proceda à sua aprovação.

No seguimento do processo de encomendas, procede-se ao tratamento dos dados de acordo com os critérios da empresa.

A data da carga da encomenda é inserida posteriormente ao processo de tratamento dos dados. Esta é de extrema relevância visto que depende do tempo que decorre o transporte das mercadorias das instalações da empresa para as do cliente.

É com base na informação introduzida no sistema que se torna possível prever quando é que os produtos originar a necessidade de produção, sendo que esta informação é remetida nas fichas de produção.

Tal como na maioria das empresas industriais, é realizado regularmente um controlo do *stock* em armazém de matérias-primas.

O controlo do *stock* é realizado cada vez que se remete uma ordem para produção. Isto é, consoante as encomendas dos clientes vão chegando, são definidas datas para as respetivas entregas, é efetuado o cálculo da data inicial de produção. Desta forma, torna-se improvável que se entre em incumprimento para com o cliente.

Nesse sentido, todos os dias são impressas fichas referentes à produção do dia seguinte. Estas, estão discriminadas por tipo de produto e respetiva linha de produção.

Visto que a empresa detém dois programas, um como já referi, específico da produção, e outro de operações de gestão e contabilidade, torna-se necessário, após a emissão da respetiva ficha, consultar a referência do respetivo produto. Ao efetuar esta pesquisa, obtém-se a listagem das matérias-primas que o compõem e respetivas referências.

Já no PHC, para obtenção dos valores em *stock* das respetivas matérias-primas, introduz-se as referências encontradas e comprara-se com os valores necessários para a produção. Geralmente, são valores que se encontram sempre em *stock*, visto que as encomendas de matérias-primas são efetuadas com base na média das encomendas mensais de cada cliente.

Todavia, poderia suceder de ter existido um consumo díspar dos anteriores e com esta medida de controlo acrescida tornar-se-ia possível detetar o problema, a tempo e seleccionar um consumo alternativo.

2.8 Emissão das fichas referentes à produção

Com base na opção existente no PHC “encomendas pendentes” parâmetro “necessidades de produção” procede-se à cópia dos dados para a ferramenta de Excel, onde se realiza o seu tratamento.

A transferência de encomendas para a designação de “pendentes” pode ser originada por eventual rutura de produção.

Assim, torna-se necessário estabelecer um programa de produção, para que se consiga fazer face aos produtos com carência de *stock*.

A análise dos dados importados, referente às necessidades de produção, mostra-nos quais os produtos que deverão ser produzidos semanalmente.

Com base nisto, na folha de Excel deve-se criar um filtro de valores que se encontrem a negativo, pois estes serão os que necessitarão ser produzidos.

O valor mínimo que deve constar no armazém de produtos acabados, para fazer face à média das encomendas, é de uma semana e meia de satisfação das encomendas médias.

Com toda a informação mencionada, e com base nestas duas consultas, procede-se à transposição da designação dos produtos e respetivas quantidades que têm mais urgência em produção.

Ao realizar este procedimento, torna-se possível evitar a rutura de *stock* de produto acabado e possíveis penalizações por parte dos clientes.

2.9 Registo das faturas rececionadas

O registo de faturas, provenientes dos fornecedores, pode ser referente a diferentes níveis de serviço, e, portanto, representativas de secções distintas.

Um dos procedimentos existentes na organização, no caso específico da secção de consumíveis e indiferenciados, consiste na necessidade de obtenção de aprovação, por parte da direcção, para a realização da encomenda. Eventualmente, se este procedimento estiver em falta, o departamento financeiro não procederá à emissão da respetiva nota de pagamento.

No momento em que se procede à introdução dos dados existentes das faturas rececionadas, através das referências de cada artigo, o sistema remete automaticamente toda a informação agregada para a contabilidade. Isto é, uma vez que cada referência está inserida no programa com um respetivo código, e este código, por sua vez, encontra-se formatado para movimentação das respetivas contas SNC, gera-se uma movimentação de valores e os dados anexados à documentação originária e posterior. Este processo faz com que a contabilidade

permaneça continuamente atualizada, à medida que os documentos vão sendo inseridos no sistema.

A conclusão desta tarefa é o encaminhamento da fatura para arquivo contabilístico, o que pode incluir a junção da fatura inserida com a respetiva autorização de compra (no caso de consumíveis e indiferenciados).

2.10 Faturação a clientes e expedição

O processo de faturação aos clientes é realizado pelo chefe do departamento de contabilidade, visto tratar-se de um processo que acarreta grandes responsabilidades.

Para que se possa iniciar o processo de faturação é necessário que se disponha das guias de saída de armazém ou remessa e respetivos CMR`s por respetiva ordem.

