

Instituto Politécnico de Coimbra  
Instituto Superior de Contabilidade  
e Administração de Coimbra

Ana Rita Lança Carolina

Relatório de Estágio  
O Papel da Contabilidade e o Controlo de Custos  
numa Organização Empresarial

O Papel da Contabilidade e o Controlo de Custos numa Organização Empresarial

Ana Rita Lança Carolina

ISCAC | 2018

Coimbra, abril de 2018





Instituto Politécnico de Coimbra  
Instituto Superior de Contabilidade  
e Administração de Coimbra

Ana Rita Lança Carolina

Relatório de Estágio  
O Papel da Contabilidade e o Controlo de Custos  
numa Organização Empresarial

Relatório de estágio submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Controlo de Gestão, realizado sob a orientação da Professora Rosa Nunes e supervisão do Dr. António Augusto Neves Lopes.

Coimbra, abril de 2018

## **TERMO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro ser a autora deste relatório de estágio, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente relatório de estágio.

## **AGRADECIMENTOS**

É com grande satisfação que dou por terminada esta etapa da minha vida, a qual não seria possível concluir sem o apoio de algumas pessoas.

Em primeiro lugar gostaria de agradecer à Professora Dra. Rosa Nunes pela orientação na elaboração deste relatório, e por toda a compreensão e disponibilidade prestada.

Gostaria também de agradecer ao meu supervisor, Dr. António Augusto Neves Lopes, por todo o apoio, disponibilidade e atenção ao longo dos seis meses de estágio.

Agradeço também a todos os colaboradores da empresa, com quem contactei diretamente, pois a forma como fui recebida ajudou muito na minha rápida integração, com especial atenção às colaboradoras do Departamento de Controlo de Fornecedores.

Por fim, agradeço aos meus pais, à minha irmã e às minhas amigas, pelo apoio que sempre me deram nesta longa caminhada.

## **RESUMO**

O presente relatório enquadra-se no estágio curricular da parte não letiva do Mestrado de Controlo de Gestão, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, que decorreu na Somincor – Sociedade Mineira de Neves Corvo, SA, e teve a duração de 960 horas, com início em janeiro e término em julho de 2016.

Este relatório tem como objetivo primordial dar a conhecer as atividades desenvolvidas nesse período e abordar questões teóricas relacionadas com as mesmas, de forma a permitir estabelecer as ligações entre a teoria e a prática, essenciais à elaboração de uma reflexão crítica sobre o estágio.

Dentro dos assuntos teóricos abordados, realça-se a problemática da importância da Contabilidade (Financeira e de Gestão), do Controlo Interno e mais concretamente do Controlo de Custos (CC) para o sucesso da organização.

A metodologia utilizada para a elaboração deste relatório, no que diz respeito à componente teórica, foi essencialmente a pesquisa de artigos em revistas científicas e em teses/dissertações que explorassem e descrevessem o CC e as suas implicações. Para a elaboração da parte prática foi a observação diária, o registo das memórias das vivências do estágio e o uso do método descritivo para a redação da apresentação das tarefas realizadas.

A principal conclusão retirada da componente teórica é que um adequado Controlo de Custos é fundamental para o sucesso de qualquer organização. Durante o estágio observou-se que também o é para a empresa acolhedora, sendo inclusive um processo bastante desenvolvido, e fundamental, dada a dimensão da mesma.

Em termos de experiência profissional, sendo o primeiro contato com a realidade empresarial, ajudou a desenvolver capacidades de trabalho em equipa e a estabelecer ligações entre a teoria, apreendida na parte letiva, e a prática, adquirida num contexto real.

Palavras-chave: Controlo de Custos; Controlo Interno; Contabilidade Financeira; Contabilidade de Gestão.

## **ABSTRACT**

This report was developed for the non-academic component of the Master's degree in Management Control at ISCAC. The internship took place between January and July 2016 at Somincor – Sociedade Mineira de Neves Corvo, SA and had a total length of 960 hours.

The main objective of this report is to present all activities carried out during this period and to analyse relevant theoretical issues. The connection between theory and practice was essential in order to guarantee a successful critical analysis concerning the internship.

As part of the theoretical component, the following issues were seen to be some of the most important:

- Financial and Management Accounting;
- Internal Control;
- Cost Control

The methodology used in carrying out the theoretical element of this report was by consulting and researching articles in scientific magazines, as well as in other theses and dissertations that dealt with Cost Control and its implications. The practical element included daily observation and annotation of main points during the internship. The details observed were then recorded as part of a descriptive journal.

The main conclusion drawn from the theoretical research was that adequate Cost Control is essential for the success of any company. In fact, outstanding Cost Control was observed at Somincor, and was found to be essential due to the size of the company.

This internship allowed the development of teamwork as well as the ability to establish a connection between the theoretical component of the course and the practical issues of the workplace, developed during the internship.

**Keywords:** Cost Control; Internal Control; Financial Accounting; Management Accounting

# ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO .....	1
CAPÍTULO 1 – Enquadramento Teórico .....	3
1.1 O Cálculo e o Controlo de Custos nas Empresas Industriais .....	3
1.2 Os Custos por Natureza e a Contabilidade Financeira .....	5
1.3 A Contabilidade de Gestão.....	7
1.4 A Reclassificação dos Custos na Contabilidade de Gestão .....	10
1.5 Controlo Interno .....	11
1.5.1 Definição.....	11
1.5.2 Objetivos .....	12
1.5.3 Tipos de Controlos Internos.....	13
1.6 Sistemas Contabilísticos: Monista e Dualista .....	14
1.7 Métodos de Custeio.....	15
1.7.1 <i>Activity-Based Costing</i> (ABC).....	17
1.7.1.1 A origem da abordagem ABC .....	17
1.7.1.2 Principais características do Sistema ABC.....	18
1.7.1.3 Vantagens e Desvantagens da Implementação do Sistema ABC .....	20
1.8 Custos Reais ou Orçamentados .....	21
1.8.1 Custos Reais: dificuldades e inconvenientes .....	21
1.8.2 Custos Orçamentados .....	22
1.9 Orçamentos .....	22
1.10 Desvios .....	25
CAPÍTULO 2 - Apresentação da Empresa Acolhedora .....	28
2.1 Descrição da Empresa: Somincor–Sociedade Mineira de Neves Corvo, S.A.	28
2.2 Visão, Missão e Princípios Orientadores .....	31



2.3	Análise SWOT .....	32
2.4	Interação da Somincor com a região .....	34
2.5	Área Operacional da Somincor .....	36
2.6	Principais Clientes.....	37
2.7	O Sistema Informático .....	37
CAPÍTULO 3 - Atividades Desenvolvidas .....		39
3.1	Arquivo .....	40
3.2	Classificação dos Documentos.....	41
3.3	Circularização de Saldos .....	43
3.4	Reconciliações Bancárias .....	45
3.5	O Sistema Contabilístico da Somincor .....	46
3.6	Estrutura de Centros de Custos .....	47
3.7	Planeamento dos Custos.....	48
3.8	O Orçamento da Somincor.....	49
3.9	O Modelo Global de Custeio de Produção.....	50
3.10	O Sistema ABC na Somincor .....	52
3.11	Apuramento dos Desvios.....	53
3.11.1	Análise dos Desvios nas Lavarias.....	54
3.12	O <i>Reporting</i> .....	63
CAPÍTULO 4 - CONCLUSÃO.....		67
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....		69
ANEXOS .....		72

## ÍNDICE DE FIGURAS

<b>Figura 1.1-</b> Processo de Fabricação de Produtos Tangíveis .....	4
<b>Figura 1.2 -</b> Fases de Implementação do Sistema ABC .....	19
<b>Figura 1.3 -</b> Etapas de Implementação do ABC .....	19
<b>Figura 1.4 -</b> Fases de Conceção de um Orçamento .....	23
<b>Figura 2.1-</b> Localização do Jazigo de Neves Corvo .....	28
<b>Figura 2.2 -</b> Evolução dos Lucros da Somincor .....	29
<b>Figura 2.3 -</b> Depósito Mineral de Neves Corvo.....	36
<b>Figura 2.4 –</b> Vendas totais expressas em percentagem por país de Destino.....	37
<b>Figura 3.1 -</b> Organograma da Somincor .....	39
<b>Figura 3.2 -</b> Carimbo de classificação de documentos contabilísticos .....	42
<b>Figura 3.3 -</b> Documento para Reconciliações Bancária.....	46
<b>Figura 3.4 -</b> Exemplo da Estrutura de Centros de Custos.....	47
<b>Figura 3.5 -</b> Modelo Global de Custeio de Produção .....	51
<b>Figura 3.6 -</b> Custos Operacionais de Logística no 1º Semestre de 2016 .....	64
<b>Figura 3.7 -</b> Análise dos Desvios de Logística em K euros.....	65
<b>Figura 3.8 -</b> Análise da Rúbrica - Outros Custos.....	66

## ÍNDICE DE TABELAS

<b>Tabela 1.1 -</b> Evolução do Foco da Contabilidade de Gestão ao Longo dos Anos.....	8
<b>Tabela 1.2 -</b> Exemplos de Controlos Internos.....	13
<b>Tabela 1.3 -</b> Fatores condicionantes dos Métodos de Custeio.....	17
<b>Tabela 2.1 -</b> Síntese Histórica da Empresa .....	30
<b>Tabela 2.2 -</b> Análise SWOT.....	33
<b>Tabela 3.1 -</b> Descrição dos Diários .....	40
<b>Tabela 3.2 -</b> Circularização de saldos com o Fornecedor Y .....	44

<b>Tabela 3.3 - Ordem de Processo de Produção - Extração.....</b>	<b>53</b>
<b>Tabela 3.4 - Total Toneladas Tratadas 1º Semestre 2016.....</b>	<b>55</b>
<b>Tabela 3.5 – Total de Custos das Lavarias 1º Semestre 2016.....</b>	<b>55</b>
<b>Tabela 3.6 - Decomposição dos Desvios pelas Causas.....</b>	<b>59</b>

## **LISTA DE SIGLAS**

ABC – *Activity-Based Costing*

AIPCA – *American Institute Of Certified Public Accountants*

CAM-I – *Advanced Manufacturing International*

CI – **Controlo Interno**

CC – **Controlo de Custos**

CO - *Controlling*

DFC – **Demonstrações de fluxos de caixa**

DF – **Demonstrações Financeiras**

DR – **Demonstração dos Resultados**

FI – *Fincancial Accounting*

IIA – *Institute of Internal Auditing*

IMA – *Institute of Management Accountants*

K- **Milhares**

LMC – *Lundin Mining Corporation*

MO – **Mão-de-obra**

MP - **Matérias-primas**

SCI - **Sistema de Controlo Interno**

SWOT- *Strengths Weaknesses Opportunities Threats*

## **INTRODUÇÃO**

O presente relatório surge na sequência da opção da mestranda pela realização de estágio curricular, na parte não letiva do Mestrado em Controlo de Gestão do ISCAC, motivada em grande parte pela expectativa de integração no mundo do trabalho. Esta integração está, normalmente, dependente de experiência profissional que ainda não tinha sido obtida ao longo do percurso académico, por não existir qualquer atividade desenvolvida no contexto organizacional.

O estágio decorreu nas instalações, na Direção Financeira e Compras, mais propriamente no Departamento de Contabilidade e Controlo de Gestão e no Departamento de Gestão Financeira & *Budget e Reporting*, da empresa Somincor- Sociedade Mineira de Neves Corvo, SA, que, tal como o nome indica dedica-se à atividade mineira.

O presente relatório tem como principal objetivo descrever as atividades desenvolvidas ao longo dos seis meses de estágio na Somincor, assim como fazer uma interligação entre as mesmas e os conhecimentos teóricos adquiridos na área de Controlo de Gestão.

De acordo com os objetivos anteriormente descritos, o presente relatório encontra-se dividido em quatro capítulos.

No primeiro capítulo é feita uma revisão bibliográfica, que consiste numa exposição dos conceitos teóricos, enfatizando-se a relação entre a Contabilidade Financeira e de Gestão. É, também, abordado o Controlo Interno como elemento de apoio à veracidade da informação contabilística. E é, ainda, descrito o sistema de custeio utilizado pela empresa, o *Activity-Based Costing*. Por último, é feita referência à Orçamentação e ao cálculo dos desvios orçamentais, elementos fundamentais para que exista Controlo de Gestão.

O segundo capítulo destina-se à apresentação da empresa acolhedora. Nele é elaborada uma síntese histórica da empresa, dando-se especial atenção à forma como a empresa interage com a região em que está inserida, uma vez que é uma das principais empresas empregadoras da região.

No terceiro capítulo estão descritas as atividades desenvolvidas e é feita uma ligação entre a componente teórica e a componente prática do estágio.

No último capítulo são apresentadas conclusões do trabalho escrito e é feita uma análise crítica relativa ao estágio e à entidade acolhedora.

Ao longo do relatório, tanto em termos práticos como em termos teóricos, tenta-se descrever de que forma a Contabilidade Financeira e de Gestão ajudam as organizações no processo de tomada de decisão e como contribuem para o Controlo de Custos.

## **CAPÍTULO 1 – Enquadramento Teórico**

Neste primeiro capítulo abordam-se os conceitos essenciais para um melhor entendimento da componente prática do relatório, bem como as metodologias aplicadas na empresa.

### **1.1 O Cálculo e o Controlo de Custos nas Empresas Industriais**

No universo empresarial encontram-se empresas produtoras de bens, que é o caso das empresas industriais, e empresas prestadoras de serviços ou, ainda, empresas que combinam as duas coisas, como é o caso das empresas que produzem um determinado produto e têm serviços de reparação ligados ao mesmo (Hoffman & Bateson, 2003).

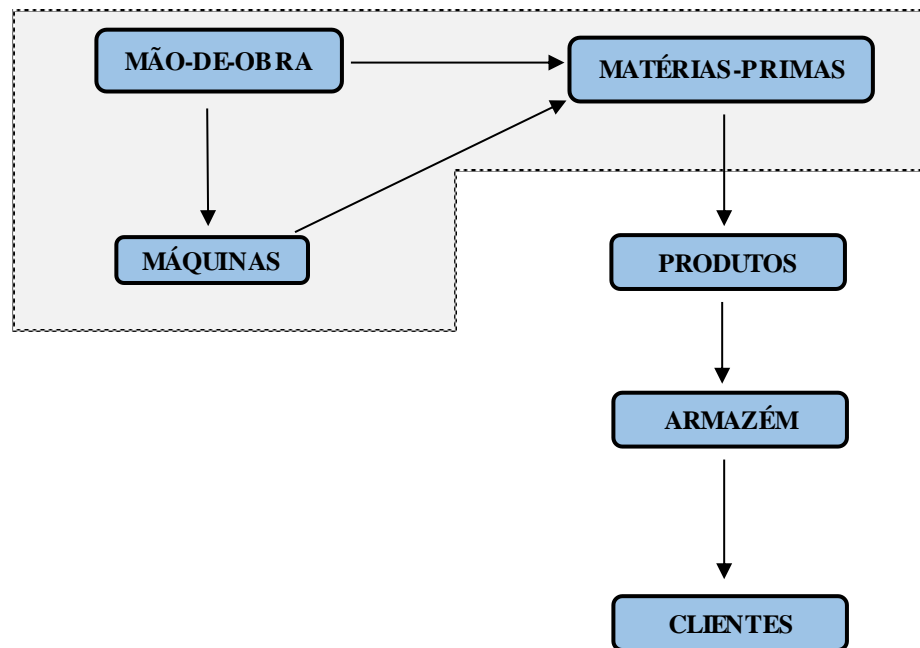
Os bens diferem dos serviços pelo seu grau de tangibilidade, sendo que, de uma forma geral, os bens são tangíveis e os serviços são intangíveis (VanDerbeck & Nagy, 2001; Hoffman & Bateson, 2003).

No entanto, há determinados serviços, como, por exemplo, o serviço de restauração, onde se usam matérias-primas ou produtos para prestar o serviço. A atividade de “servir refeições” (que é considerado um serviço), tem propriedades tangíveis ligadas aos alimentos que compõem a refeição (VanDerbeck & Nagy, 2001).

Assim, o que distingue fundamentalmente a produção de bens da prestação de serviços é o resultado final e não apenas a tangibilidade ou intangibilidade, ou seja, os serviços depois de prestados não podem ser guardados ou armazenados, são consumidos de imediato pelo cliente, não originando, por isso, *stocks*, enquanto os bens podem ser sempre armazenáveis (VanDerbeck & Nagy, 2001).

Os serviços têm origem, habitualmente, numa encomenda e são únicos ou específicos para um determinado cliente. Já os bens, podem ser produzidos em série ou por encomenda. Compreender a diferença entre bens e serviços é necessário para compreender a forma como se apuram os custos, porque o processo de produção dos mesmos é diferente.

Na produção de produtos tangíveis (bens) há uma interação entre mão-de-obra (MO), máquinas e matérias-primas (MP), e desta interação resultam os produtos que, de uma forma geral depois de concluída a fase produtiva, estão prontos para ser colocados à disposição dos clientes (Eigler & Langeard, 1998).



**Figura 1.1-** Processo de Fabricação de Produtos Tangíveis

**Fonte:** Adaptado de Eiglier & Langeard (1998)

A figura supra descreve o processo produtivo dos bens, onde se organizam pessoas (MO) e máquinas para transformar a MP no produto final. Nas empresas industriais, primeiro, são produzidos os bens e só depois colocados à disposição dos clientes para serem consumidos (Eiglier & Langeard, 1998; Hoffman & Bateson, 2003). Enquanto, nos serviços, o consumo vai-se dando à medida que o serviço vai sendo prestado, isto é, não se espera pelo final, como acontece na produção de bens.

Assim, nas empresas industriais terá sempre de se valorizar *stocks*, enquanto que nas de serviços, só terão de se valorizar os *stocks* de serviços em curso se se precisar de elaborar demonstrações financeiras enquanto não forem concluídos. Por outro lado, nas empresas de serviços não se colocam questões de produção conjunta, nem outras próprias do custeio por processo. Do exposto, pode-se concluir que nas empresas industriais a determinação de custos envolve mais cuidado e mais complexidade.



## **1.2 Os Custos por Natureza e a Contabilidade Financeira**

É crescente a necessidade que os gestores têm de obter informações atempadamente, pois são estas que lhes permitem uma melhor tomada de decisão relativamente aos concorrentes, que conduzem ao aumento de resultados e ao lançamento de novos produtos no mercado, a preços competitivos.

Autores como Carareto (2006), Souza (2010) e Caiado (2009) explicam que esta necessidade de informação advém do aumento da dimensão das empresas e da ampliação dos mercados, causados, em grande parte, pela globalização e pela constante inovação tecnológica.

Atentos ao anteriormente dito e com vista ao profundo conhecimento da informação em tempo oportuno, todos os aspetos de gestão das empresas devem ser organizados, programados e controlados (Caiado, 2015).

De forma a ajudar os gestores a tomar decisões que vão de encontro à realidade em que vivem, Monteiro (2013) defende que os dados contabilísticos das empresas podem ser considerados como matéria-prima, e devem ser tratados com o objetivo de gerarem informações transparentes, fiáveis e realistas. Contudo, a informação contabilística não é preciosa apenas para os gestores, é também indispensável para os vários utilizadores, quer internos quer externos (Monteiro, 2013; Caiado, 2015).

Caiado (2015, p.44) defende que a “Contabilidade Geral ou Financeira tem fundamentalmente por objetivo o controlo das relações com terceiros”. Os utilizadores a que se referem estes autores são, entre outros, clientes, investidores, o Estado e os fornecedores, e são as relações com estes utilizadores que segundo Caiado (2015), a Contabilidade Financeira deve controlar.

Para VanDerbeck & Nagy (2001, p.18) a Contabilidade tem como objetivo “acumular informações para serem usadas nas tomadas de decisões económicas” e a Contabilidade Financeira tem como foco principal “... a coleta de informações a serem usadas na preparação de demonstrações financeiras que satisfazem as necessidades de investidores, credores e outros usuários externos de informações financeiras”.