As guias de saída de armazém encontram-se numeradas sequencialmente, por cada cliente.

No momento da emissão das faturas existem detalhes que devem ser considerados, tais como, a data de emissão das faturas. Esta, deverá ser verificada tendo em consideração que, legalmente, a empresa apenas possui cinco dias para converter a guia de remessa em fatura e o sistema permitirá mais emissão de faturas com data superior.

Outro fator a ter em conta é a nota de encomenda enviada pelo cliente. Dever-se-á verificar as quantidades e respetivos prazos de pagamento, sendo que estes últimos poderão ser diferentes entre os clientes.

Por último, dever-se verificar possíveis descontos ou correções a ser feitas à respetiva fatura antes da mesma ser submetida, tendo em conta que não é permitida a emissão de notas de débito ou crédito ao cliente.

Neste processo, a finalização é feita com a emissão de duas ou três vias, dependendo da nacionalidade do cliente. Isto é, no caso de o cliente ser residente em Portugal a obrigatoriedade de envio é apenas do documento original, permanecendo o duplicado na contabilidade da empresa. Caso o cliente seja não residente deve-se proceder ao envio de original e duplicado, ficando o triplicado na posse da organização.

Cada transporte realizado para as instalações dos clientes deverá ser realizado com as cargas limites estipuladas, para aproveitamento do espaço e controlo dos custos. Ou seja, cada camião tem a capacidade máxima de transporte de trinta e três paletes, sendo que cada itinerário a realizar terá que se encontrar carregado com este nível de carga.

Se por casualidade a carga encomendada não perfizer o nível mínimo estipulado, é realizado um contacto com a outra empresa do grupo de forma a verificar se não há cargas incompletas que sejam para a mesma localidade. No caso de esta tentativa de preenchimento se mostrar negativa, é efetuado um contacto com o cliente, para que as quantidades encomendadas sejam alteradas, de maneira a completar a carga de envio.

Considerações finais ao capítulo

A realização do estágio numa empresa de grande dimensão, e com uma relativa estabilidade nos mercados onde opera, revelou-se de grande interesse.

O facto de a atividade na qual esta empresa está inserida englobar diversas fases permitiu adquirir um conhecimento mais abrangente das operações desta indústria.

A maior parte das tarefas desenvolvidas estiveram relacionadas com o controlo de custos, nomeadamente desvios e desperdícios. A maior análise recaiu sobre a variação do consumo nas matérias-primas.

O facto da empresa Indústria Transformadora de Papel S.A não ter implementado um subsistema analítico da contabilidade fez com que os mapas e análises desenvolvidos fossem importantes para a gestão. De acordo com o que consegui constatar, nesta área os recursos não estavam a ser utilizados de forma eficiente.

Foi necessário adquirir informações de outros departamentos, o que, foi feito sem grande sucesso, visto que a análise de discrepâncias no consumo não era um procedimento de carácter urgente.

Mediante o que me foi exposto dos procedimentos da organização, mais especificamente a receção e emissão de faturas, foi possível constatar que é realizado um rigoroso controlo interno, sendo associado a este uma segregação de funções bem delineada.

Durante a execução do estágio na empresa Indústria Transformadora de Papel S.A, as principais limitações foram no acesso à aquisição de conhecimentos e a prática variada de atividades.

Em suma, poderei referir que o presente estágio, apesar de não ter sido ser promovedor da uma prática muito diversificada de tarefas, contribui para consolidar os conteúdos teóricos abordados no mestrado, nomeadamente na área de controlo de custos.

Conclusão

Conclusão

O presente relatório teve por base o tema do Controlo de Custos aliado ao estágio curricular realizado na empresa Indústria Transformadora de Papel S.A.

Quando nos referimos a controlo de custos, não estamos apenas a direcionarmo-nos para os custos decorrentes do processo produtivo. O controlo de custos, ao ser realizado, deve abranger todos os gastos associados à atividade diária da organização.

Torna-se necessário que a gestão tenha como suporte das suas ações a informação adquirida com base nas atividades de todo o processo organizacional. Esta deve ser adquirida regularmente de forma a auxiliar a tomada de decisão de forma mais atempada.

Quando o sistema de controlo de custos funciona adequadamente este permite à organização uma melhoria dos seus processos. O estudo do ciclo produtivo e o conhecimento das atividades que realmente acrescentam valor ao produto proporcionam um conhecimento mais fiável dos custos de produção, do ponto crítico das vendas e do nível máximo de produtividade.

O facto de as organizações mostrarem-se cada vez mais adeptas da eliminação de materiais e de maquinaria obsoleta, devido a ineficiência no processo produtivo e dos custos acrescidos, tal fomenta a inovação no mercado global.

O recorrer constante a material inovador por parte das organizações torna-se de extrema relevância, não só, a nível competitivo, mas também para permanência da sustentabilidade.

O presente relatório relata as atividades desempenhadas no decorrer do estágio curricular realizado na empresa. Estas atividades estiveram basicamente limitadas ao controlo de custos, por um lado, com a elaboração e aplicação de um mapa de controlo de desvios, e, por outro, com a realização de um sistema, através de um mapa de *Excel*, de análise dos motivos originários de desperdícios.

Com a realização deste relatório foi possível criar uma relação entre a teoria e a prática na execução de algumas das tarefas habituais do departamento. A troca de conhecimentos entre as mesmas resultou numa aprendizagem mais produtiva.

Ao realizar uma análise às tarefas desempenhadas, no âmbito de controlo de custos, pude verificar que a empresa não se limita ao cálculo de custos detidos por cada ordem, mas também a uma análise desses custos. Por sua vez, a utilização de informação sobre custos recai sobre a formulação, desenvolvimento e implementação de estratégias de forma a minimizar as discrepâncias sobre os desvios existentes no processo produtivo.

Com o desenrolar das atividades, pude concluir que a empresa utiliza o sistema contabilístico financeiro mais indicado no fornecimento de informação atempada e relevante para os seus *stakeholders*.

Adicionalmente, torna-se pertinente referir que o inventário em uso é o permanente, fato este de grande relevo tendo em conta que a conta 61 encontra-se continuamente atualizada.

Todavia, foi possível constatar que a empresa não implementa contabilidade analítica no controlo dos processos. No que se refere ao custeio utilizado, assume-se que o Custo Médio Ponderado é o habitualmente utilizado. A utilização assídua deste poderá estar associada ao

peso dos custos fixos no custo total de produção e à necessidade de recurso a custos teóricos para efeitos de valorização das existências e determinação do custo unitário dos produtos.

Mediante o que foi exposto no decorrer das atividades desempenhadas, poderei concluir que, para que exista uma GEC eficiente e eficaz, é necessário que haja uma análise constante e detalhada sobre-a gestão de custos. Neste caso, a empresa não implementa, no decorrer das suas funções, uma análise constante e detalhada do seu controlo de custos. A falta de recurso às ferramentas da contabilidade analítica para custear os seus produtos prejudica o seu processo de controlo de custos. Segundo o que pude verificar, a variabilidade do custo dos seus produtos apenas era influenciada pela alteração dos custos estabelecidos pelos fornecedores, não sendo muitas vezes imputado o custo de materiais efetivamente gastos no decorrer do processo de fabrico.

O quotidiano organizacional é variável de empresa para empresa, tal como os procedimentos internos e hábitos de trabalho. Por vezes, estes fatores dificultam a obtenção de informação e a pesquisa a desenvolver. Neste sentido, as dificuldades encontradas, na empresa durante o estágio curricular, e na investigação sobre o tema foram diversas. Estas foram o sigilo e a impossibilidade de realização ou visualização de tarefas essenciais para aquisição de um conhecimento mais abrangente.

Findando, pode-se afirmar que o resultado que se tem, de acordo com a base teórica, é que as empresas com melhor controlo de custos tornam-se detentoras de um melhor desempenho, não só a nível interno, mas também a nível de mercado. Sendo que, os dirigentes das empresas devem ter como foco primordial da sua tomada de decisão o controlo de custos, mas nunca desconsiderar o foco no cliente.