Para além deste objetivo, a Contabilidade Financeira “... deve fornecer, de acordo com princípios geralmente aceites, informações relevantes, fiáveis e comparáveis que permitam aos gestores e a todos os destinatários da informação analisar a situação financeira, económica e de tesouraria de qualquer organização” Lisboa (2007 p.454).

É a partir das informações obtidas da Contabilidade Financeira, que são elaboradas as Demonstrações Financeiras (DF's), tais como o Balanço, a Demonstração de Resultados (DR), a Demonstração de Fluxos de Caixa (DFC), entre outras (VanDerbeck & Nagy, 2001; Lisboa, 2007; Carvalho das Neves, 2012).

Seja qual for o sistema contabilístico adotado no que respeita à análise financeira, as DF's devem proporcionar informação acerca da posição da empresa, das alterações da mesma e dos resultados das operações (Carvalho das Neves, 2012).

As informações proporcionadas pelas DF's, com o objetivo descrito no parágrafo anterior, são proveitosas para os investidores, credores e outros utilizadores, pois permitem a tomada de decisão informada, por forma a contribuir para um eficiente funcionamento dos mercados financeiros.

A qualidade da informação financeira é de elevada importância, pois possibilita a análise da capacidade da empresa de gerar fundos. Assim, com vista a atingir a melhor qualidade possível dessa informação, esta deve ser dotada de algumas características, sugeridas por Carvalho das Neves (2012), Dantas (2013) e pelo SNC (Sistema de Normalização Contabilística), nomeadamente a:

- Compreensibilidade;
- Relevância (à qual surge associada a materialidade);
- Fiabilidade (que inclui a representação fidedigna, a substância sob a forma, a neutralidade, a prudência e a plenitude);
- Comparabilidade.

Realça Carvalho das Neves (2012, p.89) que, este conjunto de características qualitativas das demonstrações financeiras visa que "... apresentem uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, do desempenho das operações e as alterações de posição financeira da empresa"

Dantas (2013) está na mesma linha de pensamento, afirmando que, quando a informação financeira possui as características acima referidas, pode ser considerada um instrumento de gestão dando apoio para a tomada de decisões.

Em suma, caso as demonstrações financeiras não representem verdadeiramente a posição da empresa, os gestores podem ser induzidos em erro, o que faz com que ocorra uma

errada tomada de decisão, podendo, em última instância, comprometer o futuro da empresa.

Como é possível observar, o objetivo final da informação contabilística é a tomada de decisão, e segundo Beltrame (2006) esta envolve sempre, em maior ou menor escala, a variável custo. Assim, de forma a entender como um sistema de contabilidade procede ao cálculo dos custos e como comunica a informação aos utentes (internos ou externos) de forma eficaz é fundamental a compreensão do conceito de custo/gasto (Wright 1996, Beltrame, 2006; Garrison et al., 2011; Ferreira et al., 2014; Caiado, 2015).

Portanto, em algumas tomadas de decisão, os gestores deparam-se com a necessidade de saber o custo dos produtos/serviços. Nem só os produtos ou serviços são os objetos de custo. Horgren (2000) define objeto de custo sendo qualquer atividade ou recurso dentro da organização para o qual se torna necessária a medição de custo de forma separada. O produto, a prestação de serviços, o departamento, a atividade e o custo operacional são exemplos de objetos de custo, quando o objetivo for o cálculo de custo deles.

São vários os tipos de classificação de custos, mas na Contabilidade Financeira eles são classificados de acordo com a sua natureza. Esta classificação não é suficiente para calcular o custo dos produtos ou serviços, daí que seja necessário proceder a sua reclassificação, já no âmbito da Contabilidade de Gestão.

### **1.3 A Contabilidade de Gestão**

Segundo Caiado (2015 p.47) a Contabilidade Geral é “insuficiente para dar resposta às necessidades de informação para a gestão”, pois relata informações do passado, que são submetidas a normas rígidas. Assim, surge a necessidade da contabilidade de gestão ou interna, mais virada para os utilizadores internos da informação contabilística, como gestores, colaboradores e acionistas/sócios.

Aquando da Revolução Industrial, em meados do século XVIII, ocorrem numerosas mudanças, nomeadamente o aparecimento do método fabril que veio substituir o método manual (Caiado, 2009; Ferreira, 2014). É aqui, que surge a necessidade da atual Contabilidade de Gestão, para fornecer mais informações. Além daquela designação, podemos encontrar como sinónimos da mesma os termos Contabilidade de Custos e Contabilidade Analítica (Caiado, 2015).

O cenário atual de globalização tem provocado profundas mudanças no comportamento dos mercados, e assim, o desenvolvimento de vantagens competitivas tornou-se necessário para a sobrevivência das empresas (Beltrame, 2006; Jordan et al., 2011; Ferreira 2014; Caiado, 2015).

Posto isto, Beltrame (2006) afirma que a contabilidade de custos surge como uma ferramenta necessária à administração de qualquer empresa que deseja competir no mercado. Esta é capaz de produzir um sistema de informações, com o objetivo de suprir a falta de informação e de auxiliar no controlo, facilitando o processo de tomada de decisão.

No entanto, ao longo dos anos, a Contabilidade de Gestão foi sofrendo várias alterações, pois segundo Atkinson et al. (2001), Giguère (2006) e Caiado (2015) na atualidade as questões que se pretendem ver resolvidas são diferentes das questões colocadas quando surgiu este ramo da contabilidade.

A *International Federation of Accountants* (1998) apresenta a Evolução da Contabilidade de Gestão em quatro fases, conforme se pode observar pela tabela 1.1.

**Tabela 1.1** - Evolução do Foco da Contabilidade de Gestão ao Longo dos Anos

<b>FASES</b>	<b>PERÍODO (anos)</b>	<b>FOCO</b>
<b>1ª FASE</b>	<1950	Na determinação dos custos e no controlo financeiro
<b>2ª FASE</b>	1950-1965	Na produção de informações necessárias para o planeamento e controlo de gestão
<b>3ª FASE</b>	1965-1985	Na redução de custos no processo operacional
<b>4ª FASE</b>	1985-1995	Na criação de valor através da utilização efetiva dos recursos

**Fonte:** Elaboração própria adaptado de *International Federation of Accountants* (1998)

Em suma, a Contabilidade de Gestão nem sempre tentou responder às mesmas questões, e tem vindo a adaptar-se ao longo dos anos. O desenvolvimento do sistema ABC, que será abordado mais à frente, foi uma das ferramentas que surgiu para ajudar a Contabilidade de Gestão a desempenhar o seu papel.

Vários são os autores que sugerem definições para a Contabilidade de Gestão. Beltrame (2006) define a Contabilidade de Gestão como um poderoso instrumento que utiliza no seu desenvolvimento, princípios, critérios e procedimentos fundamentais de contabilidade. Esta coleta, regista, analisa e interpreta os dados com o intuito de produzir relatórios que atendam às necessidades dos usuários.

Medeiros (1994, p.98) (apud Beltrame 2006) define-a como “... um instrumento de controlo dinâmico, pois acompanha os fatos internos da empresa e funciona como instrumento de tomada de decisões. Ela tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisões”

Martins (1992) sugere que a Contabilidade de Gestão tem como principais objetivos a avaliação de *stocks* e resultados, o controlo e a decisão, sendo que bem estruturada pode gerar vários benefícios.

O *Institute of Management Accountants* (IMA) vê a Contabilidade de Gestão como:

“... um valor que se acrescenta, um processo de melhoria contínua de planejar, conceber, medir e operar sistemas de informação, financeiros e não financeiros, que guiam a ação dos gestores, motivam os comportamentos e apoiam e criam os valores necessários para atingir os objetivos estratégicos, táticos e operacionais de uma organização.”

Para Caiado (2015 p.49) a Contabilidade de Gestão é:

“... uma contabilidade de custos, entendendo-se por esta expressão a classificação e registo dos gastos de exploração de modo que pelas contas relativas à produção e à venda se possam determinar os custos de produção e distribuição unitários ou totais de algum ou de todos os produtos fabricados ou serviços prestados e das diversas funções da empresa.”

Ferreira (2014, p.39) define que tem como objetivos:

- Transmitir a cada departamento da empresa a informação necessária para a gestão, sobre custos, rendibilidades e indicadores não monetários;
- Contribuir para o alcance dos objetivos da empresa, perseguindo a eficiência e eficácia na utilização de todos os recursos (para tal recorre-se aos orçamentos, às análises de desvios e à tomada de medidas corretivas);
- Contribuir para que todos os responsáveis se sintam motivados, com a articulação de sistemas de incentivos com o controlo de gestão.

Em suma, a Contabilidade de Gestão pretende fornecer um tipo de informações sobre os custos que não se conseguem obter na Contabilidade Financeira, através de métodos que se adaptam às características de cada empresa. O objetivo final é a obtenção de informações em tempo oportuno para melhorar a performance das empresas e auxiliar na tomada de decisões.

#### **1.4 A Reclassificação dos Custos na Contabilidade de Gestão**

Na Contabilidade de Gestão é possível reclassificar os gastos da Contabilidade Financeira de várias formas. Assim sendo, os gastos da classe 6 são reclassificados em custos diretos, indiretos, variáveis, fixos, orçamentados, reais, entre outros.

Neste ponto apenas serão abordados os custos diretos, indiretos, fixos e variáveis. Uma vez que os custos reais e orçamentados estão relacionados com os orçamentos e com os desvios, optou-se por abordá-los posteriormente.

Vários autores como Wright (1996), Garrison et al., (2001), Ferreira et al., (2014) e Caiado (2015) classificam os custos pela facilidade de atribuição ao objeto de custo e pelo seu comportamento. No que respeita à forma como são atribuídos ao objeto de custo, podem ser diretos ou indiretos, e quanto ao comportamento dividem-se em custos fixos ou variáveis.

Os custos diretos são aqueles que se relacionam diretamente com a produção de um bem/serviço. Não é a natureza dos custos que nos indica se estamos perante custos diretos ou indiretos, mas sim o objeto de custo. Estes custos conseguem identificar-se de forma imediata e objetiva, como exemplo surgem as matérias-primas e mão-de-obra.

Os custos indiretos, contrariamente aos custos diretos, não se conseguem identificar de forma clara e imediata. Estes custos são imputados de forma indireta à produção de bens/serviços, uma vez que, em muitos casos, são comuns a vários departamentos ou centros de custo. Como exemplo temos os custos administrativos, custos de reparação e conservação de edifícios e viaturas, entre outros.

Como custos fixos surgem os custos que se mantêm constantes, independentemente de a empresa usufruir, ou não, da sua total capacidade produtiva. Ou seja, com ou sem existência de atividade, estes custos mantêm-se inalterados, não têm qualquer tipo de

relação com o nível de atividade. Custos de aluguer de equipamentos, vencimentos da administração e segurança e vigilância são considerados custos fixos.

Por fim surgem os custos variáveis que, como o próprio nome indica oscilam de acordo com o volume de atividade da empresa. Por norma variam com relação de proporcionalidade com o volume de produção. Exemplos de custos variáveis, são as matérias-primas, o consumo de energia associado à produção e comissões de vendas.

## **1.5 Controlo Interno**

### **1.5.1 Definição**

Na sua obra, Costa (2014) refere que, qualquer entidade tem a necessidade de implementar um sistema de controlo interno (SCI) para o exercício da sua atividade, no entanto, a sofisticação do SCI depende da complexidade da entidade.

Muitas são as organizações que enfrentam riscos significativos, como falhas no seu funcionamento, uso indevido de ativos e incorreta e/ou incompleta preparação de informação financeira (Rittenberg, John Stone e Gramling, 2010). Deste modo, os controlos internos são necessários para mitigar tais riscos.

É em 1934 que surge a primeira definição de Controlo Interno, pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA):

“ O controlo interno compreende um plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas adotadas num negócio a fim de garantir a salvaguarda de ativos, verificar a adequação e a confiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão.” (AICPA apud Morais & Martins, 2013 p.28)

COSO (apud Morais & Martins, 2013) define que o controlo interno é um processo levado a cabo pela direção da entidade, com o objetivo de proporcionar um grau de confiança razoável na realização dos objetivos, como por exemplo a eficácia e a eficiência dos recursos, fiabilidade da informação financeira e o cumprimento das leis e normas estabelecidas.

O *Institute of Internal Auditors* (IIA) define o controlo interno como qualquer ação que é aplicada pela gestão para que os objetivos e metas sejam cumpridos, sendo o resultado do

planeamento, da organização e da orientação da gestão (IIA apud Marçal & Marques, 2011).

O Controlo Interno é sugerido por Moraes & Martins (2013 p. 28), como sendo um meio para atingir um fim, dado que:

- As entidades precisam de ajuda na concretização dos objetivos estabelecidos;
- Os gestores necessitam de ajuda no alcance dos objetivos estabelecidos;
- A gestão precisa de tomar decisões constantemente;
- A tomada de decisão tem por base a informação;
- A informação tem de ser fiável e credível;
- A evolução do ambiente económico e competitivo, e a empresa precisa de estar preparada;
- As empresas precisam de se adaptar às exigências dos clientes para garantir o futuro.

Posto isto, pode concluir-se que o controlo interno (CI) tem vindo a assumir um papel fulcral nas organizações, justificado pela necessidade de gerir o risco de negócio, tendo em vista o alcance dos objetivos definidos.

### **1.5.2 Objetivos**

Para COSO (apud Costa, 2017), o CI é visto como um instrumento que auxilia as entidades no alcance dos objetivos e na melhor sustentação do seu desempenho. Permite que se desenvolvam sistemas de controlo interno que se adaptam a ambientes em contante mutação, com riscos reduzidos. Permite também que se construa um processo de tomada de decisão sólido, tentando sempre proporcionar uma segurança razoável na realização dos objetivos.

Segundo Coopers & Lybrand (1999) o objetivo do controlo interno é fornecer a segurança razoável de que os objetivos gerais da organização estão a ser cumpridos, desta forma os objetivos são considerados um pré-requisito para um controlo interno eficaz.

Moraes & Martins (2007) enumeram os seguintes objetivos do controlo interno:

- Proteger o património da empresa e atingir os objetivos definidos no âmbito operacional para garantir a eficácia e eficiência na utilização dos recursos;



- Assegurar a fiabilidade da informação financeira, o cumprimento das normas contabilísticas e das leis com o objetivo de promover a adequada contabilização;
- Divulgar as operações e a situação económica e financeira da empresa.

### **1.5.3 Tipos de Controlos Internos**

Morais & Martins (2013) clarificam que todos os SCI devem incluir controlos, e classificam-nos como: preventivos, detetivos, diretivos, corretivos e compensatórios. Como controlos preventivos entendem-se os controlos feitos à priori, ou seja, controlos que permitam prevenir situações adversas. Como controlos detetivos temos os que permitem detetar e corrigir situações que já ocorreram. Os de tipo diretivo estão orientados para os acontecimentos positivos. Do género corretivo temos os controlos que são utilizados para corrigir problemas já identificados. Por fim temos os controlos compensatórios que funcionam como base para a compensação de fraquezas de outras áreas da empresa.

Na tabela seguinte são apresentados vários exemplos de controlos de acordo com o seu tipo.

**Tabela 1.2 - Exemplos de Controlos Internos**

<b>TIPOS DE CONTROLOS</b>	<b>EXEMPLOS</b>
<b>PREVENTIVOS</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Lista de fornecedores aprovada;</li><li>• Efetuar contagens físicas;</li><li>• Levantamento das necessidades de formação dos colaboradores;</li><li>• Confrontar as faturas com as guias de receção antes de autorizar o pagamento;</li><li>• Obrigar a duas assinaturas em todos os pagamentos;</li></ul>
<b>DETETIVOS</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Elaborar reconciliações bancárias;</li><li>• Efetuar conciliações de extratos de contas com terceiros;</li><li>• Efetuar contagens físicas;</li><li>• Solicitar certidões de dívida.</li></ul>
<b>CORRETIVOS</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Relatórios de artigos obsoletos,</li><li>• Relatórios de cobranças de dívidas;</li></ul>

<b>TIPOS DE CONTROLOS</b>	<b>EXEMPLOS</b>
	<ul style="list-style-type: none"><li>• Relatórios de atrasos de pagamentos a fornecedores e outros credores;</li><li>• Lista de reclamações de clientes.</li></ul>
<b>ORIENTATIVOS</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Contratar mão-de-obra local, como forma de criar uma boa imagem local;</li><li>• Estabelecer determinados requisitos para o recrutamento de pessoal;</li><li>• Criar regulamentos internos na entidade;</li><li>• Criar instruções para os documentos em circulação na entidade.</li></ul>
<b>COMPENSATÓRIOS</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Os totais de vendas produtos registados pela área comercial podem ser cruzadas com o total dos créditos das vendas na contabilidade;</li><li>• Total dos salários processados pelo departamento de pessoal pode ser cruzado com o total dos créditos feitos à Segurança Social pela contabilidade;</li><li>• O valor das entradas registadas pelo armazém pode ser cruzado com a contabilidade através da conciliação da conta de compras.</li></ul>

Fonte: Morais & Martins (2013, p.33)

## **1.6 Sistemas Contabilísticos: Monista e Dualista**

Grande parte da informação utilizada pela Contabilidade de Gestão advém da Contabilidade Financeira, uma vez que é esta que regista a informação relativa aos custos assumidos durante o período considerado.

Por sua vez, a Contabilidade de Gestão também reporta informação à Contabilidade Financeira, como é exemplo o valor da variação dos inventários de matérias-primas, dos produtos em vias de fabrico e dos produtos acabados no final de cada período contabilístico (Ferreira et al., 2014).

Assim, pode dizer-se que a Contabilidade de Gestão e a Contabilidade Financeira são disciplinas que se complementam, que registam e analisam os mesmos factos segundo óticas diferentes.

Dada a existência de interligações entre as duas contabilidades, há empresas que optam por agregá-las numa única contabilidade, a que se dá a denominação de sistema contabilístico monista. Por oposição, algumas empresas adotam o sistema contabilístico dualista, em que as duas contabilidades surgem completamente separadas, sendo utilizadas para o efeito as contas refletidas (Ferreira et al., 2014; Caiado 2015). É a existência destas contas que garante que o registo dos gastos, dos rendimentos e dos inventários são iguais nas duas contabilidades.

Segundo Ferreira et al. (2014) e Caiado (2015), as contas refletidas (às quais se atribui normalmente o código de razão principal 91), são movimentadas apenas quando a empresa opta pela utilização do sistema dualista. No final do mês, as subcontas devem apresentar saldos iguais (mas com sinais opostos) nos saldos das contas 3, 6 e 7 da Contabilidade Financeira.

Ainda segundo Ferreira et al. (2014) e Caiado (2015), as empresas podem optar por decompor a classe 9 nas seguintes contas:

Conta 91: Contas Refletidas

Conta 92: Reclassificação de custos;

Conta 93: Centros de custos;

Conta 94: Cálculo de custos;

Conta 95: Inventários;

Conta 96: Desvios;

Conta 97: Diferenças de incorporação;

Conta 98: Resultados analíticos.

No que respeita à forma como se interligam as duas contabilidades na empresa acolhedora, a explicação será dada no ponto 3.5.

## **1.7 Métodos de Custeio**

A forma como se apuram os valores dos custos dos bens, dos produtos ou dos serviços, entende-se por método de custeio, quer nas entidades públicas quer nas privadas (Carareto, 2006)

De acordo com Abbas (2012), o método de custeio adotado por cada empresa deve ir de encontro às características da mesma e ter em conta o tipo de informações que se pretende obter. De entre outras utilidades, estas ferramentas são utilizadas para determinar o valor dos objetos de custeio, reduzir custos, melhorar os processos e eliminar prejuízos (Carareto, 2006; Abbas, 2012).