Bibliografia

- Afonso, P. S. (2002). Sistemas de custeio no âmbito da contabilidade de custos: o custeio baseado nas atividades, um modelo e uma metodologia de implementação. Dissertação de Mestrado. Universidade do Minho. Braga, Portugal.
- Bruni, A. L., & Torres, S. M. (2010). *Controladoria Empresarial - conceitos, ferramentas e desafios* (22º ed.). Salvador BA: EDUFBA.
- Cabral, J. M. (1989). Centros de custos, de resultados e de investimentos. Dissertação de mestrado em gestão. Universidade Técnica de Lisboa .Lisboa, Portugal.
- Caiado, A. C. (2003). *Contabilidade de Gestão* (3 ed.). Lisboa, Portugal: Áreas Editora, SA.
- Castanheira, L. G., Gonçalves, M. N., Oliveira, N. C., & Ribeiro, R. R. (18-19 de Abril de 2013). O custeio variável como medida de mensuração do resultado operacional em propriedade rural com produção agrícola e granjeira. *Gestão pelos custos - Um caminho em tempos de crise*. XIII Congresso Internacional de Custos. Obtido de <http://www.otoc.pt/news/PENCUSTOS/trabalhoscc.html>
- Coelho, M. H. (2011). Ferramentas da Contabilidade de Gestão Estratégica: O Custo Alvo. (I. P. Porto, Ed.)Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas. *II*, 45-98.
- Cordeiro, A., & Vieira, F. D. (Novembro de 2011). *Inovação: Fator-chave na competitividade das Pequena e Médias Empresas (PMEs). Uma Panorâmica das Barreiras à Inovação em Portugal*. Apresentado no âmbito da International Conference on Engineering UBI.Universidade do Minho. Braga, Portugal.
- Costa, F. C. (2013). *A importância dos custos da qualidade e o seu foco nas atividades: o caso de uma empresa do sector da água em Portugal*. Relatório de estágio de mestrado em Gestão. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. Coimbra, Portugal.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2003). *Gestão de Custos - Contabilidade e Controle* (3º ed.). (R. B. Taylor, Trad.) São Paulo, Brasil: THOMSON.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Foster, G. (2004). *Contabilidade de Custos* (11ª ed.). São Paulo, Brasil : Pearson Education.
- Horngren, C. T., Foster, G., & Datar, S. M. (2000). *Cost Accounting - A Managerial Emphasis* (Tenth ed.). Upper Saddle River, New Jersey, U.S.A.: Prentice-Hall, Inc.
- Jordan, H., Neves, J. C., & Rodrigues, J. A. (2008). *O Controlo de Gestão - Ao Serviço da Estratégia e dos Gestores* (8º ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Lusa, A. (2014). *Empresa de Viana investe 6 milhões e gera 15 novos empregos para produzir mais fraldas*. Jornal i: <http://www.ionline.pt/artigos/dinheiro/empresa-viana-investe-6-milhoes-gera-15-novos-empregos-produzir-mais-fraldas/pag/-1>. (Obtido em 15 de 11 de 2014)
- Manuel, A. (2011). *Gestão de Produtividade - Controlo de Custos nas Empresas de Construção*. Seminário “Gestão da Produtividade no Setor da Construção e Similares”. Vila Real. Portugal.

- Miranda, A. I. (13 de Setembro de 2013). O controlo de Gestão como fator de Competitividade. Relatório de estágio de Mestrado em Gestão. Universidade de Coimbra. Coimbra, Portugal.
- Pillot, G. (1992). *O Controlo de Gestão*. (A. Moreira, Trad.) Lisboa: Ediprisma.
- Pimentel, A. C., Sousa, E. M., Neto, P. d., & Mâsih, R. T. (18-19 de Abril de 2013). *A Aplicação dos Métodos dos Centros de Custos na Área Industrial de Uma Empresa Jornalística*. Tema apresentado no XIII Congresso Internacional dos Custos. Obtido de <http://www.otoc.pt/news/PENCUSTOS/trabalhoscc.html>
- Quesado, P. R., & Rodrigues, L. L. (2007). *A gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas*. observatorio-iberoamericano: <http://www.observatorio-iberoamericano.org/RICG/Portal.htm> (Obtido em 18 de Dezembro de 2014)
- Reis, M. d. (2011). A importância da contabilidade analítica e o custeio direto e indireto numa microempresa do setor da cortiça. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Porto, Portugal.
- Rocha, A. C. (2006). *Análise de Custos e a sua Contabilização*. Lisboa: Universidade Lusíada Editora.
- Rodrigues, J. A. (2011). *Contabilidade Analítica - Tópicos para a sua implementação. Organização da estrutura de custos das instituições de ensino superior e de IDT*. Programa de suporte às ações de formação promovidas por GRICES e OTIC: <https://www.otic.utl.pt/files/2011/08/Organiza%C3%A7%C3%A3o-das-estruturas-de-custos-das-Instit.-de-Ensino-Superior-e-de-IDT-Contab.-Anal%C3%ADtica.pdf> (Obtido em 2 de novembro de 2014 Documento)
- Rodrigues, N. M. (2010). *Caracterização da Competitividade das Maiores Empresas da Construção Civil e Obras Públicas Portuguesas pelo Modelo das Cinco Forças de Porter*. Dissertação de Mestrado em Engenharia Civil – Construção. Faculdade de Ciências e Tecnologia da Universidade Nova de Lisboa. Lisboa, Portugal.
- VanDerbeck, E. J., & Nagy, C. F. (2001). *Contabilidade de Custos* (11 ed.). (T. Learning, Trad.) Brasil: Thomson Learning.
- Suavecel, S.A. (n.e.) : <http://www.suavecel.pt/>: <http://www.suavecel.pt/?lg=pt&id=12> (Obtido em 14 de novembro de 2014).