Os autores citados no parágrafo anterior consideram ainda que os métodos de custeio são importantes ferramentas de gestão que auxiliam a tomada de decisão, contribuem para a geração de lucros e alcance dos objetivos pré-definidos.

Autores como Brimson (1996), Kaplan & Cooper (1998), Carareto (2006), Garrison et al. (2011), Jordan et al. (2011) e Ferreira (2014) dividem os métodos de custeio em duas categorias, métodos tradicionais e métodos contemporâneos. Como métodos de custeio tradicionais surgem, por exemplo, o custeio por absorção, o método de custeio variável e o método de custeio racional, enquanto o método de custeio baseado em atividades (ABC), é considerado um método mais moderno e mais ajustado às necessidades de informação das empresas atuais.

Abbas (2012) afirma que os métodos de custeio tradicionais foram criados para um ambiente competitivo no qual a mão-de-obra e os materiais diretos representam uma elevada parcela dos custos, sendo utilizadas bases de rateio para os custos indiretos, que representam uma pequena porção dos custos totais.

Brimson (1996, p.23) vai de encontro ao pensamento de Abbas (2012) afirmando que:

“Os métodos de custeio tradicionais foram desenhados para épocas anteriores, quando a mão-de-obra e os materiais eram fatores de produção determinantes, a tecnologia era estável, as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos.”

Jordan et al. (2011) ressalta ainda que tais modelos apresentavam uma utilidade reduzida para os gestores, pois levavam a que os custos dos produtos estivessem muito sujeitos a critérios de repartição e imputação, que não se adequavam à realidade das organizações. Esta dependência levava a uma sistemática distorção do custo dos produtos, não podendo servir como base na tomada de decisão.

Pode então concluir-se que o que impulsionou o surgimento do *Activity-based Costing* foram as alterações que surgiram relativamente aos custos associados aos produtos. A mão-de-obra e as matérias deixaram de ser as principais componentes de custos dos

produtos, e como tal, era necessário um método de repartição de custos indiretos mais adequado à nova realidade das empresas. As constantes transformações dos mercados, que estão cada vez mais competitivos e a elevada evolução tecnológica, levaram a que os custos indiretos assumissem uma quota mais elevada nos custos dos produtos, e como tal as bases de rateio para imputação de custos indiretos já não faziam sentido.

A tabela 1.3 apresenta uma síntese dos principais fatores que condicionaram o sistema de gestão empresarial, entre os anos 60 e 90, e que impulsionaram a necessidade e o surgimento de um novo método de custeio que se adequasse às alterações verificadas.

**Tabela 1.3** - Fatores condicionantes dos Métodos de Custeio

FACTORES	ANOS 60	ANOS 90
1. ORIENTAÇÃO	Produto	Mercado
2. FIXAÇÃO DE PREÇOS	Margem sobre o custo	Concorrência
3. GAMA DE PRODUTOS	Reduzida	Vasta
4. TECNOLOGIA FABRICO	Fraca	Muito avançada
5. FATORES BASE DO CUSTO	Mão-de-obra direta	Indiretos
6. CICLO DE VIDA	Grande	Curta
7. EXIGÊNCIAS DO CLIENTE	Reduzida	Grande
8. TECNOLOGIA DE INFORMAÇÃO	Muito fraca	Muito forte

Fonte: Jordan et al., (2011 p.164)

### **1.7.1 Activity-Based Costing**

#### **1.7.1.1 A origem da abordagem ABC**

O progresso tecnológico e a constante mutação dos mercados levaram a que os custos indiretos tivessem um maior peso nos custos dos produtos (o que não se verificava em épocas anteriores, onde a mão-de-obra e os materiais representavam a quase totalidade dos custos), e como tal, era necessário um método de custeio que se adaptasse a esta nova realidade (Jordan et al., 2011).

Brimson (1996), Kaplan & Cooper (1998), Megliorini (2012), entre outros autores, defendem que o que impulsionou o desenvolvimento do método de custeio baseado em atividades foi a insatisfação com os dados sobre os custos que eram fornecidos pelos métodos de custeio tradicionais, pois estes distorciam os custos dos bens e serviços.

Jonas e Ducdale (2002 apud Franco et al., 2005) revelam que foi em meados da década de oitenta que, Cooper & Kaplan desenvolveram um sistema de apuramento de custos que tinha como objetivo melhorar o processo de imputação dos custos indiretos aos produtos/serviços. Inicialmente, Kaplan designou este sistema por “Transaction Costing”, mas mais tarde ficou conhecido por “*Activity-Based Costing*” (ABC).

Na primeira fase de desenvolvimento, o ABC foi difundido como um instrumento de excelência para calcular corretamente os custos dos produtos. No entanto, mais tarde, esta abordagem deixou de se focalizar tanto no cálculo dos custos dos produtos, e passou a ser reconhecida como um instrumento de auxílio para os gestores, na tomada de decisão e na compreensão das causas dos custos nas organizações. Esta fase é classificada como a segunda fase de desenvolvimento do ABC (Franco et al., 2005).

Neste sentido, é crucial que as empresas conheçam bem os seus custos e as suas origens, por forma a adotar um método de custeio que efetivamente possa auxiliar na tomada de decisão.

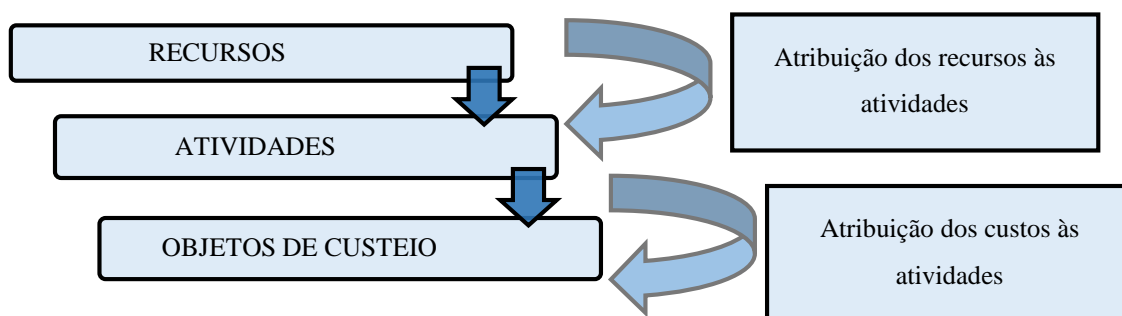
#### ***1.7.1.2 Principais características do Sistema ABC***

O ABC foi definido pelo *Consortium for Advanced Manufacturing International* (CAM-I), como um “método que mede o custo das atividades e os objetos de custeio através da alocação dos custos indiretos a atividades e da atribuição dos custos das atividades a objetos de custeio” (Cokins et al., 1993). Nesta definição encontram-se duas fases, reconhecidas por Franco et al. (2005) da seguinte forma:

**1ª Fase:** Os custos dos recursos usados e consumos verificados são imputados às atividades desenvolvidas na organização;

**2ª Fase:** São identificadas as atividades consumidas por cada um dos objetos de custeio e procede-se à atribuição dos seus custos a esses objetos.

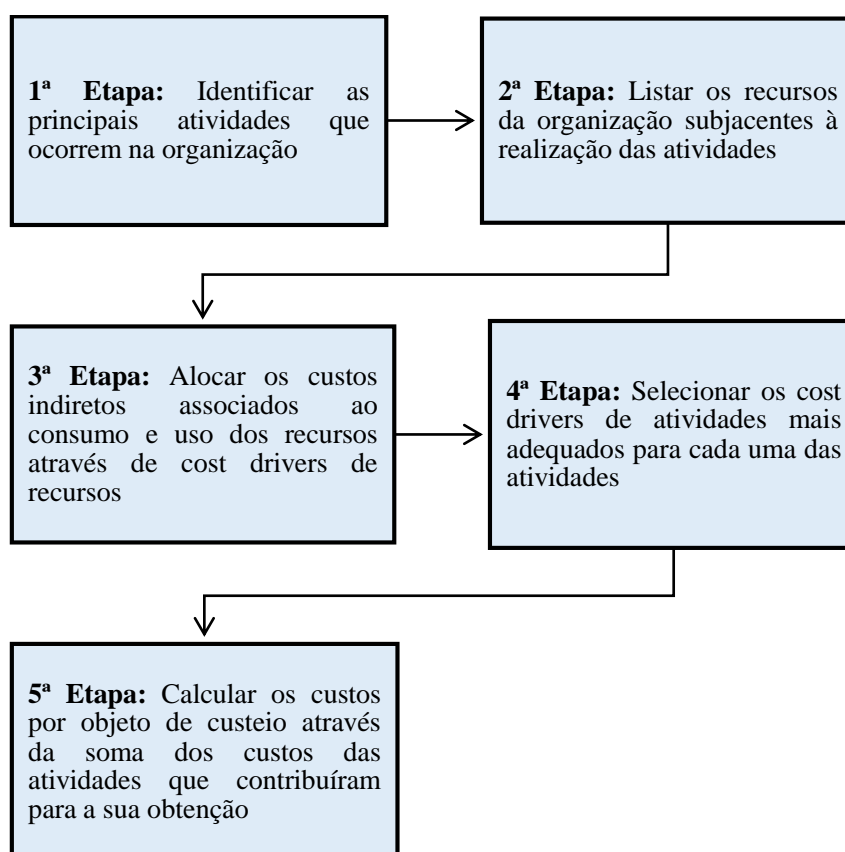
Tal como sugere a imagem seguinte, os recursos são consumidos pelas atividades e por sua vez, as atividades são consumidas pelos bens e serviços.



**Figura 1.2** - Fases de Implementação do Sistema ABC

**Fonte:** Adaptado de Franco et al. (2005)

Ainda segundo Franco et al. (2005), as duas fases anteriormente descritas compreendem cinco etapas que devem ser seguidas para a implementação do ABC:



**Figura 1.3** - Etapas de Implementação do ABC

**Fonte:** Adaptado de Franco et al. (2005)

De acordo com a imagem anterior, numa primeira fase é necessário identificar as atividades que ocorrem na organização. De seguida, devem listar-se os recursos que estão subjacentes à realização das mesmas, para que, numa terceira fase os custos indiretos possam ser alocados às atividades através de *cost drivers*. Na quarta etapa devem ser selecionados os *cost drivers* mais adequados a cada uma das atividades. Na última e quinta etapa, os custos por produto/serviço obtêm-se através da soma dos custos de todas as atividades envolvidas no processo, que lhe são imputados através dos *cost drivers* escolhidos para cada uma e dos consumos desses *cost drivers* feitos pelos produtos ou serviços.

Na identificação das atividades é necessário fazer uma separação entre as atividades que acrescentam valor para o cliente e as que não acrescentam qualquer valor. Assim é possível eliminar as atividades sem valor acrescentado e consequentemente reduzir os custos dos produtos (Carareto, 2006; Caiado, 2009).

### ***1.7.1.3 Vantagens e Desvantagens da Implementação do Sistema ABC***

À semelhança do que acontece com os sistemas de custeio tradicionais, o sistema ABC também apresenta vantagens e desvantagens. Autores como Cooper & Kaplan (1992), Innes & Mitchell (1998), Rodrigues & Martins (2004), Carareto (2006), Júnior et al., (2012), sugerem as seguintes vantagens:

- A redução do rateio gera informações para a gestão mais fidedignas;
- Atende aos princípios fundamentais de contabilidade;
- Melhor compreensão das causas dos custos e da necessidade de os racionalizar;
- Melhor controlo de custos e gestão de recursos;
- Melhor perceção das atividades realizadas na organização;
- Introduz a obrigação de implementar controlos internos;
- Ajuda na eliminação ou redução de atividades que não agregam valor aos produtos/serviços.

Todavia, não existem só vantagens da implementação deste sistema, pois há várias dificuldades que podem surgir associadas à implementação do mesmo, que podem afetar a sua qualidade. Assim, os mesmos autores relatam as seguintes desvantagens:

- Elevados custos de implementação;



- Dificuldades em encontrar informação para quantificar os *cost drivers* mais adequados para operacionalizar o sistema;
- Dificuldades na identificação das atividades;
- Necessidade de reorganizar a organização para a implementação do sistema;
- Elevado nível de controlos internos a implementar;
- Obrigação de revisões periódicas das atividades e dos *cost drivers*, de forma a garantir a qualidade da informação produzida.

## **1.8 Custos Reais ou Orçamentados**

Em qualquer sistema de custeio, desde o mais tradicional ao mais avançado, como o ABC, as empresas podem utilizar custos reais ou custos pré-determinados para calcular os custos dos objetos de custo. O custo do produto, custo de prestação de serviços e custo operacional de departamento são exemplos de objetos de custo.

Dos vários custos predeterminados, abordados na literatura, os orçamentados são os que mais nos interessam para efeitos deste relatório. Pois torna-se pertinente desenvolver o seu conceito e vantagens por comparação com os custos reais, uma vez que no estágio se tomou contacto com os dois tipos de custos.

### **1.8.1 Custos Reais: dificuldades e inconvenientes**

Os custos reais são os custos ocorridos na empresa, tal como refere Mendes (2006), isto é, são custos passados que correspondem a factos já verificados.

O período de tempo de cálculo é à posteriori da sua ocorrência, ou seja, os custos reais só podem ser determinados após o término do ciclo produtivo, porque são os custos efetivamente consumidos. Esta característica dificulta o apuramento do custo de forma oportuna, inviabilizando o suporte à tomada de decisão (Ferreira et al., 2014).

No entanto, os custos reais são importantes e fundamentais para se ter conhecimento da realidade e quando existe uma pré determinação de custos, os custos reais são uma boa base de comparação com outros custos calculados à priori.

### **1.8.2 Custos Orçamentados**

De acordo com Mendes (2006) os custos orçamentados são os custos que resultam da elaboração de um determinado orçamento que se refere a um certo período de tempo. Assim, estes custos são calculados antes da sua realização, sendo que têm como objetivo, por exemplo, a valorização interna de produtos.

A confrontação destes custos com os custos reais pode evidenciar desvios, estes podem ser favoráveis ou desfavoráveis, de acordo com a diferença apresentada. Quando os custos reais são superiores aos custos orçamentados, estamos perante um desvio desfavorável, caso contrário é originado um desvio favorável.

O cálculo dos desvios é de extrema importância na vida das empresas pois, segundo Caiado (2009) este cálculo possibilita a avaliação de eficiência de cada departamento, e sempre que os desvios ultrapassem as margens definidas como razoáveis, permite o desencadeamento de medidas corretivas.

Na mesma linha de pensamento de Caiado (2009), surge Costa (2012) definindo os desvios orçamentais como uma ferramenta crucial para avaliação do desempenho da empresa, dado que permite a comparação entre a *performance* atual e a esperada. No ponto 1.9 esta temática sobre os desvios será abordada de forma mais desenvolvida.

## **1.9 Orçamentos**

Garrison et al., (2011) e Jordan et al., (2011) descrevem o orçamento como sendo um plano detalhado de aquisição e de consumo de recursos, financeiros e não financeiros, elaborado para um determinado período de tempo (normalmente um ano). Este representa um plano para o futuro, e expressa-se em termos quantitativos.

Atkinson et al., (2000 p.465) complementam indicando-nos que o orçamento é ‘‘a expressão quantitativa das entradas e saídas de dinheiro para determinar se o plano financeiro atingirá as metas organizacionais’’

Daí Jordan et al (2011) entenderem que o orçamento é um instrumento de decisão, por transcrever nos planos as alternativas escolhidas pelos gestores, e de ação por orientar o que se deve fazer nas várias áreas para alcançar os objetivos da empresa. Porque, como nos explicam Hansen & Mowen (2001) os orçamentos podem ser elaborados para

diversas áreas como departamentos, seções e divisões, e para as atividades como vendas e produção.

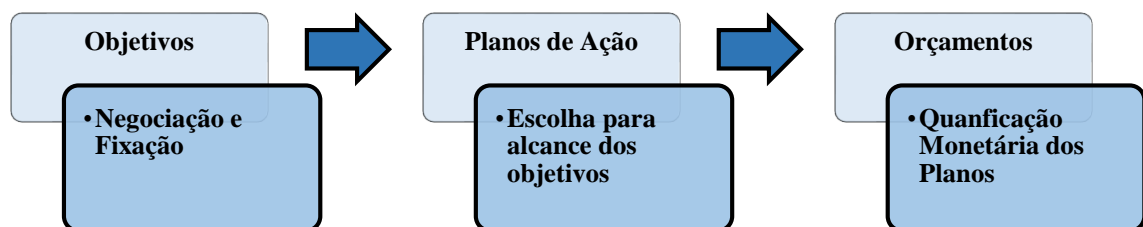
Atkinson et al., (2000) complementam ainda que os orçamentos podem ajudar na antecipação de problemas, nomeadamente evidenciar a falta de recursos financeiros, e servir de base aos gestores para encontrar soluções.

Em suma, o orçamento geral da empresa é o resultado da articulação dos vários orçamentos (vendas, produção, comercial, administrativo, tesouraria, financeiro, etc.), obtidos do processo orçamental, isto é, da construção dos orçamentos, e corresponde à tradução monetária dos diversos planos (vendas, produção, etc.) tendo em vista atingir os objetivos estabelecidos pela empresa e considerando os recursos disponíveis e as opções tomadas pela gestão. Estes orçamentos permitem depois apurar desvios e desencadear ações corretivas, se a gestão assim o entender.

Jordan et al., (2011) advertem para a importância de distinguir controlo de gestão de processo orçamental. Porque, embora os orçamentos sejam instrumentos técnicos de controlo de gestão, não são suficientes por si só para um bom controlo de gestão.

Borges et al., (2002) e Jordan et al., (2011) esclarecem a existência de três fases para a conceção dos orçamentos sendo:

- **1ª Fase:** Negociação e fixação dos objetivos;
- **2ª Fase:** Escolha dos planos de ação;
- **3ª Fase:** Quantificação monetária dos planos – Orçamentos.



**Figura 1.4** - Fases de Conceção de um Orçamento

**Fonte:** Adaptado de Jordan et al., (2011)

O processo orçamental supra permite a consistência e funcionamento do orçamento como um verdadeiro instrumento de gestão que possibilita:

1. A conceção e escolha de planos de ação pertinentes, que tornam a afetação dos recursos eficiente.
2. A avaliação da evolução da empresa relativamente aos objetivos definidos.

Assim sendo, após a compreensão dos objetivos a atingir e quando se pretendem atingir, estão reunidas as condições necessárias para a elaboração de planos de ação. Planos estes que identificarão as informações relativas às atividades a executar no ano seguinte. Posto isto, há que quantificar financeiramente os planos que originam o orçamento (Jordan et al., 2011).

Como descrevem Jordan et al., (2011) os objetivos entendem-se por resultados quantificados no tempo, que dependem de variáveis como a estratégia da empresa, a atividade económica e a política dos concorrentes, entre outras. Estes devem ser realistas e atingíveis de forma a motivar os gestores a alcançá-los (Hansen & Mawen, 2007; Caiado, 2009; Jordan et al., 2011).

Os planos de ação funcionam como base de afetação dos recursos pois, são a consequência das decisões tomadas relativamente às atividades a executar no ano seguinte. Na fase da elaboração dos planos de ação os meios e recursos (para atingir o os objetivos) são identificados e quantificados. (Borges et al., 2002; Jordan et al., 2011).

Os orçamentos são a expressão monetária dos planos de ação para alcançar os objetivos estabelecidos.

VanDerbeck & Nagy (2001, p.366) complementam constatando que, por forma a que os orçamentos sirvam como guia aos gestores, e lhes permitam verificar se a empresa está a ir de encontro ao planeado, ou se está a desviar-se da rota definida, existem alguns princípios fundamentais que devem ser seguidos:

1. Os objetivos têm de ser claramente definidos pela Gestão;
2. As metas devem ser realistas e alcançáveis;
3. Uma vez que o processo orçamental é um plano para o futuro, fatores económicos, o ambiente geral dos negócios e a situação do setor devem ser analisados como um todo;

4. Deve existir um plano, que seja seguido à regra, para analisar os resultados reais em comparação com os planeados, constantemente;
5. O orçamento deve ter um grau de flexibilidade suficiente para que possa ser modificado;
6. Deve ser definida, claramente, a responsabilidade pela previsão dos custos, e a responsabilidade por resultados reais deve ser orçamentada. Este princípio estimula uma cuidada análise e a avaliação precisa.

Na literatura surgem vários tipos de orçamentos, entre os quais os Orçamentos Estáticos e por oposição surgem os Orçamentos Flexíveis. Por orçamento estático entende-se o plano inicial, original, que irá servir como um guia para o período a que respeita o orçamento (Caiado, 2009). No entanto, os valores obtidos podem desviar-se do que estava previsto, e assim torna-se necessário ajustar o orçamento. Este ajuste ao orçamento inicial denomina-se orçamento flexível (VanDerbeck & Nagy, 2001; Caiado, 2009).

Os orçamentos estáticos teriam pouco valor, pois apenas seriam calculados os custos para um nível de atividade. Por oposição o orçamento flexível evidenciam os custos planeados para vários níveis de produção. VanDerbeck & Nagy (2001 p.372) acrescentam que “ a comparação de resultados reais com o orçamento para ver se os objetivos planeados estão sendo satisfeitos leva ao uso de orçamentos flexíveis”.

### **1.10 Desvios**

Depois de elaborado o orçamento para um determinado período, e com o desenrolar da atividade na empresa podem surgir diferenças entre o que estava previsto e o que efetivamente ocorreu tal como referem VanDerberck & Nagy (2001), Caiado (2009) e Jordan et al. (2011).

Estas possíveis diferenças designam-se por desvios orçamentais e calculam-se pela confrontação entre os valores reais e os valores orçamentados. Podem ser calculados de duas formas distintas como refere Caiado (2009):

- Desvios = valores reais – valores orçamentados

Ou

- Desvios = valores orçamentados – valores reais

Os desvios orçamentais podem ser favoráveis ou desfavoráveis, de acordo com a sua natureza e o respetivo sinal.

A confrontação entre os valores reais e os valores orçamentados, com evidência dos desvios constitui um meio para a avaliação de desempenho e um apoio na tomada de decisão e medidas corretivas.

Assim, Jordan et al., (2011) defendem que o controlo orçamental deve conter determinadas características, tais como a decomposição dos desvios pelas causas, a reavaliação de previsão anual e a explicação dos desvios e as medidas corretivas.

As medidas corretivas são postas em prática sempre que se torne necessário, a fim de minimizar ou eliminar um certo desvio.

É imperativo identificar as causas ou fatores que originam os desvios e qual a sua relevância, pois estes só merecem estudo quando ultrapassam certos parâmetros definidos pela empresa. Este estudo é fundamental para a ação e orientação dos gestores.

Jordan et al., (2011) destacam as seguintes causas para os desvios:

- O volume (quantidade do item orçamentado);
- O mix (composição interna do elemento orçamentado);
- A eficiência ou produtividade (forma como os elementos podem ser usados);
- O câmbio (relação entre o valor da moeda);
- O preço (valor unitário de cada elemento orçamentado);
- O mercado (variação da procura relativamente a determinada linha de produtos);
- A quota (peso relativo dos negócios da empresa no mercado local ou global).

Os gestores necessitam de conhecer o significado e o impacto das variações (desvios) no resultado final, e daí surge a necessidade de reavaliar a previsão anual.

De acordo com Jordan et al., (2011) esta reavaliação tem como objetivo o cálculo do impacto dos desvios no resultado final do período e perceber se um pequeno desvio poder-se-á transformar num valor significativo. Da reavaliação da previsão anual pode surgir a necessidade de planear alternativas ou até de rever objetivos.

A explicação dos desvios é também de extrema importância, e deve ser elaborada de forma imparcial e realista, para que possam ser aplicadas as medidas corretivas aos desvios desfavoráveis. No entanto, deve ter-se em conta que apenas podem ser apuradas responsabilidades quando os desvios ocorrem devido a fatores endógenos. Quanto aos fatores exógenos apenas podem ser criados mecanismos para minimizar o seu impacto.

## **CAPÍTULO 2 - Apresentação da Empresa Acolhedora**

### **2.1 Descrição da Empresa: Somincor–Sociedade Mineira de Neves Corvo, S.A.**

A Somincor- Sociedade Mineira de Neves Corvo, S.A., doravante designada por Somincor, é uma empresa que se dedica à atividade de Mineração<sup>1</sup> e à comercialização de concentrados de Cobre e Zinco. A Somincor explora as Minas de Neves Corvo, que se situam no Baixo Alentejo, no concelho de Castro Verde, no bordo Sul da Faixa Piritosa Ibérica, como pode observar-se na figura 2.1.



**Figura 2.1-** Localização do Jazigo de Neves Corvo

**Fonte:** [www.somincor.pt.com](http://www.somincor.pt.com)

Em 1977, após vários testes geológicos, geofísicos e geoquímicos, foi descoberto um depósito de sulfuretos maciços com quantidades significativas de metais básicos (na sua maioria cobre e zinco), o que levou à origem da Somincor em 24 de julho de 1974.

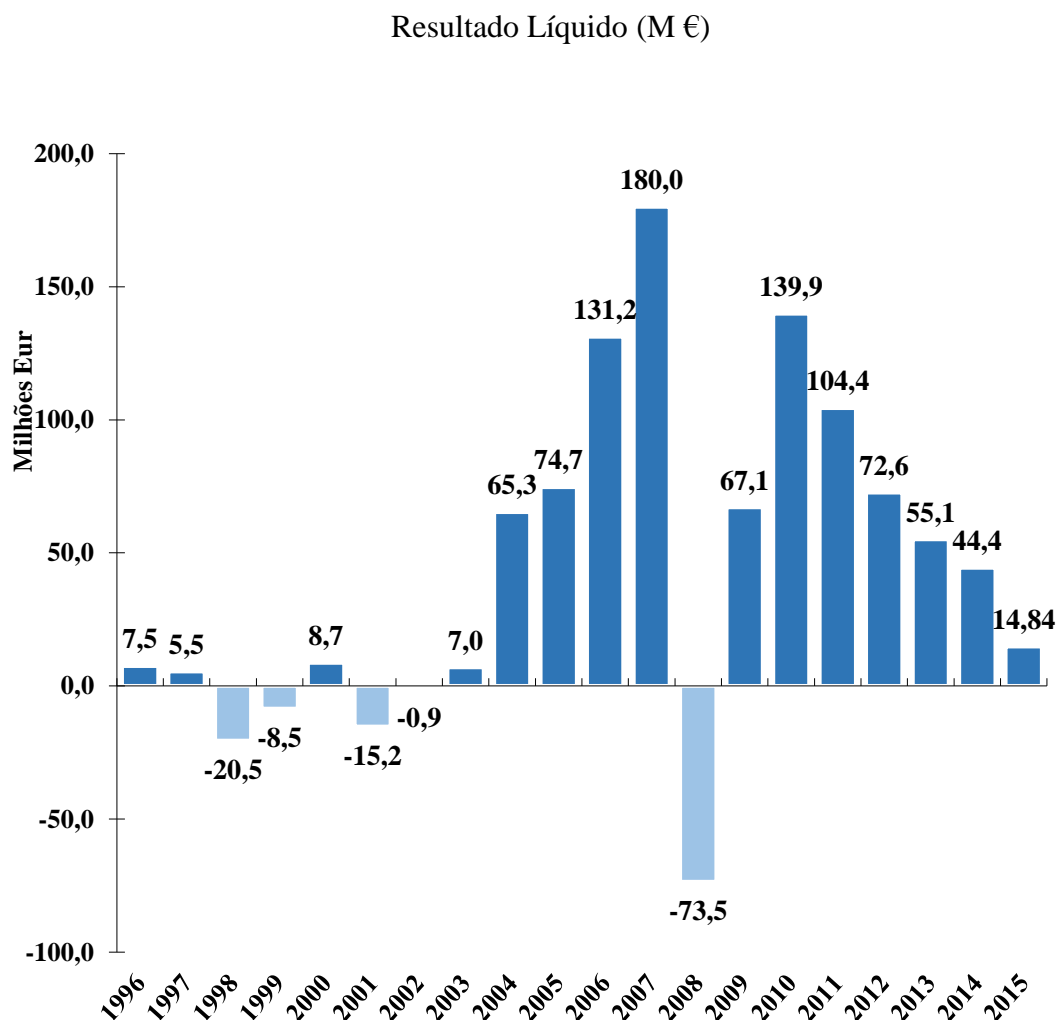
Aquando da sua constituição, a Somincor era detida em 51% pelo Estado Português e os restantes 49% pertenciam aos acionistas franceses Penôrroya e BRMG. No entanto, logo em 1985, os acionistas franceses venderam a sua participação à empresa Rio Tinto.

---

<sup>1</sup> Mineração é um termo que abrange os processos, as atividades e indústrias cujo objetivo é a extração de substâncias minerais a partir de depósitos ou massas minerais. Pode incluir-se aqui a exploração de petróleo, gás natural e até de água.



Posteriormente, em 2006, a sociedade foi totalmente privatizada, uma vez que foi vendida à empresa Sueca *Eurozinc Corporation*, contribuindo em larga escala para o aumento dos lucros, tal como se pode constatar no gráfico seguinte:



**Figura 2.2** - Evolução dos Lucros da Somincor

**Fonte:** Documentos Internos

Desde 2006 e até à atualidade, a Somincor é detida a 100% pela *Lundin Mining Corporation* (LMC), situação que resultou da fusão da *Lundin Mining* com a anterior detentora, a *Eurozinc Corporation*.

A LMC é uma empresa sueco-canadiana que se dedica à exploração de metais base, operando no Chile, Estados Unidos, Portugal e Suécia.

Os principais produtos comercializados pela Somincor atualmente são o Cobre e o Zinco, embora tenha, também, comercializado Estanho até ao ano de 2005.

Na tabela 2.1, é apresentada uma breve síntese histórica da empresa, por forma a dar uma melhor compreensão da evolução da mesma desde a sua constituição até à atualidade.

**Tabela 2.1** - Síntese Histórica da Empresa

<b>DATAS</b>	<b>FACTOS HISTÓRICOS LIGADOS À EMPRESA</b>
<b>1977</b>	Descoberta dos depósitos de Neves Corvo, com altos teores de cobre
<b>1980</b>	Constituição da Somincor (51% do Estado através da atual EDM e 49% do grupo francês Peñarroya e BRGM)
<b>1982</b>	Início dos trabalhos de acesso ao jazigo (rampa e poço)
<b>1985</b>	Venda da quota dos acionistas franceses ao grupo Rio Tinto
<b>1986-1988</b>	Realização do projeto Cobre (com um custo de 280 milhões de euros)
<b>1989</b>	Início das operações no Cobre e lançamento do projeto Estanho (cerca de 55 milhões de euros)
<b>1992</b>	Construção (pela Somincor) do caminho-de-ferro que liga a estação de Ourique a Neves Corvo
<b>1994</b>	Aprofundamento da mina (investimento de 26 milhões de euros)
<b>1999</b>	Nova previsão da vida útil da mina até 2029 (com aproveitamento do Zinco)
<b>2004</b>	Venda da empresa à Eurozinc Corporation
<b>2006</b>	Desde Novembro integra o Grupo Lundin Mining Corporation, após fusão com a Eurozinc
<b>2010</b>	Descoberta de um depósito de sulfuretos maciços denominado ‘‘Semblana’’
<b>2011</b>	Inauguração da instalação da deposição de pasta de rejeitados na Barragem do Cerro do Lobo
<b>2012</b>	Inauguração da ampliação da Lavaria do Zinco
<b>2014</b>	Homologação do alargamento da concessão de Neves-Corvo a um novo depósito mineral – Semblana

**Fonte:** Adaptado de [www.somincor.com.pt](http://www.somincor.com.pt)

Tão importante como conhecer a síntese dos factos históricos, é saber qual a visão da empresa para o seu futuro e compreender a missão atual.

## **2.2 Visão, Missão e Princípios Orientadores**

A empresa tem como **visão**:

“Assumir-se e ser reconhecida como uma organização de referência na indústria extrativa, líder no compromisso entre a excelência do desempenho e o respeito para com o ecossistema”.

A Somincor tem como **missão**:

“Desenvolver e melhorar continuamente uma carteira de exploração e de recursos minerais de metais base, capaz de assegurar rentabilidades de topo para os acionistas e manter um sólido compromisso para com uma atividade mineira responsável” (documentos internos)

Para fazer cumprir esta missão, foram identificadas as seguintes prioridades de negócio:

- Desenvolvimento responsável e rentável dos recursos minerais e das operações, gerando simultaneamente a partilha de valor para as comunidades locais e outros parceiros;
- Criação de um fluxo contínuo de oportunidades de desenvolvimento com grande potencial, maximizando simultaneamente as atuais operações e mantendo resultados financeiros sólidos;
- Desenvolvimento de uma cultura de elevado desempenho em todas as operações, sendo um empregador e parceiro líder.

Existem alguns **princípios orientadores** que sustentam a missão da empresa e os seus compromissos para com uma atividade mineira responsável, dos quais se destacam os seguintes:

- Empenho na criação de um ambiente laboral seguro, produtivo e saudável em todos os locais onde está implantada a LMC. A saúde e segurança dos trabalhadores e empreiteiros são fatores prioritários em tudo o que é feito;

- Participação num diálogo aberto e inclusivo com as comunidades locais e com as partes interessadas no negócio, num espírito de transparência, cooperação e boa-fé. Reconhecimento das especificidades de cada comunidade e respeito para com as perspetivas culturais e históricas, bem como os direitos das pessoas afetadas pelas operações da empresa. Trabalha para melhorar o bem-estar a longo prazo das pessoas afetadas pelas atividades da Empresa;
- Promoção da criação de benefícios duradouros para as comunidades locais que estejam em linha com as suas prioridades;
- Forte atenção e cooperação na proteção do ambiente e na procura de formas de minimizar o impacto das atividades no ambiente;
- Desenvolvimento das atividades de acordo com padrões reconhecidos de respeito pelos direitos do Homem e dos povos indígenas;
- Manter elevados padrões de ética, governo societário e honestidade em todos os aspetos de negócio.

Com o intuito de suportar o compromisso com os princípios orientadores, são cumpridos ou superados os requisitos legais aplicáveis em todos os locais onde opera, procurando sempre melhorar o seu desempenho.

A empresa rege-se também por uma política de *“Zero Harm”*, ou seja, zero acidentes. Neste sentido, têm sido desenvolvidas várias ações de forma a consciencializar todos os colaboradores a adotarem uma conduta mais segura e responsável. Exemplo destas ações de consciencialização, levadas a cabo pelo Departamento de Segurança, é a mais recente campanha que teve como título *“Verão Seguro”*. Esta campanha teve como objetivo que, não ocorram acidentes no perímetro operacional da Mina, incentivando os colaboradores a redobram a sua atenção relativamente a situações de perigo, seguindo sempre as regras de conduta aconselhadas.

### **2.3 Análise SWOT**

Para uma melhor compreensão do ambiente interno, forças e fraquezas, bem como do ambiente externo, oportunidades e ameaças da empresa, apresenta-se a análise SWOT constante na tabela 2.2.

**Tabela 2.2 - Análise SWOT**

<b>FORÇAS</b>	<b>FRAQUEZAS</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Grandes Reservas de Zinco</li><li>• Utilização de tecnologias de ponta</li><li>• Excelentes infraestruturas (caminho de ferro, autoestrada, energia, operações portuárias e aeroportos)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Baixos teores de concentrados</li><li>• Baixas taxas de recuperação de minério</li><li>• Limitação da Barragem de Rejeitados</li><li>• Dificuldades no recrutamento de mão-de-obra especializada</li></ul>
<b>OPORTUNIDADES</b>	<b>AMEAÇAS</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Maior utilização dos metais comercializados no mercado</li><li>• A crise levou ao encerramento de vários produtores de Zinco</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Volatilidade dos preços dos metais</li><li>• Volatilidade do mercado cambial</li></ul>

**Fonte:** Elaboração Própria

No que respeita às forças da empresa, ressalva-se as reservas de Zinco, o que se torna muito benéfico, pois tem muita matéria-prima para explorar, por forma a continuar a sua atividade. Estima-se que a vida útil da Mina se prolongue até 2026 (segundo o relatório de contas de 2015). Também a utilização de tecnologias de ponta, que leva a que os trabalhos sejam executados de forma mais eficaz e eficiente, e as suas excelentes infraestruturas, que tornam o processo do transporte da mercadoria ágil e rápido.

Contudo, os teores de concentrados e as taxas de recuperação do minério tendem a descer, o que se revela uma fraqueza. A limitação da ‘‘Barragem dos Rejeitados’’ é também vista como uma fraqueza, pois esta tem uma capacidade máxima e é necessário determinar alternativas para a mesma. Do processo produtivo surge um produto denominado por rejeitado, e, é necessário um depósito para colocar esses rejeitados, sendo que, o futuro da Mina vê-se comprometido caso não seja encontrada uma alternativa à Barragem atual. Uma outra fraqueza prende-se com o facto de ser difícil contratar pessoal especializado na zona de atuação.

Com a crise vivida a nível mundial, alguns produtores de metais abandonaram a atividade, o que se revela uma oportunidade de negócio para a Somincor, pois com menos concorrentes há a possibilidade de angariar novos clientes. A crescente utilização dos metais comercializados pela empresa é também uma oportunidade para aumentar as vendas.

Por último, enumeram-se as ameaças. A volatilidade dos preços dos metais e dos mercados cambiais afetam o negócio. Uma vez que a empresa é 100% exportadora, a moeda de transação é o dólar, pelo que todos os recebimentos são nessa moeda, enquanto os pagamentos são maioritariamente em euros, assim a volatilidade do mercado cambial afeta positivamente ou negativamente o desempenho da empresa, dependendo do câmbio dólar/euro. A volatilidade dos preços dos metais é uma ameaça, pois a tendência decrescente dos preços que se tem verificado atualmente afeta o volume de negócios da empresa.

## **2.4 Interação da Somincor com a região**

Ao longo dos seus quase trinta anos de laboração, a Somincor tem representado um instrumento de desenvolvimento económico e social ímpar, que em muito transformou a região em que se insere.

O projeto mineiro de Neves Corvo gerou um impacto notável na região, não só em termos de emprego como também na dinâmica demográfica. É inegável a importância que os recursos humanos tiveram e têm na dimensão e projeção da empresa a nível regional e nacional, e na procura permanente de soluções técnicas que a atividade exige, de modo a alcançar a maior valorização de um recurso mineral que, em última instância, a todos pertence.

É frequente que o público, em geral, tenha uma imagem distorcida da comunidade mineira, de agentes poluidores. Assim, o empreendimento mineiro de Neves Corvo, desde o início, dedicou-se à criação de laços de parceria com a comunidade regional, a formas de articulação e de apoio à mesma, com reflexos diretos no desenvolvimento sustentado da região.

A Somincor procurou quebrar o desconhecimento sobre si, mostrando o que é, como é, o que produz e como contribui, gerando riqueza, bem-estar para os trabalhadores e suas famílias, assim como para a valorização da região onde está inserida.

A aposta da empresa em potencializar um recurso que não é renovável, através de boas práticas de exploração mineira, para além de uma atividade empresarial, foi, é, e será um compromisso que a empresa assume perante o país, comunidade regional e para com os seus colaboradores, sem, no entanto, deixar de alertar para a necessidade da criação de novos projetos alternativos, conducentes ao desenvolvimento da região.

No último trimestre de 2015, a Somincor empregava 2204 trabalhadores (diretos e indiretos), dos quais, cerca de 90% são oriundos da região envolvente (Aljustrel, Almodôvar, Castro Verde, Mértola e Ourique).

Atualmente o futuro da Empresa pelas suas grandes reservas de Zinco, uma vez que as reservas de Cobre estão a esgotar-se. No entanto, a cotação deste metal está em fase descendente e se a situação não se inverter a curto/médio prazo, a sua extração pode deixar de se tornar rentável. E, com a não rentabilidade da extração, a continuidade da Mina vê-se comprometida, o que traz enormes preocupações aos autarcas das zonas envolventes. O possível encerramento da Mina é um cenário catastrófico, visto que, como referido anteriormente, 90% dos cerca de 2200 trabalhadores provêm dos concelhos vizinhos e não haverá capacidade de absorção no mercado de trabalho para os mesmos.

Para além deste dilema que preocupa os autarcas, o não recebimento da derrama municipal também será um problema. Só nos últimos dez anos, a Câmara Municipal de Castro Verde recebeu da Somincor, respeitante a derrama, cerca de 25 milhões de euros. Deixar de contar com as estas verbas é preocupante, pois estes valores são preciosos para que a autarquia continue a desenvolver o seu trabalho.

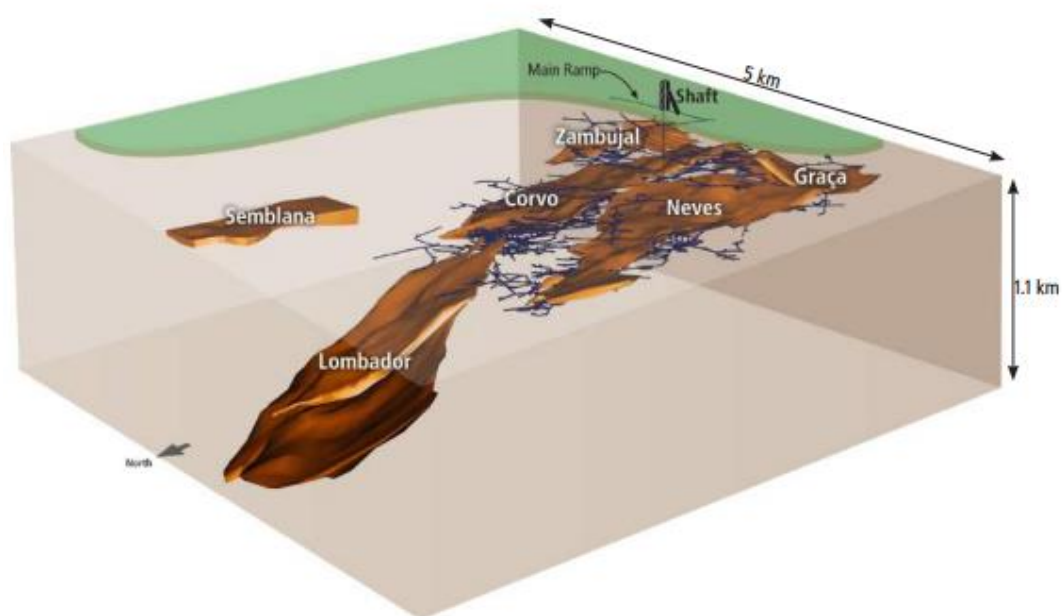
Posto isto, pode dizer-se que a Somincor é um motor económico para toda a região envolvente, e a sua continuidade é extremamente necessária para a prosperidade da zona em que se insere.

## 2.5 Área Operacional da Somincor

A área operacional da Somincor ocupa uma vasta dimensão de terreno, com 5 quilómetros de largura, 5 quilómetros de comprimento e 1,1 quilómetros de profundidade. O Jazigo está dividido em áreas operacionais, mais propriamente seis áreas, sendo as seguintes:

- Corvo;
- Graça;
- Lombador;
- Neves;
- Semblana;
- Zambujal.

A “divisão” do jazigo foi feita tal como se pode ver na imagem seguinte e cada uma das áreas foi denominada de cordo com a localidade que se situa à superfície.



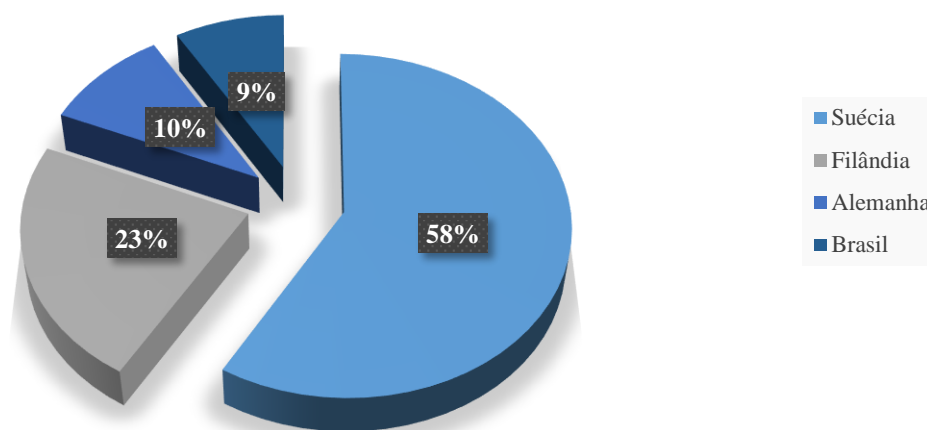
**Figura 2.3** - Depósito Mineral de Neves Corvo

**Fonte:** <http://www.lundinmining.com>



## 2.6 Principais Clientes

Tal como foi referido anteriormente, todos os produtos extraídos, processados e comercializados têm como destino a exportação. No gráfico 2 apresenta-se o destino das vendas, por país, tendo em conta a contribuição de cada um para as vendas totais em quantidades, expressa em percentagem.



**Figura 2.4** – Vendas totais expressas em percentagem por país de Destino

**Fonte:** Elaboração própria

Assim como se pode constatar pela imagem gráfica, a Suécia é o principal cliente da Somincor, consumindo 58% das toneladas comercializadas pela Somincor. Segue-se a Finlândia com cerca de 23%, e os restantes 19% são distribuídos pela Alemanha e o Brasil, com 10% e 9% respetivamente.

## 2.7 O Sistema Informático

O sistema informático utilizado na empresa é o *SAP Deloitte Consulting*, um sistema que está mais direcionado para as grandes empresas e onde se torna necessário reunir todas as informações num só sistema.

Este sistema dispõe de vários módulos tais como:

- SAP MM – *Material Management*;
- SAP – *Warehouse Management*;
- SAP SD – *Sales and Distribution*;
- SAP FI - *Financial Accounting*;
- SAP PP – *Production Planning and Control*;
- SAP HR – *Human Resources*;
- SAP PS – *Project System*;
- SAP CO - *Controlling*;

No entanto durante o período de estágio apenas houve contato com os módulos FI e CO, pois estes são os que se relacionam diretamente com as atividades que foram desenvolvidas.

Com o módulo FI contactou-se nas tarefas realizadas no âmbito da Contabilidade Financeira, e com o módulo CO aquando das tarefas mais direcionadas com a Contabilidade de Gestão.

### **CAPÍTULO 3 - Atividades Desenvolvidas**

Neste ponto ir-se-ão apresentar as atividades desenvolvidas no estágio curricular, que decorreu no período compreendido entre 25 de janeiro e 22 de julho de 2016.

O estágio teve lugar na Direção Financeira e Compras, sendo que cerca de cinco meses foram passados no Departamento de Contabilidade e Controlo de Gestão, e um mês no Departamento de Gestão Financeira & *Budget & Reporting*.

A figura 3.1 apresenta apenas um excerto do Organigrama da Somincor, dada a extensão e complexidade do mesmo, com a finalidade de se compreender melhor a posição do departamento onde esteve a estagiária, na estrutura organizacional. No anexo I é apresentado o Organigrama Integral.



**Figura 3.1** - Organograma da Somincor

**Fonte:** Adaptado de Documentos Internos

Numa primeira fase foi necessário conhecer a Empresa, o negócio e a forma como está organizada, bem como o programa informático utilizado, o SAP Deloitte Consulting, sendo que esta fase já se encontra descrita no ponto de descrição da empresa acolhedora.

A primeira tarefa desempenhada foi no arquivo de documentos, a qual se explica de seguida.

### **3.1 Arquivo**

De modo a que a estagiária tivesse contato com os documentos utilizados e gerados na empresa, bem como com a organização do Departamento de Contabilidade e Controlo de Custos, a primeira atividade desenvolvida foi, como já se referiu, a atividade de arquivo.

Segundo Roncaglio (2004), os documentos ajudam a explicar, demonstrar e comprovar, ou seja, dão a conhecer a realidade de uma empresa. Assim, foi imprescindível a estagiária conhecer bem o arquivo para compreender o negócio da empresa.

Na empresa os documentos são arquivados em pastas, devidamente identificadas por diário e ano a que respeitam. Nesta empresa, como nas demais, existem vários diários, de acordo com os documentos que agregam. Os diários utilizados na Somincor são os contantes da tabela 3.1.

**Tabela 3.1** - Descrição dos Diários

<b>DIÁRIO</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>
<b>10</b>	Bancos
<b>11</b>	Documentos de caixa
<b>17</b>	Notas de crédito
<b>19</b>	Faturas sem referência, ou seja, despesas não orçamentadas
<b>51</b>	Faturas com referência, ou seja, despesas orçamentadas

**Fonte:** Elaboração Própria

O número dos diários não tem um significado específico. A atribuição do diário 19 às faturas sem referência, relativas a despesas não orçamentadas, foi aleatório.

Cada documento, depois de lançado, em cada um dos diários descritos é numerado, seguindo sempre a mesma lógica. A numeração tem sempre dez dígitos, sendo que os dois primeiros números são os respeitantes ao diário, os restantes têm uma ordem sequencial, que é dada pelo programa informático à medida que os documentos vão sendo registados no mesmo. No início de cada ano civil a numeração volta ao início, ou seja, a zero. Assim, o primeiro documento introduzido no ano de 2016, no diário 19 (por exemplo) teve o número 1900000001. Nesta numeração não há qualquer tipo de referência ao mês a que dizem respeito os lançamentos dos documentos.

### **3.2 Classificação dos Documentos**

Como em todas as empresas, na Somincor também há necessidade e a obrigação de classificar os documentos contabilísticos.

A maioria dos documentos, uma vez que respeitam a faturas com referência, ou seja, despesas orçamentadas, é classificada automaticamente pelo programa informático. Para o efeito, existem dados pré-definidos que permitem essa classificação automática. No entanto, no que respeita a notas de crédito, faturas sem referência e documentos de caixa, a classificação é feita manualmente.

Da classificação, constam elementos como o centro de custo, o código de IVA e as devidas contas do Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Os códigos de IVA são códigos adotados pela empresa, sendo que cada um respeita a uma taxa de IVA diferente. Estes também fazem a diferenciação dos mercados, interno ou externo, e do tipo de bem adquirido, MP, ativos fixos tangíveis, entre outros. No anexo II é apresentada a tabela de códigos de IVA mais utilizados na empresa.

Na imagem 3.2 é apresentada uma adaptação do carimbo utilizado para a classificação dos documentos contabilísticos.

EMITIDO EM _/~/_		RECEBIDO EM _/~/_	
CÓDIGO IVA _____		CENTRO CUSTO _____	
DÉBITOS		CRÉDITOS	
<u>CONTA</u> <u>VALOR</u>		<u>CONTA</u> <u>VALOR</u>	
RUBRICA _____		DATA _____	

**Figura 3.2** - Carimbo de classificação de documentos contabilísticos

Fonte: Adaptado de carimbo original da empresa

Após a receção dos documentos pela Secretaria, estes são enviados para o Controlo de Fornecedores (CF). Aqui, são devidamente separados por categoria, faturas com referência, faturas sem referência, faturas que têm de aguardar aprovação e notas de crédito.

Às faturas com referência tem de anteceder sempre uma guia de remessa correspondente. As guias de remessa são recebidas no armazém em simultâneo com a receção das mercadorias.

De seguida o armazém dá entrada dos produtos para *stock* e encaminha as guias remessa para o CF. Por isso, sempre que se vai lançar uma fatura com referência é necessário confirmar se existe guia de remessa correspondente e só se houver é que esta pode ser lançada na Contabilidade.

As faturas sem referência são lançadas após a sua receção, caso não careçam de aprovação, pois não se exige que tenham origem numa guia de remessa.

No que respeita às faturas que aguardam aprovação, após serem recebidas, são enviadas para o responsável da área que solicitou o bem ou serviço. Sendo que normalmente estas faturas respeitam a trabalhos na área de produção, é necessário que o responsável verifique que o trabalho foi efetivamente feito para que assim possa aprovar a fatura. Depois de aprovada está pronta a ser lançada.

Depois de lançadas, no SAP, todas as faturas são arquivadas provisoriamente nas pastas de "faturas para pagamento". Estas pastas estão organizadas por ordem alfabética, de modo a que seja fácil e rápida a sua consulta, caso seja necessário.

Todas as semanas é feita uma proposta de pagamento, pelo controlo de fornecedores, para a semana seguinte. O SAP tem uma funcionalidade que permite selecionar as datas de início e fim da semana a que corresponderá o pagamento, filtrando todas as faturas que vencem no intervalo de datas escolhido. De seguida há que confirmar se todas as faturas filtradas, realmente se encontram nas pastas para pagamento. Depois desta confirmação, o pagamento semanal segue para aprovação pelo Diretor Financeiro e pelo Administrador Delegado.

Ainda existem as faturas recibo respeitantes a pequenos pagamentos, que são documentos de caixa. Estas surgem quando as despesas são pagas em dinheiro ou por cartão multibanco. Tais despesas não estão ligadas diretamente com a atividade operacional da empresa. São, habitualmente, relacionadas com deslocações e estadas, com a comunicação postal, viaturas de turismo, entre outras. No anexo III pode consultar-se a listagem de documentos de caixa da Somincor.

### **3.3 Circularização de Saldos**

Uma vez que o início do estágio coincidiu com o início do ano, e é nesta altura que as empresas procedem ao fecho das contas anuais, chegaram à empresa várias cartas de fornecedores para confirmação dos saldos de conta corrente. Assim, a circularização de saldos foi uma boa oportunidade para conhecer os fornecedores da empresa, bem como os documentos contabilísticos por estes emitidos.

O procedimento de circularização de saldos consiste na comparação do saldo em aberto fornecido pelo Fornecedor e o saldo em aberto registado na Contabilidade da empresa.

Frequentemente os saldos não coincidem, existindo para isso várias razões. Estas razões podem estar relacionadas com:

- Documentos emitidos pelo fornecedor (ou seja, estão contabilizados pelo fornecedor), mas que na data de emissão do extrato em aberto ainda não chegaram à empresa, visto que todos os documentos chegam através do correio;
- A existência de faturas que aguardam aprovação e, como tal ainda não se encontram contabilizadas;
- Pagamentos emitidos, que à data do extrato do fornecedor, ainda não se encontram disponíveis na conta do destinatário. Sendo que, quando isto acontece,

o documento em questão encontra-se em aberto para o fornecedor e é dado como liquidado pela empresa.

Assim, quando os saldos não coincidem é necessário elaborar um documento que esclareça a diferença de saldos apurados.

A confirmação de saldos é também vista como um procedimento de controlo interno. O documento que é utilizado pela Contabilidade da Somincor para efetuar a conciliação de saldos é apresentado de seguida, sendo utilizado um fornecedor aleatório, a título de exemplo, sendo que por questões de confidencialidade é apresentado como Fornecedor Y.

**Tabela 3.2** - Circularização de saldos com o Fornecedor Y

Nº DE DOC	DATA DOC	DATA CONTABILIZAÇÃO	VALOR	PAGAMENTO
2015/1302	28/10/2015	10/12/2015	8.456,39 €	29/12/2015
2015/1580	04/12/2015	AGUARDA APROVAÇÃO	3.865,20 €	
2015/1753	17/12/2015	AGUARDA APROVAÇÃO	5.789,92 €	
2015/1836	20/12/2015	03/01/2017	7.265,02 €	
<b>TOTAL</b>			25.376,53 €	

**Fonte:** Elaboração própria

Neste caso concreto, o Fornecedor Y afirma que a 31/12/2015 existe um saldo em aberto no valor de 25.376,53€ e a Contabilidade da Somincor não apresenta saldo em aberto. Com a elaboração do documento supra, é explicada de forma clara a diferença de saldos obtidos.

Da circularização de saldos com o Fornecedor Y, apurou-se que:

- A fatura 2015/1302 foi liquidada no dia 29/12/2015, sendo que na data de emissão do extrato, o valor ainda não estava disponível na conta do fornecedor.
- As faturas 2015/1580 e 2015/1753 estão a aguardar aprovação dos responsáveis, e desta feita ainda não estão contabilizadas.
- Por último, a fatura 2015/1836 só foi contabilizada em data posterior à data de emissão do extrato.

Posto isto, a diferença de saldos obtida é esclarecida, e como tal os auditores podem confiar nos dados fornecidos.



### **3.4 Reconciliações Bancárias**

A elaboração de reconciliações bancárias foi outra das atividades desenvolvidas, ainda relacionada com a Contabilidade Geral.

Borges et al (2014) referem-se às reconciliações bancárias sugerindo que:

“Periodicamente deverão ser conferidos os saldos existentes em cada um dos bancos, com os saldos contrários indicados nos extratos de conta enviados pelos bancos aos depositantes e justificadas as diferenças encontradas.”

Uma vez que consiste num processo de controlo interno, as reconciliações bancárias devem ser efetuadas mensalmente. Esta empresa cumpre o procedimento, e no início de cada mês efetua as reconciliações. Este processo traduz-se na comparação entre as quantias registadas em cada uma das contas de depósitos à ordem na entidade, com o correspondente extrato bancário.

A figura 3.3 compreende o documento que é usado na Somincor para elaboração das Reconciliações Bancárias, contendo todos os elementos que poderão originar as diferenças de saldos.

**Conciliação de Saldos Bancários** **SOMINCOR SA**

BANCO:

Conta 12XXXXXX EUR

DATA	Tipo Documento	N.º do Doc.	Descrição/ Terceiro	N.º de Lanç.	C. Corrente SOMINCOR	No extrato BANCÁRIO
					Débito	Crédito
					0,00 €	0,00 €
<i>Movimento a débito no Banco que ainda não foram contabilizados pela Empresa</i>					<b>Adicionar</b>	
					0,00 €	
<i>Movimento a débito no Banco que ainda não foram contabilizados pela Empresa</i>					<b>Adicionar</b>	
					0,00 €	
<i>Movimento a débito na Empresa que ainda não foram contabilizados pelo Banco</i>					<b>Subtrair</b>	
						0,00 €
<i>Movimento a crédito na Empresa que ainda não foram contabilizados pelo Banco</i>					<b>Subtrair</b>	
						0,00 €
Saldos Conciliados em XX/XX/201X					0,00 €	0,00 €

Elaborado por: \_\_\_\_\_

Chefe Dep. Contabilidade  
\_\_\_\_\_

**Figura 3.3** - Documento para Reconciliações Bancária

**Fonte:** Documentos Internos

A elaboração do documento supra permite conciliar os saldos registados na contabilidade e os saldos apresentados pelo banco, sendo que as diferenças verificadas devem estar devidamente justificadas. Apenas devem existir quatro motivos para as diferenças verificadas entre o extrato bancário e a conta de bancos da contabilidade sendo:

- Movimentos a débito no banco ainda não contabilizados pela empresa;
- Movimentos a crédito no banco ainda não contabilizados pela empresa;
- Movimentos a débito na empresa ainda não contabilizados pelo banco;
- Movimentos a crédito na empresa ainda não contabilizados pelo banco.

### 3.5 O Sistema Contabilístico da Somincor

No que concerne ao sistema contabilístico utilizado na Somincor podemos dizer que existe uma interligação entre os dois sistemas apresentados na revisão de literatura. Não

é um sistema Monista, nem um sistema Dualista, mas sim um misto dos dois. A empresa segue um sistema monista para evidenciar todos os custos, proveitos e compras, exceto no que respeita à área da Manutenção. Nesta área são usadas as contas refletidas para movimentação das contas.

A empresa utiliza as seguintes contas refletidas na área da Manutenção:

- 91 – Mão-de-obra Somincor;
- 92 – Mão-de-obra alugada;
- 94 – Compras;
- 96 – Mão-de-obra Mina.

Todas as restantes contas que se relacionam com as outras áreas (por exemplo, produção, vendas) regem-se pelas regras do sistema contabilístico monista.

### 3.6 Estrutura de Centros de Custos

Na Somincor existem Grupos de Centros de Custos que incorporam Centros de Custos agrupados de forma que seja possível analisar os custos de uma forma mais global. As diversas Unidades Orgânicas (U.O) estão agrupadas com grupos de centros de custos e subgrupos, até ao nó final que são os centros de custos.

De forma que seja possível um melhor entendimento sobre a estrutura de centros de custos, a figura seguinte exemplifica-a.



**Figura 3.4** - Exemplo da Estrutura de Centros de Custos

**Fonte:** Elaboração Própria

A Estrutura de Centros de Custos da Somincor foi criada de forma que possibilite, no seu nível mais baixo, o apuramento dos custos reais das atividades de produção, bem como de todos os serviços que para ela contribuem direta ou indiretamente. A forma como foi definida a hierarquia de centros de custo, permite determinar o custo por área de exploração (Corvo, Graça, Lombador, Neves, Semblana e Zambujal) e por método de desmonte (Drift & Fill, Bench & Fill ou Mini-Bench).

O custeio de produção é determinado a partir dos objetivos de produção, através da imputação de quantidades reais dos consumos das atividades dos centros de custos, valorizadas a uma tarifa *standard*.

A Somincor recorre aos centros de custo para garantir o controlo dos custos ocorridos na empresa. No ponto 3.10 será feita uma comparação entre os custos reais ocorridos e os custos previstos a fim de apurar os desvios.

### **3.7 Planeamento dos Custos**

O processo de Planeamento de Custos de Produção consiste no cálculo do valor estimado das atividades prestadas pelos centros de custo de produção, de forma a poder determinar-se o valor unitário da produção, quer de produtos acabados, quer de produtos intermédios. A estimativa destes valores é utilizada para efeitos de planeamento dos processos, a jusante da produção, bem como para o apuramento das margens, elaboração de demonstrações financeiras e indicadores de gestão previsionais.

O planeamento dos custos de produção visa estimar o custo da produção por unidade de produto acabado ou produtos em vias de fabrico, e pode ser dividido em dois passos fundamentais:

- Cálculo do custo estimado das atividades de cada centro de custo de produção;
- Cálculo do custo unitário estimado dos produtos.

O cálculo do custo das atividades dos centros de custo, inicia-se com o *input* da informação produzida pelo processo de Planeamento Operacional sobre os consumos teóricos, em quantidades de materiais, mão-de-obra, manutenção e atividades de outros centros de custo, e dos respetivos custos unitários necessários para a produção de uma unidade de atividade desse centro de custo. Quando estes valores não dependem do volume de atividade, são chamados custos fixos e, são considerados apenas em termos de

valor. O custo unitário da atividade é utilizado como tarifa *standard*, para a valorização de consumos reais imputados aos Objetivos de Produção, podendo esta ser revista durante o decorrer do ano fiscal.

Os orçamentos dos centros de custo são elaborados com base no custo unitário da atividade e da estimativa de volume de atividade desse centro de custo (considerando o valor estimado da produção e o consumo teórico dessa atividade)

Com base no custo unitário das atividades de cada centro de custo envolvido no processo produtivo, e considerando os dados de consumos teóricos dessas mesmas atividades, para a produção de uma unidade e produto, é calculado o custo unitário dos produtos intermédios e de produto acabado. O custo unitário estimado dos produtos é utilizado como custo *standard* para a valorização das quantidades reais entradas em armazém.

Por outro lado, a informação produzida pelo processo de planeamento de custos é indispensável ao apuramento dos desvios face aos valores reais, obtidos durante o processo em cada mês. O apuramento dos desvios é uma ferramenta de gestão fundamental para a monitorização e controlo do custeio da atividade produtiva e para a tomada de decisões corretivas.

Na empresa, o planeamento dos custos de produção é executado pela área de Controlo de Custos, sendo que esta recebe informação de vários departamentos, nomeadamente do:

- Departamento de Planeamento de Produção: informação sobre as quantidades de minério que se estimam produzir, os consumos unitários teóricos e as atividades de cada centro de custo que imputa aos Objetivos de Produção;
- Departamento de Aprovisionamentos: Informação sobre os custos dos materiais a utilizar no processo produtivo;
- Departamentos responsáveis pelos processos complementares (infraestruturas da mina, ventilação, etc): informação sobre os custos unitários (ou valores) das atividades executadas por estes centros de custos.

### **3.8 O Orçamento da Somincor**

O Orçamento é uma “ferramenta” muito importante na Somincor. Este é elaborado, anualmente, entre agosto e setembro e demora cerca de três semanas a estar concluído. Pode dizer-se que o orçamento anual se divide em dois grandes orçamentos, sendo eles o

orçamento da área operacional e o orçamento das áreas não operacionais, tais como manutenção e logística. No início de cada ano civil esses orçamentos são inseridos no sistema informático.

Antes da elaboração do orçamento é necessária a conceção de um plano de produção/tratamento de minério, explicada no ponto anterior, e é com base neste plano que é elaborado o orçamento global. No entanto, elementos como preços, rácios e inflação também são tidos em conta.

No que respeita à área comercial, são os concentrados que servem de base para o orçamento desta, tendo em conta todos os custos associados ao transporte do produto final até ao porto de Setúbal.

Uma vez que o estágio terminou antes de se dar início à elaboração do orçamento anual, não foi possível à estagiária ter contato com esta realidade. Assim, para uma melhor compreensão do orçamento da empresa e por forma a descrever as atividades desenvolvidas, passou-se à fase seguinte que se prende com o controlo do orçamento. Tal como referido na revisão bibliográfica, não faz sentido a elaboração de um orçamento se, posteriormente, este não for controlado.

No caso concreto, o orçamento é controlado através da elaboração e análise dos desvios. Na Somincor são analisados os desvios de quantidades, preços e eficiência. No ponto 3.11 serão calculados estes desvios ocorridos em Logística, no primeiro semestre de 2016, e explicadas as causas que contribuíram para a sua origem.

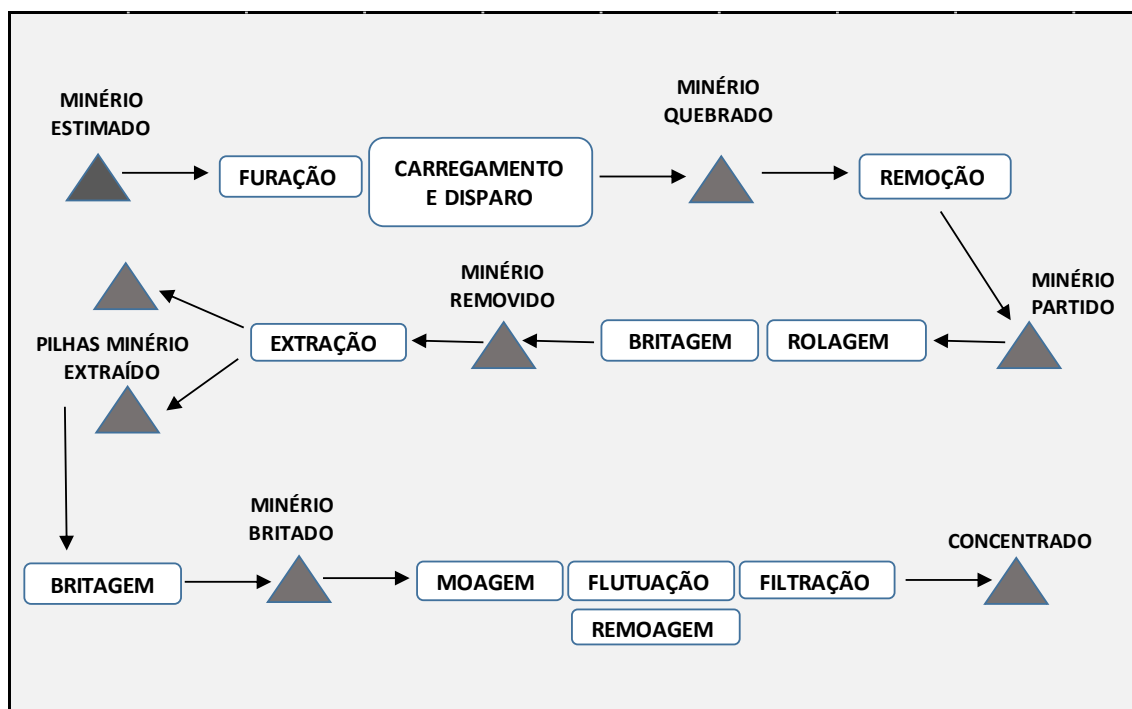
### **3.9 O Modelo Global de Custeio de Produção**

Na figura 3.5 é apresentado o Modelo Global de Custeio de Produção. Este Modelo apresenta as várias etapas do processo produtivo, começando com a estimativa do minério existente no local.

O processo produtivo está dividido em cinco fases fundamentais: Desmonte, Rolagem e Britagem, Extração, Metalúrgica e Transporte. Nestas fases são gerados produtos intermédios e os produtos acabados (por tipo de minério). Em cada uma das quatro primeiras fases, são gerados produtos intermédios, apenas na última fase (Transporte) é que o produto é considerado como acabado, pois, só está pronto a ser vendido depois de

ser transportado do complexo mineiro até ao Porto de Setúbal. Posto isto, temos as seguintes designações para a valorização de *stocks*:

- Desmonte – Minério Partido
- Rolagem e Britagem – Minério Britado
- Extração – Minério extraído
- Metalúrgica – Concentrado à saída da Lavaria
- Transporte – Concentrado no Porto de Setúbal



**Figura 3.5** - Modelo Global de Custeio de Produção

**Fonte:** Documentos Internos

Como referido anteriormente o Modelo Global de Custeio de Produção inicia-se com a estimativa do mineiro existente no local. Após esta estimativa inicia-se o processo produtivo com o desmonte, que engloba as atividades de furação e carregamento e disparo. A furação é o processo de furar as paredes das galerias<sup>2</sup> para que de seguida os furos sejam preenchidos com explosivos e depois disparados. Este processo é utilizado

<sup>2</sup> Galerias são túneis feitos pelos mineiros nas minas subterrâneas.

para que o minério quebre, ou seja, se solte das paredes das galerias. De seguida o minério quebrado é removido da galeria e passa a ter a denominação de minério partido. Seguidamente inicia-se a segunda fase do processo produtivo, a rolagem e britagem, o que origina o minério removido. Depois o minério é extraído do fundo da mina através do Poço de Santa Bárbara<sup>3</sup> até à superfície. Aqui surgem as pilhas de minério extraído, na figura são sugeridos dois ícones que representam o minério porque, como referido na descrição da empresa, são extraídos dois tipos de minério distintos, o Cobre e o Zinco.

Posteriormente o minério é novamente britado, o que origina o minério britado e segue para as Lavarias, o local onde ocorre a quarta etapa do processo produtivo, designado por Metalúrgica. Nas lavarias existem quatro processos, a Moagem, a Flutuação, a Filtragem e a Remoagem. Depois destes processos obtém-se o concentrado à saída da Lavaria, apesar de não existir mais nenhum processo de transformação das matérias-primas, este produto é, ainda, designado por produto intermédio. Apesar de vários autores sugerirem que o transporte não faz parte do processo produtivo, na empresa, o mesmo é considerado como parte integrante do processo. Só depois do concentrado ser transportado até ao Porto de Setúbal, é que se conclui o processo produtivo e os produtos intermédios são considerados produtos acabados.

### **3.10 O Sistema ABC na Somincor**

A empresa não implementou de forma propriamente dita o sistema ABC, no entanto, a forma como apura os seus custos é idêntica. Assim, vejamos que, por exemplo, na produção, foram identificadas ordens de processo que contêm atividades. A estas atividades foram atribuídos recursos consumidos e por fim é atribuído um custo às atividades. Na tabela 3.3 é apresentada a Ordem de Processo – Extração de acordo com as atividades e recursos que lhe surgem associados.

---

<sup>3</sup> O Poço de Santa Bárbara é a perfuração feita no solo para extrair o minério.



**Tabela 3.3 - Ordem de Processo de Produção - Extração**

ORDEM DE PROCESSO – EXTRAÇÃO			
CONSUMÍVEL	TIPOS DE ATIVIDADES		GASTOS INDIRETOS
Minério Extraído	<u>Atividade:</u> -Extração	<u>Unidade de medida:</u> -Toneladas Húmidas	- Gestão U.O. Trabalhos Subterrâneos - Serviços e equipamentos gerais – Mina -Energia - Amortizações

**Fonte:** Elaboração Própria

Na ordem de processo Extração, a atividade atribuída é a extração. A atividade extração é medida em toneladas húmidas, e como grande consumível temos o minério extraído. Como gastos indiretos temos a Gestão da Unidade Orgânica de Trabalhos Subterrâneos, Serviços e equipamentos gerais da Mina, Energia e Amortizações.

Posto isto, pode concluir-se que o sistema de custeio que mais se assemelha com o sistema utilizado na Somincor é o ABC.

### **3.11 Apuramento dos Desvios**

Tal como referido na revisão bibliográfica, o apuramento dos desvios é uma ferramenta de gestão fundamental para a monitorização e para o controlo de custos da atividade produtiva bem como para a tomada de decisões corretivas.

Assim, após o registo dos custos reais, torna-se necessário o controlo dos diferentes tipos de desvios gerados pelo uso de custos pré-determinados na valorização dos produtos ao longo do processo produtivo, como, por exemplo, o uso de preços *standard* de atividades e/ou de matérias-primas na valorização dos produtos. Este controlo tem como objetivo a tomada de decisões corretivas em tempo útil e de forma eficaz. Na Somincor são considerados, principalmente, três tipos de desvios:

- Desvios de quantidades;
- Desvios de preços;

- Desvios de eficiência.

Enquanto os primeiros (desvios de quantidades) resultam da diferença entre os valores do orçamento ajustado (preços teóricos x quantidades unitária teórica do fator de produção x quantidades produzidas reais) e os valores orçamentados (preços teóricos x quantidades unitária teórica do fator de produção x quantidades orçamentadas), ou seja, apenas incorporam desvios resultantes de variações nos volumes de produção. Os restantes, desvios de preços e de eficiência, resultam da diferença entre os valores reais e os valores do orçamento ajustado, traduzindo as variações de preço face ao orçamentado e as variações nos consumos teóricos de recursos previstos.

Sempre que, recorrentemente, se verificarem diferenças entre os preços orçamentados e os preços reais apurados, os preços *standard* são atualizados para os períodos seguintes, a fim de se aproximar os custos *standard* dos reais, e assim diminuir os desvios.

Tendo em conta a empresa em questão e os desvios calculados pela mesma, as causas que justificam os possíveis desvios evidenciados são as seguintes:

- O volume;
- A eficiência ou produtividade;
- O preço;

Os desvios são apurados por centro de custo e por objetivo de produção, por confronto entre os valores *standard* e os valores reais apurados durante o mês.

De forma a uma melhor compreensão dos desvios foi elaborada uma análise dos desvios evidenciados nas Lavarias (Cobre e Zinco), que se apresenta no ponto seguinte.

### **3.11.1 Análise dos Desvios nas Lavarias**

Numa vertente mais prática relativa aos desvios, foi elaborada uma análise que compara os valores reais obtidos no 1º Semestre de 2016 com os valores orçamentados para o mesmo período, nas Lavarias (que inclui a Lavaria do Cobre e do Zinco), com evidência dos desvios.

De acordo com a literatura, existem duas formas de cálculos dos desvios, no entanto a empresa adota a seguinte:  $\text{Desvios} = \text{real} - \text{plano}$ . De acordo com esta fórmula de cálculo e no apuramento dos desvios de custos/gastos, os valores negativos correspondem a

desvios favoráveis e os valores positivos a desvios desfavoráveis, quando se trate de desvios de proveitos acontece o inverso (valores positivos originam desvios favoráveis, valores negativos originam desvios desfavoráveis).

A tabela 3.4 evidencia as toneladas totais de minério tratadas nas duas Lavarias, tanto ao nível do orçamento como a nível real. Pode verificar-se que existe um desvio de desfavorável de 115.861 toneladas tratadas.

**Tabela 3.4 - Total Toneladas Tratadas 1º Semestre 2016**

<b>LAVARIAS - TOTAL TONELADAS TRATADAS</b>			
<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>1º SEMESTRE 2016 REAL</b>	<b>1º SEMESTRE 2016 ORÇAMENTO</b>	<b>DESVIO</b>
<b>TONELADAS COBRE</b>	1119063	1223863	-104800
<b>TONELADAS ZINCO</b>	534936	545997	-11061
<b>TOTAL TONELADAS</b>	<b>1653999</b>	<b>1769860</b>	<b>-115861</b>

Fonte: Elaboração Própria

A análise da tabela supra não permite concluir se existiram mais ou menos custos do que era esperado, apenas releva uma diminuição das quantidades tratadas. Assim, na tabela 3.5 é feita uma análise de todos os custos associados ao funcionamento das Lavarias, esta análise vai permitir o cálculo de todos os desvios, associados a cada rúbrica. É ainda possível conhecer o desvio Global apurado nas Lavarias, bem como o custo unitário de cada tonelada tratada.

**Tabela 3.5 – Total de Custos das Lavarias 1º Semestre 2016**

<b>LAVARIAS – TOTAL CUSTOS</b>			
<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>1º SEMESTRE 2016 REAL</b>	<b>1º SEMESTRE 2016 ORÇAMENTO</b>	<b>DESVIO</b>
<b>GASÓLEO</b>	111.884,06 €	124.470,04 €	-12.585,98 €
<b>GASES INDUSTRIAIS</b>	0,00 €	5.000,00 €	- 5.000,00 €
<b>CAL</b>	170.556,46 €	243.885,42 €	- 73.328,96 €
<b>DITIOFOSFATO</b>	151.285,00 €	165.080,62 €	- 13.795,62 €
<b>XANTATO</b>	100.376,80 €	211.182,72 €	- 110.805,92 €
<b>ESPUMANTE</b>	1.335,66 €	9.489,56 €	- 8.153,90 €
<b>FLOCULANTE</b>	14.152,20 €	8.105,97 €	6.046,23 €
<b>AERO PHINE 3418<sup>a</sup></b>	163.692,53 €	120.119,56 €	43.572,97 €
<b>METABISSULFITO</b>	215.625,75 €	252.787,85 €	- 37.162,10 €
<b>SULFATO DE COBRE</b>	794.031,57 €	735.096,52 €	58.935,05 €

<b>LAVARIAS – TOTAL CUSTOS</b>			
<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>1º SEMESTRE 2016 REAL</b>	<b>1º SEMESTRE 2016 ORÇAMENTO</b>	<b>DESVIO</b>
BARRAS METÁLICAS	334.471,15 €	621.544,42 €	- 287.073,27 €
FORRAS METÁLICAS	475,73 €	18.000,00 €	- 17.524,27 €
BOLAS DE 40 M/M	405.232,68 €	464.538,72 €	- 59.306,04 €
BOLAS DE 30 M/M	881.130,71 €	1.049.256,23 €	- 168.125,52 €
BOLAS 12 CRÓMIO	265.458,44 €	253.758,04 €	11.700,40 €
BOLAS DE CERÂMICA	135.323,36 €	184.803,94 €	- 49.480,58 €
BOLAS 25 CRÓMIO	243.856,93 €	240.785,12 €	3.071,81 €
ROUPA E CALÇADO	27.286,85 €	20.250,00 €	7.036,85 €
TELAS	0,00 €	16.060,21 €	- 16.060,21 €
PNEUS DE FROTA	28.465,32 €	12.500,00 €	15.965,32 €
BOMBAS	389.669,36 €	385.000,00 €	4.669,36 €
CRIVOS	0,00 €	12.500,00 €	- 12.500,00 €
CICLONES	1.711,64 €	8.750,00 €	- 7.038,36 €
PLACAS DE FILTROS	39.185,76 €	30.000,00 €	9.185,76 €
MATERIAIS DIVERSOS	321.876,82 €	234.426,00 €	87.450,82 €
SOBRESSALENTES BR	113.820,95 €	80.000,00 €	33.820,95 €
TRANSPORTADORES	39.835,46 €	36.750,00 €	3.085,46 €
MATERIAL SUSTIMENTO	42,85 €	0,00 €	42,85 €
ROLAMENTOS	116,00 €	0,00 €	116,00 €
D. COMPRA/REG. EXIST	25.997,56 €	40.000,00 €	- 14.002,44 €
CONST. FILIPE SIL.	183.677,63 €	175.000,00 €	8.677,63 €
J. DIAS ROD. FAUSTINO	464.582,35 €	32.500,00 €	432.082,35 €
MÃO OBRA ALUGADA	167.637,36 €	85.185,98 €	82.451,38 €
ESTUDOS E PARECER	894,70 €	2.500,00 €	- 1.605,30 €
ANÁLISES LABORATORIAIS	5.836,99 €	0,00 €	5.836,99 €
CONSULTORES	0,00 €	15.000,00 €	- 15.000,00 €
OUTROS TRABALHOS ESP	38.587,85 €	47.795,00 €	- 9.207,15 €
CONTRATOS DE ASSIST.	75.057,74 €	105.032,00 €	- 29.974,26 €
CONTRATOS DE SOFT	1.524,25 €	1.295,50 €	228,75 €
CONSERVAÇÃO REPARAÇÃO –SERVIÇOS	503.826,38 €	401.922,00 €	101.904,38 €
CONSERV. REPARAÇÃO- MATERIAIS	115.831,38 €	116.750,00 €	- 918,62 €
FERRAM UTENS DESG RÁP.	6.852,73 €	1.331,50 €	5.521,23 €
MATERIAL DE ESCRITÓRIO	6.348,37 €	13.000,00 €	- 6.651,63 €
MATERIAL P/AMOSTRAGEM	22.822,78 €	11.932,50 €	10.890,28 €
MATERIAL ELÉCTRICO	579,12 €	0,00 €	579,12 €
MAT. DE PROTECÇÃO	9.836,78 €	15.500,00 €	- 5.663,22 €
MATERIAL LABORATÓRIO	- 12,35 €	2.200,00 €	- 2.212,35 €
FORRAS	887.661,28 €	747.500,00 €	140.161,28 €
REAGENTES QUÍMICOS	34.340,61 €	0,00€	34.340,61 €
OUTROS SERVIÇOS	57.005,01 €	42.438,50 €	14.566,51 €
OUTROS FORNECIMENTOS	1.116,31 €	0,00€	1.116,31 €
ELECTRICIDADE – ÁGUA INDUSTRIAL	94.811,78 €	117.500,00 €	- 22.688,22 €
ELECTRICIDADE-FORÇA INDUSTRIAL	4.404.051,93 €	4.732.852,90 €	- 328.800,97 €
GASOLINA-VEICULOS LIGEIOS	347,93 €	1.500,00 €	- 1.152,07 €
ÁGUA INDUSTRIAL	46.741,66 €	75.000,00 €	- 28.258,34 €
DESLOCAÇÕES E ESTADA P.	992,85 €	500,00 €	492,85 €
DESLOCAÇÕES ESTADAS E.	393,00 €	2.500,00 €	- 2.107,00 €

<b>LAVARIAS – TOTAL CUSTOS</b>			
<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>1º SEMESTRE 2016 REAL</b>	<b>1º SEMESTRE 2016 ORÇAMENTO</b>	<b>DESVIO</b>
<b>TRANSPORTE DE CONCENTRADO</b>	1.200,00 €	0,00 €	1.200,00 €
<b>ALUGUER DE EQUIPA</b>	2.616,84 €	0,00 €	2.616,84 €
<b>LIMPEZA HIGIENE E CONFORTO</b>	8.449,03 €	8.500,00 €	- 50,97 €
<b>OUTRAS TAXAS</b>	9,92 €	500,00 €	- 490,08 €
<b>MULTAS NÃO FISCAIS</b>	2.085,00 €	0,00 €	2.085,00 €
<b>CEDÊNCIA DE MATERIAIS</b>	-14.400,00 €	0,00 €	- 14.400,00 €
<b>VENDA SUCATA</b>	-15.115,62 €	-12.500,00 €	- 2.615,62 €
<b>CUSTOS COM PESSOAL</b>	2.464.277,67 €	2.525.667,11 €	-61.389,44 €
<b>ESTRUTURA MANUT. LAVARIAS + ÓRGÃOS APOIO</b>	1.115.313,02 €	536.847,85 €	578.465,17 €
<b>CUSTOS MANUTENÇÃO</b>	4.260.315,05 €	4.191.302,01 €	69.013,04 €
<b>TOTAL CUSTOS</b>	<b>19.932.994,93 €</b>	<b>19.581.193,79</b>	<b>351.801,14</b>
<b>CUSTO UNITARIO POR TONELADA TRATADA</b>	<b>12,05 €</b>	<b>11,06 €</b>	<b>0,99€</b>

Fonte: Elaboração Própria

Após análise da tabela 3.5 surge um Desvio do Total de custos, desfavorável, de 351.801,14€, por fim surge o custo unitário por tonelada tratada que resulta da divisão entre os custos totais pelas quantidades totais tratadas.

Os dados da tabela anterior apenas permitiram conhecer o Desvio Total dos custos, no entanto, torna-se necessário decompor este desvio pelas suas causas, nos desvios de eficiência, de atividades, de preço e de diversos (todos os valores que não concorrem para a formação dos desvios anteriores são englobados neste).

Assim, tendo em conta os valores constantes da tabela 3.6 foram apurados os desvios de atividades, de preços, de eficiência e de diversos, nas Lavarias:

- Desvio Total de Atividade: - 558.113,92 €
- Desvio Total de Preço: -23.238,04 €
- Desvio Total de Eficiência: -444.049,36 €
- Desvio Total de Diversos: 1.377.250,60 €
- Desvio Total Global: 351.801,14 €

Os Totais acima resultam da soma de valores dos desvios de cada uma das rubricas que compõe os desvios.

O Desvio de Atividade resulta de: quantidade orçamentada da rúbrica x (toneladas reais tratadas x rácio de quantidade da rúbrica orçamentada) x preço unitário orçamentado.

O Desvio de Preço resulta de: quantidade real da rúbrica x (preço unitário orçamentado – preço unitário real).

O Desvio de Eficiência resulta de: [(rácio de quantidade da rúbrica orçamentada x toneladas reais tratadas) – quantidade real da rúbrica] x preço unitário.

O Desvio de Diversos é dado pela diferença entre o Desvio Total e os três anteriores (atividade, preço, eficiência).

Tabela 3.6 - Decomposição dos Desvios pelas Causas

<b>LAVARIAS- DECOMPOSIÇÃO DOS DESVIOS</b>					
<b>RÚBRICAS</b>	<b>DESVIOS</b>				
	<b>ATIVIDADE</b>	<b>PREÇO</b>	<b>EFICIÊNCIA</b>	<b>DIVERSOS</b>	<b>TOTAL</b>
<b>GASÓLEO</b>	-10 658,43 €	5 773,98 €	-7 810,45 €	108,92 €	-12 585,98 €
<b>GASES INDUSTRIAIS</b>				-5 000,00 €	-5 000,00 €
<b>CAL</b>	-15 262,37 €	-0,04 €	-58 066,55 €		-73 328,96 €
<b>DITIOFOSFATO</b>	-12 761,04 €	2 128,02 €	-3 162,60 €		-13 795,62 €
<b>XANTATO</b>	-7 386,47 €	-42 720,51 €	-60 698,94 €		-110 805,92 €
<b>ESPUMANTE</b>	-732,29 €	-1 544,07 €	-5 877,55 €		-8 153,90 €
<b>FLOCULANTE</b>	-530,64 €	1,06 €	6 575,81 €		6 046,23 €
<b>AERO PHINE 3418<sup>a</sup></b>	-2 433,42 €	18 543,06 €	27 463,33 €		43 572,97 €
<b>METABISSULFITO</b>	-15 488,58 €	-80 779,38 €	59 105,87 €		-37 162,10 €
<b>SULFATO DE COBRE</b>	-27 867,54 €	176 748,53 €	-89 945,93 €		58 935,05 €
<b>BARRAS METÁLICAS</b>	-38 633,62 €	-5 590,84 €	-242 848,81 €		-287 073,27 €
<b>FORRAS METÁLICAS</b>				-17 524,27 €	-17 524,27 €
<b>BOLAS DE 40 M/M</b>	-33 550,39 €	9 956,56 €	-35 712,22 €		-59 306,04 €
<b>BOLAS DE 30 M/M</b>	-79 811,45 €	24 017,75 €	-112 331,82 €		-168 125,52 €
<b>BOLAS 12 CRÓMIO</b>	-5 140,72 €	6 378,40 €	10 462,72 €		11 700,40 €
<b>BOLAS DE CERÂMICA</b>	-9 120,27 €	922,76 €	-41 283,08 €		-49 480,58 €
<b>BOLAS 25 CRÓMIO</b>	-4 877,91 €	-5 143,40 €	13 093,12 €		3 071,81 €
<b>ROUPA E CALÇADO</b>				7 036,85 €	7 036,85 €
<b>TELAS</b>				-16 060,21 €	-16 060,21 €
<b>PNEUS DE FROTA</b>				15 965,32 €	15 965,32 €

<b>LAVARIAS- DECOMPOSIÇÃO DOS DESVIOS</b>					
<b>RÚBRICAS</b>	<b>DESVIOS</b>				
	<b>ATIVIDADE</b>	<b>PREÇO</b>	<b>EFICIÊNCIA</b>	<b>DIVERSOS</b>	<b>TOTAL</b>
<b>BOMBAS</b>				4 669,36 €	4 669,36 €
<b>CRIVOS</b>				-12 500,00 €	-12 500,00 €
<b>CICLONES</b>				-7 038,36 €	-7 038,36 €
<b>PLACAS DE FILTROS</b>				9 185,76 €	9 185,76 €
<b>MATERIAIS DIVERSOS</b>				87 450,82 €	87 450,82 €
<b>SOBRESSELENTES BR</b>				33 820,95 €	33 820,95 €
<b>TRANSPORTADORES</b>				3 085,46 €	3 085,46 €
<b>MATERIAL SUSTIMENTO</b>				42,85 €	42,85 €
<b>ROLAMENTOS</b>				116,00 €	116,00 €
<b>D. COMPRA/REG. EXIST</b>				-14 002,44 €	-14 002,44 €
<b>CONST. FILIPE SIL.</b>				8 677,63 €	8 677,63 €
<b>J. DIAS ROD. FAUSTINO</b>				432 082,35 €	432 082,35 €
<b>MÃO OBRA ALUGADA</b>				82 451,38 €	82 451,38 €
<b>ESTUDOS E PARECER</b>				-1 605,30 €	-1 605,30 €
<b>ANÁLISES LABORATORIAIS</b>				5 836,99 €	5 836,99 €
<b>CONSULTORES</b>				-15 000,00 €	-15 000,00 €
<b>OUTROS TRABALHOS ESP</b>				-9 207,15 €	-9 207,15 €
<b>CONTRATOS DE ASSIST.</b>				-29 974,26 €	-29 974,26 €
<b>CONTRATOS DE SOFT</b>				228,75 €	228,75 €
<b>CONSERVAÇÃO REPARAÇÃO –SERVIÇOS</b>				101 904,38 €	101 904,38 €
<b>CONSERV. REPARAÇÃO-MATERIAIS</b>				-918,62 €	-918,62 €
<b>FERRAM UTENS DESG RÁP.</b>				5 521,23 €	5 521,23 €
<b>MATERIAL DE ESCRITÓRIO</b>				-6 651,63 €	-6 651,63 €



<b>LAVARIAS- DECOMPOSIÇÃO DOS DESVIOS</b>					
<b>RÚBRICAS</b>	<b>DESVIOS</b>				
	<b>ATIVIDADE</b>	<b>PREÇO</b>	<b>EFICIÊNCIA</b>	<b>DIVERSOS</b>	<b>TOTAL</b>
<b>MATERIAL P/AMOSTRAGEM</b>				10 890,28 €	10 890,28 €
<b>MATERIAL ELÉCTRICO</b>				579,12 €	579,12 €
<b>MAT. DE PROTECÇÃO</b>				-5 663,22 €	-5 663,22 €
<b>MATERIAL LABORATÓRIO</b>				-2 212,35 €	-2 212,35 €
<b>FORRAS</b>				140 161,28 €	140 161,28 €
<b>REAGENTES QUÍMICOS</b>				34 340,61 €	34 340,61 €
<b>OUTROS SERVIÇOS</b>				14 566,51 €	14 566,51 €
<b>OUTROS FORNECIMENTOS</b>				1 116,31 €	1 116,31 €
<b>ELECTRICIDADE – ÁGUA INDUSTRIAL</b>				-22 688,22 €	-22 688,22 €
<b>ELECTRICIDADE-FORÇA INDUSTRIAL</b>	-293 858,78 €	-131 929,94 €	96 987,74 €		-328 800,97 €
<b>GASOLINA-VEICULOS LIGEIOS</b>				-1 152,07 €	-1 152,07 €
<b>ÁGUA INDUSTRIAL</b>				-28 258,34 €	-28 258,34 €
<b>DESLOCAÇÕES E ESTADA PORTUGAL</b>				492,85 €	492,85 €
<b>DESLOCAÇÕES ESTADAS ESTRANGEIRO</b>				-2 107,00 €	-2 107,00 €
<b>TRANSPORTE DE CONCENTRADO</b>				1 200,00 €	1 200,00 €
<b>ALUGUER DE EQUIPA</b>				2 616,84 €	2 616,84 €
<b>LIMPEZA HIGIENE E CONFORTO</b>				-50,97 €	-50,97 €
<b>OUTRAS TAXAS</b>				-490,08 €	-490,08 €
<b>MULTAS NÃO FISCAIS</b>				2 085,00 €	2 085,00 €
<b>CEDÊNCIA DE MATERIAIS</b>				-14 400,00 €	-14 400,00 €
<b>VENDA SUCATA</b>				-2 615,62 €	-2 615,62 €
<b>CUSTOS COM PESSOAL</b>				-61 389,44 €	-61 389,44 €

<b>LAVARIAS- DECOMPOSIÇÃO DOS DESVIOS</b>					
<b>RÚBRICAS</b>	<b>DESVIOS</b>				
	<b>ATIVIDADE</b>	<b>PREÇO</b>	<b>EFICIÊNCIA</b>	<b>DIVERSOS</b>	<b>TOTAL</b>
<b>ESTRUTURA MANUT. LAVARIAS + ÓRGÃOS APOIO</b>				578 465,17 €	578 465,17 €
<b>CUSTOS MANUTENÇÃO</b>				69 013,04 €	69 013,04 €
<b>TOTAL CUSTOS</b>	<b>-558 113,92 €</b>	<b>-23 238,04 €</b>	<b>-444 049,36 €</b>	<b>1 377 250,63 €</b>	<b>351 801,14 €</b>

Fonte: Elaboração Própria

### **3.12 O Reporting**

Como referido anteriormente, o último mês do estágio foi passado no Departamento de Gestão Financeira & *Budget & Reporting*. Neste departamento são elaborados os relatórios mensais que reportam aos acionistas o desempenho da empresa. Pode dizer-se que estes relatórios são resumos mensais, de comparação entre a atividade real da empresa e o orçamento.

Os relatórios de desempenho são elaborados mensalmente e nestes estão refletidas todas as atividades ocorridas na empresa, no mês a que respeitam os dados, tendo sempre por base a comparação com dados de anos anteriores e os valores esperados para o período em questão e para os seguintes.

A fase final do estágio foi neste departamento porque não faria sentido ter contato com este sem antes compreender todo o funcionamento da empresa e apreender todos os processos necessários até à fase final que é o reporte.

A obtenção dos dados gerados no Controlo de Custos seria irrelevante e inútil se a informação não fosse tratada e reportada posteriormente.

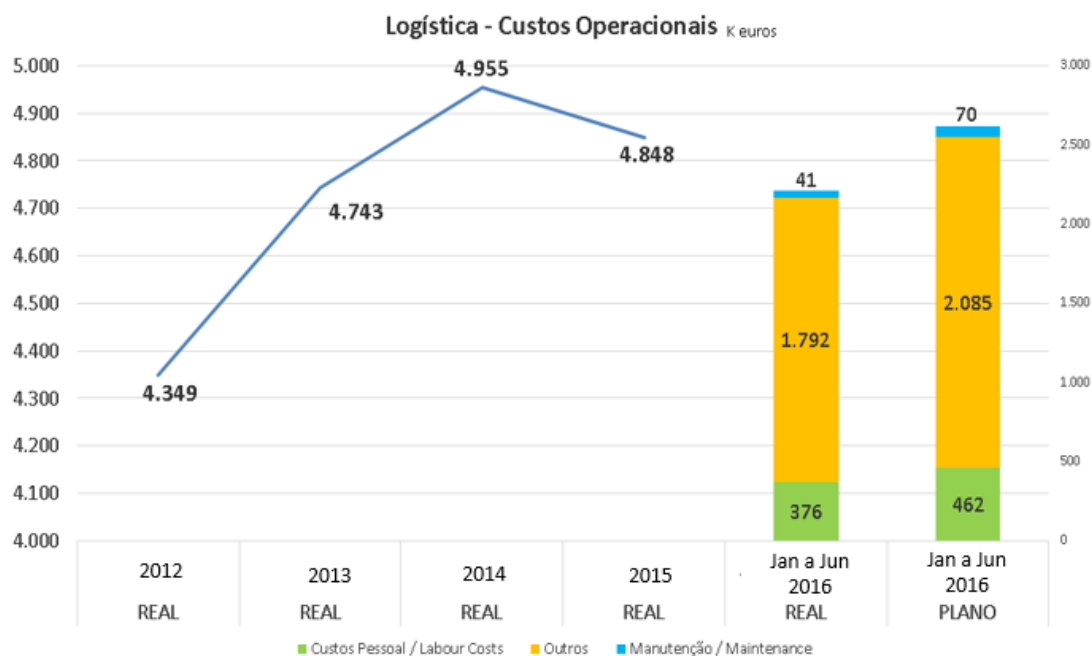
O *Reporting* na Somincor traduz-se num documento que contempla várias análises acerca dos acontecimentos na empresa durante o período de referência.

Dos elementos constantes do relatório podem destacar-se:

- A Performance:
  - ✓ Da Mina;
  - ✓ Das Lavarias.
- Os teores dos Concentrados;
- Medidas Financeiras,
- Recursos Humanos;
- Proveitos e Custos.

No ponto 3.11.1 aquando da explicação relativa aos desvios calculados na empresa foi elaborada uma das análises que constam do relatório de *Reporting* mensal. No entanto, neste ponto aborda-se de forma mais exaustiva uma dessas análises para que se perceba toda a influência destes relatórios.

Assim, nos gráficos seguintes será abordada a forma como são analisados, neste caso concreto, os custos com Logística, os desvios originados e a explicação dos mesmos.



**Figura 3.6** - Custos Operacionais de Logística no 1º Semestre de 2016

**Fonte:** Elaboração Própria

No gráfico supra é apresentada a evolução de Custos Operacionais de Logística em milhares (k) euros.

Do lado esquerdo do gráfico surge a evolução de custos de Logística entre os anos de 2012 e 2015. Do lado direito apresentam-se os custos reais ocorridos durante o primeiro Semestre (Janeiro a Junho), por oposição dos custos planeados para o mesmo período.

Analisando o gráfico verifica-se que os custos têm uma tendência crescente de 2012 a 2014, sendo que sobem de 4349K/€ para 4955K/€, no entanto em 2015 decrescem para 4848k/€. Esta primeira análise tem o intuito de dar a conhecer o comportamento destes custos ao longo dos anos.

De seguida, e analisando o lado direito do gráfico temos uma comparação dos custos reais ocorridos por contrapartida dos custos planeados, para o período entre Janeiro e Junho de

2016. Assim, à primeira vista pode constatar-se instantaneamente que os custos orçamentados são superiores aos custos reais.

Os custos de Logística compreendem os custos com pessoal, outros e manutenção, e todas estas rubricas revelam custos inferiores aos orçamentados.

No entanto, no *Reporting* não basta esta análise superficial dos desvios de custos, é necessária uma compreensão mais profunda da origem destes desvios. Posto isto no gráfico seguinte são evidenciados os desvios em cada uma das rubricas.



**Figura 3.7** - Análise dos Desvios de Logística em K euros

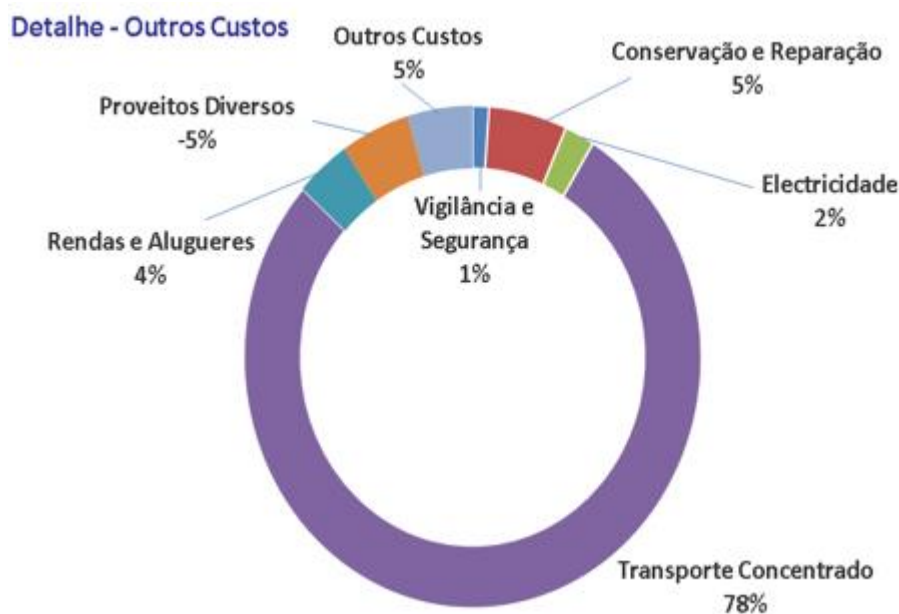
**Fonte:** Elaboração Própria

No gráfico anterior surgem os desvios evidenciados da diferença entre o budget para Logística, para o primeiro semestre, por confrontação com os valores reais obtidos. Os desvios foram obtidos da seguinte forma:

- Desvio de Custos com pessoal:
- Desvio de Outros Custos:
- Desvio de Custos de Manutenção:

A soma destes desvios origina um desvio total de 409 k/euros. Sendo que a rubrica com maior desvio evidenciado é a rubrica de Outros Custos, e por isso mesmo merece especial atenção, de modo a que se possa entender o porquê de uma diferença tão elevada.

Assim sendo, apresenta-se a figura 3.8 que analisa ao pormenor os custos associados.



**Figura 3.8** - Análise da Rúbrica - Outros Custos

Fonte: Elaboração Própria

Dentro da rubrica Outros Custos encontram-se contempladas as sub-rúbricas, rendas e alugueres, proveitos diversos, outros custos, vigilância e segurança, conservação e reparação, eletricidade e transporte de concentrado. É de fácil identificação que o desvio se deve na sua maioria, cerca de 78%, à redução de custos com o transporte de concentrado, sendo que os restantes 22% respeitam as restantes sub-rúbricas.

Numa primeira análise, sem qualquer outra informação, arrisca-se a dizer que estamos perante um desvio favorável, uma vez que os custos reais são inferiores ao budget. Mas, esta redução está diretamente relacionada com o desvio da produção de concentrados, e sendo assim, este não pode ser considerado um desvio favorável, mas sim uma consequência direta da redução da produção.

## **CAPÍTULO 4 - CONCLUSÃO**

Na atualidade as empresas têm como objetivos a maximização do rendimento líquido, através de um maior volume de vendas com o menor custo possível, gerarem um impacto positivo na região onde estão inseridas e que não exista contestação social em volta das suas atividades.

Com a minimização dos custos as empresas podem tornar-se mais competitivas. A Contabilidade de Gestão surge como instrumento de auxílio na tomada de decisão para alcançar os objetivos descritos.

A Somincor é uma empresa do sector mineiro que se dedica à extração e transformação de metais, de Cobre e de Zinco, para a obtenção de produtos finais, concentrados de Cobre e Zinco.

Dada a atividade e dimensão da empresa, a totalidade dos seus custos é bastante elevada, daí a necessidade de ter uma Contabilidade Financeira e de Gestão bastante desenvolvidas.

O Controlo Interno surge como apoio para a obtenção da veracidade da informação contabilística.

Na empresa existem várias técnicas associadas à Contabilidade de Gestão, que têm como objetivo a obtenção de informações fidedignas e em tempo oportuno, para uma correta tomada de decisão. De entre as técnicas utilizadas encontram-se, por exemplo, a utilização do sistema de custeio ABC, o planeamento e elaboração de orçamentos anuais, a análise dos desvios orçamentais e a sua decomposição por causas.

A forma como está desenhada a estrutura de custos, por centros de custos, permite a obtenção de informações de custos por área de produção e por método de desmonte, o que permite, por exemplo, identificar qual é o método de desmonte mais rentável.

O método de custeio utilizado é o ABC, pois este permite uma melhor alocação dos custos indiretos.

Existe um grande controlo ao nível do orçamento, todos os meses são elaborados vários relatórios que justificam todos os gastos ocorridos e evidenciam os desvios ocorridos, de acordo com as causas que os originaram. Sempre que os mesmos apresentem valores significativos, é atualizado o orçamento, ou seja, existe um orçamento flexível.

Os referidos relatórios são trabalhados e a informação sintetizada de forma a compor o principal relatório global, denominado por *Reporting*.

O *Reporting* é então o documento que reporta de todas as operações relevantes, e é direcionado aos acionistas.

Durante o período de estágio foram várias as tarefas realizadas no âmbito da Contabilidade Financeira que, de acordo com a literatura, são também tarefas relacionadas com o Controlo Interno. Essencialmente foram executados controlos internos preventivos e detetivos.

No âmbito da Contabilidade de Gestão, as tarefas realizadas centraram-se no apuramento dos desvios globais e posterior decomposição dos mesmos, em específicos, de forma a apurar as suas causas.

Dada a dimensão da empresa, tornou-se difícil contactar com todas as áreas da empresa. Cada departamento tem os seus processos muito bem definidos e não é tarefa fácil compreender a interligação de tudo, quando se está num primeiro contacto com a realidade empresarial.

O “saldo” do estágio foi bastante positivo, a integração na empresa foi fácil e rápida. Foi possível aplicar alguns dos conhecimentos adquiridos ao longo da parte letiva do Mestrado, bem como adquirir competências técnicas e interpessoais.

Uma vez que os processos de Contabilidade de Gestão estão tão desenvolvidos não é possível fazer nenhuma sugestão de melhoria a esse nível, no entanto a estagiária pensa que seria importante fazer um reporte dos desvios apurados aos níveis hierárquicos mais baixos. Ou seja, de momento os relatórios de *Reporting* elaborados apenas são comunicados aos acionistas. No entanto, seria importante, por exemplo, a realização de uma reunião mensal com os chefes das áreas de produção, de modo a que lhes fosse comunicado se estão dentro dos valores planeados, e caso isso não se verificasse, explicar-lhes as razões que levaram aos desvios evidenciados.



## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

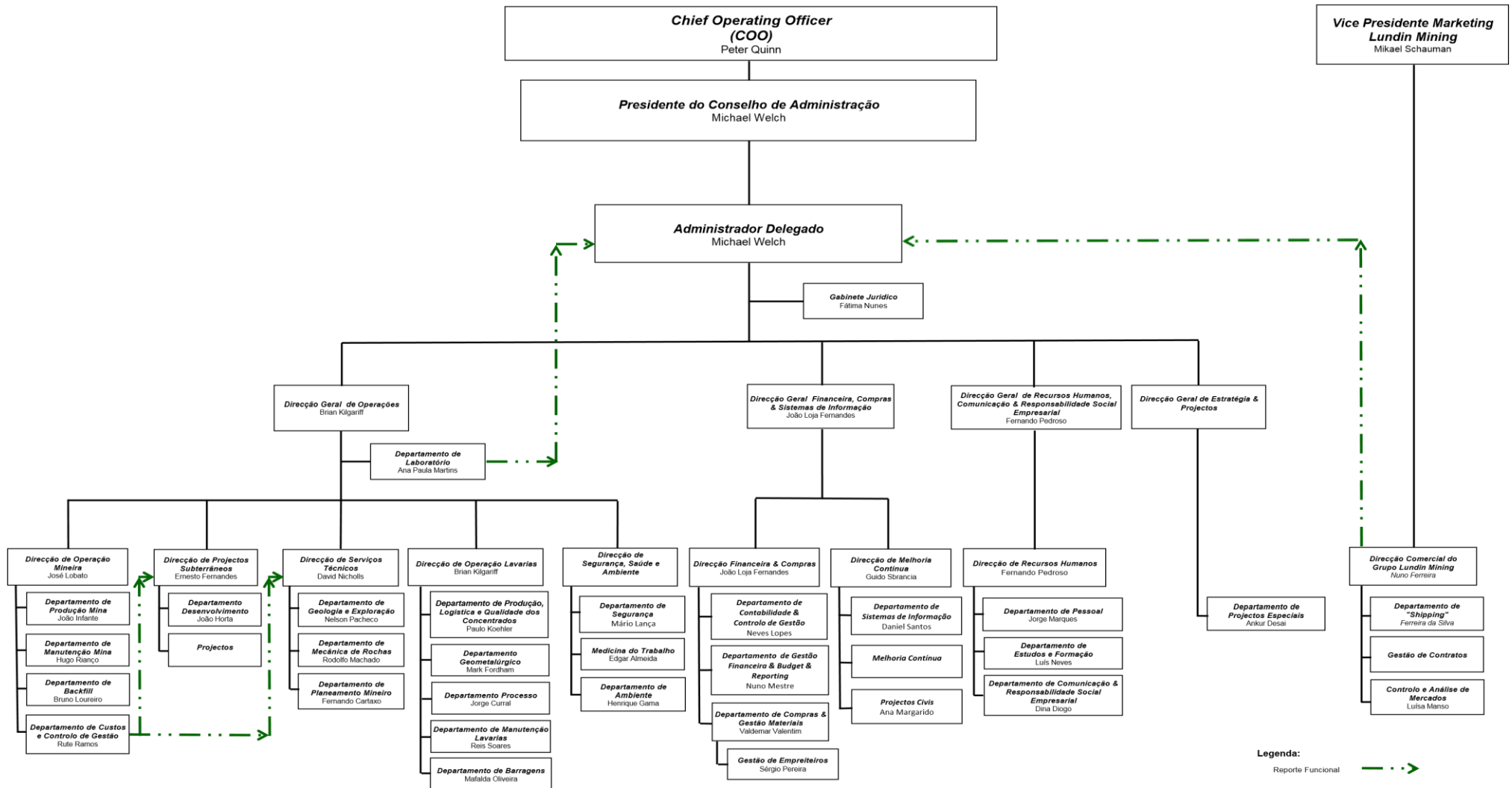
- Abbas, K., Gonçalves, M. N., & Leoncine, M. (2012). Os Métodos de Custeio: Vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. *ConTexto, N° 22, XII*, 145-159.
- Atkinson, A. A., Banker, D. R., Kaplan, S. R., & Young, M. S. (2000). *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas Editora.
- Atkinson, H., & B., B. J. (2011). Rethinking performance measures: assessing progress in UK. *Journal of Contemporary Hospitality Management, XIII*, 128-136.
- Beltrame, L. D. (2006). Análise da Departamentalização em uma Empresa Hospitalar. *Revista de Economia da UEG, N°2, II*.
- Borges, A., Rodrigues, A., & Rodrigues, R. (2010). *Elementos de Contabilidade Geral* (25ª ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Brimson, J. A. (1991). *Activity accounting: an activity-based costing approach*, Wiley-National Association of Accountants Professional. Book Series.
- Caiado, A. C. (2009). *Contabilidade Analítica e de Gestão* (5ª ed.). Lisboa: Áreas Editora, SA.
- Caiado, A. C. (2015). *Contabilidade de Gestão* (8ª ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Carareto, E. S., Jayme, G., Z., T. M., & Vale, V. P. (2006). Gestão Estratégica de Custos: Custos na tomada de decisão. *Revista de Economia da UEG, II, n°2*, 1-24.
- Carvalho das Neves, J. (2012). *Análise e Relato Financeiro - Uma visão Integrada de Gestão*. Lisboa: Texto Editora.
- Carvalho das Neves, J., Azevedo e Rodrigues, J., & Jordan, H. (2008). *O Controlo de Gestão, Ao Serviço da Estratégia e dos Gestores*. Lisboa: Áreas Editora.
- Cokins, G., Stratton, A., & Helbling, J. (1993). An ABC Manager's Primer: Straight Talk on Activity-Based Costing. *Institute of Management Accountants*.
- Cooper, R., & Kaplan, R. (1992). Activity-based systems: measuring the costs of resource usage. *Accounting Horizons*, 1-13.

- Coopers, & Lybrand. (1999). *Los nuevos conceptos del control interno (informe COSO)*. Madrid: Ediciones Díaz de Santos.
- Costa, C. B. (2014). *Auditoria Financeira - Teoria e Prática* (10ª ed.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Costa, C. B. (2017). *Auditoria Financeira – Teoria e Prática* (11ª ed.). Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Costa, D. (2012). *Importância da Análise dos Desvios Orçamentais nas Organizações*. Mestrado em Economia, Relatório de Estágio, Universidade de Coimbra.
- Ferreira, D., Caldeira, C., Asseiceiro, J., Vieira, J., & Vicente, C. (2014). *Contabilidade de Gestão: estratégia de custos e de resultados* (1ª ed.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Franco, V. S., Oliveira, Á., Morais, A. I., Oliveira, B. d., Lourenço, Costa, I., Major, M. J. (2005). *Contabilidade de Gestão – Volume I: O apuramento dos custos e a informação de apoio à decisão*. Lisboa: Publisher Team.
- Garrison, R. H., & Noreen, E. W. (2001). *Contabilidade Gerencial* (9ª ed.). Rio de Janeiro: LTC Editora S.A.
- Giguère, P. (2006). Improving the cost accounting advantage. *CMA Management*, 1517.
- Hansen, D. R., & M., M. M. (2001). *Gestão de Custos, Contabilidade e Controle* (1ª ed.). São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- Hoffman, D. K., & Bateson, E. G. (2003). *Princípios de Marketing de serviços-Conceitos*, (2ª ed.). Pioneira Thomson Learning.
- Horngren, C. T., Foster, G., & Datar, S. M. (2000). *Contabilidade de Custos* (9ª ed.). Rio de Janeiro: LTC Editora.
- IMA. (n.d.). Institute of Management Accountants. Retrieved from <http://www.imanet.org>
- Innes, J., & Mitchel, F. (1998). *Activity based costing - a rewiw with case studies*.
- Jordan, H., Neves, J. C., & Rodrigues, J. A. (2011). *O Controlo de Gestão: ao serviço da estratégia e dos gestores* (9ª ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Júnior, A. G. (2012). *Método de Custeio por Atividades e contribuições em empresas e agronegócio - estudo de caso*. Tese de Doutoramento, Universidade Federal do Rio Grande, Faculdade de Zootecnia, Brasil.

- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Custo e desempenho – Administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Editora Futura.
- Lisboa, J., Coelho, A., Coelho, F., & Almeida, F. (2007). *Introdução à Gestão de Organizações*. Porto: Vida Económica.
- Marçal, N., & Marques, F. (2011). *Manual de Auditoria e Controlo Interno no Setor*. Lisboa: Edições Silabo.
- Megliorini, E. (2012). *Custos: análise e gestão* (3ª ed.). São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Mendes, J. (1996). *Contabilidade Analítica e de Gestão – Gestão Orçamental e Plano de Contas*. Lisboa: Plátamo Editora.
- Monteiro, S. (2013). *Manual de Contabilidade Financeira*. Porto: Vida Económica.
- Morais, G., & Martins, I. (2007). *Auditoria Interna função e processo* (3ª ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Morais, G., & Martins, I. (2013). *Auditoria Interna*. Lisboa: Áreas Editora.
- P., E., & E., L. (1998). *Servuction: A gestão marketing de empresas de serviços*. Lisboa: McGraw Hill Portugal.
- Rodrigues, L., & Martins, M. (2004). *O custeio baseado em actividades (ABC): implementação em PME*. Lisboa: Publisher Team.
- Sistema de Normalização Contabilística*. (2010). Porto: Porto Editora.
- Souza, M. A., Fontana, F. B., & Boff, C. D. (2010). Planejamento e Controle de Custos: Um estudo sobre as práticas adotadas por empresas industriais de Caxias do Sul - RS. *Revista Contabilidade Vista e Revista, N.2, XXI*, 121-151.
- VanDerbeck, E. J., & Nagy, C. F. (2001). *Contabilidade de Custos*. Brasil: Pioneira Learning Ltda.
- Wright, D. (1996). *Management accounting*. U.S.A.: Addison Wesley Longman.
- Wright, P. L. (1996). *Routledge. Business Economic*.
- [www.lundinmining.com](http://www.lundinmining.com)
- [www.somincor.com.pt](http://www.somincor.com.pt)

## **ANEXOS**

ANEXO 1 - ORGANOGRAMA DA SOMINCOR



## **ANEXO 2 - TABELA DE CÓDIGOS DE IVA**

<b>CÓDIGO</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>
<b>1B</b>	IVA Dedutível Outros Bens (O.B.) e Serviços – Mercado Interno (MI) 13%
<b>2B</b>	IVA Dedutível O.B. e Serviços – MI 6%
<b>2S</b>	IVA Suportado O.B. e Serviços Viaturas Turismo 23%
<b>4S</b>	IVA Suportado O.B. e Serviços 23%
<b>5D</b>	IVA Dedutível. Existências – MI 13%
<b>A0</b>	IVA Dedutível O.B. e Serviços - MI 23%
<b>A2</b>	IVA Dedutível. Serviços C. Civil 23%
<b>C6</b>	IVA Dedutível Imobilizado – MI 23%
<b>D6</b>	IVA Dedutível Existências – MI 23%
<b>O1</b>	IVA Isento O.B. e Serviços
<b>O2</b>	IVA Isento Imobilizado
<b>U1</b>	IVA Regularizações a favor do Estado O.B. e Serviços – MI 23%
<b>V5</b>	IVA Regularizações a favor do Estado Existências – MI 23%

**ANEXO 3 – LISTAGEM DE DESPESAS DE CAIXA**

<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>CÓDIGO IVA</b>
62510001 Deslocações e Estadas Portugal	O1; 4S; 5S; 6S
62510002 Deslocações e Estadas Estrangeiro	O1; 2S; 4S
62670000 Limpeza, Higiene, Conforto	A0; 4S; 6S
68130002 Outras Taxas	A0
62380042 Jornais	O1;4S
62260007 Conservação e Reparação	A0
62300002 Livros Técnicos	2B